WWW.CONTEUDOJURIDICO.COM.BR

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP
PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU EM DIREITO PROCESSUAL CIVIL

ROLESTON FELIPE MARQUES DA SILVA

O ÔNUS DA PROVA DO SÓCIO-GERENTE INCLUÍDO EM CDA NA CONDIÇÃO DE RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

Brasília - DF
2013

WWW.CONTEUDOJURIDICO.COM.BR

ROLESTON FELIPE MARQUES DA SILVA

O ÔNUS DA PROVA DO SÓCIO-GERENTE INCLUÍDO EM CDA NA CONDIÇÃO DE RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Processual Civil, no Curso de Pós-Graduação *Latu Sensu* em Direito Processual Civil do Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP.

Brasília - DF
2013

WWW.CONTEUDOJURIDICO.COM.BR

ROLESTON FELIPE MARQUES DA SILVA

O ÔNUS DA PROVA DO SÓCIO-GERENTE INCLUÍDO EM CDA NA CONDIÇÃO DE RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Processual Civil, no Curso de Pós-Graduação Latu Sensu em Direito Processual Civil do Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/____, com menção____(_____).

Banca Examinadora:

_____

Presidente: Prof.

_____

Integrante: Prof.

_____

Integrante: Prof.

A DEUS, por cada porta que me oportunizou atravessar.

À minha mãe, pelo exemplo de perseverança e dedicação.

A meu filho, motivo maior para meu caminhar diário.

A todos os colegas e professores com quem tive o prazer de compartilhar os dias que estive nessa academia.

“Tudo deveria se tornar o mais simples possível, mas não simplificado.”

Albert Einstein

RESUMO

A finalidade deste trabalho está em delinear a quem pertence o ônus de provar que determinado sócio-administrador de empresa privada, quando da execução fiscal ajuizada apenas contra sua administrada, porém, que da CDA conste o seu nome como responsável tributário, incorreu em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Inicialmente foram apresentadas noções referentes ao nascimento da obrigação tributária, ao momento da constituição do crédito tributário e ao procedimento de lançamento de tributos. Adiante analisamos as peculiaridades da responsabilidade tributária, com maior ênfase à responsabilidade pessoal instituída no artigo 135 do CTN. Logo em seguida cotejamos a sistemática da inscrição do nome do sócio-gerente na dívida ativa tributária com os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, e ainda, examinamos o entendimento das cortes superiores brasileiras quanto ao tema. Diante disso, por meio da análise dogmática-instrumental, baseada no estudo da doutrina, legislação e jurisprudência, foi possível concluir que o ônus da prova somente pode ser invertido, incumbindo assim ao sócio-gerente provar que não incorreu em um dos incisos do art. 135 do CTN se a ele foi oportunizado o contraditório e a ampla defesa quando do lançamento do tributo.

Palavras-Chave: Ônus da Prova. Sócio-Gerente. Nome Inscrito em CDA. Responsabilidade Pessoal. Devido Processo Legal.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to outline who owns the burden of proving that a managing partner of a private company, when the tax lien filed against her just given, however, that the CDA bearing his name as responsible tax, incurred for acts performed with excessive powers or infringement of law, social contract or statute. Initially presented notions pertaining to the birth of tax liability, the time of recording tax credit and the procedure for release of tax. Further analyze the peculiarities of the tax liability, with greater emphasis on personal responsibility established in Article 135 of the CTN. Shortly thereafter we compare the systematic entry of the name of the managing partner in the active tax debt with the principles of due process, adversarial and legal defense, and also examine the understanding of Brazilian higher courts on the subject. Thus, by analyzing dogmatic-instrumental, based on the study of doctrine, legislation and case law, we conclude that the burden of proof can only be reversed, thus leaving it to the managing partner did not incur prove that one of the clauses of article . 135 CTN if he was oportunized the contradictory and full defense when the release of the tribute.

Keywords: Burden of Proof. Managing Partner. Name Enrolled in CDA. Personal Responsibility. Due Process of Law.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....8
1 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS À RESPONSABILIDADE TRIBUTÀRIA
1.1OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....11
1.1.1Fato Gerador.....12
1.1.2 Sujeito ativo da obrigação tributária.....13
1.1.3. Sujeito passivo da obrigação tributária.....14
1.1.3.1Contribuinte.....14
1.1.3.2 Responsável tributário.....14
1.1.3.2.1 Responsável por transferência.....15
1.1.3.2.2 Responsável por substituição.....15
1.2 CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....16
1.2.1Lançamento tributário.....17
1.2.2 Natureza declaratória do lançamento.....17
1.2.3 O ato/procedimento de Lançar.....19
1.2.4 Modalidades de lançamento.....21
2 ASPECTOS PECULIARES DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA
2.1 RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO.....22
2.2 RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS.....24
2.3 RESPONSABILIDADE PESSOAL.....25
2.4 RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO.....29
3 A PREVALÊNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL FRENTE À PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CERTIDÃO DE DIVIDA ATIVA
3.1 DEVIDO PROCESSO LEGAL.....32
3.1.1 Contraditório e Ampla Defesa.....33
3.2 DÍVIDA ATIVA.....33
3.2.1 Conceito de Certidão de Dívida Ativa.....37
4 O ENTENDIMENTO DAS CORTES SUPERIORES QUANTO AO ÔNUS DA PROVA RELATIVO A POSSÍVEIS INFRAÇÕES COMETIDAS PELO SÓCIO GERENTE QUANDO DA ADMINISTRAÇÃO DE UMA SOCIEDADE EMPRESÁRIA
4.1 SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.....39

4.1.2 Exceção de pré-executividade.....40
4.2 SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....43
CONCLUSÃO.....47
REFERÊNCIAS.....49

INTRODUÇÂO

Em decorrência da necessidade de satisfação das demandas da vida em sociedade, o Estado, por meio do mecanismo da tributação, está autorizado a retirar do patrimônio de um particular, pessoa física ou jurídica, um determinado valor a título de contribuição para o convívio social. Porém, essa autorização não é absoluta. Estamos diante de uma relação jurídica de natureza tributária, na qual, de um lado figura o Estado, com seu poder para tributar e do outro o contribuinte, detentor de direitos e garantias, ambos amparados pelo mesmo diploma normativo, isto é, se, por um lado, a Carta Magna de 1988 outorga competência tributária ao Estado-administração, por outro, ela prescreve uma série de limitações ao poder de tributar.

Inicialmente, cumpre-nos ressaltar que a responsabilidade a ser pesquisada está prevista no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, ou seja, trata-se da responsabilidade pessoal do sócio que se encontra em uma das condições do inciso acima: diretores, gerentes ou representantes de uma sociedade comercial, e que tenha praticado ato com excesso de poderes ou infração de lei, contratos social ou estatutos. Nisso, destaca-se a imprescindibilidade da existência de nexo de causalidade entre a ação positiva da figura indicada no artigo em questão e o tributo surgido, ou seja, o tributo somente nasceu devido o ato praticado. Além disso, é necessária a comprovação do dolo na infração ou no excesso de poderes, diz-se que a responsabilidade dos sócios administradores tem natureza subjetiva, exigindo assim, prévia apuração de seus procedimentos enquanto gestores da pessoa jurídica de direito privado. Isso significa dizer que para a responsabilização de determinado sócio-gerente nos moldes acima, é necessário que, enquanto ente tributante, o Estado comprove a ocorrência do excesso ou infração praticada pela pessoa a ser responsabilizada pelo débito fiscal da sociedade comercial.

Nesse contexto temos ainda o devido processo legal, que é um princípio normativo previsto na constituição com o objetivo de proteger o cidadão de ser privado da sua liberdade ou de seus bens sem um processo justo. Não sendo possível admitir a subtração do patrimônio do cidadão ou de sua liberdade sem um

processo que lhe permita se defender de qualquer alegação que tenha a finalidade de atingir seu direito.

Nesse aspecto, deve ser assegurado, aos litigantes em geral, tanto na esfera administrativa quanto judicial, o direito à defesa, com os meios a ela inerentes. Não há como não ligar a falta da ampla defesa e do contraditório ao cerceamento de defesa. Logo podemos assegurar que para que o fisco atinja o patrimônio do particular ele obrigatoriamente deve respeitar um processo formal pré-estabelecido e ainda oportunizar ao acusado o contraditório e a ampla defesa.

Sendo assim, fica clara a obrigatoriedade do Estado enquanto cobrador de tributos, diante da sistemática de tributação, de notificar o sócio administrador de sua inclusão na relação jurídico-tributária, na condição de responsável pessoal pelo débito fiscal de sua administrada quando do lançamento do tributo a ser exigido, para que ele, em respeito ao devido processo legal, caso assim pretenda, exerça seu direito à defesa. Isto, posto que caso o responsável não reconheça a prática ilegal e pague o débito fiscal originariamente da empresa administrada ou não obtenha êxito em desconfigurar a responsabilidade tributária alegada pelo fisco em âmbito administrativo, este terá permissão legal para incluir o nome do infrator na certidão de dívida ativa referente ao débito, certidão essa, que segundo o Código Tributário nacional, goza de presunção de certeza e liquidez, ou seja, numa eventual execução fiscal presumir-se-ão verdadeiros os dados estampados nela.

