

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE PERNAMBUCO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DIREITO
PRÓ-REITORIA ACADÊMICA

RODRIGO DE MORAES PINHEIRO CHAVES

**A IMPORTÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL
ADMINISTRATIVO NA ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE
TRIBUTÁRIA AOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES**

RECIFE
2010

RODRIGO DE MORAES PINHEIRO CHAVES

**A IMPORTÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL
ADMINISTRATIVO NA ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE
TRIBUTÁRIA AOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado da Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob orientação do Prof^o Hélio Silvio Ourem Campos

RECIFE
2010

C512i

Chaves, Rodrigo de Moraes Pinheiro

A importância do devido processo legal administrativo na atribuição de responsabilidade tributária aos sócios e administradores / Rodrigo de Moraes Pinheiro Chaves ; orientador Hélio Silvío Ourem Campos, 2010.

103 f.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Católica de Pernambuco. Pró-reitoria Acadêmica. Programa de Mestrado em Ciências Jurídicas, 2010.

1. Responsabilidade tributária. 3. Terceiros (Direito). 3. Direito tributário. 4. Processo legal justo. I. Título.

CDU - 34:336.6 (81)

RODRIGO DE MORAES PINHEIRO CHAVES

**A IMPORTÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL
ADMINISTRATIVO NA ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE
TRIBUTÁRIA AOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES**

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Profº Hélio Silvio Ourem Campos

Profº Dr. Adonis Costa e Silva

Profº Dr. Raymundo Juliano do Rego Feitosa

“Foi Ela quem tudo fez”

São João Bosco

AGRADECIMENTOS

Ao senhor Deus todo poderoso que me enche de graças e bênçãos e derrama sobre mim sua infinita misericórdia. A Nossa Senhora que me guia e por mim intercede, e como disse São João Bosco: “Foi Ela quem tudo fez!”.

A toda a minha família, meus pais, Roberto e Marluce, exemplos de determinação, fé, luta e esperança, que me apoiaram e comigo sofreram ao longo de toda essa caminhada, sem o apoio deles nada teria sido possível.

Aos meus irmãos, Raphael e Renata que me servem de exemplo e inspiração.

A Mariana, minha companheira, meu alicerce, meu refúgio e minha fortaleza, ela que faz todo o esforço valer à pena, por suportar minha ausência, minhas angústias, e todas as dificuldades enfrentadas ao longo do caminho.

Um agradecimento especial ao meu orientador o Professor Dr. Hélio Silvio Ourém Campos pela inestimável ajuda e contribuição que muito enriqueceu não só esta pesquisa, mas toda a minha visão do direito.

Aos meus colegas de mestrado que em muito contribuíram com os debates e as discussões, em especial nas pessoas de Emilia Queiroz, Jair Jardim, Pablo Feitosa, Joaquim Dias Filho e Antonio Souza, este último o socorro imediato de todas as horas, sem o seu incentivo inicial nada disso teria acontecido.

A todos os que fazem parte do programa de mestrado da Universidade Católica de Pernambuco, sejam docentes funcionários administrativos, pelo convívio fraterno e pelo carinho demonstrado nas relações cotidianas.

Aos professores Raymundo Juliano e Adonis Costa e Silva por todos os préstimos e apoio na análise deste trabalho.

Aos meus companheiros de trabalho pelo apoio e incentivo e por suportarem o peso de minha ausência, em especial ao meu sócio e parceiro Tomaz Times, grande referência em minha vida profissional.

RESUMO

O trabalho tem o objetivo de analisar os critérios para atribuição de responsabilidade tributária aos sócios das sociedades. A análise se destina a apreensão dos critérios de racionalidade a ser observados pelo aplicador da norma quando da incidência da norma de responsabilidade e não propriamente a identificar a extensão da correta interpretação das prescrições do código tributário que definem a responsabilidade dos sócios. Abordaremos a personalidade das pessoas jurídicas e os requisitos legais para a sua desconsideração no direito tributário, a construção da norma jurídica que cria a relação jurídica tributária, bem como a responsabilidade tributária de terceiros. Será também analisada a importância do processo e do procedimento administrativo na formação e no acerto da relação tributária e o reflexo do desenvolvimento desse processo na legitimidade tanto da constituição do crédito tributário como da atribuição de responsabilidade. O enfoque do trabalho é estabelecer um cotejo entre a presunção de liquidez e certeza da certidão de dívida ativa e as garantias fundamentais do devido processo legal, da ampla defesa e da legalidade para criticar a legitimidade do crédito constituído sem a observância dessas garantias e as consequências dessa perda de legitimidade do crédito nos meios de defesa disponíveis ao devedor.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária. Terceiros. Critérios de Racionalidade. Devido Processo Legal.

ABSTRACT

The study aims to examine the criteria for allocation of tax liability for shareholders of companies. The analysis is intended to seize the criteria of rationality to be observed by the applicator of the standard when the incidence of the standard of liability and not properly identify the extent of correct interpretation of the requirements of the tax code that define the liability of shareholders. We will discuss the personality of the legal and statutory requirements for its disregard of the tax law, building the rule of law creates the legal relationship of tax and the tax liability of third parties. It will also be discussed the importance of the process and administrative procedure in the training and the tax relationship and rightly reflect the development of this process in the legitimacy of both the constitution of the tax credit as the attribution of responsibility. The main work is to establish a comparison between the presumption of liquidity and certainty of the certificate of debt outstanding and the basic guarantees of due process, the wide defense and legality to criticize the legitimacy of the claim made without the observance of these guarantees and the consequences this loss of legitimacy of the claim in any defense available to the debtor.

Key words: Tax Responsibility. Third parties. Rationality Criteria. Due processo of Law.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	09
1. ELEMENTOS CARACTERÍSTICOS DAS SOCIEDADES EMPRESÁRIAS.....	14
1.1. Sociedades como entes dotados de personalidade.....	14
1.2. O lucro como elemento definidor do conceito de sociedade.....	16
1.3. A personalidade jurídica como elemento de proteção ao empreendedor	17
1.4. Requisitos legais à manutenção da personalidade jurídica.....	18
1.5. A desconsideração da Personalidade Jurídica	19
1.6. Considerações sobre a responsabilidade do sócio e do Administrador.....	22
2. A CONSTRUÇÃO DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA	24
2.1. Processo de positivação do direito e a obtenção da norma jurídica	24
2.2. Estabelecimento da premissa menor: O fato	26
2.3. A premissa maior: a norma jurídica geral e abstrata	32
3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	44
3.1. Noções Gerais sobre Responsabilidade Tributária.....	44
3.2. Classificação dos Vínculos de Responsabilidade Tributária.....	45
3.3. Espécies de Responsabilidade Tributária.....	46
3.4. A responsabilidade subsidiária contida no Artigo 134 do CTN.....	48
3.5. A responsabilidade pessoal do artigo 135 do CTN	54
3.6. Inadimplemento e responsabilidade	58
4. O PROCESSO ADMINISTRATIVO E A FORMAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	62
4.1. O Procedimento Administrativo Tributário do Lançamento	62
4.2. Processo e Procedimento	69
4.3. O procedimento de Lançamento como Enunciado Tendente à formação da Relação Jurídica.....	71
4.4. O Lançamento e os Requisitos de Validade dos Atos Administrativos.....	74

4.5. O Processo Administrativo como elemento de Acertamento da Relação Jurídica Tributária	77
5. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO E DIREITOS FUNDAMENTAIS	80
5.1. O devido Processo legal e a presunção de liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa	84
5.2. O devido processo legal como instrumento de controle de legalidade	87
5.3. A constrição de bens do devedor como requisito prévio para defesa em executivo fiscal	88
5.4. Da nulidade do crédito tributário e seus efeitos	90
CONCLUSÃO	94
REFERÊNCIAS	101

INTRODUÇÃO

A responsabilidade tributária sempre foi assunto relevante e tormentoso que muitos debates e controvérsias suscitou e ainda suscita tanto na academia quanto nos tribunais.

Quando da verificação do inadimplemento das obrigações tributárias por parte das sociedades empresárias, é comum observar que os atos de cobrança, muitos deles constitutivos de patrimônio, são direcionados a terceiros, os sócios ou mesmo os administradores das referidas pessoas jurídicas.

A legislação aplicável às relações civis e comerciais, sempre tratou de atribuir personalidade jurídica às sociedades, atribuindo-lhes o título de pessoas, “pessoas jurídicas”, com todos os efeitos decorrentes da personalidade, especialmente a atribuição de patrimônio, a titularidade negocial, a possibilidade de exercício do direito de ação para exigir os seus direitos subjetivos bem como a responsabilidade pelo adimplemento de suas obrigações, havendo assim clara separação jurídica entre as pessoas jurídicas, notadamente as sociedades, e as pessoas naturais que as administram ou titularizam.

Mas, há casos em que a pessoa jurídica não se mostra hábil à satisfação de suas obrigações tributárias, deixando de recolher tributos devidos o que, por diversas vezes finda na tentativa por parte dos agentes fiscais de buscar meios de satisfazer os créditos tributários através da cobrança destinada agora aos sócios ou mesmo administradores dessas sociedades.

O código tributário nacional traz em suas previsões normativas comandos prescritivos que determinam a responsabilidade de terceiros pelo adimplemento da obrigação tributária principal, notadamente os sócios e administradores das sociedades.

Verificada a ocorrência das hipóteses legais está autorizado o Fisco a promover os atos de cobrança em face dos sócios e administradores direcionando a estes todos os meios coercitivos disponibilizados pelo sistema jurídico, atribuindo aos mesmos a condição de responsáveis.

Não obstante o entendimento acerca do alcance das previsões que regulamentam a responsabilização dos sócios e administradores deve-se atentar para o escoreito momento da verificação de tais fatos ensejadores da responsabilidade, bem como a forma como a suposta responsabilidade deve ser apurada.

O simples inadimplemento tributário por parte da sociedade, por si só, não autoriza o ente tributante a buscar a satisfação de seus créditos no patrimônio dos sócios da pessoa jurídica. Para tanto é imprescindível a verificação da ocorrência dos requisitos legais.

Os requisitos constantes no CTN, em seus artigos 134 e 135 serão descritos no presente trabalho, mas não residem no foco de nosso estudo que se destina a entender o momento e a forma em que as hipóteses legais neles previstas devem ser verificadas, nosso trabalho tem o foco de identificar, no curso do procedimento de positivação da norma jurídica, os critérios racionais de formação da norma de responsabilidade, bem como apontar as conseqüências de sua ausência.

Nosso objetivo é apontar as conseqüências para a legitimidade do crédito tributário decorrente de responsabilidade da ausência de um procedimento administrativo tendente a garantir parâmetros de racionalidade na constituição do referido crédito.

A presente análise se justifica pelas reiteradas decisões judiciais determinando a atribuição de responsabilidade tributária e o conseqüente direcionamento dos processos judiciais de execução fiscal para a inclusão dos sócios e administradores no pólo passivo dos referidos feitos executivos.

Por vezes a própria certidão de dívida ativa já vem encartada nos autos com a indicação de co-responsabilidade dos sócios da pessoa jurídica, indicando estes como sujeitos passivos da execução fiscal.

Instado a se pronunciar sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça consolidou o seu entendimento no sentido de que, uma vez que o artigo 3º da lei 6830/80 prescreve que a certidão de dívida ativa goza de presunção de liquidez e certeza, caberá ao executado o ônus de provar que não se verifica no caso concreto o preenchimento dos requisitos dos artigos 134 e 135 do código tributário nacional.

A delimitação da presunção de liquidez e certeza da certidão de dívida ativa no que concerne à responsabilidade do sócio e do administrador se revela como de especial relevância na medida em que a indicação daqueles como co-responsáveis resulta no direcionamento de atos coercitivos de cobrança, constritivos do patrimônio que devem se revestir de todos os requisitos legais de validade dos atos jurídicos sob pena de resultarem em plena invalidade, sobretudo por implicarem em grave prejuízo ao patrimônio do responsável.

É imperioso que se observe os enunciados lingüísticos produzidos pelos agentes jurídicos na medida em que a linguagem se revela como elemento formador da realidade humana e, conseqüentemente do fenômeno jurídico.

Nosso trabalho consiste principalmente em verificar os enunciados lingüísticos que introduzem na realidade fática, distinguindo-se o mundo dos fatos do mundo dos fenômenos, a responsabilidade tributária para verificar a legitimidade do processo executivo como conseqüência da incorreta constituição da responsabilidade dos sócios.

O problema da presente pesquisa reside em verificar se a ausência de um prévio procedimento administrativo tendente a estabelecer ou identificar os fatos que ensejam a responsabilidade tributária afetaria a legitimidade do referido crédito.

É preciso que se verifique a necessidade ou não de um prévio procedimento administrativo para a identificação da responsabilidade dos sócios e as conseqüências da carência dessa etapa para a legitimidade da constituição definitiva do crédito tributário também em face dos responsáveis.

Nossa hipótese é de que a ausência de um procedimento prévio tal como mencionado acima acarretará na nulidade do crédito tributário por carência de um critério de racionalidade no curso do processo de positivação da norma jurídica e, conseqüentemente, no ato de aplicação do direito.

A conseqüência da averiguação supra mencionada vai importar no fato de que verificada a ilegitimidade da atribuição de responsabilidade aos sócios e administradores diretamente na execução fiscal sem um processo administrativo prévio, o crédito tributário padecerá de vício insanável em sua constituição que representará matéria de ordem pública a coibir inclusive a prática de atos coercitivos direcionados contra o patrimônio do devedor.

Pelas atuais regras aplicáveis ao processo executivo fiscal o devedor para argüir matérias de defesa pela via dos embargos do devedor, a despeito das alterações promovidas no código de processo civil, continua necessitando da garantia do juízo pela penhora de bens ou direitos, salvo nas hipóteses de matérias de ordem pública ou de matérias extintivas, modificativas ou suspensivas do direito do autor em que defesa pode ser manifestada por simples petição protocolizada aos autos.

A análise deve ser empreendida sob o prisma do devido processo legal, na medida em que este princípio deve servir como balizador da regra que impõe a presunção de liquidez

e certeza da certidão de dívida ativa e impedir que o terceiro tenha seu patrimônio gravado e indisponibilizado para a defesa de débito maculado com vício insanável na sua constituição.

Desse modo, a análise do processo administrativo e sua importância para a formação do vínculo obrigacional tributário se revestem de especial relevo ao desenvolvimento de nossa pesquisa com a identificação de sua natureza e os efeitos decorrentes de sua não realização ou mesmo de eventual nulidade em seu curso.

Nesse esteio é que analisamos as normas jurídicas que norteiam o processo de formação da relação obrigacional tributária, com a análise dos requisitos constitucionais para a atribuição de responsabilidade, desde as fontes produtoras de normas de responsabilidade desenvolvendo o processo de positivação até as normas jurídicas individuais e concretas operacionalizadas no plano fático.

A pesquisa irá analisar os procedimentos administrativos realizados no momento da constituição do crédito e a necessidade de realizar, já neste momento, atos fiscalizatórios tendentes a apurar a prática dos atos de responsabilidade dos sócios e administradores como requisito para indicação dos nomes destes na certidão de dívida ativa.

Ao final, depois de estudadas as fontes do direito tributário, o surgimento da obrigação tributária e seu conteúdo, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros, a importância do processo administrativo para a formação e constituição do crédito tributário conclui-se com a verificação da legitimidade do direcionamento da responsabilidade tributária aos sócios na ausência de um processo administrativo prévio direcionado a este fim.

Podemos então descrever nosso objetivo geral como sendo a identificação das consequências jurídicas no que se refere à legitimidade do vínculo de responsabilidade tributária do sócio ou administrador da sociedade quando desprovido de um suporte lingüístico prévio que identifique e constitua os dados da realidade a ensejar o surgimento do referido vínculo ainda no processo de formação da relação obrigacional.

Para tanto será necessário enfrentar os objetivos específicos. Iniciaremos com uma análise preliminar da natureza jurídica das sociedades, destacando sua natureza de pessoa jurídica e os efeitos da atribuição de personalidade, destacando ainda os limites e os requisitos para o gozo da personalidade jurídica.

Posteriormente analisaremos todo o processo de incidência da norma jurídica tributária, tanto no que se refere à constituição do crédito tributário, quanto com relação ao vínculo de responsabilidade, percorrendo todo o processo de aplicação da norma jurídica.

Nosso seguinte objetivo específico será interpretar os comandos normativos que indicam as hipóteses de responsabilidade tributária dos sócios e administradores para que se estabeleça, no presente trabalho, quais os limites fáticos que ensejam a incidência da norma de responsabilidade.

Posteriormente enfrentaremos a importância do processo administrativo na formação do crédito tributário, abordando a existência de um processo administrativo no direito brasileiro, a distinção entre processo administrativo e procedimento. Nessa etapa será identificada a natureza do lançamento como procedimento e como ato administrativo e a importância da indicação dos requisitos de atribuição de responsabilidade já nesse momento da constituição do crédito.

No capítulo seguinte será abordada a necessidade do processo e do procedimento administrativo para constituição do crédito tributário sob a égide dos direitos fundamentais para indicar que a presença de um prévio procedimento tendente a constituição do crédito e sua atribuição a terceiros se reveste em verdadeira garantia fundamental do contribuinte e do responsável.

No capítulo posterior abordaremos o procedimento executivo de cobrança do crédito e as restrições judiciais previstas pela lei 6830/80 como forma de demonstrar a necessidade de se viabilizar ao responsável meios processuais de enfrentar judicialmente a ilegitimidade do crédito tributário sem a restrição patrimonial em respeito a sua garantia fundamental do devido processo legal e da propriedade que não podem ser suplantadas pela presunção legal de liquidez e certeza.

No capítulo final descreveremos as conclusões de nossa pesquisa indicando a importância do procedimento administrativo de constituição do crédito tributário e do vínculo de responsabilidade e sua imprescindibilidade para a legitimidade do crédito tributário, mormente em face de nossa sistemática processual estabelecida pela lei 6830/80 que exige a restrição patrimonial para a defesa do devedor.

Para atingir o fim colimado utilizamos como fonte de pesquisa a legislação aplicável, a casuística da constituição do crédito tributário, bem como o entendimento jurisprudencial e doutrinário.

1 PREMISSAS DA PESQUISA: SEPARAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA PERSONALIDADE DA PESSOA NATURAL

1.1 Sociedades como entes dotados de Personalidade

Nosso estudo, por envolver os aspectos inerentes à responsabilidade tributária dos sócios e administradores das sociedades empresárias, não poderia ter outro ponto de partida que não a análise das questões envolvendo a natureza jurídica das sociedades e os aspectos que envolvem seu posicionamento dentro do Direito, notadamente no que pertine à responsabilidade, seja ela tributária ou comercial.

A gênese de nosso trabalho está então nos elementos jurídicos que contornam as sociedades empresárias, destacando-as das demais pessoas jurídicas para pontuar as consequências direcionadas aquele que se lança à atividade empresária isolada e pessoalmente, em contraposição àquele que faz o mesmo através de uma pessoa jurídica dedicada a esta finalidade.

Na medida em que nossa pesquisa se direciona à responsabilidade tributária de terceiros, é imperioso que nosso trabalho se inicie com a distinção da responsabilidade da empresa e dos sócios enfrentando a questão da personalidade própria das sociedades.

Muitas são as teorias acerca da natureza das pessoas jurídicas. Poderíamos mencionar diversos autores e teorias que tentaram explicar as origens conceituais das pessoas jurídicas, mas ao escopo do nosso trabalho interessa apenas o tratamento que recebem do ordenamento no sentido de considerá-las entes dotados de personalidade.

Não nos furtamos de assentar que entendemos que a personalidade das pessoas jurídicas advém do reconhecimento pelo Direito de que também as coletividades podem ser sujeitos de direitos, posto que se apresentam como verdadeiros organismos sociais.

Devemos então partir do pressuposto de que as pessoas jurídicas encontram sua personalidade em uma perspectiva organicista, quer dizer, são fruto de um reconhecimento por parte do Estado de que determinadas organizações de trabalho e capital são detentoras de direito de personalidade e recebem não apenas a denominação de pessoa, mas também passam também a ser entendidas como sujeitos de direitos e deveres, distintamente de seus sócios.

Silvio de Salvo Venosa, destaca a necessidade de organização para que os homens se lancem a realização de empreendimentos negociais, indicando que o homem isoladamente não tem a capacidade de atingir seus objetivos econômicos.

O homem, ser humano, é dotado de capacidade jurídica. No entanto, isoladamente é pequeno demais para a realização de grandes empreendimentos. Desde cedo percebeu a necessidade de conjugar esforços, de unir-se a outros homens, para realizar determinados empreendimentos, conseguindo, por meio dessa união, uma polarização de atividades em torno do grupo reunido.

Daí decorre a atribuição de capacidade jurídica aos entes abstratos assim constituídos, gerados pela vontade e necessidade do homem. Surgem portanto as pessoas jurídicas, ora como conjunto de pessoas ora como destinação patrimonial, aptidão para adquirir direitos e contrair obrigações.¹

Observa-se um viés finalístico da definição do professor Venosa ao explicitar que as pessoas jurídicas têm sua razão de existir como meio de viabilizar a realização de atividades pelo homem que, isoladamente, este não teria forças para concretizar.

No mesmo sentido pode-se apresentar o ensinamento de Ada Pellegrini Grinover quando diz que a pessoa jurídica:

É uma realidade autônoma, capaz de direitos e obrigações, independente dos membros que a compõem, com os quais não tem nenhum vínculo, agindo por si só, comprando, vendendo, alugando etc., sem qualquer ligação com a vontade individual das pessoas físicas que dela fazem parte.²

Ricardo Fiúza também arquiteta o seu conceito de pessoa jurídica sob o prisma “da unidade de pessoas naturais ou de patrimônios que visa a obtenção de certas finalidades, reconhecida pela ordem jurídica como sujeito de direitos e obrigações.”³

Muitos são os intuitos que motivam a criação de pessoas jurídicas, como muitas são também as suas divisões e classificações. Interessa-nos as pessoas jurídicas de direito privado e, dentre essas aquelas dedicadas à exploração de atividades lucrativas, as sociedades.

¹ VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito Civil – Parte Geral – vol. 1*. São Paulo: Atlas, 2004. p. 230;

² GRINOVER, Ada Pellegrini. *Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Saraiva. V. 1 In: BARROS, Ana Lúcia Porto de. *et. all. O novo código civil: Comentado*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos. 2002. p. 39;

³ FIUZA, Ricardo. *et all. Novo Código Civil Comentado*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 40;

1.2 O lucro como elemento definidor do conceito de sociedade

Sociedade é aquela espécie de pessoa jurídica dedicada à exploração de atividade econômica. Difere a sociedade das associações em virtude de seu objetivo lucrativo, ao passo em que estas são constituídas com finalidades não econômicas, mas desportistas, sociais, etc.

Nesse sentido é que Caio Mário da Silva Pereira traça os elementos caracterizadores das sociedades sempre à luz dos seus objetivos, destacando o seu intuito lucrativo.

Sempre houve, em pura doutrina, distinção nas designações sociedade e associação, que servem para denominar, de um lado, as pessoas jurídicas formadas por um grupo de pessoas, visando a uma finalidade econômica (sociedade) e de outro lado (associações) as constituídas de um número mais elevado de indivíduos, tendo em vista objetivos não econômicos ou ideais.⁴

A finalidade econômica é o elemento nuclear da conceituação de sociedade, ao ponto do professor Silvio Rodrigues defini-las como “agrupamentos individuais com escopo de lucro”⁵

Essa constante menção à finalidade lucrativa como elemento diferenciador das sociedades das demais espécies de pessoas jurídicas advém da redação do artigo 981 do código civil que é enfático prescrever que “celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha entre si, dos resultados.”⁶

Não descuidamos que todas as pessoas jurídicas sujeitam-se à relações obrigacionais tributárias, realizando aqui e ali fatos geradores de diversas espécies tributárias, bem como haver em todas elas administradores e pessoas responsáveis pela execução de suas atividades.

Todavia, centraremos nosso estudo às sociedades, haja vista sua finalidade eminentemente econômica, tanto as sociedades empresárias quanto as não empresárias.

Para que uma sociedade seja entendida como empresária é necessário que a atividade econômica por ela desempenhada seja realizada de forma organizada e para a produção ou circulação de bens ou de serviços, excluindo as de natureza intelectual, científica, literária e artística, nos termos do artigo 966 do código civil.⁷

⁴ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil. V. 1. Introdução ao Direito Civil. Parte Geral.* São Paulo: Forense, 2002. p. 349;350;

⁵ RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil. Parte Geral. V. 1.* São Paulo: Saraiva, 2002, p.91;

⁶ BRASIL. *Novo Código Civil.* São Paulo: Atlas;

⁷ Idem;

O artigo 966 se reporta à caracterização do empresário, entende-se como empresária a sociedade que executa as atividades nele descritas.

