



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

LÍSLIE DE PONTES LIMA LOPES

**O PROCESSO ADMINISTRATIVO NECESSÁRIO E PRÉVIO À IMPUTAÇÃO DE
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOB A ÓTICA DO DEVIDO PROCESSO
LEGAL**

FORTALEZA

2022

LÍSLIE DE PONTES LIMA LOPES

O PROCESSO ADMINISTRATIVO NECESSÁRIO E PRÉVIO À IMPUTAÇÃO DE
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOB A ÓTICA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito. Área de concentração: Constituição, sociedade e pensamento jurídico.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

FORTALEZA

2022

LÍSLIE DE PONTES LIMA LOPES

O PROCESSO ADMINISTRATIVO NECESSÁRIO E PRÉVIO À IMPUTAÇÃO DE
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOB A ÓTICA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito. Área de concentração: Constituição, sociedade e pensamento jurídico.

Aprovada em 19/12/2022.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Juvêncio Vasconcelos Viana
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Profa. Dra. Mary Elbe Gomes de Queiroz
Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)

A Deus, à minha família e aos amigos do coração, três pilares que me amparam na caminhada da vida.

AGRADECIMENTOS

À Deus, por ter me dado forças para seguir com este projeto durante a pandemia de COVID-19. Não foi fácil lidar com todas as mudanças que o contexto pandêmico trouxe, principalmente por ser portadora de doença respiratória. Sem Ele me guiando, certamente eu não teria conseguido.

À minha família, por rezar e torcer incansavelmente por mim. Por ter assistido à primeira palestra online, live de instagram e entrevista apenas para me apoiar. À minha mãe, Geny, rainha absoluta da minha vida, meu exemplo em tudo o que faço. Ao meu pai, Carlos Alberto, por acompanhar meus passos e intervir quando necessário. Ao meu padrasto, Carlos Magno, pela preocupação, cuidado e apoio diários. Ao Pitomba, meu filhote que ilumina meus dias e ficou quieto e preguiçosamente ao meu lado por incontáveis horas durante a escrita deste trabalho. Amo vocês.

Ao meu melhor amigo, Pedro Humberto, que me apoiou na decisão de participar do processo seletivo do PPGD/UFC e suportou tantas ausências. Obrigada por me ensinar métodos de estudo, cobrar o cumprimento das metas e consolar nos momentos difíceis. Nem as mudanças dos últimos meses te impediram de ficar ao meu lado até a escrita da última lauda. Muito obrigada.

Aos amigos do escritório Braga Lincoln Advogados, especialmente à Júlia, Monique, Pedro Augusto, Carmina, Roberta e Vitória, pelo apoio e torcida durante todo o percurso. Agradeço aos sócios-fundadores, Vicente Braga e Roberto Lincoln, pela confiança em mim depositada e oportunidade de iniciar minha atuação na área tributária. À minha equipe do coração, Pedro Paulo, Victória e Tais, que hoje são meus amigos, por terem conduzido os trabalhos enquanto eu assistia às aulas.

Ao Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, pelo lançamento do Programa de Estágio de Pós-Graduação, que me permitiu aumentar o nível de dedicação à pesquisa. Agradeço especialmente aos meus chefes Des. Inácio Cortez, Ana e Geraldo por todo o aprendizado que me proporcionaram.

Durante o mestrado, pude atuar como professora orientadora do Centro de Estudos em Direito Constitucional (CEDIC), da linha denominada “Limites constitucionais ao poder de tributar”, experiência verdadeiramente engrandecedora. Obrigada a todos os membros do CEDIC pelas trocas que tanto contribuíram para meu desenvolvimento. Vocês são incríveis.

Agradeço à equipe do Tax Moot Brazil, Victória, Juliane, Bianca e Túlio, brilhantes pesquisadores e queridos amigos que a UFC me agregou. Aprendi muito com cada um de vocês.

À Diretoria da Comissão de Direito Tributário (OAB/CE), especialmente ao Jefferson Viana e ao Hamilton Sobreira, por todas as trocas, oportunidades concedidas e compreensão durante os períodos de afastamento. Ao amigo Fernando Falcão, por ser um verdadeiro mentor na minha vida.

