



Polycarpo, Guilherme Bollini, “A responsabilidade tributária subsidiária no âmbito do Processo de Execução Fiscal: uma análise comparada entre Portugal e Brasil”¹

Resumo: No presente trabalho pretende-se estabelecer um estudo comparado entre Portugal e Brasil sobre a possibilidade de o responsável tributário subsidiário figurar no polo passivo da execução fiscal quando essa for instaurada inicialmente em face do sujeito passivo originário da relação tributária. Sendo assim, analisar-se-á mediante qual ato se legitima o ingresso do responsável subsidiário no processo de execução fiscal.

Sumário: Introdução 1. A reversão da execução fiscal em face do responsável subsidiário no ordenamento jurídico português. 1.1. O Processo de Execução Fiscal: considerações preliminares. 1.2. O ato de reversão contra os responsáveis tributários subsidiários. 2. O redirecionamento da execução fiscal em face do responsável subsidiário no Brasil. 2.1. A Execução Fiscal no Brasil: breves comentários. 2.2. O ato de redirecionamento em face do responsável tributário subsidiário. Conclusão.

Introdução

No âmbito da teoria geral da relação jurídica tributária, a figura do sujeito passivo possui fulcral importância tanto prática como acadêmica e é neste domínio que pretendemos nos debruçar nas linhas que seguem.

Disciplinando a figura do sujeito passivo na relação tributária, a legislação substantiva designa duas figuras distintas: o sujeito passivo originário (ou direto)² e o sujeito passivo não originário (ou indireto).

O sujeito passivo originário é aquela pessoa que possui relação pessoal e direta com o fato tributário, ou seja, a pessoa relativamente a qual se verificam os pressupostos da tributação. Pode-se apontar, exemplificando, que no domínio dos impostos é quem manifesta a capacidade contributiva. Já no caso das taxas, é quem auferir determinado benefício.

Entretanto, em razão da necessidade de acautelar e facilitar a realização dos créditos tributários, a legislação atribui a certas pessoas, verificados determinados requisitos, a sujeição passiva não originária.

Dentre as hipóteses de sujeição passiva originária – ou indireta -, encontra-se o responsável tributário subsidiário, que, em virtude de imposição legal, é a pessoa (ou, de modo mais específico, o patrimônio) chamado subsidiariamente ao adimplemento de dívida tributária de *outrem*.

¹ Este trabalho foi elaborado conforme a variante linguística do português utilizada no Brasil.

² No transcorrer do artigo, nos deteremos em não utilizar o termo “contribuinte” para se referir ao sujeito passivo originário em virtude das reservas doutrinárias que perfazem a semântica de ambos os conceitos.



No presente estudo reteremos a atenção à responsabilidade tributária subsidiária no âmbito na execução fiscal, analisando comparativamente esta figura no ordenamento jurídico português e brasileiro.

Para tanto, utilizando o recorte temático apresentado, destacaremos os principais aspectos distintivos, para, ao final, promover uma síntese crítica da figura da reversão (em Portugal) e do redirecionamento (no Brasil) da execução fiscal ³, em face do responsável subsidiário.

A fim de atribuir ao trabalho um rigor conceitual desejável – o que deve ser imprescindível em um discurso jurídico – tentaremos ser fiéis aos conceitos e institutos próprios de cada ordenamento jurídico.

1. A reversão da execução fiscal em face do responsável subsidiário no ordenamento jurídico português

1.1. O Processo de Execução Fiscal: considerações preliminares

Ab initio, faz-se necessário delinear algumas dimensões abstratas do processo de execução fiscal português a fim de localizar corretamente o instituto da reversão na cadeia processual executiva. Vejamos.

Trata-se o processo de execução fiscal de um meio processual cujo objetivo é realizar um direito de crédito consubstanciado em um título executivo. Tal processo, considerado como uma verdadeira ação⁴, é o meio adequado à cobrança das dívidas do Estado.