Diante de todo o exposto discute-se a quem pertence o ônus de provar que determinado sócio administrador de uma empresa, se utilizando de sua função administrativa, incorreu em ato(s) com excesso(s) de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, o que lhe atribuiria a responsabilidade pessoal pelo pagamento do crédito tributário em aberto, e o momento em que deverá ocorrer a comprovação do alegado.

Buscando colaborar com o debate sobre o tema, este trabalho, adotando como metodologia a pesquisa dogmática-instrumental, que se baseia no tripé: doutrina, legislação e jurisprudência, examinará o ponto de vista de renomados autores em relação às feições mais importantes da pesquisa legislativa, apontando

aspectos interpretativos da legislação pertinente, bem como analisará a tendência jurisprudencial, sedimentada nos entendimentos das cortes superiores – Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça- aplicada para solução do problema levantado.

Por fim, restará perceptível que ao Estado incumbe provar a prática ilegal alegada por ele, no momento do lançamento tributário e, além disso, que ao acusado deverá ser oportunizado o contraditório e a ampla defesa por meio da notificação do lançamento, somente nesse caso, conforme entende o Superior Tribunal de Justiça, em eventual execução fiscal por meio dos embargos próprios, ao acusado competira provar que não praticou ato apto a ensejar a responsabilidade pessoal pelo débito tributário executado.

1 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS À RESPONSABILIDADE TRIBUTÀRIA

Para uma compreensão integral sobre o ônus de provar a (in)ocorrência de atos praticados por sócio administrador de pessoa jurídica de direito privado, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, incluído em Certidão de Dívida Ativa, no momento de eventual execução fiscal, se faz necessário uma breve abordagem sobre obrigação tributária e crédito tributário, o que se faz adiante.

1.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Seja para qual for o ramo do direito, obrigação é uma relação jurídica, sendo esta, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, referindo-se a definição trazida pela Teoria Geral do Direito "o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação".[1]

Dentre as subespécies da obrigação está a obrigação tributária, definida como sendo a relação jurídico-tributária existente entre um sujeito ativo – credor/Estado - e um sujeito passivo – devedor/contribuinte - que tem como objeto um tributo - crédito.

Hugo de Brito Machado assim define obrigação tributária:

> [...] é a relação jurídica da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito [...][2]

De acordo com o artigo 113 do Código Tributário Nacional, transcrito abaixo, a obrigação tributária divide-se em principal e assessoria:

> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
> § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

---

1 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p.318.
2 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p.150.

> § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
> § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.[3]

Extrai-se duas distinções do fragmento normativo transcrito acima, a primeira trata do nascimento obrigacional, enquanto a obrigação tributária principal decorre do acontecimento fático de uma hipótese previamente estabelecida em lei, isso em respeito ao princípio da legalidade inserto no artigo 5º da Carta Magna, a acessória, nos dizeres do artigo em comento, decorre da legislação tributária; a segunda, diz respeito ao objeto da obrigação, sendo o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária o objeto da primeira subespécie e da segunda as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

1.1.1 Fato Gerador

Com relação ao nascimento da obrigação de pagar tributo, cumpre ressaltar que hipótese jamais configurará um fato. O que ocorre é a transformação de uma hipótese em um fato, ou seja, quando a hipótese se concretiza no mundo naturalístico.

Nessa ótica, devemos entender que, quando o CTN utiliza a expressão “Fato Gerador”, na verdade, ele pode estar se referindo a ele tanto como pressuposto legal (descrição de uma hipótese), quanto como ocorrência fática dessa hipótese normativa. Ao escrever sobre essa confusão, o ilustre professor Geraldo Ataliba, propõe uma solução terminológica na qual conceitua a previsão legal em “hipótese de incidência” e em “fato imponível” o fato efetivamente ocorrido.[4]

O Fato gerador enquanto Hipótese de Incidência repousa no plano das ideias. Ela é a simples descrição, na norma, da situação hipotética de nascimento da obrigação de pagar tributo.

---

3 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Diário Oficial da União. Poder Executivo. Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em <www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L8906.htm > Acesso em: 25 jun. 2013.
4 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p.53.

Entre outros, Hugo de Brito Machado concorda com o professor Geraldo Ataliba na conceituação da hipótese normativa em Hipótese de Incidência, como se lê: “[...]a expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição contida na lei da situação necessária ao nascimento da obrigação tributária[...]”[5]

O Fato Gerador enquanto ocorrência fática/fato imponível é o despertar da Hipótese de Incidência. Ele encontra abrigo no mundo dos fatos; é a ocorrência da descrição normativa como condição para surgimento da relação obrigacional.

Nesse sentido, para Luciano Amaro, fato gerador é a “situação que enseja a aplicação do mandamento previsto na lei tributária, dando nascimento ao dever concreto de pagar tributo”.[6]

1.1.2 Sujeito ativo da obrigação tributária

Segundo o art. 119 do Código Tributário Nacional, o sujeito ativo da relação tributária é a pessoa jurídica de direito público competente para exigir o cumprimento do tributo. Não se trata aqui da competência para instituir o tributo, mas da possibilidade de cobrar, arrecadar e fazer cumprir obrigações tributárias, que é o que se chama de capacidade tributária ativa.[7]

A competência para instituir o tributo é indelegável, mas é possível delegar capacidade tributária.

Cabe mencionar que há divergência doutrinária sobre a (in)possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa à pessoas jurídicas de direito público, assunto que deixamos de aprofundar devido não pertencer às circunstâncias do tema escolhido.

Por fim, há que se lembrar da possibilidade de inovação no pólo ativo da relação tributária. Isso acontece nas ocasiões de desmembramento de ente da federação.

---

5 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p.156.
6 AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 257.
7 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

1.1.3 Sujeito passivo da obrigação tributária

O Código Tributário Nacional, no art. 121, define como sujeito passivo da obrigação principal a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.[8]

A pessoa que diretamente realiza o fato gerador é denominada contribuinte. Por seu turno, responsável é a aquela que se relaciona indiretamente, porém, de certo modo, encontra-se vinculada a ocorrência do fato.

1.1.3.1 Contribuinte

Sendo assim, como afirma Robinson Sakiyama Barreirinhas, contribuinte é o sujeito passivo natural, aquele cuja capacidade contributiva é revelada pela materialidade do fato gerador.[9]

Para o professor Aliomar Baleeiro, o contribuinte é, assim, a mesma pessoa que integra o aspecto pessoal da hipótese.[10] É aquele que incorreu na hipótese de incidência do tributo, dele se beneficiando economicamente.

A pessoa do contribuinte pode vir de maneira implícita, ou seja, indicada indiretamente pelo conteúdo normativo. Por ser ela a pessoa economicamente beneficiada com a realização do fato gerador, é quem tem o dever, a princípio, de pagar o tributo.

Para o professor Luciano Amaro, contribuinte é, via de regra, a pessoa que manifesta a capacidade contributiva atingida pelo tributo, sendo que por capacidade contributiva deve-se entender titularidade da riqueza causadora do fato gerador.[11]

1.1.3.2 Responsável Tributário

---

8 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).
9 BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Método, 2006. p.320.
10 BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 28 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p.724.
11 AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p.282.

Diferentemente do contribuinte, o responsável é sempre indicado de forma expressa pela norma, isto é, sua indicação ocorre sempre por designação legal. Desta feita, ao contrário da designação do contribuinte, que, via de regra, é conferida pelo legislador com base na descrição típica da hipótese de incidência, a do responsável pode não ser tão prontamente vislumbrada.

Para a correta designação do responsável, faz-se necessária uma análise conjugada dos artigos 121 e 128 do CTN, transcritos abaixo:

> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
> Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
> I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
> II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.
> [...]
> Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.12

Como visto, aquele que guarda relação pessoal e direta com a ocorrência do fato gerador de um tributo é o contribuinte, logo podemos concluir que a relação do responsável com a ocorrência do fato gerador é impessoal e indireta. Contudo, por força do artigo 128, é imprescindível que o responsável esteja vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação tributária.

Extrai-se, então, que a designação do responsável como sujeito passivo da obrigação tributária se ajusta no somatório de dois requisitos básicos: contribuição para a ocorrência fática da hipótese de incidência e indicação expressa, mediante lei, da responsabilidade pelo pagamento de um tributo constituído por outra pessoa.

Doutrinariamente, a “transferência” e a “substituição” constituem formas de modificação do sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, substitui-se a figura do contribuinte pela do responsável.

1.1.3.2.1. Responsável por transferência

---

12 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

No entendimento do professor Ives Gandra da Silva Martins o que desencadeia a modificação do sujeito passivo por transferência é o acontecimento de um fato. Assim, quando ocorre o fato gerador há a figura do contribuinte, mas devido a um evento a responsabilidade é transferida a outra pessoa ligada de alguma forma ao fato gerador.[13]

No artigo 128, o legislador, de forma supletiva, transfere a terceira pessoa que está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária a responsabilidade de pagar o tributo. Como se trata de responsabilidade supletiva, o contribuinte continua compondo o pólo passivo, porém, juntamente com o terceiro responsável, trata-se assim, de solidariedade passiva.[14]

1.1.3.2.2 Responsável por substituição

Nesta a lei atribui de forma expressa a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, que, embora não diretamente ligada ao fato gerador, porém, vinculada a ele, assume a sujeição passiva, excluindo do pólo passivo o contribuinte.[15]

A obrigação de pagar o tributo torna-se, por força de lei, exclusiva do substituto. Por conseguinte, o contribuinte deixa de ser devedor, isto é, retira-se do pólo passivo.

