

Universidade de Brasília – UNB  
Centro de Educação à Distância - CEAD  
Curso: Direito Processual Tributário Latu Sensu  
Orientador: Prof. Dr. Alexandre Araújo Costa  
Co-orientadora: Gilsely Bárbara Barreto Santana

**Apuração do Incidente de Responsabilidade Tributária no Âmbito do  
Processo Administrativo Fiscal**

Ester dos Santos Zacarias

## **Dedicatória**

Ao meu marido José Wyller e ao meu filho Eduardo  
pelo amor e compreensão nas muitas horas de  
ausência.

## **Agradecimentos**

A Deus pela saúde e iluminação, auxílio precioso e presente também nos momentos de estudo e reflexão.

Ao estimado amigo e ilustre Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil Flávio Machado Galvão Pereira.

## **LISTA DE SÍMBOLOS E SIGLAS**

CDA – Certidão da Dívida Ativa

C.R.F.B. – Constituição da República Federativa do Brasil

CTN – Código Tributário Nacional

CPC – Código de Processo Civil

CC – Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda

DRJ – Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

LEF – Lei de Execução Fiscal nº 6.830, de 1980

PFN – Procuradoria da Fazenda Nacional

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	7
2 IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E DOS RESPONSÁVEIS NO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.....	13
2.1 REVISÃO DO LANÇAMENTO PARA INCLUSÃO DOS RESPONSÁVEIS.....	18
3. EXECUÇÃO FISCAL.....	23
3.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	23
3.2. INSCRIÇÃO DA DÍVIDA ATIVA. ATO DE CONTROLE DE LEGALIDADE. ....	24
3.3. CONSTITUIÇÃO DA DÍVIDA ATIVA.....	24
3.4 PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA DÍVIDA ATIVA.....	25
3.5 INDICAÇÃO DO NOME DO RESPONSÁVEL NA CDA.....	29
3.6 EMENDA OU SUBSTITUIÇÃO DA CDA PARA INCLUSÃO DO RESPONSÁVEL ..	31
4 REDIRECIONAMENTO DA AÇÃO DE COBRANÇA.....	35
4.1. O QUE É O REDIRECIONAMENTO DO FEITO EXECUTIVO.....	35
4.2. POSIÇÃO DO STJ QUANTO AOS REQUISITOS DA CDA.....	37
4.3. INCLUSÃO DO RESPONSÁVEL NO PROCESSO EXECUTIVO.....	37
4.4 POSIÇÃO CONSOLIDADA DO STJ QUANTO À RESPONSABILIZAÇÃO SUBSIDIÁRIA DOS SÓCIOS.....	43
4.5. ÔNUS DA PROVA DA FAZENDA NO PROCESSO EXECUTIVO.....	46
4.6. IMPORTÂNCIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.....	50
5. CONCLUSÕES.....	52
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	58

## RESUMO

O fio condutor deste trabalho é perquirir em qual ciclo de posituação do Direito Tributário deve se dar a constituição da relação jurídica tributária entre o Estado e os responsáveis. Indaga-se se a constituição dessa relação jurídica deve se dar no âmbito do processo administrativo fiscal, na ocasião em que ocorre o fato jurídico tributário e que é introduzida no ordenamento a norma individual e concreta do lançamento; se por ocasião da emissão da certidão da dívida ativa, ou no âmbito do processo executivo, pela decisão do redirecionamento da ação de cobrança, como vem admitindo os tribunais superiores. Demonstra-se, principalmente com a utilização do método dedutivo, os princípios sobre os quais se assenta a jurisprudência do STJ para a decisão de redirecionamento da ação de cobrança, e os reflexos significativos sobre o ônus da prova que recaem à Fazenda exequente caso a apuração de responsabilidade seja apurada no âmbito do processo executivo. A conclusão que se extrai desse trabalho é de ser imprescindível para um processo administrativo regular no qual se busque a correta subsunção da lei ao fato em concreto, que sejam identificados os responsáveis, com a garantia da efetiva segurança jurídica aos administrados. Dessa forma, a inscrição da dívida ativa estará respaldada no processo administrativo com observância de princípios positivados em nosso sistema constitucional, permitindo que o Estado, comprometido com a efetivação dos direitos e garantias sociais, tenha uma arrecadação eficiente e justa.

## 1 INTRODUÇÃO

A utilização do instituto jurídico da responsabilidade tributária nos lançamentos de ofício vem sendo implementada pela Fazenda Pública como forma de ampliar o controle, a fiscalização e a arrecadação de tributos, receita derivada e principal fonte de financiamento do Estado.

Com esse instrumento a Fazenda Pública busca não só a recuperação de créditos tributários, cumprindo a finalidade arrecadatória do Estado, como visa coibir o crescimento da inadimplência e da sonegação fiscal, tendo também caráter sancionatório a imputação da responsabilidade tributária a sócios, administradores e terceiros, quando do lançamento de ofício.

Nesse cenário, nos trabalhos da fiscalização da Receita Federal do Brasil, quando apurados ilícitos caracterizadores de responsabilização de terceiros pelo crédito tributário originalmente devido pelo contribuinte (devedor original – pessoa jurídica) são lavrados autos de infração e instauração de processo tributário administrativo contra a devedora originária (contribuinte pessoa jurídica), sendo arrolados na qualidade de responsáveis pelo crédito tributário as pessoas identificadas no curso da fiscalização desenvolvida, que também são notificadas.

A notificação dos arrolados como responsáveis pelo crédito tributário lançado de ofício tem sido efetuada por meio de Termos de Sujeição Passiva de Responsabilidade, na

maioria lavrados com fulcro nos artigos 124, inciso I e 135, incisos II e III do Código Tributário Nacional – CTN<sup>1</sup>.

Em consequência dessa atribuição de responsabilidade nos lançamentos fiscais os arrolados como responsáveis tributários têm apresentado aos órgãos julgadores administrativos (Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil e Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda) defesas insurgindo-se contra tal fato.

Os órgãos julgadores administrativos, no entanto, ainda não chegaram à unanimidade em suas decisões se devem ou não apreciar as defesas apresentadas pelos responsáveis tributários.

Isto porque há uma corrente que defende que a responsabilidade, com base nos Termos de Sujeição Passiva de Responsabilidade Tributária lavrados pela fiscalização, é matéria que não deve ser discutida no âmbito do processo administrativo fiscal.

A questão de maior polêmica e de grande relevância, que tem fundamentado os órgãos julgadores administrativos a não conhecer das defesas apresentadas pelos arrolados como responsáveis tributários está na argumentação de que tal questão está adstrita à fase de cobrança do crédito tributário, segundo os trâmites e ritos da Lei de Execução Fiscal nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

Segundo os defensores dessa corrente cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional — PFN, órgão incumbido constitucionalmente da inscrição da dívida ativa, a análise da questão pela responsabilidade pelo crédito tributário sendo esse um juízo de valor dos Procuradores da

---

<sup>1</sup> “Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal;”

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

II – os mandatários, prepostos e empregados;

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

Fazenda Nacional, em face dos elementos carreados aos autos pelo Fisco, ou de outros a que vierem a ter acesso. Dessa forma, não estariam os Procuradores dependentes de entendimentos emanados a respeito da responsabilização, quer pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil, quer pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Tal entendimento tem apoio nas decisões do Superior Tribunal de Justiça, o qual tem admitido, em um grande número de casos, que a apuração de responsabilidade de terceiros somente seja apurada quando já está em curso o processo de execução fiscal.

Assim, apesar de a ação de cobrança fiscal ter sido ajuizada contra o contribuinte (devedor originário), que seria a pessoa jurídica que realizou o fato jurídico tributário, identificada no lançamento, o feito pode ser redirecionado a uma terceira pessoa, na condição de responsável tributário, cujo nome não foi indicado na Certidão da Dívida Ativa. Nesse caso tem afirmado aquele Egrégio Tribunal Superior que cabe a Fazenda exequente, ao promover a ação ou pedir seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, e demonstrar os fundamentos de fato e de direito da existência da responsabilidade.

Com a possibilidade do redirecionamento da ação de cobrança, que atinge a maioria dos feitos executivos, uma situação conflitante se impõe. De um lado o Estado Democrático de Direito, como inserido na Constituição da República Federativa do Brasil – C.R.F.B., em seu art. 1º, comprometido com a efetivação dos direitos e garantias sociais insculpidos na Carta Magna necessita, sobremaneira, da eficiência de sua arrecadação.

De outro lado o responsável tributário se insurgindo na fase da execução fiscal em face de sua pessoa, sob o argumento de que não é o responsável tributário, e que houve ofensa às garantias constitucionais do devido processo legal e do amplo direito de defesa, bem como

ao princípio da segurança jurídica, não observando a Fazenda Pública, dada sua ânsia na arrecadação e recuperação de créditos tributários, as garantias do contribuinte diante do Fisco.

Este trabalho se propõe, assim, a analisar em que momento deve se dar a constituição da relação jurídica tributária entre o Estado e os terceiros indicados como responsáveis pelo crédito tributário originalmente devido pelo contribuinte. Será visto se a constituição dessa relação jurídica entre o Estado e o responsável deve se dar no âmbito do processo administrativo fiscal, na ocasião em que ocorre o fato jurídico tributário e que é introduzida no ordenamento a norma individual e concreta do lançamento; se por ocasião da emissão da certidão da dívida ativa, cujo ato de inscrição decorre de procedimento absolutamente vinculado da administração; ou no âmbito do processo executivo, pela decisão do redirecionamento da ação de cobrança, como vem admitindo os tribunais superiores.

O presente trabalho utiliza-se, fundamentalmente, do método dedutivo. A pesquisa tem como vertente teórico-metodológica principal a jurídico-dogmática, e assim trabalha especialmente com os elementos internos ao ordenamento jurídico tributário brasileiro.

Com base no raciocínio dedutivo são feitas referências às normas e regras estabelecidas no ordenamento jurídico, bem como sua aplicação pelos órgãos julgadores administrativos e tribunais superiores, tentando-se assim explicitar o conteúdo daqueles julgados, visando não só apontar os problemas identificados no trabalho mas buscar a melhor maneira de enfrentá-los dentro das normas que regem o nosso ordenamento pátrio.

Assim, são levantados e operacionalizados dados de natureza primária e secundária. Como fontes primárias, as decisões dos órgãos julgadores administrativos, a legislação e a jurisprudência dos tribunais superiores (Superior Tribuna de Justiça e Supremo Tribunal Federal). Os dados secundários também são extremamente relevantes para a pesquisa como os

livros e a doutrina, com destaque dos pontos em comum e divergentes encontrados na pesquisa, na busca de soluções e tendências para as indagações propostas.

É uma pesquisa teórica a partir de um caso prático e atual, de natureza processual e tributária, investigativo dos momentos determinados no ciclo de posituação do Direito Tributário para inclusão do responsável no pólo passivo da relação jurídica tributária, na busca da satisfação do crédito tributário e na preservação da segurança jurídica aos administrados.

Este trabalho está organizado em três capítulos. No primeiro são investigadas as normas que dizem respeito à constituição do crédito tributário, notadamente a identificação do sujeito passivo e dos responsáveis no lançamento tributário, e da possibilidade jurídica da revisão do lançamento para inclusão de terceiro responsável no pólo passivo da relação jurídica tributária.