Aos amigos trazidos pelo PPGD, Larissa, Luciana, Pedro, Nathália, Lethicia e Nahama, cujo apoio foi absolutamente imprescindível. Existem dores e delícias desta fase que somente os amigos de turma entendem e acolhem. Vocês não prometeram nada, mas entregaram tudo! Muito obrigada!

À Profa. Fernanda Scussel, que me ensinou a trilhar os caminhos da pesquisa acadêmica e me acolheu humanamente durante as dificuldades. A metodologia do Pesquisa na Prática foi essencial para a conclusão dessa trajetória.

Ao Instituto Cearense de Estudos Tributários (ICET), agradeço na pessoa do atual presidente Schubert de Farias Machado, pela receptividade e ricos debates que tanto contribuíram para meu crescimento como pesquisadora.

Ao Fábio Pedrosa, Ana Cláudia, Alexandre, Tarcia, Tainá e demais membros da Procuradoria Geral do Estado (PGE), especialmente da Célula da Dívida Ativa (CEDAT), que possibilitaram a execução da parte empírica desta pesquisa. Muito obrigada pela boa recepção, me senti parte da equipe nos meses que estive ao lado de vocês.

Ao escritório Mapurunga Pontes, agradeço a confiança e compreensão dos sócios-fundadores Francimar e Camila. Aos amigos de trabalho, Marília, Natasha, Anna, André, Beatriz, Cassio, Isadora, João, Priscila, Davi e Mariana, obrigada por partilharem as minhas alegrias e emoções, por me darem toda sorte de doces, gordices e abraços quando precisei. Vocês são maravilhosos.

Graças a Deus eu tenho muitas amizades verdadeiras, as quais consegui agregar e manter no curso dos anos. Agradeço às amigas do Colégio 7 de Setembro, da Graduação e Pós-Graduação (latu sensu), do MBA, dos estágios no Banco do Brasil e no escritório Viana Peixoto, da UFC, da assessoria de natação, às amigas apresentadas por outras amigas. Sou grata por todo o apoio, pelas conversas, pela divulgação e presença nos eventos em que participo, pelos feedbacks, por não terem se afastado diante da minha ausência. Vocês são tudo!

Ao Prof. Hugo Segundo, que, por meio dos seus livros, me ensinou tanto antes mesmo de me conhecer. Obrigada por aceitar orientar a minha pesquisa, ainda que fosse nítida

a minha inexperiência, e por lecionar com tanta humanidade e humildade. Seu exemplo e seus direcionamentos foram verdadeiros catalizadores na minha formação acadêmica.

Ao Prof. Juvêncio Viana, pela experiência e crescimento que cursar sua disciplina me proporcionou. Obrigada por aceitar prontamente os convites para participar da banca de qualificação e de defesa, contribuindo significativamente para a conclusão desta dissertação.

À Profa. Fernanda Mara, que me inspira desde a Pós-Graduação em Direito e Processo Tributário, da Universidade de Fortaleza, que concluí em 2015. Agradeço por me incentivar a participar do processo seletivo do PPGD/UFC e vibrar pela minha aprovação. Sua participação na banca avaliadora representa muito para mim.

À Profa. Mary Elbe, cujos ensinamentos ouvi pela primeira vez no Congresso Ibero-Americano de Direito Tributário, em 2014, por ser um grande exemplo de mulher e me inspirar profissionalmente. É uma grande felicidade poder te acompanhar mais de perto, agora pelas redes.

Muito obrigada!

