

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO

MARCIANO FERREIRA SARAIVA

**O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL AO SÓCIO
GERENTE E SUA PRÉVIA PARTICIPAÇÃO NO PROCESSO
TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO**

JUIZ DE FORA
2013

MARCIANO FERREIRA SARAIVA

**O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL AO SÓCIO
GERENTE E SUA PRÉVIA PARTICIPAÇÃO NO PROCESSO
TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito
parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.
Áreas de concentração: Direito Tributário. Direito
Processual Tributário.

Orientadora: Professora Mestra Clarissa Diniz
Guedes.

JUIZ DE FORA

2013

MARCIANO FERREIRA SARAIVA

O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL AO SÓCIO GERENTE E SUA PRÉVIA
PARTICIPAÇÃO NO PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO

Monografia de conclusão de curso apresentada à
Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de
Fora, como requisito parcial para obtenção do título de
Bacharel em Direito.

Aprovado em 27/03/2013

BANCA EXAMINADORA

Professora Mestra Clarissa Diniz Guedes
Universidade Federal de Juiz de Fora

Professor Mestre Márcio Faria
Universidade Federal de Juiz de Fora

Advogado Arísio Antônio Fonseca Junior
Universidade Federal de Juiz de Fora

JUIZ DE FORA

2013

Agradeço primeiramente a Deus por me dar força, fazendo-me crer em minha capacidade e, sobretudo, por colocar anjos em meu caminho. À minha orientadora Clarissa Diniz Guedes, por estar sempre disponível para transmitir todo o conhecimento jurídico e acadêmico necessários à consecução desta pesquisa. Aos advogados, Arísio, Bruno e Terezinha, por proporcionarem-me a oportunidade de ter contato com o direito, sobretudo, de conhecê-lo além dos limites da universidade, permitindo o aprimoramento da minha visão de justiça. À Dra. Patrícia e ao meu irmão Marconi pela prontidão nas correções e revisões. À minha irmã Alice e a todos os meus amigos e familiares sem os quais eu nada seria.

Dedico este trabalho à minha mãe e ao meu tão saudoso pai, pelo exemplo de força e determinação, por me ensinarem o caminho que devo seguir, ainda que este não seja o menos tortuoso. Parabéns por ensinarem o último filho a pescar.

RESUMO

Este trabalho aborda a questão da importância da participação do responsável constante do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional no processo administrativo anterior à fase judicial de cobrança do crédito tributário. Esta participação – analisada aos olhos da teoria da processualidade ampla – juntamente com a observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa, é imprescindível para a eventual formação de um título executivo extrajudicial com presunção de legitimidade, qual seja a certidão da dívida ativa.

A pesquisa lida com questões abrangentes do processo administrativo e dos princípios constitucionais em questão, para, especificamente, aplicá-los à aludida hipótese do redirecionamento da execução fiscal ao sócio gerente. Ao fim, constata-se a imprescindibilidade de, ao menos, ser oportunizada ao sócio a participação em um processo administrativo fiscal válido e legítimo, isto é, em consonância com os valores constitucionais já mencionados. Além da relevância para a formação do título extrajudicial já mencionado, esta empreitada leva em consideração a relevância da participação (em contraditório) deste sócio na fase administrativa da cobrança da dívida tributária para que se possa privilegiar o Estado Democrático de Direito.

PALAVRAS-CHAVE: Processualidade ampla. Devido processo legal. Contraditório. Ampla defesa. Lançamento tributário. Processo tributário administrativo. Certidão da dívida ativa. Execução Fiscal.

ABSTRACT

This paper addresses the importance of the participation of partner with unlimited liability (Article 135, paragraph III of the National Tax Code) in the administrative process before the judicial phase of collection of the tax credit. This participation - that was examined with helping of broad processuality theory - along with respect for the principles of right to be heard, and full defence, is essential for the eventual formation of an instrument permitting enforcement extrajudicial.

The research deals with broad issues of administrative process and constitutional principles in question, for, specifically, apply them to the above hypothesis about the redirect of tax enforcement to managing partner. At the end of this paper we can observe that give the partner the opportunity to participate of an administrative process with the respect of the constitutional principles that were already mentioned it's indispensable. Besides the relevance of the formation of an instrument permitting a fiscal execution that is valid and legitimate, this research takes into account the partner's necessary participation (respecting, for sure, the fair hearing) in the administrative collection of the tax debit to privilege the State of Law based in Democracy.

KEY-WORDS: broad processuality . Due process of law. Fair hearing. Full defence. Tax entry. Tax administrative process. Tax execution.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 PROCESSO ADMINISTRATIVO É PROCESSO?	12
1.1 Noções gerais sobre processo administrativo e a processualidade ampla	12
1.2 Processo e procedimento	14
1.3 Processo tributário administrativo	16
1.4 O nascimento do crédito tributário.....	17
2 O DEVIDO PROCESSO LEGAL E SEUS CONSEQUÊNCIAS.....	24
2.1 Considerações iniciais	24
2.2 Devido processo legal	25
2.3 Contraditório e ampla defesa	26
3 O CONTROLE INTERNO DA LEGALIDADE.....	30
3.1 Considerações preliminares.....	30
3.2 O processo tributário propriamente dito e o controle interno da legalidade	31
3.3 A inscrição na dívida ativa e a execução fiscal.....	41
3.3.1 Noções gerais.....	41
3.3.2 Presunção de certeza e liquidez	44
3.4 As hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN	46
3.5 O redirecionamento do executivo fiscal ao sócio gerente.....	48
CONCLUSÃO.....	55
REFERÊNCIAS.	58

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como principal objetivo tratar do redirecionamento das execuções fiscais ao sócio gerente da pessoa jurídica executada, em decorrência da responsabilidade prevista no artigo 135, III¹ do Código Tributário Nacional (CTN).

A hipótese de redirecionamento a ser por nós considerada é aquela em que o fisco inscreveu o nome do sócio na certidão de dívida ativa de maneira legítima, sem que ele fosse privado de participar do processo administrativo anterior à execução fiscal. Pois, como há de se constatar ao final de nossa empreitada, não é possível que a administração fazendária dê nova direção à cobrança do crédito tributário, sem que oportunize aos responsáveis por ele a impugnação ao lançamento sempre com vistas, é claro, ao contraditório e a ampla defesa.

Na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) não são raras as decisões no sentido de que é possível se redirecionar a execução fiscal para algum dos sujeitos constantes do dispositivo legal supra mencionado. Tal ingresso do administrador, sócio gerente ou diretor² é possível e permitido pela legislação tributária; todavia, está condicionado ao cumprimento de alguns requisitos, os quais serão, oportunamente, tratados ao longo deste trabalho. É o bastante afirmar neste momento que um dos principais requisitos é a existência de um processo administrativo válido, precedente à constituição do crédito tributário.

Ocorre que o fisco, em sua busca pelo crédito, no receio de não conseguir satisfazê-lo com a execução apenas da pessoa jurídica, requer a inclusão do sócio no polo passivo da execução fiscal, em dissonância e total desrespeito aos requisitos aludidos acima. Isso gera dois problemas gravíssimos: I) a supressão dos princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa (presentes no artigo 5º, inciso LV) e do devido processo legal (artigo 5º, inciso LIV) e, II) a interferência no ônus da prova na execução fiscal.

¹ “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.”

² Cumpre salientar que não importa a este trabalho, assim como no direito empresarial, especificar os conceitos de diretor, sócio gerente e administrador, basta que se entenda tais conceitos como

A observância da efetiva participação do sócio administrador no processo tributário – efetiva no sentido da existência da real oportunidade de se defender, apresentar razões e provas que demonstrem a ilegalidade na cobrança do tributo – é condição imprescindível para a configuração da legitimidade do título executivo em questão.

Pretende-se demonstrar, no curso deste trabalho, que o momento correto para que o fisco produza prova de que o sujeito agiu nos termos do artigo 135, *caput* e inciso III do CTN é exatamente na constituição do crédito tributário, ocasião na qual o sócio administrador terá a oportunidade de questionar a validade e regularidade do lançamento.

É justamente a existência de um processo tributário válido, desenvolvido sob a égide das prescrições legais e constitucionais, que dá à certidão da dívida ativa (CDA) a presunção de legitimidade. Assim, de posse deste título extrajudicial presumidamente líquido, certo e exigível, o fisco pode executar o sócio administrador para então este provar, se for o caso, por meio de embargos³, que não é responsável pelo débito. Todavia, caso não tenha dado oportunidade para que o administrador participasse do processo administrativo anterior à inscrição do crédito na dívida ativa, tal processo não é válido relativamente àquele, e a CDA não goza da legitimidade em questão, razão pela qual o ônus probatório seria do fisco, e não do administrador.

Na verdade ocorre que, o administrador sequer tem conhecimento do procedimento administrativo, não tendo chance de provar, antes da constituição do crédito tributário, que não pode ser responsabilizado pela obrigação. Ora, se o sócio não foi intimado a participar do procedimento administrativo, como pode persistir, em relação a ele, a presunção de legitimidade da CDA?

Para melhor refletir acerca do que foi exposto nas linhas supra o presente trabalho fará uma abordagem sobre o processo administrativo tributário, passando pelas noções gerais do processo administrativo. Após isso, irá se discorrer a respeito da importância da participação do sócio gerente neste processo, o que se faz necessário para a abordagem do tema central deste trabalho. E, por fim, se tratará a respeito da maneira errônea que o título executivo fiscal – já em fase judicial – é redirecionado ao sócio administrador. O trabalho pretende, ainda, fazer uma

³ O que implica em garantia do juízo conforme artigo 16, §1º da Lei 6.830.

diagnose das implicações processuais que o redirecionamento de um título ilegítimo ao executado pode levantar.

Vale lembrar que tomamos como marco teórico a processualidade ampla, trabalhada inicialmente no Brasil por Odete Medauar. Esta teoria lida com a expansão da processualidade aos demais poderes do Estado, não se restringindo somente ao Judiciário, mas também ao Executivo e ao Legislativo. A autora, em sua obra “A Processualidade no Direito Administrativo” (2008), desenvolve valiosos apontamentos os quais foram de excelente proveito para o desenvolvimento deste tema.

1 PROCESSO ADMINISTRATIVO É PROCESSO?

1.1 Noções gerais sobre processo administrativo e a processualidade ampla

Não muito interessa a este trabalho tecer comentários sobre o momento histórico em que o Estado toma para si a função jurisdicional e, muito menos, adentrar na conceituação de autodefesa e autocomposição. É o bastante, por ora, compreender o processo da seguinte forma:

(...) conceito que transcende ao direito processual. Sendo instrumento para o legítimo exercício do poder, ele está presente em todas as atividades estatais [processo administrativo, legislativo] e mesmo não estatais [processos disciplinares dos partidos políticos ou associações, processos das sociedades mercantis para aumento de capital etc..]c... (CINTRA, DINAMARCO E GRINOVER, 2009, p. 298)

Esta é uma acepção moderna de processo e, como se demonstrará nas linhas adiante, nem sempre foi assim. Por um longo período o processo apenas era atrelado à função jurisdicional do Estado, sendo que, por muito tempo, ele foi conceituado apenas como o instrumento da jurisdição.

Somente quando um indivíduo tinha alguma pretensão resistida, não satisfeita, é que o Estado era chamado a desempenhar sua função jurisdicional⁴. Na célebre obra “Teoria Geral do Processo” é dada uma boa visão acerca da conceituação de processo:

Caracterizada a insatisfação de alguma pessoa em razão de uma pretensão que não pôde ser, ou de qualquer modo não foi, satisfeita, o Estado poderá ser chamado a desempenhar sua função jurisdicional; e ele o fará em cooperação com ambas as partes envolvidas no conflito ou com uma só delas, segundo um método de trabalho estabelecido em normas adequadas. A essa soma de atividades em cooperação e à soma de poderes, faculdades, deveres, ônus e sujeições que impulsionam esta atividade dá-se o nome de processo. (CINTRA, DINAMARCO E GRINOVER, 2009, p. 46)

⁴ A propósito, o termo jurisdição tem sua origem etimológica no latim *juris* (direito) e *dicere* (dizer). Para Ada Pellegrini e Cândido Rangel Dinamarco em sua obra conjunta com Antônio Carlos de Araújo Cintra “... podemos dizer que é uma das funções do Estado, mediante a qual este se substitui aos titulares dos interesses em conflito para, imparcialmente, buscar a pacificação do conflito que os envolve, com justiça. Essa pacificação é feita mediante a atuação da vontade do direito objetivo que rege o caso apresentado em concreto para ser solucionado; e o Estado desempenha essa função sempre mediante o processo, seja expressando imperativamente o preceito (através de uma sentença de mérito), seja realizando no mundo das coisas o que o preceito estabelece (através da execução forçada)” (CINTRA, DINAMARCO E GRINOVER, 2009, p. 147)

Hodiernamente, o processo não mais serve somente à resolução de um conflito, ou à análise de pretensões resistidas. Surge no direito moderno a ideia da processualidade ampla, que estende o conceito de processo às diversas manifestações de poderes estatais. É desta ideia que derivam as adjetivações de processo “legislativo”, “judicial” e “administrativo”. A propósito, em muito aproveitam para este trabalho as considerações feitas por Odete Medauar em sua obra (2008). Nela, a autora traz uma visão ampla e completa a respeito da questão do processo administrativo, fazendo uma análise acerca da conceituação e a visão da doutrina no que concerne ao tema da processualidade ampla. As linhas que seguem são baseadas em informações retiradas da referida obra.

Com a evolução dos estudos processuais, a comunidade jurídica passa a se ver diante da criação e da consolidação científica de uma Teoria Geral do Processo, e a sua conseqüente aglutinação de institutos, normas e princípios, o que contribuiu em muito para que o direito processual pudesse servir não somente ao Poder Judiciário, mas também voltar-se para o Executivo e o Legislativo.

