

Responsabilidade tributária: seu pressuposto de fato específico e as exigências para o redirecionamento da execução fiscal

Leandro Paulsen*

Resumo: A aplicação adequada do instituto da responsabilidade tributária depende da compreensão de que o responsável não é sujeito passivo da relação contributiva, mas de uma relação autônoma. Para que haja responsabilidade tributária, a par da regra matriz de incidência tributária (que estabelece a obrigação do contribuinte), temos uma regra matriz de responsabilidade tributária (que estabelece a obrigação do responsável). Cada qual tem sua hipótese de incidência ou pressuposto de fato próprios. A responsabilidade de quem não é contribuinte, exige apuração do pressuposto de fato específico da responsabilidade, oportunizando-se a respectiva defesa. No direito comparado, encontramos legislação clara e inequívoca, exigindo a lavratura de atos administrativos substanciados em avisos ou declarações de responsabilidade, sujeitos à impugnação. Mesmo no ordenamento brasileiro, há elementos para reconhecermos que tal proceder se impõe e que a regularidade formal da Certidão de Dívida Ativa (CDA), no que diz respeito a sua idoneidade para fundamentar o redirecionamento da execução contra o responsável, depende da indicação simultânea do nome do responsável, do fundamento legal da sua responsabilidade e do número do processo administrativo em que foi apurada e discutida. Do contrário, teremos violação ao princípio do devido processo legal. Admitir o redirecionamento da execução com suporte em CDA sem tais requisitos ou mediante simples fundamentação da pretensão em petição apresentada pelo credor implica cancelar execução sem título executivo válido relativamente ao responsável.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária. CDA. Sujeito passivo. Direito comparado. Devido processo legal.

* Juiz Federal em Porto Alegre, Mestre em Direito do Estado (UFRGS), Doutorando em Derechos y Garantías del Contribuyente (Universidad de Salamanca, Espanha).

Introdução

As questões relativas à responsabilidade tributária^{1, 2, 3} continuam tormentosas principalmente no Direito brasileiro.⁴ Alguns avanços importantes já foram obtidos no sentido de impedir que se confundisse pura e simplesmente a pessoa jurídica contribuinte com a pessoa física dos sócios e que se considerasse o simples inadimplemento como fato justificador do redirecionamento das execuções na hipótese do art. 135, III, do CTN. Mas ainda muito se discute tanto sobre o alcance da responsabilidade, quanto sobre o procedimento a ser observado pelo Fisco, para que possa buscar no patrimônio do responsável a satisfação do seu crédito: se é suficiente que conste o nome do responsável na CDA, se deve ser exigida a fundamentação da pretensão na petição de redirecionamento, se há inversão do ônus da prova etc.

Entendemos que nenhum desses questionamentos encontrará solução adequada enquanto não for bem compreendida a natureza do instituto da responsabilidade tributária, o que de modo algum ocorrerá enquanto o responsável continuar a ser classificado como mais um sujeito passivo da relação tributária impositiva.⁵

Cuidar da responsabilidade tributária exige atentar para a posição do responsável frente à atividade tributária e para todos os aspectos das diversas relações jurídicas específicas que envolve, daí extraindo-se as peculiaridades materiais e procedimentais que lhe são inerentes.

Sem clareza quanto a isso, corremos o risco de trocar algumas soluções equivocadas por outras igualmente precárias e continuarmos desorientados frente a cada nova situação que seja colocada à nossa consideração.

¹ Cuidaremos, neste artigo, da responsabilidade tributária em sentido estrito, ou seja, da posição do terceiro que, em razão de um pressuposto de fato específico, é posto por lei na posição de garantidor da satisfação do crédito tributário, dele podendo ser exigido na hipótese de inadimplemento e insolvência do contribuinte. Não estaremos cuidando, pois, dos demais terceiros que a lei obriga ao pagamento dos tributos em lugar do contribuinte, como o substituto tributário.

² A Ley General Tributaria espanhola (Ley 58/2003) bem distingue os diversos obrigados tributários. Considera sujeitos passivos o contribuinte e o substituto tributário. O responsável tributário é tratado separadamente.

³ Também na Alemanha, a expressão responsabilidade tributária (*Steuerhaftung*) é reservada para referir a posição do terceiro responsável, não a do próprio contribuinte, conforme resta inequívoco da definição apresentada por König: "Haftung im Steuerrecht bedeutet das Einstehen für eine fremde Steuerschuld. Der Steuerschuldner selbst haftet nicht, sondern er schuldet. Nur ein Dritter kann haften. Während das Finanzamt gegenüber dem Steuerschuldner zur Inanspruchnahme verpflichtet ist, steht die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners in seinem pflichtgemäß en Ermessen (§§ 191, 219 AO)." (KÖNIG, Christiane. In: CREIFELDS, Carl et al. *Rechtswörterbuch*. 19. ed. München: Verlag C. H. Beck, 2007. p. 552).

⁴ Na Europa, de um modo geral, trabalha-se a matéria com um nível bastante mais elaborado. A legislação de vários países europeus incorpora importantes avanços conceituais e uma melhor compreensão dos aspectos materiais e procedimentais inerentes à atribuição legal de responsabilidade a terceiros, alguns dos quais adiante indicados neste texto.

⁵ Conforme José Juan Ferreiro Lapatza, "Sólo el análisis separado de las distintas obligaciones y de sus sujetos puede introducir una cierta claridad en el análisis e interpretación de estas normas en particular y en el ordenamiento tributario en general". (FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*. 25. ed. Madrid: Marcial Pons, 2006. p. 410).

Neste pequeno trabalho, por isso, pretendemos analisar a responsabilidade tributária sob uma perspectiva diferente da usual, quem sabe, dando um passo adiante no sentido de esclarecer os seus matizes e de encaminhar soluções mais consistentes.

