

ADEM BAFTI

**O DEVIDO PROCESSO LEGAL E A RESPONSABILIZAÇÃO
TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES**

Dissertação de Mestrado apresentada à banca examinadora da Faculdade Autônoma de Direito - FADISP, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Função Social do Direito, sob orientação do professor doutor Donaldo Armelin.

São Paulo

2007

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

Banca Examinadora:

Dedico o presente trabalho a André e Luiza, filhos de inigualável compreensão e amor e as pessoas que me amam e que me incentivaram ou que de alguma forma contribuíram para a conclusão do presente desafio.

Agradecimentos:

Ao Professor Donaldo Armelin, meu orientador, pela confiança depositada e pela valiosa contribuição ao Curso de Mestrado da FADISP;

Ao Professor Eugênio Franco Montoro, modelo de jurista e docente e digno filho do Mestre André Franco Montoro, pela sua ajuda e ensinamentos.

A querida Professora Thereza Arruda Alvim pela imediata amizade e carinho a mim conferidos.

A Dra. Mônica Bonetti Couto, Marco Aurélio Tavares Francisco e toda equipe do Mestrado pela dedicação prestada.

“Incivile est, nisi tota lege perspecta, una aliqua particula ejus proposita, judicare, vel respondere.” : É contra o Direito julgar ou responder sem examinar o texto em conjunto, apenas considerando uma parte qualquer do mesmo. (Celso, Digesto, Livro I, Título III, Fragmento 24)

RESUMO

Trata-se de dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Função Social do Direito, da Faculdade Autônoma de Direito - FADISP, relacionada à linha de pesquisa "Acesso à Justiça", sob o título "*O devido processo legal e a responsabilização tributária dos administradores*".

Diuturnamente, temos observado e enfrentado ordens judiciais de expropriação de bens particulares de administradores, muitas vezes ex-dirigentes, por dívidas fiscais impagas pela pessoa jurídica de direito privado de que são ou foram gestores, sob o equivocado fundamento de que a falta de pagamento do tributo representa infração legal e ou estatutária, suficiente para a responsabilização tributária prevista no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

A execução e a constrição de bens particulares dos administradores da pessoa jurídica devedora, frequentemente, ocorrem por determinação judicial que atendeu ao pedido da Fazenda Pública para redirecionar a execução fiscal da pessoa jurídica para as referidas pessoas físicas, sem, contudo exigir a demonstração de que o administrador, no desempenho de sua função, não cumpriu com os atos regulares de gestão ou se procedeu com violação da lei, do contrato social ou estatutos, causando o inadimplemento da obrigação tributária.

Não há unanimidade na doutrina e na jurisprudência quanto à necessidade de o fisco promover o prévio acerto da responsabilização tributária e a demonstração da conduta ilícita ou irregular do administrador, bem como se o mero inadimplemento caracteriza infração a lei.

O instituto da responsabilidade tributária é de suma importância para o Estado, na medida em que coíbe a condução de forma fraudulenta das empresas, todavia, entendemos que a atribuição da responsabilidade aos administradores da pessoa jurídica devedora da obrigação tributária, deverá ser precedida de um processo administrativo investigatório, uma vez que a responsabilização tributária carrega o signo de sanção, capaz de provocar graves danos materiais e morais aos administradores.

O procedimento administrativo de apuração e acerto da responsabilidade tributária poderá servir de subsídio ao pedido de redirecionamento da execução fiscal e à inscrição na dívida ativa, desde que tenha sido assegurado ao administrador acusado de ter agido com excesso de poderes, ferido a lei, contrato social ou estatutos, o devido processo legal, fio condutor do pleno acesso à Justiça.

Entretanto, se não for realizado o prévio acerto, o administrador poderá manejar a exceção de pré-executividade para afastar os prejuízos materiais e morais decorrentes da penhora de seus bens particulares e da inscrição de seu nome no Cadin, Serasa e em outros órgãos públicos e privados de cadastro de devedores, com todas as consequências daí advindas.

O presente trabalho visa discutir especificadamente a responsabilização dos administradores, prevista no inciso III, do artigo 135, do Código Tributário Nacional, quando a pessoa jurídica não recolher os tributos devidos. O estudo tem como marco inicial a discussão sobre o significado do "acesso à Justiça", analisado sob o prisma da cidadania e dos direitos e garantias fundamentais. Em seguida, analisar-se-á a obrigação tributária, os sujeitos passivos, as espécies de responsabilidade tributária, a responsabilidade do artigo 135, III, do CTN, e por fim, o devido processo legal e sua aplicação na responsabilização tributária.

Palavras-chave: Acesso à Justiça; Responsabilidade Tributária de Terceiros, Devido Processo Legal; Redirecionamento da Execução Fiscal; Exceção de Pré-Executividade.

ABSTRACT

This Dissertation was submitted to the Master's Degree Program in Social Function of Law at FADISP – Faculdade Autônoma de Direito, associated with the “Access to Justice” research line, under the title “*The due legal proceeding and the tax liability upon the business manager*”.

For a long time now, we have observed and faced judicial orders for the expropriation of personal assets belonging to business managers - oftentimes former company directors, on the account of outstanding tax liabilities incurred by the private legal entity which they are running or have run, under the mistaken foundation that the default in the payment of the liability represents a legal and or statutory violation that suffices for the charge as set forth in article 135, clause III, of the Brazilian National Tax Code.

The execution and constriction of personal assets belonging to business managers of legal entities in default oftentimes occur through a judicial order in response to a request from the Public Finance to redirect the tax execution from the legal entity to the individual, without the requirement to demonstrate that the manager, while performing his duties, either failed to comply with the regular acts in his managing capacity or acted in violation of the law, the company deed of organization or bylaws, thus giving rise to the tax liability in default.

There is no unanimity in the doctrine or jurisprudence as to the need for the tax authority to promote the prior settlement of the tax liability and the demonstration of the unlawful or illegal conduct of the business manager, or if the mere default characterizes a violation of the law.

The tax liability institute is very important for the State, as it prevents fraudulent business practices. Nevertheless, assigning liability to officers and managers of the corporation targeted by the tax liability must be preceded by an investigative administrative proceeding, since the charge is a sanction that can bring severe material and moral damage to the business manager.

The administrative proceeding to assess and ascertain tax liability can work as a subsidy to the request for redirecting the tax execution and the recording of the debt with the Public Finance, provided the manager charged with having acted in excess of his powers, having violated the law, the company deed of organization or bylaws, is entitled to the due legal proceeding – the guiding line for the full access to Justice.

Nevertheless, if the previous settlement is not conducted, the business manager will be able to handle the pre-execution exception to avoid the moral and material damages arising out of the arrest of his personal assets and the recording of his name with Cadin, Serasa and other public and private agencies that carry registries of individuals in payment default, and all the consequences arising out of it.

The purpose of this dissertation is to discuss specifically the tax liability of business managers as set forth in clause III of article 135 of the Brazilian National Tax Code when the legal entity does not settle the due taxes. This study initially discusses the meaning of “access to Justice” from the standpoint of citizenship and the fundamental rights and guarantees. The study proceeds with the analysis of the tax liability, the defendants, the types of tax liabilities, the liability under article 135, clause III of the Brazilian National Tax Code, and in the end reviews the due legal proceeding and its application in the enforcement of the tax liability.

Key words: Access to Justice; Tax Liability of Third-parties; Due Legal Proceeding; Redirection of Tax Execution; Pre-Execution Exception.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. ACESSO À JUSTIÇA	14
1.1. O significado do vocábulo “Justiça”	14
1.2. O acesso à Justiça	28
1.2.1. Assistência judiciária para os pobres	33
1.2.2. Representação dos interesses coletivos e difusos	40
1.2.3. Novo enfoque de acesso à Justiça	43
1.2.3.1. Da conciliação e justiça alternativa	44
1.2.3.2. Dos juizados especiais	46
2. DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	51
2.1. Noções gerais	52
2.2. Do lançamento tributário	60
2.3. Do Sujeito Passivo da Obrigação Tributária	62
2.3.1. Do contribuinte	67
2.3.3. Do responsável tributário	68
3. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	72
3.1. Introdução	72
3.2. Sujeição Passiva Indireta por Transferência	78
3.2.1. Responsabilidade por sucessão	79
3.2.1.1. Sucessão por aquisição de bens imóveis	81
3.2.1.2. Sucessão por aquisição de bens	83
3.2.1.3. Sucessão empresarial	84
3.3. Responsabilidade de terceiros	87
3.3.1. Responsabilidade do artigo 134 do CTN	87
3.4. Responsabilidade por infrações fiscais	92

4. RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES	95
4.1. Noções gerais do artigo 135, III, do CTN	95
4.2. Responsabilidade pessoal dos administradores	98
4.3. Responsabilidade subjetiva e sancionatória	104
4.4. Elementos da responsabilização tributária	110
4.4.1. Atos ilícitos de gestão	111
4.4.2. A expressão “infração de lei”	114
4.5. A falta de recolhimento do tributo	118
4.6. Considerações <i>parciais</i> do capítulo	123
5. O DEVIDO PROCESSO LEGAL NA RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA	127
5.1. O devido processo legal	128
5.2. Do redirecionamento da execução fiscal	136
5.3. O processo administrativo fiscal de acerto da relação jurídica tributária	144
5.4. A exceção de pré-executividade como meio de defesa do administrador	157
CONCLUSÃO	170
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	175

INTRODUÇÃO

O presente trabalho nasceu da observação diária e da defesa constante dos interesses de empresários, empreendedores e administradores de pessoas jurídicas que sofrem bloqueios e expropriações de bens particulares por ordem judicial, visando garantir execuções fiscais dos tributos impagos pelas pessoas jurídicas que administram ou representam, sob o equivocado fundamento de que o inadimplemento do tributo configura infração legal e, portanto, capaz de responsabilizá-los, por força da regra contida no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Também verificamos que apesar das inúmeras decisões judiciais e de imensuráveis opiniões sobre o assunto, há uma grande insegurança jurídica por parte dos empresários e dirigentes, inibindo a realização de importantes negócios e investimentos.

Nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN), os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelo inadimplemento dos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos.

Apesar da aparente clareza da regra legal, verifica-se freqüentemente o problema de determinar quando e como se caracteriza o ato praticado com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos que enseja a

transferência da responsabilidade tributária da pessoa jurídica para o seu diretor, gerente ou representante.

Consideremos o exemplo de uma empresa: Pode-se falar que o administrador ou representante de pessoa jurídica agiu com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos ao deixar de pagar um determinado tributo por falta de recursos financeiros em decorrência de um negócio malsucedido ou mudança brusca de mercado? O inadimplemento da obrigação tributária pela pessoa jurídica, sem qualquer intenção ou culpa do administrador ou representante, pode transferir a eles, exclusivamente, o ônus de pagar o tributo da empresa? Pode a Fazenda Pública redirecionar a execução fiscal da pessoa jurídica para a pessoa física do administrador ou representante sem qualquer apuração prévia de sua responsabilidade?

Enfim, quais os critérios para caracterização do ato do gestor como ilícitos? A regra legal aplica-se quando ocorrer simples culpa? Em que circunstância se dá a responsabilização tributária? A conduta do Fisco assegura o devido processo legal e uma ordem jurídica justa? Qual a importância do aviamento e da clientela para interpretação da regra do artigo 135, do CTN?

Além disso, muitas outras questões costumam ser levantadas sobre o alcance do artigo 135, III, do CTN, sem que exista unanimidade na doutrina e na jurisprudência.

Procuramos desenvolver essas questões de forma sistemática e com a singela pretensão de oferecer alguns parâmetros para aplicação do inciso III,

do artigo 135, do CTN, aos casos verificados no cotidiano empresarial e nos tribunais, assim como almejamos provocar alguma reflexão nos agentes públicos sobre a nocividade que, a longo prazo, a interpretação equivocada do dispositivo pode causar a economia e ao mercado nacional, além da utilização deste trabalho como guia prático dos empresários, pessoas ligadas ao ramo empresarial e áreas afins e, principalmente aos operadores do direito.

O tema a ser desenvolvido está limitado à hipótese da responsabilidade dos administradores por dívidas tributárias da pessoa jurídica de direito privado, frente ao preceito contido no inciso III, do artigo 135, do Código Tributário Nacional.

A presente dissertação encontra-se estruturada em cinco capítulos. A saber:

No primeiro capítulo, denominado “O acesso à Justiça”, tem por objetivo estudar o significado do controvertido termo Justiça e demonstrar o caminho percorrido pelos grupos sociais para se obter o acesso a uma ordem jurídica justa, que reputamos importantes para a exata compreensão das idéias e posições defendidas ao longo deste trabalho.

No segundo capítulo, de forma breve, trataremos da teoria geral da “Obrigação Tributária”, o seu acerto administrativo através do lançamento tributário e a identificação das espécies de sujeito passivo da obrigação, distinguindo o conceito de contribuinte e responsável tributário.

No terceiro capítulo, examinaremos a “Responsabilidade Tributária”, suas principais regras e a classificação da sujeição passiva, por transferência e por substituição.

No quarto capítulo, concentraremos o estudo no tema denominado “A Responsabilidade Tributária dos Administradores”, procurando identificar o sujeito da atribuição prevista no artigo 135, inciso III, do CTN, os elementos necessários para a sua atribuição, o caráter jurídico da responsabilidade tributária e firmar a posição de que o mero inadimplemento não representa ato ilícito.

No quinto capítulo, chamado de “O Devido Processo Legal na Responsabilização Tributária”, estudaremos o significado do devido processo legal, como corolário do acesso à Justiça, os instrumentos necessários e obrigatórios para o acertamento da relação jurídica tributária, bem como o manejo da exceção de pré-executividade como meio de defesa do administrador, antes de ter seus bens pessoais bloqueados e penhorados, assim como seu nome inscrito nos órgãos públicos e privados de proteção ao crédito.

São esses os tópicos que se discute neste trabalho, com o objetivo de interpretar o ordenamento jurídico pátrio de forma sistêmica, sob o olhar do pleno acesso à Justiça, para preservação dos direitos e garantias fundamentais, previstos na Constituição Federal.

1. ACESSO À JUSTIÇA

1.1. O significado do vocábulo “Justiça”.

“Um povo só se torna realmente justo quando conhece, de forma clara e objetiva, o real significado da palavra justiça”¹.

O significado de Justiça é tema de vivo debate entre aqueles que cultuam o estudo do Direito e da Filosofia.

De Plácido e Silva, indica que o vocábulo Justiça, na linguagem jurídica, exprime o que se faz conforme o Direito ou segundo as regras prescritas em lei de uma determinada sociedade ou grupo social.²

O termo justiça tem sua origem na palavra *justus*, que possui acepção de justo, assim como possui a significação do que convém, do que é legítimo, ou é legal.

Na Grande Enciclopédia Larousse Cultural³, o verbete justiça se apresenta com semelhante definição:

"Justiça. s.f. 1. Virtude moral pela qual se atribui a cada indivíduo o que lhe compete: praticar a justiça. – 2. Conformidade com o direito:

¹ DUTRA, Valvim M. **Renasce Brasil**. Independente. Brasil, 2005. p. 31.

² SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 15^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

³ **Grande Enciclopédia Larousse Cultural**. 14 v. [s.l.] : Nova Cultural, 1995, p. 3387.

ter a justiça ao seu lado. 3. Ação ou poder de julgar alguém, punindo ou recompensando: administração da justiça. 4. Conjunto de tribunais ou magistrados: recorrer à justiça. 5 (...)”

Apesar das definições dos dicionários e enciclopédias especializadas, constata-se que nenhum povo, sociedade ou civilização possui um conceito imutável e definitivo de Justiça.

No Antigo Testamento, o tema Justiça é freqüentemente usado. É encontrado, por exemplo, o seguinte mandamento gravado no Levítico⁴, Capítulo 19, Versículo 15:

*“Não sereis injustos em vossos juízos; não favorecerás o pobre nem terás complacência com o rico, mas segundo a justiça julgarás o teu próximo.”*⁵

Ora, o que é ser injusto no Juízo de cada um? O que significa julgar o próximo conforme a justiça? Qual justiça?

São perguntas que devem ser feitas para se buscar o significado da palavra Justiça. Para responder a esse questionamento, entretanto, deve ser considerada a situação política, econômica, social e religiosa daquela sociedade.

⁴ Bíblia Sagrada. **História dos Hebreus**. Ave Maria : Brasil, 1967, p. 17-19.

⁵ Ibidem. Levítico encontrado no Pentateuco, trata-se de um esboço de código civil e de leis morais da época, pois em sua parte principal continha textos legislativos A lei (Torah), contém os cinco livros (chamados mais tarde o Pentateuco, que significa os cinco volumes) que formam o cerne da Bíblia. O Pentateuco (a Lei).

A propósito, neste contexto, cola-se a notícia de Ricardo Lobo Torres⁶ informando que o conceito de Justiça vigente em Portugal, sob a influência da doutrina escolástica (do século XIII até meados do século XVIII), não repugnava a utilização do tributo com efeitos confiscatórios em face dos judeus.

Esta prática, hoje tida como injusta, discriminatória e contrária à dignidade humana, era, à época, concebida como comportamento justo em face dos conceitos e interesses político-religiosos vigentes.

Para demonstrar a necessidade de uma conjugação dos elementos temporal e espacial do conceito de justiça, socorre-se novamente dos apontamentos de Ricardo Lobo Torres, que revela na obra do português Diogo Lopes Rebelo (+1498), uma proposição política e econômica de Portugal, tida como justa naquela época, mas que se comparada aos atuais conceitos, se apresenta contrária à ordem mundial:

“Pode e deve, todavia, impor-lhe (aos judeus) maiores talhas e gabelas ou exações do que aos cristãos, para reconhecerem que estão sob o jugo da escravidão e sob uma certa miséria do castigo do seu pecado. O mesmo digo dos outros infiéis, como, por exemplo, os sarracenos.”⁷

Com efeito, pode-se depreender que o conceito de justiça varia conforme a perspectiva de cada sociedade, em face de sua cultura, do seu tempo e da sua geografia.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p.47.

⁷ Ibidem apud J. Calvet de Magalhães, op. Cit., p. 57

Significa dizer, o conceito deve ser compreendido de forma localizada, pontual, levando-se em conta os aspectos espacial e temporal de uma determinada sociedade.

Nesta linha, o poeta e escritor português Guerra Junqueiro, apresentou dois pontos de contraposição do conceito de justiça:

*"A liberdade de Prometeu significa o desaparecimento de todas as tiranias, e a ressurreição de Jesus, a morte de todos os dogmas. Um é a justiça humana e o outro a aspiração imortal para a justiça absoluta."*⁸

Apesar de toda dificuldade que se apresenta, necessário se faz a busca de um conceito de justiça, em um patamar mínimo de compreensão pela sociedade, pois sempre se fez presente na vida do homem em sociedade.

A busca pelo conceito de justiça é tão tormentosa, que o filósofo Sócrates, inicialmente tentou firmar um conceito dogmático deste verbete, mas acabou revelando ser inalcançável à sua reflexão o real significado.

Da mesma forma, Platão dispôs-se atingir esse conceito, mas ao final, também concluiu que o resultado desta busca era extremamente difícil, talvez até utópica.

Como se vê, a busca pelo ideal de justiça, de forma indubitável, é uma permanente aspiração humana. Neste sentido, Kelsen afirma:

⁸ JUNQUEIRO, Abílio Manuel de Guerra - **A velhice do Padre Eterno**. São Paulo: Martin Claret, 2005, p. 164.

“O anseio por justiça é tão elementar, está tão profundamente enraizado no coração do homem, justamente por exprimir um anseio indestrutível da própria felicidade subjetiva.”⁹

Todavia, a comparação apresentada por Hans Kelsen, de que justiça é igual a felicidade, seria fácil de compreender se o sentido do vocábulo “felicidade” também não fosse tão complexo quanto o de justiça.

A complexidade se apresenta essencialmente no fato de o conceito ser profundamente subjetivo e equívoco, pois o que pode ser a felicidade de alguns, pode ser a infelicidade de outros. Daí a sua afirmação de que *“A felicidade capaz de ser garantida por uma ordem social só o é num sentido objetivo-coletivo, nunca num sentido subjetivo-individual”¹⁰*.

Outrossim, Miguel Reale observando as idéias de Kelsen buscou esclarecer o vínculo existente entre o Direito e a felicidade, afirmando:

“Se os homens fossem iguais como igual é a natural inclinação que nos leva à felicidade, não haveria Direito Positivo e nem mesmo necessidade de Justiça. A Justiça é um valor que só se revela na vida social, sendo conhecida a lição que Santo Tomás nos deixou ao observar, com admirável precisão, que a virtude de justiça se caracteriza pela sua objetividade, implicando uma proporção ad alterum”¹¹

⁹ KELSEN, Hans. **O que é Justiça?** [tradução Luís Carlos Borges e Vera Barkow]. 3^a ed. São Paulo : Martins Fontes, 2001, p. 4.

¹⁰ Ibidem, p. 3.

¹¹ REALE, Miguel. **Fundamentos do direito**. 3^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 306.

Do texto acima, depreende-se que quando as pessoas alcançassem a felicidade idealizada, não haveria necessidade de Direito ou de Justiça.

Porém, para Eduardo Sens¹² a proposição apresentada por Reale diverge daquela colocada por Kelsen, em face do evidente impedimento da existência de um ordenamento justo, se o que é justo é o que traz a felicidade; e o que é felicidade para um, pode não ser para outro, como normalmente se observa.

Eduardo Sens, para sustentar a divergência apontada, cita como exemplo o caso de duas mulheres que postulam a guarda de uma mesma criança. Descreve que se uma delas ficar com tal criança, a outra será infeliz. Caso nenhuma delas fique com a criança, ninguém ficará feliz. Desse modo, conclui que nenhum ordenamento pode garantir a justiça de maneira que ambas as mulheres fiquem felizes.

Sendo assim, percebe-se que tanto a felicidade como a justiça propagada por Kelsen depende da satisfação das necessidades, o que nenhuma ordem social pode garantir a todos.

Oportuno lembrar, que a formulação ou a tentativa de conceituar justiça tem seu nascedouro nas idéias expostas por Platão, Aristóteles e pelos romanos, Cícero e Ulpiano, bem como de seus sucessores no estudo do tema, entre outros, Santo Agostinho, São Tomás de Aquino, Del Vecchio, Kelsen, Miguel Reale, Franco Montoro, etc.

¹² SANTOS, Eduardo Sens dos. **Justiça e Moral: estudo comparado dos conceitos em Kelsen, Kant, Reale e Del Vecchio**. Jus Navigandi. Teresina. ano 4. n. 45. set. 2000. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=12>>. Acesso em: 10 fev. 2007.

Platão defendia que Justiça é a virtude suprema, sintonizadora das demais virtudes, sendo, portanto, a harmonia, a sua base.

No Livro I, da coleção República, Platão (século IV a.C.) coloca em discussão conceitos de justiça. Sócrates, personagem principal do diálogo narrado, analisa diversas propostas tendentes à definição de justiça e encerra a discussão sem uma resposta que satisfaça a pergunta “O que é Justiça?”.

Antônio Nogueira esclarece que Platão não diz o que é justiça, mas como ela se manifesta no Estado e no filósofo por ele imaginados. Informa ainda, que justiça, para Platão, se apresenta de vários modos:

“a) que a posse e a prática do que é próprio de cada um é condição de possibilidade de justiça, o que entendemos como condição para que o Estado se organize com maior eficiência segundo a fórmula de ter o homem certo no lugar certo; b) que a cidade não seja nem muito rica nem muito pobre; c) que o Estado se divida em três classes de forma hierarquizada e cooperante e que por elas manifeste as virtudes do Estado – temperança, coragem e sabedoria; d) que o homem com justiça na alma manifeste essas três virtudes, cada uma delas correspondendo, respectivamente, a da alma concupiscível, a da irascível e a da racional e que as três partes da alma atuem cooperante e hierarquicamente sob o comando da alma racional; e) tanto no Estado como no homem justo a justiça traduz o bom e o desejado; f) a justiça é um bem a ser buscado pelo homem porque está de acordo com sua natureza e, por isso, torna-o um

homem feliz por expressar uma harmonia interna da alma e por poder desfrutar dos prazeres mais nobres da alma.”¹³

Aristóteles, por sua vez, enfocou o tema justiça nas obras, *Ética à Nicômacos* e *A Política e Retórica*.

Através da análise minuciosa e conjunta dos seus pensamentos nas referidas obras, é possível entender a sua concepção acerca da justiça.

Aristóteles propõe ao tema um enfoque metafísico, atualizando certos conceitos apresentados por pensadores que lhe precederam como Pitágoras e Platão.

Aristóteles extrai de Pitágoras, a concepção das medidas de igualdade, e através de Platão, identifica a importância da justiça como virtude, no âmbito da Cidade-Estado.

Contudo, para Aristóteles a relação de igualdade de Pitágoras não esgota a noção de justiça, e a justiça, embora sendo também virtude, participa da razão prática, e não se encontra no mundo transcendente, no campo das idéias, como a concebe Platão.

Aristóteles concebe a justiça em vários aspectos: justiça em sentido lato e em sentido estrito, ou seja, justiça em sentido subjetivo e em sentido objetivo.

No sentido lato, justiça é uma virtude, predicado do homem. O mestre grego diz que é a maior das virtudes porque compreende todas as outras.

¹³ NOGUEIRA, Antônio Henrique. **O Conceito de Justiça na República de Platão**. Disponível em: <<http://www.ufpel.tche.br/ich/depfil/filesdis/dissertatio12.doc>> Acesso em 05 Jan. 2007.

A justiça é a vontade e a disposição de caráter que leva as pessoas a fazer o que é justo, e a virtude que tende a produzir a felicidade para todos, é a virtude completa, pois está em relação ao próximo.

Desta maneira, quando ocorre esta virtude nas relações com o próximo, ela se apresenta como virtude total, de excelência, e, de consequência, se configura a denominada justiça. Todavia, se esta virtude é exercida pelo indivíduo como disposição de caráter e em si mesma, ela é simplesmente virtude.

Assim, conclui-se que para Aristóteles, justiça é a virtude, isto é, a excelência do homem, o virtuoso, que possui a capacidade natural do ser humano em relação aos outros. Quando o homem com virtude age de forma virtuosa é um homem justo.

Noutros dizeres, justiça e virtude, para Aristóteles, são em sua essência coisas diferentes, pois a justiça se caracteriza nas relações com o próximo, ao passo que a virtude se insere no caráter do indivíduo.

Além da visão lato senso, Aristóteles também concebe a justiça em sentido estrito, baseado nas normas, pois as considera sempre justas, em face de serem legítimas.

Para o filósofo ateniense, justo é o homem probo, o respeitador da lei. Em sua obra, *Ética a Nicômacos*, descreve:

“Como as pessoas que infringem as leis parecem injustas e as cumpridoras da lei parecem justas, evidentemente todos os atos conforme a lei são atos justos, em certo sentido; com efeito, todos os

*atos estipulados pela arte do legislar são conforme a lei, dizemos que cada um deles é justo*¹⁴

Aristóteles, dentro de suas concepções, dividiu a justiça em justiça distributiva e em justiça comutativa.

A justiça comutativa (do latim *commutare*: trocar, permutar), tem base no princípio de igualdade, preside as relações entre os indivíduos, equilibrando-as e tornando justas as trocas entre as pessoas.

A igualdade, base da justiça comutativa representa que o justo é igual¹⁵. Significa que a justiça, nas transações privadas entre duas pessoas, é uma espécie de igualdade, conforme uma proporção aritmética.

A justiça comutativa, segundo Franco Montoro¹⁶, deve ser vista como aquela que consiste em estabelecer uma igualdade fundamental nas relações entre os particulares, e exigir que essa igualdade seja restabelecida, se for violada.

Significa que se numa transação houver injustiça, incumbirá ao juiz restabelecer a igualdade por meio da penalidade, como por exemplo, subtraindo o excesso do ganho do ofensor ou impondo uma indenização.

¹⁴ ARISTÓTELES. **Ética a Nicômacos**. [Trad. UNB]. Brasília: UNB, 1985, Livro V, 1129b, p. 92.

¹⁵ Aristóteles chegou a conclusão de que o justo é igual através do seguinte raciocínio: “Já que tanto o homem injusto quanto o ato injusto são iníquos, é óbvio que há também um meio termo entre as duas iniquidades existentes em cada caso. Este meio termo é o igual, pois em cada espécie de ação, na qual há um ‘mais’ e um ‘menos’, há também um ‘igual’. Se, então, o injusto é iníquo (ou seja, desigual), o justo é igual, como todos acham que ele é, mesmo sem uma argumentação mais desenvolvida. E já que o igual é o meio termo, o justo será o meio termo.” Idem, p. 95.

¹⁶ MONTORO, André Franco. **Introdução à ciência do direito**. 25ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 159.

A justiça distributiva, de outro lado, prescreve as relações entre o grupo social e seus membros, suscitando inúmeras discussões em torno do referido problema de distribuição justa dos recursos disponíveis, limitados ou escassos.

Na justiça distributiva, a distribuição deve ser feita pelo critério da proporcionalidade, distribuindo os bens correspondentes ao mérito e às necessidades de cada um.

Tércio Sampaio explica a justiça distributiva de Aristóteles: *“A justiça, distributiva, assim, deve ser entendida como um meio proporcional, os sujeitos estando para as coisas assim como uma esta para outra. Em outras palavras, se os sujeitos são iguais, as partes também o serão; se são desiguais, também as partes, proporcionalmente à sua desigualdade, o serão, o critério da desigualdade não sendo objeto da justiça, mas da política.”*¹⁷

Em outras palavras, a justiça distributiva realiza a divisão de bens e honras da comunidade, segundo um critério de progressão geométrica, ou seja, na proporção dos méritos e necessidades de cada indivíduo da comunidade.

Franco Montoro, com método claro e prático, exemplifica:

“Na comutativa a igualdade é simples, absoluta ou real. Aristóteles chamou-a igualdade ‘aritmética’, em oposição à igualdade ‘geométrica’ ou proporcional da justiça distributiva.