A execução fiscal deve ser instaurada pelo órgão competente⁵ quando presentes dois pressupostos: de natureza material e formal⁶.

Os pressupostos materiais dizem respeito ao objeto do processo de execução, ou seja, quais dívidas podem ser cobradas mediante esta ação específica.

Nesse sentido, o art. 148.º do CPPT tipifica taxativamente quais as dívidas que podem embasar materialmente a execução fiscal.

Quanto ao pressuposto formal há que se apontar o título executivo. O art. 162.º do CPPT determina quais são os títulos executivos aptos a servirem de base de base à execução. Os títulos devem apresentar os requisitos elencados no art. 163.º do CPPT.

³ Esclarecemos que o presente trabalho abordará predominantemente, no caso do Brasil, as disposições a respeito da execução fiscal das dívidas tributárias da União.

⁴ Cf. o art. 103.º, n.º 1º, LGT.

⁵ Cf. o art. 152.º, n.º 1º e art. 149.º, ambos do CPPT.

⁶ Para uma visão detalhada dos pressupostos materiais e formais da execução fiscal, ver ROCHA, Joaquim Freitas da. Lições de Procedimento e Processo Tributário. 4 ed. Coimbra:Coimbra Editora, 2011. p. 315.



Vale lembrar que os títulos executivos gozam de presunção de legalidade, uma vez que, em princípio, não é permitido questionar a “legalidade em concreto” do ato tributário em questão. Afirma-se a legalidade da dívida em causa - que se opera no plano da exigibilidade – pois as questões atinentes à desconformidade do ato em causa com o ordenamento jurídico (validade ou legalidade *latu sensu*) ou já foram apreciadas através do meio procedimental ou processual adequado ou não foram levantadas no tempo oportuno.

Todavia é possível questionar-se a “legalidade em abstrato” através da dedução de oposição. Tal questionamento, em síntese, deve ater-se às “(...) circunstâncias de inexistir a lei em vigor à data dos factos ou a autorização para a cobrança.”⁷

A execução fiscal é então instaurada através de um ato de natureza administrativa mediante despacho a ser lavrado no(s) respectivo(s) título(s) executivos(s)⁸. Em seguida, dá-se a ordem para citação do executado.

Analisando a competência para a prática dos demais atos de execução, estabelece o art. 103º, nº 1º da LGT que o processo de execução fiscal possui natureza judicial. Entretanto, os atos praticados pelos órgãos jurisdicionais restringem-se, sob um enfoque objetivo, àqueles em que esteja presente um litígio ou conflito de pretensões.⁹

Em regra, a execução fiscal é instaurada contra o sujeito passivo originário que, tendo sido notificado da liquidação de um tributo (por exemplo o IRS ou IRC), deixou transcorrer *in albis* o prazo para pagamento (em dinheiro ou bens avaliáveis em dinheiro).

Instaurada a execução, pode se verificar a insuficiência ou inexistência de patrimônio do sujeito passivo originário para a satisfação da quantia (o que ocorre com uma indesejável frequência, haja vista que o inadimplemento do tributo no prazo estipulado sinaliza alguma dificuldade financeira ou até mesmo má vontade no cumprimento do dever fundamental de pagar os tributos). Deparamo-nos, então, com a situação estipulada pela lei em que o patrimônio de um terceiro é chamado ao pagamento da dívida do sujeito passivo originário mediante o ato de reversão.

1.2. O ato de reversão contra os responsáveis tributários subsidiários

Passemos a análise do ato de reversão¹⁰ em caso de responsabilidade tributária subsidiária no âmbito da execução fiscal.

⁷ Idem, p. 334.

⁸ Cfr. o art. 188.º, nº 1 do CPPT.

⁹ Cfr. o art. 151.º, nº 1, LGT.

