

**XXVII ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI SALVADOR – BA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

JONATHAN BARROS VITA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFBA

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Antônio Carlos Diniz Murta; Paulo Roberto Lyrio Pimenta – Florianópolis: CONPEDI, 2018.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-606-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito, Cidade Sustentável e Diversidade Cultural

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Salvador, Brasil).

CDU: 34



XXVII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI SALVADOR – BA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Discutir e refletir o direito tributário sempre será uma tarefa árdua e incessante. Percebe-se, sobretudo, em momento de crise econômica com concomitante crise fiscal - revelando uma efetiva crise estrutural do Estado brasileiro - a responsabilidade de todos nós que pensamos o tributo e seu papel o que de fato podemos contribuir na busca de um sistema mais transparente, inteligível e justo. Quando nos deparamos, neste encontro do CONPEDI, em terras baianas, berço de nossa história, que nos fascinam e nos inspiram por sua beleza e alegria, com os trabalhos que foram apresentados neste Grupo de Trabalho, elaborado por mentes jovens, ainda enriquecidas e revoltas com a esperança e o destemor de propor soluções ou alternativas numa seara onde se imagina que tudo já foi escrito, pensado e apresentado, regozija-nos aferir que ainda temos um grupo de pesquisadores do tributo que denotam objetividade e pragmatismo em sua pesquisa científica.

Deparamo-nos com as mais diversas perspectivas na matéria, abrangendo não apenas os tributos em espécie, o sistema tributário constitucional, a sujeição passiva tendo como referencial teórico princípios angulares e estruturantes como o da igualdade, capacidade contributiva e progressividade, sem olvidar as bases do direito financeiro e o direito processual tributário.

Num contexto econômico complicado, inserido num quadro político instável e circundados de propostas de reformas tributárias de variados matizes, nos foi permitido discorrer sobre o tema, com uma visão realista; porém, como não poderia faltar a nós brasileiros, independente de sermos pesquisadores, imbuídos num espírito de otimismo para nosso futuro.

O desafio está posto. Como contribuir para nosso país no que nos é possível agir. Os trabalhos propostos perseguem este escopo; e, temos certeza, nos alertam e nos ensinam pelo parte do que poderia ser uma relação mais justa e equilibrada entre a sociedade civil e a administração pública já que são partes indissociáveis do que chamamos Brasil.

Boa Leitura

Jonathan Barros Vita Universidade de Marília

Antônio Carlos Diniz Murta Universidade FUMEC

Paulo Roberto Lyrio Pimenta Universidade Federal da Bahia

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

DA SUJEIÇÃO PASSIVA NO LANÇAMENTO NULIDADE, CONVALIDAÇÃO, REVISÃO E APLICAÇÃO DA DECADÊNCIA

THE DEFINITION OF THE TAXABLE PERSON IN THE TAX RELEASE

Rafael Dos Santos Queiroz ¹
Luana Veloso Gonçalves Godinho ²

Resumo

Trata-se do lançamento de ato administrativo plenamente vinculado, que insere no ordenamento norma individual e concreta, vinculando determinado sujeito passivo. O lançamento, realizado pela autoridade competente, deve especificar todos os seus elementos, especialmente a descrição do fato ensejador da obrigação tributária. Dessa descrição, identifica-se a sujeição passiva. A identificação equivocada do sujeito passivo importará em nulidade do ato, vedada sua convalidação. Não se admite execução sem título, como ocorre no caso do redirecionamento aos administradores, ou mesmo a emenda desse título sem a legitimidade emanada do lançamento. Assim, somente socorrerá a Administração outro lançamento, observado o prazo decadencial.

Palavras-chave: Lançamento, Sujeição passiva, Motivação, Nulidade, Decadência

Abstract/Resumen/Résumé

The tax release is an administrative act fully bounded by law, which inserts in the legal system an individual and concrete rule, binding a taxable person. Carried out by the competent authority, must specify all its elements, especially the description of the taxable event. From this description, passive subjection is identified. The misidentified identification of the taxable person will invalidate the act. Execution without enforceable title is not allowed, as in the case of the redirection to the administrators, or even its amendment without the legitimacy. Only another administrative act could validate the tax release, observing the decadential term.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax release, Taxable person, Motivation, Nulification, Decadential term

¹ Advogado, professor do Centro Universitário Metodista Izabela Hendrix, conselheiro do CART - BH, Mestre em Direito pela PUC/MG, especialista em Direito Tributário pela PUC/MG, Doutorando pela PUC/MG.

² Advogada, especialista em Direito Tributário pela PUC/MG.

INTRODUÇÃO

A doutrina e a jurisprudência, de forma majoritária, admitem o redirecionamento da execução fiscal para os sócios gerentes das sociedades limitadas, desde que constatada a ocorrência de alguma das hipóteses previstas no art. 135, do Código Tributário Nacional – CTN.

A discussão jurisprudencial relevante gira em torno do prazo prescricional para a inclusão destes sócios no polo passivo da execução fiscal, especialmente em relação à aplicabilidade do art. 189, do Código Civil e das causas de interrupção enumeradas no art. 174, do CTN.

Em que pese tender para a corrente da aplicação literal do art. 174 do CTN, a análise da inclusão do sócio gerente por ato que enseje sua responsabilização merece maior profundidade.