Rubens Requião desvenda o conceito de sociedade empresária para apresentar uma idéia de organização produtiva. De conjunto de esforços e organização dos fatores de produção para o desempenho de uma atividade lucrativa⁸

Com o desenvolvimento das relações sociais e vasta gama de necessidades presentes no contexto social as relações empresariais têm se tornado cada vez mais complexas o que exige não só redobrada atenção e cautela, bem como maior aglutinação de esforços e coordenação de forças para o atingimento do objetivo pretendido.

O lucro, móvel da atividade empresária, envolve um teor de risco no desempenho das atividades para a sua obtenção. Por vezes a empresa não obtém o sucesso almejado e o lucro pretendido não se verifica.

1.3 A personalidade jurídica como elemento de proteção ao empreendedor

Lançar-se a atividade empresária requer então preparo, cautela, planejamento e proteção, posto que, um insucesso empresarial pode fazer perder-se em pouco tempo um patrimônio construído ao longo de décadas.

Nesse contexto é que a sociedade empresária, dotada de personalidade, surge como elemento protetivo direcionado ao empreendedor estabelecendo-se uma ficção jurídica para entender-se a sociedade como sujeito de direitos com todos os efeitos decorrentes dessa condição.

Voltamos às linhas traçadas anteriormente para destacar a atribuição de personalidade jurídica às pessoas jurídicas, notadamente as sociedades, sendo estas mesmas as exercentes da empresa. Destacamos que por empresa conceituamos a atividade econômica e empresária a sociedade que exerce a atividade.

Ao entendermos as sociedades como pessoas, pessoas jurídicas, e atribuímos às mesmas os efeitos inerentes aos direitos de personalidade, estamos indicando que diferem plenamente da pessoa de seus sócios notadamente no que pertine ao patrimônio, aos vínculos

⁸ REQUIÃO. Rubens. *Curso de Direito Comercial. V. 1.* 26 ed. São Paulo: Saraiva. 2005, p. 16;

obrigacionais que constitua, bem como no que se refere à legitimidade para exigir o cumprimento de seus créditos e suportar os efeitos pelo inadimplemento de suas obrigações.

Fabio Ulhoa Coelho⁹ atribui a denominação de titularidade patrimonial, titularidade processual e capacidade negocial aos efeitos da personalidade das pessoas jurídicas indicados no parágrafo anterior sempre com o escopo de individualizá-las das pessoas de seus sócios.

1.4 Requisitos legais à manutenção da personalidade jurídica

Há determinados requisitos a serem cumpridos para que as sociedades sejam dotadas de personalidade devendo a atividade sempre ser exercida nos estreitos limites em que postos pela legislação civil sob pena de afastamento dos efeitos decorrentes do direito de personalidade.

O primeiro requisito para a personalização da sociedade imposto pelo código civil é o registro de seus atos constitutivos no órgão competente que deve inclusive ser prévio ao início das atividades posto que no referido documento é que se observam as atividades que poderão ser por ela desempenhadas sendo esta indicação verdadeiro limite de sua capacidade.

Ao considerarmos que as sociedades têm sua personalidade amparadas por um paradigma organicista, ou seja, fruto do reconhecimento pelo Estado de que entes coletivos podem ser sujeitos de direitos, temos que considerar também que a concretização da manifestação de vontade desses entes na realidade fenomênica depende das pessoas naturais que compõem essa coletividade, de modo que é imprescindível que se conheça quem são aqueles que estão habilitados a realizar atividades em nome da sociedade, representando-as em suas relações jurídicas.

Não se pode confundir representante legal com sócios, posto que nem todo sócio tem poder de administração, assim como nem sempre tais poderes são titularizados pelo sócio que detenha o controle acionário ou o maior número de cotas, mas sim por aquele ou aqueles que estejam mencionados na cláusula de administração no contrato social.

Na ausência de indicação de cláusula contratual que estabeleça quem tem poderes para administrar a sociedade o código civil menciona no artigo 1013 que a administração competirá separadamente a todos os sócios o que implica dizer que todos eles poderão

⁹ COELHO, Fabio Ulhoa. *Manual de direito comercial*. 15 ed., São Paulo: Saraiva, 2004, p. 113.

praticar qualquer ato de administração isoladamente. Mas isso se dá apenas em caso de omissão de estipulação no contrato social.

Essa questão se apresenta ao nosso estudo com grande relevo posto que é pelos seus administradores que a sociedade exterioriza suas atividades, praticando os atos jurídicos para os quais foi criada.

Na análise da legitimidade de um negócio jurídico em que se envolva uma pessoa jurídica, o primeiro ponto que deve ser verificado é se o contrato social permite que ela realize a atividade e se o seu representante tem poderes para realizar o ato em seu nome.

Hipóteses há em que o administrador, pelos mais diversos fatores, finda por desempenhar atos de administração societária desamparados de suporte pela cláusula de administração inserida no contrato social ou, mesmo sendo o legítimo representante da sociedade, realiza atos alheios aos objetivos inseridos no contrato social, atividades para as quais a sociedade não tem capacidade, o que também implica no entendimento de que tais atos são praticados pelo indivíduo e não pela sociedade.

1.5 A desconsideração da Personalidade Jurídica

Às hipóteses mencionadas supra, podem ser somadas as hipóteses em que, imbuídos de intuito fraudulento, determinadas pessoas se utilizam de desdobramentos jurídicos decorrentes da legislação societária para utilizar as sociedades empresárias para provocar prejuízos em terceiros cometendo ilícitos e aplicando golpes pelo que também nesses casos ocorre o que se convencionou chamar de desconsideração da personalidade jurídica¹⁰ que consiste justamente na possibilidade de se desconsiderar os efeitos decorrentes do direito de personalidade da pessoa jurídica e direcionar a responsabilidade pelos débitos da sociedade às pessoas de seus sócios ou administradores, mas sempre em atenção aos estreitos limites impostos pela legislação, seja nas esferas cível, trabalhista, tributária, ambiental, etc.

O código civil fala em abuso da personalidade jurídica caracterizado por desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial como requisito para que se afaste em determinados casos a personalidade da pessoa jurídica.

¹⁰ Remetemos a leitura de: SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. *A desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Lantin, 2007;

O Código Tributário Nacional, em seus artigos 134 e 135, colaciona requisitos um pouco distintos, ao destacar que os débitos passarão à responsabilidade dos sócios ou administradores sempre que houver liquidação de sociedade de pessoas ou nas hipóteses em que se verificar infração à lei ou ato praticado além dos limites estabelecidos no contrato social. O alcance destes dois dispositivos do Código Tributário Nacional será objeto de análise específica no capítulo próprio mais adiante.

Por ora nos interessa destacar que, qualquer que seja a natureza jurídica do vínculo obrigacional ao qual está submetida a pessoa jurídica, hipóteses há em que, a depender da conduta dos seus responsáveis, a responsabilidade pelo adimplemento desses vínculos pode ser transferida a terceiros, os sócios e administradores, ou mesmo já se iniciar com os terceiros no pólo passivo.

As pessoas jurídicas podem ser utilizadas com intuito fraudulento, no objetivo de prejudicar terceiros, evitando-se que os credores possam lograr êxito na busca por patrimônio do devedor que satisfaça os créditos não adimplidos.

Nesse particular é que a utilização da pessoa jurídica para a prática de atos como os mencionados acima implicará na desconsideração, em tais atos, dos efeitos da personalidade das pessoas jurídicas, com os ônus pelos atos jurídicos praticados sendo suportados pelas pessoas naturais que exteriorizaram os mesmos.

Ricardo Fiúza faz um comentário a respeito do instituto da desconsideração da personalidade jurídica de forma a evidenciar tanto o seu caráter episódico quanto a sua natureza punitiva aos que utilizam a pessoa jurídica não para o desempenho de uma atividade negocial, mas sim para prejudicar o interesse de terceiros.

Se a pessoa jurídica não se confunde com as pessoas naturais que a compõem, se o patrimônio da sociedade não se identifica com o dos sócios, fácil será lesar credores, mediante o abuso de direito, caracterizado por desvio de finalidade, tendo-se em vista que os bens particulares dos sócios não podem ser executados antes dos bens sociais, havendo da sociedade. Por isso o código civil pretende que, quando a pessoa jurídica se desviar dos fins determinantes de sua constituição, o quando houver confusão patrimonial, em razão de abuso de personalidade jurídica, o órgão judicante, a requerimento da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo, esteja autorizado a desconsiderar, episodicamente, a personalidade jurídica, para coibir fraudes de sócios que dela se valeram como escudo para importar essa medida numa dissolução da pessoa jurídica.¹¹

¹¹ FIUZA, Ricardo. *et all. Novo Código Civil Comentado*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 46;

Por vezes o desenvolvimento da atividade empresária assume ares de tamanha complexidade que a própria estrutura organizacional da sociedade também acompanha essa complexidade. A legislação societária apresenta diversas espécies de sociedades cada qual indicada a determinados tipos de atividades econômicas.

Nas hipóteses em que não se está diante de uma atividade empresária lança-se mão das sociedades simples e nas atividades classificadas como empresárias, muito embora exista previsão legal para outras formas, os empreendedores estruturam suas sociedades ora sob a forma de uma sociedade anônima ora sob a forma de uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada.

Nas hipóteses de atividade empresária, a opção entre uma sociedade anônima e uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada levará em conta fatores como os riscos a ser suportados no desempenho da atividade, a complexidade do objeto social, o grau de ingerência que os sócios pretendem possuir na vida da sociedade.

A opção pela espécie societária e o porte do objeto social trarão igualmente reflexos na complexidade dos procedimentos tributários o que poderá exigir o trabalho de grande quantidade de pessoas envolvidas, detentoras de grande conhecimento técnico.

Com o aumento da complexidade e também da burocracia a que estão sujeitas as sociedades empresárias surgem também os riscos de erros e atropelos nos relacionamentos fiscais vivenciados pela empresa o que poderá implicar na imposição de multas e penalidades, bem como o risco da não indicação correta da extensão da relação obrigacional principal na qual se insira.

Buscaremos no presente trabalho identificar os critérios de racionalidade que devem ser observados pelo aplicador do direito quando da atribuição de responsabilidade tributária aos sócios das sociedades. Desse modo, tão importante quanto analisar a natureza jurídica das sociedades e sua personalidade é entender todo o processo de aplicação da norma tributária, seja a regra matriz de incidência que constitui o crédito tributário, seja a norma tributária que constitui a responsabilidade do terceiro.

1.6 Considerações sobre a Responsabilidade do Sócio e o Administrador

Ponto de extrema importância é destacar que nem todo aquele que administra a sociedade ostenta a condição de sócio. Por vezes o administrador é um executivo contratado, um empregado da sociedade que não compõe o seu quadro societário.

Tal consideração é de extremo relevo na medida em que seja no âmbito tributário, seja na seara cível, a atribuição de responsabilidade vai demandar a intervenção ou a omissão do administrador ou do sócio para que possa surgir o vínculo de responsabilidade.

O código tributário nacional, como será esmiuçado adiante, impõe para a atribuição de responsabilidade ao terceiro, que a sua ação, ou omissão seja determinante para o surgimento da responsabilidade tributária, desse modo, não é todo sócio nem todo administrador que poderá ser incluído no pólo passivo na obrigação tributária, o mesmo ocorrendo com o código civil que também reclama a conduta do terceiro.

Mesmo na esfera cível a redação do artigo 50 do código civil, quando menciona o abuso da personalidade jurídica, também restringe sua incidência aos casos em que se verifica a atuação, ativa ou omissiva, do sócio ou administrador no intuito fraudulento.

Essas considerações terão especial relevo no momento da delimitação do critério pessoal da norma jurídica que constitui a responsabilidade posto que nem todo sócio tem poderes de administração e nem todo administrador tem poderes para atuar em determinadas áreas da empresa o que demanda uma investigação sobre em que situações a omissão do sócio pode ocasionar a responsabilidade.

Nem sempre o sócio, ou o administrador possui poderes para obstaculizar uma atividade da empresa, em nada podendo impedir que os demais sócios ou administradores realizem determinada atividade, posto que fora de sua alçada.

No que pertine aos sócios é extremamente comum a figura do sócio investidor, aquele que não administra a sociedade, mas apenas investe um determinado capital na expectativa de auferir lucro com a atividade desenvolvida pela sociedade, mas que não participa diretamente dos atos societários.

Já com relação aos administradores, é extremamente comum nos grandes empreendimentos que as sociedades contratem administradores específicos para determinados

setores, o que também ocorre quando os administradores são sócios. Uma empresa pode ter um executivo responsável pelo setor operacional, outro financeiro, outro pela captação de novos negócios, assim por diante, sem que um interfira nas atividades do outro.

Na hipótese descrita acima, será determinante a investigação acerca dos poderes de cada administrador e de cada sócio para verificar se o mesmo interviu ou tem responsabilidade pela omissão que implicou no fato tributário.

Não há como atribuir responsabilidade tributária ao sócio ou mesmo ao administrador quando estes não realizaram os atos previstos nas hipóteses legais nem se pode atribuir qualquer dolo ou culpa nas suas omissões, o que se revelará sempre que estes em nada contribuíres para a materialização das condutas previstas nas hipóteses legais.

2 A CONSTRUÇÃO NA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

2.1 Processo de Positivção do Direito e a Obtenção da Norma Jurídica

A relação obrigacional tributária principal, aquela que faz surgir o dever de recolher o tributo, seja direcionada ao contribuinte, seja direcionada ao responsável, será objeto de detida análise em capítulo mais adiante.

Entretanto, como toda relação jurídica, para que se estabeleça de forma válida é preciso que um veículo normativo incida sobre o fato e irradie os seus efeitos, tornando o fato social um fato jurídico e prescrevendo as condutas que deverão ser seguidas pelas partes envolvidas.

É preciso então que uma norma jurídica seja obtida e aplicada por sobre um fato para que se direcionem comandos a exigir uma conduta pretendida pelo Direito. No nosso caso uma conduta de pagamento de tributo por um terceiro que não o contribuinte.

Não podemos então prescindir de analisar todo o caminho percorrido pelo aplicador do Direito, desde a obtenção da norma jurídica até a sua aplicação com a irradiação de seus efeitos por sobre a realidade, momento em que se cominará todas as prescrições nela prevista.

A aplicação da norma jurídica obedece a um procedimento silogístico em que o aplicador terá que traçar de forma bem definida suas premissas para obter como resultado um comando prescritivo. Nesse sentido podemos identificar o processo de aplicação da norma jurídica também como um processo de decisão.

A aplicação da norma jurídica pela autoridade revestida de poderes de julgamento dar-se-á sempre em um contexto decisório na medida em que nesses casos o aplicador constrói suas premissas e direciona o caso posto à sua análise ao resultado do seu processo de construção normativa.

A decisão jurídica é o momento em que a autoridade estatal investida de poder de julgamento irá defrontar-se com uma controvérsia, conhecer a realidade que lhe é posta e atribuir a um dos discordantes o direito debatido.

O juiz de uma vara de executivos fiscais, antes de aplicar a norma que imponha o direcionamento da execução fiscal ao sócio da empresa deve observar a presença dos

requisitos normativos antes decidir pela existência do vínculo jurídico de solidariedade obrigacional.

O ato de proferir uma decisão jurídica implica em reduzir uma controvérsia criando uma estabilização social através da imposição de uma norma de conduta, conferindo direitos para um e obrigações para outros através da modalização de condutas.

Uma decisão jurídica só vai encontrar sua razão de ser a partir do momento em que se fundamentar em uma previsão normativa¹² válida e integralmente correspondente ao fato ocorrido na realidade e levado ao conhecimento da autoridade julgadora. Esta norma, por sua vez, deve ser parte de um sistema formado por um complexo conjunto ordenado de enunciados prescritivos, dotados de imperatividade coercitiva, que tem o objetivo específico de direcionar o agir do grupo social em direção aos objetivos previamente convencionados.

O aplicador se depara com duas linguagens tendentes a apresentá-lo uma realidade, um acontecimento no mundo fenomenológico, que só se constituirá quando da opção, da escolha pelo aplicador, por aquele enunciado que obtenha êxito em retratar o acontecimento.

Após a construção da realidade mediante análise dos enunciados descritivos e a escolha daquele entendido como verdadeiro, passa o julgador, o aplicador do Direito, a sua segunda escolha, a da norma jurídica aplicável. Neste momento é que o aplicador irá percorrer todo o caminho do processo de positivação da norma jurídica, quando obterá a previsão normativa hipotética e estabelecerá um vínculo lógico com o dado concreto da realidade através de outra norma individual e concreta irradiando seus efeitos prescrevendo condutas e impondo sanções.

O processo de aplicação observa o método silogístico devendo o aplicador esforçar-se por construir suas premissas para, ao final, confrontá-las e obter sua decisão.

Qualquer vício no processo de estabelecimento das premissas no processo de aplicação do direito implicará necessariamente na obtenção de uma decisão falha, maculando todo o processo de positivação do direito, impedindo a correta irradiação dos efeitos da norma.

¹² Não se há de confundir previsão normativa com previsão legal. Como veremos adiante, há casos em que o julgador precisa recorrer a processos argumentativos para fundamentar suas decisões através de outras fontes jurídicas;

2.2 Estabelecimento da premissa menor: o fato;

O primeiro passo no processo decisório (processo de aplicação) é o estabelecimento da premissa menor, o fato.

Uma questão se põe ao aplicador do Direito. Ele não conhece o fato. Precisa conhecê-lo para poder fazer sobre ele incidir os efeitos da norma. Faz-se necessário que o aplicador empreenda mecanismos que o permita conhecer o fato, construir um enunciado que a ele corresponda e atribuir a este enunciado foros de realidade.

Não temos a possibilidade de conhecer as coisas, de apreender os objetos tal qual eles verdadeiramente são, muito embora exista uma verdade, esta não é pelo homem perfeitamente compreensível, sendo possível apenas o conhecimento dos traços (enunciados linguísticos) deixados pelos objetos, suas impressões.

É necessário então identificar a articulação linguística que dê conta dos fenômenos sociais, compreendendo-os e identificando-os apenas através da percepção de enunciados que a eles se referem.

Uma decisão judicial que receba uma execução fiscal e determine a citação do devedor só se justifica após a análise pelo julgador dos termos da certidão de dívida ativa e a verificação dos enunciados linguísticos que dão conta da existência de um débito não solvido com fisco.

O processo de conhecimento é então, antes de tudo, um processo interpretativo. O sujeito cognoscente interpreta um dado posto a sua frente, na forma de um enunciado linguístico, e sobre este enunciado faz um juízo sobre uma transformação na realidade.

O auditor fiscal só constituirá um crédito tributário após interpretar os enunciados linguísticos produzido pelo contribuinte que indicam a realização de fatos geradores. Muitas vezes a controvérsia entre o contribuinte e o fisco cinge-se a interpretação dos enunciados produzidos pelo contribuinte apenas para demonstrar que tais relatos não possuem o mesmo significado das hipóteses legais.

O conhecimento é obtido sempre através de uma relação travada entre sujeito cognoscente e o objeto cognoscível. Quando o objeto pertence ao mundo da natureza sua origem é a experiência sensorial.¹³

¹³ VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 39;

Mas essa experiência sensorial só se torna possível se vertida mediante uma articulação lingüística que permita sua assimilação pelo sujeito, seja na forma de signos, de símbolos ou de qualquer outro elemento que consiga transmitir uma mensagem.

O sistema de normas jurídicas aplica-se em direção a fatos sociais, a elementos reais que precisam, antes de tudo, ser conhecidos, o que só se verifica através da linguagem, como menciona Umberto Eco o ser é aquilo que a linguagem expressa.¹⁴

Nesse momento precisamos estabelecer o objeto de análise do aplicador do direito. Temos que seu objeto é muito mais o fato social, que se torna jurídico, do que a norma jurídica. A norma é sua ferramenta de trabalho, que será oportunamente trabalhada, mas que mesmo revelando um procedimento igualmente complexo de obtenção, é apenas a ferramenta utilizada pelo aplicador para a realização de seu mister que é a estabilização social pelo disciplinamento dos fatos.

Mas ainda temos um caminho a percorrer. É necessário identificar o que são fatos e quais fatos são relevantes para o sistema de normas jurídicas a ponto de fazer irradiar os efeitos nelas previstos.

As normas jurídicas, quando de sua aplicação, são direcionadas a situações de fato que só têm sua materialidade verificada após o ato de enunciação. O fato que se torna interessante à norma jurídica como fato tipo de um juízo é o fato enquanto enunciado.¹⁵

Fatos são enunciados, são relatos lingüísticos acerca de acontecimentos, de eventos ocorridos no mundo fenomenológico. O Direito não se volta aos simples acontecimentos, mas aos fatos, necessitando sempre de um relato lingüístico a tornar válido e aceitável no contexto social um determinando evento.

Eurico Marcos Diniz di Santi esclarece bem essa distinção reforçando o papel da linguagem como elemento formador da realidade ao produzir o elemento de contato do evento (acontecimento físico) com o sujeito cognoscente constituindo o fato.¹⁶

Tércio Sampaio Ferraz Junior vai socorrer-se à teoria essencialista da linguagem para apresentar que seus adeptos defendem que a língua exerce um papel de designar a realidade, criando conceitos que presumivelmente refletem a essência das coisas.¹⁷

¹⁴ ECO, Umberto. *Semiótica e Filosofia da Linguagem*. Trad. Maria Rosa Fabris e José Luiz Fiorim. São Paulo: Ática. 1991 p. 8;

¹⁵ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3 ed., Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 389;

¹⁶ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad. 2001, p. 60;

O raciocínio jurídico é fundamentado em um procedimento lógico-formal em que é imprescindível o estabelecimento das premissas que originarão a conclusão, a decisão do julgador. Nesse raciocínio lógico uma das premissas, a menor, é o acontecimento verificado no mundo fenomenológico, que, como vimos só passa a integrar a realidade fática quando descrita mediante uma articulação linguística.

O aplicador do Direito antes de tudo irá apoderar-se da realidade, compreendê-la, interpretá-la. Para Gadamer interpretação e compreensão são realidades idênticas e que só se tornam possíveis através do *médium* da linguisticidade.¹⁸

Interessa no presente momento a percepção de que a linguagem atua como veículo do conhecimento humano a possibilitar a interação entre o sujeito cognoscitivo e o objeto cognoscível.

No dizer de Kalinowski, “*el lenguaje es un conjunto de signos sensibles, habitualmente auditivos o visuales, destinados a significar nuestros pensamientos y a expresar nuestros estados emocionales.*”¹⁹

Nesse particular é que se revela sobretudo importante destacar as funções linguísticas postas em relevo pela semiótica para identificar a forma como a linguagem se relaciona para viabilizar o processo de conhecimento.

A semiótica debruça-se por sobre a linguagem analisando sobre três planos de estudo, o plano semântico, o sintático e o pragmático.

No plano sintático o interprete irá correlacionar o signo com os demais signos componentes do enunciado para deles obter uma proposição lógica. No plano semântico o interprete isolará o signo e extrairá o seu conteúdo e no plano pragmático o interprete irá analisar a relação do signo com o intérprete, o estudo dos efeitos da utilização do aludidos signos.

Esse arranjo de signos, formará o enunciado que permitirá ao intérprete, fazendo uso das três funções semióticas descritas, apreender o sentido e posteriormente o significado do enunciado para atribuí-lo correspondência a um dado da realidade.

¹⁷ FERRAZ JUNIOR. Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito. Técnica, Decisão, Dominação*. São Paulo:Atlas, 2001, p. 34;

¹⁸ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método. Traços Fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Trad. Flávio Paulo Meurer. São Paulo: Vozes, 1999;

¹⁹ KALINOWSKI, Georges. *Introducción a La Lógica Jurídica. Elementos de Semiótica Jurídica, Lógica de las Normas y Lógica Jurídica*. Buenos Aires: Editora Universitária de Buenos Aires. Trad. Juan A. Causabon. 1973. p.37;

É, portanto, através da compreensão dos relatos linguísticos que o homem percebe as coisas ao seu redor, que entra em contato com a essência das coisas. É então a linguagem que vai caracterizar a existência de mundo para o homem perceptível pela interpretação e compreensão desta linguagem.²⁰

Esse processo de comunicação é que se tornará primordial à transmissão das experiências sensoriais e relatos dos acontecimentos, vertendo em linguagem as fenomenologias suportadas pelo homem criando a realidade na qual este se insere.

Vê-se que a comunicação, consubstanciada na produção de enunciados linguísticos revela-se como condição para a identificação dos fatos como condição para a transmissão de conhecimento e apreensão dos conceitos e produção dos fatos pelo homem.

O Direito incide sobre os fatos. Fatos ocorridos dentro do contexto social e frutos das relações intersubjetivas. Ocorre que nem sempre esses enunciados descritivos revelam acontecimentos importantes ao Direito.