1 Da responsabilidade tributária como relação jurídica autônoma

1.1 Posição jurídica do responsável: diversas relações jurídicas

O instituto da responsabilidade tributária participa da dinâmica da tributação, envolvendo inúmeras relações jurídicas distintas. Embora tratado normalmente como cumpridor de uma função de garantia do crédito tributário, suas conexões precedem a patologia jurídica, dizendo respeito inclusive a funções prévias de prevenção do inadimplemento e de facilitação da fiscalização. Cada olhar para a pessoa do responsável (seus deveres e obrigações, de um lado; e suas prerrogativas ou seus direitos, de outro) exige uma perspectiva distinta.

Em primeiro lugar, como decorrência do dever fundamental de colaborar com o Fisco, estão os deveres formais a que a lei atribui relevância a ponto de ligar, ao seu descumprimento, o surgimento da obrigação de responder por tributo devido originariamente pelo contribuinte. Tais deveres formais podem implicar posições passivas e ativas para o possível responsável. Passivas, e.g., quando tem de prestar ao Fisco informações ou zelar pelo cumprimento das obrigações do contribuinte que represente. Ativas, e.g., quando tenha a prerrogativa de exigir do contribuinte a demonstração do pagamento de tributos.

Em segundo lugar, em face do descumprimento do dever instrumental previsto em lei como hipótese de responsabilidade, teremos o surgimento da obrigação, sempre condicionada, de pagar o tributo devido pelo contribuinte e de responder compulsoriamente pelo inadimplemento com seu próprio patrimônio. Digo condicionada porque dependerá, necessariamente, do futuro e incerto descumprimento da obrigação principal pelo contribuinte e da sua insolvência.⁶

Em terceiro lugar, tendo o responsável efetuado o pagamento do tributo ou suportado execução em seu patrimônio, surge para ele o direito ao ressarcimento perante o contribuinte. Sendo a obrigação de contribuir de outrem, tem o responsável o direito de buscar, perante este, ressarcimento pelo prejuízo suportado.⁷ Terá, pois, pretensão contra o contribuinte, assumindo o polo ativo dessa nova relação jurídica.

⁶ Referimo-nos à insolvência em sentido amplo, indicando caso em que não seja possível obter a satisfação do crédito no patrimônio do contribuinte, por insuficiente. No Direito Espanhol, a *Ley General Tributaria* exige que a Administração Tributária declare falido o contribuinte como pressuposto para redirecionar a cobrança contra o responsável.

⁷ Andrea Parlato afirma quanto ao direito de ressarcimento (*rivalsa*) tanto do substituto quanto do responsável: "Una caratteristica comune alle due categorie di soggetti è costituita dalla 'rivalsa', che per il responsabile costituisce un 'diritto', per il sostituto un 'obbligo', salvo che in modo espresso non venga diversamente stabilito. [...] Il primo elemento sul quale occorre fermare l'attenzione è costituito da una caratteristica comune alle figure in esame. Responsabile e sostituto appaiono normativamente impegnati al pagamento del tributo per fatti o situazioni riferibili ad altri". E mais adiante: "[...] l'esistenza del diritto di

Poderíamos detalhar, ainda mais, a plêiade de relações jurídicas inerentes às diversas situações de responsabilidade tributária. Mas a exposição feita já é suficiente para demonstrar que a responsabilidade tributária envolve diversas relações jurídicas com objetos específicos, ora perante o Fisco, ora perante o contribuinte, em que o responsável aparece tanto no polo passivo, como no polo ativo. A posição jurídica do responsável, pois, é dinâmica, complexa e multifacetada.

Vamos nos concentrar, neste trabalho, especificamente na relação jurídica que se estabelece entre o responsável e o Fisco e cujo objeto é o pagamento do tributo que o contribuinte deixou de satisfazer.

1.2 O caráter autônomo da relação jurídica de responsabilidade tributária entre o terceiro e o Fisco

A responsabilidade tributária, ao mesmo tempo em que é dependente da existência de relação de cunho contributivo entre o Fisco e o contribuinte, guarda autonomia frente a esta.

É dependente porque cumpre uma função de garantia quanto à satisfação da obrigação principal pelo contribuinte. Podemos dizer que “la obligación del responsable es una obligación de naturaleza garantista, accesoria y subordinada”.⁸ O pagamento realizado pelo contribuinte, tempestiva ou intempestivamente, extingue o débito e, por consequência, as relações acessórias⁹ ou secundárias,¹⁰ como a de garantia consubstanciada na responsabilidade do terceiro.

É, de outro lado, autônoma porque possui seu próprio pressuposto de fato, seus próprios sujeitos e seu próprio objeto.^{11, 12} Explico:

rivalisa è elemento rilevatore dell'alienità del debito da parte el responsabile d'imposta". (PARLATO, Andréa. Il responsabile ed il sostituto d'imposta. In: AMATUCCI, Andréa; GONZÁLEZ, Eusebio; TRZASKALIK, Christoph. *Tratatto di Diritto Tributario*. CEDAM, 2001. p. 848 e 865).

⁸ LAGO MONTERO, José María. El procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: una crítica. *Impuestos*, n. 22, 1995, p. 667.

⁹ A doutrina alemã também destaca o caráter acessório da responsabilidade: “Der Haftungsanspruch ist insofern akzessorisch, als er nur entstehen kann, wenn (mindestens gleichzeitig) der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis, für den gehaftet werden soll, entstanden ist. Die Entstehung des Haftungsanspruchs setzt die Verwirklichung des Schuldtatbestands und des Haftungstatbestands [...] voraus [...]” (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 19. ed. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2008. p. 190).

¹⁰ “[...] la fattispecie denominata secondaria appare indiscutibilmente condizionata alla prima. [...] l'effetto derivante dalla fattispecie denominata principale viene a costituire a sua volta un elemento di fatto della fattispecie secondaria. [...] L'inesistenza della situazione d'obbligo (situazione effettuale) in capo all'obligato principale rende impossibile il sorgere della situazione d'obbligo nei confronti del responsabile d'imposta, poichè viene a mancare un elemento costitutivo della sua fattispecie, e quindi una condizione necessaria per la sua esistenza. Nella diversa ipotesi dell'esistenza della situazione d'obbligo in capo all'obligato principale non si potrà ritenere sic et simpliciter esistente la situazione d'obbligo in capo al responsabile d'imposta, finché non vi sia il concorso degli altri elementi che ne caratterizzano la fattispecie causativa”. (PARLATO, Andréa. *Il Responsabile d' Imposta*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1963. p. 81).