Essa igualdade é simples ou absoluta porque consiste numa relação entre dois termos: $50 = 50$. Trata-se de estabelecer uma equivalência entre duas coisas. Se uma pessoa compra uma mercadoria que vale

¹⁷ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Estudos de filosofia do direito**. 2^a ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 186.

1.000, deve pagar 1.000. Se causa a outrem um prejuízo avaliado em 500, deve indenizar o prejudicado com igual quantia. Se aluga uma casa, cuja locação vale 100, deve pagar 100 de aluguel.

Na distributiva, pelo contrário, a igualdade é relativa ou proporcional. Consiste numa relação entre 4 termos, porque se leva em conta a situação das pessoas. Numa distribuição de gêneros a flagelados, por exemplo, se uma determinada família, com 2 filhos recebeu 20, outra, com 4 filhos, receberá 40. Em termos absolutos, recebem quantidades desiguais. Mas proporcionalmente recebem a mesma coisa.¹⁸

Não muito distante das idéias de Aristóteles, encontramos o jurista romano Ulpiano que declarou: *Justitia est constans et perpetua voluntas jus suum cuique tribuendi*¹⁹.

Todavia, desse pensamento romano, verifica-se a dificuldade de distribuir de forma precisa (atribuir a cada um o seu direito) os recursos disponíveis, pois são limitados e escassos e acabam provocando conflitos. Logo, a realização da justiça dependerá de como atribuir a cada um o seu direito, evitando-se o conflito e garantindo a felicidade do indivíduo.

Aliás, falando em conflito, o grego Heráclito entende que justiça é conflito e tudo vem a ser de acordo com o conflito. O conflito, a que se refere Heráclito, não tem conotação somente divisória, mas também é integrador da vida social e cultural.

¹⁸ MONTORO, André Franco. **Introdução à ciência do direito**. 25^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 159.

¹⁹ Justiça é a constante e perpétua vontade de atribuir a cada um o seu direito.

Em outras palavras, os conflitos são os opostos de crenças, discussões, debates e guerra. Dessa forma, podemos deduzir que para Heráclito, justiça é dialética, pois está em conformidade com o conflito.

Do ponto de vista filosófico, o sentimento de Justiça é intrínseco à consciência humana, isto é, no homem normal dotado de discernimento do bem e do mal, do certo e do errado, do que é justo e injusto.

A quebra desses princípios, norteadores da vida humana, provoca o desequilíbrio, a discórdia, o conflito, a ausência da paz social, trazendo como consequência, a indignação, o inconformismo, a busca da restauração através do amparo jurisdicional, do bem jurídico lesado, a *quem de direito*.²⁰

Além das exposições dos filósofos acima mencionados, São Tomás de Aquino, Hobbes, Montesquieu e Rousseau, entre outros, sustentaram que cabe à lei (legal, jurídica, positiva) definir o que é justo e injusto. Justo é o que está permitido em lei e injusto o que está proibido.

Entretanto, hodiernamente, não se admite mais esta simples equação, principalmente depois que, por exemplo, o Fascismo, o Nazismo e até alguns regimes ditos “democráticos” mostraram o que é possível fazer de uma sociedade usando o poder legislativo de forma ilegítima.

Cabe lembrar que no passado esta idéia tinha um fundamento, uma vez que se acreditava que jamais o governante usaria o poder para prejudicar o bem público ou o bem comum.

²⁰ “A quem de direito” - Locução que indica a necessidade de ser o pedido feito à pessoa ou órgão encarregado por lei para tomarem conhecimento ou serem responsabilizados. É muito comum os juízes decidirem que o réu não é o devedor ou causador do prejuízo sofrido pelo autor e que este deve acionar a quem de direito, embora se cuide de declarar quem é este “quem de direito” porque isto seria condenar a quem não foi parte no processo. Cabe ao interessado procurar saber contra quem deve dirigir a ação.

Todavia, a justiça também depende de uma hierarquia de valores, como a vida, a liberdade ou qualquer outro valor. Surge então, outra dificuldade, a de saber definir qual o de maior valor. Para alguns o maior bem seria a vida, porém, para outros, o bem supremo seria a liberdade, sob o argumento de que de nada valeria a vida sem liberdade.

O que seja a justiça é uma indagação a um só tempo moral, jurídica, teológica, política e filosófica e que se tem formulado durante séculos, em todas as épocas e em todas as civilizações. Como se demonstrou, a justiça é um valor pródigo em sentidos.

Justiça é definida por Ulpiano, conforme já dito, como a vontade firme e permanente de dar a cada um, o que é seu de direito.

As necessidades humanas essenciais e a repartição dos bens fazem recordar a cultuada definição de justiça - *conceder a cada um o que é seu*, princípio aceito por diversos pensadores, particularmente filósofos do Direito, apesar de não haver consenso de como ocorre a distribuição justa dos bens.

Para se falar de justiça no mundo atual e, em particular, no Brasil, é importante revelar a necessidade de conscientização das diversas desigualdades existentes, pois são tão visíveis, que inexiste possibilidade de desconhecê-las.

Para tanto, surge uma tentativa de concretizar e exercitar o Direito igualitário e justo, através da positivação na Constituição da República de 1988, que em seu artigo 5º, preceitua:

"Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros

residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, [...]”.

Após a análise de extrema diversidade de doutrinas e pensamentos, observa-se que elas, em sua maior parte, não se excluem, mas se completam.

Justiça, portanto, é uma das noções mais difíceis de se definir, pois é idéia e sentimento. Justiça pode ser a obediência à Lei. Assim como, virtude, liberdade, igualdade, possibilidade e razoabilidade. É tudo isso e mais do que isso, pois suas variadas concepções, como já dito, não têm caráter antagônico, mas complementar.

Em que pese à dura batalha enfrentada para definir, construir ou ao menos oferecer alguns parâmetros para firmar um conceito de justiça, torna-se necessário verificar o caminho que sociedade deve tomar para alcançá-la e ter garantido o seu pleno acesso.

1.2. O acesso à Justiça.

A expressão “acesso à Justiça” se apresenta com vagueza, de tal sorte, que a ela são atribuídos pela doutrina diferentes sentidos, fundamentalmente, se observam duas linhas distintas, uma mais estreita, cravada apenas no termo justiça e o outro com visão ampla, indo além da fronteira material que pode oferecer.

Justiça, para o primeiro grupo, tem o mesmo significado, mesmo sentido e conteúdo que o de Poder Judiciário, transformado como sinônimas as expressões acesso à Justiça e acesso ao Poder Judiciário. Todavia, tem se rareado este segmento.

O outro grupo parte de uma visão axiológica da expressão justiça. A expressão acesso à Justiça compreende o acesso a uma determinada ordem de valores e direitos fundamentais para o ser humano, esse último, por ser mais amplo, engloba no seu significado o primeiro.

Até recentemente, o entendimento sobre o acesso à Justiça restringia o significado somente ao acesso aos órgãos judiciais, mas com a globalização, a queda do muro de Berlim, a informação televisiva e a multimídia, solidificou-se a idéia de que o acesso à Justiça não se limita a um direito à ordem jurídica.

Não é acesso à Justiça a simples garantia formal da defesa dos direitos, da admissão do processo ou simplesmente a possibilidade do ingresso em juízo.

Acesso à Justiça é a proteção a qualquer direito do cidadão, sem qualquer ressalva, isto é, a garantia de proteção material desse direito, independentemente de qualquer condição social.

Cappelletti e Garth²¹, perfilados neste segundo grupo, colocam que a expressão “acesso à Justiça” é reconhecidamente de difícil definição, todavia representa duas finalidades básicas do sistema jurídico: o sistema pelo qual

²¹ CAPPELLETTI, Mauro & GARTH, Bryant. **Acesso à Justiça**. [Tradução de Ellen Gracie Northfleet]. Porto Alegre: Fabris, 1988, p. 8.

peessoas podem pleitear seus direitos e ou resolver seus litígios sob o manto do Estado-Juiz. O sistema deve ser acessível a todos e deve produzir resultados que sejam individuais e socialmente justos. Concluem, sem qualquer dúvida, que a premissa básica será a de que a justiça social, tal como desejada pela sociedade, pressupõe o acesso efetivo.

Nesta mesma linha, Alexandre César destaca que:

“(...) dentro de uma concepção axiológica de justiça, o acesso à lei não fica reduzido ao sinônimo de acesso ao Judiciário e suas instituições, mas sim a uma ordem de valores e direitos fundamentais para o ser humano, não restritos ao ordenamento jurídico processual.”²²

Significa dizer, que o acesso à Justiça não se esgota no acesso ao judiciário e nem no próprio universo do direito estatal.

Cândido Dinamarco²³ transmite bem essa dimensão quando afirma que o acesso à Justiça não equivale a mero ingresso em juízo, uma vez que a ação seria algo inoperante e pobre, mesmo garantida pela Constituição Federal, se não for assegurado que as pretensões das pessoas cheguem ao processo e tenham um tratamento adequado e que recebam um julgamento de fundo e com preocupações de resultados exteriores. Arremata dizendo: “*Só tem acesso à ordem jurídica justa quem recebe justiça*”.

²² CESAR, Alexandre Luis. **Acesso à justiça e cidadania**. Cuiabá: UFMT, 2002, p. 49.

²³ DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. 5^a ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005, p.134.

Sempre que um direito não for respeitado espontaneamente, não há como fazê-lo legitimamente senão através do denominado “devido processo legal.” Com efeito, partindo de uma visão instrumentalista do direito processual, pode-se afirmar que todas as suas normas devem ser criadas, interpretadas e aplicadas sob o prisma da efetividade do acesso à Justiça.

Novamente, Cândido Dinamarco²⁴ explica que acesso à Justiça não é apenas princípio, e mais que princípio, é a síntese de todos os princípios e garantias do processo, seja no âmbito constitucional ou infraconstitucional, seja em sede legislativa ou doutrinária e jurisprudencial. Chega-se à idéia do acesso à Justiça, mediante o exame de todos e de qualquer um dos grandes princípios.

Dessa maneira, repetindo, o acesso à Justiça não fica somente reduzido ao sinônimo de acesso ao Judiciário e suas instituições, mas sim, a uma ordem de valores e direitos fundamentais para o ser humano.

Assim, pode-se afirmar que o acesso à Justiça constitui a principal garantia dos direitos subjetivos.

Reconhecido como direito fundamental, o pleno acesso ao Judiciário, em sua acepção normativa, encontra-se disposto no Art. 5º, da Constituição Federal de 1988:

“XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

²⁴ DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 6ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 304.

“LXXIV - o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos”.

Além dos preceitos acima transcritos, a Carta Magna de 1988, também no seu Artigo 5º, conferiu vários outros direitos e garantias que dão suporte ao acesso à Justiça: o direito de petição aos órgãos públicos em defesa dos direitos, contra a ilegalidade e abuso de poder (letra “a”, Inciso XXXIV); e, que ninguém será processado por autoridade incompetente (Inciso LIII).

Todavia, para eficácia do acesso à Justiça, como um direito fundamental, há necessidade de sua implementação esteja estreitamente ligada a outros mecanismos estruturais organizados pela sociedade civil, agindo diretamente no local dos fatos e procurando solucionar os conflitos no próprio local. Tal comportamento se faz necessário, pois normalmente os conflitos não chegam ao Judiciário em face da ausência dos poderes constituídos, do alto custo de um processo (custas judiciais, periciais, autenticação de documentos, honorários dos advogados e de assistentes técnicos etc.) ou pela demora na tramitação dos feitos.

A garantia do acesso à Justiça legitimamente efetivado e positivado pela Constituição resulta em um direito fundamental. Os direitos fundamentais nascem e se desenvolvem com as Constituições nas quais são reconhecidos e assegurados.

Como todo o espírito da Constituição é eminentemente social, de justiça social, depreende-se que o acesso à Justiça, a par de ser um direito do cidadão, eleva-se à qualidade de direito fundamental constitucionalmente garantido.

Carreira Alvim²⁵, orientado pelas idéias de Capelletti e Garth, informa que a busca de soluções práticas para o exercício de acesso à Justiça inclui, historicamente, três momentos, denominados de “ondas do acesso à Justiça”: 1ª) assistência judiciária para os pobres; 2ª) representação dos interesses coletivos e difusos; e, 3ª) acesso à representação em juízo, a uma concepção mais ampla de acesso à Justiça e um novo enfoque de acesso à Justiça.

1.2.1. Assistência judiciária para os pobres

A assistência judiciária para os pobres, consiste na primeira etapa do acesso à Justiça, que visa oferecer os meios e alcance da Justiça pelas classes menos favorecidas, disponibilizando os diversos modelos de prestação de assistência judiciária aos necessitados.

Não há como determinar com exatidão quando nasceu a assistência judiciária pública, como instrumento de defesa do cidadão pobre.

Muitos estudiosos indicam que o Código de Hamurabi²⁶ (Babilônia - séc. XVIII a.C.) foi um dos primeiros ordenamentos que buscou a proteção e a equidade dos carentes e incentivou o combate à discriminação nos

²⁵ ALVIM, J. E. Carreira. **Justiça: Acesso e descesso**. Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil. v. 21. n. 73. jan/jun.2003. Impetus: Niterói, 2003, p. 165/183.

²⁶ O Código de Hamurabi foi um texto jurídico babilônico, com 14 capítulos e 282 artigos, gravado sobre uma estrela de diorito, onde o Rei Hamurabi está representado adorando Shamash, deus-sol e mestre da justiça. - **Grande Enciclopédia Larousse Cultural**. v. 12. Nova Cultural, 1995, p. 2904.

juízos, como pode ser constatado no trecho a seguir transcrito do rei legalista.

"Em minha sabedoria eu os refreio, para que o forte não oprima o fraco e para que seja feita justiça à viúva e ao órfão. Que cada homem oprimido compareça diante de mim, como rei que sou da Justiça."²⁷

Para outros historiadores, a primeira notícia neste sentido é encontrada na Roma Antiga (séc. VIII, a.C.), quando Rômulo ao tratar da organização institucional do Estado Romano, teria atribuído a denominação de "patronos" aos poderosos do povo, a quem caberia a "proteção" dos menos favorecidos, que chamou de "clientes":

Na Grécia Antiga, o estadista ateniense Sólon²⁸ (séc. VI a VII, a.C.), considerado um dos Sete Sábios da Grécia, instituiu o julgamento popular, no qual os magistrados apenas presidiam e o povo manifestava sua decisão através de pedras brancas ou negras.

O Imperador Constantino (séc. III a IV, d.C.), posteriormente, teria sido o primeiro governante a determinar que os pobres fossem isentos do pagamento de custas e que seriam defendidos gratuitamente. Suas causas deveriam ser levadas em primeira instância perante o próprio Imperador.

²⁷ ALTAVILA, Jayme de. **Origem dos direitos dos povos**. 9ª ed. São Paulo: Ícone, p. 57.

²⁸ O nome de Sólon ficou ligado à grande reforma social e política, tendo abolido as dívidas fundiárias, mandou repatriar os cidadãos vendidos aos estrangeiros como escravos e proibiu a servidão por dívidas. **Grande Enciclopédia Larousse Cultural**. v. 22. Nova Cultural, 1995, p. 5453.

Com a isenção de taxas, ocorreu o primeiro movimento da assistência judiciária gratuita, como hoje é chamada, com a finalidade de garantir ao pobre o acesso à Justiça.

Posteriormente, o advento do "*Corpus Juris Civilis*", (séc. VI, d.C. - reinado de Justiniano), foi incorporada ao Direito Romano a prática de dar advogado às partes que não o tivessem, desenhando a assistência judiciária como um dever do Estado.

Na Inglaterra feudal (séc. XIII) surge a "Magna Carta"²⁹, que ficou patenteada como a marca histórica dos direitos e garantias individuais e o embrião do acesso à Justiça. O seu Artigo 48, assim preceituava:

*"Ninguém poderá ser detido, preso ou despojado dos seus bens, costumes e liberdades, senão em virtude de julgamento de seus pares segundo as leis do país"*³⁰

Este preceito, sem dúvida alguma, marca o acesso à Justiça, na medida em que objetivava limitar os poderes dos monarcas.

Nesta linha, a Constituição Americana de 1787, publicada em 1791, acrescentada da Carta de Direitos³¹, que garantia os direitos fundamentais do homem, constituiu-se na moderna concepção de acesso à Justiça e assistência judiciária:

²⁹ A magna carta, assinada em 1215, mas tornada definitiva só em 1225, não é de natureza constitucional; longe de ser a Carta das liberdades nacionais, é, sobretudo, uma carta feudal, feita para proteger os privilégios dos barões e os direitos dos homens livres. in SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 140.

³⁰ ALTAVILA, Jayme de. **Origem dos direitos dos povos**. 9ª ed. São Paulo: Ícone, p. 283.

³¹ A Carta de Direitos era uma declaração de garantia dos direitos fundamentais do homem, elaborados por Thomas Jefferson e James Madison, dando origem às dez primeiras Emendas à Constituição de Filadélfia, aprovadas em 1791.

"V - direito a julgamento público e rápido por júri imparcial do Estado e distrito em que o crime tenha sido cometido, com direito a provas de defesa e assistência de um advogado. (Emenda n^o 6)"⁶²

No Brasil também chegou este movimento. Em 1870, por iniciativa de Nabuco de Araújo³³, foi apresentada a proposta da criação da assistência judiciária aos pobres, nas causas cíveis e criminais, através do Instituto dos Advogados no Rio de Janeiro.

Em 14 de novembro de 1890, o Decreto n^o 1.030, outorgado pelo Governo Provisório da República, ao tratar da organização da Justiça do Distrito Federal, instituiu oficialmente a assistência judiciária gratuita no Brasil, em seus artigos 175 e 176. *In verbis*:

"Art. 175 - Os curadores geraes se encarregarão da defesa dos presos pobres, à requisição do presidente do Jury ou da camara criminal.

Art. 176 - O Ministro da Justiça é autorizado a organizar uma comissão de patrocínio gratuito dos pobres no crime e cível, ouvindo o Instituto da Ordem dos Advogados, e dando os regimentos necessários." (sic).

Todavia, a Assistência Judiciária somente foi efetivamente implementada, através do Decreto n^o 2.457, de 08 de fevereiro de 1897, organizando a nova instituição do Distrito Federal:

³² SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 9^a ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 143.

³³ Nabuco de Araújo (José Tomas), pai de Joaquim Nabuco, foi político, magistrado e jornalista. Deputado por Pernambuco, Senador pela Bahia, Presidente de São Paulo e Ministro da Justiça. **Grande Enciclopédia Larousse Cultural**. v. 17. Nova Cultural, 1995, p. 4140.

"Art. 1º. - É instituída no Distrito Federal a Assistência Judiciária, para o patrocínio gratuito dos pobres que forem litigantes no cível ou no crime, como autores ou réos, ou em qualquer outra qualidade.

Art. 2º. - Considera-se pobre, para os fins desta instituição, toda pessoa que, tendo direitos a fazer valer em Juízo, estiver impossibilitada de pagar ou adiantar as custas e despesas do processo sem privar-se de recursos pecuniários indispensáveis para as necessidades ordinárias da própria manutenção ou da família."
(sic).

Em razão do referido decreto, vários Estados da República, passaram a seguir estes conceitos, até que com a promulgação do Código Civil de 1916, houve verdadeira revolução legislativa, repercutindo decisivamente no âmbito do direito processual, proporcionando condições para o aperfeiçoamento e difusão da assistência judiciária gratuita em todo o Brasil.

Como consequência, a Constituição Brasileira de 1934, elevou a assistência judiciária à categoria de garantia constitucional, ao inserir este instituto no Título III, Capítulo II - Dos Direitos e das Garantias Individuais:

"Art. 113 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 32 - A União e os Estados concederão aos necessitados assistência judiciária, criando, para êsse efeito, órgãos especiais, e assegurando a isenção de emolumentos, custas, taxas e selos."
(sic).

Apesar desse avanço, a Constituição de 1937, fruto do "Estado Novo", acabou impondo inúmeras restrições às liberdades individuais, tendo sido banida a assistência judiciária conquistada em 1934.

Após a II Guerra Mundial, com os ventos da liberdade e o embrionário processo de globalização pós-guerra, foi promulgada em 18 de setembro de 1946, a nova Constituição, voltando a assistência judiciária aos necessitados a integrar definitivamente o elenco dos Direitos e Garantias Fundamentais, com um texto mais adequado e mais moderno:

"Art. 141 - A Constituição assegura a brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 35 - O poder público, na forma que a lei estabelecer, concederá assistência judiciária aos necessitados."

Assim, mesmo após o movimento militar de 1964, a Constituição Federal de 1967, manteve a garantia constitucional da assistência judiciária, em seu Artigo 150, § 32 da seguinte forma: "*Será concedida assistência judiciária aos necessitados, na forma da lei.*"

Confirmando essa garantia constitucional, a Constituição de 1988, sedimentou definitivamente, dentro do capítulo dos direitos e garantias fundamentais, o instituto da assistência judiciária, ganhando nova definição e ampliando seu alcance, ao dispor no seu artigo 5º, *Inciso LXXIV:*

"O Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos;"

Não obstante o dispositivo acima mencionado, a Constituição de 1988, aos tratar das funções essenciais à Justiça, fortaleceu o disposto no artigo 5º, criando a defensoria pública:

"Art. 134 - A Defensoria Pública é instituição essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a orientação jurídica e a defesa, em todos os graus, dos necessitados, na forma do Art. 5º, LXXIV.

Parágrafo Primeiro - Lei complementar organizará a Defensoria Pública da União e do Distrito Federal e dos Territórios e prescreverá normas gerais para sua organização nos Estados, em cargos de carreira, providos, na classe inicial, mediante concurso público de provas e títulos, assegurado a seus integrantes a garantia da inamovibilidade e vedado o exercício da advocacia fora das atribuições institucionais."

Confrontando os textos das Constituições de 1934, 1946, 1967 e EC nº 01/69 e a atual Carta Política, depreende-se que os antigos diplomas previam apenas a assistência judiciária gratuita, isto é, compreendia apenas a assistência jurídica gratuita em juízo, exclusivamente no âmbito de ações judiciais; ao passo que a atual constituição impõe ao Estado, uma garantia mais ampla, com o dever de prestar assistência jurídica, integral e gratuita, aos necessitados, além das ações judiciais.³⁴

³⁴ LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 11ª ed. São Paulo: Método, 2007, p. 611.

Significa dizer, que onde houver necessidade de um advogado para garantia dos direitos, o cidadão, comprovadamente necessitado, terá direito de pleitear a assistência do Estado.

Como bem salientou Ada Pellegrini: *“a assistência jurídica é muito mais ampla do que aquela utilizada anteriormente, já que ela pressupõe uma participação de um advogado em momento anterior à instauração da lide, ou melhor, em um momento anterior ao da relação processual. Pois, sem dúvidas, preliminarmente o acesso à justiça se faz necessário um estudo, aconselhamento, promoção de uma estratégica, orientação, para só depois se recorrer à prestação do Estado.”*³⁵

Dessa maneira, as medidas adotadas no decorrer da história proporcionaram aos necessitados e à sociedade em geral um melhor sistema de assistência judiciária e novos caminhos para o efetivo acesso à Justiça.

1.2.2. Representação dos interesses coletivos e difusos

A denominada segunda onda, tem seu foco de atenção especificamente nos interesses coletivos e difusos, promovendo a reflexão e a implementação da nova visão sobre o papel do processo civil e dos tribunais nos diversos sistemas jurídicos.

³⁵ GRINOVER, Ada Pellegrini. **Assistência judiciária. Garantia de Acesso à Justiça.** Encontro Nacional de Valorização da Advocacia Pública. Série Eventos nº 3. São Paulo: Centro de Estudos da PGE/SP, 1994, p. 147-149.

Os interesses difusos, de início, passaram a representar os “interesses coletivos ou grupais”, diferentemente dos interesses dos pobres que caracteriza a primeira onda.

Carreira Alvim adverte “*que a preocupação com a segunda onda resultou da incapacidade de o processo civil tradicional, de cunho individualista, servir para a proteção dos direitos ou interesses difusos. É que o processo civil foi sempre visto como campo de disputa entre particulares (Ticio versus Caio), tendo por objetivo a solução de controvérsia entre eles a respeito de seus próprios direitos individuais.*”³⁶

Informa ainda que, de uma perspectiva equivocada, pensava-se que se o direito ou interesse pertencia a todos é porque *não pertencia a ninguém*. Contudo, percebeu-se que se o direito ou interesse não pertencia a ninguém é porque *pertencia a todos*. A partir desta nova visão, buscou-se encontrar novos meios eficazes que tutelasse esses interesses, uma vez não encontravam solução satisfatória na esfera do processo civil.

É oportuno lembrar que a proliferação dos conflitos tem direta relação com o aumento populacional, a escassez de bens e as desigualdades sociais. Milhões de causas ingressam anualmente nos juízos brasileiros, sem que o Poder Judiciário se estruture adequadamente para recepcioná-las.

Houve um redirecionamento sistêmico e a Constituição Federal passou a viabilizar o acesso ao Judiciário, não mais restrito aos interesses individuais, mas também aos interesses coletivos, como observado por Carreira Alvim.

³⁶ ALVIM, J. E. Carreira. **Justiça: Acesso e descesso**. Revista da Associação dos Juízes Federais do Brasil. v. 21. n. 73. jan/jun.2003. Impetus: Niterói, 2003, p. 171.

Há uma nova concepção de acesso à justiça, que passou a ser instrumentalizada, por exemplo, no Mandado de Segurança Coletivo, que consagrou a tutela jurisdicional coletiva, na Ação Popular, na Ação Civil Pública, no Código de Proteção e Defesa do Consumidor, dentre outros instrumentos, como *habeas-data* e o mandado de injunção.

Não bastasse isso, a Lei da Ação Civil Pública, o Estatuto da Criança e do Adolescente e o Código de Proteção e Defesa do Consumidor, além de trazer a distinção entre os direitos difusos, coletivos e individuais homogêneos, atribuiu ao Ministério Público e a outros órgãos a legitimidade extraordinária, base da tutela coletiva.

Não longe destes institutos, a evolução do conceito de *coisa julgada*, com a possibilidade de sua relativização, também se configura ajustamento à nova realidade, garantindo a eficácia temporal dos interesses e direitos difusos.

A coisa julgada no Código de Defesa do Consumidor com sua eficácia *erga omnes* toda vez que se tratar de direito difuso, exceto naquelas ações em que o pedido for julgado improcedente, representa grande avanço de acesso à Justiça. Da mesma forma, a eficácia *ultra partes* é outro mecanismo utilizado para a defesa dos direitos coletivos e os efeitos são limitados ao grupo, categoria ou classe.

Com efeito, depreende-se que esta segunda onda chegou e obrigou a mudança de postura do aplicador da lei e do próprio processo civil, que, de uma visão individualista, passa-se para uma concepção social e coletiva, como forma de assegurar a realização dos direitos e interesses difusos, configurando dessa maneira verdadeiro acesso à Justiça.

1.2.3. Novo enfoque de acesso à Justiça

Carreira Alvim, novamente, descreve que de todas as etapas, a mais importante, para a ordem jurídica nacional, é a terceira, por compreender uma série de medidas, desde a reestruturação do Poder Judiciário, passando pela simplificação do processo e dos procedimentos, e desaguando num sistema recursal que não faça da parte vencedora refém da perdedora, a qual é denominada de “Acesso à representação em juízo, a uma concepção mais ampla de acesso à Justiça, e um novo enfoque de acesso à Justiça”.

Este momento envolve um aspecto de maior abrangência, com a reforma da legislação processual civil, hoje, com a vigência de mais de uma dezena de leis que cuidam de novas modalidades de citação, de execução, de recursos etc.

Além desse trabalho legislativo processual, tem havido novas reflexões sobre as formas alternativas de solução de conflito, com o investimento na conciliação e arbitragem.

O maior destaque desse momento histórico ocorreu com a Reforma do Poder Judiciário, através da promulgação da Emenda Constitucional nº. 45/2004, que implantou a Súmula Vinculante, criou o Conselho Nacional de Justiça, prescreveu a celeridade e a razoável duração do processo, extinguiu os tribunais de alçada, entre tantos outros tópicos.

Todo este movimento visa agilizar a prática judiciária, para que a parte que tem razão tenha a certeza de que receberá do Estado-Juiz, ainda em vida, a prestação jurisdicional que lhe garanta o gozo do seu direito.

Além da busca da instrumentalização atualizada e da condução procedimental do processo, percebe-se também uma sensível mudança de mentalidade dos operadores do direito para que abandonem o tecnicismo e o formalismo e se debruçam no trabalho da conciliação, como um dos principais instrumentos da almejada paz social.

1.2.3.1. Da conciliação e justiça alternativa

Na Constituição Federal, cujo preâmbulo abriga a intenção de instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos, e elege a justiça como um dos valores fundamentais de uma sociedade que se pretende fraterna e pluralista, não poderia também deixar de assegurar a inafastabilidade do controle jurisdicional.

Todavia, nesse contexto, não podem ser deixados de lado, os meios alternativos: a arbitragem e a mediação.

O tema “acesso à Justiça”, portanto, têm uma constatação global, a exigir dos povos instrumentos que efetivamente atendam aos direitos dos cidadãos.

Enfim, para se obter essa justiça para todos, é elementar e primordial a garantia do Estado, de vias de acesso a essa justiça. Em tempos atuais, grandes são as discussões acerca da necessidade de se utilizar meios alternativos e institutos de direito como forma de viabilizar e concretizar o acesso à justiça.

A justiça não se restringe à esfera do Judiciário, conforme já foi dito, mas compreende a realização de justiça, visando principalmente à realização da ordem jurídica justa.

A diversidade dos litígios recomenda que os procedimentos sejam adequados à sua solução, e que esta se dê por órgãos jurisdicionais e parajudiciais, sempre com vistas no custo-benefício, que deveria ser o norte de qualquer reforma das estruturas judiciárias. Não tem sentido que questões altamente técnicas sejam entregues à solução de juízes de direito, que, para solucioná-las vão louvar-se em peritos, sendo mais lógico que sejam resolvidas por técnicos, integrantes de tribunais arbitrais.