Com efeito, o ato que desperta a responsabilidade do sócio gerente pode ser anterior ou simultâneo ao lançamento do crédito tributário, como ocorre nos casos de omissão de fatos geradores ou descumprimento de obrigações acessórias; bem como posterior, no caso de encerramento irregular da atividade, exemplificadamente.

Para os casos de ato ilícito cometido após o lançamento, não resta dúvida sobre a legitimidade do pedido de redirecionamento da execução fiscal, observado o prazo prescricional.

Ocorre que nos casos de ato infracional anterior ou simultâneo ao lançamento, de conhecimento do auditor fiscal responsável, seria seu dever identificar a sujeição passiva no ato do lançamento, fazendo nascer norma individual e concreta em desfavor do sócio infrator.

A inexistência de lançamento contra o sócio no prazo legal ensejaria a aplicação do instituto da decadência. Nesse caso, não há que se falar em prescrição, cujo prazo se inicia da constituição definitiva do crédito, visto que sequer há título executivo válido que possibilite a cobrança.

Trata-se de tema de especial relevância à luz da segurança jurídica que deve, necessariamente, cercar as relações entre o Estado e os cidadãos, com destaque para a seara tributária.

Para tanto, pretende-se analisar, sob a perspectiva normativa, a responsabilidade tributária decorrente de ato ilícito dos sócios em uma sociedade limitada, enquanto aspecto

subjetivo da norma jurídica tributária, bem como a relação jurídica tributária instaurada após sua incidência e sua estabilidade enquanto norma individual e concreta.

1 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NA ESTRUTURA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho (2000), o dever de pagar tributo decorre de uma norma de conduta geral e abstrata. A norma jurídica difere da lei, vez que essa, isolada, não é capaz de instituir uma conduta, sanção ou processo. A norma, portanto, decorre de um conjunto de leis.

As normas jurídicas tributárias têm estrutura dual, dividindo-se em norma de conduta ou endonorma, e norma de sanção ou perinorma, conforme terminologia de Carlos Cossio. O dever de pagar tributo está contido na endonorma, ficando a cargo da perinorma a sanção pelo seu descumprimento.

A endonorma é composta pelo que Sacha Calmon chama de hipótese de incidência, responsável pela descrição dos fatos jurídicos, e da consequência jurídica, que contém a prescrição.

Cumprir tratar, a princípio, da hipótese de incidência. O antecedente da norma é, na teoria do professor mineiro, composto por quatro aspectos, quais sejam: *a)* material, representado pelo fato em si, em geral um ter, ser ou fazer; *b)* temporal, que determina o momento da ocorrência do fato; *c)* espacial, delimitando as coordenadas territoriais ligadas ao fato; e *d)* pessoal, ao qual se dedica maior atenção.

Com efeito, a inserção do aspecto pessoal na hipótese de incidência, avanço trazido pela teoria de Sacha Calmon em relação à doutrina de Paulo de Barros Carvalho, revela-se pertinente pela necessária qualificação do agente para a prática do fato jurídico. O mesmo fato praticado por pessoas diversas pode determinar o nascimento ou não da relação jurídica tributária.

A função, portanto, da identificação do aspecto pessoal na hipótese é a de qualificar a pessoa envolvida com o fato gerador, sendo elemento essencial para o surgimento da relação jurídica tributária.

Passando ao consequente da norma, também superando a teoria de Paulo de Barros Carvalho, que trata simplesmente dos critérios pessoal e quantitativo, Sacha Calmon traz os seguintes fatores: *a)* a quem pagar (sujeito ativo); *b)* quem deve pagar (sujeito passivo); *c)*

quanto pagar (base de cálculo e alíquotas, adições e subtrações); *d*) como pagar; *e*) quando pagar; e *f*) onde pagar.

Importa a este trabalho, em especial, o questionamento acerca de quem deve pagar, dado o objetivo a que ele se propõe.

De início, verifica-se que não há necessária coincidência entre a pessoa alocada no aspecto pessoal da hipótese de incidência e aquela a quem é atribuída a responsabilidade pelo pagamento do tributo.

Isso porque o mandamento poderá atribuir a pessoa que não praticou o fato jurígeno o dever de pagar o tributo. Assim explica Sacha Calmon:

A pessoa envolvida com a hipótese de incidência a “qualifica” em termos de referência pessoal (aspecto pessoal da hipótese) e nada impede que seja diversa da que, no mandamento, na consequência ou no prescritor da norma, como diria Vilanova, suporta o dever de contribuir (o sujeito passivo da relação jurídica). (COELHO, 2000, p. 114)

Disso decorre a distinção entre contribuinte e responsável, trazida, inclusive, pelo art. 121, do CTN, segundo o qual contribuinte é aquele que possui relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, enquanto o responsável é a pessoa diversa do contribuinte que assume, diante da existência de disposição expressa em lei, a qualidade de sujeito passivo, com a respectiva obrigação de pagar o tributo.

No que toca à responsabilidade tributária, necessário se faz diferenciar a responsabilidade por transferência da por substituição, especialmente neste momento de análise estática da norma.

Para as hipóteses de substituição, que demandam disposição expressa de lei, como dito, impõe-se a um terceiro, vinculado ao fato gerador, porém não contribuinte, a obrigação de pagar o tributo desde o momento em que venha a ocorrer o fato jurígeno, conforme prevê o art. 128 do CTN

Nas hipóteses de responsabilidade por transferência, por outro lado, a obrigação tributária surge tendo como sujeito passivo uma determinada pessoa, a qual será substituída por outra em razão de fato posterior legalmente previsto.

