

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS – FGV/SP
Faculdade de Direito/Pós GVlaw

Marcelo Ferreira Cápua

**A Responsabilidade Tributária e seus limites: A formação do Título Executivo e
proposta de reclassificação doutrinária**

São Paulo

2015

Marcelo Ferreira Cápua

A Responsabilidade Tributária e seus limites: A formação do Título Executivo e proposta de reclassificação doutrinária

Trabalho de conclusão apresentado ao Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas – São Paulo, como um dos requisitos para a obtenção do diploma de especialista, sob a orientação da Professora Doutora Íris Vânia Santos Rosa.

São Paulo

2015

Marcelo Ferreira Cápua

A Responsabilidade Tributária e seus limites: A formação do Título Executivo e proposta de reclassificação doutrinária

Trabalho de conclusão apresentado ao Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas – São Paulo, como um dos requisitos para a obtenção do diploma de especialista, sob a orientação da Professora Doutora Íris Vânia Santos Rosa.

Aprovado em: ___/___/_____

Examinador responsável

São Paulo

2015

RESUMO

O presente trabalho se destina à análise do instituto da responsabilidade tributária (sujeição passiva de terceiros) e seus efeitos no patrimônio dos contribuintes e na condução de processos judiciais e administrativos. A pesquisa pretendeu em fixar os limites da responsabilização promovida pelo Fisco, tanto materiais quanto formais, unindo a doutrina relativa ao título executivo com a doutrina clássica da seara fiscal. Concluiu pela necessidade indispensável de se promover procedimento administrativo de responsabilização, sob pena de incompletude do título e, portanto, inviabilidade da manutenção da execução. Nesta medida, foi proposta nova classificação doutrinária, que divide as hipóteses de responsabilidade pela necessidade – baixa, média ou elevada – de se produzir provas em âmbito administrativo contra os responsáveis atingidos.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária. Título executivo. Procedimento administrativo.

ABSTRACT

This paper intends to analyze the institute of tax liability (third party fiscal obligations) and its effects on the property of taxpayers and conducting legal and administrative proceedings. The research intended to define the limits of accountability promoted by tax authorities, both material and formal, joining the doctrine concerning the enforceable titles with the classical doctrine of fiscal area. Concluded by the indispensable need to promote an administrative accountability procedure, because, in its absence, could otherwise means an incomplete title and therefore impossibility of maintaining the execution. To that extent, new doctrinal classification was proposed, which divides the kinds of responsibility by the need - low, medium or high - to produce evidence at the administrative level against those liable by law.

Keywords: Fiscal liability. Enforceable title. Administrative procedure.

SUMÁRIO

1.	Introdução - Definição e acepções para o instituto da responsabilidade tributária.....	7
1.1	Responsabilidade tributária como penalidade.....	9
1.2	Responsabilidade tributária como mera sucessão.....	11
1.3	Responsabilidade tributária como instrumento de praticabilidade.....	14
1.4	Efeitos da responsabilidade – integralidade, solidariedade e subsidiariedade.....	16
1.5	Proposta de classificação com base na dilação probatória administrativa necessária à responsabilização tributária.....	18
2.	A ampliação da sujeição passiva tributária de terceiros.....	19
2.1	Limitação constitucional formal às hipóteses de responsabilização.....	20
2.2	Limitação constitucional material às formas de responsabilização.....	21
2.3	Limitação da ampliação da responsabilidade tributária por meio de lei subnacional, ainda que autorizada por Lei Complementar.....	22
2.4	Limitação interpretativa à responsabilização dos sócios-administradores.....	23
2.5	Campo negativo de incidência – a lacuna da cisão.....	24
3.	Responsabilidade tributária e o título incompleto.....	25
3.1	O conflito entre a Praticabilidade e os direitos do Contribuinte.....	29
4.	Conclusões.....	30
5.	Referências bibliográficas.....	31
6.	Apêndice – Declaração de regularidade.....	32

1. Introdução - Definição e acepções para o instituto da responsabilidade tributária

O Código Tributário Nacional (CTN) contém diversos dispositivos que expandem a sujeição passiva para além do contribuinte *stricto sensu*. Em atenção à praticabilidade na arrecadação, o legislador, quando da elaboração desta norma, trouxe uma série de possibilidades da extensão da obrigação tributária a terceiros.

Desde então, a responsabilidade tributária tem gerado uma série de conflitos, onde se digladiam o Fisco e os responsáveis. Referidas demandas ocupam grande parte dos processos judiciais tributários – com preponderância das Execuções Fiscais –, bem como os processos administrativos das três esferas federativas.

Nestes processos, em geral, há ferrenha discussão acerca dos limites da administração fiscal ao atribuir responsabilidade tributária, mas este não é o cerne da questão. Verdadeiramente, há profundo choque entre princípios e valores nestas demandas, confrontando-se os direitos individuais dos sujeitos passivos com o direito público de tributação, que é, em *ultima ratio*, direito que garante o financiamento de todas as garantias fundamentais e serviços sociais providos pela Administração Pública.

Como todo tema jurídico que interfere diretamente no patrimônio dos cidadãos, sua disciplina teórica possui larga utilização prática nas demandas entre Fisco e Contribuinte¹. De igual modo, a tributação, enquanto invasão da propriedade privada dos cidadãos, é tema de extensa bibliografia. No Brasil, famigerado pela alta quantidade e complexidade de tributos, a quantidade e a qualidade da literatura tributária não tem equivalente.

Não é diferente na disciplina da responsabilização tributária de terceiros, existe quantidade razoável de obras, cuja solidez científica é invejável. Mesmo nas obras mais genéricas, como manuais ou mesmo códigos comentados, existe farta discussão acerca da natureza jurídica deste instituto.

Primeiramente, cumpre delimitar o espectro deste trabalho, que tratará dos aspectos concernentes à sujeição passiva tributária de terceiros, sejam estes responsáveis ou sucessores. Fixará seu objeto de estudo nos artigos 128 a 138 do Código Tributário Nacional e

¹ Denominação mais comum dada ao pagador de tributos no Brasil, ainda que semanticamente imprecisa, pois ignora o aspecto compulsório do tributo. Neste trabalho, chamar-se-á o contribuinte *stricto sensu* apenas de contribuinte e o contribuinte *lato sensu* de responsável.

sua aplicabilidade dentro de uma hermenêutica constitucional garantidora dos direitos dos contribuintes.

Traçará paralelo e fixará conceitos com a doutrina processual civil e privatista, para análise dos característicos constituintes do título executivo, pois é esta a “ferramenta” teórica utilizada pelo Fisco. Ao fixar referidos pontos, será possível a adaptação à disciplina fiscal.

Não está prevista a abordagem da substituição tributária, por se tratar de modalidade contributiva destinada a garantir praticidade fiscal, com regras que transmudam o critério pessoal e temporal – especialmente na substituição tributária para frente – da regra-matriz de incidência tributária, ao invés de estendê-lo como na responsabilidade tributária. Além disso, a sua larga utilização e complexidade na prática fiscal impediria um tratamento adequado do tema neste reduzido espaço.

Em princípio, vale traçar corte metodológico que fixe o ponto de partida, ou melhor, trace as premissas básicas que nos permitirá tirar as melhores conclusões possíveis, dentro de uma análise lógico-metodológica das balizas fixadas. A alegação de que a lei assim o impõe e isto basta é bastante vazia de conteúdo, sendo, além disso, posicionamento excessivamente fiscalista, totalmente alijado da proposta do artigo.