Sobretudo na seara administrativa, apesar de alguns estudiosos se preocuparem apenas com a distinção terminológica entre processo e procedimento – o que não é menos importante – alguns motivos específicos concorreram para a ideia da processualidade ligada ao direito administrativo. Afinal, o Estado se aproxima gradativamente da sociedade, diminuindo, portanto, o distanciamento entre administrado e administração. Por sua vez, a ingerência estatal aumenta fazendo com que o administrado procure, cada vez mais, por meio da escolha de seus representantes no governo e, conseqüentemente por meio das leis editadas por estes representantes, impor mais parâmetros para a atuação administrativa. Ademais, há que se considerar, ainda, o surgimento da preocupação com as garantias fundamentais que gerou um cuidado com os momentos que antecedem a produção do ato administrativo.

Este último motivo, um dos mais importantes, se deu com as evoluções dos ordenamentos que passaram a determinar que a confecção de um ato de poder – seja ele emitido pelo Judiciário, Legislativo ou Executivo – fosse precedida por uma metodologia de trabalho, ou uma parametrização, uma seqüência lógica normativamente pré-estabelecida que o tornasse legítimo. Na prática tal parametrização se dá pela imposição de garantias substanciais e processuais determinadas pela Constituição, como é o caso dos princípios do devido processo legal e do contraditório, princípios aos quais o presente trabalho dedicará uma atenção especial.

1.2 Processo e procedimento

É necessário deixar claro, antes de tudo, que os conceitos de procedimento e processo devem estar bem delimitados para o sucesso do presente trabalho, uma vez que um dos critérios desta definição – qual seja o da participação dos sujeitos envolvidos – é de suma importância para a posterior legitimação do título executivo fiscal.

Odete Medauar (2008) traz considerações importantes sobre a distinção entre processo e procedimento. Segundo a doutrinadora, a questão se resolve de maneira mais clara nos ordenamentos que tratam o direito administrativo como matéria de jurisdição dupla, em que se utilizam do termo procedimento para definir a processualidade administrativa e do termo processo para o campo da jurisdição administrativa.

No Brasil, no entanto, conforme diagnose da autora, ocorre, além da variação doutrinária, a redução da processualidade administrativa ao processo administrativo disciplinar, questão que é resolvida com o uso de alguns critérios. Segundo ela, são dois os critérios mais importantes para a diferenciação terminológica em questão: aquele que trata o procedimento como gênero e o processo como espécie, bem como o critério da participação dos interessados.

Odete Medauar se utiliza dos ensinamentos de Benvenuti para explicar o primeiro critério:

Os pontos fundamentais do pensamento de Benvenuti são os seguintes: os atos emanados do poder estatal, tais como leis e sentenças, consistem na concretização da entidade abstrata que é o poder; concretizar significa assumir efetividade real; quer dizer, o poder se adapta a uma realidade, transfundindo-se em ato, o qual representa aplicação pontual de um poder a uma realidade. Esta concretização do poder em ato nem sempre é instantânea. Quando falta essa instantaneidade entre poder e ato, há qualquer coisa que enquanto se concretiza não é poder, mas ainda não é ato; este fazer-se ato denomina-se função. A manifestação sensível da função, o modo de fazer-se ato é o procedimento; procedimento é a história da transformação do poder em ato, história essa marcada por toda a série de atos necessários para a transformação do poder em realização concreta.

Com base principalmente na ideia de procedimento como expressão da passagem não instantânea entre poder e ato, como história do conjunto de atos que marcam a transformação do poder em ato final, passou-se a raciocinar em termos de procedimento como gênero e processo como espécie. (BENVENUTI, 1952, p. 330-331, *apud* MEDAUAR, 2008, p. 39-40)

Quanto ao critério da participação dos interessados, ressalta a aludida doutrinadora, ainda baseada nos ensinamentos de Benvenuti, que o procedimento se distingue em dois outros tipos, quais sejam o procedimento em sentido estrito e o processo. Aquele tem como principal característica a sucessão de atos a ser desencadeada pelo mesmo sujeito e este, por sua vez, é caracterizado pelo fato de o processo ser marcado pela participação dos diversos indivíduos interessados no ato a ser editado.

Para a autora o processo é caracterizado pela colaboração dos sujeitos interessados na edição do ato (MEDAUAR 2008, p. 41). E mais, complementando a ideia de que a colaboração dos interessados no ato final caracteriza o processo, autorizada doutrina afirma que não basta que tais sujeitos participem do procedimento. Afinal, no processo, a participação dos sujeitos ao gozarem de suas faculdades e assumirem seus deveres deve se dar de maneira simétrica, correspondente e dialética.

Cândido Dinamarco apresenta uma visão muito proveitosa sobre a questão:

[...] diz-se que o processo é todo procedimento realizado em contraditório e isso tem o mérito de permitir que se rompa com o preconceituoso vício metodológico consistente em confiná-lo nos quadrantes do ‘instrumento da jurisdição’ [...] Procedimento e contraditório fundem-se numa unidade empírica e somente mediante algum exercício do poder de abstração pode se perceber que no fenômeno ‘processo’ existem dois elementos conceitualmente distintos: à base das exigências de cumprimento dos ritos instituídos em lei está a garantia de participação dos sujeitos interessados, pressupondo-se que cada um dos ritos seja desenhado de modo hábil a propiciar e assegurar essa participação. (DINAMARCO, 1996, p. 132-133)

Apesar de existirem outros critérios, sobre os quais não se mostra importante para o presente trabalho discorrer, Odete Medauar (2008) afirma ser a combinação dos dois critérios acima explicitados a resolução do imbróglio ‘processo’ *versus* ‘procedimento’. Isso porque o procedimento é tido como uma sucessão necessária de atos em cadeia anterior e preparatória da edição de uma manifestação de poder – ato final. Já ao conceito de processo, além dos elementos de conceituação de procedimento, deve-se acrescentar a participação e cooperação simétrica dos sujeitos interessados no ato final, daí a importância do critério gênero-espécie e da participação dos interessados no percurso que antecede a edição de um ato.

1.3 Processo tributário administrativo

O assunto tratado no tópico anterior é de grande relevância nos dias de hoje, sobretudo quando se trata da administração tributária. Isso porque a processualização, ou melhor, o enraizamento da ideia de processualidade ampla estendida à administração pública, é o que permite a justificativa e o controle das decisões tomadas pelo Estado. A preexistência de um processo participativo à edição de alguns atos administrativos é o que permite que o administrado, por meio das prescrições legais, possa, ao mesmo tempo, satisfazer o direito de ter sua situação analisada de forma democrática e frear a atuação estatal ilegal.

Antes mesmo de se falar sobre o conceito de lançamento tributário é necessário deixar claro que a presente pesquisa, por motivos didáticos, adota a posição doutrinária que entende serem obrigação tributária e crédito tributário coisas diversas. O autor Hugo de Brito Machado Segundo bem faz a distinção entre os dois conceitos:

Quando norma contida na lei tributária incide sobre o fato nela previsto como “gerador” do dever de pagar determinado tributo, ou determinada multa, surge uma relação com efeitos jurídicos mínimos, ainda em estágio embrionário, que o CTN chama de obrigação tributária (art. 113). (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 55)

No polo ativo desta obrigação, o fisco ainda não possui o crédito tributário, devendo antes de constituí-lo, torná-lo certo e líquido, isto é, identificar os sujeitos ativos e passivos da relação jurídica tributária, quantificando os valores devidos, tudo com base no que diz a lei. Nos dizeres do aludido autor, o lançamento representa o “acertamento” da obrigação tributária. Vale acrescentar a tal acertamento a noção de formalização, ou seja, o lançamento, antes de constituir o crédito tributário, deve adequar aquela obrigação aos parâmetros estabelecidos na lei. E é por meio de um procedimento preparatório que o fisco fará tal acertamento.

Neste trabalho, mostra-se mais relevante tratar apenas do procedimento de fiscalização antecedente a uma modalidade específica de lançamento tributário, qual seja, o lançamento de ofício⁵. Isso porque o que se quer demonstrar com a presente pesquisa é a

⁵ O tipo de procedimento que antecede a edição do ato que constitui o crédito tributário vai depender do tipo de lançamento ao qual o tributo está sujeito. A modalidade do lançamento, por sua vez, vai variar de acordo com alguns fatores, sendo que suas modalidades estão previstas no Código Tributário Nacional na Seção II, do Capítulo II do Título Três, lembrando que este título versa especificamente sobre o crédito tributário.

importância da participação do sócio gerente no processo administrativo que questiona a ilegalidade do referido ato de lançamento, ou do procedimento que o antecede. Sendo assim, adiante será feita uma análise de como ocorre o nascimento do crédito tributário e de como se dará a relação jurídica entre fisco e contribuinte, caso este discorde da atuação da administração tributária ao lançar seu crédito.

1.4 O nascimento do crédito tributário

O lançamento de ofício está previsto no artigo 149 do Código Tributário Nacional e sua principal característica se baseia, assim como a de qualquer ato de ofício, no fato de ele ser somente efetuado pela autoridade fiscal, sendo totalmente desnecessária qualquer atuação do sujeito passivo. Raros são os tributos naturalmente sujeitos a esta modalidade de lançamento, e o seu exemplo mais claro é o Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU.

Diz-se naturalmente pois, além de o lançamento de ofício *ordinário*, que ocorre com o mencionado imposto, existe também o lançamento de ofício *revisional*. A esta espécie podem estar submetidos mesmo os tributos sujeitos às modalidades de lançamento por declaração e homologação.

Explique-se: o lançamento de ofício revisional se dá quando as informações prestadas pelo sujeito passivo à autoridade fiscal são falsas ou imprecisas, ou ainda, quando o contribuinte sequer as leva ao fisco, omitindo tributos que devem ser pagos.⁶

Seja o lançamento de ofício revisional ou ordinário, o que importa é que a participação do contribuinte no procedimento que faz o acertamento do tributo – que o torna certo, líquido e exigível – é inexistente, o que pode dar azo a uma atuação falha da administração fazendária, fora dos parâmetros estabelecidos pela lei.

Além do lançamento de ofício, existe ainda o lançamento por declaração, previsto no artigo 147 do Código Tributário Nacional (CTN). Este lançamento se caracteriza pelo fato de o contribuinte levar à administração as informações relativas à matéria de fato para a efetivação do lançamento e, somente a partir daí, o fisco notifica o sujeito passivo para pagar ou impugnar o valor referente ao tributo. Tal modalidade se apresenta, por exemplo, no caso do ITBI e do ITCID.

Existe ainda o lançamento por homologação, no qual o contribuinte realiza toda a apuração, o acertamento dos dados necessários ao lançamento, sendo obrigado a antecipar o valor referente ao tributo, antes mesmo que a administração tributária se manifeste sobre a apuração. Esta modalidade está prevista no artigo 150 do CTN e tem como melhor exemplo o Imposto de Renda.

⁶

Vide artigo 149 do CTN.

Ressalte-se que o procedimento que prepara os tributos sujeitos ao lançamento de ofício, por exemplo, como ocorre com o IPTU, é extremamente simples, sendo raramente questionável. Problema existe quando se trata do lançamento de ofício revisional, ocasião na qual provavelmente o procedimento preparatório do tributo decorrerá de uma fiscalização.

No âmbito federal o processo administrativo fiscal é regido pelo decreto 70.235/72. Tal decreto foi recepcionado com *status* de lei ordinária, uma vez que a matéria a qual ele versa lhe está reservada, de acordo com o artigo 22 inciso I da Constituição Federal de 1988. No âmbito estadual e municipal cada ente pode legislar a respeito do seu procedimento fiscal. A título de exemplo, o Estado de Minas Gerais disciplina seu processo tributário administrativo a partir do Regulamento do Procedimento Tributário Administrativo - decreto nº 44.747/08. Ademais das legislações específicas, o Código Tributário Nacional no artigo 194 e seguintes, também versa sobre a fiscalização.

Ainda que seja óbvio nos dias de hoje, vale lembrar que toda a legislação tributária, seja esta federal, estadual ou municipal, deve guardar consonância com os valores previstos na Constituição Federal. Um destes valores é o respeito aos direitos individuais que a administração deve ter ao aplicar e se valer da lei tributária – artigo 145, §1º CF/88.

Ademais, cabe afirmar que a fiscalização é procedimento oficioso no qual a administração pública irá apurar possíveis omissões e irregularidades cometidas pelo contribuinte no cumprimento de seus deveres advindos da legislação tributária. Os atos deste procedimento devem ser praticados todos por escrito (artigo 196 do CTN), uma vez que são carecedores da segurança que tal forma lhes atribui. Além disso, desde que não afrontem os direitos individuais, a autoridade fiscalizadora pode “examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes, industriais ou produtores” de acordo com o que reza o artigo 195 do CTN.

Destarte, após a fiscalização apurar todas as irregularidades decorrentes do descumprimento dos deveres atinentes à obrigação tributária, proceder-se-á ao lançamento do tributo posteriormente materializado pelo auto de infração. Este é um documento, assim como os outros autos (de penhora, de arrolamento, de avaliação), no qual se narra um ato solene que, neste caso, será a constituição – ou a formalização – do crédito tributário, que, por sua vez, poderá e deverá conter não somente os valores referentes ao tributo, mas também as penalidades às quais o

sujeito passivo está submetido. As formalidades atinentes ao auto de infração serão tratadas após uma análise geral a respeito do lançamento tributário.

Neste contexto, após o procedimento de fiscalização, a autoridade fiscal fará o lançamento do crédito tributário, notificando o contribuinte a pagar o débito, ou ainda caso não concorde com o lançamento, impugná-lo. Nas linhas abaixo serão tecidos alguns comentários a respeito da natureza jurídica e dos requisitos de validade do lançamento tributário. Estes últimos, se não forem cumpridos, darão azo à instauração do conflito entre Estado e sujeito passivo, conflito este que será – ou ao menos deveria ser – resolvido pelo processo administrativo tributário.