Desta forma, os métodos alternativos de resolução dos conflitos, fora da justiça pública devem ser prestigiados, estimulando os jurisdicionados a buscar justiça fora dos tribunais públicos, como forma de se obter decisão mais rápida e eficaz.

Aliás, Flávio Galdino³⁷ lembra que o Supremo Tribunal Federal declarou constitucional a Lei de Arbitragem, partindo da premissa de que os meios alternativos de solução de conflitos, ao invés de restringirem o acesso à Justiça, maximizam-no.

³⁷ GALDINO, Flávio in **Revista autônoma de processo** / coordenação da Revista n. 3. ALVIM, Arruda e ALVIM, Eduardo Arruda: Curitiba: Juruá, 2007, p. 88.

Com efeito, podemos dizer que o acesso à Justiça se faz presente, seja pelo poder estatal e ou pelo poder da livre pactuação.

1.2.3.2. Dos juizados especiais

Os juizados especiais, tanto cíveis quanto criminais, identificam-se como modalidade de se fazer justiça rápida na solução dos conflitos, e, portanto, busca alcançar seu objetivo, o acesso à Justiça (Artigos 24, inciso X, e 98, inciso I, CF/88).

No Brasil, os Juizados Especiais se apresentaram como propostas de tutela alternativa e diferenciada e modelo de justiça popular, participativa e democrática, pondo em destaque a conciliação e engajando juízes, juízes leigos e conciliadores.

Este modelo tem servido de contraponto em relação à chamada justiça tradicional, contenciosa, de natureza estritamente jurisdicional, sabidamente saturada, onerosa e tardia.

Os juizados, no Brasil, surgiram há pouco mais de 20 anos, inicialmente como Juizados de Pequenas Causas, a partir da experiência pioneira dos juizados informais de conciliação instalados em algumas comarcas do Estado do Rio Grande do Sul. A partir daí, a idéia se expandiu para todo o Brasil.

Em 1984, foi editada a Lei 7.244, dispondo sobre a criação e o funcionamento dos Juizados Especiais de Pequenas Causas, retomando o legislador o caminho da história, desta feita combinando os dois regimes tradicionais de solução dos conflitos, através da conjugação de mecanismos extrajudiciais de composição (conciliação e arbitragem) e de solução judicial propriamente dita (prestação jurisdicional específica).

Inicialmente, visava dirimir os conflitos de pequeno valor, (causas de até 20 salários mínimos), tendo por objeto a condenação em dinheiro, a entrega de coisa certa móvel ou o cumprimento de obrigação de fazer, a cargo de fabricante ou fornecedor de bens e serviços para consumo, ou, ainda, a desconstituição e a declaração de nulidade de contrato relativo a coisas móveis e semoventes.

O processo adotava princípios básicos e específicos: a) facultatividade do procedimento pelo autor da ação; b) busca permanente da conciliação, com a designação imediata de uma audiência preliminar; c) simplicidade, com a adoção dos critérios da oralidade e da informalidade; d) celeridade, com redução de prazos e de hipóteses possíveis de incidentes processuais; e) economia, com dispensa de advogado, gratuidade do processo em primeiro grau, com exigência de custas somente em grau de recurso³⁸.

Com o advento da Constituição de 1988, ocorreram inovações importantes no instituto, tornando a criação dos Juizados Especiais obrigatória nos Estados.

³⁸ Os recursos passaram a ser apreciados por turmas recursais, integradas por três juízes togados, em exercício no primeiro grau de jurisdição. (Art. 41, § 1º, da Lei 9.099/95).

Além disso, ampliou o conceito de pequenas causas, até então, utilizava-se critério meramente valorativo, de conteúdo econômico, passando a incorporar as chamadas causas cíveis de menor complexidade, bem como incorporou na definição da competência um critério qualitativo material, fundado na natureza da lide.

Posteriormente, a Lei 9.099, de 26.9.95, em seu artigo 3º, definiu como causas de menor complexidade, as de valor até quarenta (40) salários mínimos; as enumeradas no Art. 275, II, do CPC, independentemente do seu valor; as ações de despejo para uso próprio e as ações possessórias de bens imóveis de valor não superior a 40 (quarenta) salários mínimos e a execução de títulos extrajudiciais com o limite referido neste artigo.

Da mesma forma que o texto anterior, a Lei 9.099/95 orientou o processo pelos critérios da oralidade, simplicidade, informalidade, economia processual e celeridade, destacando a busca, sempre que possível, da conciliação ou a transação. No mais, foram mantidas as restrições relativamente aos sujeitos processuais e às regras básicas procedimentais.

Contudo, os Juizados Especiais não têm alcançado seu objetivo a contento, em particular, quanto à celeridade, em razão da excessiva demanda e a falta de estrutura, se assemelhando em algumas comarcas à própria justiça comum.

Em que pese os obstáculos, a Lei 9.099/95 trouxe nova concepção de hermenêutica, permitindo ao Juiz que abrande o rigor da lei, decidindo e atendendo, em cada caso, a nova realidade social e ao bem comum.

Os Juizados Especiais se apresentam como uma verdadeira revolução no mundo jurídico, caracterizando-se ou ao menos buscando serem instrumentos agilizadores da prestação jurisdicional, exemplo de valorização da cidadania e de um maior e efetivo acesso à Justiça.³⁹

Retomando o que dizíamos, o conceito de justiça há muito tempo vêm desafiando pensadores, pesquisadores e legisladores, não havendo ainda um entendimento de consenso referente à sua precisão e conteúdo terminológico, em razão da imensa subjetividade que o caracteriza e da influência de diversos fatores: econômicos, políticos, éticos, sociológicos, religiosos etc.

O conceito de Justiça, assim como o de “direito”, “justo”, “igualdade” e “bem comum”, remonta desde a antiguidade e, até o presente momento, ocorreram inúmeras doutrinas divergentes, tanto nacionais como estrangeiras, em razão da constante mutação sociológica, política, econômica das sociedades.

Desta forma, considerando a abordagem efetuada sobre o que é Justiça, podemos dizer que acesso à Justiça tem o sentido de assistência jurídica em juízo e fora dele, com ou sem conflito específico, abrangendo inclusive serviço de orientação, buscando, sempre soluções para sua aplicação mais justa.

O verdadeiro acesso à Justiça significa obter e ter garantido pelo Estado, os meios efetivos de solução de conflitos, individuais ou coletivos, através do Estado-Juiz ou pelos meios alternativos da arbitragem ou mediação privada.

³⁹ TORRES, Jasson Ayres. **O acesso à justiça e soluções alternativas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 88.

Quando se fala no termo "acesso à Justiça", busca-se uma justiça eficaz, acessível a todos e ágil, capaz de dar resposta imediata às demandas, que estão em constantes transformações.

O acesso à Justiça, portanto, representa o requisito fundamental dos direitos humanos de um sistema jurídico moderno e igualitário, que garante, de forma ágil e eficaz, prevenir conflitos, proclamar direitos e garantir o bem comum.

2. DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

No capítulo anterior procuramos demonstrar que o conceito de Justiça é amplo e em constante mutação, pois sempre atrelado às influências políticas, sociais, econômicas ou religiosas da sociedade.

Todavia, apontamos que uma ordem jurídica justa, baseada nos direitos e garantias fundamentais, representa um sistema jurídico moderno, ágil e igualitário, capaz de prevenir conflitos, assegurar direitos e conferir a paz social.

Assim, neste cenário, vamos analisar a Obrigação Tributária, como uma relação jurídica tributária que permita ao Estado cobrar uma prestação pecuniária capaz de cobrir suas despesas públicas para a consecução de seus objetivos constitucionais, sem que para isso atente contra os direitos e garantias fundamentais protegidos pela própria Carta Política.

O estudo da obrigação tributária nos levará, nos próximos capítulos, ao tema da responsabilidade tributária, objeto principal desta dissertação.

No presente estudo, interessa apenas a discussão no tocante ao sujeito passivo tributário, desconsiderando as divergências acerca do sujeito ativo da obrigação tributária.

2.1. Noções gerais

O Estado Brasileiro, configurado como Estado Democrático de Direito, para realizar suas finalidades constitucionais, necessita criar uma relação jurídica que lhe permita arrecadar receitas para que possa cobrir suas despesas públicas. Nos Estados modernos, predomina a tributação como uma das principais fontes de receitas.

A tributação se dá através da lei que atribui a determinadas situações (fatos, atos, negócios) o efeito de geradores da obrigação de pagar determinado tributo e ou deveres formais no interesse da administração pública. A esta relação jurídica dá-se o nome de Obrigação Tributária.

A obrigação tributária é espécie do gênero obrigação jurídica prevista no Código Civil de 2002, na Parte Especial, Livro I, Artigos 233 a 420.

Obrigação, no mencionado texto civil, refere-se como a relação jurídica pela qual uma pessoa, denominada de credora, tem o direito de exigir de outra, chamado de devedora, uma determinada prestação.

Noutros dizeres, a credora, a pessoa que tem o direito de exigir a prestação, se apresenta na relação jurídica como sujeito ativo e a devedora, pessoa que está obrigada à prestação, como sujeito passivo. A prestação, por sua vez, é o objeto da relação jurídica.

Washington de Barros Monteiro apresenta o seguinte conceito:

“Obrigação é a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio.”⁴⁰

Portanto, podemos falar que obrigação é o vínculo jurídico que outorga ao sujeito ativo o direito de exigir do sujeito passivo o cumprimento de determinada prestação.

De outro lado, a obrigação tributária possui peculiaridades que diferem da obrigação jurídica prevista no Código Civil, especialmente quanto ao seu conteúdo e a sua existência, pois está vinculada estritamente a elementos previamente definidos em Lei.

A obrigação tributária nasce da ocorrência ou realização de uma situação fática descrita na lei tributária, como necessária e suficiente, para a sua influência no mundo jurídico.

A principal particularidade de que a obrigação tributária se reveste, está no conteúdo de sua exigência que, essencialmente, determina ao particular a entrega ao Estado, ou a quem a lei designar, certa quantia em dinheiro.

Vittorio Cassone define da seguinte maneira:

“Obrigação tributária é o vínculo jurídico que une duas pessoas, uma chamada sujeito ativo (Fisco) e outra sujeito passivo (contribuinte),

⁴⁰ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. 14^a ed. São Paulo: Saraiva, 1978, p. 08.

que, em vista de esta última ter praticado um fato gerador tributário, deve pagar aquela certa quantia em dinheiro denominado tributo".⁴¹

Significa assim, que a norma de direito tributário não diverge das demais normas jurídicas, exceto quanto ao objeto da prestação, o de levar dinheiro aos cofres públicos (o Fisco).

Como visto, a obrigação tributária necessita para o seu nascimento a disposição da lei (obrigação *ex lege*), enquanto que a obrigação de direito privado tem como essência à manifestação de vontade das partes (obrigação *ex voluntate*).

Além da particularidade da origem, a obrigação tributária apura seu objeto por meio do lançamento tributário⁴², ato administrativo privativo da administração pública (art. 142, do CTN), ao passo que as obrigações de direito privado são apuradas por atos praticados pelas próprias partes.

A obrigação tributária se apresenta com as seguintes características, próprias da relação jurídico-tributária:

a) legalidade: Competência tributária outorgada pela Constituição Federal às pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios - Arts. 145 e 150, I), determinando que somente por lei podem instituir um tributo e exigir sua respectiva obrigação;

⁴¹CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário. Fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência**. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 276.

⁴² CTN/66 – “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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”.

b) coercibilidade e exigibilidade: a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador e a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Não bastasse isso, não havendo a extinção do crédito tributário a inscrição na dívida ativa e a cobrança judicial também são obrigatórias;

c) inderrogabilidade: tendo em vista o princípio da legalidade que circula a instituição e a exigência do tributo, não há possibilidade, sem lei, qualquer ação do fisco ou do contribuinte em transigir, desistir ou alterar os termos da obrigação; e,

d) penalidade: a lei permite a aplicação de multas ou penalidades ao infrator da ordem público-tributária.

Noutros dizeres, o vínculo jurídico une os sujeitos a uma prestação, que representa, no direito tributário, o fato gerador do tributo; os sujeitos são representados pelo sujeito ativo (suposto credor da prestação) e sujeito passivo (pretense devedor daquela), e o objeto é a própria prestação tributária devida.

O Código Tributário Nacional classifica a obrigação tributária em principal e acessória. *In verbis*:

“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 do tributo ou penalidade e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º - A obrigação tributária 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 a penalidade pecuniária.”

Infere-se que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador em concreto e tem como objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (conteúdo patrimonial), se extinguindo juntamente com o crédito dela decorrente.

Apesar da singela compreensão do conceito de obrigação principal, o texto “*pagamento de penalidade*” inserido no Parágrafo Primeiro do mencionado Artigo 113, tem provocado sérios debates entre os sábios do Direito, que clamam por uma reforma da redação, em razão de sua impropriedade frente ao conceito de tributo.

Da redação em comento, deflui-se que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo e que o inadimplemento do tributo enseja uma multa a título de sanção. Não quitada a multa, pode esta ser exigida, como se fora crédito tributário, juntamente com o tributo.

Com efeito, o código equipara as penalidades pecuniárias ao tributo, apesar de ontologicamente, não haver nenhuma identidade possível, pois os tributos não representam nenhuma sanção por ato ilícito, conforme o disposto no seu artigo 3º.

Paulo de Barros Carvalho clareia o artigo, da seguinte forma:

“É na segunda parte da cláusula que topamos com o manifesto equívoco legislativo da inclusão da penalidade, como objeto possível

da obrigação tributária. Incoerência vitanda e deplorável, que macula a pureza do conceito legal, sobre ferir os cânones da lógica. (...) O dislate é inconcebível, e todas as interpretações que se proponham respeitar a harmonia do sistema haverão de expungir-la da verdadeira substância do preceito.”⁴³

Diante disso, infere-se que houve um erro doutrinário do legislador, que, buscando autorizar a cobrança conjunta do tributo e da pena pecuniária, equiparou-os, desatendendo à boa doutrina.

Traçada as premissas da obrigação principal, agora serão enfocadas as chamadas obrigações acessórias.

As obrigações acessórias têm origem na legislação, possuindo como objeto o conteúdo das prestações positivas ou negativas sem cunho patrimonial, ou seja, consistindo-se apenas em prestações de fazer ou não fazer, que atendam ao interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos. Como exemplo, podemos citar a emissão de notas fiscais, a declaração de Imposto de Renda, a escrituração dos livros fiscais, não criar embaraços à fiscalização etc.

Sacha Calmon, assim define obrigações acessórias:

“Substanciam deveres de fazer e não-fazer previstos em lei. Ressalta-se, todavia, que deverão decorrer de previsões legais em estrito senso, ou seja, de leis em sentido formal e material, até

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 10^a ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 208.

“Art. 3^o - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (destaque nosso).

porque ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer senão em virtude de lei, a teor da Constituição da República.”⁴⁴

Como se observa do citado Artigo 113, enquanto a obrigação tributária principal só existe em face de lei, no sentido estrito, a obrigação tributária acessória pode ser estabelecida por qualquer das normas que integram a legislação tributária prevista também do mesmo estatuto (Art. 96)⁴⁵.

Vale lembrar que a obrigação acessória não é dependente ou subordinada a obrigação principal, mas tão somente auxiliar desta, e, em razão disso, também recebe a denominação de “dever instrumental ou formal”.

Novamente, Paulo de Barros Carvalho explicita esta denominação:

“(...) consistem num fazer ou não-fazer, que não se explicam em si mesmos, preordenados que estão a facilitar o conhecimento, o controle e a arrecadação da importância devida como tributo. Tais relações são conhecidas pela designação imprecisa de obrigações acessórias, nome impróprio, uma vez que não apresentam elemento caracterizador dos laços obrigacionais, inexistindo nelas prestação passível de transformação em termos pecuniários. São liames concebidos para produzirem o aparecimento de deveres jurídicos, que os súditos do Estado hão de observar, no sentido de imprimir efeitos práticos à percepção dos tributos. (...) Os deveres de que falamos não tem natureza obrigacional, por faltar-lhes conteúdo

⁴⁴ Ibidem, p. 582.

⁴⁵ CTN/66: “Art. 96 – A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”

dimensível em valores econômicos. E, além de não serem obrigações, nem sempre são acessórias.”⁴⁶

Portanto, a obrigação tributária se compõe dos seguintes elementos: **a)** *causa*: a lei é que determina a obrigação jurídica tributária e não a vontade das pessoas; **b)** *partes*: b.1. sujeito ativo, que é a pessoa que pode exigir a obrigação tributária; e, b.2. sujeito passivo, pessoa física ou jurídica obrigada a cumprir a prestação tributária; e, **c)** *objeto*: é a prestação pecuniária, ou a prestação positiva ou negativa, a que está obrigado o sujeito passivo em decorrência da lei.

Kiyoshi Harada define obrigação tributária da seguinte maneira:

“pode-se definir obrigação tributária como uma relação jurídica que decorre da lei descritiva do fato pela qual o sujeito ativo (União, Estados, DF ou Município) impõe ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) uma prestação consistente em pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, §1º, do CTN), ou na prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária (art. 113, § 2º, do CTN)”⁴⁷

Portanto, podemos dizer que obrigação tributária é o vínculo jurídico pela qual o Fisco (sujeito ativo), com base na lei tributária, pode exigir do sujeito passivo (contribuinte ou responsável) uma prestação tributária, de dar certo bem e ou uma prestação positiva ou negativa no interesse da administração pública.

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 205/206.

⁴⁷ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2005, p.479.

2.2. Do lançamento tributário

A obrigação tributária, como exposta, surge com a ocorrência do fato gerador descrito na norma. O Fisco, por exigência da lei tributária, realiza um procedimento administrativo para verificar a ocorrência do fato gerador, apontar a matéria tributável, identificar o sujeito passivo e calcular o montante do tributo devido. Este procedimento é denominado de lançamento tributário.

O lançamento tributário é de iniciativa privativa da autoridade administrativa e tem como finalidade constituir o crédito tributário, que decorre da obrigação tributária e tem a mesma natureza desta (Art. 139, do CTN)⁴⁸.

A administração pública, para a implementação desse objetivo, realiza uma série de atos administrativos visando, justamente, o da constituição do crédito tributário. A esta série de atos administrativos, a doutrina denomina de procedimento.

Procedimento administrativo, segundo Hely Lopes Meirelles⁴⁹ é a sucessão ordenada de operações que propiciam a formação de um ato final objetivado pela Administração.

Portanto, lançamento tributário é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente,

⁴⁸ “Art. 139 - O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

⁴⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 595.

determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Ruy Barbosa Nogueira realça a diferença entre o crédito tributário e a obrigação tributária, em face do lançamento tributário, aduzindo:

*“(...) há entre eles uma separação no tempo ou em dois momentos: a obrigação nasce com a lei e a realização do fato tributável como ‘pretensão’, o crédito tributário decorre da obrigação, **mas depende para sua determinação de um procedimento administrativo ou constituição formal**, isto é, de declaração de sua existência, quantia, identificação do devedor, e para sua exigibilidade ou eficácia depende da notificação deste ao devedor para pagar o débito no prazo legal assinado. A obrigação, enquanto pretensão é indeterminada, ao passo que o crédito é a sua própria determinação.”⁵⁰ – grifo nosso.*

Significa, portanto, que o lançamento é um procedimento administrativo que dá liquidez, certeza e exigibilidade ao tributo, que lhe é lógica e cronologicamente anterior.

Podemos dizer, também, que lançamento é um ato administrativo declaratório, pois não faz nascer o tributo, apenas declara, formal e solenemente, o seu montante, o sujeito passivo da obrigação e a matéria tributária.

⁵⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 289.

Além disso, o ato administrativo é vinculado⁵¹, em face do princípio da legalidade que rege as relações jurídicas tributárias, não permitindo tipos abertos ou comportamentos discricionários por parte da Administração Pública.

Ressalta-se, que o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos especificadamente no Código Tributário Nacional, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

Apresentadas as idéias gerais sobre a obrigação tributária e o respectivo lançamento, como meio de constituição do crédito tributário, passaremos a estudar um dos seus elementos, a identificação do sujeito passivo, isto é, a qualificação da pessoa física ou jurídica obrigada a cumprir a prestação tributária em decorrência da lei.

2.3. Do sujeito passivo da obrigação tributária

Como visto, a obrigação tributária surge com a eclosão da situação fática prevista na hipótese tributária, também denominada fato gerador. Conseqüentemente surge o sujeito passivo da obrigação tributária.

⁵¹ DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 2^a ed. São Paulo: Forense, 1991, p. 234. “É tradicional, em direito administrativo, a distinção entre atos administrativos *discricionários* e *vinculados*. Os primeiros podem ou não ser praticados pela administração, observados os critérios de utilidade e comodidade administrativa. Os segundos são atos necessitados, isto é, não podem deixar de ser praticados, sob pena de responsabilidade funcional.”

A obrigação tributária encontra-se como um antecedente lógico e necessário da sujeição passiva tributária, e corresponde à vinculação da pessoa obrigada ao pagamento ou cumprimento dessa obrigação.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, “*o sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais*”.⁵²

Outrossim, o artigo 121, do Código Tributário Nacional, assim dispõe sobre sujeito passivo:

“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.”

De efeito, o citado artigo veicula o sujeito passivo com a obrigação principal, a qual, como já examinado, é aquela que tem como objeto o pagamento de um tributo ou de uma penalidade pecuniária.

Sujeito passivo da obrigação principal, portanto, é aquele a quem a lei atribui a responsabilidade de pagar o tributo ou penalidade pecuniária.

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 214.

Conforme doutrina especializada, o sujeito passivo divide-se em direto e indireto, conforme a vinculação direta ou indireta ao fato gerador.

Para Hugo de Brito⁵³, o sujeito passivo direto, também denominado de contribuinte, é aquele que tem relação *de fato* com o fato tributável. O sujeito passivo indireto é aquele que, sem ter relação direta “de fato” com o fato tributável, em razão da lei, está obrigado ao pagamento do tributo.

O denominado sujeito passivo indireto só existe quando a lei passa a atribuir o dever de pagar o tributo a uma terceira pessoa, que, segundo Hugo de Brito, não possui relação direta *de fato* com o fato tributável.

Noutros dizeres, o chamado sujeito passivo direto, o crédito tributário é cobrado do indivíduo que se beneficia economicamente da situação que constitui o critério material da hipótese tributária, ao passo que o sujeito passivo indireto é o dever tributário imputado à pessoa que não tenha tirado vantagem econômica do fato jurídico tributário.

Sérgio Martins corrobora essa divisão:

*“Contribuinte é o sujeito passivo direto. Contribuinte do IPTU é o proprietário do imóvel, o titular do domínio útil ou seu possuidor a qualquer título (art. 34 do CTN). Não importa, por exemplo, se o imóvel está alugado e não se encontra em uso pelo proprietário.”*⁵⁴

⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 125.

⁵⁴ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2002, p. 155.

Responsável, continua Sergio Martins, é a pessoa, sem revestir-se da condição de contribuinte, cuja obrigação decorre de disposição expressa de lei. É o que poderia ser chamado de sujeito passivo indireto.

Aliás, o surgimento da sujeição passiva indireta pode dar-se por transferência ou substituição.

A modalidade por transferência ocorre quando depois de a obrigação tiver nascido contra o sujeito passivo direto (contribuinte), por força de acontecimento posterior ou concomitante àquele nascimento, a obrigação é transferida, por força de lei, a outra pessoa. Isto é, na transferência, o sujeito passivo existe por força de lei, porém esta atribui à outra pessoa a obrigação de pagar o tributo.

Esta sujeição passiva indireta, modalidade por transferência, pode ocorrer através da sucessão ou responsabilidade de terceiros.

A sujeição passiva por substituição, ao contrário, significa que o sujeito passivo direto, por lei, é substituído por outro que deverá cumprir a obrigação tributária. Esclarece Sérgio Martins:

“Na substituição tributária, a lei estabelece o sujeito passivo da relação tributária em função de uma pessoa que está a ela vinculada, que irá suportar o ônus tributário. É também denominado de contribuinte de fato.”⁵⁵

⁵⁵ Ibidem, p. 155.

Consigne, nesta oportunidade, que o estudo dessas figuras, sujeito passivo por transferência e substituição, será efetuado, em detalhe, no capítulo seguinte deste trabalho.

Em que pese à opinião balizada de Hugo de Brito e de Sergio Martins, muitos outros doutrinadores não aceitam a classificação: sujeito passivo direto e indireto.

Paulo de Barros Carvalho está dentre aqueles que discordam da classificação, aduzindo:

“Não há, em termos propriamente jurídicos, a divisão dos sujeitos em diretos e indiretos, que repousa em considerações de ordem eminentemente factuais, ligadas à pesquisa das discutíveis vantagens que os participantes do evento retiram de sua realização. Interessa do ângulo jurídico-tributário, apenas quem integra o vínculo obrigacional.”

Neste estudo, registre-se, foi adotado o mesmo entendimento de Hugo de Brito, uma vez que o CTN aponta dois tipos de sujeito passivo, o direto e o indireto. O primeiro (sujeito passivo direto) tem a obrigação do pagamento, pois é o indivíduo que se beneficiou economicamente da situação que constituiu o fato gerador e o segundo (sujeito passivo indireto) tem o dever tributário, por expressa imposição legal, sem que necessariamente tenha tirado alguma vantagem econômica do fato gerador.

Como visto, o sujeito passivo pode ser contribuinte ou responsável, de acordo com o tipo de relação que mantém com o fato gerador da obrigação.

Assim, passa-se à análise da figura do contribuinte, apontado pelo Código Tributário Nacional, como o sujeito passivo direto da obrigação principal.

2.3.1. Do contribuinte

Contribuinte é o sujeito passivo que mantém uma relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, como se observa no texto do artigo 121, § único, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Geraldo Ataliba definiu contribuinte assim: *“É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo.”*⁵⁶

O contribuinte é a pessoa física ou jurídica que realizou a atividade jurídica ou econômica que deflagrou o nascimento da obrigação tributária.

Luciano Amaro define contribuinte no mesmo diapasão de Ataliba:

*“(...) vemos que o sujeito passivo da obrigação principal (gênero) é sempre alguém 'relacionado' com o fato gerador dessa obrigação. Se essa relação for de certa natureza 'pessoal e direta', o sujeito passivo diz-se contribuinte.”*⁵⁷

⁵⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária** 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 77.

⁵⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 290.

Deduz-se, assim, que contribuinte é o indivíduo que realiza o aspecto material da hipótese tributária (fato gerador) e está pessoal e diretamente relacionado à obrigação tributária.

O contribuinte deve ser aquela pessoa que praticou a situação descrita na hipótese tributária, aquele a quem pode ser imputada à autoria do fato jurídico tributário.

No momento em que a pessoa realiza a hipótese tributária da regra jurídica, irradiam-se os efeitos da relação jurídico-tributária entre um particular (sujeito passivo) e um órgão estatal (sujeito ativo). Exemplificando: O sujeito que auferir renda está praticando a materialidade da hipótese tributária do imposto sobre a renda e, como regra, somente deste sujeito poderá ser cobrado o respectivo tributo.

Concluindo, contribuinte é sujeito passivo direto, sua responsabilidade é originária, e, em conformidade com a lei, existe uma relação de identidade entre a pessoa que deve pagar o tributo e a que participou diretamente do fato gerador, dele se beneficiando economicamente.

2.3.2. Do responsável tributário

Primeiramente, cabe trazer a lume lição de Kiyoshi Harada⁵⁸ ao afirmar que no direito tributário, o termo responsabilidade é aplicado em sentido

⁵⁸ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 14^a ed. São Paulo: Atlas, 2005, p.482.

restrito, para designar uma terceira pessoa que não praticou o fato jurídico tributado, mas se acha vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação.

Responsável tributário, portanto, é um terceiro em relação ao contribuinte, mas não alheio ao fato gerador. O legislador, visando assegurar a satisfação integral do crédito tributário, relaciona essa terceira pessoa na relação jurídica tributária preexistente, impondo-lhe a responsabilidade pelo pagamento de determinado tributo.

Geraldo Ataliba explica:

*“Há ‘responsabilidade tributária’ sempre que, pela lei, ocorrido o fato imponível, não é posto no pólo passivo da obrigação conseqüente (na qualidade de obrigado tributário, portanto) o promovente ou idealizador do fato que suscitou a incidência (o contribuinte stricto sensu – art. 121, parágrafo único, I, do CTN, o sujeito passivo ‘natural’ ou ‘direto’, como usualmente designado), se não um terceiro, expressamente referido na Lei.”*⁵⁹

A introdução da figura do responsável, como devedor na obrigação tributária, representa uma modificação subjetiva no pólo passivo da obrigação, na posição que, originalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte.

Esta é a pessoa que, naturalmente, seria o personagem a contracenar com o Fisco, se a lei não optasse por colocar outro figurante em seu lugar ou ao seu lado, desde o momento da ocorrência do fato ou em razão de certos eventos futuros, como explica Luciano Amaro⁶⁰.

⁵⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5^a ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 81.

⁶⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10^a ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 295.

Concluindo, quem deve adimplir a obrigação tributária é o contribuinte natural. Todavia, há situações que a fim de assegurar ou facilitar a percepção do tributo, a lei elege uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador para cumprimento da obrigação tributária, em lugar do contribuinte natural, hipótese em que se caracteriza a denominada responsabilidade tributária.

Dos apontamentos acima, podemos apresentar a ilustração a seguir, sobre a obrigação do contribuinte e do responsável tributário, em face da regra do Imposto de Renda prevista no Código Tributário Nacional⁶¹.

Exemplo: Tício, empregado da empresa Leão do Brasil S/A., recebe mensalmente seu salário pelos serviços prestados. Por ocasião do pagamento, por expressa disposição legal, a empregadora de Tício deverá reter a quantia correspondente ao Imposto de Renda incidente sobre a remuneração.