Após a descoberta, ou melhor, a constituição do fato²¹, é necessário verificar se os acontecimentos narrados possuem relevo jurídico, pois só receberão a classificação de fatos jurídicos aqueles que estiverem descritos hipoteticamente no antecedente das normas de comportamento.

Quando o mesmo auditor fiscal do exemplo anterior se dirige a uma sociedade empresária para fiscalizar o cumprimento de suas obrigações tributárias com relação à contribuição previdenciária, por exemplo. Ao tomar posse do livro de registro de empregados o auditor verifica que há vinte empregados trabalhando no referido contribuinte, para o direito tributário é desimportante se são todos homens ou se há mulheres trabalhando, pois independentemente do sexo dos empregados, o empregador terá de recolher a contribuição previdenciária do mesmo modo, talvez informações sobre o sexo ou idade dos empregados tenha reflexos para o direito do trabalho ou previdenciário, mas em nada interessa ao direito tributário.

Da mesma forma quando o fiscal observa as informações mencionadas na Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social – GFIP e verifica a indicação pelo contribuinte de um crédito tributário da ordem de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), ao se deparar com a guia da previdência social – GPS devidamente paga fiscal não vai se

²⁰ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método*. Traços Fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Trad. Flávio Paulo Meurer. São Paulo: Vozes. 1999. p. 643;

²¹ Devemos entender que o veículo linguístico possui efetivo papel constitutivo da realidade, criando-a, constituindo-a e não revelando-a;

interessar em saber o endereço do estabelecimento bancário onde o pagamento foi realizado, suas intenções estarão direcionadas para o montante recolhido, a data do pagamento, o código identificador do tributo, eventual atualização monetária, apenas informações que produzam reflexos jurídicos no ato praticado.

Também não é toda linguagem que está apta a produzir um enunciado jurídico, ou seja, a refletir um acontecimento interessante ao sistema de normas. É necessário que o meio de produção desse enunciado obedeça também todo o procedimento estabelecido pelo ordenamento para que ingresse validamente no sistema normativo e possa assim despertar o processo de irradiação de efeitos da norma aplicável.

É preciso que o emissor da linguagem esteja devidamente habilitado a produzir o enunciado e que utilize os instrumentos juridicamente aceitos e estabelecidos previamente, do contrário não se poderá falar em fato jurídico.

A legislação impõe que a constituição do crédito tributário seja feita pelo lançamento, seja qual for a sua modalidade, admitindo-se ainda como lançamento por homologação as informações prestadas pelo contribuinte através as declarações previstas na lei.

Qualquer outro veículo linguístico não se prestaria a constituir um fato jurídico por não se enquadrar com a determinação da hipótese normativa. Um terceiro que envie um comunicado ao representante do fisco indicando que o contribuinte na verdade possui quarenta empregados ao invés de vinte, no máximo dará ensejo a uma fiscalização, as jamais terá o condão de constituir o crédito tributário, mesmo que preste todas as informações necessárias para tal.

Os enunciados, fatos sociais, devem guardar pontos de correlação com os acontecimentos, quer dizer, a linguagem, ao constituir a realidade, deve tocar o mundo físico, e faz através das provas.

Provas são evidências. São pontos de conexão do discurso com o mundo dos fenômenos através de elementos aceitos pelo Direito para atribuir predicados de veracidade ao discurso. Sua finalidade é estabelecer juízos de aceitação do discurso no julgador pela demonstração.

Quem busca provar tem o objetivo de estabelecer um convencimento da exatidão de suas alegações.²² A prova conecta a linguagem ao mundo físico.

²² LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3 ed., Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 431;

A prova demonstrativa, como fala Perelman, é aquela que não busca persuadir, mas convencer, inserindo-se em um contexto silogístico em que sua finalidade só será alcançada se as premissas de que parte a demonstração forem aceitas também como verdadeiras.²³

Esse enunciado descritivo de um acontecimento precisa provocar no julgador um juízo de aceitabilidade, quer dizer, é preciso que o aplicador do direito, ao entrar em contato com o discurso, acredite nele, aceite que o mesmo represente fielmente o evento.

O sucesso da linguagem em convencer o juiz está diretamente relacionada com as provas produzidas pelos emissores do veículo linguístico.

A guia de recolhimento devidamente paga é uma prova, uma demonstração da veracidade da alegação de que a relação tributária fora devidamente extinta pela via do pagamento.

No caso do discurso demonstrativo, o juízo de aceitação se verifica pela presença das provas, que evidenciam o evento, demonstrando-o e não convencendo.

Muitas vezes a aceitação do discurso não é possível de ser atingida apenas pelo discurso demonstrativo, seja pela carência de provas, seja pela incapacidade delas de reproduzir o acontecimento em sua integralidade.

Nesses casos é necessário à parte socorrer-se à retórica entendida esta como o procedimento linguístico a promover arranjos no discurso com vistas a provocar aceitações do mesmo, através do convencimento e não da demonstração.

Impossibilitado de demonstrar uma verdade ao julgador pela insuficiência de seus elementos distintivos materiais, passará o articulador a produzir argumentos, que são justamente estes arranjos linguísticos, direcionados a produzir juízos de aceitação no espírito do julgador.

Nesse ponto pedimos novamente o socorro de Perelman quando nos apresenta a associação da lógica formal à verdade enquanto a retórica diz respeito à adesão, ao convencimento. A verdade reveste-se da impessoalidade e não perde esse atributo mesmo quando não é reconhecida, já a adesão é sempre uma aceitação de um discurso em virtude da aprovação provocada em nosso espírito.²⁴

²³ PERELMAM, Chaim. *Lógica Jurídica*. Trad. Vergínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2004. p. 142.

²⁴ *Ibidem*, p. 143;

Em muitas oportunidades, o aplicador da norma, não apenas a norma tributária, mas a norma jurídica como um todo, utiliza-se de arranjos linguísticos associados a elementos demonstrativos para lograr êxito na construção do enunciado fático.

A norma jurídica material tributária socorre-se a diversos conceitos pertencentes a outros ramos do ordenamento, notadamente das esferas comercial e cível, como por exemplo, a conceitos jurídicos como empresário, pessoa jurídica, faturamento, receita, que são construções jurídicas originárias de outros setores do ordenamento.

Por vezes o alcance desses conceitos é de tamanha abstração e generalidade que, para além dos enunciados demonstrativos, se faz necessários manejar enunciados argumentativos para enquadrar determinados eventos nos conceitos jurídicos estabelecidos.

Esse é o primeiro passo a ser percorrido pelo aplicador do direito, conhecer os fatos, os acontecimentos sociais que modificam a realidade, sempre através de um enunciado linguístico, seja através da evidência das provas, seja através da aceitação dos arranjos linguísticos construídos com o fim de provocar a aceitação do julgador.

Mas não basta que o enunciado linguístico seja suficiente claro ao ponto de ser manifestamente compreendido pelo julgador firmando nele o perfeito entendimento da realidade fática.

É preciso que a linguagem produzida pelo interlocutor seja também correspondente ao enunciado hipotético previsto no antecedente de uma norma jurídica.

2.3 A premissa maior: a norma jurídica geral e abstrata

De nada adianta a uma parte deduzir uma pretensão em Juízo, expondo fatos ocorridos na realidade, e o julgador se ocupar da análise dos enunciados linguísticos, revelando a todos os acontecimentos, se daquele enunciado não se verifica qualquer correspondência com uma hipótese normativa.

É necessário que o fato se revele um fato jurídico, uma previsão hipotética descrita no antecedente da norma, ou como menciona Tárek Moussalém que seja o resultado da incidência da linguagem normativa sobre a linguagem da realidade social, só possível pelo ato de aplicação do direito.²⁵

²⁵ MOUSSALÉM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*, São Paulo: Max Limonad. 2001, p. 146;

Neste ponto passamos à averiguação da premissa maior do silogismo jurídico, a linguagem normativa, a previsão hipotética tendente a direcionar o agir social.

Construir a norma jurídica não se revela tarefa das mais simples para o aplicador do Direito. O que outras épocas se apresentava um mero ato de declaração do texto legal revela-se atualmente uma complexa atividade de compatibilização de enunciados, sempre em atenção a axiomas e objetivos do sistema, o que leva o intérprete a dispendir grande energia e cuidado na formação de sua segunda premissa.

Não devemos confundir a norma jurídica com o texto normativo. São realidades totalmente distintas. O texto normativo é simples suporte físico, são os signos dos quais se servirá o intérprete na sua atividade cognitiva.

A norma jurídica é o fruto da atividade de interpretação, da atividade cognitiva, através de técnicas hermenêuticas, sempre voltadas à apreensão do sentido, do conteúdo do referido enunciado no sentido de qualificar como jurídico um evento do mundo social.

A juridicidade do fato é atribuída justamente pela norma que se constitui no enunciado hipotético prescritivo com o condão de atribuir consequências a uma proposição hipotética interferindo na esfera dos relacionamentos sociais.²⁶

Marcos Bernardes de Mello ensina que as normas jurídicas constituem-se em proposições prescritivas. Muitos são os juristas que criticam a indicação de que normas sejam proposições, haja vista o caráter prescritivo das normas enquanto uma proposição seria um enunciado meramente descritivo.²⁷

Para autores como o professor Sacha Calmon Navarro Coelho proposições são juízos, são enunciados descritivos resultantes de atos de conhecimento de um sujeito cognitivo sobre um objeto, compõem assim o campo da linguagem descritiva. As normas jurídicas por seu turno revestem-se de linguagem prescritiva, de comandos imperativos organizados em estruturas que se afastam das proposições.

A estrutura proposicional pertenceria, na visão do citado autor, à linguagem da ciência do direito que estuda e descreve a norma jurídica, diversamente da linguagem normativa que é prescritiva e não descritiva.

²⁶ DE MELLO, Marcos Bernardes. *Teoria do Fato Jurídico. Plano da Existência*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 20;

²⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da interpretação e da exoneração tributária (O significado do art. 116, parágrafo único do CTN)*. São Paulo: Dialética. 2003;

O professor Sacha Calmon Navarro Coelho, citando Marco Aurélio Greco as proposições, são enunciados prolatados pelos cientistas do direito como instrumentos reveladores das normas.²⁸

Todavia, assim como o Marcos Bernardes de Mello, o professor Lourival Vilanova, não faz qualquer distinção entre proposição normativa e proposição descritiva, utilizando-se largamente do termo proposição para referir-se ao enunciado prescritivo pertencente aos lindes do direito positivo.²⁹

Bobbio³⁰ ensina que por proposição deve-se entender todo conjunto de palavras onde se possa retirar um significado em sua unidade. Os Juízos, segundo o professor italiano, são apenas as formas mais comuns de preposições, que são justamente aquelas de teor descritivo formadas pela união de um sujeito e um predicado, mas que além das proposições descritivas há ainda outras espécies de estruturas proposicionais tais como as proposições prescritivas.

Continua Bobbio indicando que a linguagem apresenta três funções principais, a descritiva, a prescritiva e a expressiva. A norma jurídica é então uma proposição com função prescritiva.³¹

Ainda no pensamento do citado autor as referidas funções linguísticas nem sempre se apresentam puras nos enunciados, por vezes misturando-se para compor as proposições, razão pela qual uma norma jurídica com função prescritiva pode conter uma parte descritiva em seu enunciado que servirá para que o intérprete identifique as notas de lugar, tempo e materialidade que servirão para fazer surgir a conduta prescrita.³²

Uma vez que se observa a norma jurídica sob o enfoque de ser a resultante das inúmeras formulações linguísticas que expressam o direito posto³³ é imprescindível que se passe a investigar quais os caminhos percorridos para a obtenção deste comando.

Não é qualquer enunciado linguístico que se apresenta como capaz de dele se extrair uma norma jurídica. Para que isso ocorra deve-se verificar a presença de algumas características.

²⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Norma Jurídica Tributária*. São Paulo: Saraiva. 1974, p. 20-21 *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da interpretação e da exoneração tributária (O significado do art. 116, parágrafo único do CTN)*. São Paulo: Dialética. 2003. p. 70;

²⁹ VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e Sistema de Direito Positivo*. São Paulo: Noeses. 2005;

³⁰ BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. Trad. Fernando Pavan Batista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru: Edipro. 2001, p. 73-74.

³¹ *Ibidem*. p. 74

³² *Ibid*. p. 77 - 79;

³³ *Ibid*. p. 70;

Este enunciado deve compor um grande sistema de enunciados, todos produzidos de acordo com regras pré-estabelecidas por esse próprio sistema sob pena não lograrem êxito na produção dos efeitos que deles se esperam.

É importante deixar claro que não descuidamos do fato de que o sistema jurídico possui mais de uma espécie de norma jurídica, nem todas servindo de imperativo ao agir humano.

Com isso nos afastamos desde logo da teoria kelseniana da norma secundária sancionadora como única estrutura normativa completa para entender que há no sistema jurídico outras figuras normativas que não se dirigem ao comportamento dos indivíduos mas sim às regras de estrutura, de competência e de validade dos atos.

Além dos enunciados prescritivos direcionadores dos comportamentos humanos, há no sistema normativo enunciados categóricos que têm o objetivo de apresentar conceitos jurídicos, qualificando sujeitos sem, conduto prever qualquer tipo de conduta.

É o caso, por exemplo do art. 966 do código civil que traz o conceito de empresário. O Código tributário nacional, em seu art. 3º já traz um enunciado conceitual ou ocupar-se tão somente dos elementos caracterizadores do conceito de tributo.

São elementos importantes para o direito posto que, se não encerram normas jurídicas autônomas, são imprescindíveis para a formulação de normas jurídicas resultado da interpretação conjunta de destes enunciados associados a outros componentes do sistema.

Nesse sentido é que Sacha Calmon Navarro Coelho menciona que o Sistema jurídico é um sistema normativo e não um sistema de normas na medida em que, muito embora o sistema jurídico exista para direcionar a conduta humana, há dentro desse sistema enunciados que não possuem teor normativo.³⁴

Todavia, devemos atentar desde logo que ao nosso trabalho interessam apenas as normas de comportamento, notadamente aquelas que preveem a responsabilidade tributária do sócio da sociedade empresária, pela qual evidenciaremos a sua estrutura lógica.

Devem os enunciados estar divididos em duas partes. A primeira hipotético-descritiva onde se descreverá uma previsão de um fato que uma vez verificada na realidade social irá

³⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da interpretação e da exoneração tributária (O significado do art. 116, parágrafo único do CTN)*. São Paulo: Dialética. 2003, p. 61;

fazer surgir os efeitos previstos na segunda parte, prescritiva, que contém uma conduta modalizada por um deôntico que une as duas partes do enunciado.³⁵

Essa segunda parte do enunciado, o conseqüente, contém a prescrição jurídica, a conduta que se espera do jurisdicionado sempre que ele materializar a hipótese prevista no antecedente, a parte descritiva.

Essas duas partes da norma, o antecedente descritivo e o conseqüente prescritivo encontram-se unidas por um modalizador deôntico que determina a forma como a conduta deve ser operacionalizada.

Esse dever ser só pode se apresentar sob três formas: uma conduta proibida, uma conduta obrigatória ou uma conduta permitida, não existindo um quarto modalizador deôntico.³⁶

O antecedente é uma descrição de uma hipótese que só irá irradiar os efeitos da norma quando verificada a sua materialidade razão pela qual deve-se apreender todas as suas características e peculiaridades de forma a evitar a irradiação de efeitos jurídicos previstos em norma jurídica a fatos divergentes da sua previsão hipotética.

Estamos diante de um enunciado descritivo que, estando articulado na forma de uma previsão hipotética, pode ou não verificar-se no mundo fenomênico.

A possível não materialidade da hipótese não afasta a sua natureza descritiva. Não obstante, não podemos deixar de mencionar que o antecedente, descritor da norma, também não se reveste de foros de verdade ou falsidade, justamente porque não se correlaciona com uma determinada situação verificada na realidade, mas com, repita-se, a previsão hipotética.

Uma vez que afirmamos que o antecedente da norma não pode ser testado sobre o prisma da verdade ou da falsidade ao indicar apenas uma previsão hipotética, é decorrência da referida afirmação que norma jurídica não contém em si o fato jurídico, não sendo possível a sua produção de efeitos sem que exista outros veículos tendentes promover a efetivação dos efeitos da norma jurídica.

É que fato é o relato de um acontecimento, algo dotado de concretude e especificidade e não uma previsão hipotética prevista no antecedente da norma.

³⁵ VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 82-83;

³⁶ *Ibidem*, p. 84;

O fato jurídico reclamado pelo Direito é aquele vertido em linguagem devidamente autorizada, como o auto de infração, o lançamento, a multa de trânsito, a certidão de casamento ou o contrato. Tais documentos são veículos linguísticos aceitos pelo Direito como representativos de ações desenvolvidas pelos indivíduos no contexto social que implicam consequências interessantes ao Estado.

O conseqüente normativo é justamente a parte da norma que impõe a conduta. Conduta é a atividade humana quando qualificada pelo conseqüente da norma.

Neste momento, não estamos mais diante de uma previsão hipotética de um ser, mas sim de um imperativo, de uma vontade estabelecida pelo Estado através do seu comando normativo no sentido de estabelecer a adesão dos indivíduos aos seus padrões de comportamento.

A prescrição contida no conseqüente da norma jurídica deve guardar os mesmos padrões de especificidade do antecedente, quer dizer, assim como a deve-se indicar perfeitamente qual a hipótese que interessa ao direito, deve-se também estabelecer, de maneira objetiva, qual a conduta que será estabelecida quando da materialização da referida hipótese.

Antecedente e conseqüente não se encontram isolados na norma jurídica, e nem poderia ser. As duas partes da norma encontram-se ligadas por um modalizador deôntico, um vínculo que determina qual o dever ser pretendido pela norma.

Esse modalizador da conduta prescrita no conseqüente terá a função de determinar uma de relações: obrigatória (o), permitida (p), ou proibida (v), sempre no sentido de estabelecer uma relação intersubjetiva.³⁷

Esse modalizador deôntico opera justamente estabelecendo o nexos de causalidade entre a descrição e a prescrição estabelecendo uma relação de implicação entre as duas partes do enunciado.

Trata-se de conectivo que opera função sintática entre as duas metades do enunciado para estabelecer o sentido ao texto, integrando e possibilitando ao intérprete extrair o seu significado prescritivo contido na tese.

Pois bem, grande divergência estabelecida na doutrina diz respeito à estrutura lógica formal da norma jurídica completa. A discussão reside justamente em determinar se a norma

³⁷ VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 76;

jurídica para adquirir ares de completude, deve indicar a sanção aplicável em caso de descumprimento da conduta estabelecida no consequente.

Ao apresentar sua doutrina normativista Kelsen³⁸ estabelece que a norma jurídica completa deve apresentar a previsão de aplicação de sanção em caso de descumprimento do consequente normativo, Larenz, por seu turno, sustenta que norma jurídica já se mostra em sua inteireza lógica quando nos fornece apenas o consequente, o dever ser pretendido com a verificação da hipótese.³⁹

Na doutrina pátria dois professores que retrataram o tema, seguindo cada uma das vertentes mencionadas foram os professores Lourival Vilanova e o professor Marcos Bernardes de Mello. Este defensor da teoria de que a norma jurídica completa não se reveste, necessariamente da previsão sancionadora e aquele defendendo a posição de que a norma jurídica completa deve apresentar uma estrutura lógica em que se preveja a aplicação de uma sanção em caso de descumprimento da consequência jurídica pretendida.

Somos adeptos da teoria dualista da norma jurídica. Seguindo o exemplo de Lourival Vilanova, somos com os que mencionam que além da consequência jurídica conectada ao antecedente hipotético descritivo pelo modalizador deontico, há também uma estrutura secundária sancionadora que prevê a aplicação de uma sanção em caso de descumprimento da consequência estabelecida previamente na norma primária.

A ausência da previsão sancionadora nas normas de comportamento implicaria, a nosso sentir, na ineficácia da forma cogente que diferencia a norma jurídica das demais espécies normativas. Sem a possibilidade de coerção não há como se atribuir ao direito a expectativa de cumprimento de seus direcionamentos. Acreditamos que apenas através da expectativa de punição é que o Estado consegue a adesão dos indivíduos aos padrões de comportamento estabelecidos na norma jurídica.

O antecedente da norma secundária sancionadora é então o descumprimento do consequente da norma primária conectado deontologicamente com um consequente que prevê a punição aplicada pelo Estado ao descumpridor do consequente.

³⁸ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 4 ed., Trad. J. Cretella Junior e Agnes Cretella. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 73;

³⁹ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3 ed., Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 358;

Passamos assim ao segundo passo para obtenção da norma jurídica, a interpretação e compreensão dos enunciados normativos, identificado o sentido e o conteúdo das estruturas de linguagem que formam o texto normativo.

Uma vez que, conforme exaustivamente mencionado, entendemos a norma jurídica como uma proposição lingüística, não podemos nos furtar a analisar os meios dispostos ao aplicador do direito para obtenção de seu conteúdo. Uma vez estabelecida a estrutura lógica do enunciado normativo, abre-se ao aplicador a missão de interpretar o referido comando, e buscar o sentido que o referido texto possui.

De plano devemos destacar que sentido e significado não são expressões sinônimas. O significado é o objeto que denominado pelo enunciado enquanto o sentido é a forma de apresentação do enunciado.⁴⁰

Mudando-se a forma de apresentação do enunciado, ou seja, alterando-se o seu sentido, modifica-se também o seu significado remetendo-se assim a objeto diverso.

Importante a consideração supra na medida em que os enunciados normativos não se mostram isolados, mas partes integrantes de um sistema complexo, como feixes entrelaçados, todos eles dispendo-se de forma ordenada de maneira a obter o sentido desejado pelo Estado.

Esta deve ser a atividade cognoscitiva do aplicador do direito quando dirigir sua atividade de conhecimento ao sistema normativo. Aprender a vontade do Estado, o agir social pretendido e estabelecer os comandos normativos necessários à obtenção do comportamento almejado.

Nota-se, nesse particular, o nosso distanciamento da teoria normativista de Kelsen posto que para nós a interpretação jurídica é um ato de conhecimento, de cognição e não de vontade do aplicador.

É ato de conhecimento na medida em que mesmo que se possa obter daquele enunciado uma série de possibilidades interpretativas, tais possibilidades vão se reduzindo e se individualizando sempre que acrescentamos ao referido enunciado, outros que também compõem o sistema normativo e a ele se entrelaçam, sem contar na identificação dos vetores axiológicos que direcionam o sistema jurídico.

Estamos, nesse momento, muito afastados da análise da simples estrutura lógica da norma jurídica, do que nos ocupamos por bastante tempo. Nossa investigação reside agora na

⁴⁰ FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Hermenêutica*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 30;

interpretação desse esquema lógico, da análise semântica de seu conteúdo para obter o significado de suas expressões e assim o verdadeiro alcance da norma jurídica.

Essa empreitada deve levar em conta o conteúdo axiológico do Direito. O Estado, quando através de seus legisladores cria o sistema de normas, o faz em direção a determinada vontade, com vistas a provocar a adesão do comportamento dos indivíduos a certos objetivos por ele pretendidos.

Nesse sentido não se pode afastar a noção de sistema jurídico da ideia de valor. Como todo sistema de normas, o Direito se orienta à obtenção de um determinado fim, uma conduta a ser exigida do administrado. Essa conduta corresponde ao objetivo pretendido pelo Estado como necessário ao bom funcionamento da coletividade social.

Podemos extrair de Raimundo Falcão⁴¹ a ideia de valor como toda a força que determina a adesão do sujeito a uma escolha, a um comportamento, sempre que se depara com algum objeto.

Não se pode dissociar então a atividade do julgador, do aplicador do Direito, da missão teleológica da norma jurídica a ser sempre buscada e observada quando da busca do conteúdo normativo pela atividade da interpretação.

Ao se deparar com o objeto, o sujeito cognoscente poderá ser acometido de forças que orientem sua atividade tanto no sentido de aderir ou de repulsar o objeto com que se deparou.

Revela-se então uma natureza instrumental das normas jurídicas no sentido de efetivar a adesão dos indivíduos às valorações que o Estado faz de certos comportamentos.

Esses *objetivos* devem ser sempre considerados e buscados pelo intérprete quando na obtenção do conteúdo normativo. Muito embora não componham a estrutura lógica do enunciado, são elementos básicos do sistema cuja validade do resultado da interpretação dos enunciados normativos fica condicionada à sua compatibilidade.

Carregados de forte conteúdo axiológico, chamamos tais objetivos de princípios e possuem justamente a função, não de prescrever condutas, mas de nortear a atividade do intérprete aplicador quando de sua atividade.

Ronald Dworkin estabelece uma conceituação de princípio afastando-se da ideia de generalidade e abstração, muito corriqueira na doutrina brasileira, para estabelecer que

⁴¹ FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Hermenêutica*. São Paulo: Malheiros 2004, p. 20;

princípios são na verdade padrões de comportamento que estabelecem exigências de justiça ou equidade ou alguma dimensão da moralidade⁴².

