

FGV DIREITO SP

PEDRO HENRIQUE MORELATO BENITH

**A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO PODER JUDICIÁRIO
COMO FORMA DE INTERFERÊNCIA ATÍPICA NO PROCESSO DE
POSITIVAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

SÃO PAULO
2017

PEDRO HENRIQUE MORELATO BENITH

**A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO PODER JUDICIÁRIO
COMO FORMA DE INTERFERÊNCIA ATÍPICA NO PROCESSO DE
POSITIVAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Versão Original

Trabalho de curso apresentado à FGV
Direito SP para graduação em Direito

Campo de Conhecimento:
Direito Tributário

Orientadora: Profa. Dra. Juliana Furtado
Costa Araújo

São Paulo
2017

PEDRO HENRIQUE MORELATO BENITH

**A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO PODER JUDICIÁRIO
COMO FORMA DE INTERFERÊNCIA ATÍPICA NO PROCESSO DE
POSITIVAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de curso apresentado à FGV
Direito SP para graduação em Direito.

Campo do Conhecimento:
Direito Tributário

Data de aprovação:

__/__/__

Banca Examinadora:

Profª Dra. Juliana Furtado Costa Araújo
(Orientadora)
FGV Direito SP

Prof. Dr. Paulo Cesar Conrado
PUC-SP

Profª Camila Campos Vergueiro
PUC-SP

*À memória de Priscila Morelato Benith, minha
amada mãe, por contribuir na formação de
quem tenho me tornado - com ternura e
carinho.*

*“Há sem dúvida quem ame o infinito,
Há sem dúvida quem deseje o impossível,
Há sem dúvida quem não queira nada –
Três tipos de idealistas, e eu nenhum deles:
Porque eu amo infinitamente o finito,
Porque eu desejo impossivelmente o possível,
Porque quero tudo, ou um pouco mais, se puder
ser,
Ou até se não puder ser...”*

Álvaro de Campos

AGRADECIMENTOS

A D-us, sempre em primeiro lugar, fonte de toda minha força e sabedoria, por esta boa preparação.

À FGV Direito SP e todo seu corpo docente, direção e administração, por contribuir na minha formação pessoal e profissional.

À minha orientadora Professora Doutora Juliana Furtado Costa Araújo, pela paciência, cuidados e suporte na elaboração e condução deste trabalho.

Aos tantos outros professores da casa, por servirem de constante inspiração.

À minha família, pelo amor incondicional, incentivo e paciência inabaláveis.

Ao meu querido pai, especialmente, por ser um exemplo de firmeza e coragem, e por todo o esforço e carinho.

Aos meus amigos e colegas, que em maior ou menor grau, contribuíram para fazer-me quem sou.

RESUMO

À luz da tradicional dogmática do Direito Tributário, o processo de positivação do direito tributário diz com os atos de aplicação tendentes a materializar no mundo social as hipóteses previstas nas normas, tornando o abstrato concreto. Tudo, claro, visando ao desenvolvimento da relação jurídico-tributária, de cunho obrigacional, a obrigação tributária. A obrigação tributária contrapõe sujeito ativo, detentor de um direito subjetivo de exigir prestação pecuniária (crédito), e sujeito passivo investido do dever de cumpri-la (débito). Em regra, participam desse processo de positivação os Poderes Legislativo, responsável por instituir tributos, e o Poder Executivo ou particular (respectivamente, sujeitos ativo e passivo da relação jurídico tributária), incumbidos de constituir a obrigação tributária. Ao Poder Judiciário, no entanto, reserva-se uma posição eminentemente jurisdicional, voltada à composição de conflitos de interesse: sua interferência só se dá sob o pressuposto do estado de conflituosidade. Contudo, as duas hipóteses vertidas neste trabalho, a saber, (i) “a competência atribuída à Justiça do Trabalho para constituir (e executar) contribuições previdenciárias” e (ii) “o redirecionamento da execução fiscal à pessoa do sócio-gerente como forma de constituição do crédito tributário”, denunciam situações atípicas (não previstas no Código Tributário Nacional) de interferência do Poder Judiciário no processo de positivação do direito tributário, mais especificamente, no procedimento de constituição do crédito tributário. E admiti-las implica graves consequências aos sujeitos da relação jurídico-tributária, especialmente no que diz com o exercício do direito de defesa.

Palavras-chave: Dogmática, processo de positivação do direito tributário, Código Tributário Nacional, obrigação tributária, sujeitos ativo e passivo, crédito tributário, Poder Judiciário.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
2	O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO	11
3	A INTERFERÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO NO PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO	22
3.1	A constituição (e cobrança) do crédito previdenciário pela Justiça do Trabalho	26
3.2	A constituição do crédito tributário em desfavor do sócio-gerente no caso de redirecionamento da Execução Fiscal	33
4	IMPLICAÇÕES E IMPACTOS DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO PODER JUDICIÁRIO	42
4.1	Ampla defesa e contraditório	42
4.1.1	Exercício da ampla defesa e do contraditório nos casos em que o juiz do trabalho constitui o crédito previdenciário	43
4.1.2	Exercício da ampla defesa e do contraditório nos casos em que o juiz da execução constitui o crédito tributário em desfavor do terceiro-responsável	46
4.2	Prescrição e Decadência	50
4.2.1	Aplicação dos institutos da decadência e da prescrição nos casos em que o juiz do trabalho constitui o crédito previdenciário	51
4.2.2	Aplicação dos institutos da prescrição e da decadência nos casos em que o juiz da execução constitui o crédito tributário em desfavor do terceiro-responsável	53
5	CONCLUSÃO	56
	REFERÊNCIAS	59

1. INTRODUÇÃO

O Direito Tributário é “[...] o ramo do Direito que se ocupa das relações entre fisco e as pessoas sujeitas às imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra abusos desse poder”¹. A relação jurídica entre Fazenda Pública (ou Fisco) e contribuinte (pessoas sujeitas às imposições tributárias) voltada ao recolhimento de importância aos cofres públicos (isto é, o tributo) recebe o nome de obrigação tributária.

Não obstante, a constituição desse vínculo obrigacional entre Fazenda Pública e contribuinte depende de uma série de atos de aplicação que a precedem, inseridos todos no chamado processo de positivação do direito tributário.

O processo de positivação do direito tributário, como sucessão de atos de aplicação, é figura central para o desenvolvimento da relação jurídico-tributária. Trata-se, em suma, da materialização no mundo social dos enunciados prescritos das normas (hipótese). Avança-se, assim, do maior generalidade e abstração à individualização da hipótese ao caso concreto: desde o exercício das competências constitucionais tributárias, atravessando os atos (de aplicação) constitutivos dos fatos jurídicos tributários e da relação jurídico-tributária, até culminar no cumprimento da obrigação tributária.

Em regra, esses atos de aplicação são exarados pelo Poder Legislativo, no que diz com a instituição de tributos (em exercício da competência constitucional) e pelo Poder Executivo (Fazenda Pública) ou particular (nos casos específicos), no que toca à constituição do crédito tributário. De modo que, a princípio, não haveria espaço para a participação do Poder Judiciário neste processo. Isso, claro, se concebermos seu desenvolvimento saudável. E dissemos saudável referindo à incoerência de intercorrências no curso do processo de positivação – o que no mais das vezes é natural.

Com efeito, se houver qualquer violação de normas que orientam a dinâmica de aplicação do direito tributário, o Poder Judiciário poderá ser chamado (por meio dos instrumentos processuais hábeis) a exercer seu dever jurisdicional voltado à composição de conflitos (de natureza tributária, *in casu*). Isso implica dizer que a interferência do Poder Judiciário no processo de positivação só se dá, ordinariamente, sob o pretexto do estado de

¹ MACHADO, Hugo de Brito. In. Curso de Direito Tributário, 28ª ed. São Paulo: Malheiros.

conflituosidade, caracterizado por lesão, potencial ou efetiva, a direito subjetivo de um dos sujeitos da relação jurídico-tributária.

Ora, se a conflituosidade não for pressuposto à interferência jurisdicional do Poder Judiciário como forma de controle do processo de positivação do direito tributário, estaremos tratando de situação absolutamente atípica². Ainda mais estrambólico cogitar-se sua participação no procedimento de constituição do crédito tributário.

Sob os auspícios do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), o artigo 142 elegeu o lançamento como norma individual e concreta capaz de materializar a relação jurídico-tributária a um caso concreto, ou seja, constituir obrigação e crédito tributários. Nos estritos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é de competência privativa da Administração Pública.

Paralelamente a isso, contudo, o mesmo Código também admite o particular como foco ejetor de norma individual e concreta capaz de constituir o crédito tributário. Acusando a existência de “modalidades de lançamento” (às expensas de ser problemática a expressão, como veremos), que variam conforme o grau de participação do contribuinte no procedimento: lançamento de ofício (artigo 149, CTN), lançamento por declaração (artigo art. 147, CTN) e lançamento por homologação (art. 150, CTN).

De todo o modo, os únicos dois sujeitos eleitos pela tradicional dogmática do direito tributário para emanar norma individual e concreta constitutiva da obrigação tributária são Fazenda Pública e contribuinte. Logo, não caberia ao Poder Judiciário participar do procedimento de constituição do crédito tributário, senão apenas controlá-lo nas hipóteses em que há a denúncia de violação, potencial ou efetiva, de direito por um dos sujeitos da relação jurídico-tributária.

Todavia, as duas hipóteses vertidas neste trabalho, a saber, (i) “a competência atribuída à Justiça do Trabalho para constituir (e executar) contribuições previdenciárias” e (ii) “o redirecionamento da execução fiscal à pessoa do sócio-gerente como forma de constituição do crédito tributário” não são albergadas pelo Código Tributário Nacional. Tratando-se, pois, de casos atípicos, excepcionalmente recepcionados por outros arcabouços legislativos ou derivados de construção jurisprudencial.

² Aqui atípica retém dois significados: um primeiro corrente, no qual atípico refere-se a uma situação “anormal”, “excepcional”, e um segundo jurídico, atípico no sentido de não encontrar previsão no sistema normativo.

Esta tese, contudo, não se resume ao debate conceitual das categorias clássicas da dogmática tributária, já exaustivamente discutidas pela doutrina. Antes, pretende também se debruçar sobre as implicações práticas que as modalidades de constituição do crédito tributário geram aos sujeitos (ativo e passivo) da relação jurídico-tributária, bem como à própria dinâmica do processo tributário.

Afinal, o delineamento da forma como foi constituído o crédito tributário impacta diretamente, entre outras disposições, o exercício da ampla defesa e do contraditório (garantias constitucionais) e a contagem de prazos prescricional e decadencial, ensejadores da extinção do crédito tributário.

Para tanto, este trabalho estrutura-se em três capítulos. O primeiro capítulo volta-se a definir, à luz da dogmática tributária, o processo de positivação do direito tributário, como forma de estabelecer um parâmetro capaz de contrastar as hipóteses (atípicas) de interferência do Poder Judiciário no procedimento de constituição do crédito.

O segundo capítulo elucida qual o espaço o Poder Judiciário ocupa tradicionalmente no processo de positivação do direito tributário, adstrito ao exercício da função jurisdicional suscitada sob o pressuposto do estado de conflituosidade, adiantamos. Isso tudo para, então, contrastar, a interferência atípica do Poder Judiciário no procedimento de constituição do crédito tributário quando **(i) da execução do crédito previdenciário pela Justiça do Trabalho e (ii) do redirecionamento da Execução Fiscal em desfavor do terceiro-responsável.**

O terceiro e último capítulo volta-se às implicações práticas das hipóteses vertidas para o processo tributário, especificamente quanto (i) ao exercício da ampla defesa e do contraditório e (ii) à aplicação dos institutos da prescrição e da decadência.

2. O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO³

O direito é sem dúvida um fenômeno complexo. Ainda assim, para fins deste estudo, compreendê-lo sob uma perspectiva positivista, isto é, simplificadamente, como conjunto de normas, parece-nos suficiente. Afinal, onde há direito, há normas jurídicas. E as normas jurídicas manifestam-se por meio de linguagem competente.

Ora, normas, como linguagem, são enunciados prescritivos de condutas, pois visam moldar o comportamento humano. Em apertada síntese, as normas jurídicas podem ser traduzidas a partir de uma formulação de caráter geral “se ocorrer o fato F, no plano da realidade tangível, deve-ser a conduta C, do sujeito S’” perante o sujeito S’ ”⁴.

Assim, destrinchando a formulação supra, notamos a estrutura dual propositiva das normas jurídicas, definida a partir do antecedente e do consequente normativos. O antecedente pode ser definido como uma proposição-hipotética capaz de descrever um evento de possível ocorrência no mundo social. E o consequente, como proposição-tese voltada a prescrever condutas aos sujeitos de uma relação jurídica.

Dessa forma, as normas jurídicas, tomadas em sua integridade, “*descrevem ocorrências, colhidas no ambiente social (antecedente), e atrela o acontecimento efetivo desses eventos o nascimento de uma relação jurídica entre dois ou mais sujeitos de direito (consequente)*” ⁵. Tudo, claro, com a finalidade de prescrever condutas, e alterar o comportamento humano em suas relações intersubjetivas.

Todavia, certo é que a norma jurídica, ao prescrever condutas, não subsiste sem prever sanções em caso de seu descumprimento⁶. Isso implica reconhecer que as regras do direito,

³ Por processo de positivação entende-se o “ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito geral, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual. É pela aplicação que se constrói o direito em cadeias sucessivas de regras, a contar da norma fundamental, axioma básico da existência do direito enquanto sistema, até as normas particulares, não passíveis de ulteriores desdobramentos, e que funcionam como pontos terminais do processo derivativo de produção do direito”. CARVALHO, Paulo de Barros. In Curso de Direito Tributário, 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 88.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. In Direito Tributário: Fundamentos da Incidência, 6ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 10.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. In Direito Tributário: Fundamentos da Incidência, 6ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 10.

⁶ Ensina Paulo de Barros Carvalho em alusão à “Teoria Geral das Normas” de H. Kelsen que não existe norma sem sanção. “Aquilo que há são enunciados prescritivos sem normas sancionatórias que lhes correspondam, porque

como normas observadas como unidades irreduzíveis, têm feição dual: *norma primária* prescritora de um dever, se e quando ocorrer o fato previsto; e *norma secundária* prescritora de uma sanção, a ser aplicada caso se constate o descumprimento da norma primária⁷.

À luz das categorias normativas cuidadosamente desenvolvidas acima, passamos efetivamente a estudar o **processo de positivação do direito**, isto é, o processo de sucessão de normas, acionado e escalonado por meio da prática de condutas humanas no mundo social⁸.

Partimos, pois, do binômio *norma geral e abstrata* e *norma individual e concreta*⁹, a fim de compreender a posição de cada uma no processo de positivação. Uma e outra compõem o enunciado prescritivo de condutas.

“Com efeito, sendo as normas gerais e abstratas desvestidas, justamente por sua generalidade e abstração, de condições de atuar num caso materialmente definido, a única forma de seus conteúdos ferirem a região das interações sociais, realizando-se o direito, é mediante a celebração intercalar e sucessiva de tantas normas quantas forem necessárias até que se chegue, por fim, à que ostenta máximo grau de concretude: é o que chamamos [...] de “processo de positivação”, fenômeno que se apresenta pelo desencadeamento de uma continuidade de regras, **cujo marco inicial é uma norma geral e abstrata e a ponta final é, à sua vez [...], uma norma individual e concreta, apta a atingir o caso especificado**”¹⁰. (grifei).

estas somente se associam a outras normas jurídicas prescritora de deveres”. CARVALHO, Paulo de Barros. In *Direito Tributário: Fundamentos da Incidência*, 6ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 23.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. In *Direito Tributário: Fundamentos da Incidência*, 6ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 34.