No capítulo seguinte são examinadas, com atenção, as normas relativas à Dívida Ativa da União, o seu termo de inscrição, a sua constituição, a presunção de certeza e liquidez a ela atribuída, os seus requisitos obrigatórios, as causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, a indicação do nome do responsável na Certidão da Dívida Ativa, bem como a possibilidade jurídica de sua emenda ou substituição para inclusão do responsável tributário no título executivo.

O terceiro e último capítulo trata sobre o redirecionamento da ação de cobrança fiscal, e passa pelo estudo do artigo 568 do Código de Processo Civil, visando o entendimento da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que tem admitido o redirecionamento da ação fiscal para incluir um terceiro responsável no pólo passivo da relação jurídica tributária, cujo nome sequer constou da certidão de inscrição do respectivo crédito na Dívida Ativa da Fazenda Pública exequente. Demonstram-se os princípios sobre os quais se assenta a

jurisprudência do STJ para a decisão de redirecionamento da ação de cobrança e os reflexos significativos sobre o ônus da prova que recaem à Fazenda exequente caso a apuração de responsabilidade seja apurada no âmbito do processo executivo.

O presente estudo justifica-se, dentre outros motivos, pela preocupação com a satisfação do crédito tributário e com a diminuição de litígios no âmbito do processo executivo.

## **2 IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E DOS RESPONSÁVEIS NO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO**

Segundo dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional lançamento é “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 propor a aplicação da penalidade cabível”.

XAVIER (1997, p. 66) conceitua lançamento como “o ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua conseqüente exigência”. Salienta o autor que a referência ao ato administrativo “visa esclarecer que o lançamento é um ato jurídico, que não um procedimento ou uma pluralidade de operações lógicas”.

Leciona BORGES (1999, p. 75) a vinculação do lançamento à norma tributária geral e abstrata ressaltando que “Todo preceito jurídico – e, portanto, o ato administrativo, norma individual e concreta – importa criação e aplicação do Direito”. Nesse sentido, o lançamento é um ato de aplicação da lei tributária ao caso concreto, ou seja, a aplicação, pela norma jurídica inferior, da norma jurídica superior, que lhe fundamenta a validade.

Assim, na ocasião em que ocorre o fato jurídico tributário e que é introduzida no sistema do Direito Positivo a norma individual e concreta do lançamento, tem início o ciclo de posituação do Direito Tributário.

Como ensina o professor CARVALHO, citado por NEDER (2007, p. 188), “o processo de positivação é o caminho que o Direito percorre a partir de normas gerais e abstratas para chegar a normas individuais e concretas”.

Nesse processo de positivação do Direito Tributário insere-se o lançamento, cujo mérito, no âmbito do processo administrativo tributário, deverá ser visto sob a perspectiva da realidade fática subsumida aos comandos da hipótese descrita na lei, o que impõe, de logo, a análise dos aspectos que dizem respeito à relação de natureza jurídica tributária objeto do lançamento, descritos no *caput* do artigo 142 do CTN.

Na dicção do art. 142, *caput*, do CTN, o lançamento tem por finalidade identificar componentes indispensáveis à integração da relação jurídica tributária, sendo um desses elementos o sujeito passivo. BORGES (1999, p. 153) observa que essa individualização que se dá com a identificação do sujeito passivo diz respeito ao exercício de competência puramente administrativa. Por meio dela a autoridade administrativa “aplica a norma geral e simultaneamente cria norma individual, na medida em que identifica o sujeito passivo e lhe prescreve determinado comportamento – a prestação tributária”.

Na sistematização do CTN sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária (art. 121, *caput*). Note-se que o CTN elenca categorias de sujeito passivo distintas, em virtude desse mesmo dispositivo legal, quais sejam: o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (inciso I) e o responsável, quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (inciso II).

Na lição da doutrina de GOMES DE SOUSA (1975, p. 92) o contribuinte seria o sujeito passivo direto enquanto o responsável seria o sujeito passivo indireto.

Considerando assim, que o sujeito passivo da obrigação tributária principal, na acepção literal do art. 121 do CTN é o contribuinte ou o responsável, e ainda, as disposições expressas no caput do art. 142 do CTN uma conclusão que se impõe é que o lançamento é o instrumento hábil para a constituição da relação jurídica tributária não só entre o sujeito ativo e o contribuinte, assim como entre o sujeito ativo e o responsável.

O Decreto nº 70.235, de 1972, regulador do Processo Administrativo Fiscal, dispõe ser requisito formal e obrigatório na lavratura do auto de infração (artigo 10, inciso I) ou da notificação do lançamento (artigo 11, inciso I), a qualificação do autuado, o qual deve ser indispensavelmente, o sujeito passivo contra o qual a autoridade tributária deve constituir o crédito tributário por meio do lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN.

NEDER (2007, p. 190) observa que conforme especificado no Decreto nº 70.235, de 1972, a autoridade tributária quando da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento, “deve identificar aqueles que eventualmente possam e/ou devam responder pelo crédito tributário na condição de responsáveis” a não ser que a responsabilidade ocorra por conta de fatos supervenientes ao ato administrativo de lançamento. Segundo o autor o legislador, ao impor a obrigatoriedade desse requisito na formação do ato de lançamento, “quis assegurar que a pretensão fiscal externe de modo inequívoco o sujeito passivo contra o qual a Fazenda Pública buscará a satisfação da exação formalizada”.

AGUILERA (2007, p. 127) também faz a seguinte importante observação sobre a identificação do responsável no lançamento tributário:

Na medida em que é o ato/procedimento administrativo, por excelência, de identificação do sujeito passivo, o lançamento não poderia se restringir, tão-só, a definir o contribuinte, sendo também necessária, quando configurados os pressupostos fáticos de incidência, a constituição de ofício da relação jurídica tributária contra o responsável.

Ressalte-se que será declarada a nulidade do lançamento que houver sido constituído em desacordo com o artigo 142 do CTN; daí a importância da correta qualificação do autuado, na forma do diploma legal regulador do processo administrativo fiscal.

Nesse sentido destaque-se o Acórdão nº 101-95.018, de 15 de junho de 2005, do Colendo Primeiro Conselho de Contribuintes (CC, 2005a) no qual foi decidido que “o erro de identificação do sujeito passivo representa vício insanável, quanto à existência do Ato Administrativo de Lançamento”<sup>2</sup>.

Por outro lado, o Acórdão 108-08174, Sessão de 23 de fevereiro de 2005, da 8ª Câmara do Colendo Conselho de Contribuintes (CC, 2005b), ressaltou o entendimento proferido na decisão da 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Recife - PE, afastando qualquer possibilidade de o lançamento ser redirecionado aos responsáveis tributários, conforme abaixo transcrito:

---

<sup>2</sup> No excerto do voto, a seguir reproduzido, estão algumas razões que conduziram o voto do conselheiro relator: [...] Assim, para que uma pessoa seja colocada no pólo passivo da relação tributária como contribuinte, é imprescindível que preencha as condições previstas na lei como aquele sujeito que realiza a materialidade do fato gerador, isto é, aquela pessoa que pratica no mundo concreto o fato previsto em abstrato na hipótese de incidência, bem assim que seja a pessoa que aufere os benefícios econômicos do respectivo fato gerador e pode deles usufruir, estando, portanto, diretamente obrigado a pagar o tributo. Ainda, em atendimento ao princípio da legalidade, o sujeito passivo de cada relação jurídico-tributária é aquele eleito pela lei que esteja diretamente vinculado ao fato que gerou o crédito tributário. Conseqüentemente, somente poderá ser sujeito passivo da obrigação tributária aquele que realize a materialidade do respectivo fato gerador e aufira os seus benefícios econômicos. Para tanto, mister se faz identificar com exatidão e comprovar quem é esse sujeito passivo, sob pena de não existir qualquer vínculo jurídico que dê suporte à exigência tributária. Da análise dos documentos carreados ao processo, constata-se que os verdadeiros beneficiários da renda auferida em decorrência das operações realizadas foram os sócios da Recorrente, que se beneficiaram economicamente do ganho auferido sobre as ações que possuíam junto à empresa [...], ficando claro que a Recorrente foi usada tão somente como uma embalagem, um veículo para alcançar a economia de impostos incidentes na operação, sem qualquer vínculo com a realidade fática.

[...] O lançamento tributário deve ser formalizado contra o sujeito passivo direto (releve-se que em alguns casos o auto de infração é lavrado contra sujeito passivo indireto em virtude da total impraticabilidade da sujeição passiva direta, como é o caso da sucessão por incorporação), mesmo nos casos de restar caracterizada a responsabilidade de terceiros, uma vez que tal ato não tem como objetivo a formalização de crédito concernente a obrigação preexistente em face da ocorrência do fato gerador. A imputação de responsabilidade, por sua vez, deve ser suscitada na fase de cobrança ou numa eventual execução forçada do crédito. Repise-se: na sujeição passiva por transferência transfere-se o dever de pagar. [sem grifos no original]

A conclusão do relator do acórdão de primeira instância é no sentido de que ao lançar o crédito tributário contra responsável tributário, considerado pelo julgador como contribuinte indireto, teria a fiscalização cometido erro de identificação do sujeito passivo, e que a seu ver a exigência deveria ter sido efetivada contra o contribuinte direto, com registro formal como pessoa jurídica, ou seja, contra a própria empresa fiscalizada, ocorrendo, portanto, vício formal por não ter sido identificado e qualificado corretamente o sujeito passivo.

Em conseqüência de a autoridade julgadora de primeira instância ter acolhido diretamente a preliminar de erro na identificação de sujeito passivo, não foram apreciados os argumentos trazidos na impugnação tanto do responsável principal como dos arrolados pela fiscalização como responsáveis solidários pelo crédito tributário.

Não obstante a divergência, no seio dos órgãos julgadores administrativos do Ministério da Fazenda, sobre a questão da identificação do contribuinte e do responsável no lançamento, verifica-se que com este ato administrativo ocorre o primeiro ciclo de posituação do Direito Tributário, sendo fundamental a identificação do sujeito passivo para que se forme o liame da relação jurídica obrigacional tributária não só entre o sujeito ativo e o contribuinte como entre o sujeito ativo e o responsável.

## 2.1 REVISÃO DO LANÇAMENTO PARA INCLUSÃO DOS RESPONSÁVEIS

Por certo o Código Tributário Nacional prevê efetivamente a possibilidade da existência da responsabilidade tributária, e o fato jurídico tributário do lançamento é de fundamental importância para a constituição da relação jurídica entre o Estado e o responsável.

No caso de o exame da autoridade administrativa resultar apuração de crédito tributário, a exigência fiscal formaliza-se por meio do auto de infração, sendo esse um dos instrumentos utilizados pela Fazenda Pública para atribuição de consequências jurídicas, como sua pretensão ao cumprimento da obrigação tributária e afastamento da caducidade do direito ao crédito tributário, tanto em face do contribuinte como do responsável identificados como sujeitos passivos da obrigação tributária.

Sabe-se no entanto como é a prática decorrente da orientação emanada pela fiscalização da Receita Federal do Brasil, na qual os responsáveis tributários não são qualificados como “autuado” ou “notificado” no lançamento. Eles são arrolados como “responsáveis” por meio dos “Termos de Sujeição Passiva de Responsabilidade Tributária” lavrados.