¹⁰ A reversão do processo de execução fiscal pode ser realizada em outras situações além da responsabilidade subsidiária. São os casos, *v.g.*, das dívidas com direito de seqüela sobre bens transmitidos a terceiros (art. 157.º, nº 1, CPPT); impostos sobre propriedade imobiliária ou mobiliária referente a período anterior ao início da posse, fruição ou propriedade (art. 158.º, nº 1, CPPT).



Pode-se começar por dizer que a reversão da execução fiscal ao responsável tributário subsidiário opera-se no plano da legitimidade para intervir como executado, ou seja, no plano de quem é que pode ser parte no processo de execução. Neste ponto, convém esclarecer que o conceito “parte” não deve ser confundido com o conceito “ator processual”. Perante uma adequada precisão semântica, a parte é definida como a pessoa que deduz determinada pretensão a Tribunal ou a pessoa contra quem tal pretensão é deduzida. Já a figura do ator refere-se a qualquer interveniente no processo tributário.¹¹

Enquanto parte legítima para figurar no polo passivo da execução fiscal, o responsável subsidiário só é chamado a figurar na relação processual quando verificada uma “anormalidade”, conforme acima mencionado. É o que dispõe o art. 153.º, nº 2, do CPPT:

2 - O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:

- a) Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores;
- b) Fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

Nesse sentido também dispõe o art. 23.º, nº 2 da LGT, *in verbis*:

2 - A reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão.

Dessa forma, ocorrida uma das circunstâncias mencionadas nas normas, cabe à Administração Tributária reverter a execução fiscal em face dos respectivos responsáveis tributários. Repise-se: a reversão contra os responsáveis subsidiários se opera apenas quando não haja bens a serem executados no património do sujeito passivo originário ou quando eles sejam insuficientes. Para tanto, em virtude do princípio do inquisitório, é necessária uma diligente e atenta atuação no sentido de verificar a existência de bens no património do sujeito passivo originário.

Estamos diante de um ato de natureza administrativa, pois a competência para sua prática é da Administração Tributária. Cuida, ademais, de um ato vinculado. A lei não confere um espaço de conformação mediante a outorga de critérios de conveniência ou oportunidade ao

¹¹ ROCHA, Joaquim Freitas da. Op. cit., p. 249.



órgão administrativo para a prática ou não do ato. Tal assertiva decorre da análise do próprio objetivo da execução fiscal: a persecução do interesse público consistente na satisfação das necessidades coletivas através da cobrança coercitiva de créditos tributários.

Portanto, a própria norma não deixa dúvidas quanto à natureza do ato de reversão e as circunstâncias ensejadoras de sua prática.

Entendemos que a atribuição da natureza administrativa ao ato de reversão praticado no processo de execução fiscal encontra-se inserido no contexto da desjurisdicionalização de (certos) atos processuais.

Observa-se, contudo, que ao se transferir a competência para a prática de um ato processual à Administração Tributária, fica assegurada a reserva do Tribunal ou reserva da jurisdição (*Gerichtvorbehalt*). Na lição de Canotilho, em certas situações “(...) é legítima a intervenção de outros poderes (designadamente administrativos) desde que seja assegurado depois o direito de acesso aos Tribunais.”¹²

No caso em tela, tal reserva da jurisdição é efetivada através da disponibilização ao revertido de um meio processual adequado para colocar em crise perante o Tribunal o despacho que ordenou a reversão.

Esclarecidas as circunstâncias elencadas pela legislação que autorizam a efetivação da reversão, passemos a análise de quem pode ser responsabilizado pelas dívidas de terceiro, ou seja, a quem é legalmente atribuída a responsabilidade subsidiária.

Sobre essa figura, Soares Martinez afirma que ela se desenha em uma fase patológica da relação jurídica de imposto. Assim, a responsabilidade tributária depende de uma certa conexão com a falta de cumprimento do devedor originário¹³.

Fica demonstrada, destarte, que a figura da responsabilidade subsidiária corresponde a um dever de pagamento subsidiário, ou seja, o privilégio de excussão prévia que goza o responsável.