Dworkin afasta natureza geral e abstrata dos princípios jurídicos para estabelecer que estes se distanciam das regras⁴³ apenas sob o ponto de vista lógico no sentido de que as regras são utilizadas no sistema do tudo ou nada em que diante de um caso concreto a aplicação de uma regra implica no imediato afastamento das demais regras que tratem da matéria de forma distinta com a perda da validade destas últimas enquanto os princípios obedecem uma sistemática de peso.

Certas oportunidades os princípios colidem no momento da decisão judicial e obtenção da norma jurídica e a escolha por um dos princípios não implica na invalidade dos demais. Apenas que nesse caso o princípio escolhido possui um peso maior, uma dimensão de importância, uma maior força relativa.⁴⁴

Os princípios devem ser compreendidos como elementos pertencentes à própria estrutura do sistema jurídica, como padrões de comportamento que mesmo não possuindo, no mais das vezes uma justificação de legitimidade institucional⁴⁵ vão fundamentar a argumentação do julgador também como elementos endógenos do sistema de produção de normas.

O sistema tributário nacional possui diversos comandos principiológicos que por vezes colidem quando do procedimento de obtenção da norma jurídica aplicável, o que não quer dizer quem percam suas validade. Exemplo disso é o são os princípios da legalidade e da anterioridade que perdem peso diante da extrafiscalidade.

O ato de interpretação realizado pelo aplicador do direito devera ser realizado sempre pautando-se por critérios hermenêuticos tendentes a orientar a obtenção da norma.

Deve o intérprete, no curso do processo de obtenção do conteúdo normativo, analisar o teor semântico de cada signo contido no enunciado, mas ali não deve cessar sua atividade. A par da apreensão do conteúdo semântico dos signos que compõem o enunciado, deve o aplicador verificar o momento de criação da norma, a interação daquele enunciado com todos

⁴² DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. São Paulo: Martins Fontes. 2007, p. 36;

⁴³ A referência de Dworkin ao termo regra deve-se ao fato de que no sistema anglo-saxão esse termo tem o mesmo conteúdo semântico de norma. Contudo devemos reforçar nossa convicção de apenas denominar e norma o resultado do processo interpretativo que leve em consideração os enunciados normativos, sejam eles legais ou principiológicos;

⁴⁴ *Ibidem*, p. 39-42;

⁴⁵ *Idem*;

os demais que formam o sistema jurídico, o contexto histórico e social em que se encontrava o produtor do enunciado e a vontade pretendida pelo sistema jurídico com aquele enunciado.

Não se há como realizar competentemente a interpretação do enunciado jurídico descuidando-se da natureza sistemática do ordenamento, da ideia de que não há normas jurídicas singularmente consideradas, mas deve a interpretação sempre nortear-se pela necessidade de interpretação conjunta e sistemática de vários enunciados.

Assim é que se evidencia ainda mais o teor axiológico do sistema jurídico, reclamando que o intérprete sempre passe por todos os momentos citados acima sem esquecer-se dos princípios, dos critérios que denunciam os objetivos pretendidos pelo Estado.

Com a obtenção da norma jurídica, após todo o processo de interpretação, o processo silogístico continua com a subsunção do fato à previsão hipotética contida na norma. Estabelecida essa adequação, tem incidência sobre o destinatário da norma a conduta prescrita no consequente da norma.

Outro ponto que permeia a nossa análise é a de que o ser humano, conseqüentemente o legislador, não dispõe de meios cognoscitivos suficiente à apreender a realidade diretamente, a conhecer os objetos. Somos capazes apenas de perceber os traços linguísticos deixados pelos objetos no mundo fenomênico e, a partir desses dados, elaborar juízos interpretativos por sobre tais enunciados e obter um conhecimento a respeito do objeto analisado.

Deixa-se claro a relevância dada à linguagem e ao papel que esta possui não apenas quando da produção de uma decisão jurídica, mas em todo e qualquer processo de conhecimento realizado pelo sujeito.

Da análise da organização enunciativa é que o aplicador, após a apreensão dos dados da realidade irá confrontá-lo com as previsões hipotéticas contidas nas normas para, no final, obter a decisão.

No caso específico da análise que empreendemos, não se pode esquecer que o próprio sistema jurídico estabelece regras para a formação dos enunciados descritivos da realidade a ensejar a incidência das normas jurídicas.

Observamos que nem sempre o enunciado foi produzido corretamente, nos estritos termos em que preconizado pelo próprio sistema, o que pode inclusive invalidar os efeitos da sua produção, em nada servindo para promover, no aplicador, um dado representativo de alteração da realidade.

Superada a premissa menor, ocupar-se-á o aplicador da obtenção de sua premissa maior, a previsão hipotética normativa que incide sobre o fato obtido irradiando seus efeitos.

O sistema jurídico é, antes de tudo, um sistema de linguagem, composto enunciados prescritivos que direcionam as relações sociais para os objetivos pretendidos pelo Estado.

Dessa forma é que o sistema jurídico deve ser concebido sob um prisma instrumental, como um elemento do qual se serve o Estado para provocar, mediante a possibilidade da coerção, a adesão dos indivíduos aos comportamentos por ele desejados.

A obtenção da segunda premissa também não permite ao aplicador direito afastar-se da atividade interpretativa. Nesse momento o aplicador interpreta os enunciados prescritivos, sempre em conjunto com os demais existentes no sistema que se orientem por sobre aquele fato, sem jamais se esquecer dos objetivos pretendidos pelo sistema.

Depois de obtidas suas premissas o aplicador continua em seu processo silogístico e mediante o procedimento de subsunção, faz a correspondência do fato em concreto com a hipótese estabelecida para então ter lugar o estabelecimento da decisão que se reveste do momento mais concreto da aplicação da norma jurídica em que os seus efeitos tocam com toda a sua efetividade coercitiva o indivíduo.

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

3.1 Noções Gerais sobre Responsabilidade Tributária

Nosso foco reside agora na atribuição de responsabilidade tributária a terceiros, notadamente os sócios e administradores das sociedades, contudo esta não é a única hipótese de atribuição de responsabilidade prevista no código tributário, conforme será visto adiante.

A atribuição de responsabilidade a terceiro pelo adimplemento da obrigação tributária importa na inclusão de outras pessoas que não o contribuinte no pólo passivo da relação jurídica ou mesmo, nos casos de responsabilidade pessoal, de substituição do contribuinte, pelo terceiro obrigado.

O CTN no art.121 define o sujeito passivo como aquele que está obrigado a efetuar o pagamento do crédito tributário, especificando em seus incisos que esse dever pode recair sobre o contribuinte ou sobre o responsável.

Interessa-nos precisamente uma análise de quem seria o responsável e que condições o colocariam nessa situação. Uma vez que o contribuinte é aquele que possui relação direta e pessoal com o fato gerador, o responsável, muito embora sua condição decorra da lei, só poderá ser alguém que também se relacione, mesmo que indiretamente, com o fato gerador ou, no mínimo, com o contribuinte.

A responsabilidade tributária, diferentemente da responsabilidade civil, não decorre necessariamente de um ato ilícito, posto que não se reveste do dever de indenizar, mas pode tanto ter um caráter punitivo, como o caso do art. 135, como também ser decorrente de um ato lícito e ter motivações estritamente ligadas à administração tributária.

A professora Maria Rita Ferragut faz uma importante consideração acerca dos efeitos da responsabilidade tributária e as conseqüências entre os indivíduos posicionados no pólo passivo da relação obrigacional.

Menciona a professora que nem sempre o responsável poderá exigir do contribuinte o ressarcimento pelo tributo pago posto que nem sempre a atribuição de responsabilidade implicará no surgimento de um vínculo de solidariedade. Se a responsabilidade estiver determinada a norma primária o recolhimento do tributo possibilitará o ressarcimento pelo

contribuinte ao responsável, contudo, se a responsabilidade estiver prescrita em norma secundária sancionadora, significa dizer que a atribuição de responsabilidade se deu em virtude do cometimento de um ilícito o que afasta o dever do contribuinte ressarcir o responsável.⁴⁶

3.2 Classificação dos Vínculos de Responsabilidade Tributária

Diversas são as espécies de responsabilidades tributárias estabelecidas pela legislação tributária, cada qual com efeitos distintos. A responsabilidade pode ser solidária, subsidiária, pessoal, pode decorrer de um vínculo de solidariedade, pode advir do cometimento de um ilícito ou da simples previsão legal para facilitar a cobrança, como é o caso da substituição tributária e da retenção na fonte.

É necessário então traçar linhas a respeito do conceito de solidariedade obrigacional e o que o referido instituto influencia no adimplemento do crédito tributário.

O instituto da solidariedade, assim como toda a relação jurídica obrigacional, tem sua gênese no direito privado, se evidenciando como um instrumento de larga escala nas obrigações cíveis, de onde o direito tributário importa nos mesmos limites.

Washington de Barros Monteiro tratou da responsabilidade solidária para dizer que se trata do vínculo obrigacional em que “havendo pluralidade de credores, ou de devedores, ou ainda de uns e de outros, cada um tem direito, ou é obrigado, pela dívida toda.”⁴⁷

Vê-se então que se cuida de vínculo jurídico que une duas ou mais pessoas no mesmo pólo da relação obrigacional sejam na condição de sujeito ativo ou passivo.

Além da responsabilidade solidária, vamos identificar o vínculo de responsabilidade subsidiária que se diferencia do anterior pelo fato de que o responsável apenas assumirá o ônus pelo pagamento após a impossibilidade de pagamento pelo contribuinte.

Por fim há ainda a responsabilidade pessoal que se caracteriza pela alteração do pólo passivo com a saída do contribuinte a sujeição tributária destinada exclusivamente ao responsável.

⁴⁶ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária. Conceitos Fundamentais. In Responsabilidade Tributária*. Ferragut, Maria Rita, NEDER, Marcos Vinícius. Coord. São Paulo: Dialética. 2007. p. 11;

⁴⁷ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil. Direito das Obrigações*. 1ª Parte. São Paulo: Saraiva. 2002. p. 151;

A responsabilidade prevista no art. 134 do CTN, por exemplo, é caso de responsabilidade subsidiária e não solidária como se lê no trecho legal, o artigo 135 prevê hipótese de responsabilidade pessoal, enquanto as normas que tratam de substituição tributária ou de retenção na fonte prevêm casos de solidariedade.

Como mencionamos linhas atrás nosso estudo não tem o objetivo principal de esmiuçar as condições prescritas nos artigos 134 e 135 do código tributário nacional, mas sim de compreender os requisitos procedimentais a serem observados pelo agente público arrecadador quando da aplicação da norma tributária.

Não obstante os processos de execução fiscal já apresentarem um baixo índice de efetividade devido a razões como o pouco aparelhamento do judiciário, os infundáveis recursos e as manobras jurídicas empreendidas pelos advogados dos contribuintes executados, no que se reporta à atribuição de responsabilidade aos sócios das sociedades as dificuldades de recuperação e crédito aumentam sobremaneira haja vista a forma de constituição do crédito tributário.

Nossa atenção se voltará ao processo administrativo de lançamento e as conseqüências da atuação do agente fiscalizador para a legitimidade da atribuição de responsabilidade do sócio e os reflexos provocados na certidão de dívida ativa e, conseqüentemente, em toda a execução fiscal.

3.3 Espécies de Vínculos de Responsabilidade Previstos no Código Tributário Nacional

Antes de iniciarmos o estudo mencionado acima, é importante descrever as espécies de vínculos de responsabilidade existentes no código tributário.

O CTN subdivide o tema em responsabilidade por sucessão, de terceiros e por infrações. Não pretendemos esmiuçar todas as hipóteses de responsabilidade previstas na legislação posto que, como dito, este não é o objetivo do nosso estudo.

Todavia, importa mencionar que as hipóteses de responsabilidade por sucessão implicam, necessariamente, em responsabilidade pessoal do terceiro, que passa a ocupar o lugar do contribuinte, assumindo todas as conseqüências do vínculo obrigacional, o mesmo ocorrendo na hipótese de responsabilidade por infrações, hipótese que será melhor discriminada adiante.

No caso da responsabilidade de terceiros, o vínculo tanto pode ser de subsidiariedade, quanto pessoal, a depender da hipótese legal, seja pelo artigo 134, seja pelo 135.

O vínculo jurídico obrigacional tributário principal é aquele advindo da prescrição contida no consequente da norma de comportamento que impõe o dever de recolhimento aos cofres públicos do montante previsto na referida norma, seja ao devedor principal, seja ao contribuinte.

Como todo vínculo obrigacional, a obrigação tributária surge com o fim específico de se extinguir, notadamente pela via do adimplemento.

O artigo 156 do código tributário nacional elenca uma série de institutos jurídicos que põem termo ao crédito tributário e, conseqüentemente, à obrigação tributária, além o pagamento, a remissão, a prescrição, a decadência, por exemplo.

Todavia no interessa as hipóteses em que há o inadimplemento da obrigação tributária com a consequente insolvência do crédito com a necessidade de tomada dos procedimentos de execução forçada previstos na lei 6830/80.

Não obstante o constante inadimplemento do crédito tributário de forma espontânea, os sujeitos ativos, por intermédio de suas procuradorias, tem encontrado dificuldades em obter de maneira exitosa a execução forçada pela via judicial através da execução fiscal.

Nesse esteio, a atribuição de responsabilidade tributária aos sócios e administradores das sociedades tem se tornado uma constante nas ações executivas como uma tentativa de fazer recair sobre o patrimônio de tais terceiros a atribuição de responsabilidade pelo débito das pessoas jurídicas.

Desse modo, o presente estudo não pode prescindir de analisar os requisitos expostos nos arts. 134 e 135 posto que se mostram de nuclear importância para a verificação da legitimidade da responsabilização de terceiros, mormente quando já em curso execução fiscal o que implica no seu redirecionamento.

Preciso expor, contudo, que nossa investigação, quanto ao ponto descrito acima, restringir-se-á às hipóteses em referentes aos sócios e administradores das sociedades previstos nos incisos III e VII do artigo 134 e no artigo 135 do código tributário.

3.4 A Responsabilidade subsidiária contida no artigo 134 do CTN

Analisemos, neste primeiro momento o alcance da prescrição contida no art. 134, incisos III e VII.

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

O art. 134, III, traz a previsão normativa para a responsabilização dos administradores dos bens de terceiros enquanto o inciso VII prescreve a responsabilização dos sócios no caso de liquidação de sociedade de pessoas com a impossibilidade do cumprimento da obrigação pelo contribuinte, afirmando ser a responsabilidade solidária, e que se limitaria apenas aos atos que intervierem ou omissões que forem responsáveis.

A primeira reflexão que deve ser realizada é no sentido de se verificar se a responsabilidade indicada na cabeça do artigo é mesmo solidária ou se cuida de responsabilidade subsidiária.

A leitura do dispositivo legal indica que a responsabilização do terceiro, com o conseqüente direcionamento da execução fiscal depois de verificar a impossibilidade do cumprimento da obrigação pelo contribuinte, logo não poderá executar aquele sem que tenha tentado promover a satisfação do crédito tributário em face deste, o que denota estarmos diante de uma responsabilidade subsidiária e não solidária.

É importante verificar que a responsabilidade prevista no artigo analisado só tem lugar após a constatação de que o contribuinte não terá condições de solver a dívida, pelo que surge mais uma necessidade de reflexão acerca da possibilidade de se propor a execução fiscal já diretamente com a indicação do terceiro como co-responsável.

Da forma como se encontra disposto o texto legal somos levados à conclusão de que o crédito tributário deverá ser sempre constituído em face do contribuinte, e também contra ele proposta a execução fiscal, permitindo-se o direcionamento do executivo fiscal nas hipóteses em que se verificar o insucesso da penhora ou qualquer outra medida constritiva.

Mas a insolvência do contribuinte não é o único requisito a permitir o direcionamento da responsabilidade pelo adimplemento do crédito tributário ao sócio ou ao administrador com base no art. 134 do CTN. É preciso que o fato gerador tenha sido praticado com sua intervenção ou que sua omissão tenha sido determinante para a realização do fato

Maria Rita Ferragut traz importante colaboração sobre o tema:

Com isso, o nascimento da relação jurídica de responsabilidade não advém do fato jurídico tributário, mas do reconhecimento jurídico de que o contribuinte não pôde cumprir sua obrigação. Some-se a esse fato a intervenção ou omissão do responsável.⁴⁸

Uma vez infrutífera a execução fiscal direcionada contra o contribuinte é dever do Fisco diligenciar, mediante prévio processo administrativo, se o terceiro efetivamente interviu no ato jurídico, ou foi responsável por alguma omissão. Sem esse procedimento administrativo prévio não haverá como atribuir responsabilidade ao terceiro.

Importa destacar que os referidos incisos III e VII tratam de questões muito distintas, enquanto aquele prescreve a responsabilidade tributária dos administradores que de sociedades que se tornaram insolventes, este último prescreve a cominação legal que determina a responsabilização do sócio pela liquidação de sociedade com obrigações tributárias não adimplidas.

Na hipótese do inciso terceiro é preciso delimitar quais os atos dos administradores que podem importar na atribuição de responsabilidade subsidiária. Será que a simples prática de meros atos de gestão já será suficiente para que o administrador se torne devedor subsidiário?

A resposta a esse questionamento se revela negativa. Para que o administrador seja imputado como devedor subsidiário à sociedade empresária é preciso que se verifique o concurso culposo do mesmo para o adimplemento do crédito tributário. Conforme se verificará mais adiante, no caso do art. 135 é necessário que a ação do sócio ou do administrador revele uma conduta dolosa, enquanto aqui no artigo 134 a prescrição legal exige apenas a culpa.

Não se trata do simples inadimplemento, como veremos mais adiante, mas da constatação de que a insolvência se deve diretamente a um ato praticado pelo gestor, como é o caso do administrador que distribui lucros aos sócios sem se atentar para reservar dinheiro

⁴⁸ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária do Sócio e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 112;

para o adimplemento dos débitos relativos à contribuição previdenciária, ou mesmo que distribui lucros aos sócios de sociedade em débito com o fisco.

No caso do inciso sétimo do artigo 134 há a determinação de que deve se tratar de um caso de liquidação de sociedade de pessoas. A sociedade em liquidação permanece com sua personalidade jurídica vez que ainda não se extinguiu, o que só ocorrerá com a efetiva dissolução, portanto, os patrimônios dos sócios não se confundem com o da sociedade.

Uma vez que a sociedade inadimpliu suas obrigações tributárias, não solvendo os correspondentes créditos, nasce para Fisco o direito de utilizar-se das vias executivas judiciais. Ajuizada a execução fiscal, irá o Fisco requerer ao julgador a constrição de bens e/ou direitos do devedor como forma de garantir o adimplemento da obrigação, todavia esta penhora ou bloqueio de contas (cada dia mais usual) podem restar infrutíferas, inviabilizando a via executiva como forma de pagamento dos tributos devidos.

Durante o processo de liquidação da sociedade é possível que o seu patrimônio seja suficiente para o adimplemento de suas obrigações tributárias em nada se prejudicando o estado arrecadador com o processo de extinção da sociedade e sua paralisação, nesses casos em nada há de se cogitar a responsabilização dos sócios, tendo lugar esta atribuição apenas nos casos em que durante o processo de liquidação se verifique uma situação de insolvência com o patrimônio não mais comportando a extinção do crédito tributário.

Também não são todas as espécies societárias que comportam a atribuição de responsabilidade prevista no artigo 134, VII do CTN, deve-se cuida de sociedade de pessoas, não se podendo falar, no presente caso, e sociedade de capital.

Segundo o professor Ricardo Negrão diferencia-se a sociedade de pessoas da sociedade de capitais pela maior ou menor importância da *affectio societatis*.⁴⁹

Arremata o Desembargador do Tribunal de Justiça de São Paulo definindo que se há predominância, em sua formação, de qualidades pessoais, de sorte que a mera substituição de um sócio pode acarretar sua dissolução ou a impossibilidade de continuação, então se diz que a sociedade é pessoal.⁵⁰

Dessa forma, temos que a regra do art. 134, VII não se aplica à sociedade por ações, aplicando-se a algumas das sociedades limitadas, posto que, a depender da rigidez estabelecida no contrato social, a sociedade poderá ser de pessoas ou capital.

⁴⁹ NEGRAO, Ricardo. *Manual de Direito Comercial e de Empresa*, Vol. 1, 5 ed. São Paulo: Saraiva, p. 240;

⁵⁰ *Idem*;

Também não são todos os sócios que são atingidos pela responsabilidade prevista no artigo 134, seja pelo inciso III ou pelo inciso VII.

A cabeça do artigo fala que a responsabilidade está limitada às suas intervenções ou omissões, de onde se depreende que o sócio precisa ter poderes de administração.

Os sócios que não sejam agraciados com a cláusula de administração não podem intervir, tão pouco se responsabilizar por qualquer omissão em relação aos atos cometidos pela sociedade, são apenas sócios investidores que em nada interferem na direção da sociedade, dessa forma não podem ser responsabilizados pelos débitos tributários da mesma, sua penalidade já é a frustração do lucro esperado que não se materializou.

Devemos também considerar que o procedimento de liquidação da sociedade, no mais das vezes, é impulsionado por terceiro que não compõe o quadro societário, um liquidante.

O código civil estabelece no artigo 1104 que o liquidante possui as mesmas responsabilidades dos sócios e administradores da sociedade e aí poderíamos entender que o liquidante ficaria sujeito a atribuição de responsabilidade subsidiária pelos débitos tributários da sociedade.

Ocorre que a Constituição Federal determina que responsabilidade tributária é matéria reservada à lei complementar e o código civil foi introduzido pela via da lei ordinária. Assim a resposta a esse questionamento deve ser encontrada no próprio código tributário nacional ou outra lei complementar que verse sobre a matéria.

Para que fosse atribuída responsabilidade tributária ao liquidante nos lindes do art. 134 seria preciso que o mesmo tivesse praticado ato de gestão na empresa com a realização de atos jurídicos que importem no surgimento do vínculo tributário o que encontra limitações legais estabelecidas no código civil vez que o liquidante só pode realizar negócios pendentes ou os indispensáveis ao funcionamento da sociedade.

Todavia não podemos olvidar que o inciso é expresso ao mencionar apenas os sócios em nada mencionando o liquidante que, a nosso sentir, não poderia ser atingido pelo art. 134, VII, mas sim pelo inciso III apenas no caso de se verificar algum caso que se amolde na hipótese de ato culposo.

A professora Maria Rita Ferragut faz um comentário sobre o ponto aqui tratado. Para a doutrinadora, a responsabilidade dos administradores não-sócios, portanto também do liquidante, teria fundamento legal no art. 137 do CTN e não no art. 134.

Vejam as lições da professora Ferragut⁵¹:

As consequências jurídicas advindas da responsabilidade fundada no art. 134 do CTN aplicam-se exclusivamente aos sócios porque o tipo tributário é fechado e porque o art. 137 do CTN menciona essas categorias de indivíduos de forma separada. Tivesse o código equiparado-as para os fins da responsabilidade tributária, não haveria por que existir a distinção mencionada no art. 137.

Verifiquemos o que prescreve o art. 137.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

- a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
- b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
- c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

O artigo 137 do CTN se refere à responsabilidade daquele que, agindo em nome de terceiros, comete infrações tipificadas como crimes ou contravenções contra a ordem tributária. Nesse sentido, teria o administrador a responsabilidade de suportar a sanção atribuída ao contribuinte apenado em virtude de sua conduta.

Todavia, o art. 137 se refere às hipóteses em que a responsabilidade do terceiro se dá em virtude do cometimento de determinado ato ilícito e o inciso terceiro é ainda mais pontual ao mencionar a necessidade de dolo específico na conduta, quer dizer, de deliberado intuito fraudatório do agente.

Nesses termos, o liquidante só se amoldaria na hipótese legal preconizada no artigo 137 se deliberadamente cometesse fraudes e infrações com a sociedade em liquidação. Acaso o crédito tributário inadimplido decorra dos atos normais de gestão da sociedade em liquidação sua responsabilidade deve advir a nosso sentir da prescrição do art. 135 que será adiante estudado.

⁵¹ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária do Sócio e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 116,117;

Enquanto artigo 134 cuida da satisfação do crédito tributário puro e simples, decorrente da materialização da regra-matriz de incidência associada à liquidação da sociedade e aos atos de gestão praticados pelos sócios, no art. 137 trata o legislador de apenar aquele que comete ilícito através de terceiros.

Devemos ter em vista que o art. 137 cuida da responsabilidade por infrações, enquanto o 134 cuida da responsabilidade pelo recolhimento da obrigação principal, coisas distintas que não se confundem.