¹¹ LGT (Ley 58/2003): “Art. 41, 4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta y otra ley se establezcan.”

A obrigação de responder pelo débito tributário não surge, para o terceiro, de modo automático, como efeito diretamente decorrente do fato gerador do tributo. A obrigação de contribuir é daquele indicado na lei como realizador do fato gerador do tributo: o contribuinte. Ocorrido o fato gerador, pois, surge para o contribuinte a obrigação de pagar o tributo. O terceiro só responderá se a lei assim expressamente dispuser, estabelecendo qual o pressuposto de fato da responsabilidade. Ou seja, haverá, sempre e necessariamente, outra hipótese de incidência própria da responsabilidade, outro pressuposto de fato específico e inconfundível com o fato gerador do tributo.¹³

A hipótese de incidência da responsabilidade tributária, ademais, não pode ser arbitrária, pois não é dado ao legislador impor a terceiro, irrazoável e desproporcionalmente, a obrigação de responder por débito alheio.¹⁴ Dependerá, por isso, sempre, de alguma vinculação do terceiro ao fato gerador¹⁵ e terá como pressuposto o descumprimento de um dever de colaboração para com o Fisco com implicação no pagamento do mesmo pelo contribuinte ou na verificação, pelo Fisco, de eventual inadimplemento.

Nesse sentido é que se pode vislumbrar, sempre, a existência de um dever (ou obrigação) próprio do responsável, estabelecido com caráter acessório no interesse da Administração Tributária,¹⁶ que, descumprido, possa gerar sua responsabilidade tributária (obrigação de pagar o tributo no suposto de inadimplência do contri-

¹² “El contenido patrimonial de la obligación del responsable puede ser cualitativamente y cuantitativamente diferente del que corresponde al sujeto pasivo o deudor principal. Todos los elementos de la deuda tributaria no son exigibles al responsable, ya que algunos de estos, como por ejemplo las sanciones se rigen por el principio de personalidad, y las consecuencias de las conductas dolosas o culpadas del infractor no deben ser transferibles al responsable”. (MARTÍN JIMÉNEZ, Francisco J. *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*. Valladolid: Lex Nova, 2000. p. 31).

¹³ Lapatza afirma: “[...] el nacimiento de la obligación del responsable requiere la realización de dos presupuestos de hecho diferentes. El presupuesto de hecho del que deriva la obligación de los sujetos pasivos o deudores principales y el presupuesto de hecho del que deriva la obligación del responsable de pagar la cantidad también por ellos debida”. (FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero español*. 25. ed. Madrid: Marcial Pons, 2006. p. 445).

¹⁴ “La ley no puede atribuir la condición de responsable a cualquiera, arbitrariamente. Los supuestos de responsabilidad establecidos o por establecer en el derecho positivo deben no contradecir elementales principios constitucionales de justicia. El Estado no puede exigir prestaciones patrimoniales a sus súbditos sin fundamento, ni aún a título de garantía o responsabilidad. [...] no es posible la responsabilidad cuando la conducta del hipotético responsable no produce un daño a los intereses de la Hacienda Pública, que sea imputable al mismo; o cuando las posibilidades de reembolso de la cantidad satisfecha sean prácticamente inexistentes” (LAGO MONTERO, José Maria. *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*. Madrid: Marcial Pons, 1998. p. 83-84).

¹⁵ Este requisito é apontado de modo muito claro pela própria doutrina brasileira. Rubens Gomes de Souza já destacava que “[...] a lei ordinária que atribuisse sujeição passiva a quem não tenha qualquer relação com a hipótese de incidência estaria definindo, não um responsável, mas um contribuinte [...]” (Sujeito Passivo das Taxas. In: *RDP*, v. 16/350). Bernardo Ribeiro de Moraes também é preciso: “[...] é de se ver que não é qualquer pessoa que pode ser definida como responsável. Somente se justifica a condição de ‘responsável’, adquirindo uma posição jurídica equivalente à de devedor principal, na hipótese de a pessoa ter relações com o próprio devedor ou com o fato gerador da obrigação tributária” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 1995. v. 2, p. 287).

¹⁶ Utilizo, neste ponto particular, o conceito de obrigação acessória cunhado pelo CTN, em seu art. 113, § 2º, que diz respeito a prestações positivas ou negativas (fazer, não fazer ou tolerar) estabelecidas pela legislação no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

buinte). Esta, também, com caráter de acessoriedade, mas em relação à obrigação do contribuinte de pagar tributo. A primeira pode envolver a prevenção do inadimplemento como (quanto à tributação de atos ou negócios) cuidados consubstanciados na exigência, pelo responsável, da demonstração de regularidade fiscal para a sua realização ou registro,¹⁷ a prestação de informações sobre determinadas operações realizadas pelo contribuinte de que o responsável participe de algum modo¹⁸ ou, ainda, o dever de não praticar infrações à legislação e aos estatutos sociais na administração fiscal de uma empresa.¹⁹

Em suma, a obrigação do terceiro de responder por um débito tributário surge como consequência legal do descumprimento de um dever de outra natureza para com o Fisco, de um dever direto ou indireto de colaboração com a Administração Tributária.

2 **Das exigências procedimentais e formais que condicionam a legitimidade e a validade do redirecionamento da execução fiscal**

2.1 **A necessidade de verificação e de declaração administrativa da responsabilidade tributária**

A responsabilidade tributária depende da concorrência de dois pressupostos de fato: o fato gerador do tributo e aquele próprio da responsabilidade.^{20, 21, 22} Essa circunstância de a obrigação do terceiro de responder pelo inadimplemento do contribuinte ter seu pressuposto de fato específico, torna imperativo que tal seja apurado e declarado.

Do fato gerador do tributo só decorre a obrigação de contribuir, de modo que o lançamento que se limita a verificar a sua ocorrência, apontar o montante devido e

¹⁷ Arts. 134 e 207 do CTN.