Como já dito anteriormente, o lançamento é o ato editado após um procedimento administrativo que prepara, define e acerta os termos da obrigação tributária que surge com a ocorrência do fato gerador, definindo valores, sujeitos e eventuais obrigações acessórias advindas da tributação.

Sua previsão e definição se encontram no artigo 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

Na doutrina existem diversas discussões acadêmicas a respeito da natureza jurídica deste ato administrativo. Há quem defenda que o lançamento possui natureza constitutiva e, ainda, há quem sustente a posição segundo a qual ele possui natureza declaratória. Não vale aqui alongar esta discussão, sendo mais proveitoso apenas expressar a opinião encabeçada por Hugo de Brito Machado:

A natureza jurídica do lançamento já foi objeto de grandes divergências doutrinárias. Hoje, porém, é praticamente pacífico o entendimento segundo o qual o lançamento não cria direito. Seu efeito é simplesmente declaratório. Entretanto, no Código Tributário Nacional o crédito tributário é algo diverso da obrigação tributária. Ainda que, em essência, crédito e obrigação sejam a mesma relação jurídica, o crédito é um momento distinto. É um terceiro estágio na dinâmica obrigacional tributária. E o lançamento é precisamente o procedimento

administrativo de determinação do crédito tributário. Antes do lançamento existe a obrigação. A partir do lançamento surge o crédito. O lançamento, portanto, é constitutivo do crédito tributário, e apenas declaratório da obrigação correspondente. (MACHADO, 2003, p. 153)

Há quem discorde da posição doutrinária do autor. Com efeito, existem autores que dizem não ser possível desmembrar a obrigação tributária em dois planos. É o caso de Paulo de Barros Carvalho, para quem é impossível existir uma obrigação sem que o sujeito passivo tenha nada a exigir. Ou melhor, é completamente ilógico o nascimento de uma obrigação sem crédito. É o trecho que segue:

Retornemos a mensagem do art. 142 do Código Tributário Nacional, para lembrar que esse Estatuto faz uma distinção, no meu entender improcedente, entre crédito e obrigação, como se fora possível, à luz da Teoria Geral do Direito, separar essas duas entidades. A obrigação nasceria com o acontecimento do ‘fato gerador’, mas surgiria sem crédito, que somente com o ‘procedimento de lançamento’ viria a ser ‘constituído’. Que obrigação seria essa, em que o sujeito ativo nada tem por exigir (crédito) e o sujeito passivo não está compelido a qualquer conduta? O isolamento do crédito em face da obrigação é algo que atenta a integridade lógica da relação, condição mesma de sua existência. (CARVALHO, 2005, p. 376-377)

Fato é que a primeira das correntes doutrinárias acima explicitadas é a que coaduna com o entendimento do legislador ao redigir o Código Tributário Nacional. Afinal, o código separa em dois artigos diferentes o surgimento da obrigação com a ocorrência do fato gerador – artigo 113, §1º - e o momento de constituição do crédito tributário com o lançamento, artigo 142 do dispositivo legal em referência.

Em artigo publicado no sítio eletrônico da Academia Brasileira de Direito Paulo de Barros Carvalho (2009) caracteriza o ato jurídico do lançamento tributário como manifestação expressa, individual, concreta e pessoal da vontade do Estado para a consecução de um fim e, “como ato administrativo que é, devem ter analisados os elementos de sua intimidade orgânica, quais sejam, o conteúdo e a forma.”

O autor em referência diz ser o conteúdo do ato jurídico do lançamento a formalização da obrigação tributária, que se dá pelo acertamento da liquidez – fixação do sujeito passivo, alíquota e base de cálculo – e ainda, pela determinação da exigibilidade do crédito. Já no que diz respeito à forma, o lançamento deve obedecer à forma escrita, o que coaduna certamente com a segurança jurídica e a necessidade de certeza das quais as relações tributárias carecem.

O autor faz ainda uma adequação dos pressupostos do ato administrativo – retirados da doutrina administrativista – ao lançamento tributário. Segue a transcrição:

- a) o objetivo – o motivo da celebração do ato é a ocorrência do fato jurídico tributário, descrito no suposto da regra matriz; o lançamento somente se justifica pelo acontecimento do evento típico, transcrito em linguagem competente;
- b) subjetivo – a autoridade lançadora cuja competência está claramente definida em lei;
- c) teleológico – a finalidade do ato de lançamento é tornar possível ao Estado exercitar seu direito subjetivo à percepção do tributo e isto se consegue com a formalização da obrigação tributária;
- d) procedimental – são os chamados atos preparatórios, cometidos ao Poder Público ou ao próprio particular e tidos como necessários à lavratura do lançamento;
- e) causal – é o nexó lógico que há de existir entre o suceder do fato jurídico (motivo), a atribuição desse evento a certa pessoa, bem como a mensuração do acontecimento típico (conteúdo), tudo em função da finalidade, qual seja, o exercício possível do direito de o Estado exigir a prestação pecuniária que lhe é devida.
- f) formalístico – está devidamente esclarecido em cada uma das legislações dos diversos tributos; cada um com suas particularidades, variáveis de acordo com a espécie da exação. (CARVALHO, 2009)

O ato jurídico do lançamento tributário, para que seja perfeito, deve estar em consonância com estes requisitos, somente aí haverá a pertinência entre o ato e o ordenamento jurídico tributário. E mais, é claro que seus requisitos devem ainda guardar plena correspondência com as prescrições legais, caso contrário o lançamento restará eivado de nulidade.

Além dos referidos requisitos elencados pela doutrina administrativa, a lei também prevê os requisitos necessários à perfeição da constituição do crédito tributário. Para que o lançamento seja perfeito, o decreto 70.235/72 traz os requisitos imprescindíveis ao feitiço do auto de infração, já que referido documento pode materializar o ato administrativo em questão⁷. Prescreve o artigo 10 do referido decreto:

- Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:
- I - a qualificação do autuado;
 - II - o local, a data e a hora da lavratura;
 - III - a descrição do fato;

⁷ Importante deixar claro que o lançamento do crédito tributário pode vir materializado pela Notificação de Lançamento, ou pelo Auto de Infração – caso que ocorrerá somente quando a conduta do sujeito ensejar uma autuação. Ressalte-se também que a legislação mineira é mais completa que a do decreto 70.235/72, vez que traz as duas referidas hipóteses.

- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A legislação mineira também prevê seus requisitos no artigo 89 do regulamento do procedimento tributário administrativo – decreto 44.747/08:

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

- I - número de identificação;
- II - data e local do processamento;
- III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;
- IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;
- V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;
- VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;
- VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;
- VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;
- IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso

Diante dos requisitos trazidos não somente pela doutrina, mas também pela lei, vale aqui lembrar do princípio da tipicidade no processo tributário, bem como do impasse acerca da existência ou não do espaço para a atuação discricionária da autoridade administrativa ao aplicar a norma tributária. A doutrina positivista encara a tipicidade no direito tributário como fechada, ou seja, a norma tributária deve conter todos os elementos para valorar fatos e seus efeitos, sem que caiba qualquer atuação discricionária do fisco. Tal entendimento é encabeçado por Alberto Xavier:

(...) a tipicidade no Direito Tributário é, pois, segundo certa terminologia, uma tipicidade fechada: possui em si todos os elementos para a valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal. (XAVIER, 1978, p. 91)

Apesar do entendimento acima explicitado, qual seja, o de não haver espaço para a discricionariedade na norma tributária, Ricardo Lobo Torres (2006, p. 24-25), em artigo publicado na Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, entende que ocorre o contrário em alguns casos. Uma das hipóteses nas quais se torna possível a discricionariedade administrativa na esfera tributária é justamente no lançamento do crédito tributário. É permitido ao fisco escolher métodos de investigação, ponderar entre interesses públicos e privados, quebrar o sigilo bancário de devedores, requalificar atos praticados pelo sujeito passivo, tudo sempre visando, é claro, a busca da justiça na aplicação do direito tributário.

Diante deste panorama, é fato que a lei acerta em proteger os administrados, delimitando parâmetros e balizando a atuação da autoridade fiscal ao proceder às autuações, mas é certo também que, quanto mais requisitos e parâmetros são impostos à administração, maior a possibilidade da ocorrência de erros por parte dela. Afinal, quanto mais requisitos existentes a serem observados, maior a chance de que algum deles passem despercebidos. E mais, como demonstrado acima, tendo em vista a oportunidade, ainda que mínima, de uma atuação discricionária do fisco - ao calcular multas e escolher os métodos de fiscalização, por exemplo - é de suma importância que o administrado possa controlar a legalidade desta atuação. Somente assim os direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição Federal, bem como a base principiológica do direito tributário, serão respeitados.

É o processo administrativo em sentido estrito o instrumento pelo qual o administrado irá questionar a legalidade da atuação do fisco; é por meio dele que, no caso de discordância em relação ao lançamento tributário, a relação conflituosa entre Estado e sujeito passivo se instaurará. Ele será uma das vias da resolução deste conflito, sendo deveras importante para o presente trabalho tratar a respeito dos temas mais relevantes que lhe são atinentes. Entretanto, antes de lidar com as considerações a se fazer sobre o processo tributário administrativo, seus princípios e procedimentos, faremos uma análise dos princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal. Afinal, há que se levar em conta que o processo administrativo deve se desenvolver sob a observância destas garantias fundamentais.

2 O DEVIDO PROCESSO LEGAL E SEUS CONSECTÁRIOS

2.1 Considerações iniciais

É sabido que os mais diversos ramos do direito têm aderido a um movimento de constitucionalização. Busca-se com este movimento ter a Constituição Federal como norte para a interpretação de toda a legislação infraconstitucional, devendo, inclusive, as relações privadas seguirem esta tendência. Não é diferente com o direito administrativo.

Foi a partir de 1988 que o Estado começou a aprimorar a institucionalização da administração pública, fazendo constar do texto da Constituição toda uma base principiológica que, juntamente com uma série de diretrizes, balizam, parametrizam e submetem à lei a atuação do Poder Executivo. Talvez, e esta é a posição que adotamos, a razão de ser desta institucionalização positivada no texto normativo mais precioso do ordenamento jurídico pátrio seja o reflexo da já mencionada aproximação entre administração e administrado. Afinal, se a Constituição Federal representa os anseios da sociedade, não estranha o fato de ela querer ter mais controle sobre os poderes que a conduz.

Como já foi dito anteriormente, é o processo que permite que os indivíduos coloquem as já mencionadas balizas e parâmetros na atuação daqueles que detêm o poder público, corroborando ainda mais a ideia da processualidade de forma ampla, não somente restrita ao Poder Judiciário, mas estendida aos poderes Legislativo e Executivo.

É assim que consta na parte dedicada às garantias e direitos fundamentais a previsão do devido processo legal (artigo 5º, inciso LIV) e de seus consectários do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, inciso LV). Foi, inclusive, em 1988 que a expressão processo administrativo apareceu pela primeira vez no texto constitucional.⁸

A partir de agora, trataremos mais especificamente do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, para ao final deste capítulo restar demonstrada a importância destes três princípios à consecução e sucesso do Estado Democrático de Direito.

⁸ Válida a transcrição dos dois mencionados dispositivos:
LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;
LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

2.2 Devido processo legal

Este é o princípio mais importante na seara processual, quer seja em relação ao processo judicial, quer seja no que diz respeito ao processo administrativo. É ele que sacramenta a necessidade de se respeitarem os parâmetros previstos na legislação – ou na Constituição Federal – para a atuação do poder público perante os indivíduos e demais componentes da sociedade. Ademais disso, é este o princípio que norteia, dá origem e fundamenta todos os outros princípios estudados em direito processual, sendo de suma importância para qualquer Estado Democrático de Direito.

Este princípio adveio, primitivamente, da Magna Carta inglesa, datada do ano de 1215, não contando àquela época com a expressão devido processo legal, ou na língua inglesa *due process of law*. Foi na Constituição estadunidense, por meio de uma emenda, no ano de 1791, que o parlamento fez constar nela a referida expressão hoje conhecida em qualquer estudo de direito processual, por mais básico e simples que este seja (CÂMARA, 2005, p. 33).

Seu conteúdo, desde sempre, primou por proteger o particular do Estado, que por sua vez, para interferir no direito à vida, à propriedade e à liberdade do indivíduo, deve se submeter a um processo ou procedimento previamente previsto na lei.

O conteúdo deste princípio foi evoluindo ao longo dos anos, sendo que antes somente ditava que a atuação do Estado se baseasse na lei. Entretanto, hodiernamente, sob a ótica de tal princípio, tem-se que toda manifestação, seja ela do poder estatal – que se dará através de um ato, normalmente precedido de algum tipo de processo, como ocorre com o processo legislativo, ou com o administrativo no caso do lançamento tributário –, seja advinda de um particular, deve provir do contraditório e guardar consonância com a razoabilidade, com a proporcionalidade e com os ideais de justiça pelos quais a atual conjuntura constitucional tanto prima. Esta é a acepção material do princípio em questão, é o chamado *substantive due process of law* (CÂMARA, 2005, p. 33).

Existe também, é claro, o aspecto formal do devido processo legal – ou *procedural process of law* (CÂMARA, 2005, p. 33) –, o que já era previsto nos primórdios do princípio. Este tem relação com a necessidade de instauração de um processo válido e regular para que haja alguma restrição do Estado na liberdade ou propriedade do particular, tendo ligação com o acesso

à justiça. Ou seja, é a garantia que o sujeito possui de processar ou ser processado⁹, devendo ele ter acesso a um processo regular, previsto em lei e, sobretudo, justo.

Hoje não há dúvida de que o devido processo legal impera nas relações jurídicas administrativas, dentre essas inclusive a tributária. Afinal, o devido processo legal deve ser observado até mesmo na esfera privada.¹⁰

Não há como falar em devido processo legal sem que se trate com clareza de seus dois corolários mais importantes, quais sejam, o contraditório e a ampla defesa. O próximo tópico dará uma visão geral a respeito destes princípios para que, ao final, o presente trabalho tenha substrato suficiente para demonstrar o quão danosa é a inobservância deles no processo administrativo tributário.