O professor Luciano Amaro explica que se traduz infração como uma conduta contrária ao direito.⁵²

Continua o professor:

Se a consequência da infração (**cumulada ou não com a execução coercitiva da obrigação**) é um castigo ou punição pelo fato da conduta ilícita, onde esta se manifestar estará presente a sanção; por isso é que há sanções no campo do direito civil, comercial, administrativo, trabalhista, tributário, etc⁵³

Como se vê o autor mencionado faz uma importante distinção que cabe ser ressaltada. A mera ausência de recolhimento, não importa necessariamente em um tipo penal tributário. O simples descumprimento da obrigação principal não se subsume ao conceito de infração previsto hipoteticamente da norma extraída do art. 137.

A inadimplência pode, na verdade, ser decorrente de uma conduta comissiva, tendente a não recolher o tributo, mas isso deverá ser objeto de procedimento investigatório, inviabilizando-se sua análise já na própria execução fiscal.

Como mencionamos, nas hipóteses em que a sociedade em liquidação restar insolvente, somos da posição de que a responsabilidade do liquidante deve ser analisada sob os limites estabelecidos pelo art. 134, III do código tributário nacional atribuindo-se ao liquidando responsabilidade tributária apenas se restar comprovado que o mesmo concorreu, mesmo que apenas culposamente à insolvência da sociedade.

⁵² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13 ed. São Paulo: Saraiva. 2007, p.432;

⁵³ *Idem*;

3.5 A Responsabilidade pessoal do artigo 135 do CTN

Devemos então nos dedicar à análise das hipóteses em que o CTN atribui responsabilidade pessoal em virtude da prática de atos exercidos com excesso de poderes ou com fraude à lei, hipótese esta prevista no art. 135.

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

A prescrição contida no artigo 135 do código tributário nacional revela uma hipótese diversa do artigo anterior. Neste caso a atribuição de responsabilidade, seja dos sócios, seja dos diretores, gerentes ou pessoas que detenham qualquer poder de representação da sociedade decorre da verificação da prática de atos de gestão além dos poderes sociais ou mesmo contrários à lei.

Cerne de nossas preocupações reside no hábito das procuradorias da Fazenda, seja em qualquer dos níveis da Federação, já confeccionarem a certidão de dívida ativa com a indicação de co-responsabilidade aos sócios e aos administradores das sociedades já requerendo o direcionamento dos meios constitutivos ao patrimônio destes sempre que a penhora ou qualquer outro meio de garantia do juízo se revele infrutífero com relação à pessoa jurídica.

O código tributário nacional impõe requisitos à atribuição de responsabilidade aos sócios e administradores e, conseqüentemente o direcionamento a estes do executivo fiscal, que se consubstanciam no cometimento de atos fraudulentos ou com excesso aos poderes societários.

Diversamente do que ocorre com o artigo 134 em que a responsabilidade do terceiro é atribuída em momento posterior à constituição do crédito, em decorrência da insolvência da sociedade em liquidação, a hipótese do artigo 135 atribui responsabilidade ao sócio ou administrador de forma originária, como decorrência pelo cometimento de um ilícito.

A responsabilidade no art. 135 é pessoal, não há necessidade de se falar em redirecionamento, distintamente do que acontece no artigo precedente vez que a descrição

normativa deve conter além do fato gerador da obrigação tributária o ato ilícito ou com excesso de poderes.

Desse modo, em virtude da ilicitude do ato ou do excesso aos poderes sociais o administrador ou o sócio deverá figurar como sujeito passivo da obrigação tributária desde o surgimento do vínculo jurídico.

A pretensão do legislador com a elaboração do art. 135 foi penalizar aqueles que utilizam a ficção da pessoa jurídica para se locupletar ilicitamente praticando atos de gestão temerários e contrários às leis tributárias e comerciais.

Com o art. 135 o legislador traz para a seara tributária a previsão da desconstituição da personalidade jurídica, com feições bastante próximas das características do direito comercial.

Para a devida compreensão da desconsideração da personalidade jurídica das sociedades é importante verificar o que diz a doutrina comercialista, ramo do direito que bem desenvolveu o tema e que guarda grande correspondência com a norma prevista no art. 135 do CTN, assim verifiquemos a doutrina de Ricardo Negrão.

A concessão da personalidade jurídica, tendo em vista seus efeitos, leva, muitas vezes, a determinados abusos por parte de seus sócios, atingindo direitos de credores e de terceiros. Nesse caso, vem-se admitindo o superamento da personalidade jurídica – *disregard of legal entity* – é também conhecida como teoria da penetração.⁵⁴

Especificamente sobre o art. 135 do CTN a professora Maria Rita Ferragut fala que:

O terceiro responsável assume individualmente as conseqüências advindas do ato por ele praticado, ou em relação ao qual seja partícipe ou mandante, eximindo a pessoa jurídica realizadora do fato tributário, de qualquer obrigação.⁵⁵

Note-se que, assim como na seara comercial, também nas relações tributárias, o legislador estabeleceu sanções àqueles que se utilizam das pessoas jurídicas para adquirir receitas ilícitas mediante a prática de atos infracionais ou mesmo aqueles que sem perseguir a ilicitude executam atividades além dos poderes constantes no contrato social.

O contribuinte (sociedade empresária) se abstém da obrigação, eximindo-se de qualquer responsabilidade com relação ao tributo devido, passando o dever de recolher o montante devido ao terceiro.

⁵⁴ NEGRAO, Ricardo. *Manual de Direito Comercial e de Empresa*. Vol. 1, 5 ed. São Paulo: Saraiva, p. 234;

⁵⁵ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária do Sócio e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 119;

Ponto que deve ser bem explicitado é que os artigos 134 e 135 se referem à responsabilidade pelo cumprimento da obrigação principal atribuindo ao terceiro o dever pelo recolhimento do tributo, enquanto o artigo 137 se refere a hipótese de atribuição de penalidade ao agente que cometeu uma infração.

Se ao proceder com uma fiscalização o agente arrecadador verificar o cometimento por parte do administrador de atos fraudulentos ou com excesso de poderes que ocasionaram o surgimento da obrigação tributária não satisfeita a autuação relativa ao crédito tributário deve ser lavrada já em direção ao sócio ou administrador responsável pela ação ou omissão que originou o vínculo obrigacional tributário.

Todavia, acaso o agente fiscalizador, em meio às suas diligências, também verifica-se o cometimento de uma infração à legislação tributária e que essa infração seja tipificada como crime ou ao menos que esteja presente o dolo específico. Nesses casos deverá a penalidade ser aplicada direta e pessoalmente ao sócio ou administrador que cometeu a infração.

Cabe-nos agora investigar que tipos de atos podem caracterizar a responsabilidade pessoal pelo crédito tributário com base no art. 135 do CTN. O próprio artigo já menciona que o administrador deve agir em desacordo com a lei, com o contrato social ou estatuto, passemos então a analisar o alcance de tais prescrições.

O primeiro ponto a ser visitado é o concernente ao ato praticado com excesso de poderes estabelecido no contrato social ou estatuto.

Como sabemos a sociedade adquire personalidade jurídica própria individualizando-se da pessoa dos seus sócios. Todavia, para que esta atribuição de personalidade, que chamamos ser personalidade jurídica, deve atender aos limites da capacidade da sociedade que vem delimitada pelo seu contrato social. Logicamente uma sociedade não poderá desempenhar atividades estranhas ao seu objeto social sob pena de desvio de finalidade o que extrapolaria os limites de sua finalidade.

Uma vez que o sócio utiliza a sociedade com desvio de finalidade, praticando atos estranhos ao seu objeto social, ou ainda praticando atos para os quais não tenha poderes previstos no contrato social, a ele será imputada a responsabilidade pelo recolhimento de eventual tributo devido em decorrência do ato praticado.

Por vezes os sócios, no intuito de gerar mais receita, praticam, através da sociedade, atividades negociais estranhas ao objeto social de forma que extrapolam os limites da

capacidade da pessoa jurídica. Nesses casos, a responsabilidade pelo tributo decorrente dessa operação deve ser atribuída ao sócio e não à pessoa jurídica.

Não se faz necessário que o negócio celebrado esteja no campo da ilicitude, o negócio pode até ser lícito, mas pode ser que não seja compatível com o objeto da sociedade. Nesses casos a responsabilidade será também atribuída direta e pessoalmente aos sócios por agir em desacordo com os limites da capacidade da pessoa jurídica.

Outra hipótese que pode ser trabalhada é a de uma sociedade empresária dedicada à prestação de serviços que celebra um contrato nos limites do seu objeto social, contudo o contrato foi assinado por um sócio que não tem poderes de administração. Também nessa hipótese o sócio assumirá responsabilidade pessoal pelo adimplemento do crédito tributário.

Os casos acima exemplificados se referem a atos praticados pelos sócios em manifesta ofensa ao contrato social, seja no que diz respeito ao objeto social seja no que pertine aos poderes dos sócios.

Outro ponto que faz surgir a responsabilidade pessoal do sócio é a utilização da sociedade para a prática de fraudes à legislação.

Hipótese de atribuição da responsabilidade dos sócios com base no art. 135 reside na situação em que os sócios de uma empresa prestadora de serviços omitem dolosamente receitas tributáveis da declaração de rendimentos provocando assim uma diminuição da base de cálculo do IRPJ.

Uma vez descoberto o ato fraudulento serão os sócios responsabilizados pessoalmente pelo crédito tributário. Podemos ainda imaginar a situação em que o próprio fato gerador se posiciona no rol dos atos ilícitos. Uma empresa importadora flagrada tentando introduzir clandestinamente produtos estrangeiros no Brasil, nesse caso devem os sócios, a teor do art. 135, ser pessoalmente responsabilizados pelo recolhimento dos tributos incidentes sobre a importação.

As prescrições contidas nos artigos 134 e 135 revelam situações em que o crédito tributário deixa de ser recolhido em função de uma atuação omissiva ou comissiva dos sócios nesse sentido, seja uma conduta culposa ou dolosa.

O inadimplemento do crédito tributário nos lindes do art. 134 deve decorrer da atuação ou da omissão do sócio ou administrador de forma que a vontade desses seja determinante ao estado de insolvência da sociedade.

No caso específico do artigo 134 temos que previsão hipotética normativa não revela a presença do dolo na conduta dos sócios ou administradores, mas a mera existência da culpa já preenche o tipo legal de sorte que podemos entender que a insolvência de uma sociedade que entra em procedimento de liquidação se amolda na hipótese de conduta culposa dos sócios no sentido de frustrar a satisfação do crédito tributário.

É o caso do administrador que distribui lucros aos sócios antes do recolhimento das obrigações tributárias, por exemplo, a contribuição previdenciária, e em decorrência dessa prática a sociedade não consegue adimplir suas obrigações.

No caso do artigo 135 exige-se dolo na conduta do agente, seja ele sócio ou administrador no inadimplemento do crédito tributário para que se verifique a possibilidade de atribuição de responsabilidade, como nos exemplos anteriormente mencionados.

3.6 Inadimplemento e responsabilidade

Observamos então que não basta apenas o não pagamento, a impontualidade da sociedade em solver suas obrigações tributárias, é necessário que essa impontualidade seja decorrente de uma atitude omissiva ou comissiva, culposa ou dolosa, dos sócios ou dos administradores da sociedade.

Há quem possa argumentar que a norma jurídica de conduta que cria a obrigação tributária contém em seu prescritor o imperativo determinando a entrega de dinheiro ao ente público e que realizado o lançamento a titularidade do valor pecuniário passaria à titularidade do ente tributante e, sendo assim, o simples descumprimento da norma de conduta primária ensejaria a incidência da norma secundária sancionadora a implicar a responsabilidade dos sócios e administradores.

Essa não é a correta interpretação dos artigos 134 e 135 do CTN posto que a norma secundária sancionadora decorrente do descumprimento da obrigação tributária tem o condão apenas de impor o acréscimo de juros e multa, bem como permitir ao credor a possibilidade de utilizar-se dos meios de execução forçada nos termos da lei 6830/80.

A omissão de recolhimento, como visto, não foi estampada pelo legislador como elemento ensejador da responsabilidade de terceiros simplesmente.

O não recolhimento decorrente da falta de recursos financeiros, por exemplo, jamais poderá servir como elemento a desencadear a responsabilidade do sócio.

Todavia, deve-se distinguir o simples inadimplemento com a prática de atos tendentes a evitar o recolhimento do tributo devido, como a mudança de endereço sem prévia comunicação aos órgãos de registro, a remessa ilícita de verbas não contabilizadas, a dissipação irregular do patrimônio, medidas deliberadas no sentido de evitar o recolhimento do tributo e que são praticadas em desconformidade com os requisitos legais, as práticas ora elencadas sim, são ensejadoras da responsabilização dos administradores e sócios gerentes, mas diferenciam-se do simples inadimplemento em razão do dolo, do elemento volitivo em fraudar a satisfação do crédito tributário.

Há que se estabelecer uma diferenciação entre inadimplemento e sonegação fiscal. Não se pode atribuir a uma empresa ativa, em pleno exercício de suas atividades, mas que esteja passando por dificuldades financeiras e portanto, com seu recolhimento atrasado, a pecha de fraudadora da legislação e se direcionar a responsabilidade ao sócio, mesmo porque nem sempre o não recolhimento se dará em função de um ato omissivo ou comissivo do gestor nos termos do art. 134, III.

Devemos ter sempre em mente a diferenciação da personalidade da pessoa jurídica e dos sócios que a compõem. Como visto linhas acima, a sociedade possui personalidade jurídica própria entendida para o direito como uma pessoa distinta da pessoa dos sócios e conseqüentemente com a autonomia patrimonial.

O afastamento da autonomia patrimonial só deve ocorrer em se tratando de penalidade pela uso indevido da pessoa jurídica com o intuito de fraudar direito de terceiros, no caso presente, o crédito de que é detentor o ente tributante, ou nos limites do art. 134.

Desse modo é que o simples inadimplemento não é suficiente à atribuição de responsabilidade aos sócios, mas deve-se verificar se os sócios se utilizaram de artifícios ilícitos para manter essa condição de inadimplemento, criando obstáculos à satisfação do direito de crédito do Fisco.

O encerramento das atividades da sociedade empresária deve ser precedido dos procedimentos de liquidação e dissolução societária com a solvência de todas as obrigações comerciais, trabalhistas e também tributárias da pessoa jurídica. A paralisação das atividades sem a satisfação dos créditos tributários deve ser entendido como fraude à legislação. Por

vezes os sócios resolvem encerrar as atividades da empresa e por não disporem de meios para satisfazer os compromissos tributários simplesmente fecham as portas.

Esta conduta é caracterizada como dissolução irregular da sociedade e as normas de direito empresarial como também de direito tributário já prescrevem as conseqüências da referida prática atribuindo aos sócios a responsabilidade pela referida conduta.

Assim, também a legislação tributária deve ser aplicada na tentativa de solver os créditos do fisco e direcionar a responsabilidade ao sócio que agiu em desconformidade à lei. Note-se que nesse caso a fraude à lei se dá em momento posterior a constituição do crédito tributário, posto que se deu justamente no intuito de evitar o recolhimento, estando presente o dolo na conduta.

Questão de extrema relevância a ser analisada é como e em que momento pode a responsabilidade pelo crédito tributário pode ser direcionada aos administradores da empresa.

Como analisado anteriormente a obrigação tributária só nasce com o procedimento de lançamento que é o modo hábil de verter em linguagem o evento ocorrido no mundo fenomênico.

Assim, para que se possa atribuir a responsabilidade tributária aos sócios, gerentes e/ou administradores é necessário que o fato ensejador da responsabilidade tributária seja previamente apurado e verificado através de competente processo administrativo.

É pelo processo administrativo, e somente por ele, que o Fisco produzirá uma linguagem tendente a atribuir ao administrador a prática de uma das hipóteses dos arts. 134 ou 135 do CTN.

A indicação do terceiro, seja ele sócio ou administrador já na CDA e conseqüentemente a indicação prévia de responsabilidade do terceiro como responsável pelo débito deve ser precedida de uma ação fiscal tendente a constituir o ato ilícito ou o ato praticado além dos limites do contrato ou estatuto.

No caso do art. 134, como visto, a responsabilidade é sempre subsidiária o que não autoriza a realização de qualquer procedimento executivo contra os sócios ou administradores antes de exauridos os procedimentos constritivos contra a sociedade, além de também exigir a realização de prévia investigação da existência dos requisitos autorizadores ainda na fase de fiscalização.

A única hipótese que permitiria o direcionamento ao sócio em momento posterior ao ajuizamento da execução seria o caso de dissolução irregular da sociedade no curso da execução com o fechamento da empresa sem a liquidação do passivo inviabilizando a solvência do crédito tributário, mas mesmo para isso, é necessária a certidão do oficial de justiça.

O direcionamento da execução fiscal com base no art. 135 desprovido de qualquer procedimento prévio tendente a apurar o cometimento de um ato que justifique a responsabilização do administrador vai de encontro aos princípios da legalidade e do devido processo legal na medida em que não se verificou a existência dos pré-requisitos do CTN.

4 O PROCESSO ADMINISTRATIVO E A FORMAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

4.1 O Procedimento Administrativo Tributário do Lançamento

No capítulo dois do presente trabalho deixamos firme nossa premissa de que julgamos ser imprescindível à irradiação dos efeitos da norma jurídica que o fato jurídico nela previsto seja veiculado através de um enunciado lingüístico aceito pelo sistema jurídico como hábil a introduzir o acontecimento no universo jurídico, é o que se chamou de linguagem competente.

Pois bem, de mesma forma ocorre com o direito tributário. Para a formação da obrigação tributária, com a constituição do respectivo crédito, faz necessário que ocorra no mundo dos fatos, a previsão hipotética prevista na antecedente normativo e para tanto é imprescindível que tal fato se apresente através dos instrumentos lingüísticos indicados pelo direito.

A relação obrigacional tributária, seja a que possui em seu sujeito passivo o contribuinte, seja a que imponha o pagamento ao responsável, como já mencionado anteriormente, reclamará sempre um veículo lingüístico como necessário a dar início ao vínculo jurídico, e esse veículo é o lançamento.

Não é nosso objetivo nos determos sobre todas as espécies de lançamento previstas no código tributário, tão pouco suas especificidades, mas apenas destacar sua imprescindibilidade para o surgimento da relação jurídica haja vista sua característica constitutiva.

Todavia não se pode prescindir de alguns apontamentos a respeito do lançamento tributário que se mostram indispensáveis a legitimidade do crédito tributário, notadamente quando se fala em responsabilidade de terceiros.

Muito embora o código preveja a hipótese de o próprio contribuinte ou mesmo o responsável realizar, em determinadas espécies tributárias, os atos de lançamento, deixando ao fisco apenas a ulterior homologação, devemos nos ocupar mais detidamente do lançamento de ofício, pois é nessa hipótese em que o auditor fiscal age diretamente diligenciando,

colhendo informações e realizando os atos necessários à constituição e formação do crédito tributário.

As hipóteses de lançamento de ofício estão previstas no art. 149 do código tributário nacional que além das hipóteses expressamente previstas em lei, quer dizer, os tributos que por sua própria natureza já reclamam tal modalidade – IPTU, IPVA – há também os casos em que, muito embora o tributo comporte outra modalidade de lançamento, como o lançamento por homologação, as declarações prestadas pelo contribuinte ou responsável, não mereçam fé, ou estão inexatas, ou contém omissões, ou mesmo quando verificado que o contribuinte não efetuou quando declaração, não procedendo com o lançamento por homologação, seja tudo por culpa, dolo.

Temos então que o lançamento de ofício ocorre tanto nas hipóteses em que o próprio tributo já possui essa natureza como nas hipóteses em que o agente arrecadador fiscaliza o contribuinte e realiza o lançamento através de um auto de infração.

Nasce então um grande questionamento que precisa ser solucionado. Qual a natureza jurídica do lançamento? Esse auto de infração é mesmo um procedimento de lançamento? No caso de constituição de crédito tributário decorrente de vínculo de responsabilidade de terceiros, que é o nosso tema central, há requisitos específicos a serem observados no decorrer da autuação sob pena de nulidade? Há garantias constitucionais que se direcionam ao sujeito passivo ainda no curso do processo de fiscalização? E finalmente uma reflexão importante, quais os caminhos que podem ser percorridos pelo agente arrecadador para construir de forma legítima um veículo lingüístico eficaz de forma a constituir o crédito tributário ao responsável?

Conforme já dito anteriormente é praxe das execuções fiscais o atribuição de co-responsabilidade aos sócios e administradores já em seu início o que obriga ao contribuinte o dever de provar a ausência dos requisitos previstos nos artigos 134 e 135 do código tributário nacional.

O tema já foi objeto de diversos julgamentos pelo Superior Tribunal de Justiça com a pacificação do entendimento de que quando na certidão de dívida ativa constar o nome dos sócios como co-devedores, mesmo que a execução seja proposta apenas em face da empresa, em face da presunção de liquidez e certeza de que goza a certidão de dívida ativa, o ônus probatório será sempre dos sócios.

Na hipótese de a certidão de dívida ativa carecer da indicação dos sócios da pessoa jurídica, o ônus de indicar a presença dos artigos, 134 e 135 do CTN caberá à Fazenda Pública.

O tema se revela de extremo relevo na medida em que é extremamente importante analisar os limites do alcance da presunção jurídica contida no artigo terceiro da lei 6830/80. A atribuição do ônus probatório ao executado/responsável significa dizer que o mesmo terá que oferecer suas razões de defesa necessariamente pela via dos embargos à execução, haja vista a necessidade de se produzir meios de prova.

Na hipótese de o dever de provar recair por sobre o exeqüente, surgirá para o devedor/responsável a possibilidade de defender-se através de uma simples petição, nos moldes de uma exceção de pré-executividade, sem a necessidade de constranger seu patrimônio pessoal.

Antes que se lancem maiores críticas ao presente estudo é imperioso que se esclareça que, não obstante as alterações ocorridas no código de processo civil a permitir que o executado oferte embargos sem a garantia do Juízo deve-se atentar para o fato de que tais alterações não modificaram o rito da execução fiscal que, encontra seu fundamento jurídico na lei 6830/80 que permaneceu incólume.

O artigo dezesseis em seu parágrafo primeiro é cristalino ao estabelecer que não se admitirá embargos do devedor sem a garantia da execução, ao passo que já em seu artigo primeiro a lei 6830/80 estabelece que o código de processo civil tem uma relação de subsidiariedade com a lei 6930/80. Desse modo, permanecem inalteradas as disposições que exigem garantia do Juízo sempre que o executado precisar apresentar provas para se defender, cabendo a defesa mediante simples petição apenas para indicar razões de ordem pública, como eventual nulidade, prescrição ou mesmo pagamento.

A forma como o tema é tratado pelo Tribunal Superior induz o terceiro a uma constrição patrimonial, para defender-se de uma execução por vezes infundada, sem a observância de qualquer dos critérios jurídicos necessários à correta formação do crédito tributário, o que manifestamente vai de encontro à suas garantias fundamentais.

É preciso então verificar todo o caminho percorrido pelo agente fiscalizador quando da constituição do crédito tributário para verificar que no auto de infração estão expressos os elementos necessários ao direcionamento da responsabilidade ao terceiro.

A presunção estabelecida pela lei 6830/80, tem que encontrar limites jurídicos estritos, como o respeito ao princípio do devido processo legal, notadamente por se tratar de relação jurídica obrigacional.

Queremos dizer que não basta indicar que a responsabilidade é relativa e permitir ao terceiro produzir provas de que não estão preenchidos os requisitos dos arts. 134 e 135 do CTN, mas é preciso compatibilizar a referida presunção de forma a exigir que a identificação dos responsáveis seja feita já quando da formação do crédito tributário de forma a evitar que o terceiro responda e tenha seu patrimônio penhorado ou mesmo alienado para pagamento de débitos da pessoa jurídica, de forma ilegítimamente constituída.

Devemos reforçar nesse momento que não é pretensão do presente trabalho tecer meras críticas à forma como se interpreta e se aplica os artigos 134 e 135 do código tributário nacional, tão pouco elaborar um manual de defesa do executado, mas estabelecer um caminho a ser percorrido pelas autoridades fiscais de forma a construir legitimamente o crédito tributário em desfavor do responsável, apontando as implicações de não se observar tais critérios e exigências jurídicas.

Para tanto necessário investigar o percurso da norma jurídica de seu nível de maior abstração até o seu ponto de máxima concretude, com o lançamento, para identificar os elementos lingüísticos que atribuem a responsabilidade tributária ao terceiro e assim legitimar a relação obrigacional.

A Constituição atribui garantias processuais que se destinam a proteção do individuo que devem também ser observados no âmbito administrativo como forma de se obter a escoreita atuação do Estado.

Não se pode então prescindir da importância do processo administrativo na formação do crédito tributário posto que ao observar a relação processual tributária seremos capazes de estabelecer sua carga de influência por sobre a relação material.

De pronto devemos centrar luzes sob o processo tributário na busca de traçar sua função dentro da relação jurídica tributária. A relação obrigacional tributária inegavelmente apresenta traços demasiadamente distintivos da relação obrigacional estabelecida na esfera cível, mormente em razão da natureza pública de sua prestação com o interesse do Estado posto em evidência.