⁸ Em outras palavras, “o processo de positivação nada mais é do que o caminho (processo) que as normas percorrem, mediante a ação humana, em busca da efetivação da regra de conduta que no enunciado prescritivo da norma geral e concreta está contida”. In *Obrigação Tributária: O Processo de Positivação e as Causas Suspensivas da sua Exigibilidade*. VERGUEIRO, Camila Campos, São Paulo, Quartier Latin: 2009, p. 45.

⁹ A generalidade/ individualidade da norma diz respeito aos destinatários: geral é aquela dirigida a um conjunto indeterminado de sujeitos, individual, aquela voltada a um indivíduo ou grupo determinado de pessoas. Ao passo que a abstração/ concretude da norma refere-se ao modo como se interpreta o fato descrito na norma: se se atém à mera previsão do fato, abstrato, mas, se se materializa numa conduta definida no espaço e no tempo, concreta.

¹⁰ CONRADO, Paulo Cesar. In *Processo Tributário*, 3ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 56.

No âmbito do Direito Tributário não é diferente¹¹, pois seu processo de positivação inicia-se com o exercício da competência tributária¹² a partir da *regra matriz de incidência*. Trata-se de norma geral e abstrata, cujo antecedente é a lista de notas que um acontecimento deve ter para ser considerado fato jurídico tributário e o consequente, as notas que uma relação tem de ter para ser considerada relação jurídico-tributária.

Todavia, isso tudo ainda não materializado, posto que havido no plano da generalidade e abstração. Desse modo, somente em se avançando no plano individual e concreto que teremos, de fato, como antecedente, o fato jurídico tributário (fato gerador *in concreto*) e, como consequente, a relação jurídico-tributária.

Dito de outro modo, *in concreto*, se um indivíduo praticar um fato previsto na regra-matriz de incidência, aciona o consequente dessa norma geral e abstrata passando a atuar no campo individual e concreto. Isso faz com que “nasça” a relação jurídico-tributária. Essa relação jurídico-tributária, nomeadamente **obrigação tributária**, conecta dois sujeitos em posições contrapostas, e complementares: o sujeito ativo, titular do direito subjetivo de exigir prestação de cunho patrimonial, e o sujeito passivo, investido do dever de cumpri-la.

O objeto da obrigação tributária, por sua vez, é justamente o tributo. E, embora o vocábulo possa ter inúmeras acepções, como bem indica o Paulo de Barros Carvalho¹³, aqui a

¹¹ “Quando se fala em incidência jurídico-tributária estamos pressupondo a linguagem do direito positivo projetando-se sobre o campo material das condutas intersubjetivas, para organizá-la deonticamente. Nenhuma diferença há entre a percussão de uma regra jurídica qualquer e a incidência da norma tributária, uma vez que operamos com a premissa da homogeneidade lógica das unidades do sistema, consoante a qual todas as regras teriam idêntica esquematização formal, quer dizer, em todas as unidades do sistema encontraremos a descrição de um “Fato” que, ocorrido no plano da realidade físico-social, fará nascer uma relação jurídica (S’ R S’’) entre dois sujeitos de direito, modalizada com um dos operadores deonticos: obrigatório, proibido ou permitido (O, V ou P)”. CARVALHO, Paulo de Barros. In *Direito Tributário: Fundamentos da Incidência*, 6ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 9.

¹² “[...] competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos. Sublinhamos que, neste passo, estamos aludindo à criação de tributos, tarefa exclusivamente legislativa [...], que flui da Constituição”. CARRAZZA, Roque Antonio. In *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 28ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 03.2012, p. 567-569.

¹³ Segundo Paulo de Barros Carvalho, o ordenamento jurídico atribui seis definições distintas ao vocábulo tributo, como: (i) quantia em dinheiro; (ii) prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; (iv) sinônimo de relação jurídica tributária; (v) norma jurídica tributária; e (vi) norma, fato e relação jurídica. CARVALHO, Paulo de Barros. In *Curso de Direito Tributário*, 25ª ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

definição do Código Tributário Nacional (1966), como prestação pecuniária compulsória parece suficiente¹⁴.

Voltando, contudo, à moldura teórica proposta, nota-se que, para além das distinções de características entre as normas (*gerias e abstratas e individuais e concretas*), o que as separa, em verdade, é o ato de subsunção (do fato à norma) ou de aplicação, “*ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito legal, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual*”¹⁵. Nada mais, nada menos, trata-se de mecanismo capaz de tornar o abstrato concreto, e o geral, individual.

Para fins didáticos, se nos debruçarmos sobre o processo de positivação tributário, podemos seccioná-lo em três marcos temporais (etapas)¹⁶, desde o momento do seu nascimento, em grau máximo de generalidade e abstração, até o momento de sua extinção, materializando-se a partir de sucessivos atos de aplicação.

Nesse sentido, a primeira etapa corresponde à edição da norma geral e abstrata que institui o tributo até a norma individual e concreta que constitui a obrigação tributária. A segunda etapa compreende-se entre a norma individual e concreta constitutiva da relação tributária e a edição de norma individual e concreta-executiva. E, por fim, a terceira etapa vai da norma individual e concreta-executiva até a norma individual e concreta da extinção¹⁷.

Para este trabalho, nosso foco volta-se à segunda etapa do processo de positivação (entre a regra-matriz de incidência tributária e a constituição do crédito tributário), pois, é precisamente nela, que as duas hipóteses (esdrúxulas) de interferência do Poder Judiciário operam, mais precisamente no momento da constituição do crédito tributário.

Nessa eira, merece especial atenção a figura do **lançamento**.

¹⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 out. 1966. “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. In *Direito Tributário: Fundamentos da Incidência*, 6ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008.

¹⁶ VERGUEIRO, Camila Campos. In. *Obrigação Tributária: O Processo de Positivação e as Causas Suspensivas da sua Exigibilidade*. São Paulo, Quartier Latin: 2009, p. 49.

¹⁷ VERGUEIRO, Camila Campos. In. *Obrigação Tributária: O Processo de Positivação e as Causas Suspensivas da sua Exigibilidade*. São Paulo, Quartier Latin: 2009, p. 49.

O instrumento encarregado de conectar os dois limites da segunda etapa do processo de positivação é o lançamento. Isto é, entre a norma individual e concreta constitutiva da relação jurídico-tributária (obrigação tributária) e aquela outra norma, também individual e concreta, executiva (crédito tributário), há a figura do lançamento, encarregado de materializar a relação jurídico-tributária a um caso concreto.

Se, pois, entendermos o lançamento como veículo capaz de introduzir no ordenamento jurídico outra norma individual e concreta, qual seja, o crédito tributário, temos que seu antecedente será o relato do evento tributário, estabelecendo-se como fato jurídico tributário (fato gerador), e seu consequente, a prescrição da relação jurídica tributária, obrigação tributária, por meio da individualização dos sujeitos ativo e passivo, da determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como do estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito será exigido¹⁸.

O Código Tributário Nacional proporciona definição de lançamento em seu artigo 142:

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o **procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.***

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (grifei).

Veja que, muito embora o artigo 142 do Código Tributário Nacional defina lançamento como procedimento¹⁹ [tendente a verificar a ocorrência do fato gerador (fato jurídico e antecedente) e constituir o crédito tributário (relação jurídica e consequente)], observa Estevão Horvath que o dispositivo, na verdade, traz duas acepções para o termo “lançamento”: uma para designar esse procedimento (sequência de atos juridicamente ordenados visando o resultado de

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. In Curso de Direito Tributário, 25ª ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 370.

¹⁹ O Código Tributário Nacional define lançamento como procedimento administrativo, embora a doutrina a qual nos alinhamos o entenda como ato administrativo. Esse farto debate, todavia, não se mostra profícuo para este trabalho. Em todo o caso, sobre este assunto, consultar: CARVALHO, Paulo de Barros. In Direito Tributário: Fundamentos da Incidência, 6ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008/ HORVATH. Estevão. In. Lançamento tributário e “autolancamento”. São Paulo: Dialética, 1997.

um ato final - constituir o crédito tributário) e outra para referir o próprio ato final desse procedimento (norma individual e concreta)²⁰. Esse é um cuidado que devemos ter.

Além disso, o artigo 142 parece sugerir alguma distinção entre obrigação tributária e crédito tributário: a princípio, a obrigação tributária “nasceria” com a ocorrência no mundo social do fato gerador, isto é, da materialização no mundo social do evento tributário previsto na regra-matriz de incidência (por subsunção), ao passo que o crédito tributário nasceria a partir do lançamento.

Por outro lado, a crítica de Paulo de Barros Carvalho à mensagem do artigo 142 do CTN parece encontrar respaldo noutro artigo do Código Tributário, o artigo 139, ao estabelecer que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação tributária²¹. E que natureza seria essa?

Como assentado, a natureza de norma individual e concreta, cujo consequente origina a relação jurídico-tributária. Logo, se obrigação e crédito possuem a mesma natureza, separa-los atentaria contra a “*integridade lógica da relação jurídica tributária*”²².

Contudo, parece que a intenção do legislador não foi essa (de distingui-los por natureza), senão evidenciar que o crédito tributário, diferentemente da obrigação tributária, possui condão executivo, que só lhe é atribuído por força do lançamento. Ou seja, o crédito tributário seria a obrigação tributária exigível.

É indubitável, todavia, que o lançamento constitui, de fato, nova situação jurídica, posto que confere à obrigação tributária liquidez, certeza e exigibilidade, passando a se chamar, dentro do processo de positivação tributário, crédito tributário. Essa é, aliás, a posição de Paulo Cesar Conrado, ao atribuir natureza constitutiva ao lançamento, uma vez que:

“[...]é o lançamento que está capacitado a trazer à luz a relação jurídica tributária, introduzindo-a no mundo do direito, ao mesmo tempo em que

²⁰ HORVATH, Estevão. In. Lançamento Tributário e “Autolancamento”, 1ª ed.. São Paulo: Dialética, 1997, p.33.

²¹ BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 out. 1966. “Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. Obrigação tributária: definição, acepções, estrutura interna e limites conceituais. In: LEITE, Geilson Salomão (Coord.) Extinção do crédito tributário: homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 67-87

introduz todos os seus elementos, inclusive o crédito tributário. Sua força, antes de declaratória, é verdadeiramente constitutiva”²³.

Arrematando este segundo comentário, o lançamento teria uma dupla natureza, na medida em que, primeiro, declara a obrigação tributária a partir da constatação da ocorrência do fato gerador, *ex lege*, e, em seguida, constitui o crédito tributário ao apurar o montante devido, identificar o devedor, tornando a obrigação exigível²⁴. Não persistindo, assim, qualquer grande crítica à redação do artigo 142 do Código, neste aspecto.

Merece ainda atenção a qualidade da atividade da Administração Pública. Afirma o *caput* do artigo 142 do CTN que compete **privativamente** à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento. E, completa o parágrafo único, impondo que a atividade de lançamento é **vinculada e obrigatória**, sob pena de responsabilidade funcional.

A princípio, a indigitada norma parece sugerir que: (i) só o lançamento é ato (norma individual e concreta) capaz de constituir o crédito tributário (“*constituir o crédito tributário pelo lançamento*”) e (ii) somente a autoridade administrativa pode constituir o crédito tributário (“*compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário [...], sob pena de responsabilidade*”).

Todavia, o artigo 142, na verdade, só pode sugerir a necessária vinculação das duas asserções, isto é, somente a autoridade administrativa pode realizar o lançamento, como forma constituição do crédito tributário (“*compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento*”).

Em todo o caso, isso implica dizer que o Código, dos idos anos 1966, nega que o lançamento possa ser efetuado por terceiro, ou pelo próprio particular, exigindo sempre, para a cobrança do tributo, a ocorrência de um ato administrativo constitutivo da obrigação tributária.

²³ CONRADO, Paulo Cesar. In. Processo Tributário, 3ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 59.

²⁴ Nesse sentido, preleciona Eduardo Sabbag: “Sendo assim, é defensável a natureza jurídica *mista* ou *dúplice* para o lançamento, isto é, constitutiva do crédito tributário e declaratória da obrigação tributária. In. Manual de Direito Tributário, 2ª ed. São Paulo, Saraiva: 2010. Na mesma linha, Luís Eduardo Schoueri: “Nesse sentido, o lançamento *declara* a existência de uma obrigação tributária, e, fazendo-o, *constitui* um crédito. Esta “constituição” de um crédito não deve ser entendida como o nascimento de um direito novo, antes inexistente, já que obrigação e crédito, insista-se, são um único direito”. SCHOUERI, Luís Eduardo. In. Direito Tributário, 5ª ed. São Paulo: Saraiva: 2015.

Essa questão é central neste trabalho, pois, admitir terceiros interferindo no processo de constituição do crédito tributário só se daria ao arrepio do Código Tributário Nacional.

“Na verdade, a jurisprudência já vem aceitando, ao arrepio do disposto no Código Tributário Nacional, que a cobrança de tributos se dê independentemente de qualquer atividade administrativa, nos casos em que o próprio sujeito passivo apura o tributo devido e apenas deixa de recolhê-lo. [...] **desde já se nota que a ideia de uma cobrança de tributo sem que haja uma atividade “privativa” da autoridade administrativa contraria o regime previsto no Código Tributário Nacional: ou bem se dirá que foi “lançamento” o cálculo efetuado pelo sujeito passivo (e nesse caso, o lançamento já não seria ato privativo da autoridade administrativa), ou se aceitará que é possível a cobrança sem que haja lançamento, desde que o próprio sujeito passivo tenha reconhecido o débito.** Em qualquer caso, reconhecer-se-á regime diverso do proposto pelo Código Tributário Nacional”²⁵. (grifei).

Com isso, não podemos deixar de considerar as “modalidades de lançamento” admitidas pelo Código Tributário Nacional. Antes, porém, destaque à ressalva de que tais “modalidades” em nada impactam a essência do ato de lançamento (de norma individual e concreta, repiso), revelando-se, na verdade, singularidades procedimentais no processo de constituição do crédito²⁶.

Isso, somente, porque o Código Tributário Nacional preferiu enfatizar lançamento como procedimento, enquanto nós o privilegiamos como ato jurídico²⁷. Assim, ao tratar das modalidades de lançamento, o Código não se preocupou em classificar o ato, mas sim o grau de colaboração entre contribuinte e Fisco no procedimento de constituição do crédito²⁸.

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. In. Direito Tributário, 5ª ed. São Paulo: Saraiva: 2015, p. 622.

²⁶ CONRADO, Paulo Cesar. In. Processo Tributário, 3ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 60.

²⁷ “De ver está que, adotado o conceito de lançamento como ato jurídico administrativo, a citada classificação perde, totalmente, a correspondência com a realidade que pretende classificar. Se lançamento é ato jurídico administrativo, na acepção material e formal, consoante expusemos, não há lugar cogitar-se das vicissitudes que o precederam, principalmente porque não integram a composição intrínseca do ato, nada dizendo com seus elementos estruturais. Sendo lançamento válido aquele que, como tal, foi recebido pelo sistema, nada acrescentam reflexões sobre as diligências que antecederam à formação do ato”. CARVALHO, Paulo de Barros. In. Curso de Direito Tributário, 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 538.

²⁸ VERGUEIRO, Camila Campos. In. Obrigação Tributária: O Processo de Positivização e as Causas Suspensivas da sua Exigibilidade. São Paulo, Quartier Latin: 2009, p. 53.