Assim, embora o lançamento identifique apenas um autuado — o sujeito passivo da obrigação tributária —, qual seja, o contribuinte (devedor originário) tem-se uma pluralidade de sujeitos relacionados como responsáveis pela dívida e cientificados para apresentação de defesa.

Daí a indagação: E se o responsável não for indicado no ato do lançamento como o sujeito passivo da obrigação tributária? Pode haver a correção desse ato administrativo

original a fim de alterar o sujeito passivo nele apontado para inclusão do responsável no pólo passivo da relação jurídica obrigacional tributária?

A resposta à indagação parece restar clara no CTN pois, segundo o disposto em seu artigo 145, “O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I – impugnação do sujeito passivo; II – recurso de ofício; III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.” Excetuadas essas hipóteses, portanto, o lançamento regularmente notificado é definitivo. Daí a impossibilidade de se alterar o sujeito passivo da obrigação tributária eleito no lançamento.

Importante observar, ainda, que cuidou o CTN, em seu art. 146<sup>3</sup>, de preservar os direitos dos contribuintes impedindo que a autoridade administrativa aplique novos critérios jurídicos em lançamentos relativos a fatos geradores já ocorridos antes de sua introdução.

AMARO (2007, p. 353) diz parecer “evidente que o dispositivo procura traduzir norma de proteção ao sujeito passivo”. Nesse sentido a disposição contida no citado artigo só caberia “nos casos em que o novo critério jurídico beneficia o Fisco, restando proibida, nessa hipótese, sua aplicação em relação ao passado”.

Na visão de XAVIER (1999, p. 262) o art. 146 do CTN é “simples corolário do princípio da não retroatividade, extensível às normas complementares, limitando-se a esclarecer que os lançamentos já praticados à sombra de “velha interpretação” não podem ser revistos com fundamento em “nova interpretação”. Segundo o autor o citado artigo pretende “que os atos administrativos concretos já praticados em relação a um sujeito passivo não

---

<sup>3</sup> CTN. Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto à fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

possam ser alterados em virtude de uma alteração dos critérios genéricos da interpretação da lei já aplicada”. Conclui o autor que o lançamento “não pode ser revisto nem por erro de direito, direta e imediatamente, nem por erro constatado, indireta e imediatamente, por norma genérica superveniente”.

PAULSEN (2007, p. 953) observa que o art. 146 do CTN evidencia, em nível infraconstitucional, o “princípio da proteção à confiança” do contribuinte na Administração Tributária. Ressalta que tal princípio deve ser visto sob dois ângulos. De um lado, salienta não ser possível a “retratação dos atos administrativos concretos que implique prejuízo relativamente a situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados”. Por outro, “a irretroatividade de atos administrativos normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores”.

Também o parágrafo único do art. 149 do CTN<sup>4</sup>, cuja disposição parece óbvia, porquanto tanto o lançamento quanto a sua revisão só podem ser efetuados dentro do prazo decadencial, merece destaque, por impor, uma vez mais, limites à autoridade administrativa na revisão do ato administrativo do lançamento, visando à proteção dos direitos dos contribuintes.

Nesse sentido observa NEDER (2007, p.189) que “em função da necessidade de preservar a segurança nas relações tributárias”, estão as disposições contidas nos arts. 146 e 149, parágrafo único do CTN, e que o “legislador protege o contribuinte das variações opinativas dos órgãos fazendários, vedando a revisão do lançamento em decorrência de mudanças supervenientes nos critérios jurídicos adotados pelo agente fiscal na expedição do lançamento anterior”. E acresce:

---

<sup>4</sup> CTN. Art. 149. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

É assim porque esse ato administrativo de lançamento cria uma situação jurídica bilateral que gera deveres e direitos ao sujeito passivo e ao próprio Fisco, na qualidade de sujeito ativo do tributo. A exigência fiscal pode até ser considerada injusta ou equivocada pelos órgãos de política fazendária, mas ela não poderá ser revogada por considerações de conveniência e oportunidade, nem pela própria autoridade que o praticou, tampouco pela autoridade revisora. Como ato vinculado que é, não há margem de discricionariedade administrativa na sua revisão, que deve atender às hipóteses legais”.

Todavia, a despeito da imprescindibilidade da indicação do sujeito passivo da obrigação tributária no lançamento, seja na qualidade de contribuinte ou de responsável, para a constituição do liame da relação jurídica obrigacional tributária entre o Estado e estes sujeitos passivos, em muitos casos a apuração da responsabilidade dos administradores da pessoa jurídica não tem se dado neste momento.

Isto porque com muita frequência tem ocorrido a apuração da responsabilidade somente quando já está em curso o processo de execução fiscal. Assim, apesar de o lançamento ter sido efetuado em nome da pessoa jurídica (contribuinte – devedora originária) que realizou o fato jurídico tributário, a jurisprudência dos tribunais superiores, no caso, do Superior Tribunal de Justiça, última instância judicial cabível por se tratar de matéria infraconstitucional, tem admitido a possibilidade de redirecionamento da execução de cobrança à pessoa de um terceiro, na qualidade de responsável tributário.

Com essa possibilidade concreta do redirecionamento da cobrança executiva, altera-se o ciclo de positivação do Direito Tributário para inclusão do responsável no pólo passivo da relação jurídica obrigacional.

Daí porque a completude dos problemas levantados neste trabalho somente se dará com as conclusões encontradas nos capítulos seguintes, que tratarão da emissão da certidão da

dívida ativa da União e da decisão do redirecionamento da execução de cobrança fiscal, e da respectiva inclusão, nessas fases, do responsável no pólo passivo da relação jurídica tributária.

### 3. EXECUÇÃO FISCAL

#### 3.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário o qual, uma vez não recolhido aos cofres públicos, após o prazo previsto em lei, deverá ser regularmente inscrito na repartição competente, constituindo dívida ativa tributária<sup>5</sup>.

Da inscrição na dívida ativa do crédito não adimplido se extrai a Certidão da Dívida Ativa (CDA), considerado como título executivo extrajudicial<sup>6</sup>, e qualificado pelos atributos de liquidez e certeza.

A execução judicial para a cobrança da dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias encontra sua instrumentalidade na Lei nº 6.830, de 1980, chamada de LEF, por meio da qual a Fazenda Pública satisfaz seu crédito pelo uso da via executiva, sendo a Procuradoria da Fazenda Nacional o órgão incumbido constitucionalmente da inscrição do crédito na dívida ativa da União<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> CTN. Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrito na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento pela lei por decisão final proferida em processo regular.

<sup>6</sup> CPC. Art. 585. São títulos executivos extrajudiciais: VI – certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, Estados, Distritos Federal, Território e Município, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei.

<sup>7</sup> C.R.F.B. “Art. 131. § 3º Na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei.” Nesse sentido, a Lei Complementar nº 73/1993 (Lei Orgânica da Advocacia Geral da União), em seu art. 12, assim estabelece: “Art. 12. À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, compete especialmente: I - apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial; II - representar privatamente a União, na execução de sua dívida ativa de caráter tributário; (...)”

### 3.2. INSCRIÇÃO DA DÍVIDA ATIVA. ATO DE CONTROLE DE LEGALIDADE.

Os Procuradores da Fazenda Nacional, ao efetuarem o ato de inscrição da dívida ativa da União, estão efetuando o controle da legalidade do lançamento que constituiu o crédito tributário, na definição da própria Lei (art. 2º, § 3º da LEF). No caso de apurarem vícios formais, incorreções ou ilegalidades, deverão os Procuradores devolver o processo administrativo para os acertos necessários.

O professor CARVALHO (1996, p. 371), ressalta que o ato do controle da legalidade do ato administrativo é a derradeira oportunidade que a Administração Pública tem de rever os requisitos jurídicos-legais dos atos praticados. Segundo o ilustre mestre da PUC e da USP a Administração não pode modificar os seus atos, “porém, tem meios de evitar que não prossigam créditos inconsistentes, penetrados de ilegitimidades substanciais ou formais que, fatalmente, serão fulminadas pela manifestação jurisdicional que se avizinha”.

### 3.3. CONSTITUIÇÃO DA DÍVIDA ATIVA

Consoante as disposições contidas no art. 201 do CTN, constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa mesma 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.

Como observa MACHADO (2007, p. 279) o crédito é levado a inscrição como dívida ativa depois de definitivamente constituído: “A inscrição não é ato de constituição do crédito tributário. Pressupõe, isto sim, que este se encontre regular e definitivamente constituído e, ainda, que se tenha esgotado o prazo fixado para seu pagamento”.

Da inscrição na dívida ativa do crédito não satisfeito se extrai a Certidão da Dívida Ativa (CDA), considerado como título executivo extrajudicial, conforme estabelece o art. 585, inciso VI, do Código de Processo Civil – CPC. Isso significa que a Fazenda Pública encontra-se habilitada a executar o pretense devedor sem prévio processo de conhecimento.

Dentre os requisitos formais, o termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente deve conter, entre outras indicações, o nome do devedor e dos co-responsáveis, cabendo à Procuradoria da Fazenda Nacional indicá-los — devedor e co-responsáveis — no ato da respectiva inscrição, conforme o disposto no art. 202, inciso I do CTN e no art. 2º, § 5º, inciso I da LEF.

A omissão de quaisquer um dos requisitos previstos no art. 202 do CTN, como a indicação do devedor e dos co-responsáveis, ou o erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente. Todavia, a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado, o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada. É o que prescreve o art. 203 do CTN.

### 3.4 PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA DÍVIDA ATIVA

A dívida ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída (art. 204 do CTN). Essa presunção, no entanto, é relativa, podendo ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite (parágrafo único do art. 204 do CTN).

ARRUDA (1993, p. 4-7) afirma que o reconhecimento legal das presunções relativas de liquidez e certeza da dívida ativa advém da aplicação conjunta dos princípios elementares do processo administrativo, como a legalidade objetiva, oficialidade, informalidade e verdade material, permitindo, assim, que o Fisco produza seu próprio título executivo extrajudicial (art. 585, VI do CPC), a certidão de inscrição na dívida ativa.

MACHADO (2007a, p. 280-281) sustenta que tal presunção decorre da “circunstância de ser a inscrição em Dívida Ativa precedida de apuração em regular processo administrativo, no qual é assegurada ampla defesa ao sujeito passivo da obrigação tributária”. Por essa razão, para o autor, “para superar tal presunção basta a demonstração de que no processo administrativo ocorreu cerceamento desse direito fundamental”.

Também na visão do jurista THEODORO JÚNIOR (2007, p. 18) a execução fiscal não poderá ter início enquanto não “obtiver a Fazenda Pública elementos que, legalmente, confirmam certeza, liquidez e exigibilidade do crédito”. Daí a importância de o título executivo ser “aperfeiçoado administrativamente antes do ajuizamento da demanda, dentro de fiel observância dos requisitos determinados pelas leis que disciplinam essa atividade administrativa”. Deixa firme o autor a sua posição de que o procedimento da Lei de Execução Fiscal “não é de acerto e condenação, mas de pura execução forçada”. Por essa razão, para o jurista, “só se admite seu uso pela Fazenda Pública depois da adequada apuração administrativa de seu crédito, seguida de inscrição em Dívida Ativa”.