2.3 Contraditório e ampla defesa

Estes dois princípios são consequência direta e imediata do devido processo legal, sendo observados somente no processo propriamente dito, uma vez que, como já dito anteriormente, os procedimentos são unilaterais, e não dialéticos como os processos.

Falar da importância de se primar pelo contraditório e pela ampla defesa no processo administrativo pode soar como mais um dos atuais e corriqueiros discursos que militam pelas garantias fundamentais, valores tão caros à lei mais importante do nosso ordenamento jurídico. Entretanto, as repercussões práticas da inobservância deste princípio podem gerar graves prejuízos aos sujeitos envolvidos, como ocorre na situação do direcionamento da execução ao sócio administrador que não teve a oportunidade de participar do processo tributário administrativo.

Garantir a participação em contraditório é primar pela consecução do Estado Democrático de Direito (MEDAUAR, 2008, p. 87-90). Isso porque hoje não existe somente aquela noção de democracia, pautada na participação dos indivíduos no governo, por meio da escolha de seus representantes. Sob a perspectiva democrática atual, a sociedade deve poder

⁹ Daí a necessidade de notificação do sócio gerente para que, ao menos, lhe seja dada a oportunidade de impugnar o lançamento tributário.

¹⁰ Confira-se, neste sentido, o que foi dito à página 11 deste trabalho (CINTRA, DINAMARCO E GRINOVER, 2004, p. 298)

influir na execução do poder estatal, controlar a legalidade – e aqui por meio do processo administrativo – da atuação da administração pública e, por fim, influir nos resultados da edição dos atos administrativos.

Controlar e interferir no poder depositado nas mãos do administrador por meio do processo administrativo nada mais é do que limitar tal poder da forma necessária à manutenção do Estado Democrático de Direito. Colocar parâmetros sob a égide dos direitos fundamentais previstos na Constituição afasta o arbítrio daqueles que detêm o poder do Estado. E, fazer o contrário, manter o contribuinte ou o responsável tributário alheio a este controle é deixar que a administração tributária aja ao seu bel prazer, na contramão dos valores que cada vez mais são necessários à aludida consecução do Estado Democrático de Direito.

A ampla defesa tem alguns desdobramentos, dentre os quais os mais importantes são: a ciência do que está sendo imputado ao indivíduo, a possibilidade de este alegar fatos e fundamentos jurídicos em sua defesa, a produção de provas e contraprovas às imputações, a utilização da defesa técnica de um advogado e a apresentação de recurso das decisões que lhe são desfavoráveis (MEDAUAR, 2008, p. 122-129). Em alguns casos específicos, como no processo penal e no processo administrativo sancionador, defluem da ampla defesa outras garantias, como aquelas referentes à presunção de inocência e ao *in dubio pro reo*. Acrescente-se a estes desdobramentos o direito a uma decisão – judicial ou administrativa – clara e motivada que permita ao indivíduo preparar e saber exatamente do que recorrer.

Na seara tributária é sobremaneira importante que os requisitos para o lançamento tributário sejam rigorosamente respeitados, principalmente no que toca à notificação de lançamento e a sua motivação. Afinal, qualquer supressão dos requisitos que devem ser observados para a constituição do crédito tributário pode cercear a defesa do contribuinte, o que é repugnado pelo ordenamento jurídico pátrio.

No que diz respeito ao contraditório, este é a oportunidade de manifestação, de forma dialética e em condições de igualdade, quanto às proposições dos demais sujeitos envolvidos, no objetivo de contribuir para a solução a ser ao final implementada. Há quem afirme que o contraditório nasce a partir do direito à ampla defesa, mas também há quem diga o contrário.¹¹

¹¹ Não importa nos aprofundar neste imbróglio, basta que se deixe claro que ambos estão sempre correlacionados, não sendo em vão o fato de os dois posicionarem-se topograficamente no mesmo inciso da Constituição Federal.

Hugo de Brito Machado Segundo traz em sua obra o ponto de vista de Alberto Xavier¹², que, a seu turno, faz excelentes observações acerca do contraditório, esclarecendo que se trata de um modo de exercício da ampla defesa, caracterizado por dois traços distintos: um deles é a paridade das posições jurídicas das partes no processo, de tal modo que ambas tenham possibilidade de influir, por igual, na decisão (“princípio da igualdade das armas”); o outro é o caráter dialético dos métodos de investigação e de tomada de decisão, de tal modo que a cada uma das partes seja dada a oportunidade de contradizer os fatos alegados e as provas apresentadas pela outra (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 37).

O contraditório então é baseado no binômio informação-possibilidade de manifestação (GONÇALVES, 1992 *apud* CÂMARA, 2003, p. 61), o que nos leva a concluir que o indivíduo deve ser clara e certamente informado dos atos processuais e das alegações que lhe recaem, devendo ter o direito de se manifestar em relação a elas. Assim, como já foi afirmado, tais alegações postas em contraditório devem também ser motivadas e bem fundamentadas para que haja a possibilidade de a parte contrária se defender.

Não é possível, entretanto, reduzir o contraditório a um conceito tão simplório. Em artigo a ser publicado, José Manuel de Arruda Alvim Netto¹³ trabalha a ideia do poder de influência dos sujeitos no processo, devendo a eles ser oportunizada a manifestação apta a influir no resultado, de nada aproveitando oitiva do indivíduo apenas a título de se cumprir uma formalidade. Muito proveitosa a transcrição de trecho do referido artigo (Alvim Netto) que nos reporta à visão de Fredie Didier Junior sobre o princípio em cheque:

Apenas isso não é suficiente para que se efetive o princípio do contraditório. **É necessário que se permita que ela [a parte] seja ouvida, é claro, mas em condições de poder influenciar a decisão do Magistrado.** Se não for conferida a possibilidade de a parte influenciar a decisão do magistrado, interferir com argumentos, interferir com ideias, com fatos novos, com argumentos jurídicos novos; se ela não puder fazer isso, a garantia do contraditório estará ferida. É fundamental perceber isso: o contraditório não se implementa, pura e simplesmente, com a ouvida, com a participação, exige-se a participação com a

¹² A obra referida é a seguinte: XAVIER, Alberto. Do Lançamento. **Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 163 (*apud* MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 37).

¹³ ALVIM NETTO, José Manoel de Arruda. *Questões controvertidas sobre os poderes instrutórios do juiz, a distribuição do ônus probatório e a preclusão pro judicato em matéria de prova*. Artigo escrito no ano de 2012, a ser publicado em coletânea intitulada **Ativismo Judicial versus Garantismo**, sob a coordenação de Glauco Gumerato Ramos. Gentilmente cedido pelo autor.

possibilidade, conferida à parte, de influenciar no conteúdo da decisão.(DIDIER JR, 2009, p. 56-68 *apud* ALVIM NETTO)

É muito importante deixar claro que estas garantias, tanto no que toca ao contraditório, quanto no que diz respeito à ampla defesa, se prestam a dar a real e efetiva possibilidade de o sujeito, neste caso, o contribuinte ou o sócio administrador, participar e influir no resultado final do processo administrativo. Ou seja, àqueles deve ser dada a real oportunidade de contestar, de impugnar e de questionar a legalidade do ato administrativo que constitui o crédito tributário. O responsável patrimonial, seja ou não o devedor¹⁴, somente poderá fazê-lo se for devidamente cientificado a comparecer no processo administrativo, para, após isso, apresentar as razões de fato e de direito, acompanhadas das devidas provas – ou pedido de produção destas – aptas a basear todas as suas alegações.

Na execução, o contraditório refere-se a questões posteriores ao reconhecimento do direito a ser satisfeito - que, no caso da execução fiscal, é o direito do fisco ao crédito tributário (GRECO, 1999, pp. 267-268). Desta forma, dificilmente a participação reservada ao processo executivo será suficiente para garantir os direitos do responsável à ampla defesa e ao contraditório no que diz respeito à própria formação do título - ato estatal de imposição de poder. Mesmo os embargos à execução comportam peculiaridades que reduzem o contraditório e a ampla defesa, tais como as regras de distribuição do ônus da prova. Este tema será abordado mais adiante; por ora, é suficiente estabelecer tais premissas, úteis no desenvolver do trabalho.

O próximo capítulo trata da hipótese do presente trabalho. É nele que serão demonstrados os principais apontamentos sobre o processo tributário administrativo de controle interno da legalidade. Trataremos de princípios e procedimentos, sempre demonstrando a importância da observância das garantias constitucionais que foram trabalhadas neste capítulo, especificamente no que tange ao redirecionamento da execução fiscal ao sócio administrador.

¹⁴ Sobre a distinção entre dívida e responsabilidade, confira-se a obra de THEODORO JR. (2013, p. 163-164).

3 O CONTROLE INTERNO DA LEGALIDADE

3.1 Considerações preliminares

Neste capítulo serão abordadas as possibilidades das quais o sujeito passivo - e, a nosso entender, o responsável patrimonial - pode se valer para questionar a legalidade do lançamento tributário. De início, basta deixar claro que o contribuinte e o responsável poderão optar pela via administrativa em que será feito o controle interno da legalidade do ato em questão; ou poderão suprimir a esfera administrativa, optando, diretamente, pela via judicial. De qualquer modo, esta opção deve ser propiciada, sobretudo devido às consequências provenientes da inscrição do contribuinte em dívida ativa, que repercutem patrimonialmente no sócio administrador.

É fato que o uso da esfera administrativa causa alguns inconvenientes, que podem levar o contribuinte a crer que escolher esta via seria perda de tempo. Por exemplo, no processo administrativo não se revela útil, regra geral, discutir a inconstitucionalidade de dispositivos normativos, devido à legalidade estrita a que está sujeita a administração pública. Ainda, em alguns casos, a imparcialidade dos órgãos julgadores é posta de lado em função do fato de eles não serem independentes o que, na maioria das vezes, se agrega ao problema de não terem formação em Direito, ocasionando decisões parciais e equivocadas. Contudo, mesmo com a existência destes inconvenientes, é possível perceber que a escolha pelo processo administrativo não é dispensável.

O processo administrativo traz, a nosso ver, mais vantagens do que desvantagens. Afinal, ele se dá de maneira mais célere, menos custosa e não necessita da contratação de um advogado, apesar de o acompanhamento por um profissional experiente na área, no mais das vezes, ser fundamental. E, além de tudo isso, não se pode deixar de considerar que o julgador administrativo, apesar de eventualmente não possuir formação em Direito, possui grande familiaridade com os fatos que envolvem a questão e, em alguns casos, tem amplo conhecimento das normas específicas aplicáveis, muitas vezes abundante e confusamente dispostas em atos diversos.

Somem-se às vantagens mencionadas, no caso específico do processo administrativo tributário, a possibilidade de se evitar, a partir da defesa apresentada, o ajuizamento de execução fiscal e a constrição quase imediata de bens do patrimônio do responsável.

3.2 O processo tributário propriamente dito e o controle interno da legalidade

A partir do momento em que a administração fiscal constitui o crédito, o sujeito passivo possui três alternativas: a) pagar o que é devido; b) manter-se inerte, não se manifestando a respeito do lançamento, ocasião na qual – correndo prazo para recurso *in albis* – o crédito será inscrito no livro da dívida ativa; e por fim, c) impugnar o ato administrativo de lançamento do crédito tributário, ocasião na qual o contribuinte apresentará, dentro do prazo determinado em lei, suas razões de fato e de direito aptas a demonstrar ilegalidades ou irregularidades existentes no feitiço do ato.

A possibilidade de a administração sanar as próprias ilegalidades contidas em um ato editado por ela mesma decorre da própria lógica do Estado de Direito e do princípio da legalidade. Afinal, é de interesse da administração pública primar por ela. A doutrina de José dos Santos Carvalho Filho traz uma boa visão sobre o assunto:

A Administração Pública comete equívocos no exercício de sua atividade, o que não é nem um pouco estranhável em vista das múltiplas tarefas a seu cargo. Defrontando-se com esses erros, no entanto, pode ela mesma revê-los para restaurar a situação de regularidade. Não se trata apenas de uma faculdade, mas também de um *dever*, pois que não se pode admitir que, diante de situações irregulares, permaneça inerte e desinteressada. Na verdade, só restaurando a situação de regularidade é que a Administração observa o princípio da legalidade, do qual a autotutela é um dos mais importantes corolários. (CARVALHO FILHO, 2009, p. 31)

Apesar de ser o autocontrole um dever da administração pública, não é raro que irregularidades lhe passem despercebidas, razão pela qual o constituinte de 1988 garante aos administrados o direito de petição, prescrito no artigo 5º, inciso XXXIV, alínea *a*. Vale lembrar que esta garantia fundamental prevista na Lei Maior, vem acompanhada do direito a uma

resposta, de mérito ou não, fundamentada, sendo a negativa a este último líquido e certo, passível, portanto, de mandado de segurança.

Além de se fundamentar no princípio da autotutela administrativa (BAPTISTA, 2011, p. 216)¹⁵ e no direito de petição, o processo administrativo propriamente dito também recebe tutela do princípio do devido processo legal (artigo 5º, LIV) e é expressamente mencionado quando o constituinte fala em contraditório e ampla defesa (artigo 5º, LV), matéria já enfrentada no capítulo anterior. Basta nesta oportunidade deixar claro que tais garantias constitucionais servem como fundamento jurídico ao processo administrativo tributário, ainda que elas sejam muito mais abrangentes do que isto.

Nas linhas anteriores tratou-se da fundamentação normativa na qual se baseia o controle interno da legalidade administrativa. De agora em diante, enfrentaremos, brevemente, os princípios que devem nortear o processo administrativo propriamente dito, lembrando que não se faz necessário despendar inúmeras linhas a respeito de todos os princípios a que autoridade tributária está sujeita. É o bastante lembrar que a administração pública tributária, assim como toda a administração estatal, está sujeita aos princípios expressamente previstos no artigo 37 da Constituição Federal – legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. E mais, a administração pública está sujeita também aos princípios reconhecidos pela doutrina (CARVALHO FILHO, 2009), são eles: supremacia do interesse público; autotutela; indisponibilidade; continuidade dos serviços públicos; segurança jurídica; razoabilidade e proporcionalidade.