Igualmente, pode-se mencionar o caráter de fiança legal afeto à responsabilidade subsidiária. Nas precisas palavras do professor Joaquim Freitas da Rocha:

- uma fiança porque se acrescenta ao patrimônio (insuficiente) do sujeito originário o patrimônio de um terceiro “fiador” (ou de vários terceiros). Por conseguinte, em sentido rigoroso, apenas faz sentido falar em responsabilidade tributária quando é um terceiro a responder por dívidas de outrem, nunca quando alguém responde pelas suas próprias dívidas.
- Além disso, é uma fiança legal, pois ela apenas se verificará quando a lei o disse, e nunca por vontade das partes.

¹² CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. Ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 665.

¹³ MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Direito Fiscal*. 10 ed. Coimbra: Editora Almedina, 2000. P. 251.



Apontadas as principais notas que dão os principais contornos à figura da responsabilidade subsidiária, é necessária a remissão legal para saber quais são os casos disciplinados pelo órgão legiferante. Podemos mencionar:

- Os administradores, diretores e gerente e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de fato, função de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados. Neste caso, podem ser responsáveis pelas dívidas tributárias (i) cuja ocorrência do fato constitutivo coincida com o período de exercício do cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois desse. Para tanto, em ambos os casos, é preciso demonstrar a culpa – cujo ônus da prova recai sobre a Administração Tributária - de tais pessoas que o patrimônio da pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação; (ii) cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício de seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento – neste caso há uma inversão do ônus da prova.¹⁴

- Os membros dos órgãos fiscalizadores e revisores oficiais de contas nas pessoas coletivas em que os houver, desde que seja demonstrado o vínculo (pela Administração Tributária) entre o incumprimento das funções de fiscalização e a violação dos deveres tributários.¹⁵

- Os técnicos oficiais de contas desde que seja demonstrada (novamente pela Administração Tributária) a violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.¹⁶

- O titular do estabelecimento individual de responsabilidade limitada pelas dívidas tributárias do estabelecimento falido. Em princípio, deve-se observar o princípio da separação patrimonial, cujo ônus em provar tal observância é do titular. Caso não consiga demonstrar que não houve confusão patrimonial, todos os seus bens responderão pelas dívidas.¹⁷

- Os liquidatários das sociedades pelas dívidas tributárias das sociedades em liquidação. Cumpre apontar que, caso o liquidatário não

¹⁴ Cfr. o art. 24.º, nº 1, LGT.

¹⁵ Cfr. o art. 24.º, nº 2, LGT.

¹⁶ Cfr. o art. 24.º, nº 3, LGT.

¹⁷ Cfr. o art. 25.º, LGT.



consiga satisfazer todas as dívidas da sociedade liquidada, todos seu patrimônio responde pela dívida, exceto os débitos da sociedade que gozem de preferência sobre as dívidas fiscais.¹⁸

- Os gestores de bens ou direitos de não residentes sem estabelecimento estável em território português.¹⁹

- O substituto em relação ao substituído, podendo se operar em duas situações distintas: (i) quando é feita a retenção e o substituto não entrega a prestação ao substituído, ficando esse desonerado da responsabilidade tributária; ou (ii) quando a retenção não chega a ser efetivada, recebendo o substituído o rendimento pelo seu valor integral. Em tal situação surgem duas hipóteses. Em se tratando de retenção a título definitivo, a responsabilidade originária cabe ao substituto e a responsabilidade subsidiária ao substituído. Em se tratando de retenção a título de pagamento por conta, a responsabilidade originária cabe ao substituído e a responsabilidade subsidiária ao substituído.²⁰

- Os funcionários que intervierem no processo de execução fiscal em relação ao sujeito passivo originário.²¹

Elencadas as hipóteses legais em que um terceiro é chamado ao adimplemento de uma dívida tributária de *outrem*, é fundamental observar a importância que o legislador atribui ao ônus de provar a existência do vínculo entre a ação ou omissão da pessoa ou entidade legalmente designada e a violação dos deveres tributários como forma de atribuir (ou não) a responsabilidade. O ônus ora cabe à Administração Tributária, ora ao contribuinte (quando se presume legalmente a culpa). É que se observa, *v.g.*, na responsabilidade dos administradores, diretores e gerentes em relação às pessoas coletivas ou entes fiscalmente equiparados.