Nesta sujeição, por ser de responsabilidade exclusiva do substituto, não há a possibilidade de solidariedade, recaindo, assim, somente sobre o substituo o dever de pagar o tributo.

Percebe-se até aqui que falamos da relação jurídica de natureza tributária, na qual o Estado, como sujeito ativo dessa relação, tem contra um particular, que figura como sujeito passivo, ligado diretamente ou indiretamente à hipótese normativa de nascimento da tributação, um direito de receber determinado valor à título de tributo.

---

13 MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p.246.
14 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).
15 MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. p. 253.

Passemos agora a analisar as conjunturas que envolvem o crédito tributário, o objeto da relação obrigacional tributária.

1.2 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Como afirmado anteriormente, a ocorrência no mundo fático da hipótese de incidência faz surgir uma relação jurídico-tributária de natureza obrigacional entre um credor (sujeito ativo) e um devedor (sujeito passivo), tendo como objeto desta relação uma prestação (tributo).

Entretanto, é necessário, para que o sujeito ativo possa cobrar do sujeito passivo a prestação devida, que a autoridade estatal formalize essa relação jurídico-tributária obrigacional.

Hugo de Brito Machado ensina: "O crédito tributário, portanto, é o vinculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).[...]"[16]

O artigo 139 do CTN dispõe que "o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta".[17]

Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que o crédito tributário faz parte da obrigação. Para ele, seria paródia obrigação sem seus sujeitos, ou sem objeto, pois são requisitos numa relação jurídica.[18]

No entendimento de Aliomar Baleeiro "o crédito converte essa obrigação ilíquida em líquida e certa, exigível na data ou prazo da lei, inclusive por execução expedita".[19]

---

16 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p.199.
17 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).
18 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. Brasileiro. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p.749.
19 BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. p.724.

Sendo assim, o crédito tributário representa a formalização do crédito titularizado pelo sujeito ativo que será exigido em desfavor do sujeito passivo, ambos, credor e devedor, ligados por uma relação jurídico-tributária.

Dispõe o artigo 140 do CTN:

> Art.140. as circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.[20]

Isto significa que, embora o crédito tributário decorra de obrigação tributária, assim como versa artigo 139 do CTN, eventuais alterações no crédito não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem. Sendo assim, mesmo que o crédito tributário, por alguma circunstância, tenha sua exigibilidade excluída, a obrigação tributária permanece hígida.

1.2.1 Lançamento tributário

É conveniente, em um contexto jurídico, a necessidade de uma ação que traga a vida formal o crédito tributário, revestindo-o de exigibilidade para que, a partir de sua formalização, o sujeito ativo possa exercer seu direito creditício contra o sujeito passivo.

O artigo 142 do CTN estabelece e define essa ação, cujo teor transcreve-se:

> 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.[21]

1.2.2 Natureza declaratória do lançamento

Para o professor Sacha Calmon Navarro Coelho, o lançamento tributário não cria, modifica ou extingue direitos. Isso quem faz é a Lei.[22]

---

20 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).
21 Ibidem.
22 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. p.749.

No direito tributário a lei descreve uma hipótese que, ao deixar o plano abstrato das ideias para passar a figurar no mundo dos fatos, faz nascer ao ente Estatal uma pretensão de crédito em face do sujeito passivo.

Não obstante, é natural em um Estado Democrático de Direito que se formalize o direito em questão, afastando, assim, a possibilidade de arbitrariedade. Além disso, é visível a posição vulnerável do contribuinte em relação ao Estado e o direito de qualquer pessoa de questionar uma obrigação que repousa sobre si.

Sendo assim, o momento de constituição do crédito se dá quando do nascimento da obrigação tributária, por ocasião do acontecimento do fato gerador, segundo a lei vigente naquele momento, assim como prescreve o art. 144 do CTN.

Resta ao lançamento a função de formalizar e declarar, nos termos do art.142 do CTN, o Crédito Tributário que o sujeito ativo teve constituído com a ocorrência do fato gerador, uma vez que há a pretensão de se cobrar o tributo devido do sujeito passivo. Mas, para que isso ocorra, deve haver a robusteza e segurança jurídicas que o instituto demanda.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, ao corroborar com o que foi exposto acima, esclarece que:

> O lançamento, como ato administrativo de aplicação da lei genérica e abstrata aos casos concretos, deve reportar-se à lei que vigia ao tempo do fato gerador, aplicando-a. Consequentemente a sua função não é, absolutamente, criadora do crédito, senão que declaratória do seu prévio existir nos exatos termos da lei contemporânea ao seu nascimento. O fato gerador, ao acontecer, instaura a obrigação e o crédito tributário, como prescreve o CTN.[...]23

Existem, porém, outras duas correntes de notáveis doutrinadores acerca do assunto.

---

23 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. p.750.

A primeira defende que a natureza constitutiva do lançamento está explícita no art. 142 do CTN. Entretanto, entende-se mais acertado o entendimento do professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, quando afirma que o CTN não emprega o verbo constituir com o sentido de criar tampouco se reporta ao significado de ato jurídico constitutivo.[24]

A segunda corrente defende uma natureza mista ou híbrida: declaratória da Obrigação Tributária e constitutiva do Crédito Tributário. O argumento seria o de que o Código Tributário Nacional traz o Crédito Tributário como algo diverso da Obrigação Tributária, ainda que em imo, estejam na mesma relação jurídica.

Hugo de Brito Machado assim afirma:

> 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.[...][25]

A concepção de natureza híbrida do lançamento, defendida por parte da doutrina, se baseia em uma eficácia declaratória dos efeitos de uma relação jurídica pré-existente (a obrigação) e em uma eficácia constitutiva do Crédito Tributário. Sendo assim, para eles, enquanto a obrigação nasce do “fato gerador”, o crédito tributário surge com o lançamento tributário.

1.2.3 O ato/procedimento de Lançar

Parece-nos que a regra na doutrina tributária é a divergência e a exceção seria a harmonia do entendimento, vejo, porém, com bons olhos, se assim for, pois é na reflexão sobre as divergências que surgem os grandes pensamentos.

---

24 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. p.751.
25 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p 201.

Outrossim, diverge a doutrina se o lançamento seria um ato administrativo ou um procedimento. Cumpre-nos ressaltar que o CTN em seu art. 142 encampa a tese de que o lançamento é um procedimento. Consoante essa orientação, o procedimento é entendido como uma pluralidade de atos encadeados com a finalidade de lançar o crédito tributário.

No nosso entendimento, o lançamento administrativo é, na verdade, um procedimento, no sentido de que, por afetar direitos dos administrados, há de ser desenvolvida com obediência a certas formalidades legalmente impostas.

Assim, por exemplo, deve ser sempre assegurado o direito de defesa ao contribuinte, que, por sua vez, abrange o direito a uma decisão da autoridade sobre as objeções que colocar à determinação do tributo, e o direito de recorrer dessa decisão à instância administrativa superior.

Mesmo quando não exista a irresignação do contribuinte com a exigência do tributo cujo valor seja objeto da primeira declaração, o contribuinte deve ser notificado, e, por conseguinte, a ele assegurado um prazo para se defender. Assim, além dos atos ditos preparatórios, haverá sempre mais de um ato a compor um procedimento que se destina a garantir os direitos fundamentais do administrado, vale dizer do contribuinte.

Entre aqueles que defendem a ideia de lançamento como procedimento, encontramos Hugo de Brito Machado. A propósito, confira-se:

> Lançamento tributário, portanto, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou, por outra forma, definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.[...]26

26 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p.150.

Sendo assim, lançamento é ato declaratório destinado a formalizar uma situação ocorrida no momento do acontecimento do fato gerador. É ato único que carece de um preparo, a saber, a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo e, sendo caso, a proposição da aplicação da penalidade cabível.

1.2.4 Modalidades de lançamento

São três as modalidades de lançamento, que se diferenciam pelo grau de participação do contribuinte na celebração do ato de lançamento, são elas: de ofício, por declaração e por homologação.

A primeira tem como característica a iniciativa da autoridade administrativa, nela a atividade do sujeito passivo é nula ou quase.

Na segunda (por declaração), o lançamento se baseia em informações prestadas pelo contribuinte ou por terceiro quando um ou outro na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação (art.147,CTN).

Já na terceira modalidade, o lançamento é feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Opera-se, portanto, pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa (art. 150, CTN).

Após compreendermos a formação da relação jurídico-tributária, na sua composição dos polos ativo e passivo e o nascimento do direito creditício pertencente ao Estado em desfavor do contribuinte, assim como, em que circunstâncias se desenvolvem a materialidade desse direito, passemos a examinar alguns aspectos inerentes ao instituto da responsabilidade tributária, sem os quais também não seria possível a compreensão integral do tema desse trabalho acadêmico.