PACHECO citado por CAIS (2007, p. 600) esclarece que a presunção de liquidez e certeza da dívida regularmente inscrita apresenta dois aspectos. O primeiro, relativo a presunção de certeza, “é atributo relativo à existência regular do crédito, com origem,

desenvolvimento e perfazimento conhecidos, dotado de natureza determinada e fundamentação legal ou contratual inidônea”. Já a presunção de liquidez “é ligada ao valor do crédito, em termos originais do principal, juros, multa e outros encargos”. Pacheco aponta ainda exemplos de atos que, se sustentados e provados pelo executado, podem ilidir tais presunções, como: [...] “(d) que do termo de inscrição não consta o nome do devedor ou do responsável”; [...] “(f) que inexistente o procedimento ou o auto de infração a que se refere a certidão de dívida ativa.”

Por outro lado, salienta PAULSEN (1997, p. 196) que os requisitos formais que o título executivo deve conter, estabelecidos tanto no art. 202 do CTN como na LEF (art. 2º, § 5º), “têm o objetivo de propiciar à parte devedora a possibilidade de defesa, com que não se trata de excessivo rigor formal, mas de proteção ao direito de defesa da parte”. Isso, em face da certeza e liquidez do crédito que caracteriza a CDA. Contudo, adverte, “não se reconhecem meras irregularidades formais quando não haja qualquer prejuízo para o devedor”. Nesse sentido têm sido os julgados do Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região,<sup>8</sup> bem como o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, para quem (STJ, 2003a):

---

<sup>8</sup> “TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. CDA. NULIDADE NÃO CONFIGURADA. 1. O art. 2º, § 5º, da Lei nº 6.830, estabelece os requisitos formais do termo de inscrição em dívida ativa, reproduzindo o conteúdo do art. 202 do CTN, com a finalidade de assegurar ao devedor conhecimento da origem do débito (controle de legalidade). Sem observância dessas formalidades legais, será indevida a inscrição de dívida e, conseqüentemente, sem efeito a certidão que instruirá a execução. Em contrapartida, só se reconhecerá a nulidade do título ante a comprovação do prejuízo daí decorrente. Ou seja, não há nulidade por vício formal, se a omissão ou irregularidade na lavratura do termo não cerceou a defesa do executado. In casu, a CDA que embasa a execução fiscal contém dados que identificam o devedor, nºs de inscrição e do processo administrativo, a origem e natureza da dívida, o valor originário, os acréscimos sobre ele incidentes e respectivos termos iniciais e a sua fundamentação legal, não restando comprovada a existência de prejuízo à defesa da apelante. 2...” (TRF4, Primeira Turma, AC 2003.04.01.049504, Relator Vivian Josete Pantaleão Caminha, publicado em 01/03/2006). “TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA. [...] A declaração de nulidade da CDA, forte no art. 203 do CTN, depende da demonstração de que o vício compromete a presunção de certeza e liquidez e implica prejuízo à defesa, o que não ocorre quando a origem da dívida é inequívoca, já tendo as partes discutido detalhadamente o lançamento perante a Delegacia de Julgamento e o Conselho de Contribuintes. [...] (TRF4, AC 2003.04.01.050919-8, Segunda Turma, Relator Leandro Paulsen, publicado em 01/02/2006.)

1. Os requisitos formais da CDA visam dotar o devedor dos meios necessários a identificar o débito, e, assim, poder impugná-lo.
2. Não se exige cumprimento de formalidade, sem demonstrar o prejuízo que ocorreu pela preterição da forma. Princípio da instrumentalidade dos atos.

Também na visão de THEODORO JÚNIOR (2007, p. 20) as “exigências formais que comprometem a validade da Certidão de Dívida Ativa são aquelas que abrem ensejo a surpresas ou incertezas para o devedor durante o debate processual”, conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJb, 1994):

[...] se houve erro, que não foi causa de surpresa para o contribuinte nem decorreu de escolha de critério inadequado na valoração dos fatos, o cumprimento daquelas formalidades não se justificam, sendo bastante o simples acolhimento parcial dos embargos com redução do valor exigido.

Como visto, é forte a corrente doutrinária e jurisprudencial da validade da CDA tão-somente nos casos em que tenha sido omitido algum dado no termo de sua inscrição mas que não tenha prejudicado o direito de defesa do executado. Aliás, nesse sentido já havia decidido o STF (1983b) ao assentar que:

Perfazendo-se o ato na integração de todos os elementos reclamados para a validade da certidão, há de atentar-se para a substância e não para os efeitos formais que não comprometem o essencial do documento tributário (STF, 1981a)

Sendo a omissão de dado que não prejudicou a defesa do executado, regularmente exercida, com ampla segurança, valida-se a certidão para que se exercite o exame do mérito.

### 3.5 INDICAÇÃO DO NOME DO RESPONSÁVEL NA CDA

A lição de THEODORO JÚNIOR (2007, p. 38-39), é da defesa do acerto prévio da responsabilidade tributária no âmbito do processo administrativo fiscal. Segundo o autor sendo a execução fiscal regulada pela LEF puro procedimento executivo, é inadmissível pretender a Fazenda o acerto de responsabilidades de terceiros ou coobrigados que não figuraram no processo administrativo e contra quem não se formou o título executivo (CDA). A seu ver não importa que o art. 4º da LEF diga que a execução fiscal pode ser promovida contra outras pessoas além do devedor. O certo, argúi, “é que a mesma lei dispõe que a liquidez e certeza, requisito *sine qua non* da execução forçada, só decorre da regular inscrição do débito pelo órgão competente para apurar a mesma liquidez e certeza (art. 2º, § 3º, e art. 3º, caput)”.

Também para MARINS (2006, p. 51) “ao lado da necessidade de se buscar satisfazer o crédito tributário, surge a necessidade de se buscar também o respeito condicional ao sistema de garantias da relação jurídica tributária”. Desse limite, para MARINS, “por mais que se propugne pelo interesse público da satisfação do crédito fazendário, não pode passar a execução fiscal.” Daí a importância para o tributarista da observância das formalidades necessárias para o reconhecimento pleno do crédito, antes de dar início ao processo executivo, por isso alerta:

[...]

Não pode o ente arrecadador buscar o acerto de seu crédito após ter instruído e dado início à execução. O título executivo para ser válido, leia-se gerar presunção de certeza e liquidez, deve espelhar fielmente o que se apurou no procedimento administrativo – que a seu turno deve ter sido realizado em absoluta adstrição à lei, material, formal e, em certos casos, processual – sob pena de ineficácia da execução e nulidade do título. Se não for regular o procedimento administrativo não haverá presunção de certeza impossibilitando qualquer pretensão executória por parte do Fisco.

Não por outro motivo assenta-se hodiernamente a necessidade de maiores diligências na formalização do crédito tributário, propugnando por maior cuidado do ente arrecadador da certidão, para que o conteúdo do título e do procedimento que o instrui seja o mesmo.

O Exmo. Ministro do STJ, MAIA FILHO, citado por PAULSEN (2007, p. 1199), protesta veementemente contra a inscrição de responsável na CDA quando não apurada, no lançamento fiscal, os fatos geradores da responsabilidade, por afronta ao art. 142 do CTN. Segundo o ilustre Ministro não se pode admitir, à luz desse dispositivo, “que apurado o crédito contra determinada pessoa se possa tê-lo como igualmente apurado contra outrem, que não participou do procedimento administrativo do lançamento”. Acresce que não tendo sido o responsável notificado previamente para o lançamento, “não poderá juridicamente figurar no Termo de Inscrição da Dívida Ativa, que decorre daquele procedimento, e nem da CDA, que reproduz os dados desse mesmo termo”. Cerrando severas críticas à inclusão de terceiros que não figuram na CDA, afirma que:

É sabido que as certidões expedidas pelos órgãos administrativos não inovam e nem criam situações jurídicas ou direitos subjetivos, mas somente reportam atos ou fatos que preexistem.

[...]

Não é de se admitir, como e tem feito com grande habitualidade, convocar à execução terceiros que poderiam (ou até deveriam) figurar no lançamento/inscrição em dívida ativa, porque contra eles não há título executivo formado e, portanto, essa convocação é deslastreada de suposto legal, ainda que se possa afirmar existente a sua obrigação. Em síntese, deve ser reiterado que uma coisa é a obrigação e outra o seu modo de ser no mundo jurídico, não sendo correto afirmar que a existência daquela já enseja, por si, a sua execução forçada, como se o título fosse despiciendo.

### 3.6 EMENDA OU SUBSTITUIÇÃO DA CDA PARA INCLUSÃO DO RESPONSÁVEL

Já se viu que os requisitos legais para a validade da CDA não são de cunho formal, mas essencial, decorrendo, o ato de inscrição da dívida ativa da União de procedimento absolutamente vinculado da administração, sujeito ao princípio da legalidade estrita. Nesse sentido, as lições de BANDEIRA DE MELLO (1998, p. 58-60) são intocáveis:

[...] o princípio da legalidade é o princípio específico do Estado de Direito, é justamente aquele que o qualifica e que lhe dá a identidade própria. [...] É o fruto da submissão do Estado à lei. É em suma: a consagração da idéia de que a Administração Pública só pode ser exercida na conformidade da lei [...] Assim, o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Esta deve tão-somente obedecê-las, cumpri-las, pô-las em prática. Daí que a atividade de todos os seus agentes, desde o que lhe ocupa a cúspide, isto é, o Presidente da República, até o mais modesto dos servidores, só pode ser a de dóceis, reverentes, obsequiosos cumpridores das disposições gerais fixadas pelo Poder Legislativo, pois esta é a posição que lhes compete no Direito brasileiro.

Conforme também observado o termo de inscrição da dívida ativa deverá indicar obrigatoriamente alguns requisitos, sendo que a omissão ou erro de quaisquer um dos requisitos são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente.

Todavia, a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado, o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada (art. 202 e 203 do CTN).

Também o § 8º do art. 2º da LEF, autoriza a emenda ou substituição da certidão da dívida ativa até a decisão de primeira instância, assegurando ao executado a devolução do prazo para oposição de embargos.

Parece claro que esse dispositivo não se aplica quanto à omissão no termo de inscrição da dívida ativa do nome do devedor e o dos co-responsáveis, primeiro requisito

formal na inscrição do título executivo, a teor dos artigos 202 do CTN e art. 2º, § 5º, da LEF. Tal fato, por certo, acarreta vício que compromete a presunção de certeza e liquidez da dívida e nulidade da inscrição e do processo dela decorrente.

Mais uma vez recorre-se ao tributarista MARINS (2006, p. 54-55) o qual fundamentando-se na doutrina mais abalizada, como Derbi BITTENCOURT, repudia a substituição do título executivo “por constituir alteração no objeto da lide”, não podendo assim ser o procedimento administrativo “revisto e alterado após deflagrado o executivo fiscal, mediante iniciativa do credor”. Adverte MARINS a impossibilidade de serem sanados vícios materiais, por ofensa ao direito de defesa do executado, e que não cabe ao Poder Judiciário fazê-lo, “sob pena de avocar competência da autoridade fiscal, responsável exclusiva, pelo lançamento tributário. Face à irregularidade material do título, não há outro caminho senão seu cancelamento e repetição de todo o processo.” Pretende deixar claro o tributarista que somente nos casos de “meros vícios formais é que se pode cogitar a substituição ou emenda do título executivo, afigurando-se como limite intransponível a incolumidade do procedimento administrativo”, e adverte:

O interesse público em substituir ou emendar o título executivo não prefere ao interesse público que há na garantia de defesa do contribuinte. Destarte, são condenáveis os entendimentos que alargam o poder do Fisco para além dos vícios formais. Chega-se não raro ao cúmulo de buscar a alteração de elementos concernentes à relação obrigacional, traduzida na Certidão da Dívida Ativa, via emenda ou substituição do título executivo sujeitando o contribuinte a flagrante ilegalidade.