Sob esse prisma devem ser observados, desde logo, aspectos destoantes entre as duas realidades no que pertine a critérios formadores das duas relações tais como o cotejo entre

legalidade e autonomia da vontade, a publicidade, o rigor formal, a possibilidade de transação, formas de extinção, etc.

A relação tributária difere da relação obrigacional cível, por exemplo, logo no que pertine à sua gênese, posto que sempre se mostrará aquela como uma relação obrigacional *ex lege*, sem que a autonomia da vontade concorra para o surgimento do vínculo, o que não acontece nas relações contratuais que se fundam na vontade dos contraentes.

Deve-se perceber que a satisfação da relação tributária é matéria que interessa a toda a coletividade posto que necessária à obtenção das receitas estatais. Por isso o tratamento público à referida relação e a existência de tantas normas a estabelecer critérios de formação e adequação das referidas relações.

Estamos diante de um ato do Estado direcionado ao particular que finda por entregar parte de sua riqueza, de seu patrimônio à coletividade para custear prestações do órgão estatal no sentido de satisfazer interesses fundamentais deste mesmo particular e dos outros que coabitam o mesmo ambiente social.

Justamente por se tratar de um ato estatal de invasão no patrimônio do particular e dele retirar uma parcela é que o ordenamento jurídico, ao estabelecer os meios em que esta relação jurídica se constituirá, deverá fazê-la surgir acompanhada de uma série de normas que estabeleçam proteções ao indivíduo.

Desde o surgimento do Estado moderno que a grande preocupação nas relações deste com o particular reside justamente na imposição de limites no sentido de se evitar agressões aos direitos e garantias fundamentais surgidos justamente com o advento do que se convencionou chamar de modernidade. Nesse esteio é que valores como devido processo legal, ampla defesa e contraditório vão aparecer no seio das discussões sobre o modo como o Estado aponta a inclusão de um determinado indivíduo em uma relação jurídica tendo como objetivo final garantir a obtenção do ideal de justiça nas relações Estado/indivíduo.

A obrigação do Estado surge então em decorrência de uma vontade do Estado que se confunde com a vontade da lei, dela não podendo se afastar sob pena de manifesta ilegitimidade da atuação pública. Essa é a tônica da atuação do Estado desde o surgimento da modernidade.

Pois bem, na medida em que ao Estado, mormente nas relações jurídicas tributárias, só é dado agir nos estritos limites da lei, deve ser permitido ao indivíduo, como corolário

desse princípio de legalidade, auferir o grau de precisão dos atos do Estado com as permissões legais, e insurgir-se contra o ato sempre que o mesmo afastar-se das previsões da lei.

Temos então uma reflexão posta à nossa frente. O Estado não possui discricionariedade formação de seus atos, entendida aqui como a prerrogativa de praticá-los sob a forma que bem entender melhor, ao oposto, deve realizar os atos de administração, dentro das conformações impostas pela lei.

Surge então a idéia de ato administrativo (ou procedimento) de lançamento como a sucessão de práticas previamente definidas com a finalidade de obtenção de um determinado fim almejado pela Administração pública que, em decorrência do modelo de Estado constitucional, deve guardar estrita correspondência com a forma estabelecida previamente pelas normas jurídicas aplicáveis.

O art. 142 do código tributário nacional define que o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Essa caracterização do lançamento como procedimento ou como ato administrativo complexo sempre revelou grandes embates doutrinários estabelecendo-se uma verdadeira dicotomia entre os adeptos da tese do procedimento de lançamento e os que repelem a corrente procedimentalista para caracterizar o lançamento como ato administrativo.

Acreditamos que José Souto Maior Borges conseguiu abordar o tema de forma a superar essa dicotomia com a lição de que o lançamento deve ser entendido tanto sob a perspectiva de um ato administrativo (e assim como um ato de aplicação do direito), mas também sob a perspectiva de um procedimento (e assim sempre como uma seqüência de atos pré-ordenados em vista da obtenção de um fim colimado).⁵⁶

Sobre a caracterização do lançamento como um procedimento Souto Maior Borges, fazendo referência a Adolfo Merkl ensina que:

⁵⁶ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros. 1999;

Se o CTN, no seu artigo 142, caput, não definisse o lançamento como um procedimento administrativo, qualificado, ex vi, do parágrafo único desse dispositivo, como vinculado e obrigatório corresponderia a uma faculdade discricionária da Administração decidir sobre a via, entre outras possíveis, mediante a qual aplicaria o Direito Tributário Material ao caso concreto, ou seja, pela qual concretizaria as normas tributárias materiais e atos administrativos. Se a lei predetermina o fim, mas cala acerca do caminho para alcançá-lo, qualquer caminho é, em hipótese, jurídico, se e enquanto conduzir ao fim colimado.⁵⁷

Continua o professor Souto Maior Borges com o ensinamento de que como o Código Tributário Nacional qualifica como vinculado e obrigatório o procedimento de lançamento, a lei tributária deverá contemplar um procedimento específico.⁵⁸

O Decreto 70.235/72 estabelece em seu art. 7º que os atos ali elencados marcam o início do procedimento administrativo, o que implica dizer que a atividade administrativa deve observar uma seqüência de atos para a constituição do crédito tributário.

Eduardo Domingos Bottallo, faz uma distinção entre atividade administrativa ativa e atividade administrativa judicante. Para o referido professor a atividade administrativa ativa consiste na produção de atos jurídicos concretos, complementares àqueles abstratamente contidos nas normas legislativas.⁵⁹

Prossegue o professor Eduardo Domingos Bottallo referindo-se ao lançamento como um meio necessário à materialização da norma substantiva tributária ao afirmar que o mesmo é o “ato administrativo de aplicação da norma tributária material ao caso concreto.”⁶⁰ O lançamento se apresenta, como o meio pelo qual o Estado viabiliza a concretização da norma jurídica material, vez que, é através do referido procedimento que a norma substantiva toca o contribuinte.

É interessante observar que o professor Eduardo Domingos Bottallo, muito embora se refira ao lançamento como ato administrativo, também não descuida de sua natureza procedimental.⁶¹

Entender o lançamento como um procedimento administrativo implica justamente em vincular a Administração pública a uma sucessão de atos pré-ordenados, mesmo que se

⁵⁷ MERKL, Adolfo *apud* BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2 ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 119;

⁵⁸ *Idem*;

⁵⁹ BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros. 2006. p. 55;

⁶⁰ *Ibidem*. p. 27;

⁶¹ *Ibid.* p. 64;

trate de um procedimento inquisitorial, afastado da dialética inerente ao processo, a desvinculação aos reclames da do decreto 70.235/72 e da lei 9784/99 implicariam em manifesta mácula a legitimidade do enunciado lingüístico contido no lançamento.

4.2 Processo e Procedimento

No capítulo anterior, nos referimos ao lançamento como procedimento administrativo e não como processo. Tal fato se deve à ausência, naquele momento da atuação estatal, de um pressuposto indispensável à caracterização do processo: o conflito.

Nem toda sucessão de atos administrativos tomará a feição de um processo. Partindo desta premissa, estaríamos olvidando de um dos critérios mais importantes do conceito de processo, a lide.

A idéia de processo advém concomitantemente com o advento da resistência da pretensão de uma parte em face da outra, nos lindes do direito tributário, não devemos confundir a seqüência de práticas sucessivamente realizadas pela Administração pública para a formalização do ato administrativo com a seqüência de atos praticados, tanto pela Administração, quanto pelo particular, o sentido de promover o ajustamento do ato administrativo. A esta situação denominamos processo, aquela procedimento.

James Marins nos traz uma importante distinção entre processo e procedimento também tomando como critério distintivo a resistência da pretensão.

No campo do Direito Administrativo cuida-se do procedimento enquanto apareça, em algumas situações, como '*pressuposto objetivo do ato administrativo*'⁶² podendo assumir variadas feições consoante a natureza ou a finalidade do ato administrativo. Já o processo administrativo admite associado simultaneamente à disciplina do processo legislativo, de domínio administrativo-constitucional, ou ainda à solução de controvérsias disciplinares (processo administrativo disciplinar).⁶³

No mesmo sentido Ricardo Lobo Torres identifica as razões do processo administrativo tributário para indicar que o processo administrativo tem por finalidade adequar a atuação administrativa aos limites da lei.

⁶² MELO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, p. 246, *apud* MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética. 2001. p. 157;

⁶³ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética. 2001. p. 157;

O processo administrativo tributário participa da atividade de autotutela da legalidade exercida pela própria administração, isto é, tem por finalidade o controle da legalidade e da legitimidade do lançamento levado a efeito pelas autoridades coatores pelas autoridades administrativas.⁶⁴

Nem toda seqüência de atos praticados pela administração reveste-se de uma finalidade de regulação, de autotutela, de controle de legalidade, mas de mera externalidade de suas vontades. Por vezes o Estado simplesmente está criando o direito através da produção de um ato jurídico que necessita, para sua conformação, de uma sucessão de atividades realizadas pela Administração e, por vezes, com a concorrência do particular.

Tomemos por exemplo a figura do lançamento tributário. O ato de lançamento visa constituir a obrigação tributária que representa o surgimento de uma pretensão estatal direcionada ao contribuinte que necessariamente não sofrerá qualquer resistência por parte do particular. É de se esperar que, cientificado o contribuinte do lançamento tributário, este reconheça a existência e a legitimidade do crédito e, espontaneamente, efetue o recolhimento, notadamente porque, como sabemos, por vezes o contribuinte mesmo participa do ato de lançamento.

Devemos perceber que o ato de lançamento não encerra em si mesmo qualquer controvérsia, mesmo que de sua realização possam surgir várias, mas sim a exteriorização de uma prática estatal, de um ato de gestão administrativa. Nesse prisma não estamos diante de um processo, mas sim de um simples procedimento.

Essa é a perspectiva visualizada pelo legislador quando da edição do Código Tributário Nacional, indicando em seu art. 142 ser o procedimento de lançamento procedimento administrativo tendente a constituir o crédito tributário. Muitas críticas foram tecidas a redação do referido artigo no pertine a natureza constitutiva ou declaratória do procedimento de lançamento, havendo ainda hoje diversos embates doutrinários, mas desse tema não nos ocupemos no momento por se afastar do foco do presente trabalho.

Até o referido momento, mesmo que se menciona cuidar-se de invasão do Estado ao patrimônio do particular, não se pode falar em lide, em conflito, posto que o particular, o contribuinte, ciente de que sua obrigação de recolher o tributo identificado pelo lançamento está acorde com as previsões legais, espontaneamente faz o recolhimento do valor devido sem qualquer questionamento ao lançamento efetuado, sem manifestar qualquer resistência, é o que se denota do pensamento do professor Ricardo Lobo Torres quando evidencia a função do

⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar. 2008, p. 339;

lançamento de ato de aplicação da norma material: “ato de aplicação da lei ao caso emergente. Na busca da exata adequação entre a realidade e a norma.”⁶⁵

4.3 O procedimento de lançamento como enunciado tendente à formação da relação jurídica

O sistema de normas tributárias materiais, ao estabelecer suas prescrições direcionadas ao condicionamento da atividade dos particulares inseridos no seu âmbito de aplicação, não lograrão o êxito de executar com perfeição o seu mister se carecerem de um veículo externo que promovam o encontro das mesmas com os atos praticados pelo particulares.

Para que se voltem às relações humanas e assim possam fazer surgir os vínculos obrigacionais tributários às normas materiais devem socorrer-se sempre dos veículos lingüísticos que se apresentam como o método eficaz, não apenas de verificação, mas propriamente de criação da realidade.

Ocorre que não é qualquer veículo lingüístico que se apresenta capaz de inserir um acontecimento no seio da realidade jurídica e assim fazer nascer o vínculo obrigacional tributário, mas apenas uma linguagem competente, produzida nos termos em que autorizados pelo sistema de normas jurídicas, não mais pelas normas de comportamento, mas pelas normas de estrutura, reveladoras das limitações procedimentais de concretização e positivação do direito.

Entendido o sistema jurídico como um sistema de linguagem, e que as normas jurídicas são obtidas mediante a apreensão e compreensão de enunciados lingüísticos, é preciso compreender também que esse mesmo sistema jurídico vai nos apresentar regras de como construir os enunciados capazes de constituir as relações jurídicas projetadas no mundo social.

Não é qualquer produção lingüística que fará projetarem-se no mundo fenomênico as prescrições contidas na hipótese da norma, é necessário que se obedeça a certas regras estipuladas previamente para que a vontade do Estado prevista na lei ganhe concretude através do processo de positivação do Direito.

⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar. 2008, p. 274;

Por processo de positivação do Direito vamos compreender exatamente o percurso que a norma faz desde o seu estágio de mais completa abstração até o seu encontro com a realidade, onde surgirá o vínculo jurídico intersubjetivo, no nosso caso a obrigação tributária.

É justamente para que se possa concluir esse processo de positivação do direito é que se faz necessária a existência de normas que não regulamentem as relações intersubjetivas, mas sim direcionem a forma como devem ser produzidos os enunciados normativos.

Uma vez estabelecido que a incidência da norma tributária não se dá com a mera e simples ocorrência de um evento, mas depende de sua vinculação através de um enunciado lingüístico, sendo tal enunciado aquele produzido, por exemplo, pelo lançamento, enquanto ato de constituição do crédito tributário, fortalecemos ainda mais a natureza das normas jurídicas processuais e procedimentais como essenciais à atribuição de juridicidade dos acontecimentos sociais e, por conseguinte, ao surgimento das relações jurídicas.

Ao Direito interessam os fatos jurídicos, entendidos estes como aqueles revestidos pela linguagem dos atos jurídicos, que pressupõem um procedimento válido. As normas jurídicas de conteúdo material não logram êxito quando tentam direcionar seus efeitos aos acontecimentos sociais não revestidos em linguagem, mesmo porque sem um veículo de comunicação que o apresente ao tecido social este evento jamais se tornará parte de uma realidade.

Ao direito interessam apenas os fatos, os enunciados produzidos a respeito dos eventos. Todavia, nem todos os fatos são interessantes ao direito. Apenas os fatos jurídicos são destinatários de análise entendidos estes, nas palavras do professor Tárek Moussalém, como o resultado da incidência da linguagem normativa sobre a linguagem da realidade social.⁶⁶

Todo percurso desenvolvido só irá encontrar o seu final quando o acontecimento, por exemplo, a aferição de renda, for objeto de um procedimento jurídico, tendente a materializar o ato de lançamento, ao que nos referimos nos parágrafos anteriores como veículo lingüístico constitutivo da realidade e sem ele não se pode falar em incidência das normas materiais.

Voltemos agora à distinção feita anteriormente entre processo e procedimento até o presente momento nos ocupamos das regras acerca de como produzir os fatos jurídicos, ou seja, de normas procedimentais, tomando como exemplo o lançamento.

⁶⁶ MOUSSALÉM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad. 2001, p. 146;

O lançamento, como visto anteriormente, assume nítida natureza procedimental, na medida em que envolve uma série de elementos sucessivos em que devem ser observados diversos requisitos de validade sem os quais o resultado final – ato de lançamento – restará viciado o que prejudicará também o crédito tributário resultante deste lançamento.

Somos levados agora a um momento subsequente, à análise dos atos tendentes à verificação da correção, da adequação dos atos administrativos – como, por exemplo, o lançamento – aos limites estabelecidos no sistema.

Como dissemos anteriormente, o sistema jurídico precisa de veículos lingüísticos para fazer com que suas prescrições alcancem a realidade fática manifestando-se sempre através dos atos jurídicos e qualquer vício na produção destes enunciados – os atos/fatos jurídicos anularão também os efeitos deles decorrentes.

Assim como o direito reclama enunciados lingüísticos tendentes a exteriorizar e concretizar suas prescrições, como o lançamento, apresenta também meios hábeis ao interessado, nos efeitos do fato ou do ato jurídico, insurgir-se contra as imperfeições existentes na sua realização, ou mesmo durante todo o percurso do processo de positivação para ajustar ou mesmo eliminar a produção de efeitos de decorrentes daquele ato ou fato jurídico.

Todos os elementos constitutivos do fato jurídico devem estar previstos de forma inequívoca no lançamento, e em face de sua natureza procedimental, não se há de prescindir das razões que levaram o agente estatal a enunciar a indicação de determinada pessoa como sujeito passivo de determinada relação jurídica obrigacional tributária.

Interessa-nos a indicação como sujeito passivo daquele que não se apresenta como contribuinte, mas sim como responsável, e terá, durante o procedimento de lançamento, a sua atribuição como sujeito passivo da obrigação tributária, seja como devedor solidário, seja como subsidiário, ou mesmo como substituto.

Note-se que se trata de previsão legal instituída pelo código tributário de estabelecer a obrigação de recolher o tributo a outrem que não tenha materializado o fato gerador da obrigação tributária.

Nesse caso, o veículo lingüístico que trouxe à realidade o acontecimento previsto na hipótese normativa, e que, segundo esse mesmo veículo lingüístico, foi praticado pelo sujeito “A”, deve também, de forma esmiuçada, descrever as razões que levam o sujeito “B” a assumir ou mesmo compartilhar a obrigação resultante.

4.4 O lançamento e os requisitos de validade dos atos administrativos

Como visto anteriormente, foi através da doutrina de Souto Maior Borges⁶⁷ que superamos a dicotomia de caracterização do lançamento como ato administrativo ou como procedimento.

Desse modo, em que pese sua natureza procedimental, temos que o lançamento também encerra em sua caracterização, um ato administrativo, e como tal, deve observar todos os requisitos de validade inerentes aos atos administrativos em geral.

Ainda nos termos de Souto Maior Borges o lançamento também é entendido como um ato administrativo, na medida em que tem a função de aplicar o direito, sem esquecer de sua função de criação do direito.⁶⁸

Cita o já citado professor, que o lançamento deve ser compreendido tanto em sua natureza procedimental como em na condição de um ato administrativo. Ato administrativo que, além de servir de meio de aplicação do direito, também represente ato de criação normativa, posto que se reveste de nítido meio de criação de norma jurídica individual e concreta, conforme já mencionado em capítulos anteriores.

Nesse sentido é que o professor Eurico Marcos Diniz de Santi⁶⁹ trabalha com o conceito de ato-norma, exatamente para indicar essa função, não apenas de aplicação, mas também de criação normativa do ato de lançamento.

Desse modo o lançamento não pode prescindir de contemplar e observar os requisitos de validade dos atos administrativos para que possa servir de veículo legítimo tanto à criação como à aplicação do direito.

Já no texto constitucional vamos encontrar, no art. 37, os vetores axiológicos que envolvem toda a atuação administrativa, mormente no que se refere à produção de atos jurídicos. São cinco os princípios que permeiam a atividade da Administração pública, a legalidade, a impessoalidade, a moralidade, a publicidade e a eficiência.

Acreditamos ser desnecessário tecer exaustivos comentários sobre o conteúdo semântico de cada um dos comandos princiológicos indicados no art. 37 da Constituição Federal, todavia é de extrema importância deixar evidenciado que a atividade fazendária,

⁶⁷ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2 ed., São Paulo: Malheiros, 1999;

⁶⁸ *Ibidem*, p. 123;

⁶⁹ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996;

principalmente no que se refere à constituição do crédito tributário, e a atribuição de sujeição passiva, devem pautar-se pelos referidos vetores.

No que se refere à legalidade, podemos observar que o referido princípio deixa ainda mais evidenciado o viés procedimental do ato de lançamento, na medida em que os passos a serem observados pelo aplicador não podem ser dados de forma aleatória, mas sim dentro do que estabelecido pela legislação tributária pertinente.

Note-se que o próprio código tributário nacional, no artigo 144, já prescreve que o lançamento é disciplinado pela legislação que institua critérios para a apuração e fiscalização.

Fica claro que a forma como o lançamento se processará não está no campo da discricionariedade do agente, mas sim vinculada ao modo como estabelecido na lei.

Também se verifica que o lançamento não se destina a penalizar o contribuinte, nem pode ser realizado como meio de perseguição, mas deve se limitar estritamente à constituição da obrigação tributária para a satisfação dos interesses pecuniários do Estado.

O agente estatal também deverá pautar sua atividade, não apenas em obediência à legalidade, mas também aos padrões de conduta aceitáveis pelo padrão ético de comportamento.

O lançamento de ofício só se aperfeiçoa com um último ato, a ciência do contribuinte ou responsável, sem a qual o ato permanecerá pendente.

Finalmente, no curso do procedimento de constituição do crédito tributário o agente estatal deve pautar seus atos também sempre pela consecução de seus objetivos atento aos meios mais céleres, menos onerosos.

Como visto, o lançamento também deve pautar-se pela obediência aos vetores axiológicos norteadores dos atos da Administração pública vez que é o lançamento espécie do gênero atos administrativos.

Ao dispor sobre os elementos do ato administrativo o professor Celso Antonio Bandeira de Melo⁷⁰ faz uma distinção entre elementos e pressupostos. Leciona o mencionado administrativista que elementos são partes de um todo, ou seja, são os componentes do ato e os pressupostos são os caracteres que o qualificam como ato jurídico e, especialmente, como ato administrativo.

⁷⁰ DE MELO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 26 ed., São Paulo: Malheiros, 2008. p. 387-388;

Prossegue o professor Celso Antonio Bandeira de Melo⁷¹ dividindo os elementos do ato administrativo são o conteúdo e a forma, materializando-se nas partes do ato administrativo. O conteúdo se apresenta como o teor do ato, sua decisão, o seu enunciado, a modificação que o mesmo produz na ordem jurídica. No caso do lançamento o conteúdo seria a obrigação tributária e a forma seria o revestimento do ato, ou seja, o meio utilizado à sua exteriorização. No caso do lançamento a forma pode se dar através de uma autuação, através da homologação do autolancamento, ou mesmo do envio do carnê do IPTU para o domicílio do contribuinte.

No que se refere aos pressupostos o professor Celso Antonio Bandeira de Melo⁷² faz uma distinção entre pressupostos de existência e pressupostos de validade. Pressupostos de existência, na visão do professor são o objeto e a pertinência à função administrativa.

O objeto é aquilo sobre o que o conteúdo se refere, é o que o ato dispõe. No caso do lançamento, o conteúdo é a obrigação tributária e o objeto o crédito. A pertinência com a função administrativa é o pressuposto que indica que identifica o ato como inerente à função de Estado, ou seja, pertinente à Administração Pública. O lançamento é um típico caso de ato pertinente à função estatal na medida em que sua função é justamente constituir o crédito tributário que serve justamente para prover os recursos inerentes à máquina pública.

Com relação aos pressupostos de validade, o citado professor Celso Antonio Bandeira de Melo⁷³ os dividiu em sujeito, motivo, procedimento, finalidade, causa e formalização.

O sujeito é aquele que pratica o ato, quem realiza a atividade. No caso do lançamento o agente fiscal. Mesmo nas hipóteses de autolancamento, por expressa dicção do art. 3º do CTN, devemos entender que o lançamento não se encontra perfeito e acabado até que a autoridade administrativa o homologue, mesmo que de forma tácita.

O motivo do ato administrativo se consubstancia no dado fático a permitir ou impor a prática do ato, no caso do lançamento o fato gerador. Por requisitos procedimentais entende o doutrinador paulista que são exatamente os atos que devem ser praticados de forma precedente, de forma a permitir a realização do ato administrativo. O ato de lançamento exige a realização do fato gerador, o pagamento reclama o lançamento.

⁷¹ MELO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 388-389;

⁷² *Ibidem*. p. 389-391;

⁷³ *Ibid*. p. 387;

Ainda nas exposições do professor Celso Antonio Bandeira de Melo a finalidade se descortina como o foco da Administração com a realização do ato, o fim a que aquele ato se destina, em nosso caso o lançamento tem o fim precípua de determinar o ingresso de divisas necessárias à satisfação das necessidades públicas.

Entende o já citado professor por causa como a relação lógica entre o motivo e o objeto de forma que o ato só será válido se houver um vínculo entre o conteúdo e o motivo apresentado. No caso do lançamento o motivo será sempre o fato gerador e o conteúdo a obrigação tributária, logo não se pode efetuar um lançamento de imposto territorial urbano em desfavor de quem manifesta a propriedade rural por manifesto descompasso entre o motivo e o conteúdo.

Por fim a formalização, no entender do mencionado professor entende a forma, o ato como o agente deve externar o fato, como o enunciado deve ser proferido. No preciso dizer de Celso Antonio Bandeira de Melo⁷⁴, “formalização significa o modo específico, o modo próprio de sua exteriorização”

A formalização difere da forma justamente pelo fato de que enquanto esta se refere ao enunciado, aquele se relaciona com o modo como o referido enunciado é produzido. Enquanto a forma do lançamento pode se revestir de uma autuação, a formalização reclama a atenção às determinações do decreto nº 70.235/72.