A reversão opera-se por citação, que deverá ser sempre pessoal²², e conter, nos termos do art 22.º, nº 4 da LGT, os elementos essenciais da liquidação (incluindo a fundamentação nos termos legais). Deve, também, ser precedida de audição²³. O direito de audição do responsável subsidiário pode ser apontado como uma densificação do princípio da segurança jurídica (dimensão fundamental do Estado de Direito) uma vez que censura a possibilidade de alguém ser surpreendido por um ato com o qual não poderia razoavelmente contar.

¹⁸ Cfr. o art. 26.º, LGT.

¹⁹ Cfr. art. 27.º, LGT.

²⁰ Cfr. art. 28.º, LGT.

²¹ Cfr. art. 161.º, CPPT.

²² Cfr. art. 191.º, nº 3, CPPT.

²³ Cfr. art. 23.º, nº 4, LGT.



A doutrina diverge quanto ao meio adequado para reagir ao despacho que ordenar a reversão. Aponta-se, de um lado, o cabimento da oposição, com fundamento na ilegitimidade da parte (José Casalta Nabais, Rui Duarte Morais, entre outros).

De outro lado, entende-se como adequada a reclamação para o Tribunal Tributário, pois é necessário, sobretudo, colocar em crise um despacho ilegal, “(...) de modo a erradicar os seus efeitos e afastá-lo do ordenamento jurídico.”²⁴

Acreditamos que a reclamação ao Tribunal configura-se como o meio oportuno. A situação concreta que se pretende atacar, ou seja, uma decisão proferida pelo órgão da execução fiscal exteriorizada materialmente através de um despacho amolda-se perfeitamente ao conteúdo do art. 276.º, nº 1 do CPPT. Devemos mencionar, ainda, que a opção pela reclamação prestigia o princípio constitucional do acesso à justiça, pois contempla maior amplitude de fundamentos se comparada com a oposição à execução fiscal.

Por fim, cumpre assinalar que o responsável subsidiário chamado ao adimplemento da dívida tributária poderá exercer direito de regresso em relação ao sujeito passivo originário. Tal direito tem natureza civil e não tributária. Conforme aponta Soares Martinez, tal direito “(...) só poderá ser exercido pelo responsável, em termos úteis, se, e quando, a situação patrimonial daquele devedor originário se modificar em sentido favorável.”²⁵

2. O redirecionamento da execução fiscal em face do responsável subsidiário no Brasil

2.1. A Execução Fiscal no Brasil: breves comentários

O processo de execução fiscal no Brasil é disciplinado pela Lei nº 6.830/80, que assim dispõe:

Art. 1º A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

O pressuposto material da execução fiscal consta no texto da norma mencionada. Trata-se da Dívida Ativa da Fazenda Pública. Nesse sentido, as dívidas que podem compor a Dívida Ativa encontram-se elencadas no art. 2.º da Lei nº 6830/80:

²⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da. Op. Cit., p. 315.

²⁵ MARTÍNEZ, Pedro Soares. Op. Cit., p. 253.



Art. 2.º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na [Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964](#), com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Dessa forma, tendo em vista o conteúdo da norma, o objeto do processo de execução fiscal compreende, além dos créditos tributários - dentre os quais os impostos (art. 145.º, I, CF) as taxas (art. 145.º, II, CF) as contribuições de melhorias (art. 145.º, III, CF), as contribuições especiais (art. 149.º, CF) e os empréstimos compulsórios (art. 148.º, caput, CF) -, todo crédito das pessoas jurídicas de direito público legitimadas e este procedimento, seja qual for sua origem, desde que inscritos regularmente como dívida ativa.