Com efeito, identificamos que Tício é o sujeito passivo, denominado contribuinte, pois é o titular da disponibilidade econômica da renda, ou seja, é a figura central do acontecimento da vida econômica, cuja concreta ocorrência deu causa à obrigação de pagar o referido tributo.

De outro lado, a empresa Leão do Brasil S/A., eleita pela lei como responsável tributário por manter com o contribuinte um vínculo jurídico, tem o dever de recolher o referido imposto em nome de seu empregado, podendo reter-lhe a quantia correspondente para ressarcir-se.

⁶¹ “Art. 45 – Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.
Parágrafo Único - A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.”

Em conclusão, pelo que se viu neste capítulo, o sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa física ou jurídica - sujeito de direitos - de quem o Fisco exige o cumprimento da prestação pecuniária (obrigação principal) e/ou lhe impõe deveres instrumentais ou formais (obrigações acessórias).

O sujeito passivo direto, também chamado de contribuinte, é aquele que possui relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Paga o tributo a título próprio, pois é o seu patrimônio que desde o primeiro momento será alcançado pela carga econômica do tributo.

O sujeito passivo indireto, também denominado de responsável, é aquele que paga o tributo em nome do contribuinte, por expressa disposição legal, sem revestir a condição de contribuinte. O responsável não é o realizador do fato imponible, mas não é alheio a este, na verdade, o responsável realiza o adimplemento do tributo em nome e por conta do contribuinte.

Em suma, o responsável tributário nada mais é do que a pessoa que assume a condição de contribuinte, passando para o pólo passivo da relação jurídica tributária em virtude de algum outro fato jurídico previsto em lei.

3. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Analisada a obrigação tributária, o lançamento tributário e os sujeitos passivos da obrigação (contribuinte e responsável), este capítulo será dedicado ao estudo da responsabilidade tributária prevista no Título II, Capítulo V, do CTN, sua divisão legal e doutrinária e o exame dos principais artigos a ela dedicados.

3.1. Introdução

Observamos no capítulo anterior, que a obrigação tributária nasce do fato jurídico tributário descrito na lei como suficiente para gerar seus efeitos. O sujeito passivo da relação tributária é o “contribuinte”, o qual é determinado pela ocorrência de um fato previsto na lei tributária, enquanto que a obrigação do “responsável” ocorre da modificação do pólo passivo da relação obrigacional, em que um terceiro relativamente ao fato jurídico tributário *original*, substitui o devedor (contribuinte), assumindo a sua posição jurídica.

Vale observar que o Código Tributário Nacional disciplina o responsável tributário, enquanto espécie de sujeito passivo e cuida da responsabilidade tributária, enquanto forma de transferir ou de substituir, de uma pessoa para outra, o dever tributário.

A Responsabilidade Tributária (Arts. 128 a 138), recebe tratamento diferenciado no Código Tributário Nacional, estando disposta no Título II, Capítulo V, ao passo que o Sujeito Passivo (Contribuinte e Responsável – Arts. 121 a 123) é tratado no Capítulo anterior (IV).

Todavia, durante o desenvolvimento deste trabalho vamos perceber que apesar da disposição dos referidos institutos em capítulos diferentes do Código, cada um servirá para interpretar ou complementar o outro.

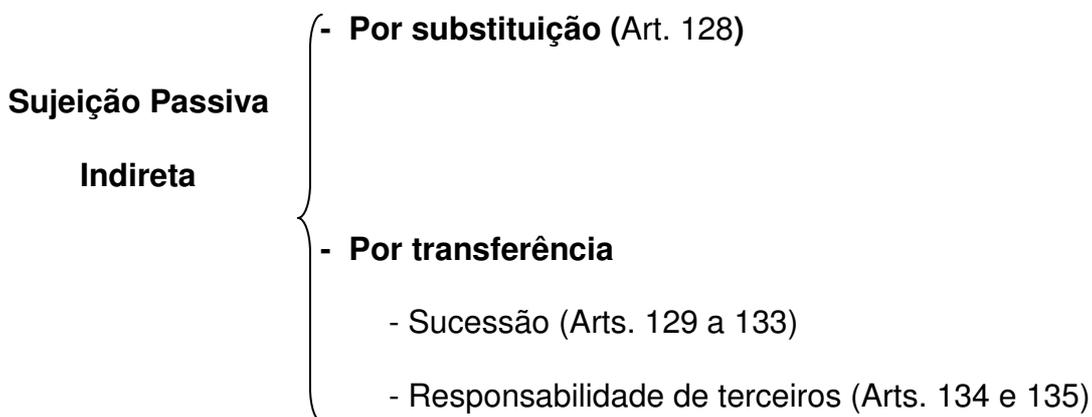
O Código Tributário Nacional não faz distinção entre as espécies de sujeição passiva prevista no seu Art. 121, pois esta é meramente doutrinária. O CTN distinguiu apenas o “contribuinte” e o “responsável”.

O responsável previsto no Art. 121, do CTN, é o chamado sujeito passivo indireto, isto é, a pessoa que paga o tributo em nome do contribuinte, por expressa disposição legal, sem revestir a condição de contribuinte.

Outrossim, o artigo 128 do CTN, dispõe que *"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"*.

Portanto, pelo Código Tributário Nacional, analisando o disposto no Capítulo V e o referido artigo 128, podemos deduzir, de antemão, que a responsabilidade pode ser por substituição (Art. 128); por sucessão (Arts. 129 a 133); de terceiros (Arts. 134 e 135); e, por infrações (Arts. 136 a 138).

A par das informações acima, esquematicamente, podemos apresentar a responsabilidade de duas formas:



A responsabilidade tributária por substituição dá-se quando o dever de pagar o tributo por expressa determinação legal nasce de imediato na pessoa do responsável, isto é, assim que ocorre o fato imponível, já é cobrado do responsável o montante do tributo.

Trazemos como exemplo o imposto de renda na fonte. O empregador paga em nome dos empregados o referido tributo, e após se ressarcir, retendo em folha os respectivos salários.

Esta modalidade representa a forma mais conveniente para a administração pública, pois pode lançar e cobrar o tributo do substituto, concentrando a imposição e a fiscalização num só sujeito passivo.

Exemplificando: "A" pratica o fato gerador, mas a obrigação surge, desde logo, contra "B".

Portanto, podemos dizer que na responsabilidade por substituição, o substituto interfere no tráfego e no gozo da riqueza por parte do contribuinte (destinatário legal tributário), adquirindo a possibilidade jurídica de apropriar-se do valor correspondente à prestação tributária.

A responsabilidade tributária por transferência, dá-se quando o dever de pagar o tributo nascido na pessoa do contribuinte desloca-se, pela ocorrência de um fato novo (após o fato gerador), prestigiada pela lei, à pessoa do responsável.

Melhor dizendo, após a verificação do fato gerador *in concreto*, a lei impõe a uma terceira pessoa, que não tem relação pessoal e direta com o fato imponible (não é contribuinte, mas não é alheia ao fato gerador), a obrigação do pagamento do tributo.

Como ilustração, podemos trazer a hipótese da responsabilidade tributária do Espólio, pelas dívidas deixadas pelo *de cujus*. O dever de pagar era do contribuinte, mas em razão de sua morte (fato novo), a lei desloca esta obrigação para o espólio ou seus herdeiros.

Exemplo: "A" pratica o fato gerador, portanto, "A" deve pagar o tributo. Todavia, em virtude de um fato superveniente ao surgimento da obrigação contra "A", outra pessoa "B" é, por lei, compelido a solver a obrigação tributária originalmente surgida contra "A".

Sacha Calmon explica a diferença entre a responsabilidade por transferência e por substituição:

“Transferência ‘ocorre quando a obrigação tributária depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo

direto), entretanto, em virtude de um fato posterior, transfere-se para outra pessoa diferente.’ e,

Substituição ‘ocorre quando em virtude de uma disposição expressa de lei a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, o fato ou negócio tributado. Nesse caso é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto’.”⁶²

Em continuidade à sua explicação, apresenta em traços esquemáticos, todo o sistema de sujeição passiva:

a) Sujeição Passiva Direta

- Contribuinte; e,
- Substituto tributário do contribuinte.

b) Sujeição Passiva Indireta

I – por sucessão:

- “*causa mortis*” (espólio, herdeiros, meeiros e legatários);
- “*inter-vivos*”;
- imobiliária;
- aquisição e remissão de bens; e,
- cisão, fusão, incorporação ou aquisição de comércio (sucessão empresarial).

II - por imputação legal (terceiros):

- pais;
- tutores;
- curadores, administradores de bens de terceiros;
- inventariantes;
- síndicos;
- falencistas;
- comissário de concordatas;
- tabeliães, escrivães e demais notários de ofício;
- os sócios na liquidação de sociedade de pessoas;
- mandatários e prepostos;

⁶² Ibidem, p. 598/599 e 611.

Luiz Emygdio da Rosa Jr.⁶³, esclarece que o artigo 128, diferente daquele que apresenta o sujeito passivo, trata-se de regra que suplementa e aclara o inciso II, do parágrafo único do artigo 121, que cuida o responsável como uma das espécies do sujeito passivo da obrigação tributária, e ao mesmo tempo preside e ajuda a entender as normas seguintes do Capítulo V.

Rosa Jr. completa que do exame do artigo 128, do CTN, extrai-se que a lei pode atribuir a responsabilidade tributária a terceiro de forma exclusiva, liberando o contribuinte, ou atribuindo-a de modo solidário ou subsidiário com o contribuinte:

“a) o substituto, que é aquele que fica no lugar do contribuinte, afastando a responsabilidade deste; b) os responsáveis solidários ou subsidiários (sucessores e terceiros), que ficam junto ao contribuinte, o qual conserva a responsabilidade em caráter supletivo.”⁶⁴

Do exposto, pode-se inferir que a responsabilidade por substituição ocorre quando, por expressa previsão legal, a obrigação se concretiza, desde logo, contra pessoa diversa do contribuinte, mas vinculada com o fato gerador da obrigação. A responsabilidade por transferência ocorre quando a obrigação nascida contra determinada pessoa é transferida para um terceiro vinculado com o fato gerador, em razão de um acontecimento posterior prestigiado pela lei.

⁶³ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 14^a ed. Rio de Janeiro : Renovar, 2000, p. 502.

⁶⁴ Ibidem, p. 503.

Cabe notar que a diferença espelha o momento da ocorrência do fato gerador. Na substituição, a troca ocorre concomitantemente com a ocorrência do fato gerador. A lei coloca, desde logo, como sujeito passivo uma pessoa diversa do contribuinte. Na transferência, a responsabilidade do terceiro surge após a ocorrência do fato gerador e, portanto, depois de identificado o sujeito passivo direto (contribuinte) e da atribuição da responsabilidade a este.

Realizado o estudo classificatório inicial da responsabilidade tributária, adentra-se no estudo da sujeição passiva indireta, por transferência, pois a sujeição passiva direta já foi objeto de explanação no capítulo anterior (Contribuinte e Responsável).

3.2. Sujeição passiva indireta por transferência

Vimos que por razões de política tributária, a imputação do dever tributário, muitas vezes, é feita à pessoa que não extrai vantagem econômica do fato tributado. Neste caso, estamos diante da figura chamada de *sujeição passiva indireta*.

Observamos ainda, que a referida sujeição passiva indireta apresenta duas modalidades: por *substituição* e por *transferência*. Esta última divide-se: por sucessão e por imputação legal (também chamada de responsabilidade de terceiros) que serão, a seguir, objetos de estudos.

3.2.1. Responsabilidade por sucessão

A responsabilidade por sucessão é tratada pelo Código Tributário Nacional nos artigos 129 a 133 e é espécie de sujeição passiva indireta por transferência.

Esta transferência se dá porque a obrigação tributária nasce em relação à pessoa do contribuinte e, em razão dos eventos previstos nos artigos 130 a 133 do CTN, ocorridos após o fato gerador, transfere-se para as pessoas indicadas nas respectivas normas sobre sucessão.

Na responsabilidade por sucessão é uma outra pessoa, que não aquela que gerou o fato gerador, quem vai ser a responsável pelo pagamento do tributo.

Significa dizer, que o sucessor ocupa a posição do antigo devedor, no estado em que a obrigação se encontrava na data do evento que motivou a sucessão.

Luciano Amaro, explica: *“A sucessão dá-se no plano da obrigação tributária, por modificação subjetiva passiva. Assim, o sucessor passa a ocupar a posição do antigo devedor, no estado em que a obrigação se encontrava na data do evento que motivou a sucessão. Se trata de obrigação cujo cumprimento independe de providência do sujeito ativo (lançamento), já tomada, compete-lhe também satisfazer o direito do credor. Se falta essa providência, cabe-lhe aguardá-la e efetuar o pagamento, do mesmo modo que o faria o sucedido.”*⁶⁵

⁶⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10^a ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 312.

Não existirá sucessão anterior ao fato gerador, mas nela estarão contempladas as dívidas ainda não lançadas ou apuradas após sua ocorrência. Importante que o fato gerador da obrigação tributária tenha ocorrido antes da sucessão havida, para que o terceiro tenha responsabilidade pelo adimplemento da obrigação, conforme decorre do texto do Artigo 129.

Não será considerado, para a sua validade, o momento do lançamento, ainda que a obrigação venha ser verificada e lançada pelo Fisco posteriormente.⁶⁶

Luciano Amaro, novamente, explana o preceito do referido Artigo 129:

“Adverte, o Código Tributário Nacional, em preceito de evidente obviedade (art. 129), que as normas sobre sucessão por ele postas são aplicáveis a obrigações tributárias surgidas até a data do evento que implica a sucessão (p.ex., morte da pessoa física, incorporação de uma empresa etc.), não importando a data em que tenha sido ou venha a ser feito o lançamento do tributo (ou, na linguagem do CTN, a ‘constituição do crédito tributário’)”⁶⁷.

Conclui-se, assim, que o sucessor responde pelos tributos devidos pelo antecessor, referente a obrigações tributárias ocorridas até a data do ato sucessório.

⁶⁶ Segundo Zelmo DENARI, a regra estabelecida no artigo 129, do CTN, confirma o disposto no artigo 144, do mesmo diploma legal, segundo o qual o lançamento reporta-se sempre à data da ocorrência do fato gerador. In **Curso de direito tributário**. 2^a ed. São Paulo: Forense, 1991, p. 280.

⁶⁷ Op. cit., p. 311/312.

A sucessão acima referida poderá ocorrer em face da operação de aquisição de imóveis, aquisição de bens ou por operações empresariais de fusão, incorporação ou transformação de sociedades. Vejamos as subespécies.

3.2.1.1. Sucessão por aquisição de bens imóveis

O artigo 130 do CTN⁶⁸ relaciona as hipóteses de responsabilidade por sucessão para os adquirentes de bens imóveis, seja pela transferência da propriedade, domínio útil ou posse, em relação aos tributos a eles vinculados.

O referido dispositivo prescreve que o adquirente do imóvel alienado passa a ser responsável perante o sujeito ativo da obrigação tributária (o Fisco) pelo recolhimento dos tributos relacionados ao bem, exceto se apresentar a prova de sua quitação.

Sacha Calmon, sobre o tema, doutrina exemplificando:

“Os adquirentes ficam obrigados a pagar os débitos fiscais contraídos pelos seus sucedidos, salvo quando o tabelião comprove e faça constar do título aquisitivo do domínio útil, da posse (ad usucapionem) ou da propriedade (jus in plena) a prova da quitação”

⁶⁸ “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 referente a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.”

*de tais tributos quando da sua averbação no cartório do Registro Imobiliário.*⁶⁹.

O parágrafo único deste dispositivo, por sua vez, prevê que se houver hasta pública e o imóvel for adquirido por este processo, o tributo eventualmente devido sub-roga-se ao preço, isto é, o arrematante não se torna responsável tributário porque recebe o imóvel livre do ônus tributário.

Finalizando, Hugo de Brito esclarece que o arrematante não é responsável tributário, *“porque entre o arrematante e o anterior proprietário do bem não se estabelece relação jurídica nenhuma. A propriedade é adquirida pelo arrematante em virtude de ato judicial e não de ato negocial privado.”*⁷⁰

Em síntese, o contribuinte - o proprietário do imóvel vendido, que devia o pagamento de determinado tributo relativo ao imóvel, seria o sujeito passivo da obrigação tributária. Todavia, quando o proprietário vende o referido imóvel, estando em débito com o fisco, o adquirente, em virtude da prescrição legal, passa a ser o "responsável" pelo pagamento da quantia devida.

Para o Código Tributário Nacional não importa quem é o proprietário no momento do nascimento da relação obrigacional, mas sim quem é ele no momento em que deve ser adimplido. Assim, o proprietário deixa de ser contribuinte, transferindo esta condição para o adquirente.

⁶⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 621.

⁷⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22^a ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 134.

3.2.1.2. Sucessão por aquisição de bens

O artigo 131 prescreve que são pessoalmente responsáveis: I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; II - o sucessor e ao cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da partilha ou adjudicação; III - o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da abertura da sucessão.

Com efeito, o inciso I deste dispositivo descreve a situação de que há a responsabilidade por sucessão se alguém adquire bem móvel, sendo que ao adquiri-lo, torna-se responsável também pelos débitos e os impostos relativos a este bem.

Os incisos II e III tratam do caso de haver morte (*causa mortis*), diferentemente do inciso I que trata de sucessão *inter vivos*.

Nos incisos II e III, deste artigo, as dívidas do espólio são próprias e, efetivada a partilha, acaba a indivisibilidade dos bens. Cada um vai responder com o que recebeu, sendo que, se as dívidas do *de cuius* forem exigidas no momento da partilha, serão imputadas a cada quinhão ou legado à meação até o limite dos mesmos.

Portanto, pela regra posta, depreende-se que as pessoas relacionadas ficam sub-rogadas na responsabilidade de pagar o tributo incidente sobre os bens herdados ou administrados pelo espólio.

Luciano Amaro explica o dispositivo:

“Da sucessão da pessoa física o Código Tributário nacional se ocupa dos itens II e III do art. 131. O Código define dois momentos no qual a responsabilidade por sucessão da pessoa física se põe: até a partilha ou adjudicação, a responsabilidade é do espólio (relativamente aos tributos gerados até a data da abertura da sucessão, ou seja, a data do falecimento); após a partilha ou adjudicação, a responsabilidade, tanto por tributos gerados antes do falecimento como pelos gerados após, até a partilha ou adjudicação, é do cônjuge meeiro, dos herdeiros e dos legatários.”⁷¹

Assim, a responsabilidade dos sucessores é pelos tributos devidos até a data da partilha ou da adjudicação, uma vez que após este evento, deixarão de ser herdeiros ou meeiros (sucessores), passando a ser proprietários dos bens e, por conseqüência, passam para a condição de contribuintes.

3.2.1.3. Sucessão empresarial

Nos artigos 132 e 133 observa-se a responsabilidade dos agentes empresariais. A responsabilidade por sucessão pode ser motivada pela fusão, transformação ou incorporação de pessoa jurídica.

⁷¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10^a ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 313.

Sacha Calmon, mais uma vez, é didático ao explicar o artigo 132:

“Dá-se fusão quando duas ou mais empresas desaparecem para dar origem a outra, esta nova. Os tributos devidos pelas empresas fusionadas passam, por transferência legal, para a nova pessoa jurídica de Direito privado. [...] A transformação é apenas uma troca de roupagem societária. [...] A incorporação ocorre quando uma empresa, que continua a existir, absorve outra, que desaparece do mundo societário. [...] Diz-se que há cisão total quando a empresa se reparte em várias partes, cada qual tornando-se uma nova empresa com o desaparecimento da empresa-mãe. Na cisão parcial, a empresa-mãe é preservada. A cisão se dá por conveniência (especialização de atividades) ou para acomodar divergências (separação de sócios, v.g.)”⁷².

Significa, portanto, que o referido diploma, responsabiliza as sociedades que resultarem de fusão, transformação ou incorporação, pelos tributos devidos pelas respectivas sociedades antecessoras.

Da mesma forma, o artigo 133 dispõe acerca da sucessão havida por pessoa física ou jurídica, em fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, sobre os tributos devidos pelo estabelecimento, a ser verificada da seguinte forma:

I - integralmente, caso venha o alienante a cessar a exploração da atividade; e,

⁷² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 623.

II - subsidiariamente com o alienante, se este continuar na atividade ou vier a iniciar nova dentro do prazo de 6 meses.

Melhor dizendo, se o adquirente compra estabelecimento comercial e continua exercendo a mesma atividade até então ali exercida, ele vai ser responsável pelos tributos relativos ao estabelecimento. Mas, se o alienante continuar exercendo ou voltar a exercer, no prazo de 06 (seis) meses, a mesma atividade antes exercida, a responsabilidade recairá primeiramente sobre ele e, o adquirente responderá subsidiariamente, caso o alienante não tenha como adimplir a dívida.

Todavia, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade, o adquirente terá responsabilidade exclusiva ou integral.

Entretanto, se o alienante prosseguir na exploração ou até mesmo iniciá-la dentro de seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou noutra ramo de comércio, indústria ou profissão, o adquirente terá, neste caso, responsabilidade subsidiária ou supletiva.

A responsabilidade somente não recairá sobre o adquirente se este adquirir, em conformidade com a nova Lei de Falências, que alterou o CTN, o bem de uma sociedade falida através de alienação judicial.

Outrossim, se houver uma sociedade entre o adquirente e o sócio falido, ou o adquirente for parente até o quarto grau, consangüíneo ou afim do devedor falido ou ainda se configurar o chamado, popularmente, “testa de ferro” daquele, haverá responsabilidade solidária entre eles.

3.3. Responsabilidade de terceiros

A responsabilidade de terceiros, está prevista nos artigos 134 e 135, do Código Tributário Nacional. Entretanto, neste título, será analisada tão somente a hipótese do artigo 134, uma vez que o estudo do artigo 135, em especial, seu inciso III, que cuida da responsabilização dos diretores, gerentes e representantes das pessoas jurídicas, será objeto de análise minuciosa no próximo capítulo, ponto nuclear da presente dissertação.

3.3.1. Responsabilidade do artigo 134 do CTN

O artigo 134, do CTN, preceitua que o terceiro só será chamado a compor o pólo passivo da obrigação tributária, responsabilizando-se pelo pagamento do tributo, se não houver a possibilidade dessa obrigação ser suportada pelo contribuinte direto. Confira-se o artigo:

“Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos 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.”

Inicialmente, cabe atacar a previsão de solidariedade prevista no *caput* do referido artigo 134, pois a responsabilidade das pessoas elencadas nos seus incisos é, na verdade, responsabilidade subsidiária, uma vez que se caracteriza como supletiva do terceiro, não se encontrando no mesmo nível do contribuinte.

Este entendimento é corroborado por Sacha Calmon:

“A regra aqui não é a da solidariedade plena ab initio. Os pais, os tutores [...] os sócios nas sociedades de pessoas, quando liquidadas, respondem, em princípio, subsidiariamente pelos tributos devidos pelos filhos, os tutelados [...] e as sociedades de pessoas, mas somente na hipótese de os contribuintes naturais, ou seja, os representantes, não serem capazes de responder pelos débitos tributários.”⁷³

⁷³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro : Forense, 2000, p. 626.

O legislador, com a devida vênia, qualificou equivocadamente o instituto, ao prever que surge uma responsabilidade solidária entre terceiros e o contribuinte desde que seja impossível o cumprimento da prestação por este.

Se houvesse realmente solidariedade passiva, o credor poderia exigir o pagamento integral de cada um dos devedores, porque todos eles estariam obrigados ao pagamento pelo todo, como sempre se observa na solidariedade.

Deve-se lembrar que existe solidariedade quando, na mesma relação jurídica, concorre mais de um credor ou mais de um devedor, cada um com direito à dívida toda ou obrigação em relação a ela. Não é o caso previsto no citado artigo.

Paulo de Barros Carvalho explica a solidariedade:

“Solidariedade, mesmo, haverá tão-somente nas circunstâncias de existir uma relação jurídica obrigacional, em que dois ou mais sujeitos de direito se encontram compelidos a satisfazer a integridade da prestação.”⁷⁴

Com efeito, pais, tutores e curadores, os administradores de bens de terceiros, os inventariantes, síndicos, comissários, tabeliães e sócios de sociedades de pessoas são responsáveis subsidiários (solidários como previsto no artigo), pelo pagamento dos tributos a cargo dos contribuintes ali mencionados, se agirem inadequadamente ou forem omissos em seus misteres.

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 10^a ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 227.

Neste dispositivo, não há que se falar em relação de subordinação ou de parentesco, mas sim uma relação econômica. O que ocorre é que o responsável do contribuinte devedor, por falta de cuidado por omissão, negligência ou imprudência, deixa de fazer cumprir a obrigação principal.

Cabe destacar que são as expressões “*nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis*” que revelam o caráter sancionatório da responsabilidade tributária. Com isso, o legislador procurou identificar um vínculo de parentesco, cargo, ofício ou função, unindo o responsável ao contribuinte legal.

Significa que da análise das hipóteses de responsabilidade previstas nos vários incisos do artigo 134, do CTN, o nexo que liga os contribuintes aos responsáveis ali relacionados, é o da representação.

Em relação ao parágrafo único do artigo 134, este determina que os terceiros respondam pelos tributos e pelas multas com caráter compensatório, ou seja, moratório.

Na responsabilidade de terceiros só se aplica a multa em caráter moratório (compensatório) e não as multas de infração, as quais possuem caráter condenatório.

Sacha Calmon⁷⁵ diz que as multas isoladas são aquelas que representam uma pena pelo descumprimento das obrigações tidas como acessórias e são intransmissíveis aos terceiros que se tornam responsáveis,

⁷⁵ Op. cit., p. 627.

por transferência, pelos débitos dos contribuintes de que cuidam ou representam.

A multa moratória, repita-se, é uma pena que pune pelo não adimplemento da obrigação tributária principal ou pelo adimplemento parcial ou após o vencimento.

Por derradeiro, deflui-se do dispositivo legal citado que só há cobrança em face dos representantes nele apontados, se o contribuinte não tiver condições de responder por seus atos (incisos I a VI) ou não mais existir a sociedade de pessoas (inciso VII).

Vale dizer, se inexistir comprovação de que os sujeitos passivos não possam responder, eles próprios por seus atos, ou se a empresa devedora deixou de existir, não se permite a cobrança da obrigação dos representantes.

A responsabilidade referida neste artigo refere-se, doutrinariamente, a sujeição passiva indireta por transferência, pois é posterior ao surgimento da obrigação tributária, motivada pela impossibilidade de seu adimplemento pelo contribuinte (sujeito passivo direto), em razão de culpa ou dolo do responsável (sujeito passivo indireto).

Vale dizer, esta responsabilidade de terceiros é classificada como responsabilidade indireta por transferência, pois primeiramente a obrigação tributária recai sobre o sujeito passivo direto (contribuinte) e depois é transferida ao sujeito passivo indireto (responsável), se ocorrer os fatores de sub-rogação previstos na lei.

Assim, quando for impossível para o fisco exigir o cumprimento da obrigação tributária principal do contribuinte, a lei determina que a responsabilidade recaia sobre determinadas pessoas para responderem solidariamente (ou subsidiariamente) com este, nos atos que intervirem ou pelas omissões que foram responsáveis.

Portanto, o artigo 134 disciplina a responsabilidade subsidiária de terceiro, que surge nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. O Fisco pode dirigir a execução contra o responsável quando o contribuinte inadimplente, por culpa daquele, não possui bens necessários para garantir a execução.

3.4. Responsabilidade por infrações fiscais

A responsabilidade por infrações fiscais é tratada pelo Código Tributário Nacional nos artigos 136 a 138, sendo sua natureza objetiva (não depende de apuração da intenção do agente), ao contrário do previsto no artigo 135.

A infração é formal, portanto, independe da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato. Mesmo que a infração não cause danos ou prejuízos à Fazenda Pública, haverá a responsabilização do agente pela infração cometida.

Todavia, apesar dessas características, como já dito, estas normas consagram a responsabilidade objetiva, pois fixam a responsabilidade do agente independentemente do dolo, bastando a conduta culposa.

Luciano Amaro⁷⁶ diz que o artigo 136, do Código Tributário, objetiva evitar que o infrator alegue ignorância à lei ou que tenha agido "de boa-fé". Informa que a prescrição legislativa aí relacionada, por via indireta, impõe aos indivíduos que conheçam a lei tributária e se não a cumprem é porque não quiseram ou simplesmente porque não diligenciaram suficientemente para conhecê-la e aplicá-la corretamente em relação aos seus bens, negócios ou atividades ou, então, elegeram prepostos negligentes ou imperitos.

Configura-se esta responsabilidade como sujeição passiva indireta por transferência e os fatos caracterizadores de sua ocorrência se relacionam no artigo 137, que prescreve a responsabilidade pessoal do agente que comete ou realiza os fatos ali narrados.

Vale dizer, a hipótese do artigo 137, ao preceituar a necessidade do dolo por parte do agente, acaba por atribuir responsabilidade pessoal e exclusiva à este, excluindo a obrigação dos terceiros representados pelo referido agente.

Luciano Amaro, novamente, explana que houve por parte do legislador falta de técnica quando incluíra a seção que trata da responsabilidade por infrações no capítulo que cuida do sujeito passivo indireto (responsável), posto que esse tipo de responsabilidade não se restringe apenas a ele, abrangendo também o contribuinte, e, conclui:

⁷⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10^a ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 426/427.

“Certamente, esse erro decorre da plurivocidade do vocábulo ‘responsável’. A palavra é comumente empregada para designar qualquer pessoa que arca com as conseqüências de atos seus ou de terceiros. Quando o Código Tributário Nacional chamou certas pessoas (sujeitos passivos de obrigações tributárias) de ‘responsáveis’, assim designou um determinado tipo ou modalidade de sujeição passiva. O vocábulo tem, aí, acepção jurídica estrita, não abrangendo a figura do ‘contribuinte’, que, porém, numa acepção lata, também ‘responde’ pelo pagamento do tributo.”⁷⁷

Por fim, o artigo 138 do Código Tributário Nacional prevê a denominada denúncia espontânea. A figura da denúncia espontânea significa que a responsabilidade por infração do sujeito passivo poderá ser excluída se houver a denúncia espontânea antes do início do procedimento administrativo ou medida de fiscalização que objetive sua apuração.