Nessa linha, três são as modalidades de lançamento previstas no Código Tributário Nacional: **de ofício** (art. 149, I, CTN²⁹), **por declaração** (art. 147, *caput*, CTN³⁰) e **por homologação** ou “**autolancamento**” (art. 150, *caput*, §1º, CTN³¹).

O lançamento é **de ofício** quando a constituição do crédito se dá por atuação exclusiva da autoridade administrativa, que se encarrega de apurar o valor do tributo e notificar o contribuinte, nos casos previstos pelo próprio legislador ou quando houver falha por parte do contribuinte.

Por declaração é a modalidade de lançamento na qual contribuinte e Fisco participam no procedimento de constituição do crédito: o primeiro presta informações (declaração) ao segundo, que calcula o montante devido e notifica o contribuinte para pagamento.

Já o “**autolancamento**” é a forma mais comum de constituição do crédito tributário (considerando as inúmeras espécies tributárias). Neste caso, a atuação do Fisco é mínima, ou mesmo inexistente, pois cabe ao contribuinte dar ciência da ocorrência do evento tributário (fato gerador) à Fazenda, calcular o montante devido do tributo e antecipar o seu pagamento, reservando-se à autoridade administrativa o ato de homologar o “lançamento” efetuado pelo particular.

“Lançamento” (entre aspas) porque, como assentamos, lançamento (*stricto sensu*, previsto no art. 142, CTN) decorre de atividade privativa da administração pública, não podendo o contribuinte efetuar lançamento.

²⁹ BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 out. 1966. “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine;”.

³⁰ BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 out. 1966. “Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

³¹ BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 out. 1966. “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento”.

Ora, se não há lançamento, que ato é esse praticado pelo contribuinte? De acordo com Paulo Cesar Conrado, norma individual e concreta igualmente capacitada para constituir o crédito tributário:

“[...] devemos admitir [...] que **o ato praticado pelo contribuinte repousaria no mesmo escaninho reservado para o lançamento** (tomado esse vocábulo [...] como ato privativo da autoridade administrativa); **representaria, outro dizer, uma espécie do gênero norma individual e concreta constitutiva do fato jurídico tributário e da correspondente obrigação (tributária)**” ³². (grifei).

Reconhecendo, pois, que o Código Tributário Nacional não admite outro lançamento senão aquele ato final de competência da Administração Pública (art. 142, CTN), afirmamos, com segurança, que, ao se referir a “modalidades de lançamento”, quer, na verdade, registrar diferentes formas de constituição do crédito tributário (todas elas resultantes de norma individual e concreta), partindo ora da própria Administração Pública (lançamento, art. 142, CTN), ora do sujeito passivo (“autolancamento”, art. 150, CTN)³³.

Contudo, o esforço doutrinário para compatibilizar as prescrições do Código ainda parece infrutífero, na medida em que o Códex, também não admite tributo se não houver lançamento, ao consignar que tributo é cobrado “*mediante atividade administrativa plenamente vinculada*” (Art. 3º, CTN³⁴).

Equivoca-se, portanto, o Código, contrariando não só a doutrina, mas especialmente outros suportes legislativos, ao prescrever que compete somente à Administração Pública expedir norma individual e concreta constitutiva do crédito tributário (lançamento), e impedir o particular de fazê-lo.

Ora, observado empiricamente, o Sistema Tributário prevê diante de certas hipóteses a outorga do exercício de produzir norma individual e concreta ao sujeito passivo³⁵ (é o caso do

³² CONRADO, Paulo Cesar. In. Processo Tributário, 3ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 65.

³³ Idem, *Ibidem*.

³⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 out. 1966. “Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e **cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada**”. (grifei).

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Erro de fato e erro de direito na teoria do lançamento tributário. In. Revista de direito tributário, 73, p. 8.

próprio art. 150, CTN). Aditivamente, o E. Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento reconhecendo a atividade de constituição do crédito tributário pelo contribuinte, editando súmula, a saber, “*A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco*” (Súmula 436, STJ. Data de Publicação – DJ-e 13/5/2010, grifei).

Nesta eira, bem aponta Luís Eduardo Schoueri ao atentar para o Anteprojeto do Código Tributário Nacional, de autoria de Rubens Gomes de Sousa, que admitia tributos que não dependessem de lançamento³⁶:

CAPÍTULO III

Dos tributos que não dependem de lançamento

Art. 175. Quanto aos tributos, cuja legislação não preveja expressamente o prévio exercício, por parte da autoridade administrativa, da atividade referida no art. 168, ou atribua êsse exercício, no todo ou em parte, ao próprio contribuinte ou a terceiro, o crédito tributário considera-se definitivamente constituído, nos termos e para os efeitos do art. 171, com a notificação regularmente feita ao contribuinte ou seu representante, da concordância da autoridade administrativa competente com a atividade exercida pelo próprio contribuinte ou pelo terceiro legalmente obrigado ao seu exercício³⁷.

Concluímos estas linhas introdutórias, posicionando-nos frontalmente contra quaisquer das duas possibilidades concebidas pelo Código Tributário Nacional. Quer (i) por não admitir outra norma individual e concreta capaz de constituir o crédito tributário, senão o lançamento de atividade privativa da Administração Pública (leitura restritiva dos artigos 3º e 142); quer (ii) por somente admitir formas alternativas de constituição do crédito tributário que partirem, como norma individual e concreta, do sujeito passivo (leitura sistemática dos artigos 142, 147, 149 e 150).

E adiantamos que as duas hipóteses vertidas neste trabalho (de interferência do Poder Judiciário no processo de constituição do crédito tributário) não se inserem em nenhum dos

³⁶ “Com efeito, o artigo 168 daquele texto (Anteprojeto), ao definir o lançamento, se referia a “atividade destinada a constituir o crédito tributário mediante a verificação da ocorrência e das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal, a avaliação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a expedição do título formal da dívida”. Não havia, portanto, referência ao sujeito que deveria efetuar o lançamento”. SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário, 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 634.

³⁷ Anteprojeto de autoria do Prof. Rubens Gomes de Sousa, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>.

quadros delineados pelo Código. Tratando-se, pois, de casos excepcionais recepcionados por outros arcabouços legislativos ou derivados de construção jurisprudencial.

3. A INTERFERÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO NO PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

“[...] o processo de positivação do direito tributário materializa-se numa série de atos de aplicação exarados pelos Poderes Legislativo (instituição do tributo), Executivo (constituição do crédito) e privado (lançamento por homologação), com vistas à efetiva realização, no mundo social, dos preceitos constitucionais tributários, **sendo certo que a interferência do Poder Judiciário no referido percurso dar-se-ia, tão somente, sob pretexto da conflituosidade (tributária). Não caberia ao Poder Judiciário, portanto, participar dos procedimentos de constituição do crédito tributário, mas apenas controlá-los, nas situações em que os preceitos legais e constitucionais tributários deixassem de ser observados** por um dos sujeitos envolvidos na relação jurídico-tributária”³⁸ (grifei).

Se, retomando, a relação jurídico-tributária (obrigação tributária) estende-se por meio do vínculo exclusivo entre dois sujeitos: o ativo, titular do direito subjetivo de exigir prestação pecuniária, e o passivo, investido do dever de cumpri-la (a prestação pecuniária, tributo), questionamos: qual posição restaria ao Poder Judiciário no processo de positivação do direito tributário?

Tradicionalmente, “[...] *a interferência do Poder Judiciário no referido percurso [no processo de positivação do direito tributário] dar-se-ia, tão somente, sob pretexto da conflituosidade (tributária)*”³⁹.

A referida conflituosidade (ou simplesmente **conflito**) nasce de uma lesão ou ameaça de lesão a um direito subjetivo de um dos sujeitos da relação jurídico-tributária (ativo ou passivo). E, retomando as linhas introdutórias deste trabalho, o descumprimento desse direito subjetivo,

³⁸ PRIA, Rodrigo Dalla. A constituição e a cobrança das contribuições previdenciárias pela justiça do trabalho: aspectos processuais relevantes. In. *Processo Tributário Analítico*, vol. II. Coord. Paulo Cesar Conrado. São Paulo: Noeses, 2013, p. 166.

³⁹ PRIA, Rodrigo Dalla. A constituição e a cobrança das contribuições previdenciárias pela justiça do trabalho: aspectos processuais relevantes. In. *Processo Tributário Analítico*, vol. II. Coord. Paulo Cesar Conrado. São Paulo: Noeses, 2013, p. 180.

previsto na feição primária da norma jurídica (prescritora de um dever), aciona imediatamente a feição secundária da norma, prescritora de sanção⁴⁰.

Nessa linha, **conflito** é fato jurídico⁴¹ que atesta o descumprimento, potencial ou efetivo (lesão ou ameaça de lesão), do direito prescrito na norma primária⁴². E como fato jurídico (e antecedente normativo), dá à luz a uma outra relação jurídica (consequente normativo): o **processo**.

O processo, entretanto, é relação jurídica de cunho instrumental, dependente do conflito, potencial ou efetivo, suscitado no seio de relação jurídica de direito material. O processo, pois, amalgama-se conforme as características do direito material de fundo, posto que é instrumento. Logo, se tratamos aqui de direito tributário, estamos diante de processo tributário.

“Pois é precisamente tal relação, chamada de tributária em sentido estrito que, **tornada conflituosa, constitui o fundamento da relação processual** especificamente tributária – voltamos à regra: *a natureza da relação jurídica onde a noção de conflito e põe denuncia a natureza da relação processual*”⁴³. (grifei).

Portanto, é o conflito havido no seio da relação jurídico-tributária (de cunho material) que faz surgir nova relação jurídica processual (de cunho instrumental). Contudo, vale ressaltar que aqui não falamos conflito reportando a um acontecimento do mundo social, mas sim referindo à sua acepção jurídica, rememorando uma das primeiras premissas desse trabalho: o direito expressa-se por meio de linguagem competente. Assim, o conflito suscitado no mundo social deve ser traduzido em fato jurídico.

⁴⁰ Idem, *Ibidem*.

⁴¹ “*Conflito é, assim, fato jurídico*”. CONRADO, Paulo Cesar. In. *Processo Tributário*, 3ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 29.

⁴² Na verdade, dissemos que a norma primária prescreve um dever. Contudo, como todo dever supõe a contrapartida de um direito. O descumprimento do dever prescrito na norma fere invariavelmente sua contraparte direito. Isto é, a título ilustrativo: se o sujeito “A”, na qualidade de contribuinte, tem o dever de pagar a prestação pecuniária (tributo) ao sujeito “B”, Estado, titular do direito de exigir essa prestação, logo, o descumprimento do dever do sujeito “A” viola imediatamente o direito do sujeito “B”.

⁴³ CONRADO, Paulo Cesar. In. *Processo Tributário*, 3ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 28.

Com efeito, para constituir o conflito e impulsionar o processo será necessário um veículo, manifesto por meio de linguagem competente (norma individual e concreta). Esse veículo chama-se **petição inicial**.

A petição inicial deflui da iniciativa de um dos sujeitos da relação jurídica de direito material⁴⁴ - geralmente daquele que afirma ser titular de um direito, potencial ou efetivamente, violado. E sua finalidade é denunciar o conflito ao Estado, a fim de que este imponha a conduta não praticada (à revelia da norma primária) ao sujeito que supostamente a violou. Trata-se, em outras palavras, do **direito de ação**, isto é, o direito da parte de exigir do Estado prestação jurisdicional.

Adiante, se é certo que os sujeitos de direito são titulares do direito de ação, de exigir do Estado a prestação da tutela jurisdicional, logo, também é certo afirmar que o Estado detém um dever de “dizer o direito” (do latim “*jurisdictio*”, jurisdição) às partes no processo. Nesse sentido, a jurisdição estatal volta-se à composição de conflitos de interesse⁴⁵. Raciocínio deveras tautológico, porém, inescapável, uma vez que **direito de ação e dever de jurisdição**⁴⁶ complementam-se como face e contraface da mesma moeda⁴⁷.

“[Todavia,] por força de sua raiz constitucional (art. 5º, inciso XXXV), o dever jurisdicional e o direito de ação são tomados de feição eminentemente abstrata, não se efetivando no plano da concretude, senão quando um dos

⁴⁴ Escoramos essa afirmação em dois entendimentos. Primeiro, como dantes visto, o processo é relação jurídica instrumental, uma vez que decorre do conflito suscitado no seio da relação jurídica de direito material. Segundo, determina o artigo 18 do Código de Processo Civil (2015) que “*Ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico*”. Conjugando ambos, temos que os sujeitos da relação de direito processual, salvo exceções, são os sujeitos da relação de direito material de fundo. Com efeito, se a relação de direito material de fundo é tributária, logo, em regra, somente sujeito ativo e sujeito passivo poderão dar início ao processo tributário ao constituir o conflito por meio de petição inicial.

⁴⁵ VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 178.

⁴⁶ Nessa linha, retomando, a petição inicial, como veículo de linguagem competente, a um só tempo, instrumentaliza o direito de ação e o dever de jurisdição, sacando o Estado de sua posição inercial original e introduzindo-o no processo.

⁴⁷ Se todo o dever corresponde a um direito, o direito de ação relaciona-se ao dever de jurisdição, consolidados num só preceito constitucional: “Art. 5º, inc. XXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito. Nessa linha, “[...] *ação e jurisdição constituíram face e contraface de uma mesma moeda, revelando-se como direito e dever, respectivamente, de postular (ação) e de outorgar jurisdição a prestação de tutela compositiva de conflitos de interesses*”. CONRADO, Paulo Cesar. In. Processo Tributário, 3ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 40

sujeitos de direito envolvidos no conflito que se quer compor provoca o Estado-juiz – titular, como dito, do dever de prestar jurisdição”⁴⁸.

Num primeiro momento, essa feição abstrata decorre do princípio da inércia previsto no artigo 2º do Código de Processo Civil (2015): “*O processo começa por iniciativa da parte e se desenvolve por impulso oficial [...]*”. E se rompe à concretude tão somente quando um dos sujeitos da relação jurídica material de fundo, em exercício de seu direito de ação, torna-se parte no processo e provoca o Estado a prestar jurisdição. Isso porque, o Estado, originalmente inerte, não age senão quando provocado.

Isso implica dizer que o exercício da função jurisdicional pelo Estado está condicionado à provocação, tendente a denunciar o estado de conflituosidade. Logo, se não há conflito, não haverá provocação, e o Estado permanecerá inerte.

Uma vez provocado, todavia, o Estado, retirado de sua posição de inércia e exercendo seu dever jurisdicional, deverá, ao final do processo, prestar a tutela jurisdicional. A tutela jurisdicional é o ato-fim do processo voltado à composição do conflito. Isso porque, ao final do processo, espera-se que o conflito suscitado na relação intersubjetiva seja resolvido. E é a tutela jurisdicional, como norma individual e concreta, que responde pela definição da conduta das partes envolvidas no conflito levado a conhecimento do Estado, vinculando-as, e terminando o conflito.

Ora, a posição do Poder Judiciário no âmbito do Direito Tributário é eminentemente jurisdicional. Isto é, sua interferência restringe-se à composição de lides tributárias, sob a condição inescapável da parte levar a conhecimento do juiz um conflito suscitado no seio da relação jurídico-tributária. Essa interferência realiza-se por meio da tutela jurisdicional (tributária), norma individual e concreta capaz de operar efeitos no processo de positivação do direito tributário. Logo, a tutela jurisdicional interfere nas atividades que seriam desenvolvidas pelos sujeitos dessa relação (Fisco e contribuinte)⁴⁹.