Quanto ao pressuposto formal da execução, ou, noutros termos, o documento capaz de comprovar a existência do crédito tributário, há que se mencionar a Certidão de Dívida Ativa. Tal certidão é elaborada pelo órgão de representação judicial da União competente para promover a execução fiscal. – *in casu*, a Procuradoria da Fazenda Nacional²⁶ – através do ato administrativo de *inscrição*. Tal ato constitui um controle administrativo de legalidade da dívida, reafirmando o caráter de certeza, liquidez e exigibilidade que deve lhe subjazer²⁷.

A certidão de dívida ativa regularmente inscrita constitui-se formalmente, portanto, como o título executivo extrajudicial que deve necessariamente embasar um feito executivo.²⁸

Algumas características diferem substancialmente o processo de execução fiscal brasileiro do português. A principal dela diz respeito ao trâmite e a natureza dos atos nela praticados, que derivam principalmente das normas regentes do processo de execução forçada por quantia certa, previstas no Código de Processo Civil. Vejamos.

Com a Certidão de Dívida Ativa em mãos, a Procuradoria da Fazenda Nacional dirige uma petição inicial ao Juízo competente, que, recebendo-a, proferirá despacho ordenando a citação do executado²⁹.

Todo o processo tramitará perante o órgão jurisdicional competente, na clássica relação processual partes – juízo.

²⁶ Cfr. o art. 2.º, § 4º, Lei 6830/80.

²⁷ Cfr. o art. 2º., § 3º, Lei 6830/80.

²⁸ Art. 585.º: São títulos executivos extrajudiciais:

(...)

VII - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei;

²⁹ Cfr. o art. 7.º, Lei nº 6830



Diferentemente do feito executivo fiscal Português (que, a despeito do aduzido no art. 103.º, nº 1º da LGT, pode tramitar inteiramente sem uma única intervenção do órgão jurisdicional), em *terrae brasílis*, todo o processo é jurisdicionalizado.

Vale aqui formular uma crítica apontando o arcaísmo da sistemática que caracteriza a tramitação do processo executivo. Afirma-se isso pois o processo de execução inicia-se, desenvolve-se e extingue-se no âmbito de um órgão jurisdicional.

Não há a reserva da jurisdição aos atos materialmente jurisdicionais, ou, noutros dizeres, não ocorre a atribuição de competência à Administração para a prática de atos que não envolvam a resolução de litígios ou afetem interesses legalmente protegidos. Incumbe, então, ao órgão jurisdicional praticar todos os atos do processo.

Ao nosso ver, isso contribui significativamente para a morosidade na satisfação do crédito exequendo e, em um panorama mais abrangente (quando somado a outros fatores), na substantiva redução da qualidade da prestação jurisdicional.

Ao que parece, tal obsolescência continuará sendo nota característica do processo de execução fiscal brasileiro, vez não se vislumbra em um futuro próximo nenhuma alteração legislativa satisfatória³⁰.

É procedida, então, a citação do executado (devedor passivo originário do tributo), que a partir de então, dispõe de duas possibilidades: (i) efetuar o pagamento da dívida indicada na Certidão ou (ii) garantir a execução, nos termos da lei.

Caso o prazo estipulado transcorra *in albis*, o Juízo profere despacho ordenando a penhora de bens do executado. Pode ocorrer (e frequentemente ocorre) que a busca pelos bens ou direitos penhoráveis reste infrutífera.

A fim de que a execução não reste frustrada, é possível, nos casos elencados na lei, que o credor volte sua pretensão executória contra o responsável tributário subsidiário através do redirecionamento da execução fiscal.

Em princípio, a Fazenda Pública não possui o título executivo contra o responsável tributário, ou seja, não há prévia inscrição do débito seu nome. Será através do redirecionamento da execução que o responsável passará a ser parte legítima para figurar no polo passivo da execução.

Tratemos, a seguir, de cindir o ato de redirecionamento do processo de execução a fim de obter uma análise satisfatória.