Não há concordância, ou um uníssono doutrinário, acerca da real natureza jurídica da responsabilidade tributária. Para uns trata-se de uma punição ao responsável, por seu descuido na condução de um negócio jurídico. Para outros, tratam-se de meras relações jurídicas de sucessão, causas e consequências que, positivadas, geram consequência jurídico-tributárias para seus agentes. Ainda, há os que sustentam se tratar de mero comando legal, que se presta à dilatação do critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária.

O que é seguro é que, de sua parte, o Poder Executivo, especialmente em sua vertente administrativa tributária, deve utilizar com absoluta parcimônia a responsabilidade tributária de terceiros, pois, trata-se, em si mesma, de vulneração de caros direitos dos cidadãos que custeiam a atividade estatal. Ainda, propõe-se o estreito controle da praticabilidade arrecadatória, em nome da redução das afrontas ao contribuinte, bem como suas inevitáveis discussões judiciárias e administrativas.

Dentre as principais correntes doutrinárias que se pretende destacar, o capítulo deverá ser concluído com a nossa posição, que aproveita muitos dos conceitos já sedimentados, combinando-os, além de trazer algo novo à discussão.

1.1 Responsabilidade tributária como penalidade

Neste tocante, a doutrina de CARVALHO (2011), que considera a relação entre Estado e Responsável Tributário como uma de natureza sancionatória é bastante reveladora, *in verbis*:

“Rigorosamente analisada, a relação envolve o responsável tributário, porém, é forçoso concluir que não se trata de verdadeira ‘obrigação tributária’, mas de vínculo jurídico com natureza de sanção administrativa. Não é demais repetir que a obrigação tributária só se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica, motivo pelo qual o liame da responsabilidade, nos termos traçados pelo Código Tributário Nacional, apresenta caráter sancionatório. (...) O único motivo que justifica sua desconfortável situação de responsável é não ter curado de saber, ao tempo da aquisição, do regular pagamento de tributos devidos pelo alienante até a data do negócio. Por descumprir esse dever, embutido na proclamação de sua responsabilidade, é que se vê posto na contingência de pagar certa quantia. (...) Denuncia, com força e expressividade, o timbre sancionatório que vimos salientando. A cabeça do artigo (134 do CTN) já diz muita coisa, e fizemos questão de grifar nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis porque revela a existência de indisfarçável ilícito e do animus puniendi que inspirou o legislador, ao construir a prescrição normativa. Não fora isso, e todos os incisos confirmariam a presença de um dever descumprido, na base da responsabilidade solidária. Para evitar o comprometimento, as pessoas arroladas há de intervir com zelo e não praticar omissões: tal é o dever que lhes compete. A inobservância acarreta a punição.”²

Tais considerações apenas reforçam a interpretação restritiva que deve ser atribuída à sujeição passiva indireta. Embora não seja encarada desta forma pela Administração, e mesmo pela lei – que destaca a responsabilidade por infrações nos arts. 136 a 138 do CTN –, o fato é que resta inviável ignorar a natureza punitiva das hipóteses de responsabilização tributária de terceiros.

Nenhuma incidência tributária decorre da prática de ato ilícito necessariamente, basta o enquadramento na hipótese de incidência prevista na lei. Inegável, contudo, que (a título exemplificativo) ao adquirente de bem descuidado, que não verificou a correspondente regularidade fiscal do ativo, resta amargar o pagamento, em nome próprio, das dívidas tributárias formadas pelo prévio proprietário – nos termos do art. 131, I, do CTN.

Bem por isso, em clássica doutrina de BECKER (2010), considera-se o responsável como devedor fiduciário, ou seja, responsável pela dívida apenas na medida do descumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte. Diz, *“o dever jurídico que o responsável legal tem perante o Estado é dever jurídico dele próprio, todavia é dever jurídico de prestação fiduciária, não de prestação tributária”*³

² CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, pp. 646, 647 e 652.

³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 561.

Evidentemente, trata-se de conceito um pouco distanciado da legislação e realidade fiscal brasileira, mas serve como explicitação do dever criado pela lei, ou, melhor dizendo, do ônus imposto ao terceiro responsável.

Em vista da sólida literatura que suporta este entendimento, agrega-se à classificação ora proposta a compreensão da responsabilidade, nos casos descritos pelos arts. 131, I, 133 (embora a maioria da doutrina considere este um caso de sucessão), 134 e 135 do CTN como caracterizadora de punição ao responsável desprevenido ou que atua em fraude à lei e aos contratos.

Não é apenas a natureza punitiva da norma responsabilizadora que é relevante, na medida em que nem toda hipótese punitiva prevista no CTN é idêntica à outra. A título exemplificativo, é didática a comparação entre as possibilidades previstas nos incisos do art. 134 com as dos incisos do art. 135. Ambos artigos se referem às possibilidades de responsabilização de terceiros, mas, do ponto de vista, processual e da formação do título executivo (tema esmiuçado no capítulo 3), geram consequências radicalmente diferentes.

Quando um tabelião (inciso VI) deixa de verificar ou arquivar comprovação de recolhimento de tributo durante a lavratura de uma escritura pública de compra e venda, notadamente o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), gera para si a responsabilidade solidária de pagamento do tributo que recairia, inicialmente, apenas sobre o patrimônio do outorgado (novo proprietário).

A constatação, pela autoridade fiscalizadora tributária da atitude relapsa do tabelião é bastante simples, bastando o cruzamento entre a escritura pública e a ausência de recolhimento espontâneo. Nesta medida, a necessidade de abertura de procedimento administrativo para que se expanda a sujeição passiva é minorada, ou mesmo desnecessária, na medida em que o responsável exerce função pública e a prova que embasa a invasão de sua propriedade é a própria escritura por ele lavrada.

Não há comparação com a produção probatória necessária ao correto, e constitucional, enquadramento e responsabilização com fundamento no art. 135 e incisos, pois estes dependem de constatação de abuso de poderes ou fraude à lei, o que, dentro da melhor corrente interpretativa (vide item 2.1), deve ser promovido em âmbito administrativo. Nada mais razoável, afinal, a execução fiscal é modalidade exacional de possibilidades bastante estreitas de defesa, onde descabe a promoção de incidentes e dilação probatória excessiva. Nem se argumente que os Embargos à Execução Fiscal seriam forma hábil razoável para

proteção do responsável – proteção de seu direito inalienável à propriedade, ressalte-se –, pois estes exigem a garantia prévia do Juízo.

1.2 Responsabilidade tributária como mera sucessão

A ideia de que a responsabilidade tributária é uma punição é boa e representa grande parte dos litígios e procedimentos de responsabilização. Todavia, há na maioria dos casos – ainda que as discussões sejam menores – a responsabilização tributária pela sucessão, como pode ser claramente observado nas hipóteses dos arts. 130, 131, I a III, 132 (ressalvado seu parágrafo único) e 133 (também com ressalvas a depender do suporte fático existente no caso concreto).

A bem da verdade, o termo sucessão não é exatamente preciso, pois remete ao Direito de Família e às hipóteses de sucessão universal, o que, evidentemente, só ocorre com a morte. Neste tocante, desta feita, para as hipóteses que escapem à modalidade punitiva, é preferível a denominação cunhada por QUEIROZ (2002) e chamar a responsabilidade tributária por sucessão de “*sub-rogação subjetiva de todos os direitos e deveres (em especial os deveres tributários)*”⁴

A realização de dita sub-rogação decorre de norma jurídica que a fundamente, de caráter necessariamente não punitivo, criadora do vínculo obrigacional entre Fisco e Responsável Tributário. Esta norma, como será esmiuçado no próximo capítulo, deve ser aprovada pelo rito Complementar, do que se extrai seu indispensável caráter nacional.