Abaixo serão trabalhados somente três princípios atinentes ao processo tributário. Isso porque eles são os mais importantes às peculiaridades atinentes ao tema trabalhado nesta pesquisa.

Princípio peculiar e, diga-se de passagem, essencial ao processo administrativo tributário, é o da verdade material. Segundo ele a administração pública deve se preocupar em conhecer a realidade do fato ocorrido, não devendo se contentar com a versão trazida pelas partes ao processo. Sobremaneira proveitosa a citação feita por Hugo de Brito Machado Segundo (2012) a respeito do tema. Trata-se de julgado do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

¹⁵ “O exercício da competência de autotutela da Administração Pública não pode ser exercido com apoio, tão somente, na sua vinculação à lei; os preceitos constitucionais democráticos vazados na Constituição de 1988 impõem a observância de garantias materiais, como a segurança jurídica, a proteção à confiança e boa-fé, bem com de procedimentos que visem tornar seu exercício transparente e passível de controle pelo cidadão, como a motivação, a publicidade e a observância do contraditório e da ampla defesa.”

[...] Sendo o interesse substancial do Estado a justiça, é dever da autoridade utilizar-se de todas as provas e circunstâncias de que tenha conhecimento, na busca da verdade material. Diante da impossibilidade do contribuinte de apresentar os documentos que se extraviaram, e tendo ele diligenciado junto aos seus fornecedores para obter a prova da efetividade do passivo registrado, deve a autoridade utilizar-se dessas provas, desde que elas reúnam condições para demonstrar a verdade real dos fatos. Recurso provido em parte¹⁶

É a partir da análise dos fatos trazidos aos autos, acompanhados, é claro, das respectivas provas, que a administração deve averiguar a realidade. Desde que o contribuinte demonstre a necessidade da produção de uma prova, deve o órgão tentar chegar o mais próximo possível do que realmente ocorreu. Afinal, é a subsunção do fato à norma que enseja o nascimento da obrigação tributária.

Outro princípio deveras importante é o da oficialidade. Segundo este, a administração tem o dever de impor ao processo, e também aos procedimentos, o impulso célere, devendo primar por sua conclusão rápida e eficiente. Ao contrário do que ocorre no Judiciário onde, no caso de inércia das partes, o processo termina sem uma decisão de mérito¹⁷, na esfera administrativa o fisco está vinculado à legalidade, sendo sua obrigação e interesse prover uma resolução definitiva para o conflito.

A doutrina traz ainda o princípio do “informalismo”, a partir do qual se pode concluir que os atos podem ser praticados da maneira mais simples, primando pela instrumentalidade e não pelo radicalismo da forma, desde que não haja forma prescrita em lei. A prática dos atos deve obedecer somente a duas premissas basilares que estão previstas na lei 9784/1999, quais sejam a certeza jurídica e a segurança processual.¹⁸

Cumpre salientar que o presente trabalho, com base em divergências terminológicas existentes na doutrina (MEDAUAR, 2008,p. 131), prefere a expressão *princípio da formalidade*

¹⁶ Ac. Um. Da 1ª C do 1º CC – n. 11-92.813 – Rel. Cons.ª Sandra Maria Faroni – j. 15.9.1999 – DOU-e 1 23.11.1999, p. 3 – ementa oficial – *Repertório IOB de Jurisprudência* – 1ª quinzena de março de 20 – n. 5/2 – Caderno 1 – p. 118. (*apud* MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 45).

¹⁷ Artigo 267, inciso II.

¹⁸ 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.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

[...]

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

moderada para defini-lo. Isso porque a expressão ‘informalismo’ traduz a ideia de abandono da formalidade no sentido de respeito às prescrições legais.

Odete Medauar (2008) ensina o real escopo do princípio em questão:

[...] o princípio do formalismo moderado não há de ser chamado para sanar nulidades ou para escusar o cumprimento da lei. Visa impedir que minúcias e pormenores não essenciais afastem a compreensão da verdadeira finalidade da atuação. Exemplo de formalismo exacerbado, destoante desse princípio, encontra-se no processo licitatório, ao se inabilitar ou desclassificar participantes por lapsos em documentos não essenciais, passíveis de serem supridos ou esclarecidos em diligências; assim agindo, deixa-se em segundo plano a verdadeira finalidade do processo, que é o confronto do maior número possível de propostas para aumentar, em decorrência, a possibilidade de celebrar contrato adequado ao interesse público. (MEDAUAR, 2008, p. 133)

Depois de trabalhados estes três princípios, tão peculiares ao processo tributário, necessário se faz discorrer um pouco sobre as suas características.

Não existe, na esfera processual administrativa, uma relação triangular tal como ocorre com o Poder Judiciário. A relação jurídica aqui é somente entre Estado e contribuinte, o que poderia conduzir, anteriormente à Constituição de 1988, ao entendimento de se tratar de mero procedimento e, não, de processo. Outra característica importante é a possibilidade de a decisão administrativa ser invalidada pelo Poder Judiciário. Tal possibilidade decorre do princípio da inafastabilidade da jurisdição previsto no art. 5º, XXXV, da CF/88, fazendo com que a via administrativa seja somente uma opção para o contribuinte.

Há que se ressaltar também o fato de a administração pública somente poder adentrar no patrimônio do contribuinte por meio da execução fiscal, ou seja, pela via judicial. Antes disso, o contribuinte faz jus ao processo administrativo em contraditório, como se extrai da ideia, elucidada no capítulo I deste trabalho, da processualidade ampla. Da mesma forma, entende-se que ao sócio administrador deve ser propiciado tal direito, eis que poderá vir a ser responsabilizado patrimonialmente. De outro modo, sofrerá, a partir do redirecionamento da execução fiscal, uma surpreendente constrição de direitos.

Os órgãos julgadores do processo tributário são análogos aos do Poder Judiciário, são chamados de órgãos judicantes, possuindo até mesmo primeira e segunda instâncias. Não poderia ser diferente, vez que não só a estrutura, mas também a legislação atinente à esfera judicial pode ser aplicada, analogicamente, ao processo administrativo tributário. Explique-se: as duas espécies

processuais têm amparo na mesma base principiológica da Constituição Federal, sendo ambas abarcadas pelo devido processo legal e seus consectários.

Importante segmento da doutrina explica que, considerando o fato de a atuação administrativa no processo tributário não poder agir senão dentro dos limites da lei, tendo em vista ainda a possibilidade da existência de uma lacuna no curso processual, aliado ao fato de não poder o fisco se manter silente diante de uma impugnação, nada obsta a utilização dos critérios de integração da norma jurídica, dos quais, no caso em tela, a analogia com o processo judicial se mostra a mais eficiente.¹⁹

Superada a breve análise feita sobre os principais apontamentos sobre as características e os princípios peculiares ao processo tributário, passa-se agora a tratar do rito a partir do qual ele se desencadeia. Vale lembrar, antes de tudo, que a competência para legislar²⁰ a respeito do rito procedimental a ser seguido vai depender da competência de arrecadar o tributo, sendo que cada ente da federação pode determinar o seu procedimento.

No âmbito federal verifica-se a existência de duas leis mais importantes, quais sejam as leis 9.784/99 e o decreto 70.235/72. A primeira, mais abrangente, trata de normas gerais, sendo que, sempre que houver legislação determinada para certa espécie de processo administrativo, suas disposições serão aplicadas de forma subsidiária, conforme prescreve o artigo 69.²¹ Já o decreto, recepcionado pela Constituição Federal com *status* de lei ordinária, trata especificamente do processo administrativo fiscal e, a despeito de cada Estado e Município possuir sua legislação específica atinente a esta espécie de processo, é com base somente no decreto que serão analisadas as questões referentes ao seu rito procedimental.

Cumpridos os requisitos para a lavratura do auto de infração, conforme o artigo 10 do referido decreto (constituição do crédito tributário), o fisco deve, segundo o artigo 11²², notificar

¹⁹ Cabe aqui ressaltar que não é o propósito deste trabalho tratar dos critérios de integração do ordenamento jurídico, todavia, é importante deixar claro que o Código Tributário Nacional autoriza a utilização da analogia desde que não acarrete na cobrança de tributo não previsto em lei. Vide artigo 108, § 1º.

²⁰ A propósito, parte da doutrina entende que a competência da União para legislar sobre “processo” prevista no artigo 22, inciso I, da Constituição Federal, se refere apenas ao processo judicial. Se tal inteligência fosse estendida ao processo administrativo, as leis estaduais e municipais sobre o assunto seriam tidas como inconstitucionais.

²¹ Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

²² “Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

o contribuinte a respeito do lançamento. Desta notificação constarão alguns requisitos, sendo o mais importante deles o valor do crédito tributário a pagar, juntamente com o prazo para pagamento do tributo ou para impugnação.

Neste ponto, é imperioso ressaltar a importância de o sócio administrador ser incluído no auto de infração – ou na notificação de lançamento – como responsável. E mais, é de fundamental importância que ele seja notificado a respeito da constituição do crédito tributário em seu desfavor para fins de, no futuro, eventualmente vir a ser responsabilizado. Afinal, não há como saber da existência do lançamento se ele sequer recebeu uma notificação a respeito.

Somente a partir da ciência do ato é que o sócio administrador terá condições de atuar, nos moldes a seguir descritos, aplicáveis às condutas viabilizadas ao contribuinte. Deve-se adiantar que, além das defesas geralmente disponíveis para o contribuinte, o sócio administrador poderá arguir questões atinentes à sua própria responsabilidade, relativas ao disposto no art. 135. E, quanto a estes fatos específicos, bastaria, em princípio, a alegação de sua inexistência, isto é, de não ter agido com abuso para provocar uma decisão favorável do órgão julgador acerca da sua exclusão do título. Cabe ao fisco a demonstração dos comportamentos ali previstos. Em suma, a notificação do responsável é pressuposto de exigibilidade da obrigação contida no título, em relação a este.

Assim, após ser notificado, o sujeito passivo três alternativas²³: concordar com a constituição do crédito tributário e pagar o que é devido, ou discordar e apresentar a impugnação no prazo determinado, ou ainda se manter interte.

É a apresentação da impugnação dentro do prazo estabelecido na notificação que inaugura a fase contenciosa do processo administrativo fiscal. É a partir daí que poderá ser vista a

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.”

²³ Oportuno deixar claro que a discussão do crédito tributário na seara administrativa é renunciável. É o que reza o artigo 38, parágrafo único, da Lei 6.830:

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

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

relação litigiosa existente entre fisco e sujeito passivo.²⁴ E, apesar de tal disposição ser desnecessária, o legislador coloca no artigo 14 do decreto que a “impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”.

Cabe ressaltar ainda que a apresentação tempestiva da impugnação, além de instaurar a fase litigiosa do processo administrativo, impõe ao crédito tributário dois efeitos suspensivos. O primeiro diz respeito à sua exigibilidade, que resta suspensa até que se obtenha uma decisão definitiva na esfera administrativa (CTN, artigo 151, III). Já o segundo diz respeito à suspensão do prazo prescricional, ficando o fisco impossibilitado de propor a execução fiscal.

No que diz respeito ao seu conteúdo, percebe-se que a impugnação guarda certa similitude com a defesa no processo judicial. Seus elementos estão previstos nos incisos do artigo 16 do decreto 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Quanto à apresentação dos motivos de fato e de direito, pode, e deve o sujeito passivo, se for o caso, valer-se das preliminares de mérito elencadas no artigo 301 do CPC. Afinal, se existente alguma delas, a controvérsia entre fisco e contribuinte pode acabar antes mesmo que se analise o mérito do recurso, economizando a dispendiosa empreitada que é o trâmite de um processo administrativo.

²⁴

Alexandre de Freitas Câmara acerca da concepção de Carnelutti a respeito da lide:

[...]. Como é por demais conhecido, Carnelutti construiu todo o seu sistema jurídico em torno do conceito de lide, instituto de origem metajurídica que o mesmo definia como conflito de interesses degenerado pela pretensão de uma das partes e pela resistência da outra. Segundo aquele jurista italiano, pretensão é a “intenção de submissão do interesse alheio ao interesse próprio”, e – sempre segundo Carnelutti –, se num conflito de interesses um dos interessados manifesta uma pretensão e o outro oferece resistência, o conflito se degenera, tornando-se uma lide. Assim é que, segundo a clássica concepção de Carnelutti, jurisdição seria uma função de composição de lides. (CAMARA, 2005, p. 69).

Assim, os motivos e fatos trazidos ao processo, bem como ocorre na seara judicial, devem ser todos acompanhados de provas, sendo que as documentais devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, segundo prescreve o §4º do artigo 16 do decreto 70.235/72²⁵.

Fernando Hamilton Castardo faz proveitoso comentário ao tratar do assunto:

No âmbito do processo administrativo, mormente o fiscal, há princípios do direito probatório que devem ser observados, e significam que todas as pessoas têm o dever de fornecer informações de que disponham e o julgador é livre para formar sua convicção no exame das provas abarcadas, entretanto está vinculado às normas e pareceres do órgão; somente devem ser produzidas as provas necessárias e vinculadas à infração imputada, deixando, o julgador de conhecer provas impertinentes; o ordinário se presume, o extraordinário se prova; o ônus da prova incumbe a quem alega, executada a hipótese de presunção e ficção; pelo princípio do contraditório e da ampla defesa, a prova tem eficácia após a oportunidade de contra-razões da parte; há momentos próprios para a produção da prova, veja-se que o sistema adotado no âmbito do Processo Administrativo Fiscal é rígido, regendo-se pela preclusão; validade das provas produzidas em outros processos; o julgador pode e deve pautar-se pela busca dos fatos para sua convicção, sendo-lhe facultado pedidos de perícias e diligências.(CASTARDO, 2006, p. 248)

No quarto inciso, o legislador salienta a importância de que os pedidos referentes a perícias ou diligências sejam feitos juntamente com o oferecimento da impugnação, devendo ser demonstradas as razões que tornam necessário seu deferimento. A possibilidade de se chamar um perito é deveras importante, uma vez que o julgador, não raras vezes, não terá o conhecimento técnico suficiente para a apreciação de certas provas. Para as perícias, valem os mesmos ditames do processo civil de imparcialidade, não devendo o perito tratar de consequências jurídicas em seu laudo.