2 ASPECTOS PECULIARES DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Ensina o professor Hugo de Brito Machado que existem dois sentidos para se entender a responsabilidade tributária. Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Em sentido estrito, é a modificação em virtude de lei do sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, outra pessoa que não o contribuinte se torna, por eleição legal, responsável pela obrigação de pagar o tributo, entretanto, é necessário, que esta nova pessoa esteja vinculada indiretamente ao fato gerador.[27]

A responsabilidade, de acordo com o capitulo V do CTN, divide-se em responsabilidade dos sucessores (arts. 129 ao 133), responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135) e responsabilidade por infração (arts. 136 a 138).

2.1RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO

Dispõe o art. 130 do CTN que:

> Art.130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação. Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.[28]

Esse artigo cuida da responsabilidade referente à operações de aquisição de bens imóveis submetidas à sistemática de cobrança de tributos que tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse desses bens, bem como em relação às taxas de serviço e à contribuição de melhoria, relacionadas com eles.

Contudo, o citado texto normativo prevê, como exceção a essa regra, a hipótese de constar do título a prova de sua quitação, hipótese em que não haverá a transferência de responsabilidade por sucessão.

---

27 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p.150.
28 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

Em seu parágrafo único - referente à hasta pública -, o legislador inclui possíveis dívidas tributárias no preço do bem a ser arrematado. Evitou, assim, qualquer responsabilização do adquirente por dívida tributária.

Por sua vez, o artigo 131 regula a responsabilidade sucessória pessoal. Vejamos:

> Art. 131. São pessoalmente responsáveis:
> I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;
> II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;
> III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.[29]

A diferença substancial entre a responsabilidade sucessória dos artigos 130 e 131 está no que se transfere, no primeiro transfere-se o crédito tributário, ou seja, a transferência acontece após a ocorrência do fato gerador, no segundo transfere-se a obrigação tributaria decorrentes dos fatos geradores futuros.

Com efeito, o art. 132 cuida da responsabilidade decorrente de fusão, transformação e incorporação de empresas.

Já o art. 133 versa sobre a responsabilidade por sucessão da pessoa, natural ou jurídica, que adquirir de outra, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, sendo essa responsabilidade integral, se o alienante cessar a exploração de respectiva atividade ou subsidiaria junto com o alienante, se este continuar a exploração ou iniciar, dentro de seis meses, nova atividade, no mesmo ou diferente ramo.[30]

2.2. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS

Nos artigos 134 e 135 do CTN encontramos as disposições normativas referente à responsabilização de terceiros. Confiramos:

---

29 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).
30 HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 493.

> 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.[31]

Depreende-se do referido artigo mais uma hipótese de responsabilidade por transferência. Quando surge a obrigação tributária, esta incorre na pessoa do contribuinte. Porém, o acontecimento de um fato posterior ao surgimento da obrigação transfere a terceiro a responsabilidade pelo pagamento do tributo.

Primeiramente, cumpre ressaltar que, de acordo com o Caput do artigo acima, o cumprimento da obrigação principal só será exigida do terceiro caso o contribuinte não possa cumpri-la. Ora, se o tributo será exigido primeiramente do contribuinte e, somente com seu inadimplemento, o terceiro será responsabilizado pelo seu pagamento, estamos diante de responsabilidade subsidiaria e não solidária. Logo, ainda que o artigo se refira à responsabilidade solidária, deverá ser entendido como hipótese de responsabilidade subsidiaria.

De acordo com o professor Hugo de Brito Machado, duas são as condições que pressupõem a responsabilidade de terceiros, prevista no artigo acima. A primeira reside na impossibilidade do cumprimento da obrigação tributária por parte do contribuinte. A segunda consiste na participação do terceiro no ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este se tenha indevidamente omitido.[32]

Para Paulo de Barros Carvalho, esse artigo trata das hipóteses de responsabilização, vista neste caso como sanção, das pessoas nele indicadas, que,

---

31 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).
32 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p.158.

pelos seus atos ou omissões, acabam por prejudicar, sem má-fé, a arrecadação de tributos.[33]

Por fim, esclareça-se que a responsabilidade por sucessão limita-se ao pagamento do tributo resultante da participação ou omissão do terceiro. Isso significa dizer que o terceiro não será responsabilizado por toda e qualquer obrigação recaída no contribuinte, exceto pelas multas de caráter moratório.

2.3 RESPONSABILIDADE PESSOAL

O CTN dispõe sobre responsabilidade pessoal em seu 135º artigo, nos seguintes termos:

> 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.[34]

Destrinchando o texto legal, algumas conclusões podem ser extraídas. Vejamos quais são elas:

1º) Trata-se de hipótese de responsabilidade pessoal.

Existe grande discussão entre os doutrinadores em relação à expressão “pessoalmente” contida no caput do artigo 135.

Há a corrente que defende tratar-se de responsabilidade por substituição. Dessa forma, a figura do contribuinte estaria excluída do pólo passivo. Os estudiosos que aderem a essa corrente afirmam que “pessoalmente” afasta a possibilidade de solidariedade e subsidiariedade do terceiro. Este deve responder isoladamente como responsável.35. Comungam desse entendimento, entre outros doutrinadores, Ives Gandra da Silva Martins e Sacha Calmon Navarro Coêlho.

---

33 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p.318-319.
34 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).
35 AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. p. 327.

Noutra direção, há os que, como Robinson Sakiyama Barreirinhas e Hugo de Brito Machado, entendem inexistir no artigo 135 responsabilidade por substituição. Para tanto, expõem que o termo “pessoalmente” não expressa o sentido de unicidade, de modo que a exclusão do contribuinte deveria vir de forma expressa.36

Parece-nos mais razoável o entendimento segundo o qual esse artigo cuida, na verdade, de responsabilidade pessoal. Nesse sentido, a obrigação é exclusiva do terceiro responsabilizado, visto que o legislador, a nosso ver, teve a intenção de proteger o patrimônio do contribuinte que não incorreu em ilegalidade, responsabilizando, com isso, o administrador que intencionalmente agiu em próprio benefício, traindo a confiança depositada naquele que ocupa o cargo de gerência.

2º) A responsabilidade é pelo crédito tributário: tributo e penalidade pecuniária.

Como vimos anteriormente, compõem o crédito tributário tanto o tributo quanto a penalidade. Sendo assim, o terceiro substitui o contribuinte na obrigação de pagar o *crédito tributário,* entendido este como o somatório de tributo e penalidade.

3º) Em decorrência de determinado ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

É incontroversa a necessidade de nexo de causalidade entre a ação positiva de uma das figuras descritas nos artigos 134 ou 135 e a obrigação surgida. Observa-se que esta somente surgiu em decorrência da ação ilegal ou com excesso de poderes.

Exige-se, então, o dolo, a intenção do agente no ato praticado.

Nesse sentido, a simples falta de recolhimento de tributo não gera a responsabilidade do sócio gerente. Na verdade, a obrigação surgida não decorreu de um ato ilegal ou com excesso de poderes. Apenas deixou-se de recolher o tributo, o que, *de per si,* não caracteriza infração legal.

---

36 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p.189.

Outro não é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, senão. vejamos:

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL.SÓCIO-GERENTE. REDIRECIONAMENTO. ART. 135 DO CTN. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO AO 13º DA LEI 8.620/93.AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO.
> 1. Os sócios-gerentes são responsáveis, por substituição, pelos créditos referentes a obrigações tributárias decorrentes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, ou quando tenha ocorrido a dissolução irregular da sociedade, comprovada, porém, a culpa.
> 2. O simples inadimplemento de obrigações tributárias não caracteriza infração legal.
> 3. Recurso especial conhecido, mas improvido.*37*

A propósito, o professor Robinson Sakiyama Barreirinhas ensina que "a simples falta de pagamento do tributo ou a inexistência de bens penhoráveis no patrimônio da sociedade não ensejam a responsabilidade do sócio-gerente".38

O Superior Tribunal de Justiça segue a mesma orientação. Confira-se:

> TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RESPONSABILIDADE DOSÓCIO-GERENTE. INADIMPLEMENTO.1. A ausência de recolhimento do tributo não gera, necessariamente, a responsabilidade solidária do sócio-gerente, sem que se tenha prova de que agiu com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa. 2. Embargos de divergência rejeitados.39

4º) O sujeito passivo é uma das pessoas elencadas no próprio artigo ou no anterior.

No caso do inciso I, o dolo provoca um agravamento na situação prevista no artigo 134. As pessoas indicadas nesse dispositivo passam a responder *pessoalmente*. É afastada a subsidiariedade, portanto.

---

37 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp. nº 7204077/SP, T2., Rel.Min. Francisco Peçanha Martins, Diário da Justiça de 11-04-2006, p. 242 – doc. 57. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200500223366&pv=000000000000> Acesso em: 25 jun. 2013.

38 BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. *Manual de Direito Trinutário*. p. 320.

39 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp 374139/RS, Primeira Seção, Ministro Castro Meira, Diário da Justiça de 28.02.2005. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200301257029&pv=000000000000> Acesso em: 25 jun. 2013.

Já na hipótese do inciso II, há ilegalidade ou excesso no ato praticado pelas figuras ali elencadas.

Por fim, dedicamos maior atenção ao inciso III, que, a nosso ver, é mais relevante e é objeto de várias discussões doutrinárias.