Além da norma tributária complementar, a relação jurídica de sub-rogação exige uma norma primária, geralmente de caráter privatista, que contenha a previsão do fato da vida, ou negócio jurídico, que cria consequências tributárias quando combinada com a normativa fiscal.

Acerca do tema, é elucidativo o exemplo de Luís Cesar de Queiroz:

“i) Plano normativo – Norma primária principal impõe a responsabilidade ‘tributária’ por sub-rogação subjetiva total em função do evento morte de uma pessoa.

i.1 – Antecedente

Se um contribuinte morre sendo titular de direitos e deveres, em especial, deveres tributários e deixando herdeiros.

i.2 – Consequente

⁴ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, pp. 185

(então) Os herdeiros serão obrigados a entregar uma quantia equivalente àquela devida pelo contribuinte falecido, limitada ao montante transmitido por sucessão causa mortis.

ii) Plano fático

Mauro (contribuinte) morre, deixando para o único herdeiro, João, montante de 1000 e uma dívida tributária no valor de 2000.

iii) Plano relacional – relação jurídica não-tributária.

João está obrigado a entregar 1000 reais ao Estado.

No esquema acima exposto, fica evidenciado que o sujeito que realizou o fato-conduta lícito (fato jurídico tributário) descrito pelo antecedente da norma impositiva tributária (que corresponde, plano normativo, à relação jurídico-formal prescrita pelo consequente daquela mesma norma impositiva tributária) foi Mauro, o contribuinte, que veio a falecer depois de realizar o fato-conduta lícito, o fato jurídico tributário. Este sujeito de direito, de modo algum, pode ser confundido com o responsável tributário, pelo exemplo, João.”⁵

Aqui é possível vislumbrar com exatidão o desligamento entre a incidência da norma de responsabilidade punitiva e a norma de responsabilidade por sub-rogação total. Em ampliação do exemplo transcrito, podemos mencionar a companhia que incorpora outra, ou mesmo a que se transforma. Algumas modalidades de responsabilização encaixam-se em ambas as categorias – chame-se de “sub-rogação punitiva” –, sendo o exemplo mais acessível o do adquirente de imóvel.

Sim, com efeito há sub-rogação do novo proprietário nas dívidas do imóvel adquirido, segundo raciocínio, aplicável ao modelo proposto, que vincula a norma primária, determinante da natureza *propter rem* das dívidas imobiliárias à norma responsabilizadora do art. 130, *caput*, do CTN.⁶

Porém, é indiscutível, como mencionado e na esteira de Paulo de Barros Carvalho, o caráter punitivo da norma de sub-rogação, especialmente quando se observa a redação do último período do precitado artigo – “*salvo quando conste do título a prova de sua quitação*”.

Para os propósitos deste trabalho, assim como no item anterior, há imensa relevância em se saber a origem da responsabilidade, melhor dizendo, a natureza jurídica por detrás da norma, os restos da atividade enunciativa que culminou no enunciado positivo. Por isso, conveniente separar as hipóteses mais óbvias de sucessão (sub-rogação), presentes nos arts. 130, *caput*, 131, I a III, e 132, *caput*.

Nas hipóteses normativas ressaltadas, têm-se uma latente sub-rogação total dos direitos e obrigações de qualquer natureza, dentre elas, de natureza tributária, que depende de um suporte jurídico mais complexo, mas que está devidamente cumprido pela legislação

⁵ Idem, p. 187.

⁶ “Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.”

complementar. Nestes casos, é evidente que a responsabilização segue um procedimento mais imediato, inclusive dispensando procedimentos administrativos ulteriores, pois, resta óbvia a sub-rogação e o desaparecimento ou transformação do contribuinte original.

Pode-se, com as ressalvas de rigor, inclusive se admitir a modificação da sujeição passiva *in promptu*, em meio de procedimento executivo. Ora, negar este direito ao Fisco seria absurdo, retornando-se ao exemplo sobredito, se o Executado falece em meio ao processo exacional, óbvio que a sua substituição por seu espólio e descendentes é automática, por força da norma primária de Direito Civil, corroborada e complementada pela norma de índole tributária.

Não pode se estender este conceito de sub-rogação total e inapelável (sucessão), como o faz o CTN de forma imprecisa, às hipóteses previstas no art. 132, parágrafo único, e art. 133, I e II. Estas formas de responsabilização, embora tratadas pelo Fisco e pela jurisprudência majoritária como automáticas, admissíveis em meio de processo executivo, não podem ser assim consideradas.

A continuidade de um negócio, bem como a aquisição de um fundo de comércio, é situação delicada, dependente de instrução probatória e direito ao contraditório. Dispensável acrescentar que um procedimento como este descabe ao processo executivo, fazendo apenas tumultuá-lo, além de cercear gravemente a defesa dos responsabilizados.

A fim de emprestar maior equidade ao arbítrio das Fazendas ao indicar sucessores tributários, temos a lição de Ives Gandra da Silva Martins:

“... ‘fundo de comércio’ não se confunde com ‘ponto comercial’. Fundo é a ‘integralidade dos bens patrimoniais, inclusive os de natureza pessoal e de valor imaterial’, e não apenas um ‘local’, para exploração de idênticas atividades, mas não da respectiva atividade. A expressão ... implica sempre um sentido de ‘universalidade’. A aquisição, portanto, apenas pode ser caracterizada como geradora de obrigações tributárias, quando a assunção do estabelecimento comercial, industrial, ou profissional implicar a aquisição da ‘universalidade dos bens’, do fundo de comércio, das marcas, da clientela específica do ‘good will’ ..., e somente nestes casos. Aquisição de instalação e exploração de atividade semelhante, mas à luz de atividade com densidade própria e de maior expressão daquele que adquire alguns dos bens da empresa vendedora e que, simultaneamente, desenvolverá no local, além de atividades semelhantes, outras atividades nunca exploradas pelo alienante, sobre utilizar-se, de marca própria, nacionalmente conhecida, configura hipótese não prevista pelo legislador complementar.”⁷

Dada a complexidade da análise que deve ser promovida pela autoridade fiscal, fiscalização e diligências complexas, não se pode admitir a inclusão repentina de responsável

⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inteligência do artigo 133 do Código Tributário Nacional – Origem do Dispositivo – Evolução Jurisprudencial e Doutrinária – Inaplicabilidade à Hipótese Consultada. RDDT nº 145, out/07, p. 132

em meio a um processo executivo que desconhece, para que se defenda – limitadamente, como mencionado – sem estar de posse de documentação hábil. Lamentavelmente, é o entendimento fiscalista que tem prevalecido nos Tribunais, como pode ser verificado abaixo, *verbis*:

*“EXECUÇÃO FISCAL – Insurgência contra decisão que deferiu a inclusão da agravante no pólo passivo da execução – Inexistência de cerceamento de defesa ou nulidade da decisão por ausência de fundamentação – Sucessão entre empresas – Artigo 133 do CTN – Agravante que passou a explorar, no mesmo imóvel anteriormente ocupado pela antecessora, idêntica atividade comercial – Sucessão caracterizada – Crédito, todavia, prescrito em relação a ela – Artigo 174 do CTN – Recurso provido.”*⁸

É de argumentar, desta feita, que as hipóteses ora em comento dependem de um grau mais elevado de cuidado ao serem invocadas, especialmente se invocadas em execução e pelo corpo jurídico do ente tributante, ao invés de sua equipe administrativo-fiscal. É dizer, a responsabilização pelos arts. 132, parágrafo único, e art. 133, I e II, ambos do CTN, depende de um grau mais elevado e aprofundado de dilação probatória.