Interessa a esse trabalho, em particular, a responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica, prevista no art. 135, inciso III, do CTN, em relação a créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

O referido dispositivo legal, apesar de atribuir a responsabilidade pessoal das pessoas nele mencionadas, não modifica o aspecto pessoal previsto na hipótese da norma tributária. Ou seja, o contribuinte, que integra o aspecto pessoal, não deixa, em momento algum, de ser a pessoa jurídica. Sequer há que se falar em responsabilidade prevista originariamente no aspecto subjetivo do consequente, como ocorre nos casos de substituição.

Trata-se, portanto, de responsabilidade por transferência. Em se tratando transferência decorrente de aplicação do art. 135 do CTN, tem-se que a mesma foi atribuída como consequência da prática de ato ilícito, mais precisamente, de descumprimento do consequente da endonorma.

Com efeito, implementadas as condições previstas na hipótese, surgem os deveres previstos no consequente, abrangendo o quanto pagar, como pagar, quando pagar e a quem pagar o tributo. O descumprimento desses deveres de correta quantificação do tributo devido, diferentemente do mero inadimplemento do tributo, pode acarretar a transferência da responsabilidade.

Em que pese sustente posicionamento diverso, forçoso reconhecer a lógica do raciocínio normativo de Paulo de Barros Carvalho e Rubens Gomes de Sousa, que sustentam ter a transferência da responsabilidade caráter eminentemente punitivo. Estaria presente, portanto, na perinorma e não na endonorma. Assim ensina Paulo de Barros Carvalho:

Sobremais, a categoria dos sujeitos passivos, em que aparece a transferência por responsabilidade, não deve ser estudada no campo das endonormas, mas sim das perinormas tributárias, já que se apresentam como elementos do suposto, ao qual se imputam sanções, por virtude da violação de deveres jurídicos. (CARVALHO, 2012, p. 477)

Discorda-se do posicionamento acima exposto, pelo simples fato de ser o tributo sempre decorrente de ato lícito, não se confundindo com a penalidade, como se depreende do próprio conceito previsto no art. 3º, do CTN.

Como ensina Luiz Eduardo Schoueri (2012) a transferência da responsabilidade por créditos correspondentes a obrigações tributárias transferidas em razão de ato ilícito, como consta do caput do art. 135, do CTN, importaria em ato jurídico composto por três aspectos: *a)* ato ilícito; *b)* fato jurídico tributário, ato lícito; e *c)* relação de causalidade entre o ato ilícito praticado pelo responsável e o fato lícito tributável.

Cumprе ressalvar que a doutrina e a jurisprudência reconhecem que o mero inadimplemento não transfere, por si só, a responsabilidade, nos termos do art. 135, III, do

CTN. Assim pacificou o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.101.728/SP, na qualidade de Recurso Repetitivo. O entendimento é objeto da Súmula nº 430, do STJ:

Inadimplemento da Obrigação Tributária - Responsabilidade Solidária do Sócio-Gerente

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

Necessário ao estudo destacar a extensão da responsabilidade do sócio, bem como da empresa na relação jurídica tributária.

2 DA RESPONSABILIDADE DO SÓCIO INFRATOR E DA EMPRESA NO CASO DO ART. 135, III, DO CTN

Conforme a literalidade do comando contido no dispositivo em comento, trata-se de responsabilidade pessoal do sócio infrator. A atração da responsabilidade pessoal está na atuação do administrador em desacordo com o interesse da empresa. Explicita Paulo de Barros Carvalho:

O administrador deve sempre agir com cuidado, diligência e probidade. Deve zelar pelos interesses e pela finalidade da sociedade, o que se faz mediante o cumprimento de seu objetivo social, definido no estatuto ou no contrato social. Quando o administrador pratica qualquer ato dentro dos limites estabelecidos, o faz em nome da pessoa jurídica e não como ato particular seu. Mas quando o administrador, investido dos poderes de gestão da sociedade, pratica algo que extrapole os limites contidos nos contratos sociais, comete ato com excesso de poderes. (CARVALHO, 2012, p. 481)

Por ter excedido os poderes outorgados pelo contrato social e pela legislação, o ato de gestão não poderia obrigar a pessoa jurídica, mas simplesmente o próprio administrador. Dessa forma, defende Paulo de Barros Carvalho que a responsabilidade seria exclusiva do administrador, excluindo-se a pessoa jurídica. A saber:

A relação jurídica de responsabilidade tributária não se altera em função de a sociedade ter-se beneficiado do ato ilícito, pois inexistente previsão legal nesse sentido. Para os fins da relação existente entre o Fisco e o responsável, o benefício usufruído pela sociedade é irrelevante, não havendo solidariedade nem subsidiariedade, mas somente obrigação pessoal do administrador pelo pagamento do valor correspondente ao tributo e penalidades pecuniárias. (CARVALHO, 2012, p. 481)

Da mesma posição comunga Sacha Calmon Navarro Coêlho (2003, p. 403). Afirma que “a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros”.