Esses são os elementos e os pressupostos do ato administrativo conforme o professor Celso Antonio Bandeira de Melo que representa a voz mais autorizada na doutrina pátria sobre a matéria e cujas idéias aderimos. Qualquer vício nos elementos mencionados ou nos pressupostos ensejará a invalidade do próprio ato administrativo, no caso de nossa análise, do lançamento.

4.5 O Processo Administrativo como elemento de Acertamento da Relação Jurídica Tributária

Cuidamos de abordar o lançamento como ato jurídico e como procedimento, descrevendo seu viés de aplicação do direito e, sobretudo de criação das normas jurídicas individuais e concretas.

⁷⁴ MELO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 406;

Estabelecemos um ponto de distinção entre o procedimento administrativo e o processo administrativo elegendo como critério diferenciador o objetivo de composição de conflitos inerente à atividade processual.

Pois bem, um aspecto há de ser ressaltado no que pertine ao processo administrativo, principalmente no que se refere à relação obrigacional tributária, que é justamente o seu papel de promover o acertamento da relação jurídica.

Como definimos linhas acima, é indispensável a presença da lide para o surgimento da relação processual e esta lide se verifica exatamente no momento em que o particular manifesta seu inconformismo com a relação jurídica á qual foi inserido.

É assente na doutrina processual brasileira que o processo é a manifestação da jurisdição, entendida esta como a função estatal pacificadora de conflitos e reservada ao Poder Judiciário.⁷⁵ Essa definição, a nosso sentir, revela um viés da norma processual, no sentido exclusivamente de solução de litígios, como já apontado ao logo do trabalho, no sentido de se alcançar a estabilização das relações intersubjetivas, com a substituição da vontade das partes litigantes, pela vontade do Estado, consubstanciada nas prescrições legislativas.

Entretanto, sobreleva-se a uma segunda característica da relação processual que convive com a primeira e se revela justamente no fato de servir o processo como instrumento de acertamento da relação jurídica.

A lide resulta justamente na insatisfação de um de seus componentes com os efeitos da relação jurídica à qual está submetido, e muitas vezes essa insatisfação reside justamente por discordar de sua gênese, de sua origem, sua extensão, ou mesmo de sua existência.

Nesse sentido é que surgem as normas processuais administrativas, como meio atribuído ao particular de debater o acertamento da relação jurídica à qual está submetido, seus limites e até mesmo sua formação.

A própria Constituição da República em seu art. 5º, inc. LV ao eleger o contraditório e a ampla defesa como direitos fundamentais, menciona de forma precisa que tais recursos se destinam aos litigantes em processo administrativo ou judicial.

Note-se que, quando se traz a norma processual para a via administrativa, estamos falando de uma relação de império, em que o Estado figura diante do particular com toda a

⁷⁵ Nesse sentido: DINAMARCO, Cândido Rangel, *et all. Teoria Geral do Processo*. São Paulo: Malheiros, 1998 & TEODORO JUNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil. Volume I – Processo de Conhecimento*. Rio de Janeiro: Forense, 2003;

sua soberania e a existência de um processo administrativo revela então a possibilidade do particular exigir do Estado que readeque a confecção da norma individual e concreta aos limites da norma geral e abstrata.

Como já mencionamos anteriormente o lançamento possui um viés de ato-norma, na medida em que, se mostra como um ato administrativo tendente a criar uma norma jurídica individual e concreta que projete na realidade os efeitos previstos na hipótese normativa.

Pelo lançamento, Estado e contribuinte se inserem em uma relação jurídica obrigacional de natureza legal em que este se obriga a entregar determinado montante em dinheiro àquele.

Pois bem, como bem menciona o eminente professor Ives Gandra da Silva Martins, “o processo administrativo é a decorrência natural da divergência de interpretação entre o Fisco, que deseja receber determinada quantia e o contribuinte, que não a quer entregar por entendê-la indevida.”⁷⁶

Como se pode observar se está diante de uma previsão conferida ao particular de exigir que o agente estatal produza a norma individual e concreta nos estritos limites da previsão normativa geral e abstrata.

Esse acerto, verificado na relação processual, se dá sempre através de um procedimento, dialético, conduzido tanto pelo sujeito ativo, como pelo particular, no sentido de produzir um enunciado substitutivo ao reputado como falho.

Ao final de todo o curso da relação processual, uma autoridade administrativa com poderes decisórios, após percorrido todo o procedimento prévia e legalmente estabelecido, com todas as garantias constitucionais inerentes às relações processuais, proferirá sua decisão, extinguindo, modificando ou mantendo a relação jurídica debatida.

Surgem pois, como elemento indissociável à legitimidade e adequação jurídica da relação material tributária, a imprescindível observância de garantias fundamentais inerentes á relação processual de sorte que, tanto o contribuinte, quanto o Estado possam atuar no curso do processo de forma a obter o real enquadramento jurídico decorrente do fato identificado.

⁷⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Coord. *Processo Administrativo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.p. 58;

5 PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO E DIREITOS FUNDAMENTAIS

Seja a relação processual entendida sob o viés de acerto da relação jurídica, seja entendida como meio de estabilização das relações sociais, temos que a previsão de um meio reservado ao particular de insurgir-se e questionar a relação jurídica na qual foi inserido se revela como verdadeira garantia constitucional, consubstanciada em uma das mais prestigiosas garantias fundamentais reservadas ao cidadão.

Como mencionado em itens anteriores a Constituição da República é expressa no artigo 5º, em estabelecer o devido processo legal e todas as garantias dele decorrentes, como a ampla defesa e o contraditório, seja no âmbito judicial, seja no âmbito administrativo.

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;⁷⁷

Já mencionamos durante o presente trabalho que a obrigação tributária difere da obrigação civil justamente porque, enquanto esta depende da manifestação volitiva dos obrigados, naquela, não há qualquer concurso da vontade das partes, basta que o fato gerador se materialize o lançamento seja efetuado.

Como visto, trata-se de uma obrigação *ex lege* e surge sempre que produzida uma norma individual e concreta nos limites da previsão hipotética. Desse modo, tem-se que a lei prevê fatos que, uma vez verificados, implicam na diminuição da riqueza manifestada pelo particular.

Nesse sentido, em estrita obediência ao texto constitucional, surge ao contribuinte, sempre que achar legítimo, a possibilidade de socorrer-se das normas processuais para evitar ser privado de parte de sua riqueza, por meio da tributação, quando entender que há vícios na produção da norma jurídica.

⁷⁷ BRASIL. Constituição (1988), São Paulo: Saraiva, 2008;

Ocorrendo a hipótese acima, estará configurado o litígio, ainda em fase administrativa. Litígio porque quando o contribuinte manifestar sua insatisfação com o crédito constituído e insurgir-se contra ele, estará configurada a lide.

Uma vez instaurado o litígio, a própria Constituição determina que aos litigantes serão ofertados o contraditório e a ampla defesa, com todos os meios e recursos a ela inerentes.

Como visto no início do presente trabalho, a relação obrigacional tributária, se diferencia das relações cíveis na medida em que não há o concurso da vontade do obrigado, vez que este já se encontra inserido no vínculo jurídico pelo simples fato de realizar o fato previsto na hipótese legal. Caracteriza-se assim, típico ato de império estatal a demandar atenção e estrita observação dos limites legais na medida em que a inclusão do particular no pólo passivo de uma relação obrigacional implica na diminuição de seu patrimônio em favor do Estado.

Nada mais adequado aos parâmetros do Estado Democrático de Direito do que permitir ao particular, inserido em uma relação obrigacional tributária, portanto, com sua riqueza suprimida, promover a verificação da legitimidade e justiça da norma jurídica individual e concreta que implicou na instauração do referido vínculo.

Nesse esteio é que emergem o devido processo legal, a ampla defesa, o contraditório, como instrumentos garantidores da legítima atuação do Estado em direção ao particular.

Note-se então que a relação processual surge como uma garantia constitucional, materializada em direito fundamental do indivíduo, neste caso do contribuinte, de promover, como dito antes, a adequação da relação tributária, para que não ultrapasse os limites da hipótese normativa.

No caso da análise por nós desenvolvida, é preciso compreender que se cuida de hipótese legal que prevê a responsabilidade tributária de terceiros, distintos daqueles que materializaram o fato gerador da obrigação tributária.

As hipóteses dos artigos 134 e 135 do código tributário nacional são taxativas e encerram as condições fáticas a ensejar o dever de recolher o tributo aos sócios e administradores das sociedades, devendo o procedimento de constituição, portanto de criação da norma individual e concreta, esmiuçar a verificação de todos os requisitos previstos nos referidos artigos.

Quando o agente estatal não discrimina no procedimento de constituição do crédito tributário, a existência dos requisitos previstos nos artigos 134 e 135, ocorre a impossibilidade de atribuição de responsabilidade tributária a terceiros por ausência de enunciado jurídico tendente a introduzir no ordenamento jurídico uma norma individual e concreta que faça surgir tal vínculo.

Muitos são os casos em que o ente tributante, após frustradas as tentativas de solver espontânea e amigavelmente o crédito tributário, promove a ação de execução fiscal indicando na certidão de dívida ativa os sócios das pessoas jurídicas como co-responsáveis, mesmo que ausente no procedimento de constituição do crédito tributário, procedimento de autuação, a constatação dos requisitos do art. 134 e 135 do código tributário nacional.

Quando ocorre a hipótese mencionada no parágrafo anterior, de carecer a autuação de uma atividade tendente a verificar atividade dos sócios e administradores, e mesmo assim haver a responsabilidade destes quando do executivo fiscal, observamos que ocorre a tentativa de cobrar crédito tributo apartado de vínculo jurídico obrigacional tributário fundamentado em enunciado normativo individual e concreto que o dê fundamento, o que não se coaduna com os direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

Estamos diante da garantia do devido processo legal, que deve ser entendida aqui em seu aspecto apenas adjetivo, ou processual, no sentido de se garantir ao particular que a relação jurídica não ultrapasse os entornos legais.

Walber Agra o devido processo legal procedimental encontra sua “importância na aplicação da norma, verificando se ela obedeceu os ditames legais.”⁷⁸. verificamos então que tal princípio não se esgota nas relações de processuais, em que envolvem propriamente uma lide, mas também encontra sua aplicabilidade nas relações procedimentais, garantindo ao particular que o ato administrativo permanecerá vinculado aos padrões da legalidade.

Não estamos diante da acepção material do devido processo legal, na medida em que a análise não reside no conteúdo da norma, mas no modo de sua aplicação, não é demais esclarecer que o que estamos investigando não é o teor de justiça da norma tributária que impõe a responsabilidade de terceiros, nem qual a sua correta interpretação e alcance, mas os critérios jurídicos à sua concretização.

Nesse sentido, como visto em capítulo anterior, é preciso ter por certo que o lançamento também encerra um ato com conteúdo normativo e como tal, deve submeter-se à

⁷⁸ AGRA, Walber de Moura. *Curso de Direito Constitucional*. 4 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 187;

padrões de verificação de sua conformidade com a norma geral e abstrata que o dá fundamento de validade.

Repita-se que a obrigação tributária, constituída pelo lançamento, insere o particular, à revelia de sua vontade, em uma obrigação de dar, na qual transfere parcela de sua riqueza ao Estado, razão pela qual é preciso aparelhá-lo de instrumentos para aferir o acertamento da relação jurídica.

Note-se que o devido processo legal, também em nível administrativo, surge aqui como verdadeiro garantidor de uma liberdade pública, como uma manifestação da proteção do indivíduo frente à máquina do Estado, protegendo o seu patrimônio contra excessos, arbítrios ou mesmo equívocos no curso da aplicação da norma jurídica.

O alcance da expressão, devido processo legal, usado no presente trabalho, deve abranger, não apenas a previsão de um rito processual, dispensado aos litigantes quando da instauração de um conflito, mas também deve indicar a necessidade de observância de um procedimento específico para a prática de determinado ato jurídico sempre que a lei assim prescrever.

Muito embora se tenha por assente que o litígio é que marca o início da fase processual e, portanto, de processo não se fala no curso da autuação, na preparação do lançamento, não se descuida que os atos preparatórios do lançamento, até sua ciência pelo sujeito passivo, revelam uma etapa procedimental, que implica em uma sucessão de etapas definidas, cada uma com uma finalidade.

O devido processo legal também encontra âmbito de atuação nessa etapa procedimental posto que a legitimidade da constituição do crédito tributário depende da correta produção do enunciado lingüístico que não pode carecer de qualquer dos requisitos estabelecidos na lei.

Dessa forma, a imputação de responsabilidade tributária aos sócios e administradores das pessoas jurídicas, ou mesmo aos demais terceiros previstos nas outras hipóteses dos artigos 134 e 135 deve exigir um procedimento prévio no sentido de caracterizar as hipóteses previstas no tipo legal expressamente indicados no termo de autuação.

5.1 O devido processo legal e a presunção de liquidez e certeza da certidão de dívida ativa

O artigo 3º da lei 6830/80 estabelece que a certidão de dívida ativa goza de presunção de liquidez e certeza e que tal presunção pode ser elidida pelo executado. A referida presunção tem o condão de aparelhar a cártula dos requisitos inerentes à condição de título executivo, mormente considerando que seu processo de formação obedeceu aos rigorosos padrões de controle de legalidade.

Acaso carecedor dos requisitos legais apontados a certidão de dívida ativa não poderá servir como elemento materializador do crédito da Fazenda pública haja vista ausente algum de seus elementos imprescindíveis.

Ao mencionar que a presunção legal abrange a liquidez pretende o legislador estipular que há uma definição a respeito do montante cobrado no sentido de estabelecer o correto dimensionamento da obrigação tributária.

A outra presunção legal estabelecida no artigo 3º da lei 6830/80 é a de que o crédito cartularizado na certidão de dívida ativa é presumidamente certo, ou seja, não há qualquer discussão ou dúvida a respeito da sua existência.

Observe-se que estamos em outra fase da tentativa do Estado em receber seus créditos, aqui o crédito já fora constituído pelo lançamento, notadamente via autuação, o contribuinte ou responsável não adimpliu espontaneamente o seu débito, e ensejou a necessidade do Estado utilizar-se dos meios coercitivos de cobrança dispensados através do Judiciário.

Ocorre que, como vimos antes, a necessidade de um devido processo legal, não se faz presente apenas nessa fase, mas desde o início da formação do crédito tributário, mesmo na fase procedimental de formação do crédito.

É preciso então proceder a uma análise das conseqüências da presunção legal estabelecida no art. 3º da lei 6830/80, principalmente quando se trata de responsabilidade de terceiros, sempre à luz do devido processo legal, considerado no momento de formação do crédito tributário.

A presunção é o procedimento racional de se estabelecer uma verdade sobre um fato através de uma inferência decorrente de outro fato jurídico.

Tomado por critérios psicológicos e culturais, tais como suas experiências pessoais e a probabilidade de que, certos fatos estabeleçam relações de causalidade com outros, o ser humano projeta juízos de aceitação de que determinados acontecimentos implicam necessariamente na ocorrência de outros.

Nesse sentido é que ao estabelecer um juízo de presunção, o artigo 3º da lei 6830/80 indica que, para o aplicador do direito, o ato de realizar a inscrição do crédito tributário na dívida ativa já induz que o referido crédito preenche os requisitos da liquidez e da certeza.

A bem da verdade, o artigo 2º, parágrafo 3º da lei 6830/80 já afirma que o ato de inscrição da dívida ativa implica em ato de controle de legalidade do crédito, pelo que se depreende que o fundamento da presunção decorre justamente do ato de controle de legalidade de ato administrativo praticado pela administração.

Não podemos nos afastar do verdadeiro conteúdo teleológico das presunções no direito, que é o de amparar o sistema de convencimento, de produção de um enunciado normativo aceito e válido ao direito. Nesse sentido a presunção serve como elemento de dispensa de um meio de prova com relação ao fato presumido sempre que preenchidos os requisitos necessários a tal presunção.

No caso que estamos estudando fica fácil perceber que o próprio diploma legal mencionado estabelece um requisito para o estabelecimento da presunção que é o controle de legalidade realizado pelo procurador fazendário responsável.

Acreditamos que há um cotejo a ser empreendido nesse momento, posto que no ato de inscrição, justamente por importar em controle de legalidade, deve o procurador observar se os requisitos dos artigos 134 e 135 foram expressamente indicados pelo auditor fiscal e se encontram expressos no processo administrativo, sob pena de prejudicar a legitimidade da presunção indicada na lei 6830/80 quando do ajuizamento da ação executiva.

Há que se estabelecer um parâmetro de validade, um limite à presunção referida, na medida em que não poderá suplantar o devido processo legal.

A presunção de que hora nos ocupamos é típico caso de presunção legal, quer dizer, daquelas hipóteses legais em que o legislador infraconstitucional, com o fito de estabelecer uma ficção de que tal fato é verdadeiro, transferindo a outra parte da relação jurídica o ônus de provar que o fato verdadeiro.⁷⁹

⁷⁹ PERELMAM, Chaim. *Lógica Jurídica*. Trad. Vergínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes. 2005. p. 44;

A regra insculpida no art. 3º da lei 6830/80 não pode ser obtida através de uma exegese literal e apartada de qualquer critério hermenêutico que interfira no processo de obtenção da norma jurídica correta.

Para o correto dimensionamento do conteúdo da presunção em questão é preciso que se proceda com a interpretação do texto sempre em atenção aos comandos axiológicos que otimizem o alcance do enunciado legal.

Um dos vetores que devem ser observados pelo intérprete quando do dimensionamento da presunção contida no art. 3º da lei 6830/80 é justamente o devido processo legal, princípio jurídico ensejador de verdadeiro direito fundamental do particular, inerente e imprescindível à realização da justiça.

A partir do momento em que o veículo normativo criador da relação obrigacional tributária carece de um enunciado tendente a descrever o fato que permita a aplicação do artigo 134 ou 135 do código tributário nacional, não há como posteriormente se estabelecer a presunção jurídica de que a transferência da responsabilidade goza de presunção de liquidez e certeza na medida em que não se verificaram os requisitos fáticos para a incidência da presunção.

Note-se que o artigo 2º da 6830/80, como dito, já menciona que o ato de inscrição importa em controle de legalidade e, como tal, deve observar a presença de todos os requisitos legais que atribuam legitimidade à relação obrigacional. Na ausência de tais requisitos quando da análise pelo fiscal, resta impossibilitada a incidência da norma que cria a presunção.

O fundamento de legitimidade da norma presuntiva reside justamente no controle exercido quando da inscrição em dívida ativa, para que a presunção de legitimidade também se estenda à atribuição de responsabilidade é imprescindível que os critérios legais estejam expressamente discriminados no ato de constituição do crédito tributário.

Para que a relação jurídica obrigacional tributária decorrente do vínculo de responsabilidade tenha legitimidade normativa é preciso que se observem os limites impostos pelo devido processo legal no sentido de se apurar a escoreita formação do vínculo ainda na fase procedimental.

Como já estabelecido linhas atrás, o sujeito passivo, seja o contribuinte, seja o responsável, é destinatário de garantias fundamentais e nesse caso, garantias de que o Estado não invadirá seu patrimônio de forma indevida, apartado de enunciados normativos que fundamentem a aplicação de uma presunção legal.

5.2 O devido processo legal como instrumento de controle de legalidade

O devido processo legal, tal como tratado em nosso trabalho, ainda na fase procedimental, quer dizer, no curso da constituição do crédito tributário, se revela como verdadeiro instrumento a serviço do controle de legalidade, posto que serve a resguardar a vinculação do agente aos limites das prescrições legais.

A nosso sentir é inócuo afirmar que a certidão de dívida ativa goza de presunção de liquidez e certeza, quando se trata de débito decorrente de vínculo de responsabilidade, quando o agente fiscal não enuncia, na autuação, os pressupostos fáticos que ensejaram a constituição do vínculo.

Isso se deve pelo fato que a presunção mencionada na lei 6830/80 decorre do pressuposto da legalidade. Não apenas a legalidade expressa no art. 150, § 1º da Constituição Federal, a exigir que a relação tributária se conforme nos estritos limites da lei instituidora, mas também a legalidade expressa no art. 37 também da Constituição, de modo que a atuação do agente fiscal deve respeitar os limites procedimentais impostos pela lei.

Sendo assim, a obediência aos requisitos procedimentais e também processuais, impostos ao agente administrativo, é que faz surgir a incidência da presunção estabelecida pelo art. 3º da lei 6830/80 e a sua carência faz, em decorrência, verificar-se verdadeira causa de nulidade do crédito tributário na medida em que constituído desprovido de um enunciado normativo que o dê suporte de legitimidade.

Uma vez que o vínculo de responsabilidade se torne carecedor de um suporte lingüístico quando da autuação fiscal, a presunção de liquidez e certeza da certidão de dívida ativa se esvai juntamente com a legitimidade da relação jurídica posto que não logra êxito o agente público no processo de positivação da norma jurídica de sorte que não há como se estabelecer no mundo fático a hipótese prevista na prescrição normativa abstrata.

5.3 A constrição de bens do devedor como requisito prévio para defesa em executivo fiscal

A presunção jurídica indicada no art. 3º da lei 6830/80 afeta diretamente a possibilidade de defesa do responsável visto que, a referida lei processual é expressa ao

indicar logo em seu artigo primeiro que manifesta vínculo de subsidiariedade com o código de processo civil.

Desse modo, a lei genérica só terá aplicabilidade na omissão da lei específica e a 6830/80 estabelece de forma expressa que os embargos serão opostos apenas após a garantia do Juízo.

Não vamos aqui nos aprofundar em críticas á legislação que versa sobre a ação executiva fiscal, posto que este não é o foco de nossa pesquisa, mas é preciso registrar que de fato há previsão legal na execução fiscal de condicionamento da apresentação de defesa via oposição de embargos à oferta de garantia através da penhora de bens ou direitos.

Na jurisprudência dos tribunais pátrios consolidou-se o entendimento de que simples requerimento do devedor, independentemente de penhora ou qualquer outra forma de garantia, seria suficiente para que o devedor manifestasse suas razões de defesa sempre que o título de crédito apresenta-se vícios de ordem pública que maculassem a regularidade do crédito, tais vícios seriam a prescrição, o pagamento, irregularidades na formatação da certidão de dívida ativa que impedissem a defesa.

Em casos como esses, é possível ao devedor apresentar suas razões de defesa e afastar-se de execuções ilegítimas sem ter que constranger seu patrimônio muitas vezes por inúmeros anos, já que nossa máquina judiciária não prima pela celeridade.

Consolidou-se na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, com o julgamento do recurso especial 1.104.900/ES⁸⁰, de relatoria da Ministra Denise Arruda, submetido aos efeitos da lei 11.672/2008, que versa sobre a eficácia dos recursos repetitivos, o entendimento de que quando a certidão de dívida ativa já contemple o nome dos sócios da empresa contribuinte, como co-responsáveis pelo crédito executado, em função da presunção de liquidez e certeza de que goza a referida certidão, o ônus de provar a ilegitimidade do crédito cabe ao co-executado.

A grande importância de tal posicionamento jurisprudencial reside no fato que, como o ônus da prova recai sobre o executado, este deverá valer-se dos meios de defesa previstos na lei 6830/80, com a necessidade de garantia do Juízo com constrição patrimonial.

Acaso o ônus da prova competisse ao exeqüente, em demonstrar a legitimidade do redirecionamento, a defesa do executado dar-se-ia pela via de simples petição sem que fosse

⁸⁰ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 1.104.900/ES*, 1ª Seção, Relatora. Min^a. Denise Arruda, publicação em 01.04.2009;

necessário realizar constrição patrimonial de terceiros por débitos que, na realidade são do contribuinte, pessoa diversa daquele.

Como mencionamos ao longo de todo o nosso trajeto, a legitimidade da atribuição de responsabilidade tributária ao terceiro fica condicionada á investigação e produção de um enunciado normativo durante o procedimento de fiscalização e atuação, sem o qual, não se poderá, de forma legítima, constituir o crédito tributário em desfavor do sócio ou do administrador.

A presunção de liquidez e certeza da certidão de dívida ativa decorre justamente do controle de legalidade que é realizado no ato de inscrição do crédito tributário e por controle de legalidade devemos entender a análise realizada pela autoridade competente no sentido de verificar se a constituição e cobrança do crédito atende a todos os parâmetros legais existentes.

A partir do momento em que se revela precário o controle de legalidade praticado pelo procurador fazendário, há o comprometimento da presunção de liquidez e certeza prevista na lei 6830/80, principalmente porque no caso estudado, a presunção ultrapassaria os limites do devido processo legal.

A carência de um procedimento tendente a apurar a prática de atos de terceiros que impliquem na sua responsabilização, afeta toda a legitimidade do crédito tributário, inclusive a sua constituição pelo ente credor haja vista, como dito linhas acima, a falta de processo de positivação que verifique na realidade o acontecimento da hipótese normativa.

Verificada a nulidade do crédito tributário, abre-se ao devedor a possibilidade, inclusive de defender-se sem a constrição do seu patrimônio.