Preliminarmente, podemos afirmar que não há que se falar em responsabilidade do sócio que não se encontra em uma das condições do inciso III, vale dizer, direção, gerência ou representação.

A simples condição de sócio da empresa não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos do art. 135, do CTN, é a condição de administrador de bens alheios. Por isso, a lei fala em *diretores, gerentes ou representantes* e não em *sócios*. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários desta.[40]

Ainda na condição de diretor, ou gerente, ou representante, é imprescindível que o débito tributário em questão decorra do ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, somente restando configurado nexo de causalidade entre o ato contrário a lei, contrato social ou estatutos.[41]

Além disso, é necessária a comprovação do dolo na infração ou no excesso de poderes. Diz-se que a responsabilidade dos sócios administradores tem natureza subjetiva, ou seja, exige-se prévia apuração de seus procedimentos enquanto gestores da pessoa jurídica de direito privado.

2.4 RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO

O tema responsabilidade por infração é tratado pelo CTN nos artigos 136 a 138.No primeiro encontra-se disposto que: “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do

---

40 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p. 159.
41 Ibidem.

agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.[42]

Nessa ordem de ideias, é correto afirmar que, em regra, a responsabilidade por infração é presumida, porquanto independe da intenção, do dolo do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

A falta de intenção expressa nesse artigo não significa culpa objetiva, no sentido de não se poder questionar a intenção do autor. A hipótese é de culpa presumida, o que significa dizer que não há relevância se a infração foi cometida com dolo ou não, acompanham esse entendimento os professores: Hugo de Brito Machado e Kiyoshi Harada.[43]

A infração posta neste artigo deve ser interpretada como descumprimento normativo administrativo, ou seja, cuida-se de uma infração administrativa transcursa do inadimplemento da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, que gera a aplicação de sanções fiscais (multas).

A exceção à regra de que a responsabilização por infração independe da vontade do agente se encontra no art. 137, uma vez que neste dispositivo a responsabilidade é pessoal, o que pressupõe a vontade do agente.

Assim dispõe o aludido artigo:

> Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:
> I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;
> II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;
> III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:
> a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
> b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

---

42 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).
43 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p. 162 e HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. p. 31.

> c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.[44]

É flagrante que a responsabilidade aqui abordada é pessoal, ou seja, aquela vista anteriormente que exclui do pólo passivo da obrigação o contribuinte, de modo a nele permanecer apenas o autor da infração.

Porém, pode ser vislumbrada uma exceção à responsabilidade do terceiro: sempre que este praticar um ato passível de sanção administrativa, estando no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito, estará isento de responsabilidade pela infração.

Ainda sobre o mesmo tema, mais especificadamente o artigo 138 do CTN, é importante tecermos algumas considerações sobre o assunto “denúncia espontânea”.

Dispõe o referido artigo que:

> Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.[45]

Temos, então, a seguinte situação: o próprio sujeito passivo (contribuinte ou responsável) decide reconhecer e confessar, por escrito, ao ente público, a infração por cometida.

Esta confissão, como estabelece o artigo, deve ser espontânea e, evidentemente, anterior ao início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, pois, sendo posterior, perde-se o caráter de espontaneidade.

O infrator que confessar espontaneamente será beneficiado com a exclusão das multas administrativas, devendo, porém, pagar o tributo devido, de maneira integral e imediata, acrescido de juros e correção monetária.

---

44 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).
45 Ibidem.

3 A PREVALÊNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL FRENTE A PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA

3.1 DEVIDO PROCESSO LEGAL

A Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso LIV, confere a todo cidadão a garantia do devido processo legal ao estabelecer que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.[46]

A finalidade de se observar um processo formal, com regras previamente estabelecidas, está no respeito à liberdade e à propriedade particular. Não se pode admitir a subtração do patrimônio da pessoa, seja ela física ou jurídica, sem um processo justo, que possibilite a ampla participação dos sujeitos do processo, e ainda, permita que o Estado, enquanto detentor de jurisdição, atue na solução de controvérsia de forma razoável e equilibrada.

O ente estatal tem o dever de respeitar o princípio do devido processo legal nas suas relações processuais, pois este se revela como limitador da atuação do poder público e, por consequência, coíbe uma possível arbitrariedade, e ainda, se apresenta como um importante colaborador do processo - administrativo ou judicial - na busca pelo reconhecimento e outorga do direito material.

Enfim, o devido processo legal tem a função de impor a observância de todas as garantias e exigências inerentes ao modelo de processo previamente estipulado pela Constituição, de modo a proteger os direitos individuais da pessoa contra possíveis abusos do poder público.

O devido processo legal é uma norma-princípio que tem como resultado o contraditório e a ampla defesa.[47]

---

46 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n. 1/92 a 53/09 e Emendas de Revisão n. 1 a 6/94. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em: 25 jun. 2013.

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

3.1.1 Contraditório e Ampla Defesa

O princípio do contraditório, garantia fundamental do cidadão, está diretamente ligado ao princípio da igualdade, no sentido de que garante tanto ao autor da ação quanto ao réu a participação ativa no desenvolvimento do processo, possibilitando a influência positiva na decisão, visando a busca pela verdade, pelo justo.

O professor Vicente Greco Filho conceitua o princípio do contraditório nas seguintes palavras:

> O contraditório se efetiva assegurando-se os seguintes elementos: a) o conhecimento da demanda por meio de ato formal de citação; b) a oportunidade, em prazo razoável, de se contrariar o pedido inicial; c) a oportunidade de produzir prova e se manifestar sobre a prova produzida pelo adversário; d) a oportunidade de estar presente a todos os atos processuais orais, fazendo consignar as observações que desejar; e) a oportunidade de recorrer da decisão desfavorável[...]48

A Constituição Federal assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, conforme previsão do artigo 5º, inciso LV, tanto na esfera administrativa quanto judicial, o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. Não há como não ligar a falta da ampla defesa e do contraditório ao cerceamento de defesa. Nesse ponto, pode-se afirmar que a verdade fica prejudicada Não se pode chegar à verdade sem oportunizar o contraditório, tanto judicial como administrativamente.

3.2 DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA

Na Constituição Federal o assunto “dívida ativa” aparece no artigo 131, § 3º. Compulsando o dispositivo, observa-se que é estabelecida a competência da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, como representante da União, para a execução da divida ativa tributária.

No CTN o tema é regulado nos artigos 201 a 204, que logo passaremos a estudar.

---

48 GRECO FILHO, Vicente. *Direito Processual Brasileiro*. 2º Volume. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 199. p.90.

Além de ser regulado no Código Tributário e aparecer no ordenamento constitucional, o assunto integra outros textos normativos que não fazem parte do objeto de análise deste trabalho.

Como vimos, a obrigação tributária é *ex lege*, ou seja, independe da manifestação de vontade do sujeito passivo em se obrigar a realizar uma prestação que tem por objeto um tributo.

Em regra, para que o crédito tributário seja dotado de exigibilidade, é necessário que haja o seu lançamento, pois o simples surgimento da obrigação tributária não o torna exigível.

Após o lançamento, o sujeito passivo deve ser notificado da existência do crédito tributário em seu desfavor, bem como do prazo legal estipulado para seu pagamento. Caso não haja a quitação da prestação tributária, serão desencadeados os procedimentos tendentes à cobrança, que podem ser extrajudicial ou judicial.

A cobrança extrajudicial faz-se no âmbito da Administração por meio de acordo; e a judicial (em Juízo), mediante a execução judicial do crédito tributário.

Para o professor Kiyoshi Harada, tendo sido o sujeito passivo notificado do lançamento para pagamento do tributo no prazo legal e assim não procedendo, se tornará inadimplente cabendo então ao ente estatal a cobrança da dívida.[49]

Na concepção do professor Ricardo Alexandre, inexistentes ou findados os recursos no âmbito da administração sem o pagamento do tributo nasce a possibilidade para o Estado de inscrever o débito em divida ativa de natureza tributária, a teor do art. 201 do CTN,[50] que se passa a transcrever:

> Artigo 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.[51]

---

49 HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. p.531.
50 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado.* 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 512.
51 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

A redação do artigo 202 traz os requisitos que devem constar obrigatoriamente do termo de inscrição, conforme colacionou-se abaixo:

> Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:
> I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;
> II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;
> III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;
> IV - a data em que foi inscrita;
> V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.
> Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.52

Extrai-se do inciso I deste dispositivo que a inscrição da dívida ativa é o momento para que o Fisco indique os co-responsáveis. Isso implica que, se for entendimento da Fazenda Pública que se trata de responsabilidade pessoal do sócio-gerente, obrigatoriamente deverá indicar o nome deste no termo de inscrição da dívida ativa.

Note-se que a inclusão do sócio-administrador no termo da dívida ativa é um ato privativo da administração pública.

Nas palavras do professor Ricardo Alexandre o ato de inscrição é unilateral, como assim se vê:

> No ato de inscrição, a fazenda pública unilateralmente declara que alguém deve e elabora um documento que dá presunção de liquidez e certeza da existência de tal débito. Trata-se de mais uma manifestação da presunção de legalidade, legitimidade e veracidade, atributo presente em todos os atos administrativos, inclusive o de inscrição de débito em dívida ativa[...]53

Nesse sentido, pode-se claramente concluir que o ato do Fisco que inclui o sócio gerente na CDA é unilateral, privativo, e ainda, segundo o artigo 204, goza de presunção de certeza e liquidez.