Inobstante a posição clara, Sacha Calmon, ciente dos efeitos práticos e das consequências não desejadas do texto, não deixa de noticiar a possibilidade de aplicação equivocada do texto no caso de empresas que poderiam se aproveitar da situação para se apresentar como vítima perante o Fisco. Transcreve-se o alerta:

A regra, pois, há de ser entendida *modus in rebus*. Este artigo, sua aplicação, depende muito do caso concreto. Ele se presta a encobrir intuítos evasivos das próprias empresas, supostamente lesadas e que como vítimas se apresentarão aos tribunais e, por outro lado, é eficaz instrumento para proteger as pessoas jurídicas de diretores e empregados espertalhões. (COELHO, 2003, p. 404)

Embora incisivo o posicionamento dos autores citados, não é o que se observa do entendimento dos tribunais. Na esmagadora maioria dos casos, as sociedades convivem com os administradores no polo passivo das execuções fiscais, como contribuintes que são.

Hugo de Brito Machado, nesse mesmo sentido, defende a não exclusão da sociedade:

(...) A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa.

Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir--se que desapareça sem que lei o diga expressamente. Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”. Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expresse para a atribuição da responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expresse para excluir a responsabilidade do contribuinte. (MACHADO, 2003, p. 141-142)

A crítica que se pretende fazer deve partir da realidade. Considera-se, portanto, o cenário de redirecionamento da execução fiscal para o administrador, com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN, sem a exclusão da sociedade do polo passivo, ainda que não tenha sido identificado como sujeito passivo no momento do lançamento.

3 DO LANÇAMENTO

O lançamento tributário está inserido no ordenamento jurídico através do art. 142, do CTN. O texto recebe críticas por parte da doutrina, em especial por se referir a procedimento administrativo que tende a verificar a implementação da hipótese de incidência, quantificá-la e propor a aplicação de penalidade, como se fosse mero procedimento investigatório. Na verdade, o lançamento declara e liquida a obrigação tributária, constituindo o crédito tributário. Seria, portanto, um ato administrativo.

Para James Marins, há uma divisão clara entre o procedimento de lançamento e o ato de lançamento:

Ato e procedimento administrativo não se confundem, assim como não podem se confundir o procedimento de lançamento (ou, mais precisamente, procedimento preparatório do ato de lançamento) com o ato de lançamento propriamente dito. O procedimento de lançamento é em muitos casos o pressuposto objetivo do ato de lançamento, e incluirá diligências fiscalizatórias e apuratórias que servirão de suporte ao ato de lançamento. (MARINS, 2014, p. 200)

Segundo Alberto Xavier (2005, p. 67), o lançamento é o “ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prescrição tributária e na sua conseqüente exigência”.

Para Sacha Calmon, tem o lançamento natureza jurídica de ato administrativo, com a finalidade de aplicação da lei aos casos concretos, sempre a cargo da Administração Pública. Quanto a seus efeitos, destaca o professor:

Primus – O de se traduzir a lei e especificar a existência concreta de obrigação tributária entre o sujeito ativo e o passivo, bem como o seu conteúdo, de conformidade com a legislação existente ao tempo em que ocorreu o fato jurígeno. Ato jurídico administrativo de efeitos declaratórios: o conceito calha muito bem ao lançamento fiscal.

Secundus – O de conferir exigibilidade – quando a sua prática se faz necessária – ao crédito tributário, acrescentando densidade ao direito subjetivo da Fazenda Pública. Sabe-se que a ação de execução (processo de execução do direito e não de cognição), para ser aforada, requisita *direito líquido certo e exigível*. O lançamento tem essa virtude, na medida que certifica e torna líquido o *quantum debeatur* da obrigação tributária.

Não se pode prescindir do clássico conceito de Paulo de Barros Carvalho:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido. (CARVALHO, 2012, p. 355)

Como se pode concluir, o lançamento é ato administrativo, que faz norma concreta e individual que formaliza o vínculo obrigacional mediante o qual o sujeito ativo pode exigir do sujeito passivo o seu objeto, qual seja o tributo devidamente liquidado conforme a norma jurídica.

É portanto, elemento essencial para que se empreste ao título os necessários requisitos da liquidez, certeza e exigibilidade, possibilitando sua exigência por meio da execução fiscal.

4 DO LANÇAMENTO QUE FORMALIZARÁ A RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR

Conforme já exposto, a transferência da responsabilidade para o administrador decorre da prática de ato ilícito. Por sua própria natureza, o ato ilícito não será declarado pelo sujeito passivo e deverá ser objeto de comprovação por meio de fiscalização empreendida pela Administração Pública.

Tal comprovação se viabiliza pelo exercício do dever de fiscalização. Sobre o tema, ensina James Marins:

Lançamento, como já vimos, é o ato administrativo formalizador da relação jurídica tributária que pode ser precedido de procedimento fiscalizatório. A atividade fiscalizatória – suas prerrogativas e limites legais – insere-se no contexto de autotutela vinculada ao Estado e é instrumento do princípio do dever de fiscalização ao qual corresponde o *princípio do dever de colaboração*.

Se pretende o Fisco atribuir ao administrador responsabilidade que somente cabe aos infratores, inarredável a condição de que comprove a ocorrência de infração decorrente de ato a ele atribuído. Essa comprovação deve constar da motivação do ato do lançamento, representado pelo auto de infração, do qual será notificado o sujeito passivo.