RESUMO

Em sentido amplo, tudo o que se relacionar à proteção da vida, propriedade ou liberdade é albergado pela cláusula do devido processo, a qual constitui elemento central na elaboração do conceito do Estado de Direito. Em matéria de responsabilidade tributária, cabe ao Fisco demonstrar quais as causas para a transferência da responsabilidade, qual a conduta que a justifica, bem como executar um processo com a finalidade de legitimar a inclusão de terceiro no polo passivo da relação jurídico-tributária. Imprescindível que seja observado o devido processo substancial, aplicável na apreciação do direito material, e o procedimental, que tutela direitos por meio de regramento processual. No Estado do Ceará, apenas com o Decreto nº 33.059, de 10 de maio de 2019, foi instituído o procedimento administrativo de imputação de responsabilidade tributária. O presente estudo, a partir do método hipotético-dedutivo, por meio de investigação empírica, qualitativa e quantitativa, mediante pesquisa bibliográfica e documental, objetiva investigar como o novo procedimento refletirá na transferência de responsabilidade tributária a terceiros pelos créditos tributários devidos por pessoas jurídicas. Inicialmente, investiga-se a cláusula do devido processo legal, explanando sua fundamentação histórica, sua origem e desenvolvimento, sua presença no modelo brasileiro, os enfoques processual e substancial abordados pela doutrina, os direitos fundamentais decorrentes e sua aplicação no processo administrativo. No segundo capítulo, trata-se sobre o aspecto material da responsabilidade tributária, as circunstâncias fáticas que a justificam, através do estudo da inserção do instituto na legislação brasileira e das disposições do Código Tributário Nacional de 1966. No terceiro capítulo, aborda-se a responsabilidade tributária sob o aspecto processual. Para tanto, explica-se sobre o lançamento, o ônus da prova da Administração Tributária, o processo administrativo como elemento-chave para a transferência de responsabilidade tributária e o regramento federal da matéria (Instrução Normativa nº 1.862/2018). Por fim, expõem-se os resultados obtidos na pesquisa empírica, com a análise comparativa entre o período que compreende os três anos anteriores e os três anos posteriores ao início da vigência do Decreto, acima, mencionado. Conclui-se que a norma estadual conseguiu reduzir a frequência com que terceiros são responsabilizados em autos de infração, mas isso não se refletiu nas certidões de dívida ativa emitidas pelo Estado. A pesquisa revelou, portanto, que o conteúdo das certidões não é condizente com o teor dos processos administrativos físicos, o que compromete a certeza de seu conteúdo.

Palavras-chave: devido processo legal; responsabilidade tributária; processo tributário.

ABSTRACT

In a broad sense, everything related to the protection of life, property or liberty is covered by the due process clause, which is a central element in the elaboration of the concept of the rule of law. In terms of tax liability, it is up to the Treasury to demonstrate the causes for the transfer of responsibility, the conduct that justifies it, as well as carrying out a process with the purpose of legitimizing the inclusion of a third party in the passive pole of the legal-tax relationship. It is essential that the substantive due process is observed, applicable in the assessment of substantive law, and procedural law, which protects rights through procedural regulations. In Ceará, only with Decree n. 33,059, of May 10, 2019, instituted the administrative procedure for attributing tax liability. This study, based on the hypothetical-deductive method, through empirical, qualitative and quantitative research, through bibliographical and documentary research, aims to investigate how the new procedure will reflect on the transfer of tax liability to third parties for tax credits owed by legal entities. Initially, the due process clause is investigated, explaining its historical foundation, its origin and development, its presence in the Brazilian model, the procedural and substantial approach addressed by the doctrine, the resulting fundamental rights and its application in the administrative process. In the second chapter, it deals with the material aspect of tax liability, the factual circumstances that justify it, through the study of the insertion of the institute in Brazilian legislation and the provisions of the National Tax Code of 1966. In the third chapter, the tax liability is approached from the procedural aspect, for which it is explained about the assessment, the burden of proof of the Tax Administration, the administrative process as a key element for the transfer of tax responsibility and the federal regulation regarding the matter (Normative Instruction No. 1.862/2018). Finally, the results obtained from the empirical research are presented, with a comparative analysis between the period comprising the three years before and the three years after the beginning of the Decree's effectiveness. It is concluded that the state norm managed to reduce the frequency with which third parties are held responsible in infraction notices, but this was not reflected in the certificates of active debt. The research revealed, therefore, that the content of the certificates is not consistent with the content of the physical administrative processes, which compromises the certainty of their content.

Keywords: due process of law; tax liability; tax process.