A denúncia espontânea exclui as multas de mora e de infração que o agente deveria pagar, não dispensando, por óbvio, o pagamento da obrigação principal devidamente atualizada.

Finalizada a breve análise das modalidades de responsabilidade previstas no Código Tributário Nacional, passaremos o estudo da responsabilidade do administrador (diretor, gerente ou representante) das pessoas jurídicas, prevista no artigo 135, inciso III, do CTN.

⁷⁷ Op. cit., p. 426/427.

4. RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES

O objeto de nossa análise neste capítulo será especificamente a exegese que se deve fazer do artigo 135, inciso III, do CTN, responsabilidade pessoal dos administradores das pessoas jurídicas de direito privado (diretores, gerentes ou representantes), especialmente quando a pessoa jurídica não recolher os tributos devidos.

4.1. Noções gerais do artigo 135, III, do CTN.

Preliminarmente, vale consignar que a expressão "administrador" utilizada neste trabalho representa o gênero das espécies "diretor", "gerente" e "representante" utilizada pelo artigo abaixo transcrito:

“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, preposto e empregados;

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

De início, cabe observar que há nítida diferença entre a regra contida no artigo 134 e a do artigo 135. A regra desse último incide sobre o momento da concretização do fato imponible, enquanto aquela do artigo 134 dispõe sobre o momento do adimplemento da prestação tributária.

Mizabel Derzi, com maestria, explica a diferença entre os citados artigos:

“O ilícito é assim prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte. Daí se explica que, no pólo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto”⁷⁸

Além disso, o citado artigo se apresenta como responsabilidade por transferência em razão de culpa ou dolo, das pessoas referidas no artigo anterior (Art. 134), dos mandatários, prepostos e empregados e dos diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Com efeito, infere-se a necessidade de se apurar a responsabilidade subjetiva, levando a consequência de se identificar se houve culpa ou dolo do terceiro.

⁷⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, atualizado por Mizabel Derzi. 11^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 756.

Vale dizer, a responsabilidade pelo pagamento do tributo da pessoa jurídica somente será transferida ao terceiro, em caráter de exclusividade, se agir com dolo ou má fé, caracterizada com a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes, com infração de lei, contrato social ou estatutos.

Luciano Amaro⁷⁹ explica que a responsabilidade pessoal deve ter o sentido de que ela não é compartilhada com o devedor “original” ou “natural”, não se tratando nem de responsabilidade solidária nem tão pouco de responsabilidade subsidiária, mas sim de responsabilidade pessoal do terceiro (o administrador).

Complementa a explicação, Sacha Calmon⁸⁰, alertando que a responsabilidade do terceiro não é objetiva, mas sim subjetiva (dolosa), devendo ser cabalmente provada pelo Fisco, cuja posição é adotada neste trabalho, como será demonstrado, nas seções seguintes.

Não bastasse isso, o texto da lei é claro ao prescrever que somente o débito tributário resultante de ato praticado com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos ensejará responsabilidade aos administradores ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado.

Observe que somente as pessoas que tem o *status* de dirigente de bens alheios poderão sofrer a responsabilidade prevista no indigitado artigo.

Todavia, o fato de uma pessoa exercer a função de diretor, gerente ou representante de uma pessoa jurídica por si só não é o bastante para

⁷⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10^a ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 319-320.

⁸⁰ Op. cit., p. 628.

determinar a sua responsabilização; é necessário, como já abordado, que tenha agido com excesso de poder ou infração à lei ou contrato social.

Com efeito, a discussão concentra-se justamente neste ponto. Para que possa ser aplicada essa responsabilidade ao terceiro, deve ser constatada a prática de ato para o qual não detinha poderes ou de ato praticado com infração de lei ou do instrumento de regramento societário.

Desta forma, se inexistente o ato irregular ou ilegal, descabe invocar a responsabilidade citada neste artigo.

Esta responsabilidade se apresenta com algumas características específicas que servem para a análise do principal ponto controvertido deste dispositivo, mais especificadamente ao do inciso III (Art. 135), qual seja determinar as exatas circunstâncias em que diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado respondem pelos créditos tributários, das quais passaremos a examinar.

4.2. Responsabilidade pessoal dos administradores

Primeiramente, deve ser destacado que o citado artigo aponta a situação em que se verifica a responsabilidade exclusiva do terceiro, qual seja a previsão contida no seu *caput* ao indicar a expressão "pessoalmente".

Merece destacar que o artigo 135, trata de responsabilidade pessoal do administrador e não apresenta qualquer previsão de responsabilidade por solidariedade ou subsidiariedade.

A expressão “pessoalmente” significa que o terceiro responsável (diretor, gerente ou representante) é que suportará o crédito tributário, sem qualquer participação do contribuinte que representa, dirige ou gerencia.

Sacha Calmon⁸¹ entende que este dispositivo retira a solidariedade e a subsidiariedade prevista no artigo 134, pois despeja toda a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação sobre o terceiro, liberando os seus dependentes, administrados e representados, isto é, a responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desse terceiro.

Adverte também que o artigo retrotranscrito agrava a responsabilidade dos terceiros referidos no artigo anterior (Art. 134) e a leva a duas outras categorias de responsáveis, quais sejam: os mandatários, prepostos ou empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A atribuição do diretor, gerente ou representante é gerir e administrar a empresa de forma diligente e leal, sendo responsabilizado, pessoalmente, quando não atende os deveres ordinários dos administradores.

Ives Gandra entende que a responsabilidade das pessoas físicas apontadas no artigo 135, é excludente da responsabilidade das pessoas jurídicas. Assim leciona:

⁸¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro : Forense, 2000, p. 627/628.

“(...) contrariamente ao dispositivo anterior em que o legislador fala em responsabilidade solidária, (...) o dispositivo comentado fala apenas em responsabilidade pessoal. (...) sempre que os contratos ou estatutos sociais, a saber: os diplomas protetores da vida societária, são violados por quem estaria na obrigação de preservá-los, é evidente que a pessoa jurídica, a que pertence, está como o Fisco, na posição de vítima, e não pode de vítima ser transformada em autora”⁸²

Portanto, o administrador que pode sofrer a responsabilidade pessoal, nos termos do artigo 135, III, do CTN, é aquele que possui o poder de gestão da empresa e não aquele que dirige, por exemplo, departamento técnico ou comercial sem qualquer envolvimento na seara econômica, financeira ou administrativa.

Vale dizer, somente poderá ser responsabilizado o gestor que tem poderes para decidir qual, quando, quanto e se o tributo será recolhido.

Neste sentido, há jurisprudência.

“EMBARGOS DE TERCEIRO. EXECUÇÃO FISCAL. FGTS. LEGITIMIDADE ATIVA. DIRETOR TÉCNICO. RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO. 1. Havendo outros sócios com designação contratual para a direção financeira e comercial da empresa, não é responsável tributário o diretor técnico, de departamento autônomo com finalidade técnica específica não sendo caso em que incida o Art. 135, III do CTN. Sentença reformada. Apelação provida para

⁸² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Responsabilidade tributária**. Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo: Resenha Tributária – CEEU, 1980, p. 11-42.

julgar procedentes os embargos de terceiro, excluindo o sócio embargante da execução.”⁸³

Desse modo, podemos concluir que a responsabilização é pessoal do administrador pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica que administra e que incidirá somente quando, no desempenho de sua função, romper os seus limites e ou não cumprir com os atos regulares de gestão ou quando proceder com violação da lei, do contrato social ou estatutos.

Rememorando o estudo efetuado nos capítulos anteriores, quanto à sujeição passiva da obrigação tributária (contribuinte e responsável) e comparando com o dispositivo ora em debate, percebe-se que a pretensão do legislador contida no citado artigo 135, III, é de responsabilizar, plena e exclusivamente, a pessoa que dirige, gerencia ou representa a pessoa jurídica de forma ilícita ou contrário ao seu objeto social ou mandato, diferentemente daqueles, cuja obrigação é decorrente da lei, sem constituir-se em ato ilícito.

Nesta linha de pensamento, trazemos o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que consagra o posicionamento de que somente aquele que detinha poderes de gerência pode ser responsabilizado pelos tributos da pessoa jurídica devedora. Confira-se:

“Tributário. Agravo regimental. Art. 135, III, do CTN. Sócio quotista. Impossibilidade de redirecionamento da execução fiscal.

1. A imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à comprovação das demais condutas nele descritas:

⁸³ TRF 4^a Região - 1^a Turma, AC 91.04.03029-PR. Rel. Juiz Volkner de Castilho, DJU 15.1.97.

prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

2. Os sócios que não participam da gestão da empresa, no caso dos autos, uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, não devem ter a execução fiscal redirecionada contra si.

3. Agravo regimental provido para conhecer do agravo de instrumento e dar provimento ao recurso especial”⁸⁴. - original sem destaque.

Deste modo, podemos afirmar que não é a mera condição de sócio, associado, gerente ou representante da pessoa jurídica que enseja a referida responsabilidade pessoal pelo pagamento dos tributos devidos pela pessoa jurídica. Responde, pessoalmente, apenas aquela pessoa que têm poderes para realizar ou comandar os atos que fazem eclodir a responsabilidade pelo pagamento do tributo.

Filia-se nesse entendimento Hugo de Brito Machado:

“Destaque-se desde logo que a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos do artigo 135, III, do CTN, é a condição de administrador de bens alheios. Por isto a lei fala em diretores, gerentes ou representantes. Não em sócios.”⁸⁵

⁸⁴ STJ – AgRg.no AgRg. no AI 506449/SP – 2ª Turma – Min. João Otávio de Noronha, DJ 12/4/2004 p. 193.

⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 139.

Não bastasse isso, o indigitado dispositivo (Art. 135, III) deixa claro que a pessoa a quem foi atribuída a responsabilidade ficará obrigada não só ao tributo devido, mas também aos acréscimos previstos em lei.

Portanto, revela-se necessário o ato pessoal do dirigente ou representante em desconformidade com a lei, estatuto ou contrato social, para ocorrer a sua responsabilização.

Atente-se que na hipótese legislativa em estudo, a responsabilidade se pessoaliza, porém, nem todas as obrigações tributárias estão compreendidas nessa responsabilidade, somente aquelas derivadas dos atos pessoais do gerente, diretor ou representante da pessoa jurídica.

Assim, para que incida a responsabilização, torna-se necessária a apuração do comportamento pessoal do administrador que configurou excesso de poderes, infração da lei, do contrato ou do estatuto social.

A apuração do comportamento pessoal do administrador torna-se necessária e obrigatória, pois a referida responsabilidade impõe ao administrador o dever de adimplir dever próprio e não de pessoa diversa, ou seja, o responsável está obrigado a solver débito oriundo de seus atos realizados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos.

Se não houver a devida apuração, através de um processo de accertamento da responsabilização tributária, como se saberá de quem é a obrigação tributária? É da pessoa jurídica contribuinte ou do administrador,

enquanto responsável tributário? Essa resposta, de suma importância, é condicionante para a legítima cobrança do tributo.

4.3. Responsabilidade subjetiva e sancionatória

Como vimos na seção anterior, para que ocorra a responsabilização do administrador, devem ser preenchidos todos os elementos previstos em lei, qual seja: que o ato do dirigente da pessoa jurídica tenha sido realizado com infração à lei, ao contrato social ou estatutos ou com excesso de poderes.

Outrossim, devemos destacar que o responsável tributário, por não ser aquele que realiza o fato jurídico tributário para o surgimento da obrigação tributária, mas é responsabilizado por ato pessoal, em face dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, revela-se que esta responsabilidade possui um caráter sancionatório.

É sancionatória a responsabilidade, pois o artigo 135, III, do CTN, ao preceituar que os administradores serão responsabilizados pessoalmente pelas dívidas da pessoa jurídica que representam ou administram em virtude deste débito ter nascido por atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos, visa puni-los pela prática de um ato ilícito ou em desconformidade com o contrato social ou estatuto.

Vale lembrar que a regra comum é a de que o administrador, enquanto representante da pessoa jurídica, não se vincula pessoalmente pelos atos que praticar em tal condição, uma vez que a lei atribui os direitos e obrigações decorrentes dos atos do administrador à pessoa jurídica representada.

Todavia, se o administrador não representar a pessoa jurídica dentro dos aspectos ordinários e legais de gestão, haverá um único sujeito de direito envolvido que não é pessoa jurídica representada, mas o administrador representante desta, por força do disposto no artigo 135, III, do CTN.

Desta forma, extraí-se que a legislação impingiu uma sanção ao administrador, por ter gerido bens alheios com excesso de poderes ou contrários a lei ou contrato social, qual seja, a de adimplir a obrigação tributária decorrente desses atos.

A título de ilustração, basta verificar o disposto no artigo 158, da Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/76)⁸⁶ que explicita, de forma clara, que o administrador não responde com seus bens particulares por dívidas da sociedade, exceto se agir com culpa ou dolo, violar a lei ou estatuto causando prejuízo à sociedade.

Não obstante o caráter sancionatório desta responsabilização, podemos observar que o citado artigo estabelece que a prática dos atos deva decorrer de dolo ou culpa.

⁸⁶ “Art. 158 – O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão, responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder:
I – dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;
II – com violação da lei ou do estatuto.”

A conduta do administrador deve ser premeditada, com o fim de fraudar terceiros ou praticar algum ato de caráter ilícito.

Com efeito, depreende-se que o texto impõe o elemento subjetivo do administrador da pessoa jurídica aos seus atos praticados para que ocorra a sua responsabilização. Logo, se há subjetividade, deve haver a sua apuração.

Nesse diapasão, afasta-se completamente a tese de responsabilidade objetiva dos gerentes, diretores ou representantes, pois exige ato doloso ou culposo para que lhe possa ser validamente imputado o dever de saldar, com bens particulares, dívida fiscal da pessoa jurídica que dirige ou representa, como já reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça.⁸⁷

Devemos lembrar que responsabilidade será subjetiva ou objetiva de acordo com o seu fundamento.

Se a responsabilidade encontrar sua justificativa na culpa ou no dolo por ação ou omissão, lesiva a determinada pessoa, será classificada como subjetiva; por outro lado, será objetiva se tiver por fundamento o risco, como ensina Maria Helena Diniz⁸⁸.

⁸⁷ “PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - SÓCIO GERENTE - RESPONSABILIDADE. 1. **A jurisprudência desta Corte pacificou-se no sentido de não admitir seja responsabilidade objetiva do sócio gerente o não recolhimento de tributos e contribuições.** 2. A imputação da responsabilidade só é admitida quando comprovado haver comportamento doloso ou culposo por parte do sócio, hipótese configurada nos autos de forma cristalina, porque condenada uma das sócias na esfera penal, por arrecadação e não recolhimento de contribuições previdenciárias. 3. Responsabilidade limitada ao período em que esteve a sócia à frente da administração da empresa. 4. Recurso especial improvido.” STJ. REsp. nº 662.379 - RS (2004/0067884-6). 2 T. Rel. Min. Eliana Calmon. J. 23/11/2004. DJ, p. 503, 17/12/2004. – original sem negrito.

⁸⁸ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**, v. 7: Responsabilidade civil, 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 44/59.

A doutrinadora esclarece que na responsabilidade subjetiva, o dever de reparar o dano se fundamenta na culpa, ao passo que na responsabilidade objetiva não há necessidade do elemento subjetivo para sua caracterização, bastando à demonstração do nexa causal entre o prejuízo sofrido e a conduta do agente para que surja a obrigação de indenizar.

O Direito Civil brasileiro adotou a responsabilidade subjetiva como regra geral, sem prejuízo da adoção da responsabilidade objetiva em dispositivos específicos. Somente como exceção, o Código aceita a responsabilidade independentemente de culpa.

O artigo 186, do Código Civil, ao definir o ato ilícito, considera a culpa como elemento essencial para sua caracterização, o que demonstra a adoção da responsabilidade subjetiva como regra geral. Da mesma forma, o seu artigo 927, prescreve que aquele que por ato ilícito causar dano a outrem fica obrigado a repará-lo.

O parágrafo único do citado artigo 927, confirma a regra, apontando que a responsabilidade objetiva é exceção e de previsão restrita no nosso ordenamento jurídico. Confira:

*“Parágrafo Único. **Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa**, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.”* (nosso grifo).

De outro lado, não podemos esquecer que o Código Tributário Nacional, prescreve no seu artigo 109, que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas e, em contrapartida, o artigo 110, determina que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado.

Com efeito, escorado nos conceitos de direito privado, quanto à responsabilidade objetiva e subjetiva, não resta dúvida alguma que a responsabilidade do administrador prevista no artigo 135, III, do CTN, é subjetiva, pois o ato ilícito é o seu fato gerador e totalmente dependente da sua consciência, ou seja, da sua vontade.

Trazemos à baila, jurisprudência que abona esse entendimento:

“APELAÇÃO - EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL - Exclusão de ex-sócio da sociedade do pólo passivo da demanda - Inclusão indevida - O art. 135, III, do CTN, exige a demonstração do dolo nos atos praticados pelo dirigente dos quais decorram o inadimplemento da obrigação tributária para que haja sua responsabilização pessoal - Parte que não mais integrava o quadro social ao tempo da ocorrência do fato gerador do crédito tributário - Ônus da sucumbência - Alteração devidamente arquivada na Junta Comercial logo após a retirada do sócio - Publicidade do ato atendida - Embargada que deu causa à demanda - Honorários advocatícios devidos - Negado provimento aos recursos..”⁸⁹

⁸⁹ TJSP – Apelação sem revisão 3154125000 – Americana. 8^a Câ. Dir. Público - Rel. Rubens Rihl - 10/10/2007.l

Neste mesmo sentido, Paulo Cogo proferiu o seguinte parecer:

*“Sendo **regra geral a responsabilidade com culpa, a responsabilidade objetiva somente pode ser admitida nas hipóteses expressamente previstas em lei**; por mais sedutora que seja a teoria do risco em qualquer de suas modalidades, e por maior que seja a autoridade daquele que a sustenta, só pode ser adotada se em consonância com o nosso Direito Positivo. (Cf. CAVALIERI FILHO, Sergio. **Programa de responsabilidade civil**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 170-171).*

(...)

*No que toca ao direito tributário em particular **o STJ tem entendido unanimemente nas duas Turmas da Segunda Sessão que a responsabilidade tributária dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, nos termos inc. III do art. 135 do CTN, não é objetiva**, sendo necessária a conjugação entre a demonstração de infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos e a conduta culposa lato sensu do administrador (seja frente ao desvio de finalidade ou à confusão patrimonial), não bastando a ausência de recolhimento dos tributos devidos pela empresa ou a inexistência de bens suficientes à satisfação do crédito tributário para o redirecionamento da execução.”⁹⁰ (grifos do autor).*

Pelo exposto e considerando que a hipótese do artigo 135, III, do CTN, exige a ocorrência de um ato ilícito pessoal do administrador (excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto) para a sua responsabilização, podemos dizer que a responsabilidade é subjetiva e classifica-se como de caráter sancionatória.

⁹⁰ LEIVAS, Paulo Gilberto Cogo. Parecer proferido nos autos Ação Rescisória nº 2004.04.01.022307-6, julgada pela 1ª Seção do Tribunal Regional Federal, da 4ª Região.

4.4. Elementos da responsabilização tributária

Do texto examinado, extraímos que a responsabilidade tributária recai sobre o administrador quando pratica ato ilícito na gestão da pessoa jurídica.

Do dispositivo retrocitado (Art. 135), infere-se a necessidade de definir cada um desses atos (excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos), pois são estes que dão causa ao nascimento da obrigação tributária e a respectiva responsabilização.

Aliomar Baleeiro esclarece: *“A peculiaridade do art. 135 está em que os atos ilícitos ali mencionados, que geram a responsabilidade do terceiro que os pratica, são causa (embora externa) do nascimento da obrigação tributária, contraída em nome do contribuinte; mas contrariamente a seus interesses.”*⁹¹

Frise-se que a pessoa apontada como responsável (diretor, gerente ou representante) pratica os atos em nome e em proveito da sociedade, e na medida em que os pratica de forma dolosa ou fraudulenta, estar-se-ia agindo sem o consentimento da sociedade, vez que esta é instituída apenas para a prática de atos lícitos.

Neste cenário, vamos estudar as condutas do administrador que ensejam a sua responsabilidade pessoal.

⁹¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, atualizado por Mizabel Derzi. 11^a ed. Rio de Janeiro : Forense, 2003, p. 757.

4.4.1. Atos ilícitos de gestão

Como visto, os atos de gestão dos administradores necessitam ter sido ilícitos, para dar causa ao nascimento da obrigação tributária e a respectiva responsabilização pessoal, ou seja, os atos devem ter sido praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos.

A expressão “excesso de poderes” contida no texto do artigo 135, do CTN, significa que alguém praticou atos sem a concessão ou fora dos poderes específicos que detinha, ou seja, agiu fora dos limites que lhe são atribuídos através do contrato social ou estatuto.

Vale dizer, sua conduta vai além dos poderes de gestão que lhe são autorizados pelos referidos instrumentos societários. Logo, quando age com excesso de poderes, acaba cometendo infração ao contrato social ou estatutos.

O contrato social e o estatuto social são um dos elementos da sociedade e através deste instrumento que se materializa e se textualiza a vontade dos sócios, dos empreendedores ou dos associados ao constituírem a pessoa jurídica.

Assim, excesso de poderes, nos exatos termos da lei tributária, pode ser entendido como todo e qualquer ato praticado pelo sócio, diretor, gerente ou representante que com poderes de gerência ou administração exorbite de suas atribuições contratuais.

Podemos trazer para ilustração, a hipótese de o administrador alienar um depósito da pessoa jurídica quando tenha recebido ordens dos sócios ou dos acionistas apenas para firmar contrato de locação ou comodato. Neste caso, podemos dizer que o administrador agiu com excesso de poderes.

Se, em decorrência desse ato, nascer obrigação tributária e a pessoa jurídica representada pelo administrador não adimplir o tributo correspondente, ocorrerá a sua responsabilização pessoal, nos moldes do artigo 135, III, do CTN.

Assim, podemos dizer que o administrador somente poderá ser responsabilizado quando atue fora dos limites de sua competência. Esta atuação, além de configurar excesso de poderes, se dá com infração das normas que limitam essa competência, que são a lei societária e civil, o contrato social ou os estatutos.

Portanto, resta claro que se o diretor, gerente ou representante agir além dos limites outorgados pelo mandato ou do contrato social ou estatuto e da sua conduta originar uma obrigação tributária, possível será a atribuição de responsabilidade tributária pessoal por ter agido com “excesso de poderes”.

Devemos lembrar que o Código Civil brasileiro, assim como a Lei das Sociedades Anônimas, estabelecem vários deveres e obrigações aos administradores, tais como: cuidado e diligência nos atos de gerência; averbação no registro próprio o ato de nomeação, sob pena de responsabilidade pessoal e solidária; responsabilidade pelas perdas e danos causados à sociedade por atos em desacordo com a maioria ou contrários ao objeto social; responsabilidade pelos atos praticados com excesso de poder;

responsabilidade pessoal quando, sem consentimento dos sócios ou dos representados, aplicarem créditos ou bens sociais em proveito próprio ou de terceiros; dever de lealdade; conflito de interesses etc.

Podemos perceber, dessa maneira, que o administrador não pode ser responsabilizado quando seus atos de gestão são normais e regulares, uma vez que age em nome da pessoa jurídica, materializando a vontade dela, em busca da realização do seu objeto social.

Ives Gandra, partindo dessa premissa, defende que a responsabilidade tributária, prevista no inciso III, do artigo 135, somente ocorrerá em face do administrador se houver dolo. Observe sua lição:

“O elemento, todavia, fundamental reside no fato de cuidar, o artigo, de atos praticados de forma dolosa contra os interesses dos contribuintes representados, com o que houve por bem o legislador considerar responsável não os representados, mas exclusivamente os representantes.”⁹²

Diante do exposto, concluímos que o administrador será responsabilizado pessoalmente pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica que representa quando realizar atos de gestão ilícitos, ou seja, a responsabilidade ocorrerá sempre que exercer seu cargo com abuso de poder ou quando não manejar com moderação as prerrogativas e os instrumentos atribuídos pela lei, o contrato social ou estatutos, contrariando os objetivos sociais da pessoa jurídica.

⁹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 1988, p.262.

4.4.2. A expressão “infração de lei”

O artigo 135, inciso III do CTN, como visto, estabelece responsabilidade tributária ao diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica que tenha agido com “infração de lei”.

O legislador não especificou qual norma deve ser contrariada para imputar responsabilidade tributária pessoal ao administrador. Por isso, muito se tem divergido. A expressão “infração de lei” prevista no artigo 135, do CTN, deve ser compreendida no seu sentido amplo ou restrito?

Se adotarmos uma visão ampla, teremos com resultado a responsabilidade do administrador em decorrência do descumprimento de qualquer lei, seja civil, comercial, societária, trabalhista ou tributária. Todavia, se, acolhermos o sentido restrito, estaremos dizendo que a responsabilidade do administrador abrange apenas quando seus atos contrariam a lei civil ou comercial, que regulam a pessoa jurídica enquanto forma societária e estabelecem os deveres e obrigações de seus administradores.

Rodrigo Zequim explica que o termo “infração de lei” deve ser entendido no sentido restrito, pela seguinte razão:

“Assim, deve este ato gerador da responsabilidade tributária do administrador ser compreendido de modo restrito e não lato, pois, caso contrário, qualquer descumprimento de preceito normativo material ou formal levaria à atribuição de sua responsabilidade.”⁹³

⁹³ ZEQUIM, Rodrigo Campos. **Responsabilidade tributária do administrador por dívidas fiscais da empresa**. 1ª ed. 3ª reimpr. Curitiba: Juruá, 2007, p. 80/81.

Para corroborar seu pensamento, Zequim descreve alguns atos contrários à lei que imputam a responsabilidade tributária sobre a pessoa do administrador: sonegação de tributos, omissão de receitas, falsificação de documentos, adulteração de documentos de despesas, apropriação indébita de tributos retidos etc.

Com efeito, quando o administrador age dessa maneira, fere a lei comercial e civil, quiçá a criminal. Assim, sem sobra de dúvida, a responsabilidade tributária incidirá sobre sua pessoa, pelo ato ilícito praticado. Vale dizer, o administrador agiu contrário à lei civil e comercial que determinam os limites de suas obrigações e deveres.

Hugo de Brito também entende que a expressão “infração de lei” destacada no artigo 135, *caput*, do CTN, deve ser empregada em sentido estrito, isto é, que a responsabilidade do administrador somente surgirá se contrariar a lei comercial ou civil e não a tributária simplesmente:

“Assim é que, em se tratando de dívidas tributárias, a responsabilidade do sócio-gerente apenas será pessoal e ilimitada quando: a) o fato gerador da obrigação tributária for ato praticado com infração à lei societária ou ao contrato social, tal como uma venda de produtos estranha ao objeto da sociedade comercial; ou quando; b) embora a obrigação tributária tenha sido licitamente contraída pela sociedade, esta não for honrada em virtude de ato contrário à lei societária praticado pelo sócio-gerente, como é o caso da liquidação irregular da sociedade. A hipótese prevista no item “b” demanda maiores esclarecimentos. Trata-se de ato ilícito praticado pela pessoa do sócio, que torna a sociedade incapaz de solver a dívida contraída. Esse ato é, fora de dúvida, praticado pelo sócio e não pela sociedade, e viola a Lei das Sociedades Limitadas. (...) Importante também é verificar que não existe uma infração à lei para

fins de responsabilidade tributária, outra para fins de responsabilidade civil, outra para fins comerciais, outra para fins trabalhistas, etc. A infração à lei capaz de responsabilizar o sócio-gerente é uma só, em virtude de configurar-se com a violação das disposições de direito comercial que regem o exercício da gerência.”⁹⁴

Neste escopo, Hugo de Brito demonstra que para a atribuição da responsabilidade tributária, há necessidade de distinguir o ato da pessoa jurídica do ato do administrador.

Diz o mestre que se a obrigação tributária não é paga pela pessoa jurídica, pois não dispõe de recursos suficientes ou porque os utilizou para outros fins lícitos, configura-se dívida da pessoa jurídica e sem qualquer reflexo tributário para o administrador. Porém, se o inadimplemento ocorreu em razão do desvio dos recursos para outros fins que não àqueles lícitos e ligados à atividade da pessoa jurídica, haverá a responsabilização tributária, pois não foi a pessoa jurídica que contrariou a lei não pagando o tributo, mas o administrador que a representa.

Portanto, podemos deduzir que o referido artigo 135, do CTN, responsabiliza apenas aqueles que praticaram atos não autorizados pela lei comercial ou civil, pelo contrato social ou estatuto da pessoa jurídica.

Como já demonstrado linhas atrás, o sentido teleológico do mencionado dispositivo é impor sanção aos administradores que praticarem atos ilícitos, ou

⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Responsabilidade Tributária dos Sócios-Gerentes nas Sociedades Limitada**. Publicado no Repertório IOB de Jurisprudência. 1ª quinzena de novembro de 2000. nº 21/2000. c.1, texto 1/15319.

seja, agirem contrários aos estatutos sociais ou à lei comercial ou civil que lhe impõe uma série de deveres e obrigações.

Em última análise, para que possa ocorrer a responsabilização pessoal e ilimitada do administrador, o *caput* do artigo 135 exige um ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei. Apenas esse ato é que poderá ser atribuído ao administrador, não qualquer outro.

Tal exigência se faz presente, pois, como já demonstrado, quando o administrador pratica ato dentro dos limites dos atos societários, pratica ato da pessoa jurídica e não ato seu.

Com efeito, podemos falar em ato pessoal do administrador apenas aqueles atos que extrapolem os limites que não estejam autorizados na lei comercial ou civil ou nos estatutos sociais da pessoa jurídica.