Neste contexto, após a impugnação ser apresentada tempestivamente, com todos os seus requisitos preenchidos, munida da perfeita exposição dos fatos e fundamentos jurídicos, acompanhada pelas devidas provas documentais e pedido de produção de prova pericial ou diligência devidamente justificado, ela está pronta à apreciação da autoridade julgadora.

²⁵ Desde que, é claro, não ocorra nenhuma das hipóteses presentes nas alíneas a, b e c do referido dispositivo, a seguir sua literalidade:

“§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”

Importante salientar que na esfera federal existem três instâncias de julgamento, a primeira e a segunda previstas no artigo 25 do decreto, e ainda uma instância especial com previsão no artigo 26. A primeira é formada por órgãos colegiados compostos por cinco julgadores, são as Delegacias da Receita Federal de Julgamento, DRJ's, tendo sua competência – determinada por território e por matéria – regulada pelo regimento interno da Receita Federal. A segunda instância é representada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, a ele compete julgar recursos das decisões vindas da primeira instância são os recursos voluntários, de ofício e os especiais, a respeito dos quais se tratará mais adiante. A terceira delas é uma instância especial na qual quem é responsável pelo julgamento é o Ministro da Fazenda, competindo a ele julgar “recursos de decisões dos Conselhos de Contribuintes, interpostos pelos Procuradores Representantes da Fazenda junto aos mesmos Conselhos” (inciso I do artigo 26), bem como decidirá “sobre as propostas de aplicação de equidade apresentadas pelos Conselhos de Contribuintes” (inciso II do artigo 26).

Uma vez preparada para a decisão, a impugnação segue para apreciação das DRJs, sendo tal julgamento disciplinado pelos artigos 27 a 36 do decreto.

A partir da leitura destes artigos, é possível perceber que a autoridade fiscal deve primar pela formação de sua livre convicção baseada na racionalidade, respeitados, é claro, os ditames legais prescritos. Diante disto, se os delegados fiscais entenderem que serão necessárias novas providências para a formação de sua razoável convicção, poderão baixar o feito em diligência para que os auditores fiscais da Receita Federal do domicílio tributário do contribuinte as tomem. Podem, inclusive, solicitar novos laudos e pareceres, sempre buscando formar o seu convencimento de forma livre, e privilegiando ainda o princípio da verdade material, imprescindível ao processo administrativo fiscal.

Tomadas todas as providências, depois de formada a opinião do órgão julgador, chega o momento em que a decisão será proferida. Esta decisão deve obedecer aos requisitos previstos no artigo 31 do decreto, caso contrário, o ato administrativo decisório será nulo²⁶.

Diz o artigo 31:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os

²⁶ Deve-se lembrar do princípio da motivação das decisões, previsto no artigo 93, inciso IX da Constituição Federal.

autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

A decisão proferida será um acórdão, devendo nele conter o assunto do qual se trata o processo, a ementa do julgamento e o relatório, narrando todos os fatos ocorridos até aquele momento. Feito o relatório, a decisão terá que expor os motivos que a fundamentam, bem como apreciar todos os argumentos trazidos pelo sujeito passivo, pois, se assim não fizer, estará o órgão julgador cerceando-lhe a defesa.

Este relatório, além de expor claramente os fatos, deve demonstrar categoricamente que o processo se deu sob o pálio do contraditório. A fundamentação, por sua vez, deve guardar plena consonância com as razões arguidas na impugnação. Somente desta forma a decisão contará com a publicidade, clareza e legitimidade de que realmente carece, possibilitando, conseqüentemente, o controle interno e externo da legalidade.

Importante ressaltar que será tida por inexistente a motivação que não for suficiente. Tal raciocínio conduz à conclusão de que a exposição dos fundamentos na qual a decisão se baseia deve ser clara e precisa, de modo que não é possível decidir sem a devida fundamentação. E mais, ao analisar a questão o órgão julgador deve ainda balizar-se estritamente pelo que foi demarcado na peça impugnatória. Afinal, não há espaço no processo administrativo para decisões *extra, ultra* ou *citra petita*.²⁷

Neste panorama, depois de proferida a decisão, após o fisco proceder à intimação do sujeito passivo, três situações podem ocorrer: a) a administração fiscal entender totalmente procedente a impugnação, ocasião em que extinguirá o crédito tributário; b) a administração fiscal entender que o contribuinte tem razão em parte, extinguindo parcialmente o crédito tributário; ou, por fim, c) a autoridade entender que não possui razão o contribuinte, julgando procedente o lançamento do crédito tributário.

O procedimento acima descrito nos conduz ao entendimento de que é essencial, para não dizer imprescindível, a notificação do sócio administrador para, como representante legal da pessoa jurídica, ou de forma autônoma, em sua própria defesa, impugnar o lançamento. Ou ainda, para que ele até mesmo possa optar por se manter inerte. O que importa é que ele tenha

²⁷ Apesar disso, vale deixar claro que a legislação tributária não põe óbice à *reformatio in pejus*, ocasião na qual, uma vez constatada uma exigência fiscal maior do que aquela formalizada no auto de infração, ou no lançamento, ela pode sim baixar os autos em diligência para que seja feito uma suplementação na cobrança do crédito tributário.

conhecimento da existência de um crédito, que levado até as últimas circunstâncias, pode causar uma drástica lesão ao seu patrimônio.

Privar o sócio gerente de saber da existência deste crédito em seu desfavor, impossibilitá-lo de exercer o contraditório quando do lançamento tributário, é cercear-lhe a defesa, o que ferirá fatalmente a legitimidade da certidão da dívida ativa

A esta altura faz-se de suma importância explicar que, tendo em vista estar o problema deste trabalho no redirecionamento da execução fiscal para o sócio administrador sem sua prévia participação no processo administrativo, mostra-se desnecessário tecer longos comentários a respeito do rito e da dinâmica dos procedimentos recursais. Assim sendo, a presente pesquisa agora tomará o rumo segundo o qual o contribuinte e o sócio, ou se quedaram à inércia, ou perderam em todas as instâncias administrativas, tendo seu débito inscrito no livro da dívida ativa.

Adiante o trabalho passa a lidar com a inscrição do crédito na dívida ativa e com a formação da respectiva certidão, título executivo extrajudicial, munido de presunção de legitimidade, o qual autoriza o fisco a executar seu crédito judicialmente.

3.3 A inscrição na dívida ativa e a execução fiscal

3.3.1 Noções gerais

Anteriormente, foi feita uma rasa descrição do curso procedimental do controle interno da legalidade do lançamento tributário que se perfaz sobre um ato administrativo de competência privativa da autoridade fiscal. Desta forma, primando pela manutenção do raciocínio, é necessário lembrar que, após a decisão definitiva proferida pela administração pública, o contribuinte pode pagar o devido, ou pode manter-se inerte, ocasião que autoriza o fisco a cobrar, num prazo de 30 dias, amigavelmente a dívida, podendo até mesmo parcelá-la. Se mesmo após esse prazo o sujeito passivo se mantiver inerte, a administração fazendária encaminhará o crédito para a procuradoria da fazenda pública para a devida inscrição na dívida ativa.²⁸

²⁸

Assevera o artigo 201 do CTN:

Expôs-se também a imprescindibilidade da notificação do sócio gerente (caso este tenha agido nos termos do artigo 135 do CTN) para, juntamente com a pessoa jurídica, tomar ciência acerca da existência do crédito tributário lançado. Tal notificação tem sua importância justificada, pois, somente se ao menos for dada a possibilidade de este sócio impugnar o lançamento, é que o título trabalhado neste tópico será legítimo. Passemos então à análise do aludido título executivo extrajudicial.

Qualquer crédito em benefício da fazenda pública, ou qualquer valor que a lei lhe atribua competência para cobrar é considerado dívida ativa, sendo ele de natureza tributária ou não. É certo que para este trabalho somente interessam os créditos referentes a tributos, que por sua vez, são definidos pelo artigo 3º do CTN. Além disto, independentemente de sua natureza, a dívida ativa é aquela que foi regularmente constituída nos termos da lei – após o trâmite do processo ou procedimento administrativo – e inscrita em um registro próprio da administração pública.

A inscrição em dívida ativa representa mais um controle da administração em relação à legalidade do lançamento tributário, sendo poder (e dever) do agente responsável pela dívida²⁹ averiguar e sanar possíveis vícios existentes na constituição do crédito. Tal verificação e saneamento de irregularidades primam pela perfeição do título que vai lastrear a execução fiscal, prevenindo este processo judicial de ser fulminado por quaisquer nulidades em momento posterior.

“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.”

²⁹ O órgão responsável pela cobrança dos valores referentes à dívida ativa de natureza tributária da União é a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, braço da AGU. Tal competência é prevista pelo artigo 131, §3º da Constituição Federal:

“Art. 131. A Advocacia-Geral da União é a instituição que, diretamente ou através de órgão vinculado, representa a União, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe, nos termos da lei complementar que dispuser sobre sua organização e funcionamento, as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo.

[...]

§ 3º Na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei.

Vale lembrar que cada Estado possui o seu registro da dívida ativa e, conseqüentemente, a sua procuradoria, responsável pela cobrança dos tributos que lhe competem. Assim como ocorre com os Estados e União, é ideal que cada município proceda à cobrança de seus impostos, devendo ser criadas as procuradorias responsáveis pela dívida ativa municipal.”

O assunto em questão tem tratamento em dois principais pontos do ordenamento jurídico brasileiro, sendo um deles o artigo 2º da lei de execuções fiscais, lei 6.830/80, e o outro os artigos 201 a 204 do CTN. É a lei, seja esta, ou aquela, que estabelece os requisitos necessários à perfeição da inscrição, devendo constar na certidão da dívida ativa (CDA) todos os dados prescritos na lei.

Válida a transcrição do dispositivo da lei de execuções fiscais que traz a visão completa sobre a dívida ativa da fazenda pública:

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

§ 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.

§ 2º - A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

§ 4º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

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

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

II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

§ 6º - A Certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente.

§ 7º - O Termo de Inscrição e a Certidão de Dívida Ativa poderão ser preparados e numerados por processo manual, mecânico ou eletrônico.

§ 8º - Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

§ 9º - O prazo para a cobrança das contribuições previdenciárias continua a ser o estabelecido no artigo 144 da Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960.

Cumpridos todos os requisitos prescritos na lei, após regular a inscrição do crédito, será editada a certidão da dívida ativa, título executivo extrajudicial dotado de presunção de certeza e liquidez. É de posse deste título no qual consta uma obrigação certa, líquida e exigível, que a fazenda pública poderá, pela via judicial, adentrar no patrimônio do devedor em busca da satisfação de seu crédito.

3.3.2 Presunção de certeza e liquidez

A certeza do crédito está relacionada com a regular existência dele. Associa-se esta característica com a origem, fundamentação legal, regularidade do processo ou procedimento que constatou a existência do débito, seja ele tributário ou não. Trata-se de uma presunção relativa de existência do crédito, que autoriza a excussão patrimonial. A nosso sentir, no caso específico da responsabilidade do sócio administrador pelo débito tributário, esta presunção está, necessariamente, associada à prévia notificação do lançamento, como tantas vezes argumentado. Afinal, se é assim para a pessoa jurídica contribuinte, não se vislumbra razão para que o sócio seja tratado de maneira diversa. Agregue-se a isso o fato de que o sócio administrador só é responsabilizado nas hipóteses específicas do art. 135, III, do CTN, que demandam apuração detida.

Já a liquidez se refere à definição do *quantum debeatur*, se liga ao valor do débito, devendo este ser calculado em consonância com a base de cálculo, alíquotas e percentuais estabelecidos pela lei, no caso do crédito tributário.

É a lei que determina que a dívida ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.³⁰ A propósito, a presunção de legitimidade é uma característica intrínseca aos atos administrativos. Afinal, todos eles são emanados do poder público, de algum órgão ou agente que constitui a estrutura estatal.

José dos Santos Carvalho Filho traz de maneira clara e didática os fundamentos nos quais se baseiam tal presunção:

Vários são os fundamentos dados a essa característica. O fundamento precípua, no entanto, reside na circunstância de que se cuida de atos emanados de agentes detentores de parcela do Poder Público, imbuídos, como é natural, do objetivo

³⁰

Artigo 3º, Lei 6.830.

de alcançar o interesse público que lhes compete proteger. Desse modo, inconcebível seria admitir que não tivessem a aura de legitimidade, permitindo-se que a todo momento sofressem algum entrave oposto por pessoas de interesses contrários. Por esse motivo é que se há de supor que presumivelmente estão em conformidade com a lei. (CARVALHO FILHO, 2009, 116-117)

O doutrinador deixa claro (CARVALHO FILHO, 2009, 116-117) ainda que tal presunção não é absoluta, caracterizando-se como presunção *juris tantum*, podendo sucumbir diante de prova em contrário. É o que ressalta também o legislador ao colocar o parágrafo único no artigo 3º da lei de execuções fiscais: “A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.”. A relatividade desta presunção influi diretamente no ônus da prova no processo judicial, o que é de suma importância para este trabalho e será tratado em momento adequado.