O artigo 203 estabelece que a omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo 202 é causa de nulidade da inscrição, porém a jurisprudência tem entendido que somente se houver prejuízo à parte a nulidade deve ser declarada.

---

52 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).
53 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. p.513.

No entendimento do professor Ricardo Alexandre, o prejuízo causado à parte restará configurado na dificuldade para o exercício do direito de defesa. Veja-se:

> O prejuízo que poderia ser gerado por imperfeição, num termo de inscrição em dívida ativa ou na certidão dela extraída seria, fundamentalmente, a criação de dificuldades para o exercício do direito a defesa. Nesse caso, haveria plena aplicabilidade da regra que exige a proclamação da nulidade do termo e dos atos dele decorrentes[...]54

Seguindo o contexto até aqui apresentado, o momento oportuno para o fisco incluir o sócio-gerente no pólo passivo da obrigação é o da confecção do termo de inscrição da dívida ativa, que deve retratar fielmente o lançamento tributário, nos moldes exigidos pelo artigo 142 do CTN. Neste aspecto, sendo o ato unilateral, seria possível a seguinte indagação: Se o ônus da prova é, segundo o artigo 333 do CPC, de quem alega o fato constitutivo de direito, o Fisco, obrigatoriamente, não deveria, antes de incluir o sócio-gerente na CDA, apresentar provas do alegado e oportunizar ao acusado o contraditório e a ampla defesa? Por óbvio que sim, pois, caso o exercício do direito à defesa não tenha sido respeitado com a notificação do Estado para o suposto coobrigado pagar o débito ou impugnar as provas apresentadas que embasaram a cobrança, restará um termo passível de nulidade por cerceamento de defasa.

Aliás, o entendimento do Conselho de Contribuintes no que se refere ao ônus da prova em questão é no sentido de tal incumbência pertencer ao fisco, senão vejamos:

> OMISSÃO DE RENDIMENTOS – AUSÊNCIA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – IMPOSSIBILIDADE DA COMPROVAÇÃO DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS APONTADA PELA FISCALIZAÇÃO - Na forma do art. 142 do Código Tributário Nacional, é ônus da autoridade autuante juntar aos autos as provas que demonstrem a materialidade e a autoria da infração tributária. Não havendo documentação que comprove a omissão de rendimentos imputada ao recorrente, deve-se prover o recurso do contribuinte. Recurso voluntário provido.55

---

54 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. p.514.

55 BRASIL, 1º Conselho de Contribuintes, 6ª Câmara. Acórdão nº 106-16962. Processo: 13708.000506/2001-92. Recurso: 152129. Data da Sessão: 26/06/2008 00:00:00. Relator Cons. Giovanni Christian Nunes Campos. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> Acesso em: 25 jun. 2013

Além disso, uma vez preenchidos os requisitos de esgotamento do prazo para pagamento sem a ocorrência deste e inscrita a dívida em livro próprio, segundo o artigo 204 do CTN, presume-se relativamente ser a dívida tributária certa e líquida e tem o efeito de prova pré-constituída, o que coloca o contribuinte em flagrante desvantagem. Nesse sentido se pronuncia o professor Luciano Amaro.[56]

Ora, após incluir na CDA o nome do sócio-gerente de forma unilateral, sem que a ele seja respeitado o devido processo legal, com o respectivo contraditório e a ampla defesa, dizer que o acusado pode provar o contrário, na verdade, é inverter, em beneficio da Fazenda, o ônus da prova, que é – repito - de quem alega o fato constitutivo de direito.

Enfim, o Fisco somente pode incluir o nome do sócio-gerente na CDA após ter apresentado provas do alegado e de ter oportunizar ao acusado o contraditório e a ampla defesa. Caso contrário, o ato estará eivado de ilegalidade.

3.2.1 Conceito de Certidão de Dívida Ativa

Com a inscrição da dívida ativa a Fazenda Pública deverá extrair a Certidão de Dívida Ativa (CDA) que é o título executivo extrajudicial, elencado no inciso VII do artigo 585 do CPC, que reproduz a inscrição textual extraída de livro de registro ou de notas públicas, peças judiciais ou autos. Seu escopo é embasar a cobrança judicial do crédito tributário contra o devedor e/ou co-responsável.

---

56 AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. p.485.

4 O ENTENDIMENTO DAS CORTES SUPERIORES QUANTO AO ÔNUS DA PROVA RELATIVO A POSSÍVEIS INFRAÇÕES COMETIDAS PELO SÓCIO GERENTE QUANDO DA ADMINISTRAÇÃO DE UMA SOCIEDADE EMPRESÁRIA

4.1 SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Sob o “novo” rito da Lei nº 11.672, de maio de 2008 (Lei dos recursos Repetitivos), que acresceu o art. 543-C ao Código de Processo Civil (Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973), estabeleceu-se o procedimento para o julgamento de recursos repetitivos no âmbito do Superior Tribunal de Justiça.

Esse Egrégio Tribunal, ao julgar o REsp 1.104.900/ES, uniformizou seu entendimento no sentido de inverter o ônus da prova do sócio-gerente quando de sua inclusão no pólo passivo da obrigação tributária como responsável pessoal.

Restou decidido que caberá ao sócio-gerente, quando da execução ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas que da CDA conste seu nome, o ônus de provar que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional (CTN), ou seja, não houve a prática de atos *"com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos"*. Isso fica claro ao analisarmos a ementa do REsp nº. 1.104.900/ES, abaixo exposta:

> PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.
> 1. **A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos *"com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos"*. (grifo nosso)**
> 2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras.

> 3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento.
> 4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.57

Por todo o apresentado, a nosso ver, o tema fundamental que se deve abordar é se no momento anterior à inclusão do nome do sócio-gerente na CDA foi respeitado o princípio do devido processo legal, sob pena de nulidade do termo de inscrição da dívida ativa, e por consequência da CDA.

Ao Fisco, obrigatoriamente, cabe demonstrar que o sócio praticou ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, aproveitando-se da posição de administrador da empresa, e, ainda, oportunizar o contraditório e a ampla defesa.

É inaceitável que o ente público atinja o patrimônio do particular sem o devido processo legal.

A CDA é um título executivo extrajudicial criado pelo próprio fisco. cabe a ele provar o que alega, até porque esse título é revestido de presunção de certeza e liquidez.

4.1.2 Exceção de pré-executividade

É sabido que a exceção de pré-executividade é um instituto excepcional que possibilita ao executado promover a defesa de seus direitos e interesses, independentemente de prazo ou do oferecimento de bens a serem penhorados.

Neste sentido é a jurisprudência desse Egrégio Tribunal Superior, senão vejamos:

---

57 BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp 1104900/ES, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/03/2009, Diário da Justiça 01/04/2009, Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200802743578&dt_publicacao=01/04/2009> Acesso em: 25 jun. 2013.

> PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ILEGALIDADE DAS TAXAS DE LIXO E IPTU. REQUISITOS DA CDA E SUA NULIDADE. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. REEXAME DE PROVA. SÚMULA Nº 07/STJ. IMPOSSIBILIDADE NA VIA EXCEPCIONAL.
> 1. Agravo regimental contra decisão que desproveu agravo de instrumento.
> 2. O acórdão a quo entendeu impossível discutir em sede de exceção de pré-executividade o exame de matéria de mérito (ilegalidade das taxas de lixo e IPTU).
> 3. Demonstrado, de modo evidente, que a procedência do pedido está rigorosamente vinculada ao exame das provas depositadas nos autos. A questão nodal acerca da verificação se há, ou não, ilegalidade das taxas de lixo e IPTU constitui matéria de fato e não de direito, o que não se coaduna com a via estreita da súplica excepcional. Na via Especial não há campo para revisar entendimento de 2º Grau assentado em prova. A função de tal recurso é, apenas, unificar a aplicação do direito federal (Súmula nº 07/STJ).
> **4. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que é cabível o manejo da exceção de pré-executividade para discutir questões de ordem pública na execução fiscal, ou seja, os pressupostos processuais, as condições da ação, os vícios objetivos do título executivo, atinentes à certeza, liquidez e exigibilidade, desde que não demande dilação probatória. (grifo nosso)**
> 5. A exceção de pré-executividade não é o meio adequado para o caso em apreço, visto que não há prova pré constituída da nulidade do título, requisito essencial para se acolher a aludida exceção. Nessa seara, a análise de tal fundamento demandaria o reexame do conjunto probatório, esbarrando, assim, no citado verbete sumular.
> 6. Vastidão de precedentes.
> 7. Agravo regimental não-provido.
> (AgRg no Ag 911.416/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27.11.2007, DJ 10.12.2007 p. 322)

Com base no julgamento do REsp 1.104.900/ES e em outros precedentes, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça aprovou a Súmula 393 com o seguinte enunciado: *"A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória".*[58]

Pela orientação firmada na Corte, é nítido que, quando se tratar de caso em que o sócio gerente figura no pólo passivo da obrigação tributária na modalidade de responsável pessoal por força do art. 135 do CTN, não poderá se utilizar do incidente de exceção de pré-executividade.