Assim, para que ocorra a responsabilização dos administradores, além de existir um ato fora dos padrões de diligência e ética de atuação determinados na lei comercial e civil e nos estatutos da pessoa jurídica, o administrador deverá possuir a intenção de agir dessa forma contra os seus representados.

Caio Moreira e Carlos Badia⁹⁵, explicam que a responsabilidade do artigo 135, III, do CTN, tem como causa determinante a efetiva comprovação da prática de atos dolosos (culpa subjetiva) realizados contra os interesses da pessoa jurídica. Informam ainda, que a responsabilidade dos sócios-gerentes e

⁹⁵ MOREIRA, Caio Lúcio e BADIA, Carlos Américo Domeneghetti. **Sujeição passiva tributária.** Revista do Advogado – AASP, ano 28. n. 94. Nov/2007. São Paulo, 2007, p. 41.

diretores não é simplesmente objetiva, pois exige que a conduta seja consciente, pessoal, ilícita e desautorizada.

Portanto, podemos finalizar concluindo que se inexistir prova de que o administrador tenha agido com excesso de poderes ou infração das referidas leis civis ou comerciais, contrato social ou estatutos, não há que se falar na sua responsabilização.

4.5. A falta de recolhimento do tributo

A questão de maior expressão e que gera grande discussão doutrinária e jurisprudencial está em saber se o mero não recolhimento do tributo configura ato ilícito, de molde a responsabilizar pessoalmente o administrador da pessoa jurídica.

Prevalece o entendimento segundo o qual o ato isolado de não recolhimento de tributo na data aprazada não tem o condão de gerar a responsabilidade pessoal do administrador da pessoa jurídica, uma vez que esta omissão (falta de pagamento) deve estar acompanhada de atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto.

Vale dizer, o simples ato isolado de inadimplemento do tributo não caracteriza infração legal. Neste sentido, trazemos voto da Ministra Eliana Calmon:⁹⁶:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – INADIMPLEMENTO DO SÓCIO-GERENTE – ART. 135, III DO CTN.

1. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei que justifique o redirecionamento da execução fiscal.

2. Agravo regimental não provido.” - (original sem destaque).

Hugo de Brito, tem o mesmo entendimento:

“(...) não se pode admitir que o não pagamento do tributo configure a infração de lei, capaz de ensejar tal responsabilidade, porque isto levaria a suprimir-se a regra, fazendo prevalecer, em todos os casos, a exceção. O não-cumprimento de uma obrigação qualquer, e não apenas de uma obrigação tributária, provocaria a responsabilidade do diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica de direito privado inadimplente. Mas tal conclusão é evidentemente insustentável”⁹⁷

Acaso fosse considerado que o simples fato do não recolhimento do tributo devido é suficiente para caracterizar a referida responsabilidade, estar-se-ia diante de uma imputação objetiva.

No entanto, em circunstâncias normais, o estado de insolvência independe de vontade do sócio, diretor, gerente ou representante da pessoa

⁹⁶STJ – AgRg no REsp 920572 / MT – Agravo Regimental no Recurso Especial 2007/0017471-6. 2ª.Turma – Min. Eliana Calmon, DJ 08.11.2007 p. 218.

⁹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 140.

jurídica. A insolvência, temporal ou permanente, acontece em razão de determinada conjuntura econômica afetando, inclusive, muitas vezes o próprio sócio.

Aliás, não muito distante, vimos que no Brasil várias pessoas jurídicas enfrentaram e ainda enfrentam difícil situação econômica e financeira, provocada pelo próprio Estado, com seus gastos excessivos e descontrolados, alta carga tributária, além da implantação de inúmeros planos políticos e econômicos, como, por exemplo, Plano Cruzado, Bresser, Verão, Collor, Real etc.

Assim, não há que se relacionar à responsabilidade com a falta de pagamento do tributo, mas sim com a forma em que se deu o nascimento do crédito tributário não pago. E, considerando a situação do inadimplemento do tributo, deve-se entender que a simples falta de recolhimento do mesmo, sem dolo e nem fraude, estaria representando tão-somente a mora do contribuinte, e não infração de lei, como amplamente demonstrado.

Sacha Calmon⁹⁸ adverte que a falta de pagamento do tributo constitui ilicitude, porquanto o conceito lato de ilícito é o de descumprimento de qualquer dever jurídico decorrente de lei ou de contrato. Todavia, acrescenta que a sanção imposta pelo artigo 135, do CTN, não é objetiva, mas subjetiva.

Com efeito, conclui que para os casos de descumprimento das obrigações fiscais por mera culpa, nos “*atos em que intervierem*” ou pelas

⁹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro : Forense, 2000, p. 627/628.

“*omissões de que forem responsáveis*”, basta aplicar a responsabilidade prevista no artigo 134, onde ocorre, inclusive, reforço para cobrança do tributo, em face da solidariedade ou subsidiaridade do terceiro ao dever tributário por fato gerador alheio.

Apoiado na comparação acima efetuada, na qual deduz que o artigo 134 responsabiliza os agentes por “*atos em que intervierem*” ou “*omissões de que forem responsáveis*” e o artigo 135 responsabiliza os agentes pelos “*atos praticados*”, poderíamos dizer que o não-recolhimento de tributo não é “ato praticado”, mas “ato **não** praticado”, isto é, uma omissão do dever tributário.

Dessa maneira, o inadimplemento (por omissão) não se enquadra em nenhuma hipótese descrita no artigo 135, uma vez que este preceito prevê uma conduta comissiva e não omissiva.

Significa dizer, o simples inadimplemento do tributo não caracteriza infração legal para os efeitos do citado artigo 135, inciso III, do CTN.

Em apoio a esse entendimento, trazemos ementa do voto do Ministro José Delgado:⁹⁹

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE. SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO FISCO DE VIOLAÇÃO À LEI. REEXAME DE PROVA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 07/STJ. PRECEDENTES.
(...)”*

⁹⁹ STJ – AgRg 927577/MT no REsp 2007/0037661-4 – 1.Turma – Min. José Delgado, DJ 02.08.2007 p. 424.

5. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento no sentido de que o simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal, por meio de redirecionamento da execução fiscal.

(...) 8. Precedentes das egrégias 1ª Seção e 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior. 9. Agravo regimental não provido.”

O inadimplemento tributário, puro e simples, não representa a situação fática que o legislador pátrio pretendeu regular.

A responsabilidade será imputada ao administrador da pessoa jurídica quando a obrigação de pagar o tributo decorra de um ato que, apesar de constituir-se um fato imponível, representa uma conduta contrária à lei ou ao contrato social.

Vale dizer, o mero inadimplemento tributário, sem qualquer contrariedade a lei comercial ou civil ou ao contrato social da pessoa jurídica, não tipifica a situação descrita no citado artigo.

O administrador que realiza seu mister de forma regular e lícita não pode ser responsabilizado pela má situação financeira da pessoa jurídica que possa ocasionar incapacidade financeira para o cumprimento do dever tributário.

Devemos lembrar que o Código Tributário Nacional, ao responsabilizar o administrador prescreve que o dever jurídico tributário seja atribuído

diretamente ao “responsável”, que deve cumprir a obrigação do contribuinte originário (a pessoa jurídica).

A indigitada norma estabelece esta responsabilização em virtude de um dos sujeitos mencionados no referido dispositivo legal (o diretor, gerente ou representante) ter agido em contrariedade ao contrato social ou a lei, colocando a pessoa jurídica na posição de devedora tributária decorrente de seu ato pessoal.

Dessa maneira, não há nenhuma lógica que o administrador passe para o pólo passivo da relação jurídica tributária e cumpra com a obrigação, em razão do simples inadimplemento do tributo, uma vez que este ato não caracteriza os atos previstos no artigo 135, do CTN.

Portanto, podemos concluir que o administrador não sofrerá a responsabilização tributária por uma dívida da pessoa jurídica, se o inadimplemento ocorrer simplesmente em razão da má situação econômica-financeira, cujo risco é característica natural da atividade empresarial.

4.6. Considerações *parciais* deste capítulo

Ante o contexto apresentado, verifica-se que a responsabilidade pela obrigação tributária existe na medida em que e para aqueles em que a norma tributária associar um fato gerador e sua respectiva obrigação.

A responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III, tem seu alicerce no artigo 128 do CTN, segundo o qual "*a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário à 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.*"

Logo, esta responsabilidade (Art. 135, III) é pessoal, da mesma forma daquelas elencadas nos artigos 131, 132, 133 e 137 do CTN, sendo diferente, todavia, da responsabilidade do artigo 134, que é subsidiária.

Na interpretação dos dispositivos legais que impõe a responsabilidade a terceiros, deve sobressair o bom senso, em face da elevada carga tributária que pesa sobre o contribuinte brasileiro. Aliás, interpretações efetuadas neste contexto levaram a doutrina e a jurisprudência, como acima demonstradas, a afirmarem que a mera falta de recolhimento de tributo não caracteriza violação apta a ensejar a responsabilização de terceiros.

Além disso, os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica privada somente responderão pessoalmente pelas obrigações tributárias desta, quando decorram de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do Art. 135, do Código Tributário Nacional.

Melhor dizendo, a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos, antevê a ocorrência do elemento subjetivo: dolo ou culpa.

Novamente, trazemos outra ementa do Superior Tribunal de Justiça que abona este posicionamento:

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

- 1. A imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à configuração das demais condutas nele descritas: práticas de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Jurisprudência consolidada na Primeira Seção do STJ.*
- 2. A mera ausência de requerimento de autofalência não é suficiente para ensejar o redirecionamento da execução fiscal ao sócio - gerente.*
- 3. Recurso Especial improvido.”* ¹⁰⁰ (grifos nosso).

Com efeito, somente quando o dolo, a fraude e a má-fé forem os agentes deflagradores das obrigações tributárias, recairá a responsabilidade sobre os administradores enunciados no referido artigo, de forma pessoal, total e exclusiva.

Conclui-se, desta forma, que o simples inadimplemento do tributo, não caracteriza infração à lei, suficiente a ensejar a responsabilidade pessoal dos administradores, sendo necessária a comprovação de que o inadimplemento

¹⁰⁰ STJ – Resp. nº 573.849-PR (2003/0149441-8), 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha. DJ de 20/10/2006.

foi por atuação dolosa ou culposa destes, cujo ônus probatório é do Fisco, em face do princípio constitucional da presunção de inocência.¹⁰¹

Procedendo dessa maneira, haverá a compatibilização com os direitos fundamentais, especialmente àquele que assegura o pleno acesso à Justiça, ou seja, a uma ordem jurídica justa.

Afinal, devemos lembrar o ensinamento vindo de Roma: *“Incivile est, nisi tota lege perspecta, una aliqua particula ejus proposita, judicare, vel respondere.”*¹⁰²

A desobediência de qualquer premissa acima colocada, sem qualquer receio de errar, representa uma porta aberta ao arbítrio e deste para o totalitarismo.

Neste cenário, para evitar o arbítrio e o afastamento dos princípios que regem o Estado de Direito e a democracia, passaremos no próximo capítulo a estudar a aplicação do devido processo legal na responsabilização tributária.

¹⁰¹ Francisco de Assis PRAXEDES, explica que “conquanto fundado no Parágrafo 15 do art. 153 da Carta anterior, Paulo de Barros Carvalho mostrou o sentido da expressão **“acusados”** contida no texto do inc. LV do art. 5º da Constituição Federal de 1988, ao consignar que a ‘locação assegurará aos acusados, se equipara, em tudo e por tudo, à situação de todos os administrados que tenham ameaçados seu patrimônio e sua liberdade, por força de imposições tributárias’”. In **Processo administrativo tributário** / coordenação Ives Gandra da Silva Martins : conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. Nova série n. 5. São Paulo: Revista dos Tribunais: CEUU, 1999, p. 221.

¹⁰² “É contra o direito julgar ou emitir parecer, tendo diante dos olhos, ao invés da lei em conjunto, só uma parte da mesma” in Celso, Digesto, Livro I, Título III, Fragmento 24.

5. O DEVIDO PROCESSO LEGAL E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Estudada, em detalhe, a responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III, do CTN, mister se faz analisar a aplicação do devido processo legal, signo do acesso a uma ordem jurídica justa, para a responsabilização tributária das pessoas indicadas no referido dispositivo, uma vez que estes respondem por dívidas que não lhe pertencem e seu patrimônio, sua honra e sua liberdade se encontram ameaçados por força da imposição tributária.

Cândido Dinamarco, de forma brilhante, esclarece o papel do devido processo legal:

*“As promessas e limitações residentes nas diversas garantias constitucionais e interligadas pelo fio condutor que é o devido processo legal têm sido um só e único objetivo central, que é o acesso à Justiça. (...) Não haveria justificativa para tanta preocupação com o processo, não fora para configurá-lo, de aperfeiçoamento em aperfeiçoamento, como autêntico instrumento de condução à ordem jurídica justa.”*¹⁰³

Com efeito, vamos para uma breve análise do instituto do devido processo legal.

¹⁰³ DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. 5ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 267.

5.1. O devido processo legal

A Constituição Federal de 1988, em seu preâmbulo (Art. 1º), consagra o Brasil como Estado Democrático de Direito, o que lhe impõe, de forma rígida, um sistema de limitações ao poder e ao seu exercício. Os limites são destinados aos agentes estatais, em suas inúmeras atividades, seja em sede de jurisdição, de administração ou de legislação.

Dentro deste espírito, foi inserido, pela primeira vez na história do constitucionalismo brasileiro, na Constituição Federal de 1988, no seu artigo 5º, inciso LIV, o princípio do devido processo legal. *In verbis*:

“ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”

Desde então, sua observância passou a ser cogente. Cretella Júnior afirma:

*“A expressão ‘devido processo legal’ é a versão ‘ad littera’ da expressão inglesa **due process of law** correta e correspondente em nossa língua deverá ser “adequado processo jurídico”. **Due** em inglês, é “devido”, “próprio”, adequado. Seu antônimo é **undue (not just: not lawfull, as na undue proceding; improper, not appropriate, or suitable)** . Em vernáculo teremos “não devido, “não justo, injusto, ilegal (como, por exemplo, na frase: um processo ilegal, impróprio, inadequado, não apropriado ou seguível). **DEVIDO PROCESSO LEGAL** é aquele em que todas as formalidades são*

*observadas, em que a autoridade competente ouve o réu e lhe permite a ampla defesa, incluindo-se o **contraditório** e a **produção** de todo tipo de prova – desde que obtida por meio lícito – prova que entenda seu advogado dever produzir, em juízo. Sem processo e sem sentença, ou prolatada esta por magistrado incompetente, ninguém será privado da **liberdade** ou de seus **bens**.*¹⁰⁴

Ada Pellegrini lembra que “ninguém poderá ser privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal (art. 5º LIV da CF). Essa regra, que se extrai do sistema anterior, hoje vem escrita, com todas as letras, na Constituição.”¹⁰⁵

A Constituição Federal de 1988 traz no seu bojo uma grande quantidade de regras e princípios referentes à disciplina do processo civil. Numa rápida leitura nos incisos do seu artigo 5º, encontramos, dentre outros, vários comandos que disciplinam, expressamente, o processo civil: (XXXV) norma referente ao amplo acesso à justiça; (XXXVII) vedação de juízo de exceção; (LIV - o devido processo legal); (LV - o contraditório e a ampla defesa); (LVI) da proibição de provas ilícitas; e, (LXXVIII) da duração razoável do processo.

A doutrina, segundo Nelson Nery, considera essas regras e princípios manifestações do “devido processo legal”¹⁰⁶

¹⁰⁴ CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentário à constituição de 1988**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993, p. 530.

¹⁰⁵ GRINOVER, Ada Pellegrini. **Processo em evolução**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1966, p. 39.

¹⁰⁶ NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo civil na Constituição Federal**. 7ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 32.

Rogério Lauria Tucci e José Rogério Cruz Tucci apontam que é “até curioso, que na atual Constituição Federal procurou expressá-los de tal forma, não só em vários incisos do art. 5º, como, por igual, em outras preceituações, determinando os direitos e garantias atinentes ao processo, que chegou a incorrer em inescondível redudância, ao inserir, no inc. LIV do apontado dispositivo, uma cláusula geral, assegurando, explicitamente, o denominado ‘due process of law’: ‘ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal’.”¹⁰⁷

A constitucionalização das garantias processuais tem por objetivo dar maior estabilidade e perenidade às principais normas processuais, classificando-as de cláusulas pétreas objetivando limitar e controlar a voracidade dos agentes estatais e do próprio Estado como um todo. Tal comportamento constituiu-se num fenômeno jurídico de grande importância que ocorreu em vários países, especialmente após a Segunda Guerra Mundial, visando evitar os abusos vividos nos regimes totalitários.

Desse modo, quando da aplicação de uma norma de processo, deve-se ter em mente e estar relacionado com a Constituição Federal, porque qualquer incompatibilidade manchará do vício de inconstitucionalidade, levando sua expulsão do sistema.

Álvaro de Oliveira adverte que no processo há um constante conflito entre o princípio da efetividade e o da segurança jurídica e que tal conflito “(...), ganha lugar de destaque o devido processo legal (art. 5º, inciso LIV, da

¹⁰⁷ TUCCI, Rogério Lauria. **Constituição de 1988 e processo**. São Paulo : Saraiva, 1989, p. 18.

Constituição da República), princípio que exige como corolários a proibição de juízos de exceções e o princípio do juiz natural (art. 5º; incisos XXXVII e LIII), a igualdade (art. 5º; caput), aí compreendida a paridade de armas, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º; inciso LV), consideradas inadmissíveis as provas obtidas por meios ilícitos (art. 5º; inciso LVI), devendo o litígio ser solucionado por meio de decisão fundamentada (art. 93, inciso IX)”.¹⁰⁸

Significa dizer que a Constituição define os princípios estruturantes da ordem processual, que passa a se organizar a partir das premissas estabelecidas pela ordem constitucional.

Desta forma, o princípio do devido processo legal deve ser entendido, dentro do sistema pátrio, mais como um método de interpretação e aplicação do direito para alcançar a justiça, do que como meio de garantir a aplicação de formalidades processuais. Esse princípio vai além de questões burocráticas.

É evidente que o princípio do devido processo legal garante aos cidadãos um processo justo, impedindo que o Estado, por exemplo, restrinja livremente a vida, a liberdade ou constribe o seu patrimônio.

O devido processo legal possui dupla face. No âmbito processual formal ou adjetivo, representa a garantia à parte utilizar-se da plenitude dos meios jurídicos existentes, ou seja, garante a equivalência de meios, do contraditório e da ampla defesa dentre outras garantias e direitos processuais. No âmbito

¹⁰⁸ OLIVEIRA, Carlos Alberto Álvaro de. **O processo civil na perspectiva dos direitos fundamentais**: Do formalismo no processo civil. 2ª ed. rev. ampl. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 273.

material ou substantivo, representa um princípio por meio do qual se controla o arbítrio do legislativo e a discricionariedade dos atos do Poder Público.

Luiz Barroso¹⁰⁹, sobre o sentido material da referida norma constitucional, afirma que *"é por seu intermédio que se procede ao exame da razoabilidade (reasonableness) e da racionalidade (rationality) das normas jurídicas e dos atos do Poder Público em geral"*.

Como visto, o devido processo legal exige para sua afirmação, entre outros, a aplicação do princípio do contraditório e da ampla defesa, previsto no inciso LV, do artigo 5º, da Constituição Federal, que preceitua:

"Aos litigantes em processo judicial ou administrativo e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes."

O liame entre estes princípios e o devido processo legal, se faz presente, pois as garantias da defesa e do contraditório são intimamente ligadas. Da oportunidade a ampla defesa nasce o contraditório e, pelo contraditório, configura-se a defesa. Por conseguinte, o devido processo legal.

Na mesma linha, André Borges esclarece:

"A Constituição indica a existência de competência a ser exercida pelo Judiciário, no sentido de poder afastar a aplicabilidade das Leis com conteúdo arbitrário e desarrazoado, como forma de limitar a conduta do legislador. Lei que não atinge um fim legítimo é inválida, como tal devendo ser declarada, por força da garantia constitucional"

¹⁰⁹ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 4ª ed. São Paulo : Saraiva, 2001, p. 214.

em exame. Na atualidade, o texto da Lei ou ato governamental será preservado pela Suprema Corte, até que nenhum posicionamento razoavelmente concebível possa estabelecer uma relação entre a regulamentação contestada e um fim legítimo do governo. Fato é que o entendimento atual do devido processo legal substantivo permite o controle de atos normativos disciplinadores de liberdades individuais até mesmo 'não econômicas'. Este princípio, em sua concepção substantiva, é fonte inesgotável de criatividade hermenêutica, transformando-se numa mistura entre os princípios da 'legalidade' e 'razoabilidade' para o controle dos atos editados pelo Executivo e Legislativo"¹¹⁰

Não bastasse isso, o preceito constitucional da ampla defesa (Art. 5º LIV) em consonância com o direito de acesso à Justiça (Art. 5º XXXV), resulta nas garantias processuais.

José Afonso esclarece que o devido processo legal “*Combinado com o direito de acesso à justiça (Art. 5º XXXV) e o contraditório e a plenitude da defesa (Art. 5º LIV), fecha-se o ciclo das garantias processuais.*”¹¹¹

Quando se fala em garantia, fala-se em garantia de processo em sentido lato, isto é, formas instrumentais suficientes para garantir a prestação jurisdicional pelo Estado.

Assim, quando o processo visar atingir diretamente os bens de um cidadão, devem ser observados, com maior rigor, os princípios e as garantias constitucionais.

¹¹⁰ A RAZOABILIDADE CONSTITUCIONAL. **O princípio do devido processo legal substantivo aplicado a casos concretos.** Revista Jurídica Virtual do Palácio do Planalto nº 12 – Maio/2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/revista/Rev_12/razoab_const.htm>.

¹¹¹ SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo.** 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 378.

Em outras palavras, sem o devido processo legal, ninguém poderá ser privado de seus bens, principalmente aquelas pessoas que se vêem obrigadas a participar de qualquer processo quando não deviam estar fazendo parte dele. Exemplo disso é a responsabilização tributária prevista no artigo 135, do CTN.

Deve-se destacar o alerta de Eduardo Arruda Alvim, de que toda tutela envolvendo o trinômio vida-liberdade-propriedade, deverá estar sob o abrigo do devido processo legal.¹¹²

Vinicius Campanile, em poucas palavras, conseguiu reunir o significado do devido processo legal: Confira-se:

“Com efeito, o devido processo legal, previsto no inc. LIV do art. 5º, da Constituição, tem seu caráter formal relacionado às garantias individuais dos contribuintes quanto ao direito ao contraditório e à ampla defesa. Já o seu aspecto material está ligado a outras garantias constitucionais relativas ao princípio da proporcionalidade, direcionando-se aos três Poderes Estatais, especialmente ao Legislativo.

*O devido processo legal consubstancia-se no processo administrativo fiscal, **o direito de que nenhum contribuinte será privado de seu patrimônio com a imposição de lançamento tributário, sem que lhe seja concedida oportunidade irrestrita de serem ouvidas suas razões e o direito de oferecer e produzir provas,** lembrando-se que o contribuinte, como sujeito passivo da obrigação tributária, tem assegurado pela ordem constitucional vigente que a*

¹¹² ALVIM, Eduardo Arruda. **Curso de direito processual civil**. V. 1. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1998, p.108.

constituição do crédito tributário será determinada por ato de lançamento inserido em procedimento administrativo regular, respeitadas as diretrizes constitucionais a ele inerentes.

*O devido processo legal consiste, ainda, na plena possibilidade da parte ter acesso à jurisdição competente, **sendo impedido que de modo arbitrário haja privação do patrimônio ou da liberdade do cidadão**, respeitadas todas as garantias constitucionais individuais.”¹¹³ (destaques nosso).*

Com efeito, realizadas essas considerações, concluímos que para a imputação da responsabilidade pessoal ao diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica, pelo não pagamento do tributo devido, cuja transferência de responsabilidade ameaça o seu patrimônio particular, somente deve ocorrer através da instauração de um procedimento administrativo de apuração, respeitando a igualdade entre as partes, o contraditório, a ampla defesa e os cânones do devido processo legal.

Por derradeiro, trazemos em apoio à nossa conclusão, lição de Eduardo Arruda Alvim¹¹⁴ ao proclamar que o devido processo legal é mais uma garantia do que propriamente um princípio. Que o devido processo legal é verdadeiro corolário do Estado de Direito.

¹¹³ CAMPANILE, Vinicius T. *in* **Processo administrativo tributário** / coordenação Ives Gandra da Silva Martins. Nova série n. 5. São Paulo: Revista dos Tribunais – CEUU, 1999, p. 572/573.

¹¹⁴ ALVIM, Eduardo Arruda. **Curso de direito processual civil**. v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p.109.

5.2. Do redirecionamento da execução fiscal

No capítulo anterior, vimos que para ocorrer a imputação da responsabilidade pessoal aos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica, pelo não pagamento do tributo, deve haver um processo de apuração da responsabilização tributária, devendo ser-lhes assegurado, todavia, o devido processo legal como meio de acesso à Justiça.

De outro lado, o artigo 202 do CTN, estabelece que o termo de inscrição na dívida ativa, autenticado pela autoridade administrativa competente, indicará obrigatoriamente o nome do devedor e, sendo o caso, o dos co-responsáveis.

Não muito distante, o artigo 4º, da Lei 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal - LEF), prescreve que a execução fiscal poderá ser promovida contra o devedor (inc. I) ou o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas de direito privado (inc. V).

O artigo 203, do CTN, por sua vez, preceitua que a omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior (202) ou o erro a eles relativos são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente.¹¹⁵

¹¹⁵ “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; (...)”

“Art. 203 - A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior ou o erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança, dela decorrente,(...)”

Assim, ajuizada a ação de execução fiscal, instruída com a Certidão de Dívida Ativa, por força do Parágrafo 1º, do Artigo 6º, da Lei 6.830/80, a pessoa jurídica devedora será citada para, no prazo de 05 (cinco) dias, pagar a obrigação principal com juros e multa de mora ou garantir a execução.

No entanto, não havendo o pagamento da dívida tributária nem tampouco oferecido ou encontrado bens passíveis de penhora da pessoa jurídica, o Fisco, frequentemente, tem requerido o redirecionamento da execução fiscal para a pessoa do administrador, sem que apresente qualquer processo investigatório de sua eventual responsabilidade ou da prática de ato ilícito, argumentando que o artigo 4º da Lei 6.830/80 combinado com o artigo 135, inc. III, do CTN, autorizam sua pretensão. Infelizmente, muitos juízes, também sem qualquer fundamentação, através de mero despacho, têm deferido o pedido da Fazenda Pública, como pode ser visto em vários julgados.¹¹⁶

O pedido de redirecionamento da execução ocorre, corriqueiramente, porque a Certidão de Dívida Ativa que instruiu a execução fiscal apresenta somente o nome da pessoa jurídica devedora do tributo (o contribuinte).

¹¹⁶“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. PENHORA. CTN, ARTS. 135 E 136. O sócio responsável pela administração e gerência de sociedade limitada, por substituição, é objetivamente responsabilizado pela dívida fiscal, constituindo violação à lei o não recolhimento de dívida fiscal regularmente constituída e inscrita. Não exclui a sua responsabilidade o fato do seu nome não constar na certidão de dívida ativa.” (STJ - Rec. Esp. 47.718/2 - RS - Rel.: Min. Milton Luiz Pereira - J. em 09/08/1995 - DJ 11/09/1996 - Boletim Informativo da Juruá 140/10.719).
“EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE LIMITADA. LIQUIDAÇÃO IRREGULAR. CITAÇÃO DOS SÓCIOS RESPONSÁVEIS, A DESPEITO DE SEUS NOMES NÃO CONSTAREM DA CERTIDÃO DA DÍVIDA. POSSIBILIDADE ANTE A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO. Tributário. Execução fiscal. Responsabilidade das pessoas indicadas no CTN, art. 135, III, como sujeitos passivos da obrigação, podendo ser incluídos na execução, a despeito de não constarem seus nomes da certidão da dívida. Possível responsabilidade dos sócios, ante a irregularidade da liquidação da sociedade. Precedentes do STF” -. (STF - Recurso Extraordinário 103.222/7 - RJ - Rel.: Min. Décio Miranda - J. em 04/09/1984 - Jurisprudência Brasileira 099/096).

Todavia, a despeito do texto dos referidos dispositivos legais, a responsabilização tributária sem a instauração de um processo administrativo de acerto da responsabilidade do administrador, ultraja a garantia constitucional do *due process of law* e do acesso à Justiça.

Humberto Theodoro Júnior se manifesta neste sentido:

“Se não houve procedimento administrativo contra o sócio, nem sequer se extraiu certidão de dívida ativa contra ele, não é possível desviar-se o rumo da execução da sociedade para a pessoa física do sócio não-solidário. Não fica, como é evidente, a Fazenda com o alvedrio de executar qualquer co-responsável, porquanto seu título executivo (certidão) terá força contra os devedores perante os quais foi constituído. (...) O que não é possível é pretender usar o processo de execução instaurado contra outrem, - a sociedade -, para reclamar a atuação de uma responsabilidade (a do sócio: um estranho à relação processual e ao próprio título executivo), a qual, in limine litis, é impossível de aceitar-se como líquida e certa”¹¹⁷. – destaque nosso.

O pedido de redirecionamento da execução fiscal na pessoa do dirigente ou representante da pessoa jurídica baseia-se na premissa de que o não pagamento da obrigação tributária constitui-se em infração a lei. Contudo, como visto no capítulo anterior, o mero inadimplemento não caracteriza nenhum ato ilícito.

¹¹⁷ THEODORO JUNIOR, Humberto. **Processo de Execução**. 17ª ed. São Paulo: Universitária de Direito, 1994, p. 62.

Vale dizer, o Fisco, abandonando os preceitos constitucionais do devido processo legal e da presunção de inocência, julga que os diretores, gerentes ou representantes, agiram com infração de lei ou contrários ao estatuto social, visando causar prejuízo ao erário público.