Humberto Theodoro Júnior (2013, p. 221) ressalta que:

A regularidade do processo administrativo é pressuposto básico da execução, mormente no que diz respeito à intimação inicial do contribuinte e ao exercício do livre direito de defesa. Por isso, “provando-se irregularidades no processo administrativo, que o sacrificaram completamente, sobretudo quanto à *inscrição*, que é formalidade essencial da constituição do débito, a ação proposta não tem cabimento”³¹. Padecendo de nulidade a inscrição, o vício “atinge a ação executiva, tornando o processo passível de nulidade *ex radice*, por não se considerar mais a dívida como líquida e certa.”³²

Toca o mencionado autor no cerne da questão tratada neste tópico. Isso porque é de suma importância deixar claro que, é somente se precedida de um processo administrativo regular, legítimo (com observância do contraditório e da ampla defesa para todos os devedores), é que a dívida atestada pela certidão da dívida ativa restará líquida e certa.

Antes de adentrar nas questões mais importantes do aludido assunto é necessário tratar da legitimidade passiva e do redirecionamento da execução fiscal para o sócio administrador. As linhas que se seguem discorrerão a respeito dos indivíduos sujeitos à

³¹ TFR, ac. de 10.11.72, in *Rev. Lemi*, 64-197; STJ, 1ª T., REsp 816.069/RS, Rel. Min Fux, ac. 02.09.2008. (THEODORO JUNIOR, 2013, p. 221)

³² TAMG, ac. de 04.10.72, in *Rev. Lemi*, 68/260. “Nulidade da inscrição em dívida ativa é material de ordem pública insuscetível de preclusão nas instâncias ordinárias, pois se consubstancia em condição da ação executivo fiscal. Precedentes” (STJ, 2ª T., REsp 830.392/RS, Rel. Min. Castro Meira, ac. 04.09.2007). (THEODORO JUNIOR, 2013, p. 221)

responsabilização tributária, com destaque para a responsabilização de terceiros, prevista nos artigos 134 e 135 do CTN. Após isso, serão feitos breves comentários a respeito da possibilidade do redirecionamento do executivo fiscais a estas pessoas.

3.4 As hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN

A responsabilidade tributária, assim como as outras modalidades previstas no ordenamento, advém do descumprimento de um dever jurídico. Ela faz com que alguém se sujeite a uma sanção, sendo a referida sujeição suportada pelo titular de tal dever jurídico ou por outrem. Hugo de Brito Machado explica as duas visões a respeito da responsabilidade tributária:

No Direito Tributário a palavra *responsabilidade* tem um sentido amplo e outro estrito.

Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária.

Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva. (BRITO MACHADO, 2003, p. 129)

O CTN traz no artigo 121 dois indivíduos que podem figurar como sujeito passivo da obrigação tributária, no seu inciso I, o contribuinte, aquele que tem ligação pessoal e direta com o fato gerador do tributo; já no inciso II, o responsável tributário, aquele sujeito passivo que não tem ligação direta com o fato gerador, mas é obrigado em virtude de lei. É a lei que definirá a que título a responsabilidade se dará.

A responsabilidade tributária é tratada no capítulo V, artigos 128 a 138 do Código Tributário Nacional que a divide em três modalidades: a) responsabilidade dos sucessores (seção II deste capítulo); b) responsabilidade de terceiros, prevista na seção III e, c) responsabilidade por infrações, prevista na seção IV. Uma vez que importa para esta pesquisa a responsabilização dos sócios administradores, vamos nos ater à seção III do capítulo V do CTN e tratar da responsabilidade de terceiros.³³

³³

Prescreve o artigo 134 do CTN:

Interessa-nos o artigo 135 que atribui responsabilidade pessoal e exclusiva a todas as pessoas elencadas no artigo 134 do CTN, bem como também atribui esta responsabilidade aos mandatários, prepostos e empregados (inciso II), diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, inciso III, sua transcrição é a seguinte:

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.

Note-se que a condição para tal responsabilização é que tais pessoas tenham agido com excesso de poderes, ou infração da lei, contrato ou estatuto social da empresa. Não basta, portanto, que o indivíduo seja uma das pessoas elencadas no dispositivo supra transcrito, o débito tributário tem que estar diretamente ligado a tais condições.

Cumpre salientar que a hipótese é de responsabilidade por substituição e não de responsabilidade por transferência. Esta se dá após a ocorrência do fato gerador, em razão de fatos previstos em lei ocorridos posteriormente, ocorrendo a migração da responsabilidade do contribuinte (121, I, CTN) para o responsável (121, II, CTN). Já a responsabilização por substituição se dá desde a origem em face do terceiro, uma vez que esta pessoa se encontrará em tal circunstância devido a uma prescrição legal. Além da previsão em lei, para que haja a espécie de responsabilidade em comento, o terceiro deve possuir algum vínculo com o sujeito passivo,

“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.”

Há aqui, antes de tudo, uma crítica a se fazer ao *caput* deste dispositivo. Ele usa o vocábulo ‘solidariamente’ para caracterizar a responsabilidade de terceiros, mas afirma que ela somente se configurará no caso da impossibilidade de o contribuinte responder pela dívida. Trata-se de hipótese de responsabilidade subsidiária e não solidária.

seja ele econômico, jurídico, ou volitivo (contratual). Diante disto, a título de exemplo, teríamos o administrador (responsável) como substituto e a pessoa jurídica (contribuinte) como substituída.

Desta forma, não resta dúvidas de que o terceiro, sócio administrador, desde que incorra nas condutas descritas no *caput* do artigo 135, pode sim ser responsabilizado tributariamente. O problema apresentado neste trabalho gira em torno de como se dará esta responsabilização de terceiro, no caso em questão, o sócio gerente. Basta que seu nome conste da certidão da dívida ativa para que a execução fiscal possa lhe ser redirecionada? A seguir, será feito o diagnóstico de como se dá, na prática, este redirecionamento e como ele deveria ser feito, sob quais condições e após o cumprimento de quais requisitos.

3.5 O redirecionamento do executivo fiscal ao sócio gerente

Como dito acima, para que o fisco redirecione sua pretensão executiva para qualquer dos terceiros constantes do dispositivo em comento, é necessário que ele proceda da forma e no momento corretos, respeitando os parâmetros estabelecidos não só pela legislação tributária, mas colocados por todo o ordenamento jurídico, que por sua vez, sempre prima pelo prestígio aos valores e princípios estabelecidos na Constituição Federal, sob pena de se atentar contra o Estado Democrático de Direito.

Para tratar o sócio administrador como responsável da obrigação tributária, é fundamental, para não dizer imprescindível, que o fisco indique que ele incorreu nas condutas descritas pelo preceptivo legal em referência, sendo o momento adequado para que isso ocorra a época do lançamento tributário. É nesta ocasião, prevista no artigo 142 do CTN, que o fisco deve “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, **identificar o sujeito passivo**”. (grifo nosso)

O comando da lei é claro: é dever do fisco identificar o(s) sujeito(s) passivo(s) da obrigação tributária. Este requisito também se aplica ao responsável tributário, pelas razões já expostas no tópico precedente. É a esta empreitada que serve o já mencionado procedimento preparatório do lançamento. É requisito essencial a ele – ato administrativo que constitui o crédito tributário – a definição do sujeito que responsabilizará pelo adimplemento da obrigação

em questão. Sendo de suma importância deixar claro que a voz do legislador, ao menos neste caso, não soa em vão.

Os efeitos da indefinição da responsabilidade em relação ao sócio gerente quando do lançamento do crédito tributário traz graves consequências, seja de cunho processual, o que ocasionará em vários inconvenientes práticos na eventual necessidade do ajuizamento de uma execução fiscal; seja de cunho material, uma vez que privar o indivíduo – no caso o terceiro – de se manifestar em contraditório a respeito de acusações pela prática da conduta prevista no artigo 135 do CTN, lesiona fatalmente um dos valores mais caros à Constituição Federal de 1988, o princípio do devido processo legal.

Ocorre que o fisco, ou autua a pessoa jurídica, ou lança o tributo e lhe envia uma notificação de lançamento, constando desta notificação o nome do administrador apenas como representante legal da pessoa jurídica e não como coobrigado. A partir da notificação o trâmite do processo administrativo fiscal se dá regularmente, da forma como foi descrito ao longo deste trabalho. Todavia, ao longo deste curso, o fisco usualmente desconsidera a existência do possível coobrigado, do terceiro que também pode ser responsabilizado solidariamente.

Após a cobrança administrativa restar frustrada, quando da inscrição do crédito nos registros da dívida ativa, a respectiva procuradoria da fazenda faz constar destes registros o nome do suposto responsável³⁴, ainda que ele nem mesmo tenha sido notificado a respeito da existência do crédito tributário não satisfeito. Percebem-se aqui uma série de vícios, seja na formação do crédito tributário, uma vez que a identificação do sujeito passivo tem que se dar contemporaneamente ao lançamento, seja na edição da certidão da dívida ativa, título extrajudicial que lastreia a pretensão executiva do fisco.

Ora, como já foi falado, a certidão da dívida ativa (CDA) é título que goza, de acordo com a lei, de presunção de certeza e liquidez, entretanto, essa presunção não pode prevalecer na questão em comento.

Isso porque a presunção da CDA advém justamente da preexistência de um processo administrativo válido, regular, com trâmites e parâmetros estabelecidos pela lei. Uma vez verificada a existência de um vício tão grave na constituição do crédito tributário – qual seja a

³⁴ A propósito, antes de abril de 2009 as procuradorias sequer tomavam esta providência, pedindo simplesmente para que o juiz incluísse o nome do coobrigado no polo passivo da execução fiscal, sem que ele constasse da certidão da dívida ativa. Somente com o julgamento do REsp 1.104.900/ES, pelo rito do 543-C do CPC é que passou a ser obrigatória a presença do nome do sócio gerente na CDA.

inclusão do nome do coobrigado alheio ao processo administrativo fiscal – a CDA restará também viciada, não podendo perdurar tal presunção. Afinal, ao fisco a lei dá diversas oportunidades de sanar os vícios, seja dentro do próprio processo administrativo que controla internamente a atuação da administração, seja no ato da inscrição do débito.

Importante ressaltar neste ponto que, há certo tempo, as procuradorias sequer faziam constar da CDA o nome do coobrigado. Somente após a jurisprudência³⁵ firmar o entendimento no sentido de que, para que a execução fosse redirecionada ao sócio, seu nome deveria ao menos constar da CDA, é que o fisco passou a discriminar o sócio como coobrigado no título. Apesar de após a mudança de entendimento por parte dos tribunais a administração fazendária passar a colocar o nome do sócio na certidão da dívida ativa, não basta que ela o faça pura e simplesmente. É este o entendimento já presente nos tribunais, a título de exemplo segue decisão do Tribunal Regional Federal Quarta Região³⁶.

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NOME DO SÓCIO CONSTANTE DA CDA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. ART. 135 DO CTN.

1. O simples fato de constar o nome dos sócios na CDA, não autoriza seu ingresso automático no pólo passivo da execução fiscal. 2. Sobre a responsabilidade do sócio que seria objetiva, nos termos do art. 13 da Lei nº 8.620/93, enfatiza-se que o referido dispositivo teve sua constitucionalidade afastada pelo Plenário desta Corte, por ocasião do julgamento da arguição de inconstitucionalidade na AI nº 1999.04.01.096481-9/SC (Relator Des. Federal Amir Sarti, DJU 16.08.2000), e posteriormente, revogado pela Lei nº 11.941/2009. 3. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei, de modo a ensejar a redirecionamento da execução para a pessoa dos sócios. **4. A responsabilização pessoal do sócio-gerente, fulcrada na dicção do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, só tem lugar se comprovado que o sócio agiu com excesso de mandato ou infringência à lei ou estatuto.** (grifo nosso)

³⁵ Neste sentido, o trecho constante da ementa do julgado do AgRg no REsp 1285121/DF de relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima, com julgamento em 15/12/2011: “A Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.104.900/ES, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJe 1º/04/09, sob o regime do art. 543-C do CPC, ratificou o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que é possível o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente da empresa executada, desde que o seu nome conste da CDA, a quem cabe, para se eximir da responsabilidade tributária, o ônus da prova de que não se caracterizou nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do Código Tributário Nacional.”

³⁶ Decisão proveniente do julgamento da apelação cível n. 5002905-35.2010.404.7002 – PR, de relatoria da Des. Vânia Hack de Almeida, publicado no DE em 01/08/2011, disponível em http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php, acesso em 21/03/2013

Não se pode perder de vista que o processo de execução dispensa a atividade cognitiva, não havendo fase de conhecimento, o que se justifica pela existência de um título executivo legítimo. Legítimo no sentido de que se configure a plena certeza de que o crédito constante dele é líquido, certo e exigível.

No caso da execução fiscal, a legitimidade que a lei atribui à certidão da dívida ativa somente se configurará se houver um processo tributário administrativo válido, no qual o sócio gerente tenha ao menos a oportunidade de participar se manifestando em contraditório, e lhe sendo possibilitado se valer dos desdobramentos da ampla defesa. Frise-se: somente com a ocorrência de um processo administrativo que deu ao sócio administrador a real possibilidade de interferir no resultado de maneira justa, é que o fisco terá um título executivo extrajudicial apto a lastrear uma execução fiscal contra o sócio.

Isso é de suma relevância se se considerar que o contraditório existe de forma limitada no processo de execução. Tal limitação é permitida justamente porque a lei, ao dizer que a certidão da dívida ativa goza de presunção de legitimidade, se materializando em um título justo, pressupõe que o fisco tenha ao menos oportunizado a participação das pessoas que dela constam. Caso não tenham as pessoas constantes da CDA participado do processo administrativo nos termos descritos nos parágrafos antecedentes, não há que se falar em título executivo extrajudicial justo, legítimo, isto é, não existe título capaz de legitimar a pretensão executiva fiscal.