---

58 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula no 393. Primeira Secão, julgado em 23/09/2009, Diário da Justiça Eletrônico de 07/10/2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=107#> Acesso em: 25 jun. 2013.

Ora, é óbvio que, se ao sócio-gerente, pelo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, incumbe provar que não incorreu em nenhum dos incisos do artigo 135 do CTN e o instrumento da exceção de pré-executividade não admite dilação probatória, o que ocorre no caso em apreciação (segundo entendimento do STJ), só restaria ao sócio-administrador o instituto dos embargos à execução como meio de se ver excluído da responsabilidade pessoal pelo pagamento do tributo, outro não é o entendimento da corte supra, conforme assentado pelo Ministro do STF, Teori Albino Zavascki, quando exercia suas funções no egrégio STJ, como se lê:

> TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL SÓCIO-GERENTE CUJO NOME CONSTA DA CDA. PRESUNÇÃO DE RESPONSABILIDADE. LEGITIMIDADE PASSIVA ARGUIDA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. PRECEDENTES.
> 1. A exceção de pré-executividade é cabível quando atendidos simultaneamente dois requisitos, um de ordem material e outro de ordem formal, ou seja: (a) é indispensável que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz; e (b) é indispensável que a decisão possa ser tomada sem necessidade de dilação probatória.
> **2. Conforme assentado em precedentes da Seção, inclusive sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp 1104900, Min. Denise Arruda, sessão de 25.03.09), não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa - CDA. É que a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à execução. (grifo nosso)**
> 3. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC.59

É inconcebível a ideia de que o sócio-gerente somente poderá se pronunciar, atacando a acusação feita contra ele, nos embargos à execução, e, além disso, ter de produzir prova contra uma alegação constitutiva de direito ao Fisco, o qual é o próprio acusador.

Ao nosso ver, seria admissível a exceção de pré-executividade no caso em exame, quando:

---

59 BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.110.925/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/04/2009, Diário da Justiça Eletrônico de 04/05/2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=RESP+1.110.925%2FSP&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO> Acesso em: 25 jun. 2013.

a) O lançamento não estiver fundamentado/comprovado em uma das situações previstas no artigo 135 do CTN;

b) Ausente a notificação do sócio gerente para impugnação do lançamento tributário.

Nesses casos a exceção deverá ser instruída com a cópia do processo administrativo, pois por meio dele será possível a constatação, sem dilação probatória, de um dos dois casos acima, seja pela falta da fundamentação transcrita em termo próprio, seja pela ausência do contraditório e da ampla defesa, devido à falta de notificação regular.

4.2 SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Ao contrário do STJ, até o presente momento, a suprema corte brasileira não enfrentou de forma direta o tema do ônus da provar que determinado sócio administrador de pessoa jurídica, incluído em CDA, não praticou atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, o que o tornaria responsável pessoal pelo débito fiscal. Porém, em 2010, ao negar seguimento ao Recurso Extraordinário nº. 370212, interposto contra acordão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o relator no mencionado recurso, Ministro Joaquim Barbosa, ventilou a possibilidade de alegação de violação da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal (art. 5º, LIV e LV da Constituição) no caso concreto, como se depreende do mencionado Recurso, transcrito a seguir:

> PENHORA SOBRE FATURAMENTO DA EMPRESA.A PENHORA SOBRE FATURAMENTO É ADMITIDA PELO NOSSO ORDAMENTO JURÍDICO e orientação jurisprudencial pátria. Contudo, é medida de caráter extremo e frente à inexistência de outros bens passíveis de penhora ou de difícil alienação. Ante a inexistência de bens passíveis de constrição, com a devida certificação, bem como a verificação pelo Oficial de Justiça que a empresa-executada está em pleno funcionamento, inclusive com combustível em depósito, tenho ser possível a penhora do faturamento nos termos apontados pelo Juízo a quo." (Fls. 236)."Sustenta-se, em síntese, violação dos arts. 1º, IV, 5º, XIII, XVI e XVII e 170, par. ún., da Constituição (princípio da livre iniciativa, princípio da concorrência e regra da livre associação para fins lícitos).O recurso não reúne condições de prosseguir.Esta Corte firmou uma série de precedentes fundados, entre outros pontos, no direito constitucional ao exercício de atividade econômica lícita e de livre concorrência, que impedem a adoção de medidas constritivas desproporcionais e indiretas destinadas a dar efetividade a arrecadação.Confiram-se, neste sentido, a ADI 173 (rel. min. Joaquim Barbosa, DJe de 20.03.2009), o RMS 9.698 (rel. min. Henrique D´Avila,

Pleno, RTJ 24/21), o RE 413.782 (rel. min. Março Aurélio, DJ de 03.06.2005), o RE 434.987, o RE 115.452-EDiv (rel. min. Carlos Velloso, Pleno, DJ de 16.11.1990), o RE 424.061 (rel. min. Sepúlveda Pertence, DJ de 31.08.2004), o RE 409.956 (rel. min. Carlos Velloso, DJ de 31.08.2004), o RE 414.714 (rel. min. Joaquim Barbosa, DJ de 11.11.2004), o RE 409.958 (rel. min. Gilmar Mendes, DJ de 05.11.2004), e as Súmulas 70, 323 e 547/STF.Sintetizo: a Constituição não contém nenhuma disposição que obrigue o cidadão a ter sucesso econômico ou profissional. Também não se espera que as pessoas lançadas à sorte em empreendimentos empresariais tenham sempre capacidade administrativa pujante.O direito fundamental assegurado na Carta Magna refere-se ao dever do Estado de permitir e prover os meios para a busca do sucesso, da felicidade e do bem comum. Em matéria tributária, estes postulados se manifestam no princípio da capacidade contributiva, pois não há imposição fiscal sem riqueza.No caso em exame, o acórdão recorrido entendeu que a penhora de 20% do faturamento da empresa-recorrente era medida excepcional, mas que se justificava "ante a inexistência de bens passíveis de constrição, com a devida certificação, bem como a verificação pelo Oficial de Justiça que a empresa-executada está em pleno funcionamento, inclusive com combustível em depósito" e na impossibilidade de aceitação de 111 Títulos da Dívida Agrária – TDAs de duvidosa e improvável existência (Fls. 235).Ocorre que a postulação da empresa-recorrente tinha fundamento em quadro específico de risco à continuidade da atividade econômica, calcado em peculiaridades da atividade de venda de combustíveis:"No referido exercício, a Agravante obteve um lucro bruto de R$ 731.266,03 [...]. Deduzidas as despesas, constata-se um lucro líquido de R$ 13.255,65 [...]. Destarte, o lucro líquido do exercício foi de 1,8% [...], o que equivale a um lucro líquido mensal de 0,15% [...]. Assim, admitir-se a penhora de 20% sobre o faturamento mensal da Agravante, sabendo-se que esta tem uma margem de lucro de 0,15% ao mês, seria conduzi-la, inevitavelmente, à falência total, com prejuízos inclusive ao próprio credor agravado" (Fls. 04).Sobrevindo recurso de embargos de declaração, o Tribunal de origem deixou de abordar a impugnação específica e teve por tacitamente prequestionada a matéria constitucional.Como se vê, a validade teórica da constrição de faturamento não está em discussão. A questão de fundo resume-se a se saber se a constrição, no caso em exame, é desproporcional a ponto de inviabilizar a atividade econômica. De fato, a penhora do faturamento não depende apenas da inexistência de outros meios hábeis para satisfação do débito, mas também da manutenção da viabilidade de atividade econômica lícita, ainda que pouco lucrativa ou mesmo sem fins lucrativos. Portanto, bem ou mal, deveria ter o Tribunal de origem enfrentado o ponto específico: caracterização da penhora como elemento inviabilizador, no caso concreto, de atividade econômica lícita.**Ocorre que o recurso extraordinário não esta fundado na violação da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal (art. 5º, LIV e LV da Constituição), que é erro de procedimento passível de correção via recurso extraordinário, caso a caso (cf. RE 398.407, rel. min. Março Aurélio, Primeira Turma, DJ de 17.12.2004) e cuja ausência não pode ser suprida de ofício, dado o quadro específico (cf. o AI 141.873-AgR, rel. min. Celso de Mello, Primeira Turma, DJ de 7.5.1993, o AI 253.566-AgR, rel.min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ de 3.3.2000; o AI 220.204-AgR, rel. min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ de 23.04.1999).(grifo nosso)**Ora, a penhora foi realizada em 15.10.2001. Indagadas sobre a persistência do objeto do recurso, a entidade-recorrida ficou silente, enquanto a recorrente afirmou existir interesse jurídico na demanda, "pois não houve desconstituição da penhora" (Fls.310). Pelo que se depreende dos autos, passados nove anos, a recorrente persevera, a despeito da restrição. Para que fosse possível reverter o acórdão recorrido, nos moldes pretendidos, seria necessário iniciar instrução probatória, o que

> não é possível no julgamento do recurso extraordinário (Súmula 279/STF).Ante o exposto, nego seguimento ao recurso extraordinário.Publique-se.Brasília, 8 de setembro de 2010.Ministro JOAQUIM BARBOSA Relator.60

O objeto do recurso em estudo foi o deferimento, no tribunal de origem, de penhora de 20% do faturamento mensal da empresa recorrente. Alegando que a referida constrição a conduziria "inevitavelmente, à falência total, com prejuízos inclusive ao próprio credor agravado", a recorrente postulou a reforma do acordão prolatado pelo juízo *a quo*, porém, este restou confirmado pelo egrégio STF "ante a inexistência de bens passíveis de constrição, com a devida certificação, bem como a verificação pelo Oficial de Justiça que a empresa-executada está em pleno funcionamento, inclusive com combustível em depósito".