Sintetizando os elementos postos, a interferência do Poder Judiciário no processo de positivação do direito tributário resume-se exclusivamente ao exercício de **função jurisdicional**. Jurisdição esta acionada mediante provocação dos sujeitos ativo e passivo da

⁴⁸ CONRADO, Paulo Cesar. In. Processo Tributário, 3ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 38.

⁴⁹ CONRADO, Paulo Cesar. In. Processo Tributário, 3ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 141.

relação jurídico-tributária em exercício de seu **direito de ação**, por meio de instrumento processual competente (**petição inicial**). Tudo isso, claro, sob o pretexto de um **conflito**, isto é, de suposta violação, potencial ou efetiva, de um direito subjetivo de um dos sujeitos da relação jurídico-tributária.

Com estas linhas, nosso objetivo foi delinear a posição ocupada pelo Estado, na condição de Poder Judiciário, no processo. Nesse sentido, pareceu-nos mais adequado em termos metodológicos tratar apenas das figuras processuais essenciais para atingir esse fim. Entre elas, os atos processuais inicial e final, ou seja, respectivamente, a petição inicial e a tutela jurisdicional.

Contudo, sozinhos, esses atos não são suficientes para o desenvolvimento do processo. Isso porque, o processo, como fenômeno complexo, é resultado de uma sucessão de atos (processuais) “lógica e cronologicamente distribuídos”⁵⁰. Portanto, somente perfazendo-se íntegro pela congregação de todo o plexo de atos, o processo atingirá sua finalidade de resolver o conflito posto, por meio da tutela jurisdicional (ato-fim do processo).

Assim gastamos essas letras para finalmente alcançar exemplos que infirmam a noção tradicional da dogmática tributária. Passamos agora a relatar duas hipóteses em que o Poder Judiciário extrapola sua função eminentemente jurisdicional, suscitada pelo estado de conflituosidade, no processo de positivação, interferindo diretamente na constituição do crédito tributário.

3.1. A constituição (e cobrança) do crédito previdenciário pela Justiça do Trabalho

A Emenda Constitucional nº 20/1998, ao introduzir o parágrafo 3º no artigo 114⁵¹ da Constituição Federal, provocou substancial alteração na sistemática de cobrança das

⁵⁰ Idem. *Ibidem*.

⁵¹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. “Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho conciliar e julgar os dissídios individuais e coletivos entre trabalhadores e empregadores, abrangidos os entes de direito público externo e da administração pública direta e indireta dos Municípios, do Distrito Federal, dos Estados e da União, e, na forma da lei, outras controvérsias decorrentes da relação de trabalho, bem como os litígios que tenham origem no cumprimento de suas próprias sentenças, inclusive coletivas. [...] § 3º - Compete ainda à Justiça do Trabalho executar, de ofício, as contribuições sociais previstas no art. 195, I, "a", e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir (Redação da EC n. 20/98)”.

contribuições previdenciárias previstas no artigo 195, I, “a”, e II, da Constituição, na medida em que atribuiu competência à Justiça do Trabalho para executá-las de ofício. Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 45/2004 alterou a redação do artigo 114 da CF, revogando a antiga do parágrafo 3º, e acrescentando o inciso VIII. Preservou, contudo, o mesmo sentido. De maneira que a atual redação está assim:

Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar:

[...]VIII - a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, "a", e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir”, cujo escopo é arrecadatário”.

Antes, contudo, de nos debruçarmos sobre a qualidade da competência atribuída à Justiça do Trabalho, vale tecer breves considerações sobre a contribuição social a que se refere o art. 195, I, “a”, e II, da Constituição, a fim de conhecer seu processo de positivação, mais precisamente a forma de constituição do crédito tributário (previdenciário) e ter subsídios para confrontar a hipótese excepcional carreada pelo inciso VIII do artigo 114, da Constituição.

Assim, as contribuições sociais previstas no artigo 195, I, “a”, e II da Constituição, são aquelas devidas pelo empregador e pelo trabalhador à Seguridade Social, nos seguintes termos:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

[...] II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201”⁵².

As contribuições sujeitam-se aos princípios e normas gerais do Direito Tributário⁵³, obedecendo, em regra, à sistemática do Código Tributário Nacional. E, logo, observando o

⁵² BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

⁵³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. In. Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal, p. 85.

percurso ordinário de positivação do direito tributário, exatamente como delineamos no Capítulo I deste trabalho.

Lançando uma luz sobre o processo de positivação das contribuições previstas no art. 195, I, “a”, e II, da Constituição, sinteticamente temos: primeiro no plano abstração, (i) a competência constitucional tributária da União para legislar sobre a matéria (ii) a regra-matriz de incidência (art. 195, I, “a”, e II), cujos critérios materiais encontram previsão na Lei 8.212/91, e, a partir da materialização do antecedente da regra-matriz, (iii) o fato gerador (artigos 21, 22, I, 28, e 43, §2º, da Lei 8.212/91), (iv) a obrigação tributária e, enfim, (v) a constituição do crédito previdenciário.

In casu, esta última etapa (de constituição do crédito) parte, via de regra, de norma individual e concreta emanada do contribuinte por meio do preenchimento da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GEFIP), “modalidade” de lançamento por homologação, nos termos do art. 150, CTN (sob a tutela da súmula 436, STJ). Se não, em caso de erro ou omissão por parte do contribuinte, o crédito previdenciário é constituído por meio de lançamento de ofício da autoridade administrativa (art. 149, CTN).

Destacamos, ainda, que a posição reservada ao Poder Judiciário permanece intacta, sujeita à condição da instauração de um conflito. Isto é, se no curso do processo de positivação do crédito previdenciário surgir qualquer conflito entre contribuinte e Fisco, nada obstará a instauração de processo judicial.

Até aqui, portanto, nada que destoe do processo de positivação delineado nos capítulos supra, inclusive no que diz respeito à interferência do Poder Judiciário, isto é, sob o pressuposto da conflituosidade (reiteramos).

Vale dizer que todo e qualquer conflito suscitado no seio da relação jurídico-tributária - seja qual for a etapa do processo de positivação (quer anterior, quer posterior (i) à constituição do crédito tributário ou (ii) ao recolhimento do tributo) – e processado por ação judicial, de iniciativa do contribuinte ou do Fisco Federal, estará sujeito à Justiça (Federal) comum. É o que se extrai da regra de competência estabelecida pelo artigo 109, I, da Constituição:

“Art. 109. Aos juízes federais compete processar e julgar:

I - as causas em que a União, entidade autárquica ou empresa pública federal forem interessadas na condição de autoras, rés, assistentes ou

*oponentes, exceto as de falência, as de acidentes de trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho; [...]*⁵⁴. (grifei).

Logo, as lides tributárias judiciais, cuja União figura como parte (autora ou ré), serão de competência da Justiça comum. Aliado a essa ideia, o conceito de processo, como relação jurídica que instrumentaliza o direito material de fundo, permite afirmar que, se estivermos diante de uma relação jurídico-tributária, estaremos tratando de processo tributário, e, então, de competência jurisdicional tributária (Justiça comum).

Pois é aqui que colidimos com o problema: o fato gerador das contribuições previdenciárias do artigo 195, I, “a”, II, da Constituição, é o “dever de remunerar o trabalhador”, conforme se depreende dos artigos 21, 22, I, e 28 da Lei nº 8.212/91. Isso implica dizer que o fato jurídico tributário (fato gerador) das referidas contribuições decorre de fato jurídico de direito do trabalho, a saber, **o vínculo empregatício**. Nas palavras de Rodrigo Dalla Pria:

“[...] toda vez que se verificar, juridicamente, o dever de remunerar, estar-se-á, a um só tempo, verificando-se a existência do vínculo empregatício (fato jurídico trabalhista, antecedente da norma, concreta e individual, cujo consequente é a relação jurídica composta pelo dever de remunerar) e, também, da obrigação tributária que dele decorre (relação jurídica cujo antecedente é o fato jurídico consubstanciado no dever de remunerar)”⁵⁵.

Ou seja, em se tratando de contribuições previdenciárias, o direito material, pano de fundo ao processo que será instalado sob pressuposto da conflituosidade, assume natureza dual: direito tributário e direito do trabalho entrelaçam-se num mesmo fluxo jurídico-causal. Afinal, o “dever de remunerar” é, ao mesmo tempo, antecedente da norma tributária, assumindo a condição de fato jurídico tributário, e consequente da norma trabalhista. E o consequente da norma trabalhista é o fato jurídico de direito do trabalho (vínculo empregatício)⁵⁶.

⁵⁴ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

⁵⁵ PRIA, Rodrigo Dalla. A constituição e a cobrança das contribuições previdenciárias pela justiça do trabalho: aspectos processuais relevantes. In. Processo Tributário Analítico, vol. II. Coord. Paulo Cesar Conrado. São Paulo: Noeses, 2013.

⁵⁶ Idem, *Ibidem*.

Assim, não fosse a exceção prevista pelo 109, I, da Constituição, estaríamos diante de concurso de competências (entre a Justiça Federal Comum e a Justiça do Trabalho). Contudo, graças à (parte da) natureza trabalhista da contribuição previdenciária, estamos diante de relação jurídica de direito do trabalho, que ativa a exceção da regra constitucional (art. 109, I, CF) e desloca a competência, originalmente da Justiça Comum (graças à parte da natureza tributária da contribuição) para a Justiça do Trabalho.

Clarificamos, então, a inteligência por traz do artigo 114, VIII, da Constituição ao atribuir competência jurisdicional à Justiça do Trabalho para processar e julgar de ofício a execução das contribuições previdenciárias do artigo 195, I, “a”, e II, da Constituição. E aqui não há qualquer excepcionalidade: a Justiça do Trabalho goza de competência jurisdicional para processar e julgar causas trabalhistas.

Não obstante, contrariando o que sugere a literalidade do artigo 114, VIII, da Constituição, a qualidade dessa competência não se resume exclusivamente à jurisdição, antes a extravasa. Isso porque, para o exercício da competência jurisdicional (executar as contribuições previdenciárias), necessário, antes, a efetivação de outra, tipicamente administrativa, qual seja, constituir o crédito previdenciário.

Afinal, com vimos, a obrigação tributária só se reveste de exigibilidade, quando da constituição do crédito tributário. Logo, se não há crédito não há como nem o que executar. Outrossim, estaríamos defraudando o processo de aplicação das normas tributárias.

Nesse sentido, a competência atribuída à Justiça do Trabalho pelo artigo 114, VIII, da Constituição Federal cria hipótese excepcional à tradicional dogmática do Direito Tributário - delineada no Capítulo I (“Processo de positivação do Direito Tributário”) e no introito do Capítulo II (“A interferência do Poder Judiciário no processo de positivação do Direito Tributário”) deste trabalho.

Ora, essa forma de constituição do crédito tributário não encontra previsão no Código Tributário Nacional – claro, posto que decorre de competência constitucional. Todavia, quer isso dizer que essa norma individual e concreta capaz de constituir o crédito previdenciário decorre de sujeito estranho à relação jurídico-tributária.

Não se trata, pois, nem do Fisco nem do contribuinte, senão do juiz do Trabalho a constituir o crédito tributário. Dessa forma, de maneira nenhuma confunde-se: com o lançamento de ofício (art. 149, CTN), com o “autolancamento” (art. 150, CTN) tampouco com o lançamento

por declaração (art. 147, CTN). Estamos tratando de nova forma de constituição do crédito tributário⁵⁷.

“[...] Convém registrar, neste ponto, que o Código Tributário Nacional, em nenhum momento, alude à possibilidade de o crédito tributário ser constituído por ato judicial. As Emendas Constitucionais nº 20/98 e nº 45/2004, porém, alteraram a redação do art. 114 do Texto Maior, prescrevendo ao juiz do trabalho a execução de ofício das contribuições previdenciárias decorrentes das sentenças que proferir. Com tal determinação, **criou nova modalidade de lançamento: “lançamento por ato do Poder Judiciário”!**⁵⁸”. (grifei).

Concordamos com o raciocínio de Fabiana Del Padre Tomé, discordando apenas da opção de nomear essa nova forma de constituição do crédito tributário, não prevista no Código Tributário Nacional, de “lançamento”. Com isso zelamos pela coerência com a qual interpretamos o Código linhas acima: lançamento seria exclusivamente a norma individual e concreta emanada da autoridade administrativa, nos termos do artigo 142, do Código. Assim, trataremos o ato judicial como norma individual e concreta constitutiva do crédito tributário.

Pois bem. Como vimos, o conflito suscitado no seio de uma relação jurídica de direito material é o pressuposto para a instauração do processo. Canalizando esse pressuposto, a provocação da parte (por meio da inicial) retira o Estado de sua posição de inércia, tornando legítima sua interferência no processo. O Estado, então, investido do dever de jurisdição e voltado à composição de conflitos, deverá ao final do processo, emitir norma individual⁵⁹ e concreta (tutela jurisdicional) resolvendo o conflito posto.

E por isso se diz que a atividade de julgar é uma atividade de introduzir normas individuais e concretas no sistema. A concretude decorre dos fatos (provados) e a individualidade da destinação específica aos sujeitos do processo, que deverão cumprir os termos precisos das relações jurídicas que a eles foram determinadas pela autoridade competente.

⁵⁷ Vale destacar que, além de nova e excepcional, essa é a única forma de constituição do crédito tributário (autorizada pela Constituição) emanada de pessoa diversa da autoridade administrativa e do particular.

⁵⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. In. Inconstitucionalidade da Execução de Contribuições Previdenciárias pela Justiça do Trabalho, p.7.

⁵⁹ De acordo com Paulo Cesar Conrado, a tutela jurisdicional é norma individual e concreta produzida pelo Estado-juiz à guisa de compor o conflito verificado em relação jurídica. Assim, a tutela jurisdicional responde pela definição da conduta das partes envolvidas no conflito de interesses levado ao conhecimento do Estado-juiz, vinculando-as. In. Execução Fiscal, 2ª ed. Noeses, São Paulo: 2015.

E assim é também com as demandas trabalhistas originadas sob o pressuposto de violação, potencial ou efetiva, de direitos subjetivos verificados no bojo das relações de emprego (conflito). O juiz do trabalho, investido do dever de jurisdição, deverá compor conflito de natureza trabalhista, e, ao final, emitir norma individual e concreta (tutela jurisdicional) resolvendo o conflito posto, com base no direito positivo.

Contudo, no mais das vezes, especialmente diante de demandas trabalhistas, o juiz não emite apenas uma única norma individual e concreta, senão várias. Isso porque, para cada violação de direito alegada, há um suporte jurídico a ser acionado capaz de fundamentar a decisão:

“Cada vez que decide em um processo, prolatando sua decisão, **o julgador delibera acerca de uma ou mais de uma demanda**. Busca o fundamento no direito positivo para verificar se o reclamante, em uma ação trabalhista, tem direito ao pagamento de salários atrasados, horas extras, férias não gozadas ou até mesmo indenizações.

Muito embora a maior parte das vezes estipule em sua sentença obrigações de pagar uma quantia determinada, não se pode dizer que cada um dos componentes dessa monta tem o mesmo fundamento legal. Paga-se horas extras trabalhadas e não previamente computadas segundo certos pressupostos factuais que não são os mesmos das indenizações por assédio moral. Isso porque **as normas que tratam esses direitos são diversas, tendo pressupostos diferentes e consequências também distintas**. Ainda que a obrigação imputada ao empregador seja da mesma espécie, pagar, não se pode dizer que são oriundas da mesma norma.