¹⁸ É o caso da declaração dos pagamentos efetuados a pessoas físicas no bojo da Declaração de Rendimentos.

¹⁹ Art. 135, III, do CTN.

²⁰ “El presupuesto de hecho de la obligación del responsable es distinto del hecho imponible. Éste deberá haberse realizado independientemente, originando una obligación tributaria material o principal. Precisamente, la falta de pago de ésta por el sujeto pasivo de la misma es presupuesto sine qua non para la exigencia de su prestación al responsable. Éste, además, deberá haber realizado el presupuesto de hecho legalmente determinante de su condición de responsable”. (LAGO MONTERO, José Maria. *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*. Madrid: Marcial Pons, 1998. p. 82).

²¹ “Insomma si è in presenza di due fattispecie: A) l'una, che denominiamo principale, causativa dell'obbligo – il quale appunto vi si collega come conseguenza – nei confronti dell'obbligato principale; B) l'altra, secondaria e dalla prima dipendente, che comprende taluni specifici elementi (successione nell'azienda, titolarità della situazione tutoria, rappresentanza del proprietario della merce, ecc.) e che è causativa dell'obbligo nei confronti del soggetto denominato 'responsabile d'imposta'.” (PARLATO, Andrea. *Il Responsabile d'imposta*. Milano: Dott.A. Giuffrè Editore, 1963. p. 80).

²² “Die Entstehung des Haftungsanspruchs setzt die Verwirklichung des Schuldtatbestands und des Haftungstatbestands [...] voraus [...]”. (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 19. eed. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2008. p. 190).

identificar o contribuinte, notificando-o para pagar, não se presta senão para formalizar a obrigação deste. Do mesmo modo, a declaração do contribuinte em que reconhece seu débito tributário não vincula senão ele próprio ao Fisco.

Para que o terceiro tenha sua eventual obrigação de responder pelo tributo formalizado, faz-se indispensável a verificação também do pressuposto específico de tal obrigação, a indicação do seu objeto próprio (nem sempre coincidente com o da obrigação do contribuinte)²³ e a identificação do seu particular sujeito passivo.

Não há dúvida de que não se exige do Fisco que vá a Juízo para, em ação de conhecimento, ver reconhecida tal obrigação do terceiro. Mas também não pode haver dúvida quanto à necessidade de o Fisco apurar administrativamente tal responsabilidade, assegurando ao suposto responsável o devido processo legal, o que pressupõe a possibilidade de oferecer defesa administrativa.

A *Ley General Tributaria* espanhola (LGT/Ley 58/2003) é muito clara ao exigir a verificação da ocorrência do pressuposto de responsabilidade. A chamada “derivación de responsabilidad” é objeto de procedimento administrativo, mediante oitiva do interessado, conforme o art. 41.5 dessa lei: “[...] la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión [...]”.²⁴

Uma vez lavrado *Acto de Declaración de Responsabilidad*, notifica-se o responsável, nos termos dos artigos 174 a 176 da mesma lei, podendo este impugnar tanto a liquidação como a extensão e o fundamento da responsabilidade que lhe é atribuída. O art. 174.4 estabelece, inclusive, o conteúdo de tal ato:

²³ As penalidades, e.g., em razão do princípio da pessoalidade da pena, só podem ser exigidas do infrator, não podendo ocorrer, de regra, a transferência das mesmas para o responsável, a menos que tenha participado da infração e, portanto, também possa ser considerado infrator. A LGT espanhola é inequívoca no ponto: “Art. 41 [...] 4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan”. O art. 137 do CTN também destaca a pessoalidade da responsabilidade atinente às infrações conceituadas como crime e às infrações que pressuponham dolo específico.

²⁴ LGT (Ley 58/2003): “SECCIÓN III. RESPONSABLES TRIBUTARIOS. Artículo 41. Responsabilidad tributaria. 1. La Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta Ley. 2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria. 3. Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario. Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan. 4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra Ley se establezcan. 5. Salvo que una norma con rango de Ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta Ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta Ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta Ley. La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios. 6. Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil.”

Art. 174 [...]

4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.

b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.²⁵

Mesmo à época da vigência da LGT de 1963, tal motivação já era indicada pela doutrina como necessária, exigida pelos tribunais e, inclusive, reconhecida pela própria administração tributária espanhola, de modo que o novo texto legal apenas explicitou os requisitos do ato.²⁶

A notificação do *Acto de Declaración de Responsabilidad*, ademais, é considerada condição para a exigibilidade da obrigação do responsável.²⁷

No Direito Alemão, o pressuposto de fato específico da responsabilidade (*Haftungstatbestand*)²⁸ é também apurado pelo Fisco, lavrando-se informação de responsabilidade (*Haftungsbescheid*), conforme o § 191 do ordenamento tributário alemão, a

²⁵ LGT (Ley 58/2003): “Artículo 174. Declaración de responsabilidad. 1. La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la Ley disponga otra cosa. 2. En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación. 3. El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria. 4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido: a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto. b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos. c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.”

²⁶ Conforme: ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín. *El régimen jurídico de la motivación en el ámbito tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2004. p. 110. Destaca ainda este autor: “[...] no es necesario realizar prolifas argumentaciones para afirmar su repercusión sobre los intereses de la persona declarada responsable [...], por lo que el cumplimiento del deber de motivar en estos supuestos resulta evidente [...] la motivación de este tipo de actos deberá extenderse a los siguientes aspectos: el fundamento legal de la derivación; el presupuesto(s) de hecho que ha(n) determinado la imputación de la responsabilidad; y, por último, el alcance o extensión de la misma.”

²⁷ “Hay que diferenciar entre nacimiento de la obligación de responsabilidad que se produce, por su carácter ex lege, cuando se realiza el presupuesto de hecho previsto expresamente en la ley [...] y la exigibilidad de dicha obligación que se produce una vez declarada y notificada la responsabilidad. [...] el acto de derivación y su notificación tienen un efecto declarativo de la existencia de la obligación y de la constitución de su exigibilidad”. (MARTÍN JIMÉNEZ, Francisco J. *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*. Valladolid: Lex Nova, 2000. p. 191).