LISTA DE QUADROS

Quadro I	- Responsabilidade tributária por transferência	56
Quadro II	- Reflexos da norma do ato de lançamento na certidão de dívida ativa	82

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico I	Indicação de corresponsável em AI 2016/2019	97
Gráfico II	Indicação de corresponsável em AI 2019/2022	97
Gráfico III	Hipótese de responsabilidade 2016/2019	98
Gráfico IV	Hipótese de responsabilidade 2019/2022	98
Gráfico V	Poderes de gestão 2016/2019	99
Gráfico VI	Poderes de gestão 2019/2022	99
Gráfico VII	Qualificação do responsabilizado 2016/2019	100
Gráfico VIII	Qualificação do responsabilizado 2019/2022	100
Gráfico IX	Indicação dos fatos que caracterizam a responsabilidade 2016/2019	101
Gráfico X	Indicação dos fatos que caracterizam a responsabilidade 2019/2022	101
Gráfico XI	Existência de documentos acostados ao auto de infração 2016/2019	102
Gráfico XII	Existência de documentos acostados ao auto de infração 2019/2022	102
Gráfico XIII	Valor do crédito tributário imputado ao responsável 2016/2019	103
Gráfico XIV	Valor do crédito tributário imputado ao responsável 2019/2022	103
Gráfico XV	Tipo de citação do contribuinte 2016/2019	104
Gráfico XVI	Tipo de citação do contribuinte 2019/2022	104
Gráfico XVII	Impugnação pelo contribuinte 2016/2019	105
Gráfico XVIII	Impugnação pelo contribuinte 2019/2022	105
Gráfico XIX	Tipo de citação do responsável 2016/2019	106
Gráfico XX	Tipo de citação do responsável 2019/2022	106
Gráfico XXI	Impugnação da responsabilidade 2016/2019	107
Gráfico XXII	Impugnação da responsabilidade 2019/2022.....	107
Gráfico XXIII	Responsabilização mantida pelo CONAT 2016/2019	108
Gráfico XXIV	Responsabilização mantida pelo CONAT 2019/2022	108
Gráfico XXV	Inclusão do terceiro na CDA 2016/2019	109
Gráfico XXVI	Inclusão do terceiro na CDA 2019/2022	109

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AI	Auto de infração
CC/02	Código Civil de 2002
CDA	Certidão de dívida ativa
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CPC/15	Código de Processo Civil de 2015
CONAT	Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará
CTN	Código Tributário Nacional
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
2	DEVIDO PROCESSO LEGAL	20
2.1	Fundamentação histórica	21
<i>2.1.1</i>	<i>Origem e desenvolvimento</i>	<i>22</i>
<i>2.1.2</i>	<i>O devido processo legal no modelo brasileiro</i>	<i>25</i>
2.2	O duplo enfoque: aspecto processual e substancial	30
2.3	Direitos fundamentais derivados	35
<i>2.3.1</i>	<i>Legalidade</i>	<i>36</i>
<i>2.3.2</i>	<i>Contraditório e ampla defesa</i>	<i>38</i>
<i>2.3.3</i>	<i>Dever de fundamentação</i>	<i>41</i>
2.4	Aplicação do devido processo legal aos processos administrativos	43
3	RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	47
3.1	Inserção da limitação de responsabilidade na legislação brasileira	48
3.2	Responsabilidade tributária no Código Tributário Nacional de 1966	51
<i>3.2.1</i>	<i>Responsabilidade dos sucessores.....</i>	<i>58</i>
<i>3.2.2</i>	<i>Responsabilidade tributária de terceiros</i>	<i>60</i>
<i>3.2.3</i>	<i>Responsabilidade por infrações</i>	<i>68</i>
4	PROCESSO ADMINISTRATIVO NECESSÁRIO E PRÉVIO À IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	70
4.1	Lançamento tributário	71
4.2	Notificação de lançamento e ônus da prova	77
4.3	Processo administrativo como elemento-chave para a transferência de responsabilidade tributária	79
4.4	Presunção de certeza e liquidez da certidão de dívida ativa	86
4.5	Legislação federal: Instrução Normativa nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018	90
5	OS REFLEXOS DO DECRETO Nº 33.059/2019, DO ESTADO DO CEARÁ, NA IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE A TERCEIROS PELOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DEVIDOS POR PESSOAS JURÍDICAS	93