Continuando a tratar do procedimento, temos que, após a inscrição na dívida ativa, ajuizada a execução fiscal, ela tem seu trâmite normalmente, até que o fisco não encontre bens da pessoa jurídica que satisfaçam sua pretensão, sendo este o momento em que se pede para que cite o sócio³⁷. O juiz verifica se o nome do indivíduo consta da CDA, caso conste inclui o coobrigado no polo passivo da execução fiscal.³⁸

O responsável ao descobrir a existência de um débito tributário pelo mandado judicial de citação, avaliação e penhora, sendo este o maior inconveniente que a negligência do fisco, em deixar de garantir a participação dele no processo administrativo, causa. Tendo em vista a ocorrência do processo administrativo em conformidade com a lei, o ônus de se provar que o

³⁷ Vale lembrar que entre a citação do sócio e a citação da empresa não pode ter decorrido o prazo prescricional de cinco anos.

³⁸ Não há como o magistrado agir de maneira diversa, pois, até que se prove o contrário – e quem deve fazê-lo é o executado –, a CDA é título líquido, certo e exigível, conforme artigo 3º da lei 6.830.

coobrigado agiu dentro da conduta do artigo 135 do CTN é do fisco. O momento correto para que esta prova seja feita é o do processo administrativo fiscal, ocasião na qual, ao menos se considerado o que previsto na lei, o coobrigado poderá – ou terá oportunidade – de se defender e manifestar, diante da alegação de que ele agiu com “excesso de poderes, infração de lei, estatuto ou contrato social” nos termos do artigo 135 do CTN. Entretanto, ocorre que a administração fiscal não dá oportunidade de o responsável se manifestar oportunamente, razão pela qual este ônus da prova deveria ser invertido.

Mais problemática se torna a questão, quando analisamos o fato de que para se defender, o coobrigado necessariamente precisa opor embargos à execução³⁹, ação autônoma de defesa em que poderá ser apurada a responsabilidade do executado. Afinal, no processo de execução o espaço para produção de provas, segundo Leonardo Greco (1999a), é diminuto, “superficial e incompleto”.

Assevera o aludido autor sobre a produção de provas no processo de execução:

O título não prova a existência do crédito, mas prova que o crédito foi constituído pois sem essa prova o Estado não vai reconhecer ao exequente o direito de sujeitar o devedor aos atos executórios coativos.

Nem se alegue que na execução não seja cabível a produção de provas por falta de atividade cognitiva, pois esta existe na execução, embora superficial e incompleta.

Também não colhe o argumento de que no título não haveria prova, mas forma do ato jurídico. O título tem requisitos substanciais e formais. Aqueles são os que dizem respeito ao conteúdo legalmente previsto e à atestação da certeza, liquidez e exigibilidade do crédito. Os últimos são os requisitos extrínsecos relativos ao seu modo de exteriorização. As provas somente se revelam no processo através de alguma forma, sem a qual não poderiam produzir efeitos válidos, nem chegar ao conhecimento dos demais sujeitos. O título não é apenas forma legal, mas também conteúdo legal, apto a atestar o nascimento do crédito. (GRECCO, 1999a, p. 118)

Ocorre que segundo o artigo 16, §1º, da lei de execuções fiscais, o executado não pode opor embargos sem que o juízo esteja garantido. Ou seja, é necessário que seja feita uma constrição no patrimônio do responsável – ou que ele disponha voluntariamente de bens –, para que ele possa provar uma questão que deveria ser provada pelo fisco, qual seja a configuração da responsabilidade constante do artigo 135 do CTN.

³⁹ Válido deixar claro que a presente pesquisa trata da execução fiscal e, por isso, trabalha apenas com a possibilidade de embargos à execução. Cabe ressaltar que é possível a utilização de exceção de pré-executividade ou ação anulatória, todavia, o tratamento destas matérias fogem à hipótese delimitada em nossa empreitada.

Estes são os principais inconvenientes de ordem formal causados pela conduta da autoridade fazendária de manter o sócio gerente alheio ao procedimento administrativo tributário. Afinal, além do fato da necessidade de garantir o juízo para opor os embargos à execução, é de se considerar ainda que no processo de execução não exista espaço para instrução, motivo pelo qual a prova a ser apresentada pelo fisco, no sentido de que o sócio gerente é responsável pelo crédito, deveria ser produzida fora da execução. Tal problema poderia ser solucionado se houvesse a possibilidade do deferimento da dispensa desta garantia pelo juiz, caso o executado prove que não foi notificado em relação ao lançamento do crédito tributário.

Quanto aos prejuízos de ordem material, é possível depreender, diante do que foi demonstrado ao longo do trabalho, que a manutenção do terceiro fora do processo administrativo que constitui o crédito tributário, atenta contra a sistemática do Estado Democrático de Direito, vez que essa conduta, largamente praticada pelo fisco, vai de encontro às garantias fundamentais ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

Em posição acertada o Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário número 608.426 – PR (Relator Ministro Joaquim Barbosa, Julgamento em 04/10/2011, Segunda Turma) esposando o entendimento de que, independente de qual seja o sujeito passivo, o contraditório e a ampla defesa devem ser respeitados:

Ementa: 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. (grifo nosso)

Percebe-se que a posição esposada pelo Supremo é a mesma que foi exaustivamente defendida no curso deste trabalho. Pois, apesar de no caso concreto por trás da ementa transcrita acima ter sido oportunizada a impugnação por parte da administração fazendária, o julgado reconhece a imprescindibilidade da observância do contraditório e da ampla defesa no ato que constitui o crédito tributário, seja em relação ao terceiro responsável, seja em relação à pessoa jurídica.

CONCLUSÃO

Nossa empreitada dedicou-se a tratar da hipótese de o fisco pretender dar nova direção à cobrança do crédito tributário, já em fase judicial, em face do sócio que agiu com excesso de poderes nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional. Restou claro, desde as primeiras linhas, que tal redirecionamento é perfeitamente possível, apesar de estar condicionado a alguns requisitos dentre os quais tomou-se como mais importante a existência de um processo administrativo legítimo, apto a comprovar que o sócio incorreu nas condutas descritas no aludido preceptivo legal.

Ocorre que, ainda na introdução, mencionou-se que o modo ilegal e inconstitucional de o fisco proceder gera dois inconvenientes de suma relevância, quais sejam a supressão das garantias fundamentais ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa; bem como problemas de ordem processual atinentes ao ônus da prova nos processos de execução fiscal.

Durante o curso do trabalho foram apresentados o problema e a hipótese à luz da teoria da processualidade ampla e dos princípios constitucionais em alusão. Para isto, no primeiro capítulo, foram utilizados os ensinamentos de Odete Medauar (2008), tendo sido aproveitados os diversos apontamentos feitos pela autora em relação à referida teoria. Esta, a seu turno, trabalha com a ideia da extensão da processualidade aos Poderes Legislativo e, sobretudo, Executivo.

Tomando como norte os ensinamentos da autora foi feita uma diferenciação entre processo e procedimento. A partir desta distinção restou definido que este é unilateral, utilizado na seara tributária, sobretudo para preparar a constituição do crédito tributário, que por sua vez, se materializa pelo lançamento, ato administrativo privativo da administração pública (artigo 142 CTN). Já o processo administrativo, é o principal instrumento para que se possa controlar a legalidade e o cumprimento dos requisitos intrínsecos ao ato em comento.

Antes de se adentrar nos principais apontamentos concernentes ao processo tributário administrativo, a presente pesquisa trabalhou os princípios constitucionais, sem os quais de nada valeria a observância dos requisitos do ato administrativo de lançamento, bem como o desenvolvimento de um processo administrativo. Trata-se do princípio do devido processo legal e de seus consectários, quais sejam o contraditório e a ampla defesa.

Ao tratar dos referidos princípios, o que se quis deixar claro foi a importância da observância deles no processo administrativo para a configuração da legitimidade da certidão da dívida ativa, título extrajudicial que lastreia a pretensão executiva do fisco. Tendo restado claro não ser o bastante a simples oitiva dos indivíduos envolvidos, mas muito mais do que isto, é de suma importância dar-lhes a oportunidade de se manifestarem com poder de influência no resultado, ou seja, na decisão da autoridade tributária.

E mais, além de ter sido constatada a importância do contraditório e da ampla defesa para a configuração da legitimidade de um possível título executivo extrajudicial – o que interfere no ônus probatório no processo de execução –, a observância dos aludidos valores constitucionais no processo administrativo prestigiam o Estado Democrático de Direito. Afinal, o controle da legalidade da atuação administrativa impõe limites ao uso do poder estatal, bem como a possibilidade de poder influir no resultado advindo desta atuação, prestigia a democracia, que por sua vez, é muito mais do que a escolha dos representantes no governo.

Após ter sido demonstrada a importância do desenvolvimento de um processo administrativo pautado na lei e, sobretudo nos já mencionados valores constitucionais, foi feita uma descrição do curso da cobrança do crédito tributário até a fase em que o fisco, geralmente, pleiteia o redirecionamento da execução fiscal ao sócio gerente.

Tal descrição teve o intuito de demonstrar como deveria se desenrolar o curso da cobrança da dívida tributária – desde a sua constituição, no lançamento, até a fase judicial –, para ao final, ao ser apresentada a hipótese, restar demonstrado que a conduta praticada pelo fisco, neste contexto, vai de encontro a tudo que esta monografia defendeu.

Como foi exaustivamente trabalhado, ocorre que o fisco ao ver frustrada a cobrança da dívida tributária perante a pessoa jurídica, pretende – utilizando-se da possibilidade de responsabilização prevista no artigo 135 do CTN – o redirecionamento da referida cobrança ao sócio administrador, sem que se tenha lhe dado a oportunidade de participar do processo administrativo com as garantias fundamentais ao contraditório e a ampla defesa.

Ponto importante a se destacar é a constituição da certidão da dívida ativa. É de se concluir que a mera inclusão do sócio administrador como coobrigado é em vão se não tiver sido-lhe proporcionada a participação no processo tributário administrativo. Como foi demonstrado, o fisco há algum tempo redirecionava sua pretensão sem que o nome do sócio administrador constasse da CDA, entretanto, a jurisprudência dos tribunais brasileiros passou a entender pela

imprescindibilidade da presença do sócio gerente como coobrigado no título em questão. Tal posicionamento tomado pelos tribunais fez com que as procuradorias apenas incluíssem o nome dos administradores certidão, sem que estes possivelmente soubessem da existência da dívida.

Após o desenvolvimento desta pesquisa, é fácil perceber que, apesar de o título executivo em questão gozar da presunção de legitimidade, ao se considerar a manutenção do sócio gerente alheio a todo o processo, esta presunção será demasiadamente relativizada. Observa-se, portanto, um caso em que exceção se torna regra. Afinal, se o comum é a CDA gozar de presunção de legitimidade e, excepcionalmente, essa presunção poder ser ilidida, na hipótese em questão verificar-se-ia a relativização como regra e a presunção como exceção.

É diante desta inversão que se desdobra nosso problema, porque, como se demonstrou, o sócio gerente executado se vê compelido a comprovar que não agiu nos termos do artigo 135, inciso III do CTN sendo que, na verdade, quem deveria tê-lo feito é o fisco, à época do lançamento. E o que é pior, para provar que não participou do processo administrativo será necessário a oposição de embargos à execução, o que implica em garantia do juízo, isto é, disposição de patrimônio por parte deste sócio.

Assim é que, tendo em vista o fato de a prova não poder ser produzida dentro do processo de execução, o magistrado não pode deferir a pretensão do fisco no sentido de dar nova direção à cobrança da dívida tributária a menos que esteja clarividente nos autos que o sócio administrador agiu com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto. Agir de modo diverso é atentar contra toda a sistemática do ordenamento jurídico pátrio, que por sua vez, está sempre preocupado com a observância dos princípios constitucionais defendidos neste trabalho.

REFERÊNCIAS.

ALVIM NETTO, José Manoel de Arruda. *Questões controvertidas sobre os poderes instrutórios do juiz, a distribuição do ônus probatório e a preclusão pro judicato em matéria de prova.* Artigo escrito no ano de 2012, a ser publicado em coletânea intitulada **Ativismo Judicial versus Garantismo**, sob a coordenação de Glauco Gumerato Ramos. Gentilmente cedido pelo autor.

BAPTISTA, Patrícia. *Os limites constitucionais à auto tutela administrativa: o dever de observância do contraditório e da ampla defesa antes da anulação de um ato administrativo ilegal e seus parâmetros.* Revista da Procuradoria – Geral do Município de Juiz de Fora – RPGMJF, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 195-217, jan/dez 2011. Disponível em: (<http://www.pjf.mg.gov.br/pgm/documentos/revista2011/artigo10.pdf>), acesso em 21/03/2013.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil.** 12 ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **O Procedimento Administrativo Tributário e o Ato Jurídico do Lançamento.** Texto inserido na Academia Brasileira de Direito em 15 de setembro de 2009. Disponível em http://www.abdir.com.br/doutrina/ver.asp?art_id=&categoria= Acesso em: 21 de março de 2013.

CASTARDO, **Fernando Hamilton, Processo Tributário Administrativo.** 2ª Edição. São Paulo: Thomson IOB, 2006.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel & GRINOVER, Ada Pellegrini. **Teoria Geral do Processo.** 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

DINAMARCO, Cândido R. **A Instrumentalidade do Processo.** São Paulo: Malheiros, 1996.

FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo.** 21ª edição. Ed. *Lumen Juris.* Rio de Janeiro: 2009.

GONÇALVES, Aroldo Plínio, **Técnica Processual e Teoria do Processo,** Rio de Janeiro: Aide, 1992.

GRECO, Leonardo. **Processo de Execução.** Volume I. Rio de Janeiro: Renovar. 1999.

GRECO, Leonardo. **Processo de Execução**. Volume II. Rio de Janeiro: Renovar. 1999a.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, **Processo Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MEDAUAR, Odete, **A processualidade no direito administrativo**. 2ª ed. Ver., atual. E ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

THEODORO JR., Humberto. **Curso de direito processual civil. Vol. II**. 48º ed. Rio de Janeiro: Gen-Forense, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo, *O princípio da tipicidade no direito tributário*. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 5, fevereiro/abril/março de 2006, disponível na internet em <http://www.direitodoestado.com.br>, acesso em 27 de fevereiro de 2013.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.