²⁸ Assim como no Brasil, na Alemanha, algumas das hipóteses de responsabilidade são disciplinadas na *Abgabenordnung* e outras nas leis que cuidam de cada imposto.

Abgabeordnung: “§ 191. Wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner), kann durch Haftungsbescheid, wer kraft Gesetzes verpflichtet ist, die Vollstreckung zu dulden, kann durch Duldungsbescheid in Anspruch genommen werden”.²⁹

O ato administrativo de informação de responsabilidade é sucedido, ainda, pela notificação do responsável para efetuar o pagamento (*Zahlungsaufforderung*).³⁰

No Direito brasileiro, ainda que não haja legislação disciplinando expressamente a apuração da responsabilidade tributária, é preciso destacar que tal se impõe para que reste assegurado um dos pilares do Estado de Direito que é o devido processo legal. Também entre nós, pois, deve ser verificada e declarada administrativamente a responsabilidade, com notificação do responsável para apresentar defesa.

Efetivamente, atribuir a responsabilidade a terceiro por tributo de que não é contribuinte, com sérias consequências patrimoniais para mesmo, exige, como visto, a verificação do seu pressuposto de fato específico, qual seja, a infração a algum dos seus deveres de colaboração com a Administração, devidamente previstos na lei.

Não se pode, de modo algum, olvidar as garantias fundamentais estampadas no art. 5º da Constituição Brasileira, aplicáveis ao caso: “LIV – Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; LV – Aos litigantes,

²⁹ “Abgabenordnung: 4. Unterabschnitt. Haftung [...] § 191 Haftungsbescheide, Duldungsbescheide (1) 1Wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner), kann durch Haftungsbescheid, wer kraft Gesetzes verpflichtet ist, die Vollstreckung zu dulden, kann durch Duldungsbescheid in Anspruch genommen werden. 2Die Anfechtung wegen Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis außerhalb des Insolvenzverfahrens erfolgt durch Duldungsbescheid, soweit sie nicht im Wege der Einrede nach § 9 des Anfechtungsgesetzes geltend zu machen ist; bei der Berechnung von Fristen nach den §§ 3, 4 und 6 des Anfechtungsgesetzes steht der Erlass eines Duldungsbescheids der gerichtlichen Geltendmachung der Anfechtung nach § 7 Abs. 1 des Anfechtungsgesetzes gleich. 3Die Bescheide sind schriftlich zu erteilen. (2) Bevor gegen einen Rechtsanwalt, Patentanwalt, Notar, Steuerberater, Steuerbevollmächtigten, Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer wegen einer Handlung im Sinne des § 69, die er in Ausübung seines Berufs vorgenommen hat, ein Haftungsbescheid erlassen wird, gibt die Finanzbehörde der zuständigen Berufskammer Gelegenheit, die Gesichtspunkte vorzubringen, die von ihrem Standpunkt für die Entscheidung von Bedeutung sind. (3) 1Die Vorschriften über die Festsetzungsfrist sind auf den Erlass von Haftungsbescheiden entsprechend anzuwenden. 2Die Festsetzungsfrist beträgt vier Jahre, in den Fällen des § 70 bei Steuerhinterziehung zehn Jahre, bei leichtfertiger Steuerverkürzung fünf Jahre, in den Fällen des § 71 zehn Jahre. 3Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Tatbestand verwirklicht worden ist, an den das Gesetz die Haftungsfolge knüpft. 4Ist die Steuer, für die gehaftet wird, noch nicht festgesetzt worden, so endet die Festsetzungsfrist für den Haftungsbescheid nicht vor Ablauf der für die Steuerfestsetzung geltenden Festsetzungsfrist; andernfalls gilt § 171 Abs. 10 sinngemäß. 5In den Fällen der §§ 73 und 74 endet die Festsetzungsfrist nicht, bevor die gegen den Steuerschuldner festgesetzte Steuer verjährt (§ 228) ist. (4) Ergibt sich die Haftung nicht aus den Steuergesetzen, so kann ein Haftungsbescheid ergehen, solange die Haftungsansprüche nach dem für sie maßgebenden Recht noch nicht verjährt sind. (5) 1Ein Haftungsbescheid kann nicht mehr ergehen, 1. soweit die Steuer gegen den Steuerschuldner nicht festgesetzt worden ist und wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist auch nicht mehr festgesetzt werden kann, 2. soweit die gegen den Steuerschuldner festgesetzte Steuer verjährt ist oder die Steuer erlassen worden ist. 2 Dies gilt nicht, wenn die Haftung darauf beruht, dass der Haftungsschuldner Steuerhinterziehung oder Steuerhellei begangen hat.”

³⁰ “Die Inanspruchnahme erfolgt durch schriftlichen Haftungsbescheid (§ 191 AO), der die Haftung feststellt, und die Zahlungsaufforderung (§ 219 AO). [...] Der Haftungsbescheid ist ein Verwaltungsakt.” (KÖNIG, Christiane. In: CREIFELDS, Carl; et al. *Rechtswörterbuch*. 19. ede. München: Verlag C. H. Beck, 2007. p. 553).

em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.”

2.2 A necessidade de notificação do responsável para pagar voluntariamente

A intimação do responsável acerca do ato de declaração de responsabilidade impõe-se para assegurar-lhe a possibilidade de defesa. Mas, além disso, deve ser oportunizado ao responsável o pagamento voluntário do crédito tributário.

Efetivamente, desde que se superou a distinção proposta por Brinz entre dívida e responsabilidade,³¹ não há que se falar em dívida sem responsabilidade, nem em responsabilidade sem dívida. O responsável tributário, verificados o pressuposto de fato específico e a condição suspensiva indispensáveis,³² deve e, por isso, responde.³³

Temos, aqui, pois, em primeiro lugar, a obrigação do responsável de satisfazer o débito em aberto em face da insolvência do contribuinte e, sucessivamente, na hipótese de ele próprio – responsável tributário – quedar inadimplente, de suportar a execução do crédito tributário sobre o seu patrimônio.