³⁰ O Projeto do Novo Código de Processo Civil – Projeto de Lei do Senado nº 166/2010 -, que se encontra na pauta de votação da Câmara dos Deputados, não contempla nenhuma alteração dispositiva satisfatória no sentido apontado.



2.2. O ato de redirecionamento da execução fiscal em face do responsável tributário subsidiário

O fundamento para o responsável tributário subsidiário figurar como sujeito passivo da execução encontra-se previsto no art. 568.º, do Código de Processo Civil³¹.

Verificados os requisitos apontados na lei – que serão adiante esclarecidos -, cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional formular um requerimento de redirecionamento da execução ao responsável tributário dirigido ao Juízo competente.

Estamos diante da circunstância em que a apuração da responsabilidade tributária não se dá no exato instante em que ocorre o fato tributário ou da ocorrência da constituição do crédito tributário. Esclarecendo, tal circunstância se observa somente após frustrada a pretensão executória da Fazenda Pública em face do devedor originário. Isso explica por que a lei processual não exige a participação do responsável no processo administrativo de constituição do crédito tributário.³²

O Juízo, após análise do requerimento do credor, poderá deferir ou não o redirecionamento. Duas observações fazem-se necessárias:

- (i) A esta altura não é oportunizado nenhum direito de audiência prévia ao responsável. Ao nosso ver, ao permitir-se a inclusão do responsável no polo passivo da execução sem conferir-lhe o direito de manifestar-se previamente representa uma inconstitucionalidade, pois fere o princípio do Estado de Direito na dimensão da “segurança jurídica”, consagrado no art. 1.º da Constituição Federal.
- (ii) O (in)deferimento pelo Tribunal dá-se através de ato processual com conteúdo decisório, sem, contudo, extinguir o processo. Com rigor terminológico, trata-se de uma decisão interlocutória. Pode ser atacado mediante recurso de agravo de instrumento³³.

Por oportuno, dispõe o art. 134.º do Código Tributário Nacional a respeito da responsabilidade subsidiária:

³¹ Art. 568.º. São sujeitos passivos na execução:

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

[...]

V - o responsável tributário, assim definido na legislação própria.

³² O Superior Tribunal de Justiça já enfrentou tal questão, diferenciando a relação de direito processual, que permite o redirecionamento da ação executiva, da relação de direito material, que enseja a responsabilidade tributária. Nesse sentido é o Recurso Especial nº 1096444, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Julgado em 30/03/2009.

³³ Cfr. o art. 524.º, Código de Processo Civil.



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

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

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

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

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

O primeiro requisito estabelecido pela norma é a impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo sujeito passivo originário. É o que justifica a responsabilidade subsidiária das pessoas elencadas nas alienas do artigo supracitado.

Há que se destacar a impropriedade legislativa do órgão legiferante na redação da norma quando essa menciona “responsabilidade solidária”. Se uma das características da solidariedade é inexistir o benefício de ordem, não se pode conceituar como solidária uma responsabilidade que deriva da “(...) impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”.³⁴

Com efeito, a respeito do requisito da subsidiariedade da responsabilidade (ou seja, o privilégio de excussão prévia que gozam os responsáveis), nenhuma diferença há que se apontar entre o caso português e o brasileiro.

O segundo requisito legal é a intervenção (ação) de um “terceiro” no fato que se configura como pressuposto da tributação, ou que a dívida tributária tenha sido decorrente de uma omissão imputada a ele.

Insta observar que nas hipóteses legais analisadas, a atribuição da responsabilidade tributária, ainda que seja desencadeada por uma ação ou omissão de pessoa diversa do sujeito passivo originário, se dá por uma atuação regular, sem violação da lei, do contrato social ou do estatuto societário. Quando se estiver diante de uma atuação irregular de terceiros, esses serão,

³⁴ O Superior Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de se pronunciar sobre a ausência de tecnicidade legislativa verificada no art. 134.º do CTN no Recurso Especial nº 446.955/SC, Rel. Min Luiz Fux, 1ª Seção, julgado em 19/05/08.



nos termos do art. 135.º do Código Tributário Nacional, “(...) pessoalmente responsáveis pelo crédito correspondentes de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos.”