Nisto, se distanciam das hipóteses mais simples de sub-rogação total (sucessão) como a morte e a incorporação, aproximando-se da modalidade punitiva, mas se afastando do caráter punitivo geral apontado por Paulo de Barros Carvalho, já que não decorrem de atos ilícitos, mas sim de uma forma adicional de responsabilização.

1.3 Responsabilidade tributária como instrumento de praticabilidade

Por que o adquirente do fundo de comércio deve responder pelas dívidas formadas pelo proprietário anterior? Ou mesmo o sócio remanescente pela dívida formada por entidade dissolvida? Por uma simples razão, pela praticidade tributária (vide item 3.1), elevado à princípio de índole constitucional – derivado da eficiência – em determinados círculos doutrinários (majoritariamente fiscais).

Ao Fisco, existe uma conveniência muito maior em se efetuar a cobrança de pessoas alheias ao fato jurídico tributário, mas que possuem endereço fixo, estabelecimento comercial – conceito jurídico distinto do fundo de comércio, que o engloba – ou qualquer

⁸ TJ/SP, Agravo de Instrumento nº 0249295-42.2011.8.26.0000, Rel. Des. Reinaldo Miluzzi, 6ª Câmara de Direito Público, julgado em 30 de Janeiro de 2012.

outro signo de riqueza e atividade econômica. Muito mais dificultoso encontrar ao alienante ou o real indivíduo que se subsumiu à hipótese de incidência.

É revelador o exemplo da Lei Complementar nº 116/03, lei nacional regente do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), onde consta em seu art. 6º⁹, dentre outras disposições, a responsabilidade do tomador pelo recolhimento do ISS pelos serviços executados fora do Brasil ou a responsabilização, inclusive ao arrepio da imunidade tributária, de tomadores contratantes de serviços considerados de difícil ou custosa fiscalização e arrecadação.

A parte de inconstitucionalidades que serão analisadas no artigo em comento (vide item 2.3), temos um pano de fundo diferente das outras hipóteses descritas acima e largamente comentadas em doutrina especializada. PEIXOTO (2012), define esta modalidade de responsabilização como “*responsabilidade tributária sancionadora-ressarcitória (não punitiva)*” definida pelo ilustre autor como:

*“Observe-se que, ausente o vínculo com o fato jurídico tributário, nem sempre o fundamento da responsabilidade tributária recairá na constatação de fato ilícito. Constata-se, em realidade, autêntica responsabilidade objetiva no Código Tributário Nacional (prescinde-se da própria demonstração da ocorrência de ilicitude no fato, havendo responsabilidade ante a constatação de determinado resultado, decorrente de conduta lícita)”*¹⁰

Nesta abrangente, porém precisa definição, há a mescla entre hipóteses de sub-rogação total, como a sucessão e a incorporação, e hipóteses de sub-rogação parcial ou transferência oblíqua de titularidade (na falta de termo mais exato), como a aquisição do fundo de comércio. Para efeitos de classificação conforme o conteúdo probante necessário à responsabilização tributária, cumpre separar os primeiros (sucessão *de facto* e *de jure*) dos segundos (responsabilização objetiva, como bem colocou o autor mencionado).

A diferença entre ambos, desta forma, é o “esforço” que deve ser empregado pela autoridade fiscal, para responsabilizar terceiro. Aos reais sucessores, pouca ou nenhuma

⁹ “Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expreso 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, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no **caput** e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.”

¹⁰ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 179.

atividade administrativa deve ser efetuada, pois a responsabilidade decorre da lei fiscal, da lei privada e, muitas vezes, da própria lógica elementar.

Por seu turno, os responsáveis objetivos exigem certa dilação probatória e pró-atividade fiscal – em âmbito exclusivamente administrativo, cabe reiterar – pois, como a própria Ciência do Direito ensina, mesmo a responsabilidade objetiva depende da comprovação da existência de nexos causal, nos casos discutidos, a continuação de atividade por sócio remanescente e a efetiva aquisição do fundo de comércio.

1.4 Efeitos da responsabilidade – integralidade, solidariedade e subsidiariedade

Algumas previsões de responsabilização tributária (arts. 130, 131, 132, 135 e 137), são integrais, ou seja, transformam o responsável tributário como único e exclusivo responsável pelo pagamento do crédito tributário. Geralmente, estas hipóteses estão vinculadas à sub-rogação total ou à prática de ato ilícito ou em abuso de poderes.

Outras previsões (arts. 134 e incisos) atraem para a si a responsabilidade solidária pelo adimplemento, ou seja, tanto contribuinte quanto responsável possuem liame obrigacional, sem benefício de ordem entre um e outro, embora haja controvérsias quanto a aplicação da solidariedade.

De outro lado, existe a solidariedade no adimplemento das dívidas tributárias oriunda das relações de Direito Privado entre os cidadãos, como a copropriedade imobiliária que gera solidariedade do pagamento do IPTU entre os proprietários. Embora seja relevante citar esta situação, ela não gera controvérsias e não tem maiores implicações dentro do processo tributário (administrativo ou judiciário).

A controvérsia cinge-se na atecnia do legislador, que, no art. 124, repetindo a clássica doutrina civil, determina que não há benefício de ordem contra devedores solidários (entre contribuinte e responsável). Por sua vez, o *caput* do art. 134 dispõe que “*Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente ...*”, o que gera uma contradição em termos, pois obriga o Fisco a primeiro tentar a execução do contribuinte para depois demandar o responsável, gerando, na prática, verdadeira subsidiariedade.

Acerca do tema, dispõe Andréa Darzé, no que é secundada por Maria Rita Ferragut e Paulo Conrado, *verbis*:

*“Em síntese, mesmo afirmando no artigo 134 existir solidariedade tributária, há vínculo de subsidiariedade entre contribuinte e responsáveis. Isto significa, em última instância, que uma eventual execução fiscal terá que ser proposta inicialmente contra a pessoa jurídica e, apenas na hipótese de se demonstrar a insolvência, a insuficiência ou inexistência de bens patrimoniais passíveis de constrição judicial, aí sim redirecionar os atos executivos para os sujeitos enumerados nos seus incisos, desde, é claro, que estejam presentes os demais requisitos de ordem formal e material para a imputação da presente responsabilidade.”*¹¹

Por fim, o art. 133, II, traz hipótese de responsabilidade subsidiária, em outras palavras, a obrigação legal de a autoridade fiscal demandar primeiramente o contribuinte e, na eventualidade do seu patrimônio não bastar, aí sim demandar contra o responsável subsidiário.

Olhando a responsabilidade tributária por este espectro, com as ressalvas da precitada autora, conclui-se que a responsabilidade tributária propriamente dita, ou seja, gerada por previsão em Lei Complementar e não por decorrência de disposições legais e negócios jurídicos de Direito Privado, pode ser considerada, quanto à seus efeitos patrimoniais, integral em nome do responsável ou subsidiária.

As naturezas específicas ora descritas impactam na forma autorizada de exação admitida ao Fisco contra os responsáveis, portanto, impactam no acervo probatório que deve ser trazido pelo Fisco.

As responsabilidades subsidiárias decorrem de uma sucessão (art. 133, II), que deve ser devidamente comprovada pelo Fisco, mas que é presumida em face de uma série de indicativos que a própria lei tributária aponta, ou seja, depende de menos esforço probante pela autoridade. De igual modo, as hipóteses do art. 134 que decorrem de uma relação de comando ou representação, onde os próprios atos praticados são comprovações e a medida da responsabilidade atribuída pela lei.