Sobre o auto de infração, enquanto representação do lançamento, ensinam Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López:

O ato administrativo do lançamento é o que constitui o crédito tributário, aplicando a norma legal ao caso concreto, segundo as condutas previstas no art. 142 do CTN. Se, contudo, no exame das informações contábeis e fiscais do contribuinte o agente fiscal detectar infração a dispositivo previsto na legislação tributária, o meio para se constituir o crédito tributário é o auto de infração que inclui a aplicação da sanção prevista pelo descumprimento do dever jurídico. (NEDER; LÓPEZ, 2010, p. 185)

Na qualidade de ato plenamente vinculado, o auditor fiscal competente para efetuar o lançamento deve atender a toda a legislação aplicável. Em âmbito federal, deve-se respeito ao Decreto nº 70.235/72, que determina o conteúdo obrigatório do auto de infração. Importam a este estudo os incisos I, III e IV. A saber:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

(...)

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

Quanto à descrição do fato e a declaração das disposições legais infringidas, requisitos esses que representam a motivação do ato administrativo do lançamento, ensinam Neder e López:

Os enunciados que atendem aos requisitos “III” (descrição dos fatos) e “IV” (disposição legal infringida) do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 formam a motivação do lançamento, que nada mais é que a descrição dos motivos que desencadeiam o surgimento da obrigação tributária em concreto, tornando possível identificar os sujeitos e quantificar o crédito tributário. Assim, a motivação elaborada pelo auditor é requisito de natureza formal do lançamento, enquanto a existência de motivo fático e legal vincula-se ao conteúdo do ato. (NEDER; LÓPEZ, 2010, 198)

Ainda sobre a necessidade de motivação, ensina Alberto Xavier:

Um pressuposto do direito de ampla defesa, do princípio do contraditório e do direito de acesso ao Poder Judiciário consiste no dever de fundamentação expressa dos atos administrativos que afetem direitos e interesses legítimos dos particulares. Com efeito, só a externalização das razões de fato e de direito que conduzem a autoridade à prática de certo ato permitem ao cidadão compreender a decisão e livremente optar entre aceitá-la ou impugná-la administrativa ou jurisdicionalmente. Também só com essa externalização será possível ao órgão julgador controlar a validade do ato impugnado. E daí que a Constituição de 1988 tenha estabelecido no inciso X do artigo 93 o dever de fundamentação das decisões administrativas do Poder Judiciário, dever este extensível às autoridades administrativas, por paridade de razão. (XAVIER, 2005, p. 178)

Os referidos itens são, sem dúvida, os mais críticos para a lavratura correta do auto de infração, visto que se trata da exteriorização do próprio motivo que ensejou a prática do ato administrativo. De sua descrição deriva, inclusive, a obrigatoriedade de indicação do sujeito passivo ou dos sujeitos passivos, caso seja identificada a prática de ilícito apto a atrair para os administradores a responsabilidade pelo crédito tributário apurado.

O dever de identificar os responsáveis e incluí-los no lançamento está presente, ainda, no art. 2º, da Portaria RFB nº 2.284/10, que assim determina:

Art. 2º Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na formalização da exigência, deverão, sempre que, no procedimento de constituição do crédito tributário, identificarem hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos, reunir as provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado.

§ 1º A autuação deverá conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações apuradas e do vínculo de responsabilidade.

§ 2º Na hipótese de que trata o caput não será exigido Mandado de Procedimento Fiscal para os responsáveis.

Sobre a definição da sujeição passiva, válida a reprodução das lições de Neder e López:

A definição da sujeição passiva, como regra, deve ser promovida pelo agente fiscal no momento da lavratura do auto de infração. Se o Fisco constatar a ocorrência de fatos que autorizem a aplicação da norma de responsabilidade tributária, os responsáveis devem ser incluídos desde a feitura do lançamento tributário. (NEDER; LÓPEZ, 2010, p. 205)

Ressalta-se, por oportuno, que os autos de infração referentes a lançamento suplementar de tributo sujeito a lançamento por homologação, em sua maioria, registram

condutas ilícitas, tais como omissão de fatos geradores, apresentação de declaração falsa ou inexata ou venda sem emissão de documento fiscal, a título de exemplo.

Todas essas condutas, aqui analisadas em abstrato, podem trazer o elemento essencial do dolo, ensejando a responsabilização do diretor ou sócio gerente, nos termos do art. 135, do CTN, e devem ser invariavelmente descritas no relatório fiscal do auto de infração. Caso contrário, deslegitima-se a inclusão, pelo auditor fiscal, dos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica como sujeito passivo do lançamento tributário.

Assim como ocorre com a descrição dos fatos, a eleição incorreta do sujeito passivo também vicia o ato administrativo, tornando-o passível de anulação. Em ambos os casos, trata-se de vício de motivação.

Assim concluem Neder e López:

De fato, a alteração da sujeição passiva relatada no ato de lançamento é controlada pelo direito que estabelece limites temporais e materiais no art. 149 do CTN, não sendo possível a autoridade administrativa, em revisão, alterá-lo apenas para permitir a cobrança de tributo. O erro na identificação do sujeito passivo torna anulável o lançamento, e extinto o processo administrativo. (NEDER; LÓPEZ, 2010, p. 205)

Nesse ponto, a referência ao art. 149 do CTN, estabelecendo limites temporais e materiais à revisão do ato administrativo do lançamento é mais que pertinente. Com efeito, se o auditor fiscal narra os fatos ilícitos na descrição constante do auto de infração, não há que se falar em erro de fato, o que autorizaria a revisão.