A postura do Fisco não leva em conta que os atos praticados pelos particulares, até prova em contrário, gozam da presunção de legalidade. Isto é, os atos praticados pelos administradores durante a sua gestão, enquanto não forem questionados e provados como ilícitos, mediante regular processo e respeitada a garantia do devido processo legal, são considerados legais, válidos e eficazes, aptos a produzirem todos os efeitos permitidos pelo ordenamento jurídico.

Vale recordar que no sistema constitucional brasileiro é assegurada a todas as pessoas a presunção de inocência (Art. 5º, LV e LVII, CF/88).

Diva Malerbi¹¹⁸ adverte que a expressão “**acusados**”, constante do preceito constitucional, há de corresponder, no âmbito administrativo, a qualquer pessoa física ou jurídica a quem a Administração Pública atribui determinadas condutas, das quais decorrerão sanções, como nos casos de aplicação de penalidades por infrações à legislação tributária.

Complementa a jurista que, independentemente da regulação jurídica especial ou norma jurídica a ser aplicada ao caso concreto, a Constituição Federal impõe à Administração Pública a obrigatoriedade de decidi-los debaixo

¹¹⁸ MALERBI, Diva. *in* **Processo administrativo tributário** / coordenação Ives Gandra da Silva Martins. Nova série n. 5. São Paulo: Revista dos Tribunais – CEUU, 1999, p. 120.

de autêntico “processo”, como verdadeira configuração do princípio do Estado de Direito e do princípio democrático.

Assim, uma presunção constitucionalmente assegurada não pode ser desconsiderada por presunção comum criada pelo intérprete, especialmente pelo agente público, que está vinculado aos estreitos limites da lei.

Além do mais, para que possa ser atribuída a responsabilidade ao gerente, administrador ou representante, há que se comprovar a vontade (dolo) em fraudar o Fisco e em desviar os bens garantidores do crédito fiscal.

A jurisprudência abona esta consideração:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE. ART. 135 DO CTN. PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ.

1. Quando articulada questão federal não ventilada no acórdão recorrido, o especial não merece ser conhecido, a teor da Súmula 211/STJ.

2. O pedido veiculado para o redirecionamento da execução fiscal exige a descrição de uma das hipóteses ensejadoras da responsabilidade subsidiária do terceiro pela dívida do executado.

*3. Se a execução fiscal foi ajuizada somente contra a pessoa jurídica e, após o ajuizamento, foi requerido o seu redirecionamento contra o sócio-gerente, **incumbe ao Fisco a prova da ocorrência de alguns dos requisitos do art. 135, do CTN**, vale dizer, a demonstração de que este agiu com excesso de poderes, infração da lei ou do estatuto ou, ainda, de que houve a dissolução irregular da empresa.*

*4. Recurso especial conhecido em parte e provido.”*¹¹⁹

¹¹⁹ STJ – Resp. nº 937960-SP (2007/0070560-9), 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira. DJ de 08/08/2007. p. 371.

*“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. DIRETORES. NÃO APURAÇÃO DE ATO ILÍCITO. RESPONSABILIDADE INEXISTENTE. CTN, ART. 135, III. Não se pode atribuir a responsabilidade substitutiva para sócios, diretores ou gerentes, prevista no art. 135, III, do CTN, **sem que seja antes apurada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.** Não ocorre a substituição tributária pela simples circunstância de a sociedade achar-se em débito para com o fisco.”¹²⁰ - (arestos originais sem destaques).*

Neste diapasão, se o credor (o Fisco) busca satisfazer-se à custa do patrimônio particular do administrador da pessoa jurídica por obrigação desta, atrai para si o ônus da prova da conduta dolosa ou fraudulenta do terceiro.

O elemento subjetivo do ato não pode ser presumido, sob pena de se quebrar a presunção de inocência e do direito de defesa constitucionalmente assegurado (Art. 5º, LIV e LV, da CF/88).

Humberto Theodoro, a esse propósito, adverte:

*“O não devedor, destarte, **pode também ser executado, mas apenas quando por algum dispositivo legal, ou por acerto judicial ou administrativo prévio tiver tornado líquida e certa sua co-responsabilidade.** (...). Evidentemente, a co-responsabilidade também há de ser apurada e, só depois do indispensável acerto é que ela será havida como líquida e certa, o que, como é óbvio, nunca poderá ser feito depois da penhora, no bojo da execução forçada.”¹²¹ – original sem negrito.*

¹²⁰ STJ - Rec. Esp. 260.524 - RS - Rel.: Min. Humberto Gomes de Barros - J. em 14/08/2001 - DJ 01/10/2001 (Banco de Dados da Juruá).

¹²¹ THEODORO JUNIOR, Humberto. **Processo de Execução**. 17ª ed. São Paulo: Universitária de Direito, 1994, p. 477.

Nessa mesma linha de raciocínio, Alberto Nogueira faz a seguinte indagação:

*“Mas então, sem que o responsável – o sócio, gerente ou administrador, na dicção do at. 135, III do CTN - tenha participado de processo judicial ou administrativo prévios, no qual pudesse ter restado determinada a prática de ato de infração à lei, ao contrato ou aos estatutos sociais, ou abusivo do mandato, como pode ser admissível impor àquele terceiro, sem ofensa ao princípio do devido processo legal, em seu significado material, primeiro sofrer a constrição em seus bens e o prejuízo em seu nome, para depois poder provar sua inocência – sua não responsabilidade – na oportunidade dos Embargos?”*¹²²

Significa dizer que o redirecionamento da execução fiscal para a pessoa do administrador, sem prévio exame de sua responsabilidade, inaugura, sem dúvida alguma, verdadeira agressão ao patrimônio do alegado devedor, ferindo as garantias e os direitos fundamentais assegurados pelo Estado de Direito e de uma ordem jurídica justa.

Portanto, vê-se que o pedido de redirecionamento da execução fiscal para a pessoa do administrador sem o prévio e devido processo administrativo, com todas as garantias constitucionais ao acusado, é temerária, ilegal e inconstitucional.

¹²² NOGUEIRA, Alberto. **Algumas observações sobre o redirecionamento da execução fiscal**. Extraído de <www.jusnavegandi.com.br.> Acessado em 28 Dez.2006.

Devemos lembrar que a responsabilidade tributária prevista no artigo 135, do CTN, difere daquela prevista no artigo 134.

Na hipótese do artigo 134, há previsão da responsabilidade solidária, ou subsidiária como entendemos das pessoas lá relacionadas. Acaso ocorra o inadimplemento do contribuinte por culpa destas pessoas, o fisco, comprovando a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, tem a seu favor o direito de requerer o redirecionamento da execução, pela expressa previsão legal.

Todavia, não é o caso do artigo 135, que preceitua que a responsabilidade é exclusiva e pessoal do administrador que agir contrário à lei ou ao contrato social. Vale dizer, a obrigação nasce originalmente em nome da pessoa jurídica-contribuinte e, em razão dos atos do administrador contrários à lei ou ao contrato social, devida e cabalmente apurados, transfere a obrigação ao responsável que substituirá definitivamente o contribuinte.

Dessa maneira, é inequívoca a diferença entre os artigos 134 e 135, do Código Tributário Nacional. O primeiro artigo cuida de responsabilidade solidária (ou subsidiária), ao passo que o segundo trata de responsabilidade pessoal e exclusiva do administrador, sem qualquer previsão de solidariedade ou subsidiariedade.

Se a lei não impõe textualmente a responsabilidade solidária ou subsidiária, não pode o interprete, especialmente nas relações tributárias, regidas pelo princípio da estrita legalidade, alargar o conceito do artigo 135.

Dessa maneira, podemos concluir que se a Certidão da Dívida Ativa – CDA foi constituída em nome do contribuinte (pessoa jurídica) não pode haver

seu redirecionamento para a pessoa do administrador. Caso contrário estaria transformando a responsabilidade pessoal em solidária ou subsidiária.

É impossível a constituição de um título executivo (CDA) em nome da pessoa jurídica (contribuinte) “e” em nome do administrador (responsável). Esta vogal “e” representaria a existência de solidariedade, o que não é o caso, como já demonstrado linhas alhures.

Portanto, concluímos que o redirecionamento da execução somente poderá ser admitido se, de forma indispensável, o pedido da Fazenda Pública venha acompanhado do processo de apuração da responsabilidade (acertamento da relação tributária), como causa de pedir (do redirecionamento), demonstrando uma das situações caracterizadoras da responsabilidade pessoal do administrador, prevista no artigo 135, III, do CTN.

Caso contrário, a pretensão do Fisco deve ser obstada, em homenagem a ordem jurídica justa.

5.3. O processo administrativo fiscal de acertamento da relação tributária

Como visto, não há como deferir o pedido de redirecionamento da execução fiscal sem a apuração prévia da conduta do administrador.

A necessidade de prévio acertamento tributário, antes de qualquer imputação de responsabilidade tributária, amparado nos primados

constitucionais do acesso à Justiça e do devido processo legal, se faz presente uma vez que o disposto no artigo 135, do Código Tributário Nacional, envolve um esboço da teoria da desconsideração da pessoa jurídica, em razão da proximidade existente entre as concepções de natureza teórica sobre desconsideração e a regra do citado artigo 135.

Outro ponto importante que justifica o mencionado acerto tributário prévio para a responsabilização tributária dos administradores, encontra-se no fato de representar exceção no ordenamento jurídico, pois a regra geral de direito distingue claramente as obrigações da pessoa jurídica e a da pessoa que a corporifica.

O único meio de realizar o acerto sobre a existência da responsabilidade do administrador e da apuração do suposto ato ilícito por ele praticado, é através do processo administrativo fiscal para esta finalidade instaurado, no qual o terceiro, regularmente notificado, poderá exercer plenamente seu direito ao contraditório e à ampla defesa.¹²³

¹²³ Diva Malerbi ensina: “*De regra, o procedimento é caracterizado pela sucessão ordenada de atos tendentes à manifestação de uma vontade funcional, em ato de aplicação concreta da lei. Quanto à questão terminológica, a doutrina, por estar associado o termo ‘processo’ tradicionalmente ao exercício da função jurisdicional, atribuída com exclusividade ao Poder Judiciário, e com o fim de evitar confusão entre o modo de atuar da Administração Pública e do Judiciário nos atos de aplicação do direito, optou pela reserva do conceito de procedimento para exprimir a atuação processual nos atos de administração tributária. (...) A Constituição Federal ao formular a exigência de “procedimento administrativo” (CF, 5º, LV) qualificou-o como procedimento com participação dos interessados no ato final, em contraditório e ampla defesa (com os meios e recurso a ela inerentes), ou seja, o autêntico processo que, necessária e obrigatoriamente, deve ocorrer no âmbito da Administração Pública, sempre que presente controvérsia a respeito de direitos, que poderão ser afetados pelo ato administrativo, ou de acusados em geral*” In **Processo administrativo tributário** / coordenação Ives Gandra da Silva Martins : conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. Nova série n. 5. São Paulo : Revista dos Tribunais : CEUU, 1999, p. 117/119. A doutrinadora explica que a Constituição Federal subordinou o processo administrativo fiscal aos princípios do contraditório e do devido processo legal, classificando-o como um autêntico instrumento de acerto da relação jurídica tributária, no qual o contribuinte e a administração ocupam posição paritária na sua instrução.

Vale Lembrar, como examinado no capítulo anterior, que a responsabilidade do administrador prevista no artigo 135, III, do CTN, possui o signo sancionatório e configura-se como responsabilidade subjetiva do agente.

O caráter sancionatório de que se reveste o citado artigo, faz parte do arsenal que o Fisco recebe da lei para cumprir o seu poder-dever de arrecadar tributos, quando ocorre o inadimplemento da obrigação tributária.

De outro lado, o contribuinte possui direitos e deveres resguardados no ordenamento jurídico, especialmente na Constituição da República. Dentro os direitos fundamentais do contribuinte, encontramos às limitações ao poder de tributar do Estado.

No arcabouço das limitações ao poder de tributar, observamos, entre muitos outros, o da legalidade, que limita a ação do Fisco aos exatos termos da lei. Assim, a atividade administrativa do Fisco restringe-se aos limites previstos na legislação.

Aliás, o princípio da legalidade previsto nos artigos 5º, II e 150, I, da Constituição Federal, é o ponto nuclear do ordenamento jurídico brasileiro, cuja observação deve ser rigorosa em todos os atos judiciais e administrativos. O referido princípio veda ao Fisco aumentar ou exigir tributo sem lei anterior que o estabeleça, desautorizando, inclusive, qualquer valoração pessoal do agente público, que deve agir nos exatos limites da lei tributária, proibindo-lhe, inclusive, exigir o cumprimento de obrigação ou imputar penalidade sem que esteja, expressamente, descrita na norma.

Assim, se o Fisco tem a seu favor a aplicação da medida sancionatória para receber o tributo devido do administrador da pessoa jurídica, em razão de seu suposto ato contrário à lei, contrato social ou estatuto; o cidadão (o administrador) tem a seu favor a garantia constitucional da prévia ciência dos gravames que lhe serão impingidos no caso de descumprimento de dispositivo de lei.

Celso Antônio Bandeira de Mello enfoca o rigor do princípio da legalidade em relação às infrações e sanções, lembrando a necessidade do *“devido processo legal para imposição das sanções, pois este é uma das mais salientes e eficazes aplicações do princípio da legalidade.”* Complementa: *“Eis, pois, que a obediência ao devido processo legal apresenta-se como um dos pontos mais relevantes a serem criteriosamente atendidos para obediência completa ao princípio da legalidade no direito administrativo sancionador”*.¹²⁴

De outra banda, tendo em vista que a responsabilidade do administrador caracteriza-se como subjetiva, conforme já demonstrado no capítulo anterior, recai sobre o Fisco o ônus probatório de comprovar, cabalmente, a ocorrência dos elementos da responsabilização tributária (excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos).

Cândido Dinamarco afirma que cabe à Fazenda Pública o ônus da prova do ato ilícito do administrador:

¹²⁴ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **O princípio da legalidade e algumas de suas considerações para o direito administrativo sancionador.** In Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais, organizada por Paulo Bonavides. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p.65 e 75.

“(...) não tenho dúvida em afirmar que, diante da questão referente à desconsideração da personalidade jurídica, a eventual fraude cometida pelo devedor (ou por sócios da sociedade devedora) é fato constitutivo: fato constitutivo do direito da credora a satisfazer-se, excepcionalmente, à custa do patrimônio do sócio. Reside nos eventuais atos fraudulentos a causa que em tese pode conduzir a essa solução extraordinária. Sem fraude não se desconsidera; sem prova, a fraude não pode ser reconhecida. Com isso e lembrada a fundamental razão ética e sistemática da outorga do ‘onus probandi’ dos fatos constitutivos ao demandante, chega-se sem dificuldade à conclusão de que o credor haveria de provar a fraude, não o contrário.¹²⁵”

Arruda Alvim¹²⁶ ressalta que a teoria do ônus da prova se aplica aos processos e ações em geral, exceto em determinados casos, previstos em lei própria. Diz ainda, que as regras do ônus da prova destinam-se, desde logo, aos litigantes do ponto de vista de como se devem comportar, à luz das expectativas que o processo lhes enseja.

Vale dizer, o ônus da prova recai sobre o credor quanto ao fato constitutivo de seu direito. Como a Fazenda Pública busca substituir a pessoa jurídica pelo administrador, sob a alegação da prática de ato eivado de irregularidade ou ilegalidade, o ônus probatório lhe pertence, sem qualquer possibilidade de inversão.

¹²⁵ DINAMARCO, Cândido Rangel. **Fundamentos do processo civil moderno**. Tomo II. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 1187.

¹²⁶ ALVIM, Arruda. **Manual de direito processual civil**. V. II. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p. 247.

Noutras palavras, a Fazenda Pública, para fazer valer seus pretensos direitos (de transferir a responsabilidade para o administrador) deve provar suas alegações como fato constitutivo de seu direito. Aliás, o Supremo Tribunal Federal¹²⁷ e o Superior Tribunal de Justiça¹²⁸ já firmaram posição neste sentido.

Assim, neste quadro, considerando a ameaça que paira sobre o patrimônio do administrador, em decorrência da responsabilidade tributária prevista no referido artigo 135, do CTN, a Constituição Federal lhe garante o direito de ser previamente informado pelo Fisco sobre a imposição tributária, a título sancionatório, para que tenha a possibilidade de realizar a sua ampla defesa e o contraditório.

Cabe, por oportuno, ressaltar que o artigo 4º, inciso V, da Lei 6.830/80, prescreve que a execução judicial poderá ser promovida contra o responsável tributário "*nos termos da lei*".

Ora, considerando que a administração pública é "*plenamente vinculada*" aos preceitos legais, não lhe sendo permitidos qualquer descumprimento, sob pena de crime funcional de seus agentes, conclui-se que o Fisco não tem liberdade de escolha para promover a execução. Isto é, a

¹²⁷"Execução Fiscal. Sociedade por cotas de responsabilidade limitada entre cônjuges. Possibilidade. Penhora de bens do sócio. Descabimento, se não houve conduta culposa ou dolosa, excesso de poder, infração de lei ou de contrato. **Ônus da prova que cabe à Fazenda Pública.** Penhora. Insubsistente. Embargos de Terceiros Procedentes. CTN, ART. 135, III." (STF - Recurso Extraordinário 108.728/5 - Rel.: Min. Néri da Silveira - J. em 03/02/1989 - Jurisprudência Brasileira 165/277).

¹²⁸"Tributário - Sócio-gerente e/ou diretor de pessoa jurídica de direito privado - Responsabilidade pessoal pelo não-pagamento de tributo - Art. 135, III, do CTN - Dolo - Comprovação imprescindível. 1. A responsabilidade do gerente ou diretor de pessoa jurídica de direito privado, pelo não-pagamento de tributo no prazo estipulado, **decorre da atuação dolosa que deve ser cabalmente provada.** 2. Recurso especial conhecido, porém, improvido." (STJ - REsp nº 174.532-PR (1998/0037147-8), 2ª T. - Rel. Min. Francisco Peçanha Martins; DJ 21/08/2000 p. 108.).

expressão “*nos termos da lei*” representa o comando dado ao agente para que promova a cobrança judicial contra o responsável tributário, somente na forma e nas condições estabelecidas na lei. Mas, quais condições? Qual lei?

O Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição de 1988, como Lei Complementar, responde às indagações, ao prescrever à Fazenda Pública o dever de apurar e identificar o sujeito passivo através dos procedimentos administrativos de lançamento tributário e de inscrição na dívida ativa.

Tanto num caso, como noutro, o procedimento administrativo de lançamento, na forma e finalidade prevista no artigo 142, do CTN (vide seção 2.2, do Capítulo II, deste trabalho), inaugura o acertamento da relação tributária.

Devemos lembrar que o artigo 145, do CTN, completando o dispositivo sobre lançamento tributário (art. 142) prescreve que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de impugnação do próprio sujeito passivo ou de recurso de ofício. Assim, por via oblíqua, infere-se que o legislador tornou obrigatória a notificação do responsável. Caso contrário, porque da expressão “... *o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo*” ?

A lei expressamente dispõe em seu artigo 135, inciso III, **quem** (*o gerente, diretor ou representante*) e **quando** (*prática dos atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos*) haverá a responsabilidade tributária, não deixando espaço para o agente público decidir.

A Constituição Federal estabeleceu que “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ele inerentes*” (art. 5º LV). Neste caso, infere-se que o processo administrativo foi destacado constitucionalmente como um instrumento obrigatório na apuração e no controle dos atos da Administração Pública.

Portanto, por determinação legal, o procedimento administrativo do lançamento inaugura a apuração do crédito tributário e que seu inadimplemento deve ser inscrito na dívida ativa, também por um procedimento administrativo, cujo termo, autenticado por autoridade competente, indicará obrigatoriamente o nome do devedor e dos co-responsáveis, sob pena de qualquer omissão ou erro provocarem a nulidade da inscrição e do respectivo processo de cobrança.

Noutros dizeres, a lei determina que a Fazenda Pública tem o dever legal de formar o seu próprio título executivo, através de rigoroso procedimento administrativo, como condição indispensável para exigir o respectivo crédito tributário, acaso não ocorra o pagamento espontâneo pelo devedor.

Desse modo, a relação tributária nasce e se extingue ou é excluída (no caso de isenção e anistia) mediante o devido processo administrativo.

Pelo exposto, infere-se que o Código Tributário Nacional, em consonância com a Constituição Federal, proíbe a promoção de qualquer medida constrangedora do patrimônio dos particulares, sem que se tenha

procedido a prévio e regular processo administrativo, para apuração da obrigação tributária e do respectivo sujeito passivo.

Wagner Balera lembra que o Direito Tributário é o modo lícito de invasão dos bens que integram o patrimônio do contribuinte ou responsável, todavia, destaca que sem o devido processo, que se inicia com o lançamento e que finda com a decisão final proferida pela jurisdição administrativa, o poder fiscal não pode invadir o patrimônio do particular, mediante execução forçada.¹²⁹

Não se pode acusar terceiros da prática de atos ilícitos (excesso de poderes, infração a lei, estatuto ou contrato social) responsabilizando-os por dívidas tributárias que a princípio não lhes pertencem, sem que esteja devidamente comprovado, em prévio procedimento administrativo, com todos os requisitos exigidos pela lei.

O Superior Tribunal de Justiça abona este entendimento:

*“Embargos à execução fiscal - Diretores - Não apuração de ato ilícito
- Responsabilidade inexistente.*

I - Não se pode atribuir a responsabilidade substitutiva para sócios, diretores ou gerentes, prevista no art. 135, III, do CTN, sem que seja antes apurada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II - Não ocorre a substituição tributária pela simples circunstância de a sociedade achar-se em débito para com o fisco.

¹²⁹ BALERA, Wagner. *in* **Processo administrativo tributário** / coordenação Ives Gandra da Silva Martins. Nova série n. 5. São Paulo: Revista dos Tribunais – CEUU, 1999, p. 472.

III - Não é responsável tributário pelas dívidas da sociedade o sócio-gerente que transferiu regularmente suas cotas a terceiros, continuando, com estes, a empresa.

IV - A responsabilidade tributária solidária prevista nos artigos 134 e 135, III, alcança o sócio-gerente que liquidou irregularmente a sociedade limitada. O sócio-gerente responde por ser gerente, não por ser sócio. Ele responde, não pela circunstância de a sociedade estar em débito, mas por haver dissolvido irregularmente a pessoa jurídica.”¹³⁰ – (destaques nosso).

Esta posição decorre do próprio sistema jurídico, em face do preceito constitucional de que ninguém poderá ser privado de seus bens, tanto em processo administrativo quanto judicial, sem o devido processo legal (art. 5º, LIV e LV, da CF).

Destaca-se que somente haverá certeza da responsabilidade de o diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica quando a Fazenda Pública comprovar a assunção da obrigação da pessoa jurídica por este e exista uma decisão declaratória da sua responsabilidade, apurada em prévio processo administrativo de cognição.

Quando a Lei de Execução Fiscal (art. 2º, § 3º e art. 3) e o Código Tributário Nacional (art. 204) preceituam que a Certidão da Dívida Ativa gozam de liquidez e certeza, induzem a conclusão lógica de que ocorreu um procedimento administrativo que identificou o nome do sujeito passivo

¹³⁰ STJ - REsp nº 260.524-RS (2000/0051191-9); 1ª T. Rel. Min. Humberto Gomes de Barros; DJ 01/10/2001 P. 165.

(contribuinte e/ou responsável tributário) e que se apurou devidamente o montante devido e a matéria tributável.

Não devemos esquecer que o § 3º do artigo 2º, da Lei 6.830/80, prescreve que a inscrição na dívida ativa do devedor, se constitui ato de controle administrativo da legalidade do referido crédito.

O controle administrativo da legalidade pela inscrição na dívida ativa não é um ato isolado. É fruto de uma decisão administrativa, proferida por uma autoridade competente, materializada por um procedimento administrativo destinado a sua formação.

Ricardo Mariz esclarece a respeito:

“O quadro até agora descrito completa-se com o art. 201 do CTN, segundo o qual constitui dívida ativa tributária aquela ‘regularmente inscrita na repartição competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final em processo regular’. Desse mandamento deriva inequivocamente que a Fazenda Pública somente pode inscrever a dívida, para posterior cobrança judicial, se previamente tiver havido um processo regular cuja decisão final tenha fixado a existência dessa dívida e cujo prazo de pagamento tenha se esgotado”¹³¹.

Com efeito, podemos deduzir que a inscrição na dívida ativa decorre de um processo administrativo que transmite todas as conseqüências jurídicas nele apuradas.

¹³¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *In Processo administrativo tributário* / coordenação Ives Gandra da Silva Martins. 2ª ed. São Paulo: RT, 2002. p. 198.

Sendo assim, a indicação do administrador como o responsável tributário pelas dívidas tributárias da pessoa jurídica somente ocorrerá nos autos do processo administrativo fiscal, de cujo procedimento deverá participar em condições paritárias e com a garantia do devido processo legal.

O nome do responsável tributário somente poderá constar da Certidão de Dívida Ativa, nos termos do artigo 202, do CTN, se apurado no mencionado processo administrativo que deverá ter demonstrado cabalmente qual o ato ilícito praticado pelo dirigente que justifique sua responsabilização.

Todavia, se no referido processo administrativo não for demonstrado o ato ilícito do administrador, seu nome não poderá constar da Certidão da Dívida Ativa como responsável tributário da pessoa jurídica. Isso porque o processo administrativo não constitui mero formalismo, mas sim formalidade imprescindível à formação e ao controle de legalidade dos atos administrativos.

O lançamento tributário, núcleo da função administrativa em matéria tributária, por definição legal, constitui um procedimento tendente a verificação da relação jurídica que pode ser questionada pelo sujeito passivo através do processo administrativo tributário, previsto, inclusive, no artigo 151, inciso III, do CTN.¹³²

A Constituição Federal, ao cercar os procedimentos no âmbito da Administração Pública com garantias fixadas ao processo judicial – contraditório e ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes -

¹³² “Art. 151 – Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”.

concebeu ao processo administrativo, em particular, ao de caráter tributário, o pleno acesso à Justiça, corolário do Estado Democrático de Direito.

James Marins lembra que o princípio da Justiça deve nortear, especialmente, o processo tributário:

*“(...) diante do fato de que não há segurança de que, em sua função administrativa, o órgão executivo faça prevalecer a justiça por sobre sua finalidade específica (arrecadatória, v.g.) criam-se, entre outras coisas, dentro da própria atividade administrativa, órgãos destinados à revisão das questões que lhe são postas e assim façam justiça. Demonstra Allorio, que do ponto de vista da justiça, aquela concernente às questões tributárias é uma justiça qualificada – que se afigura mais grave que aquela referente a outros quadrantes da Administração seria duplamente injusta: **‘Onde o ato administrativo é injusto, o ato de imposição tributária é duas vezes injusto’**.”¹³³*

Portanto, a Administração Pública, especialmente a fazendária, deve ser regida pelos princípios constitucionais que a norteiam (Art. 37, CF), dentro os quais sobressai o da moralidade, da legalidade e da eficiência, assim como o da auto-tutela que devem os órgãos administrativos exercer sobre os próprios atos, com o que se aperfeiçoa o crédito tributário em formação, dando prevalência à verdade real e evitando a sucumbência noutra esfera (a judicial).

Não bastasse isso, a Fazenda Pública deve ser um órgão efetivamente paritário e serviente ao devido processo legal.

¹³³ MARINS, James. **Princípios fundamentais do direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 93/94.

Assim, conclui-se que o procedimento administrativo de acerto da relação tributária se apresenta como uma espécie de incidente necessário para instruir a cobrança judicial ou o pedido de redirecionamento da execução fiscal contra o administrador da pessoa jurídica inadimplente, assegurando sempre o devido processo legal, especialmente o exercício da ampla defesa e do contraditório, como símbolo do princípio constitucional do acesso à Justiça e do Estado de Direito.

Na próxima seção analisaremos a exceção de pré-executividade como instrumento de defesa do administrador apontado ou não como responsável tributário, na certidão da dívida ativa, em razão do disposto no artigo 135, III, do CTN.

5.4. A exceção de pré-executividade como meio de defesa do administrador.

Constituído o crédito tributário, através do procedimento administrativo do lançamento, nasce para a Fazenda Pública o direito-dever de promover a cobrança judicial, através do ajuizamento da competente execução fiscal, caso o contribuinte ou o administrador não efetue, espontaneamente, o pagamento de sua obrigação tributária.

Noutras palavras, efetuado o lançamento e esgotado o prazo fixado para pagamento e não havendo a regular extinção do crédito tributário, o débito

constitui-se em dívida ativa tributária, quando devidamente inscrita na repartição competente, devendo o Estado, apoiado em seu poder coercitivo, exigir o pagamento da dívida, mediante execução fiscal da Certidão da Dívida Ativa¹³⁴.

A Lei 6.830/80 que cuida do processo de execução fiscal das receitas tributárias e não tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias, quando de sua promulgação, buscava oferecer uma forma mais célere e eficaz de obter a satisfação do respectivo crédito tributário, em razão do interesse público a que se destinam, diferenciando-se, dessa maneira, do processo de execução regida pelo Código de Processo Civil.

A indigitada lei prometia celeridade no processo, uma vez que simplificava o processo de execução da Dívida Ativa, reduzindo, substancialmente, o número de despachos interlocutórios do Juiz, liberando-o de trabalhos meramente burocráticos em favor da atividade judicante. Entre outras razões, também vislumbrava rapidez, pois as citações poderiam ser realizadas através do correio.

¹³⁴O artigo 201 do CTN dispõe que "*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*".

Para a realização da execução, por expressa disposição legal, a inscrição do devedor no livro próprio, com os requisitos elencados no artigo 202, do CTN, já apurados por ocasião do lançamento tributário, é condição essencial para a formação do crédito fazendário e respectivo título de crédito, líquido e certo, que servirá de base para instruir a execução fiscal. O inciso I, do citado artigo 202 e do artigo 203, impõem, como primeiro requisito da certidão de dívida ativa, a identificação do devedor, e sendo o caso, dos co-responsáveis, sob pena de nulidade da inscrição e do processo de cobrança.