Diferentemente, a responsabilidade integral tem dois lados. Primeiramente o lado da sub-rogação total, onde é dispensável procedimento administrativo, ou ele é bastante reduzido, admitindo-se, como visto, inclusive inclusão pós-ajuizamento de Execução Fiscal. Diversa é a situação da responsabilidade integral gerada pela prática de ato ilícito, esta, pela natureza punitiva e a dispensa de cobrança prévia do contribuinte, deve ter grau máximo de cuidado na condução de Procedimento Administrativo de Responsabilização Tributária (denominação sugerida).

¹¹ DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 279.

Em face do todo apresentado neste primeiro capítulo, propõe-se então nova modalidade, complementar e não excludente, ao contrário, dependente das classificações já consagradas, para a responsabilidade tributária.

1.5 Proposta de classificação com base na dilação probatória administrativa necessária à responsabilização tributária

Como pode ser visto até aqui, e será visto nos próximos capítulos, a vigia mestra do presente artigo é a defesa da necessidade, aplicável à maioria dos casos controvertidos, de se apurar e fixar a responsabilidade tributária em âmbito administrativo. Por isso, propõe-se ao Fisco, quando é possível, de antemão, a verificação ou existência de possíveis responsáveis, a abertura de Procedimento Administrativo de Responsabilização Tributária, para apuração pré-judicial.

Neste sentido, referido procedimento, e os tipos de responsabilidade a ele vinculados, deve encontrar gradação concernente à complexidade envolvida na apuração da pertinência e legalidade da responsabilização de terceiro.

Responsabilidade tributária dependente de baixo ou nenhum acervo probatório, aplica-se às hipóteses de baixa complexidade e de sujeição passiva de terceiros prevista em outras modalidades legislativas, ou mesmo decorrente da própria conclusão lógica de um fato ou ato jurídico. Novamente, cite-se o falecimento de um contribuinte, que gera responsabilidade para o espólio e para os sucessores, fato de fácil constatação e cujo conhecimento é evidente aos afetados. Os artigos 130 (este com ressalvas) a 132, *caput*, se enquadrariam nesta categoria.

Responsabilidade tributária dependente de médio acervo probatório, aplica-se às hipóteses de complexidade intermediária, cujas previsões apontam para a responsabilização direta, todavia, existe possibilidade dos responsáveis elidirem a exação mediante defesa em procedimento administrativo. Trata-se de categoria aplicável àqueles casos bem descritos como “*responsabilidade tributária sancionadora-ressarcitória (não punitiva)*”, onde não existe carga penal, dolosa ou infracional na conduta do responsável, mas a lei lhe impõe a obrigação. Menos arriscada esta responsabilização, pois o responsável ainda está protegido pela subsidiariedade, o que dá mais tempo e tranquilidade para manejo de defesa. Bom exemplo é o do art. 133, mencionado alhures, onde a alegada transferência de fundo de

comércio pode ser desconstituída pelo responsável como mera aquisição de imóvel. Aplica-se aos arts. 130 (eventual prova de quitação), *caput* e parágrafo único, art. 132, parágrafo único, art. 133, I e II e parágrafos, e art. 134.

Em conclusão, a *responsabilidade tributária dependente de grande acervo probatório*, vinculada, na esteira de Daniel Monteiro Peixoto, à “*responsabilidade tributária sancionadora-punitiva*”¹². Como está vinculada ao abuso de poder, fraude à lei e infrações diversas, depende, em paralelo à Ciência Penal, de maior e mais seguro conjunto de provas, bem como de mais alongado e exauriente direito à defesa e ao contraditório. Não é demais lembrar que o descumprimento destas normas de responsabilidade tributária pode acarretar em processos criminais e crimes diversos, de natureza fiscal ou não. Em âmbito patrimonial, o fato do responsável ter responsabilidade integral também justifica a cognição exauriente em âmbito administrativo. Aplica-se às hipóteses do art. 135 a 137 do CTN.

2. A ampliação da sujeição passiva tributária de terceiros

Outra consideração a ser feita trata da descoberta e averiguação de uma possibilidade jurídica configuradora da responsabilidade tributária. Para tanto, utilizar-se-á a compreensão negativa do instituto, propugnada por Alfredo Augusto Becker (2010), para quem a “*Não-existência de responsabilidade – Não existe responsabilidade legal tributária, nos casos em que o Estado pode exigir o tributo somente de uma pessoa.*”.

Noutros termos, pode-se dizer que a sujeição passiva de terceiros pode apenas existir por autorização de Lei Complementar (conforme será assentado nas premissas abaixo) e, inexistindo esta autorização, não poderá ocorrer modalidade de responsabilidade tributária.

Toda regra-matriz de incidência tributária pressupõe a ocorrência, no mundo físico, do que ATALIBA (2008) denomina Hipótese de Incidência, ou seja, a previsão legal abstrata de um fato que gera a obrigação tributária. Ao conceituar a capacidade contributiva, corolário máximo da constitucionalidade tributária, BECKER (2010) determina que a tributação deva se dar pela conjugação entre um dado tributo e um “fato signo-presuntivo” de riqueza do contribuinte. Em nada destoia a Lei Maior, ao fixar (art. 145, § 1º) como um padrão o caráter pessoal dos impostos, vinculados estritamente aos signos de pujança econômica emitidos pelos contribuintes.

¹² Idem.

A responsabilidade tributária configura uma importante exceção à capacidade contributiva e à pessoalidade da tributação. Na sujeição passiva de terceiros, a obrigação tributária não emerge da presunção de riqueza, mas sim de “disposição expressa de lei” (CTN, art. 121, II). Desta breve análise resulta a característica eminentemente injusta da sujeição passiva de terceiros, justificável apenas pelo confronto com outros valores que dependam da atividade estatal, inescapavelmente financiada pelos tributos.

Pela impessoalidade inerente a esta modalidade de sujeição passiva, a conclusão resultante é seu uso moderado e restrito. Para tanto, adota-se a brilhante lição de Aires F. Barreto:

“As implicações da chamada “sujeição passiva indireta” obrigam revestir seu regime jurídico de extremas limitações e restritíssimo âmbito de aplicação. Foi para assegurar a observância desses princípios fundamentais do exercício da tributação que o art. 128 do CTN previu só poder ser imputada “responsabilidade tributária” a quem esteja vinculado ao fato impositivo (o chamado “fato gerador”). Isto é, somente pessoas que – pela proximidade material com os elementos fáticos determinantes da incidência – possam adequadamente conhecer os contornos e características dos fatos produtores das relações jurídicas (em que se envolvem) é que podem ser postas, pela lei, na condição de “responsáveis”. Nesse restrito quadro fático, necessariamente terão controle sobre os dados objetivos contidos no fato acontecido; conhecerão as notas subjetivas eventualmente influentes na obrigação de que são titulares passivos; poderão, eficazmente, exercer as faculdades regressivas implicadas no regime. Terão, enfim, adequadas condições de exercer todos os direitos subjetivos que, no campo da tributação – atividade rigidamente vinculada – são constitucionalmente reconhecidos aos que devem pagar tributos, seja a título próprio, seja por conta de terceiros.”¹³

É de suma importância, portanto, pesquisar e discutir o fenômeno da ampliação da sujeição passiva de terceiros, limitando-a. Cabe o questionamento, até onde o Fisco pode expandir a interpretação e aplicação da responsabilidade tributária?

2.1 Limitação constitucional formal às hipóteses de responsabilização

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal, em dois julgamentos emblemáticos, firmou importantes posicionamentos neste tema. Começemos pelo julgamento que pacificou (ainda que não seja recurso dotado de repercussão geral), de vez por todas a reserva de Lei Complementar às hipóteses de responsabilização tributária de terceiros

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.276/PR, relatado pela doutra Ministra Ellen Gracie, foi decretada a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93, que

¹³ BARRETO, Aires Fernandino. Curso de direito tributário municipal. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 134 e 135.

tratava da responsabilização direta dos sócios de uma limitada pelas contribuições sociais devidas e do qual se destaca excerto, *in verbis*:

“(…) 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.