O erro no qual incorre a Administração é, em verdade, de direito. Vale lembrar que o lançamento é ato de aplicação da norma material. A norma individual e concreta posta pela autoridade é equivocada e, portanto, nula.

Destarte, se adotada a corrente que entende que a responsabilidade do administrador é pessoal e exclusiva, não respondendo a sociedade pelo crédito tributário, o lançamento é nulo, de igual forma. Deve o processo tributário administrativo ser extinto. Não cabe a convalidação.

Adotando-se a teoria da responsabilidade solidária, deve o processo prosseguir contra a sociedade, visto que os fatos descritos fundamentam a sua figuração como sujeito passivo, mas não se pode, posteriormente, após o lançamento definitivo, pretender incluir novo sujeito passivo. Deve haver, para esses casos, novo lançamento.

5 DA INCLUSÃO DE SUJEITO PASSIVO APÓS O LANÇAMENTO

Inobstante não ser a Autoridade responsável pelo lançamento, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, em entendimento acatado pela jurisprudência, tem promovido a inclusão do *corresponsável* no polo passivo da execução fiscal, conste ou não do Auto de Infração.

Esta inclusão é condicionada à comprovação dos elementos que ensejam a responsabilidade, cabendo ao sujeito ativo a sua comprovação.

Assim procede a PGFN, conforme Portaria nº 180/10:

Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir: (Redação dada pela Portaria PGFN nº 904, de 3 de agosto de 2010)

I - excesso de poderes;

II - infração à lei;

III - infração ao contrato social ou estatuto;

IV - dissolução irregular da pessoa jurídica.

Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários.

Art. 4º Após a inscrição em dívida ativa e antes do ajuizamento da execução fiscal, caso o Procurador da Fazenda Nacional responsável constate a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 2º, deverá juntar aos autos documentos comprobatórios e, após, de forma fundamentada, declará-las e inscrever o nome do responsável solidário no anexo II da Certidão de Dívida Ativa da União.

Art. 5º Ajuizada a execução fiscal e não constando da Certidão de Dívida Ativa da União o responsável solidário, o Procurador da Fazenda Nacional responsável, munido da documentação comprobatória, deverá proceder à sua inclusão na referida certidão.

Parágrafo único. No caso de indeferimento judicial da inclusão prevista no caput, o Procurador da Fazenda Nacional interporá recurso, desde que comprovada, nos autos judiciais, a ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 2º desta Portaria.

Como se infere dos dispositivos acima transcritos, a PGFN age de modo completamente arbitrário, incluindo o suposto responsável na CDA, sem qualquer processo administrativo que assegure o contraditório e a ampla defesa, bem como requerendo a inclusão no polo passivo da execução fiscal, sem título executivo que lhe suporte.

Admitir esse procedimento é conceder ao auditor fiscal a discricionariedade de identificar ou não o sujeito passivo no momento do lançamento, e ao procurador o direito de incluir ou não em dívida ativa ou na execução fiscal os chamados corresponsáveis, sem que lhes seja ofertada qualquer possibilidade de defesa na seara administrativa.

Trata-se de revisão do ato administrativo de lançamento por autoridade incompetente, por motivo não previsto no art. 149 do CTN. Como já demonstrado, se o auditor fiscal conhecia os fatos e efetuou de forma equivocada o lançamento, está diante de erro de direito e não erro de fato. Inadmite-se, assim, que seja o lançamento revisto em tais casos.

Ressalte-se que tal conduta é flagrantemente inconstitucional, por cercear o direito de petição e a ampla defesa do responsável em âmbito administrativo, garantias fundamentais do cidadão, que se vê prejudicado em virtude da falta funcional praticada pelo agente público.

A força executória da Certidão de Dívida Ativa decorre do próprio lançamento, desde o procedimento preparatório até julgamento definitivo em âmbito administrativo. Sobre essa legitimidade, ensina Alberto Xavier:

A força de verdade legal que a lei atribui, para efeitos executivos, ao lançamento, resulta da própria natureza do procedimento que preparou a sua formação: um procedimento de estrutura jurisdicionalizada, de tipo contraditório e no qual o Fisco intervém como órgão de justiça encarregada da investigação da verdade material. Isto – e não a natureza pública dos interesses em presença – explica a especial posição da Administração tributária no processo de execução. (XAVIER, 2005, p. 395)

Reafirma-se a posição de que o redirecionamento representa execução sem título executivo. A Certidão de Dívida Ativa deve espelhar exatamente o lançamento, tendo por fundamento de validade os fatos ali descritos e comprovados. Afinal, disso se extrai a própria motivação do ato administrativo.

O redirecionamento da execução fiscal contra sujeito passivo que não consta do auto de infração é realidade na jurisprudência, que tem assim admitido independente de comprovação da responsabilidade pelo devido processo legal.

Embora não seja esta a finalidade do estudo, vale trazer a crítica de James Marins sobre as correntes jurisprudenciais hoje verificadas:

(...) duas distintas linhas pretorianas foram construídas no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, sobre a questão do redirecionamento da execução fiscal. *Mutatis mutandis*, uma é promotora da inércia formalizadora da Fazenda Pública, permite a

execução sem título dos sócios ou gestores cuja responsabilidade tributária não foi apurada e defende a inversão do ônus da prova a favor do suposto credor fazendário. Outra, exige a formalização prévia da responsabilidade, inadmite a execução sem título e não aceita a inversão do ônus da prova em detrimento do cidadão. Naquela, inegavelmente amplia-se a vulnerabilidade do cidadão contribuinte em face da Fazenda Pública enquanto que nesta, indiscutivelmente, promove-se o devido processo legal. Para a primeira, os fins fiscais justificam os meios paradoxais, para a segunda, o direito elementar da defesa da propriedade vem antes da execução sem título. (MARINS, 2014, p. 805)

É tão arraigado o entendimento de possibilidade de redirecionamento, com a inclusão de sujeito passivo que não conste do título executivo, que a discussão se atém ao início da contagem do prazo prescricional.