É por isso que, **ao decidir, a autoridade judicial, no mais das vezes, é responsável pelos atos de aplicação de várias normas, cada uma com os seus pressupostos fácticos a demandar provas que os documentem, cada uma com regimes diversos** cuja boa observância é requisito à manutenção das decisões no sistema, evitando sua reforma pelos tribunais superiores [...] ⁶⁰”. (grifei).

Tudo isso para afirmar que a decisão do juízo do trabalho que condene o empregador a pagar verbas salariais em razão do vínculo de emprego (hipótese do art. 114, VIII da Constituição) não insere apenas norma que atesta a existência de vínculo empregatício e o dever do empregador de remunerar o empregado, mas também, por consequência, norma que reconhece o evento conotado na hipótese de incidência das contribuições previdenciárias e o

⁶⁰ LINS, Robson Maia. Os institutos da prescrição e da decadência do direito tributário nas execuções de contribuições previdenciárias na Justiça do Trabalho. São Paulo: 2014, p. 3.

dever de recolhe-las ao Fisco. Afinal, como vimos, o dever de remunerar, objeto da demanda trabalhista, é justamente o evento previsto na hipótese de incidência das contribuições previdenciárias.

Assim, é possível identificar, em toda a decisão trabalhista que condene ao pagamento de verbas salariais: normas trabalhistas, às quais deve-se aplicar o regime formado pelas normas do Direito do Trabalho; e normas tributárias que devem ser submetidas a todos os dizeres legais que disciplinam essa atividade arrecadatória⁶¹.

Logo, podemos concluir que o artigo 114, VIII da Constituição investe o juiz do trabalho de uma dupla competência: (i) a competência jurisdicional para processar, julgar e executar de ofício as contribuições do artigo 195, I, “a”, e II; e, precedentemente, (ii) a competência (tipicamente) administrativa para constituir o crédito previdenciário. Nessa linha, o magistrado será responsável por formalizar o crédito tributário a ser executado e, logo em seguida, orientar os atos de constrição e expropriação patrimoniais contra o contribuinte em caso de seu inadimplemento.

3.2. A constituição do crédito tributário em desfavor do sócio-gerente no caso de redirecionamento da Execução Fiscal

Avançando à segunda hipótese de interferência atípica do Poder Judiciário no procedimento de constituição do crédito, deparamo-nos com a fase processual executiva-fiscal.

Execução fiscal é espécie processual, enquadrada na categoria das execuções por quantia certa do Código de Processo Civil (2015), regida por diploma normativo próprio: a Lei nº 6.830/80. De acordo com a referida lei, fiscal será a execução que, a um só tempo, tiver por sujeito ativo a Fazenda Pública e, por objeto, (o crédito inscrito em) a dívida ativa.

Ademais, a execução fiscal é espécie de execução escorada em título executivo extrajudicial. E o ordenamento jurídico confere ao título executivo extrajudicial a condição de atestar a existência de uma relação jurídica de direito material, dispensando a necessidade do juízo instalar um processo de conhecimento para emitir parecer declaratório e/ou constitutivo

⁶¹ Idem. *Ibidem*.

de direito. Disso decorre que nos processos executivos a função jurisdicional ocupam-se exclusivamente da satisfação da obrigação⁶² disposta no título executivo.

O título executivo extrajudicial que ampara as execuções fiscais e, corporifica seu objeto (dívida ativa) é a Certidão de Dívida Ativa (CDA)⁶³. A CDA é um reflexo do termo de inscrição em dívida ativa da Fazenda Pública, e contém os mesmos elementos⁶⁴ desta. Ambos (o termo de inscrição e a CDA) são resultados de um procedimento administrativo derivado da prévia constituição do crédito tributário:

“A teor do parágrafo 3º do art. 2º da Lei n. 6.830/80, possível dizer, ademais, que o Termo de Inscrição – assim como seu “espelho”, a Certidão de Dívida Ativa – é o resultado prático do procedimento administrativo de controle de legalidade, procedimento esse que **pressupõe a prévia constituição do crédito exequendo por meio de um outro instrumento reconhecido como legítimo pelo sistema (é o caso do lançamento [...])** e que consiste, basicamente, na apuração da liquidez e da certeza do crédito precedentemente constituído [...]”⁶⁵ (grifei).

Assim, como toda tutela executiva depende de título executivo (art. 783, do CPC) para sua instauração, a execução fiscal (espécie de tutela executiva) escora-se na CDA (título executivo extrajudicial)⁶⁶.

Ora, por sua vez, a CDA é produzida por procedimento administrativo de controle de legalidade quando do inadimplemento da obrigação tributária por parte do contribuinte. Logo, para lavrar a CDA, necessário antes constituir o crédito tributário. Então, se a CDA é imprescindível à instauração de processo executivo-fiscal, e esta, a seu turno, depende da

⁶² CONRADO, Paulo Cesar. Execução Fiscal. São Paulo: Noeses, 2017, 3ª ed.

⁶³ BRASIL. Código de Processo Civil (2015). Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 17 mar. 2015. Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais [...] IX – a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei; [...]”.

⁶⁴ BRASIL. Lei Federal nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 24 set. 1980. Art. 2º, §6º.

⁶⁵ CONRADO, Paulo Cesar. Execução Fiscal. São Paulo: Noeses, 2017, 3ª ed, p. 87.

⁶⁶ Vale destacar que para além do papel de título executivo constitutivo da dívida ativa da União, a Certidão de Dívida Ativa é fundamental como integrante da inicial, conforme disposição do §1º, art. 6º da Lei Federal 6.830/80: Art. 6º [...]§ 1º - A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita [...].

constituição do crédito, forçoso concluir que a execução fiscal depende diretamente da (forma de) constituição do crédito tributário.

Esse procedimento administrativo de controle de legalidade é conduzido por agente específico, nos termos do §4º, art. 2º, da Lei 6.830/80, a saber a Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN). A PFN encarrega-se de constituir o crédito tributário e lavrar o título executivo (CDA) na esfera administrativa. Judicialmente, a PFN é responsável por representar a União nas execuções fiscais⁶⁷. É natural que assim seja, pois, para além da prerrogativa de título executivo extrajudicial, como já referido, a CDA é parte integrante da petição inicial na execução fiscal⁶⁸.

Disso decorre que, em princípio, tudo o que diz respeito à dívida ativa, isto é, os elementos referidos no §5º, art. 2º, da Lei nº 6.830/80⁶⁹, e neste caso, especialmente, a parte passiva legitimada, devem ser extraídos a partir do simples exame da inicial e da CDA.

De acordo, pois, com o artigo 4º da Lei nº 6.830/80, pode ser parte passiva dos feitos executivo-fiscais não apenas o devedor, isto é, aquele que aparece indicado na CDA, mas também o fiador, o espólio, a massa, os sucessores a qualquer título e o responsável nos termos da lei⁷⁰.

⁶⁷ CONRADO, Paulo Cesar. Execução Fiscal. São Paulo: Noeses, 2017, 3ª ed, p. 91.

⁶⁸ BRASIL. Lei Federal nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 24 set. 1980. Art. 6º - A petição inicial indicará apenas: I - o Juiz a quem é dirigida; II - o pedido; e III - o requerimento para a citação. § 1º - A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita. § 2º - A petição inicial e a Certidão de Dívida Ativa poderão constituir um único documento, preparado inclusive por processo eletrônico [...].

⁶⁹ BRASIL. Lei Federal nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 24 set. 1980. Art. 2º [...] § 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter: I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros; II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato; III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida; IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo; V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida. § 6º - **A Certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente [...].**

⁷⁰ BRASIL. Lei Federal nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 24 set. 1980. “Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra: I - o devedor; II - o fiador; III - o espólio; IV - a massa; **V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado;** e VI - os sucessores a qualquer título [...]”. (grifei).

Note, porém, que todas as pessoas passíveis de ocupar a posição do devedor (fiador, espólio, massa e os sucessores a qualquer título) guardam com o próprio devedor algum vínculo jurídico relevante:

“[...] tirante o fiador, cuja legitimidade é haurida em função do compromisso por ele assumido no curso do processo executivo, todos os outros (espólio, massa, sucessores a qualquer título) recebem, do sistema, o rótulo de legitimidade passiva em função de sua condição jurídica de sucessores do devedor; sua legitimidade deriva, pois, de verdadeiro imperativo lógico: os eventos deflagrantes de sucessão [...] são implicativos do desaparecimento jurídico da pessoa do devedor, circunstância que impõe, de duas uma, ou o cometimento da legitimidade a outro sujeito (o sucessor [...]), ou a extinção do processo executivo, à falta de sujeito passivo”⁷¹.

Mas esse raciocínio não se aplica ao responsável. O responsável não se torna legitimado diante da hipótese de desaparecimento do devedor, posto que não ocupa condição jurídica de sucessor. O responsável torna-se parte legítima processual se incorrer na prática de algum evento considerado normativamente relevante para concorrer, juntamente com o devedor, no feito executivo-fiscal⁷².

Isso porque, ordinariamente, a obrigação executada opõe-se à figura do contribuinte (devedor, no processo), pessoa que se encontra juridicamente vinculada ao fato gerador. Todavia, a obrigação tributária pode ser excepcionalmente canalizada em face de terceiro, caso ele incorra na prática de algum dos eventos previstos no artigo 135 do Código Tributário Nacional. Só assim estará autorizada a Fazenda a promover execução contra o contribuinte (devedor) e contra terceiro (responsável):

“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*”.** (grifei).

⁷¹ CONRADO, Paulo Cesar. Redirecionamento como forma (esdrúxula) de constituição da obrigação tributária (relativamente ao terceiro-responsável) e de aparelhamento da lide executiva fiscal (contra aquele mesmo terceiro). In. Processo Tributário Analítico, vol. II. Coord. Paulo Cesar Conrado. São Paulo: Noeses, 2013.

⁷² CONRADO, Paulo Cesar. Redirecionamento como forma (esdrúxula) de constituição da obrigação tributária (relativamente ao terceiro-responsável) e de aparelhamento da lide executiva fiscal (contra aquele mesmo terceiro). In. Processo Tributário Analítico, vol. II. Coord. Paulo Cesar Conrado. São Paulo: Noeses, 2013.

Esta é precisamente a hipótese que ora cuidamos neste trabalho, isto é, hipótese de terceiro ao qual é atribuída a condição de responsável diante da prática dos atos descritos no artigo 135 do Código. Mais especificamente, trata-se da responsabilização do sócio com poderes de gerência se presumida a dissolução irregular da sociedade.

In casu, o suporte fático-normativo ensejador da responsabilidade do terceiro encontra-se disposto na súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça:

*“Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, **legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente**”* (Súmula 435, STJ. 1ª Seção, j. 14/4/2010, DJe 13/52010, grifei).

Por dissolução irregular entende-se o encerramento inidôneo da sociedade, isto é, sem o devido processo legal para sua liquidação. Contudo, para o E. Superior Tribunal de Justiça, a mera não comunicação de alteração de endereço aos órgãos competentes é causa suficiente para presumir que a pessoa jurídica deixou de exercer suas atividades empresárias, e, assim, configurar a dissolução irregular.

Na prática, a pedido do exequente e a mando do juízo executório, o oficial de justiça dirige-se ao endereço informado como sede pela sociedade aos órgãos públicos - e, especificamente à Fazenda, como domicílio fiscal - a verificar se a empresa opera no local. Se não localizada, o oficial certifica. E a certidão do oficial de justiça é documento hábil para presumir o encerramento irregular e, conseqüentemente, ensejar a responsabilização do sócio-gerente.

Com isso, o sócio passará a compor o polo passivo da demanda na condição de responsável tributário. Citado, deverá saldar o débito ou indicar bens à penhora. Assim, o sócio-gerente submete seu patrimônio inteiramente à garantia do crédito tributário executado, ficando seus bens sujeitos à constrição e à expropriação estatais.

Contudo, como aventamos, em regra, a obrigação tributária opõe-se ordinariamente à figura do contribuinte-devedor, não contra terceiro. Corrobora esse entendimento a súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça ao determinar que o sócio-gerente não responde pelas obrigações tributárias inadimplidas pela sociedade, mesmo se esta não possuir bens suficientes para saldar o débito junto ao Fisco:

“O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente” (Súmula 430, 1ª Seção, j. 24/3/2010, DJe 13/05/2010).

Isso implica dizer que, para ser responsabilizado pelas obrigações tributárias da sociedade, não basta o inadimplemento da obrigação tributária por parte da sociedade. Antes, o sócio-gerente, na qualidade de terceiro, deve incorrer na conduta descrita no artigo 135 do Código Tributário Nacional. Essa é, pois, precisamente a hipótese do inciso III do artigo 135 do Código.

Assim, consolidemos nossas premissas. De um lado (i) a responsabilidade do sócio-gerente pelas obrigações tributárias da sociedade é excepcional (súmula 430, STJ), sendo excepcional (ii) essa responsabilidade decorre de norma específica: o inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional prevê a responsabilidade do sócio-gerente diante da prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei (ou a contratos sócias e estatutos). De outro, (iii) a dissolução irregular da sociedade é causa presuntiva de responsabilização do sócio-gerente (súmula 435, STJ).

Concluimos, então, subsumindo a premissa menor (iii) à maior (ii), ou o entendimento da súmula 435 ao artigo 135, III do Código, que **a dissolução irregular é hipótese de infração à lei**. Essa é, pois, a causa da responsabilização do sócio-gerente.

Todavia, vale ressaltar que para atribuir responsabilidade tributária não basta a mera prática do ilícito, mas sim que esse ilícito praticado implique o inadimplemento da obrigação tributária por parte da pessoa jurídica (súmula 430, STJ). Dessa forma, o ato do sócio-gerente de encerrar irregularmente a sociedade, subsumindo-se à hipótese de ilícito, deve provocar o inadimplemento da obrigação tributária da sociedade.

Contudo, como bem sinaliza Luís Claudio Ferreira Cantanhede⁷³, a literalidade do *caput* do artigo 135, do Código, ao trazer a expressão “resultantes”, sugere que a responsabilidade ali prevista restringe-se aos ilícitos (“atuação com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto”) **anteriores** ao evento que gerou a obrigação tributária. Em outras palavras, a responsabilidade só é atribuída às obrigações tributárias originadas pela prática do ilícito.

⁷³ CANTANHEDE, Luís Claudio Ferreira. “O redirecionamento da execução fiscal em virtude do encerramento irregular da sociedade executada e o incidente de desconsideração da personalidade jurídica”. In. O Novo CPC e seu impacto no Direito Tributário. Coord. Paulo Cesar Conrado e Juliana Furtado Costa Araújo. São Paulo; Fiscosoft, 2015.

Ora, o encerramento da sociedade sempre se verificará posteriormente à ocorrência do fato gerador, e, logo, a obrigação tributária não poderia ser resultante deste ilícito.

Por outro lado, embora, de fato, o encerramento da sociedade não impacte a ocorrência do evento tributário – e aqui (frise-se) a obrigação não seria “resultante” desse evento –, compromete, sem dúvida, o adimplemento da obrigação. Pois é esse o entendimento construído nos precedentes do E. Superior Tribunal de Justiça que formaram a súmula 435: a ação do sócio-gerente de dissolver a sociedade irregularmente tem por objetivo (presumido) inadimplir a obrigação tributária da sociedade, configurando, assim, um ilícito e, logo, subsumindo-se à previsão do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

Portanto, a responsabilização do sócio-gerente pelos débitos fiscais da sociedade só se dá por meio da conjugação do “inadimplemento da obrigação tributária” e da “prática do ato ilícito que lhe deu causa” (*in casu*, dissolução irregular). Em outras palavras, o sócio-gerente só será responsabilizado pelos débitos da sociedade se o encerramento irregular, como ilícito, gerar o inadimplemento da obrigação tributária da sociedade.