Com a negativa de seguimento do recurso a empresa recorrente se viu obrigada a interpor agravo regimental, o qual foi improvido nos mesmos termos do recurso originário.61

Destaca-se do acordão confirmatório acima que caso o objeto do recurso fosse a violação do artigo 5ª LIV e LV da Carta Magna - direito ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa -, o julgamento poderia seguir em outra direção, não sendo possível afirmar em qual. Ressalta-se que atualmente é pacifico no STF, o entendimento que "em regra, a alegação de ofensa aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório e da prestação jurisdicional, quando dependente de exame prévio de normas infraconstitucionais, configura situação de ofensa reflexa ao texto constitucional, o que inviabiliza o conhecimento do recurso extraordinário", confira-se:

> EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. PROCESSUAL CIVIL. ALEGADA VIOLAÇÃO AO ART. 5º,

---

60 BRASIL, Supremo Tribunal Federal - RE: 370212 RS , Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 08/09/2010, Data de Publicação: DJe-176 DIVULG 20/09/2010 PUBLIC 21/09/2010 Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+370212%2ENUME%2E%29&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/al4uhva> Acesso em: 25 jun. 2013.

61 BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 370212 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 19/10/2010, DJe-218 DIVULG 12-11-2010 PUBLIC 16-11-2010 EMENT VOL-02431-01 PP-00047, Disponível em:<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000167425&base=baseAcordaos> Acesso em: 25 jun. 2013.

> XXXV, LIV E LV, DA CONSTITUIÇÃO. OFENSA REFLEXA. AGRAVO IMPROVIDO. I – A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que, em regra, a alegação de ofensa aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório e da prestação jurisdicional, quando dependente de exame prévio de normas infraconstitucionais, configura situação de ofensa reflexa ao texto constitucional, o que inviabiliza o conhecimento do recurso extraordinário. Precedentes. II - Agravo regimental improvido.[62]

É de se concluir então que ao menos para o Min. Joaquim Barbosa, a violação da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal nos casos de execução tributária, conforme o caso concreto, é perfeitamente cabível como pressuposto de afronta direta à constituição Federal, possibilitando dessa forma a interposição de Recurso Extraordinário com a finalidade de ver extinta a obrigação jurídica decorrente da responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III, do CTN.

---

62 BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ARE 735862 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 11/06/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-120 DIVULG 21-06-2013 PUBLIC 24-06-2013, Disponível em:<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000208403&base=baseAcordaos> Acesso em: 25 jun. 2013.

CONCLUSÃO

O objeto deste trabalho foi o ônus da prova do sócio-gerente que tem seu nome incluído na Certidão da Dívida Ativa na figura do responsável tributário. Buscou-se com isto, delinear a quem pertence o ônus de provar que o sócio administrador incorreu em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, quando da execução fiscal ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, porém, que da CDA consta o nome do sócio-administrador.

Para isso, dedicamos os primeiros capítulos deste trabalho a uma introdução acerca de noções conceituais dos institutos que envolvem a relação jurídico-tributária, a composição dos polos da relação e o seu objeto.

Cumpre-nos ressaltar que a responsabilidade que abordamos está prevista no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, como dissemos, é a responsabilidade pessoal do sócio que se encontra em uma das condições do inciso acima: diretores, gerentes ou representantes.

Além dessa condição, se faz necessário que o sócio administrador, se aproveitando da posição que ocupa na empresa, pratique algum ato com excesso de poderes ou contrário à lei, estatuto ou contrato social.

Apesar da controvérsia doutrinária sobre o alcance da expressão "*pessoal*" que se encontra no referido artigo, entendemos que se trata de responsabilidade por substituição, onde o sócio-administrador passa a compor isoladamente o pólo passivo da relação tributária.

Em relação à falta de recolhimento do tributo, não resta dúvida que a simples ausência deste, por si só, não configura infração legal a ponto de fazer recair ao sócio-gerente a responsabilidade pessoal pelo pagamento do tributo.

É imprescindível, para que haja a responsabilização prevista no artigo 135, inciso III, a existência de nexo de causalidade entre a ação positiva da figura indicada no artigo em questão e o tributo surgido, ou seja, o tributo somente nasceu devido o ato praticado. Além disso, é necessária a comprovação do dolo na infração

ou no excesso de poderes, diz-se que a responsabilidade dos sócios administradores tem natureza subjetiva, exigindo assim, prévia apuração de seus procedimentos enquanto gestores da pessoa jurídica de direito privado. Após essas considerações partimos para a fase de inclusão do sócio-gerente na Certidão de Dívida Ativa.

Como vimos, findado o prazo para que o tributo seja pago ou finalizados os recursos no âmbito da administração sem o pagamento do débito tributário nasce a possibilidade para o Estado de inscrever o débito em Dívida Ativa de natureza tributária.

O ato de inscrição do sócio-gerente na Dívida Ativa é unilateral e exclusivo, pois, o próprio Fisco alega ter o administrador incorrido em uma das hipóteses previstas no artigo 135 do CTN e ainda o inclui na CDA, caso isso aconteça sem que seja oportunizado o contraditório e a ampla defesa o ato de inclusão estará passível de nulidade por cerceamento de defesa.

O devido processo legal é uma norma princípio que impõe uma formalidade processual prévia a ser seguida pelo Estado quando de seu ímpeto em atingir o patrimônio do particular por dívidas tributárias. Nele está contido o contraditório e a ampla defesa, que visam subsidiar a busca pela verdade de forma a proporcionar justiça no caso em concreto.

Sendo assim, o Fisco somente pode incluir o nome do sócio-gerente que supostamente praticou ato com excesso de poderes ou contrário à lei, estatuto ou contrato social, após o devido processo legal, ou seja, depois de lhe ter oportunizado a defesa.

Nesse sentido, na fase de execução fiscal, entender que o ônus da prova para a não responsabilização pessoal prevista no artigo 135 do CTN, incumbe ao sócio-administrador, ou seja, se inverteria tal ônus que primariamente pertence a quem alega, que neste caso é o Fisco, somente poderia ser aceito caso este tivesse obedecido o devido processo legal, respeitando o contraditório e a ampla defesa do executado.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*, 3 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Método, 2009.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Método, 2006.

Baleeiro, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Diário Oficial da União. Poder Executivo. Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em <www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L8906.htm > Acesso em: 25 jun. 2013.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n. 1/92 a 53/09 e Emendas de Revisão n. 1 a 6/94. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em: 25 jun. 2013.

BRASIL, 1º Conselho de Contribuintes, 6ª Câmara. Acórdão nº 106-16962. Processo: 13708.000506/2001-92. Recurso: 152129. Data da Sessão: 26/06/2008 00:00:00. Relator Cons. Giovanni Christian Nunes Campos. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> Acesso em: 25 jun. 2013

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp. nº 7204077/SP, T2., Rel.Min. Francisco Peçanha Martins, Diário da Justiça de 11-04-2006, p. 242 – doc. 57. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200500223366&pv=000000000000> Acesso em: 25 jun. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp 374139/RS, Primeira Seção, Ministro Castro Meira, Diário da Justiça de 28.02.2005. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200301257029&pv=000000000000> Acesso em: 25 jun. 2013.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp 1104900/ES, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/03/2009, Diário da Justiça 01/04/2009, Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200802743578&dt_publicacao=01/04/2009> Acesso em: 25jun2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula no 393. Primeira Secão, julgado em 23/09/2009, Diário da Justiça Eletrônico de 07/10/2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=107#> Acesso em: 25 jun. 2013.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.110.925/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/04/2009, Diário da Justiça Eletrônico de 04/05/2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=RESP+1.110.925%2FSP&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>Acesso em 25 jun. 2013.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal - RE: 370212 RS , Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 08/09/2010, Data de Publicação: DJe-176 DIVULG 20/09/2010 PUBLIC 21/09/2010 Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+370212%2ENUME%2E%29&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/al4uhva> Acesso em: 25jun2013.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 370212 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 19/10/2010, DJe-218 DIVULG 12-11-2010 PUBLIC 16-11-2010 EMENT VOL-02431-01 PP-00047, Disponível em:<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000167425&base=baseAcordaos> Acesso em: 25 jun. 2013

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ARE 735862 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 11/06/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-120 DIVULG 21-06-2013 PUBLIC 24-06-2013, Disponível em:<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000208403&base=baseAcordaos> Acesso em: 25 jun. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

GRECO FILHO, Vicente. *Direito Processual Civil Brasileiro. 2.º Volume.* 11.ª Edição atualizada. Editora Saraiva. São Paulo, 1996.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. Ver. E atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

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

SOUTO MAIOR BORGES, José. *Lançamento Tributário*. In: Tratado de direito tributário. Rio de Janeiro, Forense, 1981. V.4.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.