É o que se constata a partir da leitura dos acórdãos do Superior Tribunal de Justiça, nos quais a discussão cinge-se à possibilidade de redirecionamento enquanto não transcorrido o prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica a qual o citando integra, sendo esse prazo considerado prescricional.

Isso porque não se reconhece a necessidade de novo lançamento, o que beira a arbitrariedade, eis que essa responsabilidade, como dito, decorre da prática de ato ilícito, haja vista o texto expresso do Código Tributário Nacional, artigo 135, III. Retira-se, dessa forma, a possibilidade de o sócio diretor/administrador exercerem o contraditório e a ampla defesa na seara administrativa, nos casos em que a suposta causa da responsabilidade já existia à época do lançamento tributário realizado em face da pessoa jurídica.

Essas questões, no entanto, sequer são exploradas pelos Tribunais, que se contentam a legitimar a prática do redirecionamento desde que observado o suposto prazo prescricional em curso.

Nesse sentido, inclusive, manifestou-se o STJ quando do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1120407 / SP¹. Na oportunidade, o Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho assentou:

De fato, é orientação pacífica do STJ que a citação dos sócios, corresponsáveis eventuais, só interrompe a prescrição em relação ao pedido de redirecionamento da execução fiscal se ocorrer em até cinco anos a partir da citação da pessoa jurídica: (...)

Isso porque, em prestígio à segurança jurídica, não se admite que as dívidas fiscais sejam exigidas a qualquer momento, sem respeitar o efeito estabilizador de expectativas que decorre da fluência do tempo (prescrição); afinal, o acolhimento da tese fazendária poderia conduzir, na prática, a uma sórdida espécie de imprescritibilidade da dívida tributária.

¹ (AgRg no REsp 1120407/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/04/2017, DJe 04/05/2017)

A seu ver, o respeito ao prazo prescricional seria suficiente para prestigiar a segurança jurídica necessária aos atos administrativos de natureza tributária, sob o fundamento de que, com isso, evitar-se-ia “*uma sórdida espécie de imprescritibilidade da dívida tributária*”.

Olvida-se, no entanto, das questões ora apontadas, tais como o exercício da ampla defesa e contraditório em âmbito administrativo, que são de suma importância para que não se vislumbre uma atuação do Estado à margem da segurança jurídica e dos princípios a ela correlatos.

Com efeito, prazo prescricional não é o que deveria ser discutido. É primordial que exista norma individual e concreta que constitua o crédito tributário contra o sujeito passivo. O lançamento deve observar o prazo decadencial. Trata-se de decadência e não de prescrição.

6 DA DECADÊNCIA

Como demonstrado, adota-se a corrente que não admite a execução sem título executivo. E mais, o título somente é gerado pela norma individual e concreta inserida pelo lançamento, indicando o administrador como sujeito passivo e descrevendo os fatos que fundamentam sua responsabilidade, motivando, dessa forma, o ato administrativo do lançamento.

Seja no caso de indicação de sujeito passivo incorreto, quando deverá ser extinto o crédito, ou mesmo para inclusão de novo sujeito passivo, quando o que constar do auto de infração também tenha responsabilidade, deve ser lavrado novo auto de infração, dentro do prazo decadencial. Sobre a inclusão, dissertam Neder e López:

A possibilidade de posterior inclusão dos responsáveis no polo passivo da obrigação tributária é admitida de forma excepcional, apenas nas hipóteses em que se constata acontecimentos supervenientes ao momento da lavratura do auto de infração, como por exemplo, nos casos de sucessão tributária (arts. 130 a 133 do CTN) ou da prática de atos ilícitos (arts. 134, 135 3 137 do CTN). Fora dessas situações a inclusão posterior de pessoas como devedores e o redirecionamento da cobrança estarão submetidos ao crivo do prazo quinquenal de decadência. (NEDER; LÓPEZ, 2010, p. 205)

Frise-se que ao se referir a atos ilícitos, trata-se daqueles supervenientes, desconhecidos da fiscalização ao tempo do auto de infração, capazes de transferir a responsabilidade.

Para determinar o marco temporal que autoriza o novo lançamento, cumpre conceituar a decadência, conforme Paulo de Barros Carvalho:

A decadência ou caducidade é tida como o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo. Para que as relações jurídicas não permaneçam indefinidamente, o sistema positivo estipula certo período a fim de que os titulares de direitos subjetivos realizem os atos necessários à sua preservação, e perante a inércia manifestada pelo interessado, deixando fluir o tempo, fulmina a existência do direito, decretando-lhe a extinção. (CARVALHO, 2012, p. 413)

A decadência, como hipótese de extinção do crédito tributário, é matéria reservada a lei complementar, enquanto norma geral de direito tributário. Dessa forma, aplicam-se as regras previstas no art. 150, §4º, e 173, ambos do CTN.