Também THEODORO JÚNIOR (2007, p. 26) é do parecer que a substituição da certidão defeituosa visa à correção dos erros materiais do CDA ou mesmo da inscrição que lhe serviu de origem. Alerta que a substituição da CDA não tem, todavia, a “força de permitir a

convalidação de nulidade plena do próprio procedimento administrativo, como a que decorre do cerceamento do direito de defesa ou da inobservância do procedimento legal no lançamento e apuração do crédito fazendário”.

CAIS (2007, p. 600-603) também faz duras críticas ao § 8º do art. 2º da LEF ao autorizar a emenda ou substituição da CDA até a decisão de primeira instância. Na visão da autora ao fixar tal marco o dispositivo legal não é dotado de técnica em relação ao ordenamento jurídico vigente, por não esclarecer a qual decisão se refere, “o que permite dúvidas na sua aplicação, pois são várias e diversas as decisões judiciais exaradas tanto nos autos do processo de execução fiscal, como nos autos do processo dos embargados autuados em apenso”. Para CAIS a interpretação adequada ao citado dispositivo deve considerar que a CDA, diferentemente dos demais títulos executivos extrajudiciais objeto do art. 585 do CPC, “pode ser emendada ou substituída pela Fazenda Pública exeqüente, enquanto não for proferida a sentença de mérito por força dos embargos do devedor de início opostos”.

Observa ainda CAIS (2007, p. 600-603) que a aplicação do § 8º do art. 2º da LEF deve ser feita pela Administração Pública de “forma a guardar conformidade aos princípios constitucionais, sob pena de contrariar o princípio da segurança pública, provocando estado de fragilidade e de instabilidade na relação entre a Fazenda Pública e o contribuinte, quando executado”. A conclusão da autora é que tanto a emenda como a substituição somente são admissíveis em se tratando de erros materiais e defeitos formais.

Conforme as noções até aqui expostas, parece claro que a omissão no termo de inscrição da dívida ativa do nome do devedor e o dos co-responsáveis é motivo de nulidade da inscrição e do processo dela decorrente, vez que a indicação de tais nomes é o primeiro requisito formal na inscrição do título executivo, a teor dos artigos 202 do CTN e art. 2º, § 5º,

da Lei 6.830, de 1980, acarretando tal falta vício que compromete a presunção de certeza e liquidez da dívida.

Não tendo havido prévio procedimento administrativo para apuração da responsabilidade, configura-se a ilegalidade nas normas que regem não só o lançamento do crédito tributário (art. 142 do CTN), como também as de apuração e inscrição da dívida ativa (arts. 201, 202 e 203 do CTN), e ainda, violação a princípios positivados na Constituição da República, como a garantia do devido processo legal e ampla defesa (art. 5º, LIV e LV) e o princípio da segurança jurídica contido no preâmbulo do texto constitucional<sup>9</sup>.

Sem a indicação do devedor e do responsável, o título restará inadequado às disposições legais, e assim imprestável para instrumentalizar a ação executiva, além de inviabilizar o exercício constitucional do direito de defesa por parte dos executados, impondo-se, à luz das normas que compõem o nosso ordenamento jurídico, a nulidade da certidão da dívida ativa.

---

<sup>9</sup> “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos na Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna (...)”

## 4 REDIRECIONAMENTO DA AÇÃO DE COBRANÇA

### 4.1. O QUE É O REDIRECIONAMENTO DO FEITO EXECUTIVO

Há quem defenda, no entanto, que a Certidão da Dívida Ativa pode ter a ausência de referência aos sócios responsáveis, não comprometendo, tal fato, a liquidez e certeza do título.

Nesse sentido o entendimento de ABRÃO, citado por PAULSEN (2007, p. 1201):

Espelha a certidão da dívida ativa o documento necessário e fundamental a retratar a regularidade na constituição do crédito tributário, sob o argumento indissociável do título de natureza extrajudicial, revestido da presunção de liquidez e certeza inerentes à atividade administrativa desenvolvida para efeito do lançamento. Quadra situar que a administração não tem a obrigação de conhecer desde logo a situação da empresa, notadamente sob o ângulo da regularidade na sua constituição e nos atos que poderão desencadear a responsabilidade dos sócios.[...] A Fazenda Pública destaca na certidão o responsável tributário, geralmente a sociedade que tem vinculação adstrita ao fato gerador específico. [...] a inclusão dos sócios responsáveis pela obrigação, posterior ao lançamento, não descaracteriza a força do título extrajudicial e muito menos obriga a Fazenda à substituição e confecção de nova certidão documentando a cobrança.

A corrente que defende a não necessidade do nome do sócio responsável na CDA tem amparo, inclusive, na jurisprudência mais antiga prestigiada pelo STF, quando ainda julgava matéria de lei ordinária, segundo a qual não é necessária a indicação do nome do responsável na CDA para que este responda pessoalmente pelo débito. Como exemplo da jurisprudência pacificada naquela Egrégia Corte, a ementa do acórdão relatado pelo Exmo. Ministro Soares Munõz, a seguir transcrita (STF, 1982c):

**SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. EXECUÇÃO FISCAL. FIGURAS DO DEVEDOR E DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. A execução fiscal pode incidir contra o devedor ou contra o responsável tributário, não sendo necessário que conste o nome deste na certidão de dívida ativa. Não se aplica à sociedade por quotas de responsabilidade limitada o art. 134 do Código Tributário Nacional; incide sobre ela o art. 135, itens I e III, do mencionado diploma legal, se o crédito**

tributário resulta de ato emanado de diretor, gerente ou sócio, praticado com excesso de poder ou infração da lei, do contrato social ou do estatuto. Constitui infração da lei e do contrato, com a conseqüente responsabilidade fiscal do sócio-gerente, o desaparecimento da sociedade sem prévia dissolução legal e sem o pagamento das dívidas tributárias. Recurso extraordinário conhecido e provido para julgarem-se improcedentes os embargos e subsistente a penhora em bem do sócio-gerente.” [sem grifos no original]

O julgado acima traduz o que se costuma chamar de redirecionamento da ação de execução fiscal. Tal redirecionamento ocorre quando a Fazenda Nacional, em sede de promover a execução fiscal, não localiza a empresa devedora ou os bens de seu patrimônio passíveis de penhora assecuratória do débito tributário.

Nesses casos, parte-se para a penhora de bens de sócios ou dirigentes da pessoa jurídica, que não são réus no processo executivo e cujos nomes sequer constaram da certidão de inscrição do respectivo crédito na Dívida Ativa da Fazenda Pública exeqüente.

Daí a expressão redirecionamento da ação de execução fiscal que significa a utilização da via executiva para atingir bens de terceiras pessoas que não foram inicialmente indicadas como réus.

MACHADO (2007b, p. 606) esclarece como pensam os defensores da tese do redirecionamento da ação de execução da cobrança fiscal:

Os defensores da possibilidade desse redirecionamento sustentam que o dirigente da pessoa jurídica responde pelos créditos tributários desta, e por isso mesmo não se faz necessário o nome deste na inicial da execução, nem na certidão de Dívida Ativa que a instrui. A penhora de bens do dirigente pode ser posteriormente requerida, e geralmente é requerida quando ocorre dificuldade na localização dos bens da pessoa jurídica, ou os bens localizados são insuficientes.

## 4.2. POSIÇÃO DO STJ QUANTO AOS REQUISITOS DA CDA

Na ótica da atual jurisprudência do STJ, a Certidão de Dívida Ativa, título executivo da Fazenda Pública, deve conter os mesmos elementos do Termo de Inscrição (Lei nº 6.830/80, art. 2º, § 6º), e dentre estes figuram o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido o domicílio ou residência de um e de outros (art. 2º, § 5º, I) e a explicitação da origem, natureza e fundamento legal ou contratual da dívida (art. 2º, § 5º, III). “Se assim ocorre, em havendo co-responsáveis, é necessário que a certidão esclareça qual o fundamento de tal solidariedade passiva” (STJ, 2002c) .

Tal entendimento pode ser visto com precisão na decisão monocrática do Exmo. Ministro José Delgado, do STJ, conforme excerto do voto abaixo transcrito (STJ, 1999d):

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. TÍTULO EXEQUÍVEL. IMPUGNAÇÃO AO ASPECTO FORMAL DA CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. FORMALIDADES EXTRÍNSECAS. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL (ART. 2º, § 5º, III, DA LEI 6.830/80). NULIDADE EXISTENTE. PRECEDENTE

[...] O termo de inscrição deve conter os requisitos apontados pelos seis incisos do § 5º, do art. 2º, da Lei nº 6.830/80, que reproduzem, em linhas gerais, os que já eram exigidos para o crédito fiscal, conforme o art. 202 do CTN, e acrescentam a necessidade de indicar, se for o caso, a atualização monetária, o seu fundamento legal, assim como a data em que se inicia.

Todos esses requisitos são essenciais, a começar pelo nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros. A falta do nome invalida o termo, equivalendo à falta de devedor conhecido e determinado. A omissão do domicílio ou residência só se justifica se não forem conhecidos. [...] sem grifos no original

## 4.3. INCLUSÃO DO RESPONSÁVEL NO PROCESSO EXECUTIVO

Não obstante, em alguns casos esse mesmo Egrégio Tribunal tem se manifestado favoravelmente ao redirecionamento do processo de execução fiscal, admitindo, assim, nessa

última fase de cobrança, a inclusão de terceiro no pólo passivo da relação jurídica tributária sem que tenha havido procedimento administrativo prévio.

O entendimento da jurisprudência do Tribunal Superior passa, fundamentalmente, pela análise do artigo 568 do Código de Processo Civil, o qual prevê os cinco possíveis sujeitos passivos da execução fiscal, a saber:

Art. 568. São sujeitos passivos na execução:

I – o devedor, reconhecido como tal no título executivo;

II – o espólio, os herdeiros ou os sucessores do devedor;

III – o novo devedor, que assumiu, com o consentimento do credor, a obrigação resultante do título executivo;

IV – o fiador judicial;

V – o responsável tributário, assim definido na legislação própria. [sem grifos no original]

Note-se que também a Lei de Execuções Fiscais – LEF, em seu art. 4º, prevê que a execução fiscal poderá ser promovida tanto contra o devedor (inciso I), como contra o responsável (inciso V).

FERRAGUT (2005, p. 163) ressalta que o devedor é o “sujeito passivo reconhecido no título executivo como responsável pelo pagamento da dívida, independente de ser, materialmente a pessoa física ou jurídica devedora”. Adverte, ainda, ser essa a “única hipótese em que o enunciado requer expressamente a indicação do nome do sujeito passivo no título executivo.”

AMARO DE SOUZA, citado por FERRAGUT (2005, p. 167), ao se referir ao artigo 568 do CPC entende que apenas o devedor é sujeito à indicação obrigatória no título executivo extrajudicial, afirmando que: “o enunciado a esse respeito apenas se referiu àquele constante

no primeiro inciso e nada fez de referência em relação aos demais. Logo, se assim preferiu é porque para os demais serem legitimados não há necessidade de seus nomes constarem no título”.