7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor descon sideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. (...)”¹⁴

Nesta decisão são avivados dois pontos fulcrais da disciplina da sujeição passiva. O primeiro trata de inconstitucionalidade formal e se refere à reserva de Lei Complementar, no que tange às normas tributárias que tratam de obrigação tributária. O segundo ponto, ainda mais importante, refere-se à inconstitucionalidade material do dispositivo, por impor condição de responsabilidade ao contribuinte que é mais gravosa que a disciplinada no CTN, implicando em descon sideração *ex lege* da personalidade jurídica, objetiva, pois dispensa o abuso de poder como condição para sua aplicabilidade.

Trata-se de decisão que fincou os limites lógico-jurídicos da responsabilidade tributária, criando maior redoma de proteção constitucional aos avanços fiscais.

2.2 Limitação constitucional material às formas de responsabilização

Fundamental ressaltar também o julgamento do Recurso Extraordinário nº 608.426, relatado pelo eminente Ministro Joaquim Barbosa, onde, pela primeira vez, a Corte Suprema se posicionou pela inconstitucionalidade da inclusão do sujeito passivo indireto em Execução Fiscal, sem a prévia oportunidade de defesa em impugnação administrativa. Deste *decisum*, destaca-se o seguinte trecho:

“Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc). Porém, no caso em exame, houve oportunidade de impugnação integral da constituição do crédito tributário, não obstante os lapsos de linguagem da autoridade fiscal.

¹⁴ RE 562.276/PR, Plenário do STF, Rel. Min. Ellen Gracie, publicada em 10/02/2011.

Assim, embora o acórdão recorrido tenha errado ao afirmar ser o responsável tributário estranho ao processo administrativo (motivação e fundamentação são requisitos de validade de qualquer ato administrativo plenamente vinculado), bem como ao concluir ser possível redirecionar ao responsável tributário a ação de execução fiscal, independentemente de ele ter figurado no processo administrativo ou da inserção de seu nome na certidão de dívida ativa (Fls. 853), o lapso resume-se à declaração lateral (obiter dictum) completamente irrelevante ao desate do litígio.”¹⁵

Uma decisão aparentemente inconsequente, afinal, o contribuinte teve seu pleito indeferido, torna-se, em breves linhas, portadora de poderoso conteúdo. A referida decisão afirmou, em votação unânime, que é garantido a qualquer sujeito passivo tributário o direito constitucional ao contencioso administrativo. Esta decisão revoluciona o comportamento fiscalista padrão, consistente na inclusão, em procedimento executivo, de todos quantos pudessem ser remotamente considerados responsáveis tributários.

Em face da cognição estreita e sumária prevista nos trâmites executivos fiscais, tal prática dá azo a uma série de injustiças contra o cidadão.

Merecem aplausos e mais aprofundado estudo as precitadas decisões, pois elas levantam os seguintes questionamentos: Quais os limites formais para a previsão da responsabilidade tributária? Quais os limites materiais da sujeição passiva de terceiros? Qual a extensão constitucional e as implicações do princípio do contraditório e da ampla defesa para os sujeitos passivos indiretos?

2.3 Limitação da ampliação da responsabilidade tributária por meio de lei subnacional, ainda que autorizada por Lei Complementar

Apesar da restrição constitucional reafirmada por vezes incontáveis nos Tribunais Superiores, a realidade é que existe um descolamento entre o legislador tributário e a boa técnica redacional e interpretativa.

Como adiantado no item 1.3, há dispositivo na LC 116/03 que estende aos entes municipais – art. 6º, *caput* – a possibilidade de criar a terceiros sujeição passiva tributária, nos moldes previstos pelo art. 128 do CTN. Evidente que isto vai de encontro com as disposições constitucionais pertinentes e a própria decisão supramencionada, e, mesmo em face desta modalidade legislativa, o fato é que o dispositivo vai muito além do admissível.

Desnecessário expor o flagrante absurdo da disposição. A Lei Complementar, lei de caráter Nacional – e não apenas federal –, regente de questões expressamente previstas em

¹⁵ RE 608.426/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, publicada em 24/10/2011.

Constituição e veículo normativo especial destinado à resolução de conflitos regionais em Direito Tributário, é o meio hábil para criação e descrição de possibilidades de responsabilização tributária.

Evidentemente que, a utilização do veículo normativo correto não autoriza a subversão da hierarquia do ordenamento jurídico. É dizer, disposição de Lei Complementar jamais poderá esvaziar conteúdo normativo de enunciado constitucional. E é exatamente isto o que o mencionado dispositivo promoveu (“*Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa ...*”), ao conceder aos entes municipais a possibilidade de ampliar a gama de responsáveis tributários.

Muito embora haja entendimento fixado da Suprema Corte, muitos tribunais inferiores, notadamente o Paulista, insistem na interpretação contrária, ou seja, a que coloca a Lei Complementar acima da Lei Maior:

*“AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO – Municipalidade de São Bernardo do Campo – ISS – Construção Civil – Responsabilidade solidária do tomador dos serviços, proprietário do imóvel onde foi realizada a construção – Possibilidade – Previsão do artigo 128 do CTN e da lei municipal no 5.232/03 – Recurso improvido.”*¹⁶

Ressalte-se que as hipóteses de retenção, antecipação ou responsabilização previamente autorizadas pela legislador complementar podem, por evidente, ser repetidas e positivadas pelo legislador municipal em seus estreitos limites.

2.4 Limitação interpretativa à responsabilização dos sócios-administradores

Embora esta possibilidade de responsabilização e as suas regras subjacentes sejam bastante discutidos na jurisprudência e na doutrina, a questão ainda é bastante palpitante, pois, como repisado ao longo deste texto, o Fisco costuma dispensar a produção administrativa de provas, o que tumultua imensamente as execuções fiscais.

Felizmente, após reiteradas decisões na Corte Superiora, finalmente chegou-se a um consenso sobre o tema, no texto da súmula 430, assim resumido: “*O inadimplemento da*

¹⁶ TJ/SP, Apelação nº 0266395-78.2009.8.26.0000, Rel. Des. Maurício Fiorito, 14ª Câmara de Direito Público, julgado em 21 de Fevereiro de 2013. No mesmo sentido, Apelações nº 0501213-12.2011.8.26.0450 e 0004455-81.2007.8.26.0157

obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

O que parece uma obviedade, inclusive pela brevidade do texto, mas se presta à proteção das tentativas mais rústicas de avanço fiscal. Esta singela frase custou quase duas décadas de árduo esforço interpretativo e estudo por parte dos defensores dos contribuintes. Com a precisão que lhe é peculiar, Daniel Peixoto sintetiza o tema:

“Os critérios e limites para que se supere o patrimônio das sociedades limitadas em direção a patrimônios pessoais encontram-se disciplinados no art. 135, III, do CTN. Seu sentido, apesar de equívoco em sua literalidade, está consolidado em construção pretoriana, cabendo recordar: (a) não basta a condição de sócio; (b) deve haver exercício de atos de gestão; (c) não é o mero inadimplemento, mas a ilicitude que impossibilita a solução do débito fiscal no patrimônio que permite a imputação do débito. Responsabilizar o sócio, solidária e objetivamente, pelos débitos da empresa rompe com todo o balizamento dado pelo Código quando tratou do tema.”¹⁷

2.5 Campo negativo de incidência – a lacuna da cisão

O art. 132 prevê a proteção do Fisco, quanto a tentativas de elidir o pagamento do tributo por meio de operações societárias, fraudulentas ou não. Há, contudo, uma gritante lacuna, dentro das hipóteses de operações positivadas pela Lei das SAs, qual seja, a falta de previsão expressa de responsabilização em caso de cisão, seja total ou parcial.