Na execução fiscal, a petição inicial não necessita se apresentar, diretamente, com os requisitos do artigo 282, do Código de Processo Civil, uma vez que a Certidão da Dívida Ativa já dispõe de todos os elementos necessários.

Da mesma forma, o despacho do juiz recebendo a inicial, já autoriza a expedição e o cumprimento do mandado de citação, de penhora ou arresto, a avaliação dos bens constritos e o respectivo registro da constrição.

Pois bem, regularmente inscrita a dívida ativa, o título daí decorrente (CDA) reveste-se da presunção de certeza e liquidez, todavia, podendo ser desconstituído por prova inequívoca, uma vez que não é absoluta a sua presunção.

O processo de execução fiscal, em face de sua concepção compacta e célere, induz que a defesa do devedor somente poderá ser feita por meio da ação incidental de embargos, condicionada à garantia do juízo por penhora suficiente de bens.¹³⁵

Vale dizer, para o administrador-executado resistir à exigência do tributo, em razão de sua responsabilização, por meio do oferecimento dos embargos, terá que garantir a execução juízo, conforme disposto na Lei 6.830/80 (Art. 16).

¹³⁵ A Lei 11.382/06, ao imprimir alterações ao Código de Processo Civil, no âmbito das execuções por título extrajudicial, permitiu o oferecimento de embargos pelo executado, independentemente de penhora. Diverge, a doutrina, sobre a aplicabilidade dessa nova lei às execuções fiscais, cujo procedimento é regulamentado em lei própria (Lei 6.830/80). Ou seja, discute-se se essa possibilidade (oposição de embargos independentemente da garantia do juízo) se estende também às execuções fiscais, o que, em nossa opinião, dada a existência de lei própria, não é possível. Essa conclusão robustece ainda mais a possibilidade (e o interesse) da oposição da exceção de pré-executividade pelo executado.

Todavia, esta exigência não confere o direito ao pleno acesso à Justiça, concebida na Constituição da República.

Cândido Dinamarco, no alto de seu magistério, defende a idéia de que o administrador-executado deve possuir um instrumento capaz de demonstrar a iliquidez e incerteza do título executivo, a sua nulidade, a ilegitimidade passiva, a decadência do direito da Fazenda ou da prescrição, sem que para isso tenha que dispor de seus bens pessoais. Confira sua opinião:

“Inexistindo título ou qualquer outro provimento jurisdicional que o reconheça como devedor ou mesmo como responsável, de algum modo esse reconhecimento há de ser feito pelo juiz competente e em sede processual adequada. Algum pronunciamento judicial há de ser emitido previamente, mediante instrução razoável, com vista ao possível reconhecimento da legitimidade de terceiro e, mediante isso, a estender a ele a eficácia do título executivo.”¹³⁶

Nem se diga que nos Embargos à Execução o responsável tributário poderia demonstrar sua não responsabilidade (inocência). Depois de citado e penhorado seu bem particular, o chamado responsável tributário já terá sofrido toda sorte de prejuízos, tais como: nome inscrito no CADIN – Cadastro Nacional de Inadimplentes e no SERASA, restrição de crédito na praça, indisponibilidade do bem penhorado, vedação de participação em licitação pública etc.

¹³⁶ DINAMARCO, Cândido Rangel. **Fundamentos do processo civil moderno**. Tomo II. 4^a ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 1196.

Mesmo que após a demanda, longa como é pública e notória, a sentença judicial acolha seus embargos inocentando-o ou reconhecendo sua ilegitimidade para figurar no pólo passivo, o responsável tributário jamais conseguirá recompor os prejuízos materiais e morais experimentados.

Novamente, emprestamos os ensinamentos de Cândido Dinamarco:

“A penhora é um gravíssimo ato de constrição judicial, que, ao concentrar a responsabilidade patrimonial sobre determinado bem assim afeta-lo à satisfação do crédito, exclui a posse do devedor sobre ele e predispõe as coisas para que, mediante a alienação em hasta pública, no futuro o próprio domínio seja perdido. Embora em si mesma não altere o direito de propriedade do bem, obviamente a penhora dificulta sobremaneira a sua alienação, na realidade do mercado, reduz-lhe brutalmente o preço. Por outro lado, e talvez isso seja o mais grave no caso concreto, ter um bem penhorado implica séria lesão ao crédito da pessoa e dificuldades imensas no exercício empresarial (a principiar pelas restrições que sofre, v.g., nas licitações publicas.”¹³⁷

Veja que se o Embargante (responsável tributário) demonstrar nos referidos Embargos que não era o responsável, além de todo o custo do processo e movimentação da máquina judiciária, o Estado será condenado no ônus da sucumbência, impondo despesas desnecessárias ao erário público.

Teresa Arruda Alvim Wambier, na mesma linha, aponta a necessidade de mecanismos de controle antes de qualquer constrição de bens:

¹³⁷ Op. cit., p. 1196.

“Seria absurdo que o sistema não contivesse freios, consubstanciados nas decisões negativas de admissibilidade, cujo objetivo é evitar que prossiga uma etapa procedimental gerada por um pedido fadado ao insucesso. É justamente a isto que se visa com o possibilitar que o executado alegue certo tipo de “defesa”, mesmo antes da citação, principalmente quando se trata de alegações que, se conhecidas e acolhidas, devem gerar necessariamente a extinção daquilo que nem execução chegou a ser.”¹³⁸

Ademais, o processo de execução, é um procedimento de caráter coativo, que coloca o devedor submisso aos preceitos restritos deste instituto. O artigo 566 do Código de Processo Civil, por exemplo, demonstra claramente o caráter coativo ao prescrever no seu texto a expressão "*execução forçada*". Além do mais, impõe ao devedor, uma situação sem o contraditório, pois este se admite apenas no incidente de Embargos e não nos autos da execução fiscal propriamente dito.

Deve ser ressaltado que o processo de execução coloca o devedor em situação de hipossuficiência com relação ao processo, afunilando os meios de defesa, transformando-o em verdadeiro devedor, não restando possibilidade de defesa, a menos que possua bens suficientes para garantir o juízo.

Cândido Dinamarco¹³⁹ defende que nestes casos há uma ilegítima inversão sistemática, quando a lei obriga o executado a opor embargos para

¹³⁸ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. WAMBIER, Luiz Rodrigues. **Processo de execução e assuntos afins**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 410.

¹³⁹ DINAMARCO, Cândido Rangel. **Fundamentos do processo civil moderno**. Tomo II. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 1200.

demonstrar que a execução não deveria ter sido endereçada contra ele e seu patrimônio, contrariando, dessa maneira, as bases do Estado de Direito.

Com efeito, os argumentos acima expendidos, reforçam nosso entender da necessária apuração previa da responsabilidade do administrador, antes de pedir o redirecionamento da execução fiscal ou incluir o seu nome na CDA como devedor co-responsável, a fim de permitir, sem garantia do juízo e respeitando os princípios constitucionais do devido processo legal ao acusado (responsável tributário) defender-se sem obstar o direito do credor.

Trazemos a baila, novamente, lição de Cândido Dinamarco:

“Não se clama por um processo justo somente pelo gosto formal da justiça no processo ou em seus procedimentos. (...) Sendo o processo um instrumento destinado a oferecer caminhos de acesso à ordem jurídica justa, não pode ser justo o sistema processual que não mostre ornamentado de requisitos para razoável previsão de que será apto a produzir resultados justos em prol de todos aqueles que se mostrem insatisfeitos em suas aspirações e desejos fundados no direito.”¹⁴⁰

Diante de tal obstáculo surgiu no curso da evolução do Direito Processual Tributário, a possibilidade de resistir a exigência fiscal sem que para isso o administrador necessite dispor de seus bens. O instrumento encontrado é, corriqueiramente, denominado de “exceção de pré-executividade”, que tem se apresentado como um meio eficiente e eficaz de

¹⁴⁰ Ibidem, p. 1282.

defesa do executado, inscrito ou não na Certidão da Dívida Ativa, diante da prática de irregularidades ou ilegalidades do fisco.

Vale dizer, a exceção de pré-executividade, fruto da construção pretoriana, tem cabimento nas hipóteses de inexistência ou nulidade do título executivo, assim como nas hipóteses referentes à falta de pressupostos processuais e ou condições da ação.

A exceção de pré-executividade pode ser definida como a argüição, via petição, nos próprios autos do processo executivo, de questões atinentes ao título, ao direito de ação ou à relação processual que possam ser conhecidas de ofício, tendo por objetivo final obstar a constrição de bens do executado pelo processo de execução, sem a realização do processo de conhecimento própria dos embargos à execução.

Este instituto tem alcançado grande aceitação dos tribunais e dos operadores de direito, porque passou a admitir que fossem alegadas questões que, embora não pudessem ser conhecidas de ofício, estavam evidentes, não havendo necessidade de dilação probatória.

Tem-se admitido, inclusive, a argüição de causas modificativas, extintivas ou impeditivas do direito do exeqüente (ex.: pagamento, decadência, prescrição, isenção, anistia etc.), desde que dispensável a dilação probatória.

O Superior Tribunal de Justiça, por diversas vezes, já se manifestou a respeito:

“RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IPVA. DISCUSSÃO SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DA EXAÇÃO SOBRE A PROPRIEDADE DE AERONAVES.

EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. CABIMENTO. RECURSO PROVIDO.

1. É cabível, em sede de execução fiscal, exceção de pré-executividade nos casos em que o reconhecimento da nulidade do título puder ser verificado de plano, bem assim quanto às questões de ordem pública, como aquelas pertinentes aos pressupostos processuais e às condições da ação, desde que não seja necessária dilação probatória.

2. A jurisprudência firmada no âmbito deste Tribunal Superior é no sentido do cabimento de exceção de pré-executividade para se discutir a constitucionalidade de tributo, porquanto o referido debate envolve, exclusivamente, matéria de direito, não necessitando, portanto, de dilação probatória, assim como é questão que deve ser conhecida de ofício pelo magistrado. Precedentes.

3. Recurso especial provido.”¹⁴¹

Quando o nome do responsável tributário constar da Certidão da Dívida Ativa, a arguição das matérias acima apontadas não encontra nenhuma resistência.

Todavia, se o responsável não figurar na CDA, nos parece também ser possível alegar além das matérias acima mencionadas, àquelas apontadas nas seções anteriores (v.g. necessidade de acerto prévio da responsabilidade tributária, comprovação a cargo da Fazenda da ação dolosa ou culposa do administrador, etc).

Desta forma, toda a matéria de ordem pública; falta de pressupostos processuais e das condições da ação, bem como a inexistência ou a deficiência do título que embasa a execução, pode ser alegada pelo devedor sem a necessidade de efetivar-se a penhora, diretamente no processo de

¹⁴¹ STJ - REsp 810.970/SP (2006/0012384-4). 1ª T. Min. Denise Arruda. DJ 12/11/2007.

execução ou mesmo a qualquer tempo, já que levam à própria nulidade da execução, a teor do que dispõe o artigo 618, do CPC.¹⁴²

Tal assertiva baseia-se no fato de a execução fiscal, em que pese suas próprias características e sua especificidade, não está e nem poderia estar fora do alcance de incidência de normas gerais do processo.

Há, pois, que se admitir a defesa antes da penhora, onde não se torne necessária qualquer dilação probatória, mesmo em execução fiscal e, diga-se, especialmente em execução fiscal, que representa a invasão do Estado no patrimônio do particular.

Cabe esclarecer que a doutrina e a jurisprudência têm apontado que a exceção de pré-executividade não pode ser oposta quando seja necessária a produção de provas, sob o argumento possuir o caráter sumário e relevante das matérias cabíveis neste instituto. Só é admitida se a prova pode ser demonstrada de plano, a semelhança do que ocorre no Mandado de Segurança. Vale dizer, o direito do excipiente deve ser de percepção imediata e de sumária constatação.

O Superior Tribunal de Justiça, por meio de reiteradas decisões, solidificou esse entendimento:

“RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. POSSIBILIDADE. DESNECESSIDADE DE

¹⁴² “Art. 618 – É nula a execução:

I - se o título executivo não for líquido, certo e exigível (art. 586);

II – se o devedor não for regularmente citado; e,

III – se instaurada antes de se verificarem a condição ou de ocorrido o termo, no caso do art. 572.”

“Art. 586 - A execução para cobrança de crédito fundar-se-á sempre em título líquido, certo e exigível.”

DILAÇÃO PROBATÓRIA. PROVAS PRÉ-CONSTITUÍDAS SUFICIENTES. SÚMULA 7/STJ. SÓCIOS. RESPONSABILIDADE VINCULADA AO EXERCÍCIO DE GERÊNCIA OU ATO DE GESTÃO. LEI 8.620/93. PREENCHIMENTO DAS CONDIÇÕES PREVISTAS NO ART. 135 DO CTN. RECURSO DESPROVIDO.

*1. Não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega prestação jurisdicional, o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia. 2. **É cabível, em sede de execução fiscal, exceção de pré-executividade nos casos em que o reconhecimento da nulidade do título puder ser verificado de plano, bem assim quanto às questões de ordem pública, como aquelas pertinentes aos pressupostos processuais e às condições da ação, desde que não seja necessária dilação probatória.** 3. Na hipótese dos autos, o Tribunal de origem, analisando o contexto fático-probatório, concluiu que as provas constantes dos autos são suficientes para se verificar a ilegitimidade da parte para figurar no pólo passivo da execução fiscal. Assim, não cabe a esta Corte Superior, em função da Súmula 7/STJ, avaliar se as provas pré-constituídas são suficientes ou não para afastar a referida legitimidade. 4. Segundo o disposto no art. 135, III, do CTN, os sócios somente podem ser responsabilizados pelas dívidas tributárias da empresa quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. Precedentes. 5. A Primeira Seção desta Corte de Justiça, no julgamento do Resp 717.717/SP, de relatoria do Ministro José Delgado, consagrou o entendimento de que, mesmo em se tratando de débitos com a Seguridade Social (Lei 8.620/93), "a responsabilidade pessoal dos sócios das sociedades por quotas de responsabilidade limitada" somente "existe quando presentes as condições estabelecidas no art. 135, III, do CTN" (REsp 833.977/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 30.6.2006). 6. Recurso especial desprovido,"¹⁴³ - – original sem negrito.*

¹⁴³ STJ - REsp 640.1557/RJ (2004/0017401-9). 1ª T. – Min. Denise Arruda. DJ 24/05/2007. p. 311.

Portanto, podemos concluir que no processo de execução fiscal, a exceção de pré-executividade se apresenta como meio e forma processual capaz de obstar a presunção de liquidez e certeza da dívida inscrita, permitindo a desconstituição do título executivo ou a irresponsabilidade do apontado devedor (administrador) sem que seja necessária a constrição de seus bens pessoais, como requisito essencial para interposição dos embargos à execução fiscal.

Com efeito, a exceção de pré-executividade pode ser manejada sempre que o pretense direito da Fazenda Pública se afronta com os direitos e garantias individuais do administrador, atacando todas as matérias de ordem pública ou não que dispensem produção de provas, com sucedâneo na cláusula do *due process of law* e do princípio da legalidade, norteador do sistema tributário nacional.

Além disso, esse instituto efetiva o princípio constitucional que assegura a todos uma razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação, reflexo do pleno acesso à Justiça.

Finalizando, procuramos demonstrar neste capítulo que a garantia do devido processo legal, como fio condutor do pleno acesso a Justiça, autoriza que os conflitos advindos da execução fiscal podem ser evitados da seguinte forma:

I - com a instauração prévia do processo administrativo de acerto tributário;

II - o processo administrativo de acerto tributário representa um instrumento capaz de instruir o pedido de redirecionamento da execução fiscal da pessoa jurídica para a pessoa do seu administrador; e,

III – se não ocorrer nenhuma das hipóteses dos incisos anteriores, o administrador poderá obstar a pretensão da Fazenda credora, interpondo a exceção de pré-executividade, sem que para isso seja necessário dispor de seus bens particulares.

Finalizando, podemos dizer que quando a Constituição Federal garante o acesso à Justiça, por meio do devido processo legal, não o faz com o propósito de criar mera regra formais e com o intuito meramente processualístico. A pretensão é garantir que nenhuma lesão ou ameaça a direito do cidadão ficará sem proteção ou solução, seja através do Estado-Juiz ou da justiça privada.

Em suma, o devido processo legal significa processo justo. O processo justo representa o fio condutor do acesso à Justiça. E somente o acesso à Justiça é capaz de assegurar de forma eficaz e rápida uma tutela adequada à realidade.

CONCLUSÃO

O conceito de justiça é um valor pródigo em sentidos e uma indagação a um só tempo moral, jurídica, teológica, política e filosófica.

Não obstante, quando se fala em acesso à Justiça se pensa e se busca uma justiça eficaz, ágil, acessível e garantidora de uma ordem jurídica justa, sem qualquer ressalva ou desproporcionalidade entre a Administração Pública e o Particular.

A Constituição Federal, dentro de uma ordem jurídica justa, estabeleceu a tributação como fonte principal de receita financeira do Estado, justamente, para que este possa promover e assegurar as garantias e os direitos fundamentais da sociedade e dos indivíduos que a compõem.

A referida tributação decorre de uma relação jurídica, cujo objeto da obrigação principal é o dever do sujeito passivo (contribuinte ou responsável) pagar um determinado tributo ao sujeito ativo (Estado), bem como cumprir com os deveres formais (obrigações acessórias), com o intuito de prestar informações e documentos de interesse da fiscalização e da arrecadação.

A obrigação principal nasce com características de iliquidez e de incerteza, cuja liquidação se realiza através do ato administrativo privativo da autoridade administrativo, denominado de lançamento, que identifica o nome

do sujeito passivo, explicita o valor do débito (*quantum debeatur*), a forma e prazo de pagamento da obrigação.

O sujeito passivo da obrigação tributária pode ser: contribuinte e responsável. O primeiro também chamado de sujeito passivo direto, possui relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Isto é, paga o tributo uma vez que o seu patrimônio, desde o primeiro momento, será alcançado pela carga econômica do tributo; e o segundo também chamado de sujeito passivo indireto, é a pessoa que paga o tributo em nome do contribuinte, por expressa disposição legal, sem revestir a condição de contribuinte. Isto é, passa para o pólo passivo da relação jurídica tributária em razão de algum outro fato jurídico previsto em lei.

A sujeição passiva indireta configura-se como responsabilidade tributária de terceiros prevista no Código Tributário Nacional e divide-se em duas: por substituição e por transferência.

Na responsabilidade por substituição, o dever de pagar o tributo, por expressa determinação da lei, já nasce na pessoa do responsável. Ocorrido o fato imponible, o substituto (responsável tributário) já é colocado no pólo passivo da relação jurídica tributária. Na responsabilidade por transferência, o dever de pagar o tributo nascido na pessoa do contribuinte desloca-se à pessoa do responsável, pela ocorrência de um acontecimento prestigiada pela lei, após o fato gerador.

Esta última comporta três hipóteses: por sucessão (sucessão por aquisição de bens imóveis, de bens e sucessão empresarial – Arts. 129 a 133

do CTN); de terceiros (subsidiária – Art. 134 e pessoal – Art. 135, ambos do CTN); e por infrações (Art. 138, CTN).

A responsabilidade por transferência de terceiros, prevista no artigo 134, do CTN, prescreve que se o terceiro relacionado no citado artigo, por sua ação ou omissão, ensejar o inadimplemento da obrigação principal pelo contribuinte responderá pelos débitos tributários deste. Esta não é propriamente responsabilidade por solidariedade como consta do texto legal, mas de subsidiariedade, em razão do caráter suplementar da referida responsabilidade. O terceiro somente sofrerá o encargo financeiro se, em razão de seu ato omissivo ou comissivo, impossibilite a Fazenda Pública de exigir o cumprimento da obrigação do contribuinte.

A responsabilidade tributária por transferência prevista no artigo 135, inciso III, é pessoal e exclusiva do terceiro (o administrador) que tem poderes de administração da pessoa jurídica, conferidos pela lei comercial ou civil e pelo contrato ou estatuto social.

O administrador da pessoa jurídica privada somente responderá pessoalmente pelas obrigações tributárias desta, quando seus atos de gestão forem praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A responsabilidade do artigo 135, III, do CTN, tem como causa determinante a efetiva comprovação da prática de atos dolosos (culpa subjetiva) realizados pelos administradores contra os interesses da pessoa jurídica. A responsabilização ocorre somente se a conduta foi realizada pelo

administrador de forma consciente, pessoal, ilícita e desautorizada pelas leis civis, comerciais ou pelo estatuto social.

O simples não pagamento de tributo, não caracteriza infração à lei, suficiente a ensejar à responsabilidade pessoal dos administradores, sendo necessária a comprovação de que o inadimplemento foi por atuação dolosa ou culposa destes, e contrários às leis civis, comerciais e aos estatutos da pessoa jurídica, cabendo ao Fisco o ônus probatório, em razão do princípio constitucional da presunção de inocência e da pretensão constitutiva do direito da Fazenda Pública.

Para a imputação da responsabilidade tributária ao administrador, deverá ser assegurado a ele o devido processo legal, no âmbito administrativo ou judicial, por exigência da garantia constitucional do pleno acesso à Justiça.

O administrador, por conta do caráter sancionatório da responsabilização tributária prevista no artigo 135, III, do CTN, tem assegurado pela Constituição Federal a garantia de que não será privado de seu patrimônio, sem que lhe seja concedida, entre outros direitos, a oportunidade irrestrita do devido processo legal.

O devido processo legal consiste na plena possibilidade da parte (o administrador) ter acesso à jurisdição competente capaz de impedir a ameaça ou a privação do seu patrimônio de modo arbitrário e contrário às garantias e direitos fundamentais, mesmo que seja o próprio Estado o agente violador.

Portanto, a responsabilização do administrador da pessoa jurídica, pelo não pagamento do tributo, deve ser precedida da instauração de um procedimento administrativo de acerto tributário, garantindo a igualdade entre as partes, o contraditório e a ampla defesa. Da mesma forma, o pedido fazendário de redirecionamento da execução fiscal para a pessoa do administrador, não pode ocorrer, sem o referido acerto prévio.

Todavia, se o nome do administrador constar da Certidão de Dívida Ativa, como co-responsável da pessoa jurídica, ou se for deferido o pedido de redirecionamento da execução fiscal sem o prévio acerto da relação tributária, poderá manejar a exceção de pré-executividade como meio processual capaz de obstar o processo de execução fiscal, desconstituir a CDA, demonstrar sua irresponsabilidade ou ilegitimidade, sem que seja necessária a constrição de seus bens particulares.

A exceção de pré-executividade, por força da cláusula do *due process of law* e do princípio de acesso à Justiça poderá se oposta sempre que a Fazenda Pública exeqüente macular ou ameaçar os bens e direitos do terceiro.

Ante toda a exposição levada a cabo ao longo deste trabalho, chegamos convencidos de que a regra do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, se analisada em conjunto com todo o ordenamento jurídico pátrio, em particular com a Constituição Federal que assegura o devido processo legal, como o caminho ideal para o pleno acesso à Justiça, pode encerrar uma triste, longa e equivocada interpretação da responsabilização tributária do administrador de pessoa jurídica inadimplente com as dívidas tributárias.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALTAVILA, Jayme de. **Origem dos direitos dos povos**. 9ª ed. São Paulo: Ícone, 1991.

ALVIM ARRUDA, Eduardo. **Curso de direito processual civil**. v.1. Revista dos Tribunais: São Paulo, 1998.

ALVIM ARRUDA, José Manoel de. **Manual de direito processual civil**. V. 1. 8ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

ALVIM ARRUDA, José Manoel de e ALVIM ARRUDA, Eduardo (Coordenação da Revista) **Revista autônoma de processo** n. 3. abr/jun.2007. Curitiba: Juruá, 2007.

ALVIM, J. E. Carreira. **Justiça : Acesso e descesso**. Revista da Associação dos Juízes Federais do Brasil. v. 21. n. 73. jan/jun.2003. Impetus: Niterói, 2003.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ANÔNIMO. **A razoabilidade constitucional**: o princípio do devido processo legal substantivo aplicado a casos concretos. Revista Jurídica Virtual do Palácio do Planalto nº 12 - Maio/2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/revista/Rev_12/razoab_const.htm>.

ARAÚJO CINTRA, Antônio Carlos de; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

ARISTÓTELES. **Ética à nicômacos**. Universidade de Brasília. [Brasília] [ca.1979].

ASSIS, Araken de. **Manual do processo de execução**. 8ª ed. ver. atual. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2002.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª ed. São Paulo : Malheiros, 1997.

BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BALERA, Wagner. **Processo administrativo tributário** / coordenação Ives Gandra da Silva Martins : conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. Nova série n. 5. São Paulo : Revista dos Tribunais : CEUU, 1999.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição : fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BOTALHO, Eduardo Domingos. **Curso de processo administrativo**. São Paulo : Malheiros, 2006.

BRASIL. **Constituições do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1967.

_____. **Constituição da república federativa do Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

_____. **Código tributário nacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

_____. **Grande enciclopédia Larousse Cultural**. 14 v. Nova Cultural, 1995.

CAPPELLETTI, Mauro & GARTH, Bryant. **Acesso à justiça**. Tradução de Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Fabris, 1988.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 10ª ed. São Paulo : Saraiva, 1998.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário. Fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência**. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CESAR, Alexandre. **Acesso à justiça e cidadania**. Cuiabá: UFMT, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários à constituição de 1988**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1977.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Forense, 1991.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. **Fundamentos do processo civil moderno**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **Instituições de direito processual civil**. V. 1. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. v.7 : responsabilidade civil. 19ª ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

DUTRA, Valvim M. **Renasce Brasil**. [s.l.] Independente, 2005.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Estudos de filosofia do direito**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 1989.

GRINOVER, Ada Pellegrini. **Os princípios constitucionais e o código de processo civil**. São Paulo: Buschatsky, 1975.

_____. **Novas tendências do direito processual**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1990.

- _____. **Processo em evolução**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1966.
- _____. **Assistência judiciária : Garantia de acesso à Justiça**. Encontro de Nacional de Valorização da Advocacia Pública. Série Eventos nº 3. São Paulo: Centro de Estudos da PGE/SP, 1994.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- KELSEN, Hans. **O que é justiça?** [tradução Luís Carlos Borges]. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001.
- LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 11ª ed. São Paulo: Método, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- _____. **Responsabilidade tributária dos sócios-gerentes nas sociedades limitada**. Repertório IOB de Jurisprudência. 1ª Quinzena de Novembro de 2000, nº 21/2000, c.1, texto 1/15319.
- MARINS, James. **Princípios fundamentais do direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998.
- _____. **Responsabilidade tributária**. Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo: Resenha Tributária – CEEU, 1980.
- MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1978.

MONTORO, André Franco. **Introdução à ciência do direito**. 25ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo civil na Constituição Federal**. 7ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

NOGUEIRA, Alberto. **O devido processo legal tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

_____. **Algumas observações sobre o redirecionamento da execução fiscal**. Disponível em: <www.jusnavegandi.com.br. Acessado em 28 Dez. 2006.>

NOGUEIRA, Antônio Henrique. **O Conceito de justiça na República de Platão**. Disponível em: <<http://www.ufpel.tche.br/ich/depfil/filesdis/dissertatio12.doc>. Acessado em 05 Jan. 2007.>

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

NUNES, Luiz Antônio Rizzatto. **Manual da monografia jurídica**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro. **O processo civil na perspectiva dos direitos fundamentais : Do formalismo no processo civil**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *In* **Processo administrativo tributário / coordenação Ives Gandra da Silva Martins**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

PACHECO, José da Silva. **Comentários à lei fiscal de execução fiscal**. 5ª ed. São Paulo : Saraiva, 1996.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PAVIANI, Jayme. **Platão & a República**. Rio de Janeiro : Jorge Zahar, 2003.

REALE, Miguel. **Fundamentos do direito**. 3ª ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1998.

ROSA, Marcos Valls Feu. **Exceção de pré-executividade**. 3ª ed. atual. Porto Alegre : Sergio Antonio Fabris Editor, 2000.

ROCHA, Alexandre Lobão. **A garantia fundamental de acesso do necessitado à Justiça**. Disponível em <[www:justica.gov.br/defensoria/pdf/artigos/artigo_alexandre.pdf](http://www.justica.gov.br/defensoria/pdf/artigos/artigo_alexandre.pdf). Acessado em 08 Fev. 2007.>

ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. **Limitações ao acesso à Justiça**. Curitiba : Juruá, 2001.

RODRIGUES, Horácio Wanderley. **Acesso à Justiça no direito processual brasileiro**. São Paulo : Acadêmica, 1994.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de direito financeiro e tributário**. 14ª ed. Rio de Janeiro : Renovar, 2000.

SANTOS, Eduardo Sens dos. **Justiça e moral: Estudo comparado dos conceitos em Kelsen, Kant, Reale e Del Vecchio**. Jus Navigandi. Teresina, ano 4. n. 45, Set/2000. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=12>. Acesso em: 10 fev. 2007.>

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

SILVA, Jorge Alberto Quadros de Carvalho. **Lei dos juizados especiais cíveis anotada**. São Paulo: Saraiva, 1999.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 9ª ed. São Paulo : Malheiros, 1993.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2002.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Processo de execução**. 17ª ed. São Paulo: Universitária de Direito, 1994.

TORRES, Jasson Ayres. **O acesso à justiça e soluções alternativas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro : Renovar, 1991.

TUCCI, Rogério Lauria. **Constituição de 1988 e processo : regramentos e garantias constitucionais do processo**. São Paulo : Saraiva, 1989.

ZEQUIM, Rodrigo Campos. **Responsabilidade tributária do administrador por dívidas fiscais da empresa**. 1ª ed. 3ª reimpr. Curitiba : Juruá, 2007

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; WAMBIER, Luiz Rodrigues. **Processo de execução e assuntos afins**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1998.

WATANABE, Kazuo. **Acesso à Justiça e sociedade moderna**. In: GRINOVER, Ada Pellegrini. Cândido Rangel Dinamarco e Kazuo Watanabe. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1988.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)