A crítica a esse entendimento, todavia, não está na conclusão do silogismo, a saber, o encerramento irregular é um ilícito ensejador da responsabilização do sócio pelas obrigações da sociedade. Mas, na premissa que admite **presumir** o encerramento irregular da sociedade a partir da não localização da empresa em seu domicílio fiscal. E, mais, a partir dessa presunção, fazer do sócio-gerente corresponsável tributário, no curso do processo, sem figurar como parte passiva nos instrumentos administrativos (lançamento, termo de inscrição e CDA) que amparam a execução.

Em outras palavras, não localizar a empresa em seu domicílio fiscal configura automaticamente ilícito que atribui responsabilidade ao sócio-gerente pelos débitos fiscais da empresa, culminando na execução de seu patrimônio.

Nesse sentido, o juízo da execução fiscal, apenas em posse da certidão do oficial de justiça, e amparado por disposição sumular, passa a constituir a obrigação tributária em face do sócio-gerente e, em seguida, executar a dívida fiscal da sociedade, atingindo o patrimônio do agora corresponsável, sem qualquer procedimento administrativo anterior.

Atenhamo-nos um tanto nesta questão. Como desenvolvido, é a partir do simples exame da certidão de dívida ativa, que sacamos todos os elementos necessários para instruir a inicial e propulsionar a execução fiscal. Entre eles, cuidamos aqui especialmente da parte passiva

legitimada. Aditivamente, é procedimento administrativo de controle de legalidade que permite apurar e documentar os fatos implicativos da obrigação tributária (natureza do débito, credor, devedor, etc.) e, conseqüentemente, lavrar a CDA que instrui a execução.

Entretanto, se o fato implicativo da responsabilidade de terceiro só é verificado no curso do processo de execução, não poderia de forma alguma ser apurado no momento da lavratura da CDA. Logo, o terceiro-responsável não constaria como parte passiva legitimada na CDA tampouco na inicial.

É exatamente o caso ora tratado (de encerramento irregular da sociedade como causa para o redirecionamento da execução à pessoa do sócio-gerente). Isso porque, nenhuma informação se pode obter do sócio, na condição de responsável, a partir do exame da inicial e da CDA, nem tampouco a partir do lançamento. E daí justamente afirmar que tal hipótese é excepcional, porque não pode a Fazenda cobrar uma dívida inscrita em nome de uma pessoa ou estender a cobrança a pessoas que não constem no termo de inscrição ou na CDA:

“Se a dívida é inscrita em nome de uma pessoa, não pode a Fazenda ir cobrá-la de outra nem tampouco pode a cobrança abranger outras pessoas não constantes do termo e da certidão, salvo, é claro, os sucessores, para qualquer acerto judicial ou administrativo. Em suma, corresponsabilidade tributária não pode, em regra, decorrer de simples afirmação unilateral da Fazenda no curso da execução fiscal”⁷⁴.

Claro, como já referimos, o fato que dá causa à responsabilidade do terceiro (o encerramento irregular da sociedade), além de não se confundir com o fato gerador da obrigação tributária (o que, neste caso, permitiria qualifica-lo já inicialmente como sujeito passivo), só pode ser apurado no curso da execução, isto é, de todo o modo após o ajuizamento da inicial. E por isso nosso esforço primordial em explicar o fundamento da responsabilidade do sócio-gerente como hipótese de subsunção ao art. 135, III, do Código, capaz de arrastá-lo a compor o polo passivo da execução.

⁷⁴ JÚNIOR, Humberto Theodoro, citando Silva Pacheco, Lei de execução fiscal, 11 ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p.40.

Daí justamente decorre o vocábulo empregado no enunciado da súmula 435 ser “*redirecionamento*”, pois, a execução proposta de início contra o contribuinte é, no curso do processo, (re)direcionada contra o terceiro-responsável⁷⁵.

Com efeito, a obrigação do sócio-gerente, atribuída sua corresponsabilidade no curso do processo a partir da constatação do encerramento irregular da sociedade, não é constituída administrativamente (por meio do lançamento), mas sim judicialmente.

Daí justamente a razão de Paulo Cesar Conrado chamar essa forma de constituição da obrigação tributária de esdrúxula. Pois, ora, aquilo que originalmente competiria exclusivamente à Administração, isto é, constituir o fato originário da responsabilização (item “i”) e a obrigação dele decorrente (item “ii), por meio do lançamento (conforme art. 142, do CTN), nos casos de redirecionamento à pessoa do sócio-gerente, constatado o encerramento irregular da sociedade, passa a ser operacionalizado pelo juiz⁷⁶. De modo que:

“[...] o juiz, a um só tempo, (i) constitui o “fato gerador” da corresponsabilidade (e para tanto toma, a título e linguagem referencial, a certidão produzida, por exemplo, por seu oficial de justiça), (ii) constitui, da mesma forma, a obrigação derivada daquele fato, (iii) atribui força executiva a essa obrigação, (iv) faz inserir, no polo passivo da demanda executiva já instaurada, esse outro sujeito (o terceiro-responsável), (v) ordena a canalização dos atos de execução em seu desfavor”.⁷⁷

⁷⁵ CONRADO, Paulo Cesar. Redirecionamento como forma (esdrúxula) de constituição da obrigação tributária (relativamente ao terceiro-responsável) e de aparelhamento da lide executiva fiscal (contra aquele mesmo terceiro). In. Processo Tributário Analítico, vol. II. Coord. Paulo Cesar Conrado. São Paulo: Noeses, 2013, p. 189.

⁷⁶ “E é certo dizer, para além da mera referência a esse plexo de atos, que os dois itens (i) e (ii) revelam, em rigor, atividade tal qual a que, administrativamente, se qualificaria como lançamento”. Mais: o ato referido no item (iii) equivale, eficazmente, ao de inscrição em dívida ativa; os dois itens (iv) e (v), finalmente, representam atividade perfeitamente equiparável à de ajuizamento da execução fiscal. Tudo, com o óbvio detalhe, de estar sendo diretamente efetivado por mãos judiciais”. CONRADO, Paulo Cesar. Redirecionamento como forma (esdrúxula) de constituição da obrigação tributária (relativamente ao terceiro-responsável) e de aparelhamento da lide executiva fiscal (contra aquele mesmo terceiro). In. Processo Tributário Analítico, vol. II. Coord. Paulo Cesar Conrado. São Paulo: Noeses, 2013, p. 189.

⁷⁷ CONRADO, Paulo Cesar. Redirecionamento como forma (esdrúxula) de constituição da obrigação tributária (relativamente ao terceiro-responsável) e de aparelhamento da lide executiva fiscal (contra aquele mesmo terceiro). In. Processo Tributário Analítico, vol. II. Coord. Paulo Cesar Conrado. São Paulo: Noeses, 2013, p. 189.

4. IMPLICAÇÕES E IMPACTOS DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO PODER JUDICIÁRIO

Alcançamos, pois, este último capítulo preocupados com as implicações que as duas hipóteses de interferência atípica do Poder Judiciário no procedimento de constituição do crédito tributário geram à dinâmica do processo tributário, especialmente no que diz com **(i) o exercício da ampla defesa e do contraditório** e **(ii) a aplicação dos institutos da prescrição e da decadência**.

Outrossim, ao discorrer sobre essas formas de constituição do crédito, tão somente estaríamos denunciando sua atipicidade à tradicional dogmática do direito tributário. O esforço deste Capítulo, passo adiante, volta-se aos impactos gerados aos sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária.

4.1. Ampla defesa e contraditório

O direito de defesa traduzido no artigo 5º, LV, da Constituição, assegura aos litigantes e aos acusados em geral, “[...] *em processo judicial ou administrativo [...], o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*”.

O direito de defesa, vale destacar, não se resume a um mero direito de manifestação no processo, senão a uma pretensão à tutela jurídica (como referimos no Capítulo II deste trabalho). Desse modo, o direito expresso no artigo 5º, LV, da Constituição, em verdade, desdobra-se noutros direitos:

- “- *direito de informação* [...], que obriga o órgão julgador a informar às partes os atos praticados no processo e sobre os elementos dele constantes;
- *direito de manifestação* [...], que assegura a possibilidade de manifestação, oralmente ou por escrito, sobre os elementos fáticos e jurídicos constantes do processo;
- *direito de ver seus argumentos considerados*, que exige do julgador capacidade de apreensão e isenção de ânimo [...] para contemplar as razões apresentadas”⁷⁸.

⁷⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de Direito Constitucional, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 436.

Vale destacar que tais garantias não se limitam à via judicial, estendendo-se também à instância administrativa⁷⁹. Especialmente em relação ao Direito Tributário, no curso do processo de positivação, quando da constituição do crédito por autoridade pública, o sujeito passivo deve ser notificado, a fim de ser-lhe aberta a oportunidade de defender-se.

Isto é, recebida a notificação para o pagamento, confere-se oportunidade ao contribuinte questionar o procedimento de constituição do crédito ou a sua própria exigibilidade perante a Administração Pública, mediante impugnação administrativa. Contudo, se o crédito é constituído no curso do processo judicial (quer trabalhista, quer executivo) suprime-se a via administrativa.

4.1.1. Exercício da ampla defesa e do contraditório nos casos em que o juiz do trabalho constitui o crédito previdenciário

Não obstante essa nova forma de constituição do crédito tributário (pela Justiça do Trabalho) não encontrar respaldo na tradicional dogmática do direito tributário tampouco no Código Tributário Nacional, deflui diretamente de competência constitucional, *vis a vis* a chancela da Carta Magna, como norma fundamental do Sistema Jurídico pátrio.

Então, a princípio, descansamos diante da existência de qualquer problema de ordem jurídica, de modo que todo o incômodo quanto a essa nova forma de constituição do crédito decorre tão somente de sua atipicidade.

Não nos enganemos: esta mesma Carta que atribui competência atípica à Justiça do Trabalho para processar, julgar e executar de ofício as contribuições previdenciárias do art. 195, I, “a”, e II (art. 114, VIII), assegura aos litigantes “*em processo judicial ou administrativo [...] o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*” (artigo 5º, LV).

Com a especial diferença de que o *status* normativo conferido às disposições do artigo 5º da Constituição é de princípio fundamental. Veda-se a mutabilidade dos princípios fundamentais por proteção de cláusula pétrea. De modo que toda e qualquer reforma à Constituição por meio das Emendas Constitucionais não pode de maneira nenhuma alterar (a não ser para ampliar) direitos e garantias fundamentais elencados no artigo 5º da Constituição.

⁷⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de Direito Constitucional, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 450

Trata-se, na verdade, do espírito republicano alçado na Constituinte de 1988, oportunidade em que Poder Constituinte Originário elegeu valores essenciais ao Estado Democrático de Direito sobre o qual se funda a República Federativa do Brasil, limitando o Poder Constituinte Reformador de alterar certas matérias, as cláusulas pétreas, previstas no artigo 60, §4º, da Constituição⁸⁰. Dentre eles, no inciso IV, os direitos e as garantias individuais.

O artigo 5º da Constituição apresenta um rol, não exaustivo, mas exemplificativo (conforme aponta o parágrafo 2º do mesmo artigo⁸¹) dos direitos individuais, de modo que, em matéria tributária, há também direitos, obrigações e deveres relativos ao contribuinte diante das pretensões tributantes do Estado. Os chamados princípios constitucionais tributários, previstos no capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional, também gozam de especial proteção do ordenamento jurídico e impedem que os interesses do Estado se sobreponham aos direitos e garantias do contribuinte⁸².

Ora, se é certo que ao contribuinte, no curso do processo de positivação do direito tributário, é conferido o direito de recorrer ao Judiciário diante de lesão ou ameaça a direito (art. 5º, XXV) pelo Fisco e, ainda mais, já como parte processual (isto é, litigante), é-lhe assegurado a proteção às garantias de ampla defesa e contraditório (art. 5º, LV), dentro do espectro do chamado devido processo legal, não menos certo a proibição ao Estado para não cercear tais prerrogativas (em nome de uma sede arrecadatória insaciável).

Considerando o exercício da ampla defesa e do contraditório no âmbito do Direito Tributário, quando da constituição do crédito, recebida a notificação para o pagamento, confere-se oportunidade ao contribuinte questionar o procedimento de constituição do crédito ou a sua própria exigibilidade perante a Administração Pública, mediante impugnação administrativa.

Como visto, em regra, e salvo erro do sujeito passivo, as contribuições previdenciárias são constituídas por norma individual e concreta emanada do próprio contribuinte, obedecendo à

⁸⁰BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Art. 60. [...]§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais [...]"

⁸¹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Art. 5º [...] § 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte [...].

⁸² TOMÉ, Fabiana Del Padre. In. Inconstitucionalidade da Execução de Contribuições Previdenciárias pela Justiça do Trabalho, p.7.

modalidade do lançamento por homologação (art. 150, CTN). Nesta situação, dispensa-se a instauração de processo administrativo, posto que os atos constitutivos da obrigação emanam todos do contribuinte, cabendo somente ao Fisco revisá-los⁸³.

Contrario sensu, quando a obrigação tributária é constituída unilateralmente pela autoridade administrativa, dentro do escopo do artigo 142 do Código, impõe-se a necessidade de oportunizar ao contribuinte a abertura de processo administrativo mediante impugnação do ato administrativo. Nesta oportunidade, em que o contribuinte resistirá à pretensão fiscal do Fisco, ser-lhe-á assegurado o exercício do contraditório e da ampla defesa, inerentes ao devido processo legal.

“[...] seja por meio da notificação (casos de lançamento), seja por meio da regular entrega da norma do contribuinte (casos de “autolançamento”), o contraditório tem por missão imediata aperfeiçoar a noção de intersubjetividade que é intrínseca ao direito, equivalendo, nesse particular, a um símbolo jurídico da ideia de “comunicação” ”⁸⁴.

Ora, nenhuma dessas situações alinha-se à presente hipótese (de constituição do crédito tributário por meio de ato judicial). Isso porque, como já assentamos, o Código Tributário não a contempla, tratando-se de inovação decorrente das reformas constitucionais das Emendas nº 20/98 e nº 45/04.

Nessa eira, a Lei nº 10.035/2000 alterou algumas das disposições da Consolidação das Leis do Trabalho (Decreto-lei nº 5.452 de 1943) a fim de compatibilizá-la com a reforma constitucional, estabelecendo regras procedimentais para a execução no processo trabalhista. Sistematiza Fabiana Del Padre Tomé:

“ (i) tratando-se de sentença líquida ou de homologação de acordo judicial, o julgador executará de ofício as contribuições que entender devidas;
(ii) tendo sido firmado acordo judicial, a decisão homologatória indicará a natureza jurídica das parcelas que este abranger, devendo o sujeito ativo da

⁸³ Este entendimento é sedimentado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Sobre isso ainda as palavras de Paulo Cesar Conrado: “[...] para os casos em que a norma individual e concreta que sucede a regra-matriz de incidência é expedida pelo próprio contribuinte (caracterizando-se a figura do “autolançamento”), o contraditório, antes de materializar-se pela notificação daquele (contribuinte), celebra-se mediante outra técnica: é que, admitida a possibilidade de o processo de positivação do direito tributário desenvolver-se a partir da produção de norma individual e concreta do contribuinte (“autolançamento”), é de se entender automaticamente invertida a noção de contraditório, não por outra razão senão porque, sendo produzida pelo contribuinte, a norma não lhe seria “comunicada”, mas sim à Administração, a favor da qual se canalizaria, então o conceito de contraditório [...]”. In. *Processo Tributário*, 3ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 65.