FERRAGUT (2005, p. 166) também analisando o artigo 568 do CPC discorda de AMARO DE SOUZA e esclarece que a jurisprudência dos tribunais superiores, no sentido de não ser necessária a indicação do nome do responsável na CDA para que este responda pessoalmente pelo débito fundamenta-se no seguinte fato:

se o inciso I do artigo 568 do CPC prescreve a necessidade de menção do devedor na CDA e se a legislação silencia quanto às demais hipóteses, logo não se faz necessária a prévia inscrição para os incisos II a V. A legislação processual sobrepor-se-ia, nesse caso, ao CTN, que trata precipuamente de direito material.

Todavia, para FERRAGUT (2005, p. 167) o posicionamento acima “leva em consideração tão-somente a questão da sujeição passiva (capacidade de estar em juízo), sem analisar os demais dispositivos legais pertinentes à matéria”. Acresce FERRAGUT que “embora a sujeição passiva seja fundamental para a formação válida da relação jurídica processual, ela é insuficiente para solucionar o problema da legalidade da submissão do responsável aos efeitos da coisa julgada, sempre que seu nome não constar da CDA (...)”.

NEDER (2007, p. 195) também entende que o argumento essencial utilizado para fundamentar o redirecionamento da ação fiscal no processo executivo parte da regra processual contida no artigo 568 do CPC, especificamente o seu inciso V, “que parece autorizar o Fisco a abarcar quaisquer responsáveis tributários que não o devedor reconhecido

como tal no título executivo.” Nesse sentido cita NEDER a posição do Ministro Moreira Alves por ocasião do julgamento do RE nº 93.491/MG, STF: DJU 1 de 3/4/1981.<sup>10</sup>

Ressalta NEDER (2007, p. 195) que a distinção promovida pela legislação processual “encontra um padrão de racionalidade se a examinarmos sob a visão de responsabilidade subsidiária, que surge a partir da classificação das espécies de responsabilidade tributária, concebida por Rubens Gomes de Sousa e adotada pelo Código Tributário Nacional”.

Com efeito, GOMES DE SOUSA (1975, p. 55), ao classificar as normas de responsabilidade, ensina que o sujeito passivo tem relação econômica com o fato jurídico, tendo o Estado, por vezes, “interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente”. Nesse caso segundo o doutrinador dá-se então a sujeição passiva indireta que apresenta duas modalidades, quais sejam, a substituição e a transferência, esta comportando as hipóteses de solidariedade, sucessão e responsabilidade. E ainda esclarece:

Transferência ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), em virtude de um fato posterior transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto). As hipóteses de transferência, como dissemos, são três:

---

<sup>10</sup> “A meu ver, a inclusão do artigo 568, V, no atual Código de Processo Civil – que não distingue entre devedor solidário (hipótese do artigo 134 do CTN) e responsável por substituição (espécie a que alude o artigo 135 do mesmo CTN) – se deu justamente para abarcar quaisquer responsáveis tributários que não ‘o devedor reconhecido como tal no título executivo’ (art. 568, I do CPC), e isso em face das dificuldades teóricas, no particular, decorrentes do novo sistema de execução introduzido pelo Código de Processo vigente. Aliás – e ao contrário do que pretende o acórdão recorrido – em ambos os casos, para a fixação da responsabilidade, há a necessidade da aferição de circunstâncias de fato, pois se é certo que, pelo artigo 135 do CTN, as pessoas ali referidas só são responsáveis pelos ‘atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos’, não é menos que, à vista do artigo 134 do CTN, a solidariedade ali referida, como preleciona Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 8ª ed., p. 446), ‘se estabelece só nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal por parte do contribuinte, se tais pessoas responsabilizadas intervierem nos atos tributados ou cometeram omissões de deveres que lhes incumbiam, segundo a lei fiscal’, o que implica dizer que não basta, como entendeu o acórdão recorrido, que, nesse caso, seja suficiente a prova, por exemplo, da filiação, para que o pai seja responsável pelo débito fiscal (...).”

1) Solidariedade: é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação;

2) Sucessão: é a hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original;

3) Responsabilidade: é a hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto. No imposto de sisa (transmissão de propriedade intervivos), o tabelião é responsável pelo imposto se não providenciar a sua cobrança no ato de passar a escritura;

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

Relacionando a classificação referida pelo renomado doutrinador com os dispositivos constantes do CTN (arts. 128 a 137) que tratam da responsabilidade tributária e da prática legislativa para definição do responsável, algumas conclusões podem ser inferidas, em resumida síntese, sem adentrar nas diversas teorias que dizem respeito à responsabilidade tributária, dado o limite da presente pesquisa.

No presente trabalho se tentará demonstrar em quais situações de apuração de responsabilidades tributárias o Egrégio Tribunal Superior tem admitido o redirecionamento da ação de cobrança fiscal, o que impõe as considerações abaixo.

A substituição é a figura bem definida e comum na prática de nossa legislação. Por diversas razões, em certas situações, o legislador ao invés de colocar como sujeito passivo da obrigação tributária a pessoa que teria natural referência ao fato gerador, põe como sujeito passivo um substituto. Como exemplo cita-se o imposto sobre a renda a ser retido pela fonte pagadora, de forma exclusiva.

A sucessão, como a forma em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original também é situação bem definida. Como exemplo, os fenômenos sucessórios advindos com a extinção de uma pessoa jurídica ou o falecimento de uma pessoa física, que eram colocadas como sujeitos passivos da obrigação tributária. Os sucessores passam a responder pela obrigação.

A solidariedade, por sua vez, ainda que se revele bastante complexo o seu entendimento pela doutrina, o fato é que não se pode imaginar de substituição, nem de transferência com a solidariedade, uma vez que a obrigação não se transfere da pessoa X para pessoa Y em face de certo evento, como acontece na sucessão.

AMARO (2007, p. 309) esclarece que na solidariedade “um devedor (responsável solidário) é identificado sem que se ausente da relação de débito a figura do outro (que não é, pois, nem substituído nem sucedido)” E acresce com precisão: “Opera-se aí uma extensão da subjetividade passiva, em razão da qual passam a figurar, como devedores da obrigação, dois ou mais indivíduos”.

Nas classificações até aqui colocadas dos modos de sujeição passiva indireta, segundo a lição de GOMES DE SOUSA, percebe-se que tanto na solidariedade como na substituição os responsáveis já devem constar do pólo passivo da relação jurídica tributária. Assim, nas hipóteses de sujeição passiva indireta, seja pela solidariedade ou pela substituição, não há que se falar em posição subsidiária do devedor original.

Responder subsidiariamente significa que em primeiro lugar a dívida deve ser cobrada das pessoas que compõem o pólo passivo da obrigação tributária, e se estes não tiverem com que pagar, será cobrada dos responsáveis. Na sucessão, a obrigação se transfere

naturalmente para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original no curso do processo de cobrança.

Isso quer significar que os responsáveis por substituição e os responsáveis solidários têm de ser colocados no pólo passivo da obrigação tributária desde a ocorrência do fato jurídico tributário, não se vislumbrando a possibilidade de redirecionamento da cobrança para esses casos.

Todavia, para GOMES DE SOUSA (1975, p. 55), haveria terceira subespécie de “transferência”, por ele denominada de Responsabilidade. Essa figura se daria nos casos em que “a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto”. Nesse caso os responsáveis seriam devedores subsidiários, ou seja, primeiro exige-se do devedor original, e só depois dos responsáveis.

#### 4.4 POSIÇÃO CONSOLIDADA DO STJ QUANTO À RESPONSABILIZAÇÃO SUBSIDIÁRIA DOS SÓCIOS

A lição de GOMES DE SOUSA (1975, p. 55) das formas de classificação de sujeições passivas direta e indireta, embora não tenha sido correspondida pelo CTN e tenha sido alvo de críticas pela doutrina pelo fato de utilizar critérios econômicos e pré-jurídicos<sup>11</sup>, deve ser considerada, dentre outras razões, por ter fundamento na doutrina do autor do próprio

---

<sup>11</sup> Maria Rita Ferragut in Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002, São Paulo: Noeses, 2005, p. 78-79, discorda da utilização dos critérios econômicos e pré-jurídicos concebidos por Rubens Gomes de Souza. Segundo a autora “o dado relevante é apenas o sujeito previsto em lei como obrigado ao pagamento do tributo (ou seja, aquele integrante do vínculo obrigacional). O fato que deu origem à sua condição legal de sujeito passivo interessa apenas o controle da legalidade do ato de eleição desse sujeito, mas não à classificação propriamente dita”.

anteprojeto do CTN e ainda por se demonstrar presente nos julgamentos do Superior Tribunal de Justiça.

Conforme a seguir se demonstrará o tribunal superior tem considerado a doutrina de sujeição passiva indireta, nas hipóteses de responsabilidade “subsidiária” previstas nos artigos 134 e 135 do CTN, como norma de nosso ordenamento jurídico tributário, redirecionando ou não o processo de cobrança fiscal. Confirma essa assertiva o Informativo STJ nº 219,-23 a 27/08/2004:

Execução fiscal. Redirecionamento. Sócio-gerente. Co-responsável. Na espécie, o nome do co-devedor (sócio-gerente) já estava indicado no título executivo (Certidão de Dívida Ativa - CDA) como co-responsável, o que autoriza desde logo, contra ele, o pedido de redirecionamento da execução fiscal. Caso não constasse o nome na CDA, teria a Fazenda exequente ao promover a ação ou pedir seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que terá de ser de acordo com as situações previstas no direito material para configuração da responsabilidade subsidiária. Explicou ainda o Min. Relator que a indicação na CDA do responsável ou do co-responsável (Lei n. 6.830/1980, art. 2º, § 5º, I, e CTN, art. 202, I) confere-lhe a condição de legitimado passivo para a relação processual executiva (CPC, art. 568, I), mas não confirma a existência da responsabilidade tributária, só há a presunção relativa (CTN, art. 204). A existência da responsabilidade tributária, se for o caso, será decidida pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução. Precedentes citados do STF: RE 97.612-RJ, DJ 8/10/1982; do STJ: REsp 272.236-SC, DJ 25/6/2001, e REsp 278.741-SC, DJ 16/9/2002. REsp 545.080-MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 24/8/2004.[sem grifos no original]

Com efeito, quanto à responsabilidade de terceiros prevista no artigo 135 do CTN, os julgados do STJ têm afirmado a necessidade de petição clara e precisa quanto à causa e fundamento legal da responsabilidade, e reiterando que para a viabilização do redirecionamento da execução é indispensável, como causa de redirecionar a cobrança, uma das situações caracterizadoras da responsabilidade “subsidiária” do terceiro pela dívida do executado.

A posição consolidada do STJ quanto à responsabilização subsidiária dos sócios na execução fiscal pode ser vista com exatidão no acórdão relatado pelo Ministro José Delgado (STJ, 2003e), cuja ementa abaixo se transcreve:

Tributário e processual civil. Agravo regimental. Execução fiscal. Responsabilidade de sócio-gerente. Limites. Art. 135, III, do CTN. Precedentes.

[...]

2. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica não comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.

3. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei n. 6.404/76).

4. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, III, do CTN). [sem grifos no original]

5. 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 de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. Precedentes desta Corte Superior.

Como visto somente é possível, segundo a ótica da jurisprudência do STJ, a responsabilização patrimonial subsidiária de terceiros, nas hipóteses previstas nos artigos 134 e 135 do CTN, que não constaram do processo administrativo e conseqüentemente da formação do título executivo (CDA), viabilizando assim, o redirecionamento da ação de cobrança e permitindo a inclusão de terceiro no pólo passivo da relação jurídica tributária.

Registre-se que também está pacificada naquele Egrégio Tribunal a jurisprudência no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não enseja a responsabilização pessoal do sócio dirigente, na hipótese do art. 135 do CTN, sendo necessária a comprovação de que o sócio agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes, ou ainda, se houve dissolução irregular da sociedade. (STJ, 2002f). E ainda, que “os sócios cotistas não podem ser responsabilizados, na forma dos arts. 134, VIII, e 135, III, do CTN se não realizaram atos de gestão da sociedade” (STJ, 2002g).

Na situação de o responsável não figurar na CDA e nem na petição inicial, caberá ao Fisco, segundo a jurisprudência assentada do STJ, ao requerer o redirecionamento, “demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN”, ou seja, “deverá demonstrar infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, ou ainda, dissolução irregular da sociedade” (STJ, 2005h).

#### 4.5. ÔNUS DA PROVA DA FAZENDA NO PROCESSO EXECUTIVO

Assim, diante das novas direções da jurisprudência afirmada pelo Superior Tribunal de Justiça pode-se concluir que o pedido de redirecionamento da ação fiscal pela Fazenda Nacional para promover, em sede de execução fiscal, a responsabilização de terceiros cuja responsabilidade não foi apurada no âmbito do processo administrativo e sua conseqüente inclusão no pólo passivo da relação jurídica só encontra respaldo legal se devidamente demonstrado pela Fazenda exeqüente que a causa do pedido é uma situação que acarreta a responsabilidade subsidiária desses terceiros requeridos (previstas nos artigos 134 e 135 do

CTN), tais como as advindas: (i) de infração (legal ou estatutária) distinta do mero não pagamento do crédito tributário ou (ii) da dissolução irregular da sociedade.

Também nos casos da responsabilidade de sucessores (previstas nos artigos 129 a 133 do CTN) poderá se dar o redirecionamento da ação de cobrança, dessa feita em face da natural transferência da obrigação de um devedor para outro em virtude do desaparecimento do devedor original.

Como visto o redirecionamento da ação de cobrança não é regra no processo executivo. Ao contrário, conforme afirmado em vários julgados do STJ a Certidão da Dívida Ativa deve conter, sob pena de nulidade de extinção da execução por nulidade da CDA, os mesmos elementos do Termo de Inscrição.

Isso significa que a admissibilidade do redirecionamento da cobrança para a inclusão de terceiro no pólo passivo da relação jurídica só ocorre em casos muito bem delimitados pela atual jurisprudência do Egrégio Tribunal e desde que cabalmente trazidas as provas pela Fazenda Nacional da responsabilidade de terceiros cujos nomes não constaram do título executivo.

No citado acórdão (STJ, 2005h) relatado pelo Min. Castro Meira, aprovado por unanimidade, cuja ementa abaixo se transcreve, os princípios sobre os quais se assenta a jurisprudência do STJ para a solução do problema são precisos, distinguindo-se em quais hipóteses a prova da existência da responsabilidade recai à Fazenda Pública:

1. Sócio que não figurou na CDA nem na petição inicial:

1. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade ao sócio-gerente e, posteriormente, pretende

voltar-se também contra o seu patrimônio, deverá demonstrar infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade.

2. Sócio que na petição inicial foi apontado como co-executado:

Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus da prova, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80.

3. Sócio que figurou na CDA:

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

Em resumo, a posição unânime dos Ministros da Primeira Seção do STJ é no sentido de que, na hipótese de ter sido a execução fiscal proposta ou redirecionada com base no título executivo (CDA) da qual consta o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário, cabe a este o ônus da prova da ausência da responsabilidade.

Tal posição reflete o benefício do privilégio que detém a Fazenda Pública em face de seu título executivo extrajudicial ao qual a lei conferiu presunção de liquidez e certeza. Se houve procedimento administrativo prévio e os nomes dos responsáveis e co-responsáveis constam da formação daquele título, na fase executiva caberá a estes provarem a ausência da responsabilidade.

NEDER (2007, p. 199-200) observa, com precisão e bastante propriedade, que o ato de redirecionamento da cobrança fiscal “não pode ser livremente realizado segundo critérios de conveniência da Fazenda Nacional.” E prossegue:

A cobrança de responsáveis não relacionados na CDA tem sido aceita pelo Poder Judiciário por razões processuais, isto é, apenas nas situações de fato em que ocorre o desaparecimento do devedor ou torna-se obrigatória a ordem de preferência na cobrança (subsidiariedade). Nessas situações, o fato

que autoriza o redirecionamento ocorre posteriormente à feitura do título ou, pelo menos, não era atribuída ao Fisco a obrigação de seu conhecimento naquele momento, como é o caso dos débitos inscritos automaticamente em dívida ativa.

E sobre os limites temporais para a ação da Fazenda Pública na identificação dos responsáveis tributários no lançamento FERRAGUT (2005, p. 174) entende que a inclusão do nome do administrador na certidão da dívida ativa deve submeter-se ao prazo decadencial. Na concepção da doutrinadora “Crédito tributário é conceito relacional. Constituir o crédito não significa apenas apurar o *quantum* devido, mas indicar os sujeitos credor e devedor da relação jurídica”. E acresce com brilhantismo:

Alterando-se qualquer um dos pólos dessa relação – em que pese o valor da dívida permanecer o mesmo – teremos outro crédito.

É por isso que a decadência é norma jurídica que, ao impedir a constituição do crédito tributário após cinco anos do termo inicial da contagem, proíbe também que novos sujeitos – no caso, os administradores – sejam incluídos na relação.

NEDER (2007, p. 201) também adverte sobre os limites temporais para a ação da Fazenda Pública na identificação dos responsáveis tributários no lançamento:

Ressalte-se, ainda, que se a participação do sócio-gerente ou do devedor solidário ou do terceiro beneficiado (sócio oculto) já for conhecida por ocasião do procedimento fiscal, mas seu nome não estiver indicado no lançamento tributário de constituição do crédito tributário, tampouco na CDA, a inclusão dessas pessoas, mediante a formalização de nova exigência fiscal, estará submetida ao crivo do prazo quinquenal de decadência. O prazo decadencial tem sua sede exclusiva no Direito material e a todos atinge, inexoravelmente, sem interrupções. [sem grifos no original]

#### 4.6. IMPORTÂNCIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Por isso a importância da garantia constitucional expressamente prevista no art. 5º, LIV, da Constituição da República de 1988, ao dispor que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. O devido processo legal é uma conquista da sociedade, figurando pela primeira vez de forma expressa em nossa Constituição.

Segundo MORAES (2000, p. 39) o art. 5º da Constituição Federal especifica os direitos e deveres individuais e coletivos, elevando-os à categoria de direitos fundamentais, instituídos, desde sua origem, como forma de limitação e controle do Poder Estatal e de suas autoridades constituídas, a fim de evitar arbitrariedades e garantir a preservação da dignidade humana.

A professora FIGUEIREDO (2002, p. 4) abordando sobre o devido processo legal no estado democrático de direito ressalta que os textos constitucionais anteriores à Carta Magna de 1988 “referiam-se à ampla defesa, mas ampla defesa no Processo Penal”. Lembra a professora que o Judiciário já havia feito a aplicação para o Processo Civil, sendo a primeira vez, no entanto, que a cláusula do devido processo legal aparece em nosso texto constitucional brasileiro, “com a aceção expressa para os processos em geral, inclusive o administrativo”.

O professor SILVA MARTINS (1999, p. 91-92) afirma que o princípio do devido processo legal pode ser entendido como o conjunto dos seguintes direitos e garantias: a) é direito de todos os litigantes; b) é direito que deve ser exercido nos processos administrativos e judiciais; c) é garantia a quem for alvo de acusação de qualquer natureza; d) tem como consequência o contraditório e a ampla defesa nos litígios administrativos e judiciais; e) assegura todos os recursos e meios inerentes a seu exercício pela Constituição.

Disso resulta a necessidade da observância do devido processo legal que consiste, exatamente, no conjunto de garantias processuais a serem asseguradas às partes, legitimando, assim, o próprio processo.

## 5. CONCLUSÕES

A partir das considerações realizadas e as questões levantadas que direcionaram o presente trabalho monográfico, as considerações finais que dele se extraem são as seguintes:

A despeito dos respeitáveis posicionamentos da corrente administrativa defensora de que a questão da responsabilidade tributária está adstrita à fase de cobrança do crédito tributário, segundo os trâmites e ritos da Lei de Execução Fiscal nº 6.830, de 1980, a conclusão que se tem é que tal matéria deve ser tratada no âmbito do processo administrativo fiscal.

Com o lançamento ocorre a introdução da norma individual e concreta no sistema do Direito positivo, iniciando-se o ciclo de positivação do Direito Tributário, sendo o lançamento o instrumento hábil para a constituição da relação jurídica tributária não só entre o sujeito ativo e o contribuinte, assim como entre o sujeito ativo e o responsável.

Não pode haver a correção do ato administrativo original do lançamento a fim de alterar o sujeito passivo nele apontado para inclusão do responsável no pólo passivo da relação jurídica obrigacional tributária. O CTN impõe limites à autoridade administrativa na revisão do ato administrativo do lançamento, visando à proteção dos direitos dos contribuintes e garantia à aplicação do princípio da segurança jurídica.

Os requisitos legais para a validade da Certidão da Dívida Ativa (CDA) não são de cunho formal, mas essencial, decorrendo, o ato de inscrição da dívida ativa da União de procedimento absolutamente vinculado da administração, sujeito ao princípio da legalidade estrita.

Dentre os requisitos formais, o termo de inscrição da dívida ativa deve conter, entre outras indicações, o nome do devedor e dos co-responsáveis, e a omissão desse requisito ou o erro a ele relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente.

Não tendo havido prévio procedimento administrativo para apuração da responsabilidade, configura-se a ilegalidade nas normas que regem não só o lançamento do crédito tributário, como também as de apuração e inscrição da dívida ativa, e ainda, violação a princípios positivados em nosso sistema constitucional, como a garantia ao devido processo legal, ao contraditório e ampla defesa e à segurança jurídica.

Na ótica da atual jurisprudência do STJ, última instância judicial cabível por se tratar de matéria infraconstitucional, a CDA deve conter os mesmos elementos do Termo de Inscrição (Lei nº 6.830/80, art. 2º, § 6º), e dentre estes figuram o nome do devedor e dos co-responsáveis.

Os julgados do STJ têm afirmado que no caso de o nome do responsável não constar da CDA, a Fazenda exequente ao promover a ação ou pedir seu redirecionamento, deverá indicar a causa do pedido, que terá de ser de acordo com as situações previstas no direito material para configuração da responsabilidade subsidiária, sendo o ônus da prova, nesses casos, sempre da Fazenda exequente.