Não é possível, pelo fato de se designar o terceiro como “responsável tributário”, subtrair-lhe a possibilidade de pagamento voluntário no prazo administrativo

³¹ Brinz propôs a distinção entre dívida e responsabilidade em suas obras *Der begriff obligatio* (1874) e *Obligatio und Haftung* (1886). Hoje, embora mantenha seu valor didático, está superada. As obrigações jurídicas caracterizam-se justamente pela sua exigibilidade forçada. Não há obrigação jurídica sem responsabilidade, nem responsabilidade sem uma obrigação descumprida. Luis Díez-Picazo sintetiza a questão: “[...] si bien en períodos históricos anteriores la deuda y la responsabilidad, como fenómenos jurídicos, han podido aparecer e funcionar con independencia, en el Derecho Moderno no ocurre así. La distinción entre deuda y responsabilidad suministra unos datos conceptuales de gran utilidad para construir el concepto de obligación. Deuda y responsabilidad son dos ingredientes institucionales del fenómeno de la obligación, pero no constituyen dos relaciones o dos situaciones jurídicamente autónomas y distintas. La responsabilidad sólo encuentra su justificación a través de la idea previa de deber jurídico. Se es responsable porque se debe o se ha debido algo. La responsabilidad es pues una forma de sanción del incumplimiento del débito, que es un acto antijurídico. Así pensadas las cosas, no existe responsabilidad sin que previamente exista deber y un deber que quiera ser calificado como deber jurídico tiene que llevar aparejada una sanción que, bajo una u otra forma, constituye responsabilidad”. (*Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*. 6. ed. Navarra: Thomson/Civitas, 2008. v. 2, p. 102-103).

³² O pressuposto de fato próprio da responsabilidade, de um lado, o inadimplemento e a insolvência do contribuinte, de outro.

³³ Tipke e Lang frisam a estreita vinculação entre obrigação e responsabilidade, destacando que não há dívida tributária sem responsabilidade: “keine Steuerschuld ohne Haftung”.³³ E tampouco o inverso poderia ser questionado. De qualquer modo, quando se cuida da atribuição legal de responsabilidade a um terceiro que, assim, responde pela obrigação de contribuir alheia, utiliza-se a expressão *Fremdhaftung*. Senao vejamos: “Steuergesetze pflegen die Erfüllung der Steuerschuld (und evtl. Auch anderer Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis) zusätzlich dadurch zu sichern, dass sie Haftungs- (haftungsbegründende) Tatbestände schaffen, Dritte für die Steuerschuld haften lassen (Fremdhaftung)”. (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 19. ed. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2008. p. 187).

de 30 dias³⁴ contados do momento em que, já esgotada a discussão administrativa da responsabilidade que lhe tenha sido imputada, seja cientificado de que a cobrança contra o contribuinte restou frustrada, remanescendo débito a ser satisfeito.

Note-se, ademais, que o art. 201 do CTN, ao tratar da dívida ativa tributária, prevê a sua inscrição depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, de modo que, também por previsão legal, não se pode admitir a inscrição de alguém como responsável sem que lhe tenha sido oportunizado o pagamento voluntário.

2.3 A necessidade de CDA que aponte o nome do responsável, o fundamento legal específico da responsabilidade e o número do processo administrativo em que tenha sido declarada

Toda execução pressupõe um título executivo,³⁵ seja este judicial ou extrajudicial. Este título será um documento revestido de certas formalidades a que a lei atribui caráter representativo (*juris tantum*) da certeza, liquidez e exigibilidade do crédito. O art. 585, VII, do CPC é inequívoco ao elencar, dentre os títulos extrajudiciais, “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”. De pronto, pois, somos remetidos a dois conceitos: o de certidão e o de inscrição em dívida.

Certidão é a “reprodução textual e autêntica, portada de fé, de escrito original, ou assento, extraída de livro de registro ou de notas públicas, papéis, peças judiciais ou autos, por oficial público, escrivão ou qualquer outro serventuário ou funcionário competente, que os tenha a seu cargo, em seu poder ou cartório”.³⁶ Como se vê e como já observamos alhures,³⁷ “a expedição de uma certidão implica a extração de dados/informações constantes de arquivos, livros ou sistemas de determinada repartição”, de modo que “não se compadece com especulações, com presunções ou acréscimos”,³⁸ exigindo “o dado, o fato devidamente anotado/registrado”. No caso, a certidão deve dar a conhecer, com absoluta fidelidade, crédito tributário inscrito em dívida ativa, nada mais, nada menos. É preciso considerar que à certidão se reconhece força de título executivo justamente porque constitui o espelho de dívida inscrita em dívida ativa, o que pressupõe a sua regular apuração, observado o devido processo legal.

³⁴ Aplicamos, aqui, o art. 160 do CTN, por analogia, em face da ausência de dispositivo especial sobre o prazo para a satisfação voluntária pelo responsável quando intimado da sua responsabilidade e notificado a pagar em face da insolvência do contribuinte.

³⁵ CPC: “Art. 580. A execução pode ser instaurada caso o devedor não satisfaça a obrigação certa, líquida e exigível consubstanciada em título executivo.”

³⁶ Conforme Pedro Nunes, *Dicionário de tecnologia jurídica*. 12. ed. 1990.

³⁷ PAULSEN, Leandro. *Certidões negativas de débito*. 1999, p. 10. Vide, também, nosso recente *Manual das certidões negativas de débito*, 2009.

³⁸ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11. ed. 2009.