É importante mencionar que o Judiciário brasileiro não prima pela celeridade e que os processos judiciais, no mais das vezes se arrastam anos a fio em meio a recursos infundáveis e sucessão de instancias processuais.

Para o mal pagador, o sonegador, a morosidade judiciária é uma forte aliada no inadimplemento das obrigações tributárias, muitos são os expedientes de devedores que oferecem em garantia os mais inusitados tipos de bens e oferecem defesas desprovidas de qualquer robustez de conteúdo, aproveitando-se da demora da tramitação processual.

Todavia, esta mesma morosidade penaliza o bom pagador, o contribuinte ou responsável que tem interesse no andamento do feito e deslinde da causa.

Para estes sujeitos passivos, quanto mais se estende o tempo gasto para a solução do litígio, mais tempo passará com o seu bem ou recurso indisponível, imobilizado, preso a uma discussão que poderia ter um desfecho célere e muitas vezes menos oneroso.

O ônus do processo executivo não se verifica apenas quando o executado te suprimido um bem ou direito seu para o adimplemento da dívida, mas também quando o feito se delonga de modo a impedir que a imobilização do bem no curso do processo crie óbices a sua atividade.

O executado na condição de responsável que, verifica a carência de um procedimento administrativo na formação do crédito tributário, tendente a enquadrá-lo na condição de devedor estará sendo cobrado de crédito ilegítimo pelas razões descritas no presente tópico.

5.4 Da nulidade do crédito tributário e seus efeitos

Mencionamos no item anterior que o crédito tributário constituído em face do responsável, quando não precedido de um procedimento administrativo tendente a demonstrar os pressupostos fáticos necessários à sua constituição padeceria de legitimidade, o que o tornaria nulo de pleno direito.

Importante então verificarmos quais as implicações à relação tributária da nulidade do ato administrativo de lançamento decorrente de responsabilidade.

É de extrema importância verificar, de pronto que, a nulidade do crédito tributário, conseqüentemente da correspondente inscrição em dívida ativa, permitirá ao sujeito passivo suportar o processo executivo com seus bens desembaraçados, não precisando passar anos com seu patrimônio vinculado a uma discussão judicial.

Contudo, a vinculação patrimonial tal como mencionado acima não é o mote de nossa pesquisa, mas sim a possibilidade concreta do particular vir a ser executado e ter seu patrimônio subtraído pelas vias executivas para solver créditos de terceiros, mesmo que sociedade da qual seja sócio ou diretor, sem o devido substrato normativo que fundamente a cobrança.

Sob esse prisma é que se revela de fundamental importância a análise da conseqüência da carência de um procedimento administrativo para a constituição do crédito tributário decorrente de responsabilidade de terceiros.

Dissemos em outro tópico que o lançamento tanto pode ser estudado sob a ótica de um procedimento, como também sob o prisma de ato administrativo. Nesse esteio, o ato de lançamento deve guardar todos os requisitos de validade dos atos administrativos sob pena de não obter êxito na irradiação de seus efeitos.

Celso Antônio Bandeira de Melo⁸¹ utiliza o conceito de invalidade para referir-se aos atos administrativos que não obedecem aos requisitos legais para a sua produção sendo produzidos em desconformidade com o direito. Segundo o doutrinador a invalidade se verifica pela “supressão de um ato administrativo ou da relação jurídica dele nascida, por haverem sido produzidos em desconformidade com a ordem jurídica.”⁸² Ainda segundo o autor não há qualquer espécie de distinção entre os níveis de invalidade dos atos jurídicos, o que há é uma distinção no nível de repulsa que o Direito estabelece a um ato inválido.

Pode o ordenamento repelir por completo um ato inválido, declarando-o nulo e expurgando-o por completo do ordenamento jurídico, bem como a relação jurídica dele conseqüente, pode a invalidade do ato ser de tal forma que ato seja apenas anulável, cujo vício seja menos gravoso que o do ato nulo e o ordenamento, ao retirá-lo do ordenamento jurídico, suporte os efeitos jurídicos dele decorrentes até a data da invalidação, ou ainda o vício ser de tal forma insignificante que o ato seja apenas irregular, sem qualquer prejuízo aos seus efeitos.

Aponta ainda o doutrinador para uma quarta espécie de invalidação, a dos atos inexistentes. O referido professor apresenta a seguinte definição dos atos inexistentes:

constituem em comportamentos que correspondem a condutas criminosas ofensivas a direitos fundamentais da pessoa humana, ligados a sua personalidade ou dignidade intrínseca e, como tais, resguardados por princípios gerais do direito que informa o ordenamento jurídico do povos civilizados.⁸³

Para o professor Celso Antonio a grande distinção entre os nulos e os existentes se verifica no fato de que, naqueles o vício não está no seu objeto, mas sim na sua feitura, de forma que demandam uma atividade jurisdicional para a declaração da nulidade enquanto nestes a invalidação se dá em virtude da não aceitação pelo direito do objeto do ato, da

⁸¹ DE MELO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 26 ed., São Paulo: Malheiros, 2008. p. 455-466;

⁸² *Ibidem*, p. 455;

⁸³ *Ibid.* p. 462;

relação jurídica que se pretende fazer surgir, de forma que tais atos sequer são acatados pelo ordenamento.

No que se refere ao ato de lançamento de crédito tributário, é imprescindível, sob pena de invalidação, que o ato se revista de todos os requisitos normativos atribuídos pelo ordenamento.

Nesses casos a penalidade atribuída pelo ordenamento jurídico também pode ser graduada entre a anulabilidade, a nulidade, a irregularidade ou mesmo a inexistência.

Com relação ao crédito tributário decorrente do vínculo de responsabilidade abordado no presente estudo nos interessa identificar o tipo de repulsa que o ordenamento imputa à relação jurídica decorrente de um lançamento carecedor de investigação quanto aos requisitos materiais de surgimento do vínculo obrigacional.

Alberto Xavier⁸⁴ descreveu que o lançamento pressupõe um complexo de atos que tem a finalidade de torná-lo possível e que, muito embora se trate, na visão daquele autor, de um ato administrativo autônomo, como ato de aplicação do direito, demanda uma seqüência lógica de atos que vai desde a interpretação normativa até a subsunção.

Ensina o professor que o lançamento, enquanto ato final de um procedimento, reclama atos pressupostos, preparatórios e complementares, sempre em busca de se obter a verdade material a ensejar a correta constituição da relação jurídica.

A carência de determinados atos pressupostos de verificação dos fatos ensejadores de atribuição de responsabilidade enseja dano em prejuízo á obtenção da verdade material, imprescindível a legitimidade da relação jurídica tributária.

Desse modo é que pode-se falar em invalidação do lançamento no que pertine à responsabilidade dos sócios haja vista a desconformidade com os limites normativos previstos na previsão hipotética.

A questão reside em verificar qual a espécie de invalidade que permeia o lançamento carente de enunciado tendente a verificar a responsabilidade de terceiros.

Note-se que invalidade apontada consubstancia uma manifesta carência de um critério de racionalidade a embasar a decisão do agente estatal em atribuir a responsabilidade tributária ao terceiro.

⁸⁴ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 123-126;

Nos capítulos precedentes estudamos o processo de formação da norma e os critérios lógicos de formação da relação jurídica, ficou assentado que o processo de aplicação do direito encerra, sobremaneira, um processo de decisão e que tal decisão se ampara em um procedimento racional.

Pois bem, para que não se macule a aplicação da norma jurídica, é imprescindível que se construa as premissas que servirão de critérios lógicos ao aplicador do direito.

Como dito linhas atrás, é direito fundamental do particular, principalmente quando se trata de relação jurídica tributária, que o ato jurídico que dê início a relação guarde estrita compatibilidade com a previsão hipotética que o dê fundamento, sob pena de ferimento do princípio da legalidade.

Dessa forma, repise-se que o devido processo legal aparece como garantia deferida ao particular, ainda na fase procedimental, consubstanciada na certeza que o lançamento será realizado tomando-se por base os atos que o pressupõem e em estrita observância destes.

A ausência desses fatos pressupostos, implica na não verificação de uma premissa lógica indispensável ao processo de formação da norma jurídica individual e concreta, portanto ao fenômeno de aplicação da norma de responsabilidade, a ausência de enunciado indicativo de pressuposto fático ocasiona a inexistência da relação jurídica, a inexistência do próprio fato jurídico.

CONCLUSÃO

Ao longo de nosso trabalho desenvolvemos diversas premissas e abordamos várias questões inerentes a necessidade de construção do enunciado lingüístico no processo de positivação do direito.

Para tratar do tema da responsabilidade tributária, enfrentamos a questão linguagem produzida pela autoridade competente como requisito de validade da produção do enunciado normativo tendente à constituição do vínculo jurídico obrigacional tributário.

Pois bem, diante de todo o trajeto percorrido ao longo de nosso desenvolvimento, podemos tecer as conclusões que descreveremos no presente capítulo.

O ordenamento jurídico é cristalino ao dispor sobre a personalidade das pessoas jurídicas de forma a atribuir-lhes personalidade própria inteiramente distinta da de seus sócios ou administradores.

Como conseqüência da personalidade jurídica não há qualquer confusão entre patrimônio nem entre os vínculos obrigacionais firmados pelas pessoas jurídicas e pelas pessoas naturais que as titularizam ou administram.

A legislação específica em cada ramo do direito, seja no direito do trabalho, cível ou tributário, estabelecem situações fáticas que, uma vez verificadas, autorizam ao credor da pessoa jurídica, solicitar ao juiz, o afastamento da personalidade jurídica de uma empresa e perseguir a satisfação dos créditos constituídos em face destas, com a constrição do patrimônio de terceiros, seus sócios ou administradores.

A chamada desconsideração da personalidade jurídica que consiste justamente no afastamento da personalidade jurídica da pessoa jurídica para possibilitar a satisfação de seus débitos através da cobrança a terceiros está prevista, no que pertine à relação jurídica obrigacional tributária, nos capítulos 134 e 135 do código tributário nacional.

Seja nas relações cíveis, trabalhistas, ou mesmo tributárias, a desconsideração da personalidade jurídica está sempre ligada ao mau uso da pessoa jurídica pelos seus sócios e administradores, seja qual for a redação do texto normativo, sempre se estará diante de uma hipótese legal que preveja a fraude e o intuito de prejudicar terceiros.

Nosso empreendimento teve como objetivo demonstrar os critérios procedimentais para a identificação dos atos que ensejam a atribuição de responsabilidade tributária aos sócios.

Para tanto, passamos a uma análise do processo de positivação da norma jurídica. Como deixamos evidenciado, nosso foco deixa de ser a análise dogmática das hipóteses legais de responsabilidade tributária de terceiros, posto não pretendemos escrever um manual sobre o assunto, mas antes de identificar o caminho percorrido pelo aplicador do direito para constituir de forma escoreta o vínculo jurídico com o responsável.

Desse modo é que traçamos todo o caminho percorrido pelo aplicador do direito desde o ponto de máxima abstração do sistema jurídico até o estágio de maior concretude e plena incidência normativa. Partimos dos vetores axiológicos até a norma individual e concreta.

A aplicação do direito revela a adesão a uma decisão tomada com base em critérios racionais apoiados em premissas estabelecidas no curso de um processo silogístico que toma como parâmetros enunciados lingüísticos produzidos em conformidade com regras previamente definidas pelo próprio sistema jurídico.

Por se tratar de um procedimento lógico, é preciso que o aplicador estabeleça as premissas que irá adotar como critérios para sua decisão, sendo a premissa maior o enunciado normativo hipotético previsto no ordenamento jurídico e a premissa menor o enunciado fático produzido por um agente autorizado pelo ordenamento e também dentro dos limites permitidos pelo sistema jurídico.

O Direito é, antes de tudo, um sistema de linguagem e por tanto reclama a produção de enunciados para que se estabeleça o procedimento de incidência. A premissa menor do enunciado, o fato, só passa a ter existência para o ordenamento jurídico, e assim compor o procedimento de incidência, quando se revestir através de um enunciado lingüístico produzido por um agente competente, nos moldes em que autorizado pelo ordenamento jurídico.

O aplicador deve conhecer o fato para então compará-lo com a previsão hipotética normativa e esse conhecimento só acontecerá através da interpretação dos traços de linguagem que alcancem sua percepção.

Para conhecer o fato, ou seja, o relato acerca de um dado acontecimento fenomênico há diversas formas conferidas ao sujeito no curso do processo de conhecimento a depender da forma como o enunciado se estrutura.

O sujeito pode apreender o fato, ou o dado da realidade, através de um procedimento demonstrativo com o amparo das chamadas provas que nada mais são do que relatos aos quais o Direito confere o poder de evidenciar uma realidade estabelecendo uma convicção sobre um acontecimento.

A aceitação de uma prova pelo julgador implica na aceitação de que o relato sobre um acontecimento é verdadeiro e que o enunciado produzido efetivamente corresponde a realidade fenomenológica, a refutação desse enunciado só logrará êxito se acompanhada de outra prova, outra evidencia que consiga demonstrar o fenômeno analisado de forma mais clara e em sentido oposto à prova anterior.

Além dos enunciados demonstrativos, aqueles que tocam a realidade fenomenológica, o julgador pode formar sua convicção através de enunciados argumentativos, quer dizer a arranjos lingüísticos que não tem o condão de demonstrar um dado real, mas sim de convencer o sujeito, de provocar nele, juízos de aceitação de que determinado enunciado corresponde ao fenômeno investigado.

Independentemente a forma como se dará o convencimento do julgador, é imprescindível que o relato fático seja introduzido segundo os preceitos estabelecidos pelo próprio ordenamento.

As previsões hipotéticas, as normas jurídicas gerais e abstratas, tanto podem se dirigir a direcionar um comportamento do particular, como poder se destinar a regulamentar o processo de criação e aplicação do direito, nesse sentido é que apenas os agentes autorizados pelo ordenamento e na forma em que a lei estabeleça previamente, é que poderão relatar de forma competente os fatos que servirão de premissa ao aplicador.

Uma vez que o aplicador conhece o fato é preciso que se conheça a premissa maior, a norma jurídica geral e abstrata, a previsão hipotética. Até mesmo porque o fato só interessa ao Direito enquanto fato jurídico, ou seja, enquanto corresponder à previsão hipotética prevista no antecedente de uma norma geral e abstrata.

Norma e texto legal são realidades bem distintas, inconfundíveis. O texto não é mais do que o substrato físico, o suporte de onde o aplicador extrairá o significado, através de procedimentos interpretativos, e assim obterá a norma jurídica como resultado desse trabalho hermenêutico.

Interessam-nos as normas jurídicas de comportamento, aquelas que prescrevem condutas direcionando o agir do particular, como é o caso da norma jurídica obrigacional tributária.

As normas de comportamento apresentam uma estrutura que as divide em duas partes, o antecedente, onde está disposta a previsão hipotética do fato jurídico, e o conseqüente, onde se posiciona a prescrição jurídica, a conduta exigida pelo Direito uma vez ocorrida a previsão hipotética.

Hipótese e conseqüência, antecedente e conseqüente são unidos um por conectivo que modaliza a conduta pretendida pelo ordenamento, um modalizador deôntico que qualifica a conduta em permitida, proibida ou obrigatória.

Assim, no antecedente se posicionam os critérios ou as notas descritivas de uma determinada hipótese que, uma vez ocorrida, produzirá a conseqüência estabelecida na segunda parte da norma, que é a conduta modalizada pelo conectivo em uma faculdade, uma obrigação ou uma proibição.

No caso da norma tributária, uma vez verificado o fato gerador de um determinado tributo, a circulação de mercadorias por exemplo irradia-se os efeitos previstos na conseqüência jurídica que é a obrigação de recolher o imposto, no caso o ICMS, aos cofres estaduais.

Questão que se revelou imprescindível é a de que a norma não possui o condão de incidir sobre os fatos de forma infalível, automaticamente, reclamará sempre a presença de um enunciado lingüístico produzido em conformidade com o direito.

Dessa forma, sobressai a relevância do enunciado fático dito anteriormente, possuindo o mesmo o condão de ser verdadeira norma jurídica, só de natureza individual e concreta e não geral e abstrata.

O fato jurídico, como o lançamento, não só é ato de aplicação do direito, mas também de criação, visto que cria e constitui a relação obrigacional tributária, razão pela qual todos os elementos caracterizadores da realidade devem estar presentes em sua descrição que não mais é uma descrição hipotética, mas uma descrição concreta.

Dessa forma é preciso que o lançamento seja produzido nos estritos termos em que preconizado pela norma geral e abstrata. No caso da norma de responsabilidade tributária

foram abordadas detidamente as hipóteses dos artigos 134, VII e 135, III do código tributário nacional.

A hipótese do art. 134 diz respeito às sociedades de pessoas em fase de liquidação enquanto o artigo 135 prescreve a hipótese dos sócios ou administradores que extrapolaram os limites do capital social ou ainda agiram com fraude a lei.

A hipótese do artigo 134, muito embora mencione textualmente que a responsabilidade é solidária, prescreve claramente um caso de responsabilidade subsidiária, na medida em que a redação do artigo já prevê que o vínculo com o terceiro depende da impossibilidade de cumprimento da responsabilidade pelo contribuinte.

Outro ponto que destacamos é que nem toda sociedade comporta a incidência da hipótese legal do artigo 134 do código tributário nacional.

O inciso sétimo é expresso ao mencionar a aplicação do artigo às sociedades de pessoas, de onde se conclui pela inaplicabilidade no caso das sociedades de capital o que limita consideravelmente o critério pessoal da regra matriz de incidência da norma que cria a responsabilidade.

Ainda á luz do artigo 134 restou visto que nem todo sócio é alcançado pela previsão hipotética ali delineada, haja vista que é necessário que o sócio tenha intervindo ou se omitido no que reflete aos fatos jurídicos praticados, de onde se depreende pela não aplicabilidade do dispositivo aos sócios meramente investidores sem qualquer poder de administração.

No que se refere à responsabilidade preconizada no art. 135, verificamos que prevê a hipótese legal dos reflexos tributários dos atos praticados pelos sócios e ou administradores em desacordo com a lei ou sem amparo nos atos constitutivos da pessoa jurídica.

Neste caso a responsabilidade é pessoal do agente, bem distinta da hipótese do artigo 134 que trata de subsidiariedade. O art. 135 cuida de relação tributária que nasce originariamente com o terceiro na posição de sujeito passivo e possui regra matriz distinta da relação obrigacional tributária posto que seu critério material não traz o fato gerador da obrigação tributária, mas sim o fato jurídico praticado pelo sócio ou administrador em desacordo com o estatuto fraudulento.

Também se considera ato fraudulento a chamada dissolução irregular da sociedade, situação em que os responsáveis, sócios ou administradores, encerram as atividades da

empresa, ou mesmo modificam o seu domicílio sem solver suas obrigações e sem dar conhecimento aos credores.

As hipóteses previstas nos artigos 134 e 135 do CTN não tratam de fatos geradores da obrigação tributária principal, mas de estabelecer critérios normativos a ensejar o direcionamento do vínculo obrigacional a terceiro.

Para a correta atribuição de responsabilidade ao sócio deve o agente enunciar no ato de constituição do crédito, os requisitos previstos na previsão hipotética para o direcionamento da responsabilidade.

Essa exigência guarda repouso no devido processo legal, garantia constitucional deferida ao particular face o Estado, tanto na via judicial como no âmbito administrativo.

Significa dizer que nosso ordenamento confere ao particular a oportunidade, em nível administrativo de provocar o accertamento da norma jurídica individual e concreta, ou seja, do ato jurídico, sempre que entender que produzido em desconformidade com os limites normativos gerais e abstratos.

A aceitação da existência de um processo administrativo no direito brasileiro não significa que o lançamento ostente natureza processual. Carece o lançamento do requisito central à caracterização de processo, o conflito.

Após a efetivação do lançamento, caso o contribuinte ou o responsável não acate e se insurja contra o lançamento, impugnando-o, aí sim terá início o processo administrativo, ou ainda caso o simplesmente não efetue o pagamento espontâneo do crédito, com o início dos procedimentos administrativos de cobrança, aí também haverá processo.

Os atos preparatórios efetuados até o ato de lançamento, inclusive este, revestem-se de natureza procedimental, visto que se consubstanciam em rito observado à concretização de determinado ato complexo, falta-lhes o conflito.

O fato de o lançamento e seus atos preparatórios não encerrarem ainda uma lide e, portanto, revestirem-se de natureza procedimental, não afasta a necessidade de observar o devido processo legal, desta feita no sentido de se exigir a necessidade que o ato seja praticado em conformidade com o ordenamento, ou seja, que fique expressamente indicado que o enunciado produzido pelo agente administrativo, em nosso caso o lançamento, está em estrita consonância com a previsão hipotética.

A carência, no lançamento, de notas indicativas da realização pelo responsável, dos atos necessários ao surgimento do vínculo obrigacional corresponde a constituir relação jurídica obrigacional em face do administrado apartada de qualquer substrato fático que a dê fundamento.

O enunciado lingüístico é elemento imprescindível à constituição do fato e sem ele é impossível a transformação da realidade e conseqüentemente a incidência da norma.

Conclui-se então que se reveste verdadeira garantia fundamental do responsável a presença, no curso do procedimento de constituição do crédito tributário, dos enunciados lingüísticos que indiquem os atos por ele praticados, como forma de se auferir o acerto do vínculo jurídico revelando-se a presença desses relatos verdadeira condição de legitimidade.

REFERÊNCIAS

AGRA, Walber de Moura. *Curso de Direito Constitucional*. 4 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2008.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. Trad. Fernando Pavan Batista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru: Edipro, 2001.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2006.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 1.104.900/ES*, 1ª Seção, Relatora. Min^a. Denise Arruda, publicação em 01.04.2009.

BRASIL. *Código Civil*. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Constituição(1988). São Paulo: Saraiva, 2008.

COELHO, Fabio Ulhoa. *Manual de direito comercial*. 15 ed., São Paulo: Saraiva, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da interpretação e da exoneração tributária (O significado do art. 116, parágrafo único do CTN)*. São Paulo: Dialética, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da interpretação e da exoneração tributária (O significado do art. 116, parágrafo único do CTN)*. São Paulo: Dialética, 2003.

DA SILVA, Alexandre Alberto Teodoro. *A desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Lantin, 2007.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996.

DINAMARCO, Cândido Rangel, et all. *Teoria Geral do Processo*. São Paulo: Malheiros, 1998.

TEODORO JUNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil. Volume I – Processo de Conhecimento*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ECO, Umberto. *Semiótica e Filosofia da Linguagem*. Trad. Maria Rosa Fabris e José Luiz Fiorim, São Paulo: Ática, 1991.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Hermenêutica*. São Paulo: Malheiros, 2004.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária do Sócio e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária. Conceitos Fundamentais*. In *Responsabilidade Tributária*. Ferragut, Maria Rita, NEDER, Marcos Vinícius. Coord. São Paulo: Dialética, 2007.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito. Técnica, Decisão, Dominação*. São Paulo: Atlas, 2001.

FIUZA, Ricardo. *et all. Novo Código Civil Comentado*. São Paulo: Saraiva, 2002.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método. Traços Fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Trad. Flávio Paulo Meurer. São Paulo: Vozes, 1999.

GRECO, Marco Aurélio. Norma Jurídica Tributária. São Paulo: Saraiva. 1974, p. 20-21 In: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da interpretação e da exoneração tributária (O significado do art. 116, parágrafo único do CTN)*. São Paulo: Dialética, 2003.

GRINOVER, Ada Pellegrini. *Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Saraiva. V. 1 In: BARROS, Ana Lúcia Porto de. *et. all. O novo código civil: Comentado*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2002.

KALINOWSKI, Georges. *Introducción a La Lógica Jurídica. Elementos de Semiótica Jurídica, Lógica de las Normas y Lógica Jurídica*. Buenos Aires: Editora Universitária de Buenos Aires. Trad. Juan A. Causabon, 1973.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 4 ed., Trad. J. Cretele Junior e Agnes Cretella. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3 ed., Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Coord. *Processo Administrativo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do Fato Jurídico. Plano da Existência*. São Paulo: Saraiva, 2003.

MELO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 26 ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

MONTEIRO, Washignton de Barros. *Curso de Direito Civil. Direito das Obrigações*. 1ª Parte. São Paulo: Saraiva, 2002.

MOUSSALÉM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*, São Paulo: Max Limonad, 2001.

NEGRAO, Ricardo. *Manual de Direito Comercial e de Empresa*, Vol. 1, 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil. V. 1. Introdução ao Direito Civil*. Parte Geral. São Paulo: Forense, 2002.

PERELMAM, Chaim. *Lógica Jurídica*. Trad. Vergínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial. V. 1*. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil. Parte Geral. V. 1*. São Paulo: Saraiva, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito Civil – Parte Geral – vol. 1*. São Paulo: Atlas, 2004.

VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.