O responsável subsidiário pode insurgir-se contra sua inclusão no polo passivo da execução fiscal mediante embargos à execução fiscal³⁵, podendo alegar qualquer matéria útil à sua defesa³⁶. O oferecimento dos embargos só é admissível após garantida a execução³⁷.

Conclusão

Ante o exposto e comparado no que tange a atribuição da sujeição passiva da execução fiscal ao responsável tributário subsidiário, algumas conclusões podem ser apontadas.

De início, cabe relevar a diferença do trâmite e da natureza dos atos praticados na execução fiscal em âmbito brasileiro e português. Em Portugal, sob o ponto de vista objetivo, verifica-se a existência de atos de natureza administrativa e de atos de natureza jurisdicional (sendo estes reservados à resolução de litígio ou conflito de pretensões). Já no Brasil, o processo inicia-se com o ajuizamento da petição inicial pelo credor (princípio da demanda), mas desenvolve-se sob o pálio do princípio do impulso oficial, tramitando inteiramente perante um órgão jurisdicional. Não há a chamada reserva de tribunal ou reserva da via judiciária (*Gerichtsvorbehalt*) vez que não ocorre a atribuição de competência para a prática de atos processuais à Administração.

A natureza jurídica do ato que determina a alteração subjetiva de instância pode ser explicada através das dimensões abstratas apontadas no tópico anterior. Enquanto o redirecionamento da execução fiscal ocorre mediante decisão interlocutória proferida pelo órgão jurisdicional, a reversão ocorre mediante despacho proferido pela Administração Tributária, possuindo, portanto, natureza administrativa.

Quanto à norma de natureza substantiva que define a responsabilidade tributária, observa-se que a distinção mais acentuada entre a norma portuguesa e a brasileira diz respeito à distribuição do ônus de prova pelo legislador.

No Brasil, para todos os casos de responsabilidade tributária subsidiária, é atribuído à Administração Tributária o ônus de provar a existência dos requisitos autorizadores do redirecionamento. Trata-se de uma visão estática de atribuição do ônus da prova àquele que alega o fato constitutivo de seu direito.

³⁵ Cfr. o art. 16.º, caput, Lei nº 6830/80.

³⁶ Cfr. o art. 16.º, § 2º, Lei nº 6830/80.

³⁷ Cfr. o art. 16.º, § 1º, Lei nº 6830/80.



Já em Portugal, o órgão legiferante foi mais minucioso e atento ao disciplinar essa matéria. Ocorre uma distribuição do ônus da prova de forma mais equilibrada, variando de caso a caso, ora incumbindo à Administração Tributária, ora ao responsável provar a ocorrência da violação dos deveres tributários.

Nesse sentido, a atribuição legal de culpa, em determinados casos, pode ser explicada a partir da maior censurabilidade que o legislador atribui à conduta que pode vir a ensejar a responsabilidade subsidiária, o que contribui, entendemos, para a estruturação de um sistema fiscal mais justo.

Referências

- ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 7ª ed. São Paulo: Método, 2013.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- MARTINEZ, Pedro Soares. Direito Fiscal. 10ª ed. Coimbra: Almedina, 2000.
- MARTINS, Ives Granda da Silva (org.). Curso de Direito Tributário. 11ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011
- NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2012.
- ROCHA, Joaquim Freitas da. Lições de Procedimento e Processo Tributário. 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2011.
- ROCHA, Joaquim Freitas da. Apontamentos de Direito Tributário (A relação jurídica tributária). AEDUM, 2012.
- THEODORO JUNIOR, Humberto Curso de Direito Processual Civil, vol II, 48ª ed, Rio de Janeiro, Forense Editora, 2013.