Como é sabido, a legalidade tributária impõe a previsão exata dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, para o tema em comento, especialmente o critério pessoal, que diz respeito à sujeição passiva. Desta forma, a resposta mais direta, dentro da literalidade de lei é excluir a hipótese da cisão da enumeração das responsabilidades tributárias. A resposta, evidentemente, não é tão simples assim.

Em caso de cisão total, com o desaparecimento da empresa cindida, a continuidade das atividades pode ensejar a responsabilização do art. 132, parágrafo único, ou mesmo a responsabilização por infração ou fraude à lei dos arts. 135 a 137. Perigoso ainda é o entendimento que permite ao mal-intencionado promover cisão parcial de companhia, separando os ativos de eventuais acúmulos de débitos fiscais, atitude conhecida popularmente como “esvaziar” a empresa.

Uma posição razoável, jurídica e fundamentada é proposta por Maria Rita Ferragut, profunda conhecedora do tema.

¹⁷ Idem ibidem, p. 248

Acerca da cisão total, a autora ensina:

“Já no caso da cisão com extinção (“cisão total”), a sucessão é universal, e a sucessora obriga-se por todo o passivo, limitado apenas ao patrimônio líquido transferido (parágrafo primeiro do artigo 229 acima transcrito¹⁸). Essa limitação não pode ser ultrapassada pelo Fisco.”¹⁹

Páginas à frente, traz a mesma autora suas conclusões acerca da cisão parcial:

“na cisão sem extinção, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucederá a esta apenas nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão (sucessão a título singular). Se os ativos forem transferidos para a nova sociedade, e o credor da cindida restar prejudicado, poderá ele requerer a anulação do ato de cisão que contemplou a transferência dos ativos (e não da cisão propriamente dita);”²⁰

Parece ser solução bastante equânime, compartilhada parcialmente por Daniel Peixoto, de que o mero fato de não haver menção expressa na lei isenta integralmente as situações onde há cisão. Onde há sucessão patrimonial, pode sim haver responsabilização tributária, assim como no âmbito civil. Obviamente, deverão conter os temperamentos típicos da matéria publicista, como maior exemplo de todos, o cumprimento da estrita legalidade e o respeito à tipicidade cerrada.

3. Responsabilidade tributária e o título incompleto

Dentro do ciclo de positivação do Direito Tributário, na forma descrita por CARVALHO (2013), o momento que transforma a exigibilidade – que está presente desde o lançamento – de fraca em forte, em outras palavras, que transforma a exigibilidade pura e simples em executividade, é o ato administrativo de inscrição em dívida ativa, com sua posterior extração de certidão. Referido ciclo possui estrutura estratificada, iniciando-se na competência tributária constitucional e descendo, em aumento de concretude e

¹⁸ “Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.”

¹⁹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 83.

²⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 86.

individualização, pelo lançamento tributário, autuação e execução, em etapas concomitantes dependentes umas das outras. É dizer, para executar um contribuinte, deverá o Fisco cumprir todos os passos do ciclo de positivação, que, no topo, nos leva à Lei Maior.

Os títulos executivos extrajudiciais são documentos, na acepção de Liebman, representativos de um ato jurídico negocial prévio. Tendo em vista sua previsão legal expressa e formalidades inerentes, comportam executividade imediata, prescindindo, portanto, de dilação probatória. A ação exacional por excelência, a Execução Fiscal, como qualquer outra execução, depende de título, no caso, a Certidão de Dívida Ativa (CDA), que encontra seu fundamento de validade na Lei 6.830/80, bem como no CTN e no Código de Processo Civil (CPC).

Resumidamente, do ponto de vista teórico, depende o título de um Suporte Físico, que, para nosso objeto de estudo, consubstancia-se em papel ou em arquivo eletrônico (formatos de exteriorização fenomênica da CDA). De igual modo, dependerá de um Suporte Fático, que, no Direito Privado tradicional, será o negócio jurídico subjacente. No âmbito tributário referida disciplina necessita de adaptações, pois ausente o elemento volitivo na formação do título – face à compulsoriedade do tributo –, o que significa dizer que o negócio jurídico é substituído pela ocorrência do fato jurídico tributário. Por fim, todo título necessitará de Suporte Jurídico, previsão legal expressa de sua existência e seus requisitos formais, no caso em tela, certidão de inscrição em dívida ativa de um crédito tributário – regularmente constituído por procedimento administrativo de lançamento – não pago, cumpridora, ainda, dos demais requisitos do art. 202 do CTN.

Retomando a decisão do douto ministro, temos o justo encaixe entre a metodologia processual civil, constitucional e tributária. Embora, como dito, a decisão seja mero indicativo de posicionamento, está clara sua posição a favor da injustiça da inclusão do devedor na estreita via executiva. Propõe-se, então, coadunar este posicionamento preservador dos direitos do contribuinte com a análise técnica da natureza do título executivo.

Aos sujeitos passivos indiretos resta pouquíssima segurança jurídica. Além das comprovadamente dilatadas hipóteses de responsabilidade tributária previstas em lei, ainda arcam os responsáveis com as estreitas possibilidades defensivas das Execuções Fiscais. Embora se tenha observado evolução jurisprudencial neste assunto, não há motivos para comemoração, tampouco para descanso. Nem se olvide a ausência de fechamento lógico dentro do Ciclo de Positivação, onde existem imperativos da Ciência do Direito ignorados. É necessário maior estudo e maior detenção na realidade da responsabilidade tributária

Não apenas a defesa do contribuinte é limitada, mas também o próprio interesse público contido na arrecadação de tributos. Por falta de zelo no lançamento fiscal e nos procedimentos administrativos, muitos créditos tributários oponíveis a terceiros jazem decaídos. Mais ainda, os tribunais, abarrotados pelas demandas do Fisco, não dispõem de estrutura suficiente para a persecução dos débitos tributários dos contribuintes, que dirá os dos responsáveis. Lamentavelmente, por uma conveniência da Administração Fiscal, muitas destas situações, plenamente resolúveis em procedimentos administrativos, são empurradas ao Judiciário para, inconstitucionalmente, “queimar etapas”.

Retornando ao precitado art. 202, temos claramente o fundamento legal que indica, ou mesmo exige, a inclusão de eventuais responsáveis ou sucessores da Certidão de Dívida Ativa ²¹. A modalidade de responsabilidade tributária invocada será o indicativo da necessidade e obrigatoriedade ou não da inclusão do responsável em CDA e em processo administrativo competente.

Por evidente que a sucessão patrimonial, seja, por exemplo, por morte do contribuinte ou pela sua completa incorporação, dispensam quaisquer procedimentos burocráticos ulteriores, pois resta claro que o mero fato ocorrido permite ao responsável, com margem folgada de certeza, saber que os débitos e créditos perante o Fisco do contribuinte sucedido tornar-se-ão seus.

Para a sustentação deste ponto, impõe-se colocar de lado as hipóteses exclusivamente sucessórias da responsabilidade tributária, embora situações intermediárias, como a responsabilidade por representação ou *ex lege*, embora tenha decorrência óbvia, também justifique amplamente procedimento de lançamento regular, com possibilidade de defesa.