A inscrição em dívida ativa constitui-se em ato através do qual, verificando a legalidade da constituição do crédito tributário, o órgão competente (na esfera federal, a Procuradoria da Fazenda Nacional) registra-o para fins de cadastro e cobrança executiva.³⁹ Os tribunais têm reconhecido que a inscrição poderá ocorrer com suporte na declaração de débito pelo contribuinte, ou seja, em confissão de dívida.⁴⁰ Afora este caso, terá como embasamento processo administrativo fiscal em que, a partir da notificação do lançamento de ofício efetuado pelo Fisco, tenha sido oportunizada a defesa do contribuinte. Assim, a inscrição em dívida pressupõe débito incontroverso ou, ao menos, crédito firme,⁴¹ consubstanciado em lançamento relativamente ao qual já se tenham esgotado as possibilidades de impugnação ou recurso na esfera administrativa.⁴²

O parágrafo único, do art. 202, do CTN, diz que a certidão conterá os mesmos requisitos do termo de inscrição em dívida ativa, mais os dados identificadores da própria inscrição.⁴³ Tais requisitos abrangem o nome do devedor “e, sendo caso, o dos corresponsáveis”, a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora, a origem e a natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição de lei em que seja fundado, a data da inscrição e o número do processo administrativo de que se originar o crédito. Exigem-se, pois, referências que deem a segurança de que foram devidamente apurados, em processo administrativo regular, não mais sujeito a recurso,⁴⁴ a existência do débito, a identidade dos devedores e o montante devido.

Não cabem mais inovações por ocasião da inscrição em dívida ou de sua certificação, a presença do nome do terceiro responsável no termo de inscrição e na certidão, pois, também, pressupõe prévia verificação e declaração administrativas da responsabilidade. Note-se que “quem não foi notificado para o procedimento do lançamento, não poderá juridicamente figurar no Termo de Inscrição em Dívida

³⁹ Dispõe o § 3º do art. 2º da Lei de Execução Fiscal (LEF – Lei 6.830/80): “§ 3º A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito [...]”

⁴⁰ As leis tributárias preveem, quanto à maioria dos tributos, que o próprio contribuinte verifique a ocorrência do fato gerador, calcule o montante devido, preste declaração ao Fisco e efetue o pagamento no prazo estabelecido. Mas a declaração não é elemento essencial integrante do procedimento de lançamento por homologação. Pode haver lançamento por homologação sem declaração correlata. Normalmente, contudo, a legislação estabelece a obrigação do contribuinte de declarar os débitos que apurou. Informando o débito e quedando inadimplente, a própria declaração é encaminhada para inscrição em dívida ativa, sem necessidade de prévio lançamento de ofício.

⁴¹ “Firme” é a expressão muito apropriadamente utilizada pelos espanhóis para referirem-se ao débito já não mais sujeito à discussão na esfera administrativa, por terem sido esgotadas todas as possibilidades de recurso.

⁴² Lei do Processo Administrativo Fiscal (Dec. 70.235/72): “Art. 42. São definitivas as decisões: I – de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto; II – desta instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição; III – de instância especial.”

⁴³ Também o § 6º do art. 2º da Lei de Execução Fiscal (LEF - Lei 6.830/80) determina que a CDA contenha os mesmos elementos do Termo de Inscrição elencados, § 5º, do mesmo dispositivo, praticamente repetindo o disposto no art. 202 do CTN.

⁴⁴ O recurso suspende a exigibilidade, conforme o art. 151, II, do CTN, impedindo a inscrição em dívida ativa.

Ativa, que decorre daquele procedimento, e nem na CDA, que reproduz os dados desse mesmo termo”.⁴⁵

Assim, a certidão de dívida ativa, para constituir título idôneo e suficiente ao redirecionamento da execução contra o responsável, deve apontar não apenas o seu nome, mas também o fundamento legal da responsabilidade e o número do processo administrativo em que apurado o seu pressuposto de fato específico e ensejada a defesa do responsável.

Por certo que a indicação do nome de um suposto responsável tributário não pode ser arbitrariamente acrescentado por ocasião da inscrição em dívida ou da sua certificação.⁴⁶ Estes atos não podem apontar novos obrigados ao pagamento. A indicação do responsável, nestes atos, pressupõe apuração administrativa em que o pressuposto de fato da responsabilidade, seu fundamento legal e o próprio responsável tenham restado inequivocamente identificados.

A simples indicação do nome do responsável é, pois, absolutamente insuficiente para legitimar a respectiva pretensão executória.⁴⁷ A idoneidade da presença do nome de suposto responsável no título depende da indicação simultânea do fundamento legal e do processo administrativo respectivos.

⁴⁵ “É juridicamente insustentável a posição afirmativa da possibilidade de inclusão dos nomes dos responsáveis tributários diretamente na CDA, sem o prévio lançamento, por afrontosa ao art. 142 do CTN, que exige a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação e a identificação do sujeito passivo; não se poderá admitir, à luz desse item do CTN, que apurado o crédito contra determinada pessoa se possa tê-lo como igualmente apurado contra outrem, que não participou do procedimento administrativo do lançamento. Por conseguinte, se o responsável tributário não foi convocado para o procedimento administrativo fiscal de constituição do crédito, a obrigação correspondente não lhe pode ser exigida, sob pena de violação da garantia do devido processo legal e da ampla defesa na via administrativa (art. 5º, LV da Carta Magna), inclusive com ofensa ao seu direito de recorrer, nessa mesma via. Com efeito, quem não foi notificado para o procedimento do lançamento, não poderá juridicamente figurar no Termo de Inscrição em Dívida Ativa, que decorre daquele procedimento, e nem na CDA, que reproduz os dados desse mesmo termo; é sabido que as certidões expedidas pelos órgãos administrativos não inovam e nem criam situações jurídicas ou direitos subjetivos, mas somente reportam atos ou fatos que preexistem. [...] Não é de se admitir, como se tem feito com grande habitualidade, convocar à execução terceiros que poderiam (ou até deveriam) figurar no lançamento/inscrição em dívida ativa, porque contra eles não há título executivo formado e, portanto, essa convocação é desastreada de suposto legal, ainda que se possa afirmar existente a sua obrigação. Em síntese, deve ser reiterado que uma coisa é a obrigação e outra o seu modo de ser no mundo jurídico, não sendo correto afirmar que a existência daquela já enseja, por si, a sua execução forçada, como se o título fosse despiciendo” (MAIA FILHO, Napoleão Nunes. O controle de legalidade do lançamento e a inscrição do crédito em dívida ativa. *RDDT*, n. 134, nov. 2006).