⁸⁴ CONRADO, Paulo Cesar. In. *Processo Tributário*, 3ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 65.

obrigação tributária ser intimado para manifestar-se caso haja verbas indenizatórias (art. 832, §§ 3º e 4º da CLT);

(iii) sendo as verbas ilíquidas, o contribuinte e a autoridade administrativa deverão ser intimadas para apresentar os cálculos de liquidação da contribuição previdenciária incidente, podendo os cálculos serem feitos, também, pelos órgãos auxiliares da Justiça do Trabalho (art. 879 da CLT). Se os cálculos forem efetuados pelos órgãos auxiliares da Justiça do Trabalho, o juiz deve intimar o sujeito ativo para manifestar-se”.

Claro está, pois, que não há a previsão de qualquer ato administrativo (quer de ofício ou simplesmente revisional) para formalizar o crédito tributário. A participação da Administração resume-se a manifestar-se acerca da correção dos valores liquidados (hipótese “iii”). Nesse sentido, a norma individual e concreta constitutiva da obrigação tributária decorre exclusivamente de ato judicial. Assim, o juiz do trabalho determina o valor devido a título de contribuição previdenciária e, em seguida, orienta os atos para sua execução.

Ainda mais grave se observarmos o entendimento do E. Tribunal Superior do Trabalho no julgamento do TST-AIRR-1.450/2005 (Rel. Min. Emmanoel Pereira, data de julgamento: 6/11/2007, DJU de 22/11/2007), vedando a autoridade administrativa (sujeito ativo da obrigação tributária) a insurgir-se contra os termos do acordo firmado na Justiça do Trabalho, no que toca a discordar das verbas consideradas indenizatórias e exigir a contribuição previdenciária em relação a elas.

Dessa forma, o crédito é constituído unilateralmente por sujeito alheio à relação jurídico-tributária, o juiz do trabalho, isto é, sem a participação da Administração e, especialmente, do contribuinte durante o processo trabalhista. Não há a abertura de oportunidade para a manifestação do contribuinte, para que possa exercer o contraditório e ampla defesa. O crédito tributário é constituído a arripio dos direitos do contribuinte.

4.1.2 Exercício da ampla defesa e do contraditório nos casos em que o juiz da execução constitui o crédito tributário em desfavor do terceiro-responsável

Retomemos algumas premissas já aventadas no Capítulo II deste trabalho para desenvolvermos este ponto.

Primeiro, dissemos, a certidão de dívida ativa (CDA) é o documento que instrui a petição inicial da execução fiscal e, a partir dela, pode-se sacar todos os elementos essenciais a respeito da relação jurídico-tributária (especialmente a natureza do objeto e o contribuinte-devedor).

Por segundo, a CDA decorre de procedimento administrativo de controle de legalidade tendente a apurar e documentar os fatos implicativos da obrigação tributária. Falamos aqui de lançamento tributário, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, “[...] *procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo* [...]”.

Logo, é por meio deste procedimento administrativo, a culminar com o lançamento, que deve ser apurado e comprovado o fato (com todos os requisitos exigidos por lei) implicativo da responsabilização de terceiros para com a obrigação tributária (*in casu*, hipótese do art. 135, III, CTN). De maneira que, notificado, poderá defender-se, sob a proteção das garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa e todos os meios a ela inerentes (ressaltamos), em sede administrativa (também).

De modo que, a partir da instrução administrativa, é que se confirmará, ou não, se o terceiro deve ser responsabilizado e, conseqüentemente, ser levado a compor o polo passivo da execução fiscal. Assim, sendo do Fisco a competência para indicar o sujeito passivo (art. 142, CTN), compete-lhe igualmente o ônus de provar se o terceiro a ser responsabilizado agiu com excesso de poderes ou defraudando lei, estatuto ou contrato social, no curso do procedimento administrativo.

“Com relação à corresponsabilidade de terceiros pelos créditos tributários inscritos em nome de outrem, o que não se sabe, antes do regular processo administrativo de lançamento e inscrição do crédito também contra o possível corresponsável, é justamente se o terceiro apontado é, ou não, um legítimo responsável tributário. É precisamente, portanto, sua qualidade de responsável tributário que está a reclamar acerto antes do ingresso da Fazenda em juízo executivo, pois do contrário estar-se-ia admitindo execução forçada sem título executivo e, conseqüentemente, sem a certeza jurídica da obrigação que se intenta realizar, sob coação estatal de medidas executivas concretas, imediatas e definitivas”⁸⁵.

“Ninguém será privado de sua liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”, reza o artigo 5º, LIV, da Constituição. Princípio aplicável em sede judicial e administrativa, reitere-se.

⁸⁵ JUNIOR, Humberto Teodoro. Lei de Execução Fiscal: Comentários e Jurisprudência, 8ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002, pag. 28.

Ora, na presente hipótese de redirecionamento, contudo, o fato implicativo da responsabilidade só virá a ser verificado no curso do processo de execução. Desse modo, o procedimento de controle de legalidade não seria capaz de apurar o fato jurídico da responsabilidade tampouco comprova-la. Consequentemente, a CDA, instruída pelo lançamento, não documentaria este terceiro no rol de devedores e, logo, a inicial, atrelada à CDA, não teria o condão de indicar o terceiro a compor o polo passivo da demanda.

E tudo isso para dizer que o terceiro-responsável não poderia exercer seu direito de defesa no processo administrativo. E, se como contra-argumento aventar-se que o juiz da execução conferirá ao terceiro-responsável o direito de defender-se, respeitando as garantias do devido processo legal, rebatemos ressaltando dois pontos.

Primeiro, o terceiro-responsável terá de apresentar defesa a fim de que a execução não seja aparelhada em seu desfavor quando já estiver como parte passiva da execução. Ora, a defesa, que deveria ser prévia à atribuição de sua responsabilidade e ao redirecionamento da execução, passa a ser repressiva. Isso leva-nos ao segundo ponto: o exercício de seu direito de defesa estará condicionado ao oferecimento de garantia em juízo. Ou seja, o patrimônio do terceiro-responsável é afetado antes de qualquer procedimento legal.

Outro ponto relevante é a disposição da súmula 435, STJ, pois permite **presumir** o encerramento irregular da sociedade a partir da não localização da empresa em seu domicílio fiscal. E a partir dessa presunção fazer do sócio-gerente corresponsável tributário. Em outras palavras, não localizar a empresa em seu domicílio fiscal configura automaticamente ilícito que atribui responsabilidade ao sócio-gerente pelos débitos fiscais da empresa, culminando na execução de seu patrimônio.

Traduzindo, aqui estamos diante de inversão do ônus da prova. Se, antes, competia ao Fisco provar a ilegalidade da conduta do sócio-gerente em sede administrativa para só assim trazê-lo ao polo passivo da demanda, por meio da súmula 435, (repita-se:) basta o oficial de justiça certificar que não encontrou a empresa em seu domicílio fiscal para **presumir** o encerramento irregular da sociedade, e lançar ao sócio, agora responsável tributário, o ônus de provar sua inocência.

E, como dissemos, seu direito de defesa estará relegado a momento último do processo e condicionado à prévia garantia da execução-fiscal. Parece-nos cerceamento de direito de defesa e uma clara afronta ao artigo 5º, LIV, LV, da Constituição.

Corroborar esta crítica a recente preocupação da PFN em reaver dívida na casa de R\$ 8 bilhões, contraída cumulativamente por mais de 300 mil pessoas jurídicas, nomeadamente “empresas zumbis”, por terem sido encerradas irregularmente⁸⁶.

A estratégia da PFN é responsabilizar os administradores dessas “empresas zumbis” com respaldo na Portaria PGFN nº 948/2017 (Publicação no DOU em 19/9/2017). Essa Portaria regulamenta o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR):

“Art. 1º Esta Portaria regulamenta o procedimento administrativo para apuração de responsabilidade de terceiros pela prática da infração à lei consistente na dissolução irregular de pessoa jurídica devedora de créditos inscritos em dívida ativa administrados pela PGFN”.

Além disso, nos termos do artigo 3º da Portaria nº 948/2017, o terceiro ao qual se pretende atribuir responsabilidade deverá ser notificado, conferindo-lhe oportunidade para apresentar impugnação administrativa contra a pretensão da Fazenda.

Ainda, de acordo com o artigo 9º, as disposições da indigitada Portaria regem-se pela Lei nº 9.784/1999 (lei que regula o processo administrativo no âmbito federal), que em seu artigo 3º determina;

“Art. 3º. O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

I - ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;

II - ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas;

III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;

IV - fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei” (grifei).

O artigo 3º da Lei nº 9784/99 olha diretamente para o direito de defesa previsto no artigo 5º, LV, da Constituição: assegurando o exercício do contraditório e da ampla defesa, com todos os recursos inerentes a ela.

Com efeito, a Portaria PGFN nº 948/2017 coaduna-se ao parecer desenvolvido linhas acima: a PFN reconhece a necessidade de procedimento administrativo (prévio), revestido das

⁸⁶ OLIVON, Beatriz. PGFN cobra R\$ 8 bilhões por meio de sócios de empresas irregulares. Valor Econômico, São Paulo, 11 dez. 2017. Tributário, disponível em: <http://www.valor.com.br/legislacao/5223337/pgfn-cobra-r-8-bilhoes-por-meio-de-socios-de-empresas-irregulares>.

garantias inerentes ao devido processo legal, para apurar o fato implicative da atribuição de responsabilidade a terceiro. O PARR, pois, deverá ser capaz de indicar e comprovar os indícios da ocorrência da dissolução irregular e fornecer informações sobre a pessoa jurídica (contribuinte) e sobre o terceiro que se busca responsabilizar.

Dessa forma, o terceiro a ser responsabilizado não mais poderá ser surpreendido com sua inclusão no polo passivo (no curso) do processo executivo-fiscal. Afinal, com base no resultado do PARR, a CDA já será lavrada com o nome do terceiro-responsável figurando como devedor, e, conseqüentemente, a inicial, instruída de igual forma. Tudo, desse modo, respeitando o devido processo legal no prévio procedimento administrativo.

Só assim, pois, comprovada a responsabilidade no âmbito administrativo (PARR) é que será autorizado o, eventual, ajuizamento da execução fiscal em nome do corresponsável. E, aqui, não mais falaríamos em hipótese atípica de constituição do crédito em face do terceiro pelo juiz da execução, posto que isso se daria administrativamente. Assim como não mais caberia falar em redirecionamento da execução fiscal, senão de direcionamento, vez que o terceiro-responsável já figuraria como devedor na CDA.

4.2. Prescrição e Decadência

Importante assentar, de partida, que os institutos da decadência e prescrição, como hipóteses de extinção da obrigação tributária, nos termos do artigo 156, V, do Código Tributário Nacional, como fatos jurídicos, traduzem-se também por meio de linguagem competente: norma individual e concreta indutora da extinção da obrigação tributária⁸⁷.

Decadência e prescrição extinguem a obrigação tributária por meio do desaparecimento do dever jurídico do qual estava investido o sujeito passivo e, em contrapartida, também (do desaparecimento) do direito do sujeito ativo (crédito). Enquanto a primeira extingue a obrigação tributária em momento anterior à constituição do crédito, a segunda extingue a obrigação no momento da exigibilidade. Mais especificamente, os institutos aparecem regulamentados pelos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional.

A decadência diz com o decurso de tempo de cinco anos, contados, em regra da ocorrência do evento descrito na hipótese de incidência até a materialização desta hipótese por meio da

⁸⁷ CONRADO, Paulo Cesar. In. Processo Tributário, 3ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 69.

constituição da obrigação tributária por norma individual e concreta. Entretanto, na verdade, a definição do termo *a quo* dependerá da forma de constituição do crédito tributário, obedecendo ora à regra do artigo 150, §4º, ora a regra do artigo 173, ambos do Código Tributário Nacional.

Para este estudo, todavia, basta-nos assentar (i) o termo *a quo* relacionado à ocorrência do fato gerador e (ii) o termo *ad quem* atrelado à constituição do crédito tributário.

A prescrição, por sua vez, diz respeito ao transcurso do tempo para exercer o direito de ação de cobrança do crédito tributário. Para sua verificação, necessário (i) a existência de uma ação exercitável (*actio nata*), (ii) inércia do titular do direito de ação, ao não exercê-lo, (iii) prolongamento dessa inércia por um período de tempo e (iv) a ausência de fato ou ato ao qual a lei atribua eficácia para interromper (ou suspender) o curso desse prazo⁸⁸.

O prolongamento da inércia do titular do direito de ação deve se dar por cinco anos: conta-se a partir da constituição definitiva do crédito tributário até a efetivação de uma das hipóteses de interrupção previstas no parágrafo único, art. 174, do Código Tributário Nacional.

Em suma, até a constituição do crédito tributário, contabiliza-se o prazo decadencial, de cinco anos, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte à data do fato gerador. Após a constituição do crédito não há mais que se falar em decadência, senão em prescrição, contabilizando-se o prazo quinquenal a partir da constituição definitiva do crédito até a ocorrência de uma das hipóteses do parágrafo único do art. 174.

4.2.1. Aplicação dos institutos da decadência e da prescrição nos casos em que o juiz do trabalho constitui o crédito previdenciário

Tendo assentado sumariamente os institutos, resta-nos analisar sua aplicação na hipótese de o juiz do trabalho constituir o crédito previdenciário no curso do processo trabalhista.

Quanto à decadência, grandes dificuldades parecem inexistir quanto à definição do termo inicial para a contagem do prazo. Afinal, como vimos, a norma individual e concreta constitutiva do crédito tributário é o ato judicial, de modo que a decadência operar-se-ia naturalmente: cinco anos da ocorrência do fato gerador até a decisão do juiz do trabalho.

⁸⁸ LEAL, Antônio Luis da Câmara. In. Da prescrição e da decadência. Forense: Rio de Janeiro, 1982, p. 25.

Logo, assentamos: o termo *a quo* será a data da prestação do serviço, isto é a data em que se considera ocorrido o fato gerador (dever de remunerar, artigos 21, 22, I, e 28 da Lei nº 8.212/91) nos termos do artigo 43, §2º da Lei nº 8.212/91.

A definição do termo *ad quem*, no entanto, merece cuidados, pois a constituição do crédito previdenciário (fato jurídico terminativo do prazo decadencial) veicula-se, como vimos, por meio de norma individual e concreta, isto é, a sentença judicial que determinar o pagamento. Contudo, neste mesmo instante, passa-se a ser exigível o crédito previdenciário.

De modo que, num mesmo documento (sentença trabalhista) e átimo temos: (i) a verificação do fato gerador previsto na hipótese de incidência da contribuição previdenciária (dever de remunerar), (ii) a constituição do crédito previdenciário impositiva da exigibilidade da contribuição previdenciária – uma vez determinado o dever de remunerar aciona-se imediatamente o dever de recolher a contribuição previdenciária -, e (iii) a execução judicial dessa mesma contribuição⁸⁹. Assim, não há por onde cogitar-se a decadência.

Com relação à prescrição, desde logo parece um tanto contraditório conceber hipótese de prescrição (na sua modalidade usual) se o processo já está em curso e, mais, se o crédito já está sendo exigido, afinal, não haveria ajuizamento de ação para cobrança do crédito e, portanto, não seria esta a hipótese de interrupção do prazo quinquenal. Não há, pois, também como cogitar-se prescrição nos moldes do Código Tributário Nacional.