Renato Lopes Becho (2000), em emblemática obra sobre o tema, delimita a incompletude do título executivo:

“Já quanto à execução judicial do responsável tributário, deverá o Estado munir-se de título hábil, que comprove a responsabilidade de referido responsável – pois sabemos que essa responsabilidade nem sempre é objetiva.

(...)

Como o Estado executa o responsável tributário, ele deve ter um título hábil, já que na verdade se executa o título, não a pessoa do responsável. Disso decorre que a responsabilidade tributária precisa ser averiguada antes da execução fiscal, para que seja transformada em linguagem válida, ou por outro giro verbal, para que seja incluída no título executivo. Como se sabe, em um

²¹ “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;”

processo executivo não há fase probatória e, para seu início, é necessário que o credor demonstre possuir um título executivo em condições de dar ao Estado-jurisdição segurança para violar o patrimônio do devedor, sem seu consentimento ou até contra sua vontade, e satisfazer o direito do credor.

Se o credor não apresenta o respectivo título, ou seja, a prova inequívoca da dívida, ou se o título não espelha uma obrigação, transformou-se o processo executivo em uma violação do devido processo legal (undue process of law).”²²

Ora, esta é a grande questão, o verdadeiro fiel da balança, vejamos, dentro do *check-list* acima proposta, qual é o elemento faltante do título executivo Certidão de Dívida Ativa executável contra o responsável.

Suporte jurídico, é a Lei Complementar (obrigatoriamente, como visto) que prevê a responsabilização de terceiro relacionado de alguma forma com a hipótese de incidência, limitação que se extrai do conteúdo do art. 128 do CTN. Desta feita, a responsabilização que encontra esteio nas linhas acima, terá suporte jurídico regular e deterá executividade, nos termos da disciplina processual civil.

Suporte físico, como dito, é o papel ou documento eletrônico, que cumpra os requisitos do art. 202 do CTN, dentre eles o apontamento dos responsáveis, quando isto for cabível – em outras palavras, quando isso for necessário e imperativo, pois a legislação tributária, dentro do *guarda-chuva* do Direito Público inadmite as discricionariedades, especialmente ao vulnerar propriedade (Direito Fundamental). Desta forma, a CDA que não possui em seu conteúdo linguístico o nome e o motivo de estar ali do responsável tributário, - fato que, de rigor, só poderia ser apurado em procedimento administrativo competente – está desprovido de seu regular suporte físico.

Suporte fático, é o liame jurídico-tributário entre Fisco e responsável tributário, excluído, pelo todo exposto, o elemento volitivo dos agentes na relação jurídica. A hipótese de incidência tributária, diga-se, apenas se solidifica em desfavor do contribuinte, jamais ocorrendo em face do responsável. Ao responsável, salvo a mencionada exceção das sucessões integrais, não ocorre diretamente sua inclusão no aspecto pessoal da regra-matriz, como indica a própria nomenclatura de sujeição passiva indireta. Para formar o suporte fático imprescindível à executividade da certidão, especialmente nas hipóteses de responsabilização por abuso de direito (art. 135, I a III, do CTN), deve ser formado procedimento administrativo de responsabilização.

Este é o mínimo exigido para configuração do título executivo e, embora referida opinião não encontre eco na jurisprudência, não há previsão legal ou constitucional, tampouco

²² BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 162-163.

justificativa técnica que exclua o crédito tributário desta consagrada e positivada exigência da ciência jurídica.

O grande contraponto a este posicionamento, gestado dentro de uma atividade fiscalizatória dotada de material humano imensamente mais profissional e preparado que outrora, é a questão da praticabilidade e ditos *princípios* destinados à facilitação e efetivação da atividade tributária.

3.1 O conflito entre a Praticabilidade e os direitos do Contribuinte

A praticabilidade é princípio implícito esparsamente encontrado no texto constitucional. Trata-se do âmbito jurídico-fiscal da economicidade ou mesmo da eficiência.

Com efeito, embora a atividade Estatal não tenha o lucro como pressuposto, resta claro que à atividade arrecadatória é recomendada a maior economia de recursos possível, sob pena de esgotamento da própria arrecadação com o custeio de sua burocracia fiscal. Todavia, em um Estado Constitucional de Direito a eficiência jamais poderia solapar os direitos individuais conquistados pelos contribuintes. Tal dicotomia clama por maiores discussões e é um dos grandes desafios da Administração Pública.

Acerca da praticabilidade, preleciona DERZI (2007):

“Praticabilidade é o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis. (...) A praticabilidade tem conotação mais ampla e é codeterminante de todas as formas de atividade estatal. Nesse sentido, tem sido compreendida como um tipo de interpretação ou um desdobramento da tradicional regra teleológica, inspiradora da fixação de inteligência e limites da compreensão das normas jurídicas. Segundo essa regra, deve-se colher o sentido da norma que acarrete aplicação mais cômoda, simples, econômica e funcional.”²³

Pois bem, a responsabilidade tributária baseia-se em tipos jurídicos que contém abstrações legislativas que funcionam como verdadeiras presunções em detrimento dos sujeitos passivos. Aproveitemos o exemplo da ilustre Autora, ao mencionar os Decretos-Lei 1.381/1974 e 1.510/1976, que equiparam (dentre outros requisitos) à pessoa jurídica as pessoas naturais que realizam comercialização de imóvel com habitualidade.

Claro está que as generalizações causam injustiça e desequilíbrio nas relações jurídicas, com especial relevo no Direito Tributário, tendo em vista o desequilíbrio entre os

²³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. 2ª ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, pp. 138 e 139.

sujeitos (Estado X Contribuinte), assim como a expropriação pecuniária inerente à atividade fiscal.

Referidas generalizações e presunções fiscais visam a facilitação da atividade estatal, visando a uniformidade de coletividade de indivíduos, em menoscabo da personalização dos contribuintes. Dentro dessa esfera principiológica incluem-se diversas posturas administrativas, algumas até positivas, como a informatização e desburocratização dos procedimentos fiscais. As dificuldades residem, por evidente, nos aspectos negativos das generalizações, como, no escopo deste trabalho, as presunções de ilegalidade e a ausência de formação adequada do crédito tributário contra o responsável.

4. Conclusões

Após a conclusão dos elementos textuais deste artigo, fundamental a enumeração das conclusões a que chegamos:

1. A responsabilidade tributária é matéria de direito público, hipótese excepcional de avanço no patrimônio de terceiro desvinculado do fato jurídico tributário, portanto, sua utilização deve ser restrita, expressa e deve ser veiculada por Lei Complementar;

2. Na esteira do entendimento defendido pelo pretório excelso, a responsabilidade tributária deve ser apurada em âmbito administrativo, dando a oportunidade do terceiro responsabilizado se defender e produzir provas em situação pré-executiva;

3. Neste sentido, propõe a criação de Procedimento Administrativo de Responsabilização Tributária, juntamente à adoção de nova classificação das hipóteses de responsabilização, relativas ao grau de instrução probatória necessária à admissão de sua realização – baixa, média ou elevada;

4. Por fim, concluiu-se que a ausência de um procedimento administrativo, com as ressalvas apontadas, não completa o suporte fático do título executivo Certidão de Dívida Ativa, o que, por sua vez, torna o título incompleto e a execução direta impossível.

5. Referências bibliográficas

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008;
- BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009;
- BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010;
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009;
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013;
- DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010;
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2ª ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007;
- FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009;
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Inteligência do artigo 133 do Código Tributário Nacional – Origem do Dispositivo – Evolução Jurisprudencial e Doutrinária – Inaplicabilidade à Hipótese Consultada**. RDDT nº 145, out/07, p. 132
- QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, pp. 185-187;
- PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012.