5.1	Análise do Decreto nº 33.059, de 10 de maio de 2019, do Estado do Ceará	94
5.2	Reflexos verificados nos processos administrativos: análise de dados	95
5.2.1	<i>Análise comparativa de resultados: período anterior e posterior à vigência do Decreto nº 33.059/2019</i>	97
5.3	Sugestões para aprimoramento	111
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	114
	REFERÊNCIAS	119
	ANEXO A – PLANILHA PROCESSOS ADMINISTRATIVOS	127

1 INTRODUÇÃO

A República Federativa do Brasil consiste em Estado Democrático de Direito e preza pelo devido processo legal. Em sentido amplo, tudo o que se relacionar à proteção da vida, propriedade ou liberdade é albergado pela cláusula do devido processo, que consiste em elemento central na elaboração do conceito do Estado de Direito.

A observância do devido processo de lei abriga um limite de extrema relevância sobre o poder governamental, pois, antes de privar alguém de um interesse protegido, o Estado deve fornecer-lhe aviso e a oportunidade de ser ouvido.

A Carta Magna é frequentemente indicada como o antecedente histórico do devido processo legal; sua importância decorre, essencialmente, das limitações impostas ao monarca em razão do reconhecimento de direitos do clero e da nobreza. Essa primeira limitação institucional ao poder do rei consiste na gênese da democracia moderna.

No Brasil, a Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824, não trouxe a expressa previsão do devido processo legal, mas já previu alguns princípios que, hoje, são compreendidos como seus corolários, ao dispor que “Ninguém será sentenciado, senão pela Autoridade competente, por virtude de Lei anterior, e na forma por ella prescripta”.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, por sua vez, trouxe clara previsão do devido processo legal no art. 5º, inciso LIV, apesar de sua aplicação advir do próprio sistema constitucional de proteção dos direitos e garantias fundamentais. Ela instituiu um Estado Democrático que visa assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais como valores de uma sociedade fundada na harmonia social e comprometida com a solução pacífica das controvérsias.

A cláusula *due process of law* possui caracterização bipartida: o *substantive due process*, aplicável na apreciação do direito material, e o *procedural due process*, que tutela direitos por meio de processos administrativos ou judiciais.

Compreende-se o processo como uma série concatenada de atos destinada à prolação de uma decisão final que concretiza o poder estatal, submetendo os envolvidos ao seu poderio. O devido processo legal, em seu sentido formal, garante que o interessado na conclusão do processo, aquele que seja diretamente afetado por ele, possa intervir efetivamente no seu resultado. O contraditório é característica elementar de qualquer processo.

O devido processo legal substancial conecta-se com a razoabilidade que se traduz na necessária relação de coerência entre os instrumentos aplicados pelo legislador e o alcance de determinada finalidade, com a observância da legitimidade desse fim. Essa cláusula

substancial possui dimensão que transcende à ritualística e, em essência, constitui um vínculo autolimitante do poder estatal em sentido amplo, instituidor do dever de autotutela dos atos da administração pública.

A pessoa jurídica, com sua autonomia patrimonial, foi desenvolvida com o intuito de facilitar a organização da atividade econômica, portanto está diretamente relacionada ao direito de propriedade. O instituto pode ser compreendido como uma técnica de separação patrimonial, em que o produto dessa segregação possui personalidade para contrair e adimplir obrigações, bem como suportar as consequências de eventuais inadimplementos.

O direito de propriedade é diretamente privilegiado pela diferenciação entre patrimônios. Através dessa distinção, sócios ou administradores possuem a segurança de que, se agirem dentro dos ditames legais, inclusive, respeitando aquilo disposto no contrato social da empresa, seu patrimônio pessoal estará protegido de eventuais crises que assolem o empreendimento.

O Código Tributário Nacional define o sujeito passivo das relações jurídicas como aquele obrigado ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, que pode ser o contribuinte, desde que tenha relação direta e pessoal com a realização do fato gerador, ou responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sem praticar pessoal e diretamente o fato gerador, possui vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso de lei.