⁴⁶ Embora a Procuradoria da Fazenda Nacional inclua o nome de responsáveis quando das inscrições em dívida ativa sem prévia apuração administrativa, é prática absolutamente irregular.

⁴⁷ “[...] a sujeição de alguém a processo executivo fiscal, por tão-só ter seu nome mencionado em certidão de dívida ativa, sem outros elementos que não a presunção de hipotética ofensa ao artigo 135 do CTN, viola simultaneamente os princípios constitucionais do devido processo legal e da dignidade da pessoa humana. Com efeito, tanto no processo penal, como no processo civil, os atos persecutórios da liberdade ou do patrimônio devem respeito aos direitos fundamentais e à máxima da proporcionalidade. Deste modo, assim como no processo penal não se admite a instauração de inquérito policial desprovido de justa causa, no processo civil também não se deve dar seguimento a pretensão executiva desprovida de elementos mínimos indicativos de probabilidade de sucesso, sob pena de lesão a direitos fundamentais como a dignidade humana e o devido processo legal, que exige a observância da proporcionalidade” (TRF4, 1ª Turma, AG 2008.04.00.011440-5/PR, decisão do Juiz Fed. Roger Raupp Rios, abr. 2008).

A certidão de dívida ativa que careça de quaisquer desses elementos (nome do responsável, fundamento legal da responsabilidade, número do processo administrativo em que apurada e discutida a responsabilidade) não contém requisitos mínimos indispensáveis que, revestindo-a de regularidade formal, possam justificar o redirecionamento da execução contra o responsável, forte na presunção de certeza, liquidez e exigibilidade que daí decorreria.

Se a CDA incompleta já impede o redirecionamento válido, o que se poderá dizer do redirecionamento sem título, baseado apenas em alegação formulada pelo credor em simples petição? É, por certo, descabido e ainda com mais razão.

Considerações finais

A atribuição legal de responsabilidade tributária não pode ser arbitrária. Dependerá, sempre, da vinculação do responsável ao fato gerador e do prejuízo decorrente da violação, pelo mesmo, de um dever de colaboração direta ou indireta com a Administração Tributária atinente à prevenção do inadimplemento ou sua fiscalização.

A relação que obriga o responsável tributário perante o Fisco a responder pelo tributo, assegurando com seu patrimônio a satisfação do crédito, embora não seja independente da obrigação do contribuinte (pois pressupõe a sua existência, o inadimplemento e a insolvência) guarda autonomia relativamente a ela, na medida em que tem seu pressuposto de fato específico.

O lançamento que se limita a apurar a ocorrência do fato gerador, a indicar o tributo devido, a identificar o contribuinte e a intimá-lo a pagar, não dá suporte para que o crédito seja exigido de terceiros.

A responsabilidade do terceiro exige apuração em processo administrativo no qual reste apurada a ocorrência do pressuposto de fato específico da responsabilidade, oportunizando-se a defesa do responsável. A exigibilidade do crédito contra o responsável depende, ainda, do implemento da condição suspensiva consubstanciada pelo inadimplemento e insolvência do contribuinte, do que deve ser dada ciência ao responsável.

Superada que está doutrinariamente a distinção entre dívida e responsabilidade, tem-se que o reconhecimento da responsabilidade do terceiro implica declaração de que deve e, portanto, responde. Assim, declarada a responsabilidade tributária, tal como ocorre nos Direitos espanhol e alemão, e verificada a inadimplência e insolvência do contribuinte, impõe-se que o responsável seja notificado administrativamente para que realize o pagamento voluntário do débito.

A execução depende de título executivo judicial ou extrajudicial. Para que a CDA configure título executivo extrajudicial válido, é mister que preencha os requisitos indispensáveis.

A regularidade formal da CDA, no que diz respeito a sua idoneidade, para fundamentar o redirecionamento da execução contra o responsável, depende da indicação simultânea do nome do responsável, do fundamento legal da sua responsabilidade e do número do processo administrativo em que foi apurada e discutida.

Admitir a legitimidade passiva para a execução de um suposto responsável pelo simples fato de seu nome constar arbitrariamente acrescido ao título, sem qualquer correspondência em procedimento administrativo regular, faz pouco caso dos requisitos que deve conter o título, implicando violação ao CTN, à LEF, ao CPC e, sobretudo, ao princípio do devido processo legal. Ou seja, implica execução com suporte em título viciado, nulo no ponto.

Admitir o redirecionamento da execução mediante simples fundamentação da pretensão em petição apresentada pelo credor importa admitir execução sem título executivo relativamente ao responsável.

Referências

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín. *El régimen jurídico de la motivación en el ámbito tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2004.

DÍEZ-PICAZO, Luis. *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*. 6. ed. Navarra: Thomson/Civitas, 2008. v. 2.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*. 25. ed. Madrid: Marcial Pons, 2006.

KÖNIG, Christiane. In: CREIFELDS, Carl et al. *Rechtswörterbuch*. 19. ed. München: Verlag C. H. Beck, 2007.

LAGO MONTERO, José María. El procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: una crítica. *Impuestos*, n. 22, 1995.

LAGO MONTERO, José María. *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. O controle de legalidade do lançamento e a inscrição do crédito em dívida ativa. *RDDT*, n. 134, nov. 2006).

MARTÍN JIMÉNEZ, Francisco J. *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*. Valladolid: Lex Nova, 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 1995. v. 2.

NUNES, Pedro *Dicionário de tecnologia jurídica*. 12. ed. 1990.

PARLATO, Andrea. *Il Responsabile d' Imposta*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1963. p. 81).

PARLATO, Andréa. Il responsabile ed il sostituto d'imposta. In: AMATUCCI, Andréa; GONZÁLEZ, Eusebio; TRZASKALIK, Christoph. *Tratatto di Diritto Tributário*. CEDAM, 2001.

PAULSEN, Leandro. *Certidões negativas de débito*. 1999

PAULSEN, Leandro. *Manual das certidões negativas de débito*, 2009.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11. ed. 2009.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 19. ed. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2008.