Contudo, não quer isso dizer que a cobrança das contribuições previdenciárias do art. 195, I, “a”, e II, seja ilimitada, no tempo. Na verdade, não se submete apenas à disposição do Código Tributário Nacional. Mas, deve obedecer à prescrição trabalhista⁹⁰ prevista no artigo 7º, XXIX, da Constituição, segundo o qual o direito de ação dos trabalhadores (urbanos e rurais) “[...] *quanto aos créditos resultantes das relações de trabalho, com prazo prescricional de cinco anos [...] até o limite de dois anos após a extinção do contrato de trabalho*”.

Logo, está-se diante de dois prazos, um de cinco anos e outro de dois anos, para o exercício do direito de ação do trabalhador (urbano ou rural) quanto aos créditos resultantes da relação de trabalho. A prescrição trabalhista seria quinquenal, “[...] *contada do protocolo da ação, independentemente de estar ou não extinto o contrato; já o prazo bienal passaria a atuar desde*

⁸⁹ LINS, Robson Maia. Os institutos da prescrição e da decadência do direito tributário nas execuções de contribuições previdenciárias na Justiça do Trabalho. São Paulo: 2014, p. 9.

⁹⁰ Idem, *ibidem*.

que houvesse a extinção do pacto, fluindo, porém concomitantemente com o lapso quinquenal”

⁹¹.

Em arremate, a prescrição trabalhista interfere diretamente na constituição do crédito previdenciário, posto que só a partir da denotação do dever de remunerar, por meio da sentença trabalhista, é que se materializa o dever de recolher a contribuição previdenciária. Essa seria, diante desta atípica hipótese de constituição do crédito previdenciário pela Justiça do Trabalho, a única forma de restringir temporalmente a pretensão arrecadatória do Fisco.

4.2.2. Aplicação dos institutos da prescrição e da decadência nos casos em que o juiz da execução constitui o crédito tributário em desfavor do terceiro-responsável

Rejeitamos a sugestão segundo a qual a obrigação do terceiro-responsável equipara-se à do contribuinte. Isso porque a obrigação (tributária) do contribuinte decorre da prática da hipótese prevista na norma geral e abstrata, consubstanciando-se em fato gerador e, em seguida, materializando a relação jurídico-tributária. Enquanto a responsabilidade do sócio-gerente para com a obrigação tributária decorre exclusivamente do encerramento inidôneo da sociedade, fato que se subsume à hipótese prevista no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional por disposição da súmula 435, STJ, como referimos reiteradas vezes.

Rejeitamos igualmente a alegação de que a obrigação já desde antes estaria constituída por força da norma individual e concreta (ejetada quer da Fazenda quer do contribuinte, conforme o caso), de maneira que não caberia ao juiz da execução constituir o fato jurídico propulsor da responsabilidade, senão somente o declarar. Afinal, o veículo indutor de linguagem competente capaz de tornar o terceiro responsável é o ato judicial decisório (decisão interlocutória).

Como já dissemos, nos casos de encerramento irregular, a um só tempo, o juiz: (i) constitui o fato gerador da responsabilização do terceiro, a pedido do exequente e escorado na certidão lavrada pelo oficial de justiça, (ii) constitui a obrigação; (iii) atribui condão executivo

⁹¹ DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho. 10a ed. São Paulo: LTr, 2011. p.253

a essa obrigação; (iv) insere no polo passivo da demanda executiva, já em curso, o terceiro-responsável; e (v) ordena os atos de execução contra esse mesmo sujeito⁹².

Diante disso, consequências revelam-se inevitáveis em matéria de prescrição e decadência. Ora, se o redirecionamento implica a constituição do fato gerador da responsabilidade e da consequente obrigação, deve ser que esse redirecionamento seja modulado, temporalmente, pelo instituto da decadência. Não apenas isso. Se, também, o redirecionamento implica no aparelhamento de (nova) execução contra a figura do terceiro-responsável, inserido no polo passivo do feito, igualmente imperativo que o redirecionamento limitado pelo instituto da prescrição⁹³.

A situação posta assemelha-se àquela do juiz do trabalho quando, por um só ato judicial, denota o fato gerador da contribuição previdenciária, constitui o crédito previdenciário (tornando a obrigação exigível) e ordena os atos para sua execução. Pois, o ato judicial impositivo do redirecionamento, a um só tempo, constitui o crédito previdenciário contra terceiro-responsável e aparelha, contra ele, a execução.

Dessa forma, *in casu*, a prescrição e a decadência acionam-se a partir de um mesmo e único termo (*a quo*), traduzido na certidão do oficial de justiça (capaz de atestar o encerramento inidôneo) e, igualmente, resolvem-se a partir de um mesmo e único termo (*ad quem*): a decisão interlocutória, que (repita-se) constitui a obrigação tributária em face do terceiro e determina a sua execução.

Assim, a conclusão que alcançamos não pode ser outra: a Fazenda dispõe de cinco anos contados da verificação do evento social implicativo do redirecionamento (o encerramento irregular da sociedade) para requerer ao juiz da execução o exercício da função constitutiva do crédito e o aparelhamento da execução contra o terceiro, por meio de decisão interlocutória⁹⁴.

Se, contudo, decorridos mais de cinco anos desde a verificação do evento social capaz de deflagrar a responsabilização do terceiro (o redirecionamento), a Fazenda permanecer inerte,

⁹² CONRADO, Paulo Cesar. Redirecionamento como forma (esdrúxula) de constituição da obrigação tributária (relativamente ao terceiro-responsável) e de aparelhamento da lida executiva fiscal (contra aquele mesmo terceiro). In. Processo Tributário Analítico. Coord. Paulo Cesar Conrado, 2ª ed. São Paulo: Noeses: 2016.

⁹³ Idem, *ibidem*.

⁹⁴ CONRADO, Paulo Cesar. Redirecionamento como forma (esdrúxula) de constituição da obrigação tributária (relativamente ao terceiro-responsável) e de aparelhamento da lida executiva fiscal (contra aquele mesmo terceiro). In. Processo Tributário Analítico. Coord. Paulo Cesar Conrado, 2ª ed. São Paulo: Noeses: 2016.

constatar-se-á operada (i) a decadência – impossibilitando constituir o crédito em face do terceiro – e (ii) a prescrição do direito de ação executória – inviabilizando a composição do polo passivo pelo corresponsável⁹⁵.

⁹⁵ *Idem. Ibidem.*

5. CONCLUSÃO

Em observância à tradicional dogmática do direito tributário os atos de aplicação, dentro do chamado processo de positivação do direito tributário, emanam dos Poderes Legislativo e Executivo. O Poder Legislativo cuida da positivação de normas gerais e abstratas responsáveis por atribuir competência tributária e instituir tributos. Enquanto o Poder Executivo, em exercício da competência tributária, cuidará de um plexo de atos de aplicação. Entre todos, o mais importante (ao menos para este estudo) é o que diz com a constituição da obrigação tributária.

Ainda sob os auspícios da dogmática tributária, o Sistema Tributário, orientado pelo Código Tributário Nacional (além, é claro, da Constituição Federal), admite apenas os sujeitos (ativo e passivo) da relação jurídico-tributária como legitimados para emitir norma individual e concreta constitutiva da obrigação tributária (e do crédito tributário).

Especificamente, é, pois, o que se extrai da leitura sistemática do Código Tributário Nacional: (i) lançamento, de competência (privativa) da Administração Pública, para constituir o crédito tributário (art. 142, CTN) e (ii) “autolancamento” como norma individual e concreta emanada do contribuinte constitutiva do crédito tributário: antecipação do recolhimento do tributo (art. 150, CTN, reconhecido pela Súmula 436, STJ).

Ao Poder Judiciário, contudo, posição e função importantes lhe são originalmente outorgadas no processo de positivação do direito tributário. Contudo, sua interferência está condicionada à instalação do estado de conflituosidade, isto é, de quando denunciada (por meio de instrumento processual competente) violação, potencial ou efetiva, de direito de um dos sujeitos da relação jurídico-tributária. Assim, provocado, o Poder Judiciário voltar-se-á à composição das chamadas lides tributárias, exercendo função eminentemente jurisdicional cuja finalidade é resolver o conflito provendo tutela jurisdicional.

Isso leva-nos a afirmar que, sob os cuidados da tradicional dogmática (reiteramos sempre este pressuposto), não cabe, de maneira nenhuma, ao Poder Judiciário participar dos atos de aplicação do direito tributário, se não houver a instauração do estado de conflituosidade. E, portanto, menos ainda lhe incumbe participar dos procedimentos para a constituição do crédito tributário.

Contudo, as duas hipóteses apresentadas neste trabalho - (i) de execução de ofício das contribuições previdenciárias pela Justiça do Trabalho e (ii) de redirecionamento da execução

fiscal à pessoa do sócio-gerente – contrariam a tradicional dogmática do direito tributário e as disposições do Código Tributário Nacional.

Isso porque, nesses casos, o Poder Judiciário, desviado do pressuposto da conflituosidade e de sua função jurisdicional, participa ativa, senão exclusivamente, do procedimento de constituição do crédito tributário. Emite, pois, norma individual e concreta constitutiva da obrigação tributária: ato judicial (sentença hipótese “i” ou decisão interlocutória “ii”). Revestindo-se, assim, atipicamente de função (tipicamente) administrativa.

Com efeito, esse mesmo ato judicial capaz de constituir o crédito tributário também ordena a canalização de atos executivos em desfavor do contribuinte (no caso da Justiça do Trabalho) e terceiro-responsável (no caso da Execução Fiscal). Tudo, ressalta-se, num só átimo.

As duas hipóteses analisadas, contudo, encontram respaldo em outros arcabouços normativos – entre eles a própria Constituição no caso da competência atribuída à Justiça do Trabalho para executar as contribuições previdenciárias –, movendo-nos a constatar (não obstante, discordar) uma inovação da tradicional dogmática tributária pela recepção de novo sujeito (eis que alheio à relação jurídico-tributária) legitimado a produzir norma individual e concreta constitutiva do crédito tributário: o Poder Judiciário.

Todavia, para além de acusa-las “atípicas”, preocupa-nos, deveras, as implicações práticas ao processo tributário: no tocante à aplicação dos institutos da prescrição e da decadência e, especialmente, no que diz respeito ao exercício do direito de defesa pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Ora, diante das duas hipóteses dispensa-se o procedimento administrativo para a constituição do crédito tributário e, conseqüentemente, o direito ao contraditório administrativo: o sujeito passivo não poderá impugnar o lançamento da Administração, posto que o crédito será constituído no curso do processo judicial pelo próprio magistrado. O exercício de sua defesa, diga-se, será restrito ao processo judicial.

Mais grave ainda a hipótese de redirecionamento, posto que a execução é aparelhada contra sujeito que não é devedor originalmente, uma vez que não praticou o fato gerador da obrigação tributária. E, portanto, não aparece na certidão de dívida ativa. Mas, ainda assim, é feito corresponsável presuntivamente.

Em resposta, a PFN editou a Portaria PGFN nº 948/2017, instituindo o PARR (Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade) reconhecendo a

necessidade de prévio procedimento administrativo para apurar o fato implicativo da atribuição de responsabilidade a terceiro e lhe conferindo oportunidade para apresentar impugnação.

Claro, reconhecemos ser essas hipóteses absolutamente excepcionais, isto é, restritas. Em todo o caso, a direção delas deve ser feita com cautela, de modo a preservar, ao máximo, as garantias do contribuinte. Afinal, a cobrança de dívida é legítima contra aquele que deve, e não pode, de maneira nenhuma, ser conduzida ao arrepio do devido processo legal e das garantias constitucionais a ele inerentes, bem como dos princípios basilares do Sistema Tributário.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. Consolidação das Leis do Trabalho (1943). Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Diário Oficial da União Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 9 ago. 1943.
- BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 out. 1966.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.
- BRASIL. Constituição (1988). Emenda constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 16 dez. 1998.
- BRASIL. Constituição (1988). Emenda constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 31 dez. 2004.
- BRASIL. Código de Processo Civil (2015). Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 17 mar. 2015.
- BRASIL. Lei Federal nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 24 set. 1980.
- BRASIL. Lei Federal nº 8.212, de 24 de julho 1991. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 jul. 1991.
- BRASIL. Lei Federal nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 1 fev. 1999.
- BRASIL. Lei nº 10.035, de 25 de outubro de 2000. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 26 out. 2000.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça Súmula nº 430. 1ª Seção, j. 24/3/2010, DJe 13/5/2010.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça Súmula nº 435. 1ª Seção, j. 14/4/2010, DJe 13/5/2010.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça Súmula nº 436. 1ª Seção. Data de Publicação – DJ-e 13/5/2010.
- CARRAZZA, Roque Antonio. In. Curso de Direito Constitucional Tributário, 28ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 03.2012, p. 567-569.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Erro de fato e erro de direito na teoria do lançamento tributário. In. Revista de direito tributário, 73, p. 8.
- CARVALHO, Paulo de Barros. In Curso de Direito Tributário, 25ª ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

- CARVALHO, Paulo de Barros. In *Direito Tributário: Fundamentos da Incidência*, 6ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008.
- CANTANHEDE, Luís Claudio Ferreira. O redirecionamento da execução fiscal em virtude do encerramento irregular da sociedade executada e o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica. In. *O Novo CPC e seu impacto no Direito Tributário*. Coord. Paulo Cesar Conrado e Juliana Furtado Costa Araújo. São Paulo: Fiscosoft, 2015.
- CONRADO, Paulo Cesar. *Execução Fiscal*, 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2017.
- CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*, 3ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- CONRADO, Paulo Cesar. Redirecionamento como forma (esdrúxula) de constituição da obrigação tributária (relativamente ao terceiro-responsável) e de aparelhamento da lide executiva fiscal (contra aquele mesmo terceiro). In. *Processo Tributário Analítico*, vol. II. Coord. Paulo Cesar Conrado. São Paulo: Noeses, 2013.
- DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 10ª ed. São Paulo: LTr, 2011.
- HORVATH, Estevão. In. *Lançamento Tributário e “Autolancamento”*, 1ª ed.. São Paulo: Dialética, 1997.
- JÚNIOR, Humberto Theodoro, citando Silva Pacheco, *Lei de execução fiscal*, 11 ed., São Paulo: Saraiva, 2009.
- LEAL, Antônio Luis da Câmara. In. *Da prescrição e da decadência*. Forense: Rio de Janeiro, 1982.
- LINS, Robson Maia. Os institutos da prescrição e da decadência do direito tributário nas execuções de contribuições previdenciárias na Justiça do Trabalho. São Paulo: 2014.
- MACHADO, Hugo de Brito. In. *Curso de Direito Tributário*, 28ª ed. São Paulo: Malheiros.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- OLIVON, Beatriz. PGFN cobra R\$ 8 bilhões por meio de sócios de empresas irregulares. *Valor Econômico*, São Paulo, 11 dez. 2017. Tributário, disponível em: <http://www.valor.com.br/legislacao/5223337/pgfn-cobra-r-8-bilhoes-por-meio-de-socios-de-empresas-irregulares>.
- PRIA, Rodrigo Dalla. A constituição e a cobrança das contribuições previdenciárias pela justiça do trabalho: aspectos processuais relevantes. In. *Processo Tributário Analítico*, vol. II. Coord. Paulo Cesar Conrado. São Paulo: Noeses, 2013.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*, 2ª ed. São Paulo: Saraiva: 2010.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SOUSA, Rubens Gomes de. Anteprojeto, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. In. Inconstitucionalidade da Execução de Contribuições Previdenciárias pela Justiça do Trabalho, p.7.

VERGUEIRO, Camila Campos. Obrigação Tributária: O Processo de Positivação e as Causas Suspensivas da sua Exigibilidade. São Paulo: Quartier Latin: 2009.

VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 178.