Segundo o artigo 128 do Código, a lei pode estabelecer responsabilidade a sujeitos alheios à relação obrigacional, contanto que sejam respeitados os preceitos, nele, fixados: disposição legal, de forma expressa e que envolva a pessoa ligada ao fato jurídico.

É premissa fundamental que deve ser observada quanto à responsabilidade tributária, em qualquer das modalidades, o fato de que esta apenas pode ser atribuída àquele que tenha algum vínculo com o fato tributável, ainda que indireto, e por disposição expressa na norma. Ao exigir disposição legal expressa e que envolva a pessoa ligada ao fato jurídico, o Código Tributário privilegia, ainda, a segurança jurídica e a não surpresa nas relações envolvendo a Administração Tributária.

A estrita observância das hipóteses legais no momento que antecede a inclusão do terceiro como responsável tributário é imprescindível. A imputação da responsabilidade deve ser precedida de defesa administrativa, assegurado o direito ao contraditório tanto em sua dimensão formal, com a cientificação, como na dimensão substancial, com o efetivo direito de exercer influência no julgador administrativo. Trata-se, por conseguinte, do binômio informação e possibilidade de reação.

Não se exige que o Fisco busque a prestação jurisdicional para obter o reconhecimento, por meio de ação ordinária, da possibilidade de imputar responsabilidade a outrem. Isso não significa, contudo, que pode ser relativizado o dever de apuração na esfera administrativa.

Cabe ao Fisco demonstrar quais as causas para a transferência da responsabilidade, qual a conduta e o dispositivo previsto no Código Tributário. Indispensável observar não apenas o *procedural due process*, com a intimação daquele que se pretende responsabilizar, mas, também, o *substantial due process*, com indicação do ato, dolosamente, praticado com excesso de poder ou violação à lei ou ao contrato social, e apreciação efetiva da defesa e conjunto probatório apresentado.

Essa investigação deve acontecer no procedimento preparatório para o lançamento, eis que o ato administrativo, quando concretizado, deve determinar os quatros aspectos citados pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (i) quando, onde e como ocorreu o fato gerador; (ii) a base de cálculo; (iii) o montante a ser pago; (iv) sujeito passivo (não apenas o contribuinte, mas eventual responsável tributário também).

É imperativa, assim, a observância do contraditório e da ampla defesa nesse processo administrativo, a fim de proteger-se o indivíduo contra excessos da máquina estatal, sejam arbítrios ou equívocos, cometidos durante a aplicação da norma jurídica.

A verificação da legalidade do lançamento, inclusive, por meio de processo administrativo tendente a analisar os atos administrativos executados no procedimento prévio, revela a preocupação do legislador em equilibrar os direitos do ente estatal tributante e os direitos fundamentais dos sujeitos passivos envolvidos nas relações com a Administração.

A despeito do amplo enfretamento do tema pelos Tribunais Superiores, bem como da análise reiterada por cientistas do Direito, ainda, existem impasses nessas relações jurídico-tributárias, tanto de ordem material como processual. Isso pode ser evidenciado mediante consulta nos *sites* dos Tribunais brasileiros, através de simples busca no campo, habitualmente, disponível como “pesquisa de jurisprudência”. Com a expressão “responsabilidade tributária”, conseguem-se inúmeros acórdãos e decisões monocráticas que retratam a constante devolução do tema ao Judiciário.

No Estado do Ceará, apenas com o Decreto nº 33.059, de 10 de maio de 2019, foi instituído o procedimento administrativo de imputação de responsabilidade tributária. Não obstante a inexistência de norma específica, a garantia constitucional ao devido processo legal já assegurava aos sujeitos passivos os direitos fundamentais ao contraditório, ampla defesa e fundamentação das decisões administrativas.

Nesta dissertação, pesquisam-se os procedimentos a serem adotados pela autoridade lançadora quando da lavratura do auto de infração para a imputação de responsabilidade tributária a terceiros pelos créditos tributários devidos por pessoas jurídicas.

Analisar-se-á, no primeiro capítulo, a bibliografia relacionada ao devido processo legal, explanando sua fundamentação histórica, o enfoque processual e substancial abordado pela doutrina, os direitos fundamentais decorrentes e sua aplicação no processo administrativo.