Para o caso de aplicação da responsabilidade prevista no art. 135, inciso III, do CTN, pressupõe-se a identificação do dolo, sendo este elemento essencial. Admite-se, em abstrato, portanto, que a regra aplicável seria a prevista no art. 173.

Convencionou-se afirmar que o prazo decadencial não se interrompe ou suspende. Dessa forma, o *dies a quo*, como acima exposto, seria sempre o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado. Não é, contudo, o que determina a sistemática do CTN.

No art. 173, inciso II, criou-se outro marco inicial, qual seja, a data em que o lançamento anteriormente efetuado tiver sido anulado por vício formal. O dispositivo não escapou à crítica de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Como entre a anulação e a efetivação de novo lançamento poderia transcorrer tempo apertado, já perto do fim do período decadencial, “inventou-se” este novo *dies a quo* para operá-lo, alargando-se em prol da Fazenda o quinquênio decadencial, com esforço na teoria da nulidade do ato jurídico. Lançamento nulo é lançamento inexistente. Outro há de ser feito para assegurar o direito ao crédito tributário. (COELHO, 2003, p. 476)

O referido dispositivo, contudo, não impacta o presente estudo, visto que a anulação do auto de infração não decorreria de vício formal, mas sim material, fulminando o lançamento em sua substância. Escapa-se, portanto, à interrupção do prazo criada pelo CTN.

Ainda que se entendesse que o lançamento seria passível de revisão, eis que se trata de erro de direito e não de fato, esta deveria se operar dentro do prazo decadencial. É o que se compreende do parágrafo único do art. 149, que afirma que a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Caso contrário, estar-se-ia diante de hipóteses que ensejariam a imprescritibilidade do crédito tributário, instaurando entre os sujeitos passivos verdadeira insegurança jurídica, o que não condiz com os direitos e garantias constitucionalmente assegurados.

Da mesma forma, não cabe argumentar que, aderindo-se à corrente que entende ser a responsabilidade solidária entre a sociedade e o administrador, teria havido interrupção como ocorre com a prescrição. Não há previsão legal nesse sentido e, como já dito à exaustão, a atividade da autoridade fiscal é plenamente vinculada.

Com efeito, diferentemente da aplicação do Princípio da Legalidade para os particulares, em se tratando de Administração Pública, limita-se a atuação ao expressamente permitido pela lei. Em virtude disso, inadmite-se a criação de obrigações e a imposição de deveres sem que se tenha previsão legal para tanto.

Nesse contexto, seria, pois, necessário, um novo lançamento, por meio de auto de infração, indicando corretamente o sujeito passivo, dentro do prazo decadencial original, como determinado no art. 173 do CTN.

7 CONCLUSÃO

Por tudo que se expôs, conclui-se que a sujeição passiva, presente no consequente da norma jurídica tributária, especialmente quando diferir do aspecto pessoal presente no antecedente, deve ser identificada no momento do lançamento.

Inobstante a corrente que se adote quanto à responsabilidade do administrador prevista no art. 135, inciso III, seja exclusiva ou solidária em relação à sociedade, os fatos que fundamentam sua vinculação devem estar descritos no auto de infração, bem como o sujeito passivo deve estar corretamente indicado.

Como ato administrativo plenamente vinculado, cabe à autoridade competente descrever todo o conteúdo obrigatório do auto de infração, sob pena de nulidade por ausência de motivação do ato administrativo.

Trata-se o lançamento de ato administrativo que aplica ao fato o direito material previsto no ordenamento, fazendo norma individual e concreta, declarando a relação jurídica entre sujeito ativo e sujeito passivo, tendo por objeto o tributo quantificado. Somente o lançamento pode constituir o título executivo e possibilitar a cobrança por meio de execução.

Após a decisão final em processo administrativo, o lançamento se torna irrevisível, sendo defeso, inclusive à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, emendá-lo para incluir sujeito passivo, sem observância do devido processo legal, ampla defesa e contraditório, garantidos ao sujeito passivo em processo administrativo.

Não se admite execução sem título, o que impossibilita a inclusão posterior de sujeito passivo que não tenha sido atingido pelo lançamento. Exceção feita, apenas, aos casos em que a responsabilidade decorra de fato superveniente.

Sendo necessário novo lançamento, inarredável a conclusão de que este deve ser realizado dentro do prazo decadencial, sob pena de perder a Fazenda o direito de constituir o crédito contra aquele sujeito passivo.

O prazo a ser observado é o previsto no art. 173, inciso I do CTN, não se aplicando o inciso II, visto que eventual anulação não decorreria de vício formal, mas sim material. Ainda que admitisse revisão, o que não é possível por se tratar de erro de direito, deveria, da mesma forma, ser realizada enquanto não extinto o direito da Fazenda, observando-se, assim, o prazo prescricional.

É caso, portanto, de decadência e não de prescrição, como insiste em tratar a jurisprudência.

REFERÊNCIAS

BRASIL. União Federal. **Decreto n. 70.235, de 06 de março de 1972.** In <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm> Acesso em 02 ago. 2014.

BRASIL. União Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. In <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao_Compilado.htm> Acesso em 02 ago. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1120407/SP. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho – Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 04 de maio de 2017. Disponível em

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1591506&num_registro=200901141356&data=20170504&formato=PDF>. Acesso em 17 de maio de 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. **Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2014.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. São Paulo: Dialética, 2010.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense. 2005.