Os responsáveis por substituição e os responsáveis solidários têm de ser colocados no pólo passivo da obrigação tributária desde a ocorrência do fato jurídico tributário, não se vislumbrando a possibilidade de redirecionamento da cobrança para esses casos. Nessas hipóteses de sujeição passiva indireta, não há que se falar em posição subsidiária do devedor original.

Na sucessão, a obrigação se transfere naturalmente para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original no curso do processo de cobrança.

A admissibilidade do redirecionamento da cobrança para a inclusão de terceiro no pólo passivo da relação jurídica só ocorre em casos muito bem delimitados pela atual jurisprudência do Egrégio Tribunal e desde que cabalmente trazidas as provas pela Fazenda Nacional da responsabilidade de terceiros cujos nomes não constaram do título executivo. Conclui-se pela análise dos julgados daquela Corte que o redirecionamento da ação de cobrança não é regra no processo executivo.

Tal fato deixa claro os reflexos significativos sobre o ônus da prova que recaem à Fazenda exequente no caso de o nome dos responsáveis não constar do título executivo, não se podendo olvidar, ainda, da dificuldade de obtenção dessas provas e fundamentos da existência da responsabilidade.

O aspecto temporal, sem dúvida, é um dos grandes fatores que obstaculizam o prosseguimento da ação de cobrança e a localização de bens e direitos dos devedores e co-responsáveis.

Sabe-se que no processo executivo a Fazenda Pública defronta-se, em regra, com um devedor relutante no cumprimento de suas obrigações fiscais. Nesse processo a Fazenda exequente se depara, ainda, com grande número de empresas encerradas irregularmente e pessoas físicas e sócios desaparecidos.

Tudo isso vem confirmar a importância das atividades desenvolvidas pela fiscalização da Receita Federal do Brasil para o alcance das receitas tributárias, indispensáveis para que o Estado Democrático de Direito, como inserido na Constituição da República

Federativa do Brasil, em seu art. 1º, possa dar cumprimento de suas atribuições, dentre elas a efetivação dos direitos e garantias sociais.

Para tanto, a fiscalização deve se dar em conformidade com os mandamentos legais, em estrita observância ao princípio da legalidade. Com a identificação do responsável no lançamento tributário legitima-se a atividade do Estado, não só pela correta formação da relação jurídica tributária mas também pela correta aplicação da legislação tributária.

Toda a pesquisa doutrinária que se fizer acerca do devido processo legal afirmará a suma importância desse princípio, tão festejado pela sociedade brasileira, sendo indispensável e imprescindível para um processo administrativo regular no qual se busque a correta subsunção da lei ao fato em concreto, nele se inserindo a identificação dos responsáveis.

Isto porque, na medida em que os fatos apurados durante a fase de fiscalização, indicadores da existência da responsabilidade tributária são retratados no lançamento pode-se prevenir o surgimento de litígios, evitando-se que tal discussão seja apresentada ao Poder Judiciário no qual, como se sabe, a cobrança da dívida ativa não tem sido mais satisfatória. O crescente acúmulo de conflitos e passivos na esfera tributária tem demonstrado a dificuldade e a frustração de serem alcançados, no processo executivo, os devedores dos créditos tributários constituídos.

Conclui-se assim ser indispensável e imprescindível para um processo administrativo regular no qual se busque a correta subsunção da lei ao fato em concreto, que sejam identificados os responsáveis, assegurando-se, também, a garantia dos direitos dos administrados, os quais poderão questionar a legalidade do ato administrativo do lançamento e se defender antes do processo executivo que irá atingir a esfera de seus interesses e direitos.

Desta forma a inscrição da dívida ativa estará respaldada no processo administrativo com observância dos princípios positivados em nosso sistema constitucional, como os do devido processo legal e do contraditório e ampla defesa, os quais devem ser considerados como condicionantes do modo de agir dos órgãos administrativos fiscalizadores e julgadores, para a garantia da efetiva segurança jurídica aos administrados.

E, dessa forma, permitir que o Estado, como inserido na Constituição da República, em seu art. 1º, comprometido com a efetivação dos direitos e garantias sociais tenha uma arrecadação eficiente e justa.

Por fim, observa-se que a presente pesquisa não esgota, de forma alguma, o tema investigado, e o enfoque do trabalho, dado à grande abrangência do tema, é na tentativa de se alcançar, em qual momento, dentro dos ciclos de positivação do Direito Tributário, deve se dar a apuração de responsabilidade tributária para inclusão do terceiro no pólo passivo da relação jurídica tributária, à vista, dentre outros aspectos abordados no trabalho, de pareceres divergentes de autoridades administrativas e jurisprudência afirmada pelos tribunais superiores.

Assim, dentre outras lacunas sobre o tema de responsabilidade tributária, aponta-se a interpretação dos dispositivos legais vigentes e das diversas teorias que dizem respeito à responsabilidade tributária tratada no CTN (artigos 128 a 138), cujo conhecimento é de fundamental importância pelas autoridades tributárias fiscalizadoras e julgadoras da Receita Federal do Brasil e do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. O presente trabalho limitou-se a demonstrar em quais situações de apuração de responsabilidades tributárias o Egrégio Tribunal Superior de Justiça tem admitido o redirecionamento da ação de cobrança fiscal para inclusão de terceiro no pólo passivo da relação jurídica tributária.

Como forma de preencher essa lacuna da pesquisa recomenda-se a leitura da brilhante obra *Responsabilidade Tributária* (1.ed., São Paulo: Dialética, 2007), que tem como coordenadores Maria Rita Ferragut e Marcos Vinicius Neder, e é fruto de um longo período de pesquisa, reflexão e dedicação, mantido entre vários dos seus autores, os quais aprofundaram-se nas regras que regulam a responsabilidade tributária de forma a aplicá-las nas situações vivenciadas pelos tribunais administrativos.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AGUILERA, Maria Lúcia. A Responsabilidade de Terceiros Decorrente da Prática de Ilícitos e o Lançamento de Ofício: o Caso da Responsabilidade Pessoal dos Administradores. In: NÉDER. Marcos Vinícius; FERRAGUT. Maria Rita (Coord). **Responsabilidade Tributária**. 1.ed., São Paulo: Dialética, 2007
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007
- ARRUDA. Luiz Henrique Barros. **Processo Administrativo Fiscal Manual**. 1. ed., São Paulo: Resenha Tributária, 1993
- BORGES. José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999
- BRASIL. Congresso Nacional. Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União. Brasília, 05 out. 1988, seção 3, p.00001.
- BRASIL. Presidência da República. Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980. Lei de Execução Fiscal. Diário Oficial da União. Brasília, 24 set. 1980, seção 1.
- BRASIL. Presidência da República. Decreto 70.235, de 06 de março de 1972. Processo Administrativo Fiscal. Diário Oficial da União. Brasília, 17 mar. 1972, seção 1, p.01923.
- BRASIL. Presidência da República. Lei Complementar 73, de 10 de fevereiro de 1993. Diário Oficial da União. Brasília, 11 fev. 1993, seção 1, p. 00001.
- BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília: Imprensa Nacional.
- BRASIL. Código de Processo Civil. Brasília: Imprensa Nacional.
- CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 5ª edição, revista, ampliada e atualizada com a Reforma Processual e a Reforma Tributária – Dezembro/2006. São Paulo: Revista dos Tribunais.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2005.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Estado de Direito e Devido Processo Legal. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, nº 11, fevereiro, 2002. Disponível na Internet: <<http://www.direitopublico.com.Br>>. Acesso em 02 de outubro de 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007a

\_\_\_\_\_. **Comentários ao Código Tributário Nacional Artigos 96 a 138, Vol. II**, São Paulo: Atlas S/A, 2007b.

MARINS. James. **Fundamentos do Processo Tributário e Execução Fiscal**. Caderno de Direito Tributário – 2006 – EMAGIS.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998

MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. CC, 2005a, p. 15. 1ª Câmara. Recurso nº 138.474 Relator: Valmir Sandir. Acórdão nº 101-95.018. Data da Sessão: 25/06/2005.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. CC, 2005b, p. 15. 8ª Câmara. Recurso nº 143.020. Relator: Nelson Lósso Filho. Acórdão nº 108-08174. Data da Sessão: 23/02/2005.

MORAES, Alexandre de. **Direitos Fundamentais**, 3. ed. Atlas, 2000

NÉDER. Marcos Vinícius. A Imputação de Responsabilidade a Terceiros no Auto de Infração e o Direito de Defesa. In: \_\_\_\_\_; FERRAGUT. Maria Rita (Coord). **Responsabilidade Tributária**. 1.ed., São Paulo: Dialética, 2007

SILVA MARTINS, Ives Gandra. **Processo Administrativo Fiscal**. 4 vol. 1999. Ed. Dialética. São Paulo.

SOUSA. Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2007

XAVIER. Alberto. **Do Lançamento. Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. STJ, 2003a, p. 27. STJ. 2ª Turma. Resp 518.590/RS. Relatora: Min. Eliana Calmon. Data do julgamento: 11/11/2003. DJU, 1º dez. 2003, p. 322.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. STJ, 1994b, p. 27. STJ. 1ª Turma. Resp 50.675/SP. Relator: Min. César Asfor Rocha. Data do julgamento: 05/09/1994, RSTJ, 64:301.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. STJ, 2002c, p. 36. STJ. 1ª Turma. EDcl. no REsp 272.236/SC. Relator: Min. Humberto Gomes de Barros. Data do julgamento: 05/03/2002. DJ 08/04/2002, p. 133. RNDJ vol. 30 p. 132.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. STJ, 1999d, p. 36. STJ, 1ª Turma. Resp. nº 235199/SP. Relator: Min. José Delgado. Data do julgamento: 10/11/1999. DJ de 02/12/1999, p. 90.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. STJ, 2003e, p. 44. STJ. 1ª Turma. AgRg no AgI 490.702/RS. Relator: Ministro José Delgado. Data do julgamento: 05/08/2003, DJU, 13.out. 2003, p. 237

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. STJ, 2002f, p. 45. STJ. 2ª Turma, REsp 436.802-0/MG. Relator: Min. Eliana Calmon. Data do julgamento: 22/10/2002, DJU 25/11/2002, p. 226

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. STJ, 2002g, p. 45. STJ. 2ª Turma, REsp 325.375/SC/MG. Relatora: Min. Eliana Calmon. Data do julgamento 19/09/2002, DJU 21/10/2002, p. 331.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. STJ, 2005h, p.45. STJ. 1ª Seção, Emb. Div. No Resp 702.232/RS, Rel. Min. Castro Meira. Data do julgamento: 14/09/2005, DJU, 26.set.2005, p. 169.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Informativo de Jurisprudência. Brasília, nº 219, período 23 a 27/08/2004.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. STF, 1981a, p. 27. STF, 1ª Turma. AgI 81.681-AgRg. Relator: Min. Rafael Mayer. Data do julgamento: 24/02/1981, DJU 27 mar. 1981, 2535.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. STF, 1983b, p. 27. STF, 1ª Turma. RE 99.9993. Relator: Min. Oscar Corrêa. Data do julgamento: 16/09/1983, RTJ, 107:1288.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. STF, 1982c, p. 34. STF. 1ª Turma. RE 96.607/RJ. Relator: Min. Soares Munõz. Data do julgamento: 27/04/1982. DJ de 21.05.82, p. 4873, Ementário v. 1255-03, p. 792, RTJ 103-03/01274.