A pesquisa bibliográfica destinar-se-á, nos capítulos dois e três, a investigar a responsabilidade tributária tanto em seu aspecto material como processual, a fim de possibilitar a melhor compreensão dos conceitos necessários à análise do desenvolvimento e aprofundamento do estudo.

Por fim, valendo-se de investigação empírica, qualitativa e quantitativa, o presente trabalho investiga como o novo procedimento refletirá na transferência de responsabilidade tributária a terceiros pelos créditos tributários devidos por pessoas jurídicas, sob a ótica do devido processo legal. Para tanto, serão analisados comparativamente processos administrativos decorrentes de autos de infração lavrados no período que compreende os três anos anteriores e os três anos posteriores ao início da vigência do Decreto cearense, supramencionado.

2 DEVIDO PROCESSO LEGAL

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) instituiu a cláusula do devido processo legal ao trazer em seus dispositivos que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (art. 5º, XXXV); “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (art. 5º, LV); “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (art. 5º, LXXVIII).

Em sentido amplo, tudo o que se relacionar à proteção da vida, propriedade ou liberdade conta com a proteção da *due process clause*¹. Trata-se de elemento central na elaboração do conceito do Estado de Direito, ante o efeito limitador das ações estatais às disposições legais.

O texto constitucional não deixa clara a distinção entre direitos e garantias constitucionais, trazendo no Título II apenas a denominação “Dos direitos e garantias fundamentais”. Acerca da questão, Rui Barbosa elucida que os direitos são as disposições, meramente, declaratórias enquanto as garantias limitam o poder estatal com a finalidade de assegurá-los².

As garantias possuem o condão de concretizar os direitos positivados. Na sua ausência, as declarações de direitos seriam vazias, ou perderiam sua conexão com a realidade concreta, impossibilitando o exercício das liberdades humanas. A garantia constitucional, dentro do ordenamento jurídico, possui a mais alta hierarquia, sobrepondo-se às demais previstas na legislação ordinária, e pode ser subdividida em garantias da Constituição ou dos direitos subjetivos, nela, expressos:

Na primeira acepção, as garantias são concebidas para manter a eficácia e a permanência da ordem constitucional contra fatores desestabilizantes, sendo em geral a reforma da Constituição, nesse caso, um mecanismo primordial e poderoso de segurança e conservação do Estado de Direito, o mesmo se dizendo também do estado de sítio e de outros remédios excepcionais, fadados a manter de pé, em ocasiões de crise e instabilidade, as bases do regime e o sistema das instituições. Na segunda acepção já não se trata de obter uma garantia para a Constituição e o direito objetivo na sua totalidade, mas de estabelecer uma proteção direta e imediata aos direitos fundamentais, por meio de remédios jurisdicionais próprios e eficazes, providos pela ordem constitucional mesma³.

¹ NERY JÚNIOR, Nelson. **Princípios do Processo na Constituição Federal** (processo civil, penal e administrativo). 12. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 108.

² BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 542.

³ *Ibid.*, p. 544-545.

Explicação semelhante, também, é trazida por Gilmar Mendes e Paulo Branco⁴, segundo os quais os direitos possuem um objeto direto e bem delimitado da pessoa ao passo que as garantias protegem esses direitos ao restringirem o exercício do poder. Tais garantias fundamentais asseguram, frente ao Poder Público, a concretização dos direitos.

O devido processo legal consiste, portanto, em garantia constitucional fundamental, a qual detém o condão de resguardar e efetivar direitos subjetivos dos indivíduos, e possui máxima relevância em razão de sua aplicação tanto no âmbito processual como material. Esse duplo enfoque (*substantive due process* e o *procedural due process*), amplamente, aceito na doutrina, advém da experiência norte-americana, onde a ideia desenvolveu-se⁵.

2.1 Fundamentação histórica

A prestação jurisdicional é dever do Estado e consiste em função exercida por terceiro imparcial de executar imperativamente o Direito, resguardando situações jurídicas concretas por meio de decisão não sujeita a controle externo e com caráter de definitividade⁶.

Os membros da sociedade buscam a tutela jurisdicional para resolver seus litígios e visando ao deslinde da causa. A coordenação dos interesses conflitantes decorrentes do convívio social, buscando disciplinar a cooperação entre pessoas e compor os litígios, essa função ordenadora, é o que relaciona sociedade e direito⁷.

No Direito romano arcaico, o Estado já atuava na solução de conflito de interesses (observados os limites de autoridade, então, aceitos pelos indivíduos). Os cidadãos em conflito dirigiam-se ao pretor, comprometendo-se a acatar a decisão futura através do *litiskon testatio*, e escolhiam um árbitro. Apesar de diminuta, existia participação estatal na solução dos litígios, e esse rito persistiu durante todo o período clássico do Direito romano. De forma proporcional ao aumento da relevância do Estado, aconteceu o fortalecimento dessa participação por meio da escolha do árbitro (anteriormente, nomeado pelas partes e apenas investido pelo magistrado)⁸.

⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, posição 251.

⁵ CANOTILHO, J. J. **Comentários à Constituição do Brasil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, posição 870.

⁶ DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. 19. ed. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 172.

⁷ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 25.

⁸ *Ibid.*, p. 28.

No Estado Democrático de Direito, a despeito da autoexecutoriedade dos atos administrativos, o Estado deve usar o Judiciário como meio para a solução de seus conflitos com os administrados. Do direito à jurisdição, nas relações que envolvem o Poder Público, destaca-se o direito de o cidadão ser demandado quando aquele considera que há pretensão resistida⁹.

A observância do devido processo de lei alberga um limite de extrema importância sobre o poder governamental, pois, antes de privar-se alguém de um interesse protegido, o Estado deve fornecer-lhe aviso e oportunidade de ser ouvido, além de outras proteções processuais¹⁰.

2.1.1 Origem e desenvolvimento

Não obstante inexista a expressão “devido processo legal” no texto da Magna Carta¹¹, ela é frequentemente indicada como antecedente histórico do devido processo, em virtude do conteúdo da cláusula 39:

Nenhum homem livre será detido ou sujeito à prisão, ou privado dos seus bens, ou colocado fora da lei, ou exilado, ou de qualquer modo molestado, e nós não procederemos nem mandaremos proceder contra ele senão mediante um julgamento regular pelos seus pares ou de harmonia com a lei da terra¹².

A Inglaterra estava na Idade Média, vigorava o regime feudal quando as Cruzadas causaram prolongadas ausências dos soberanos e senhores feudais, contexto que originou inúmeras intrigas políticas. Em 1189, o rei Ricardo Coração de Leão partiu para a Síria, a fim de batalhar nas Cruzadas, o que culminou em sua captura e aprisionamento por Leonardo da Áustria e, conseqüentemente, no afastamento do trono. Seu irmão, João Sem Terra, assumiu a liderança da Inglaterra, porém gerou insatisfações na nobreza. O verdadeiro rei retornou, mas

⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Poder público e litigiosidade**. Indaiatuba, SP: Foco, 2021, p. 71.

¹⁰ WASSERMAN, Rhonda. **Procedural Due Process: A Reference Guide to the United States Constitution**. Westport, EUA: Greenwood Publishing Group, 2004.

¹¹ INGLATERRA. **Magna Carta**, 1215. Disponível em: <<https://www.nationalarchives.gov.uk/education/resources/magna-carta/british-library-magna-carta-1215-runnymede/>> Acesso em: 06 mar. 2021.

¹² Redação original: “*No freeman shall be taken and imprisoned or disseized or exiled or in any way destroyed, nor will we go upon him nor send upon him, except by the lawful judgment of his peers and by the law of the land*”. Documento disponível no site do The National Archives (<https://www.nationalarchives.gov.uk/>), departamento, assim, definido: “*We are a non-ministerial department, and the official archive and publisher for the UK Government, and for England and Wales. We are the guardians of over 1,000 years of iconic national documents. We are expert advisers in information and records management and are a cultural, academic and heritage institution. We fulfil a leadership role for the archive sector and work to secure the future of physical and digital records*”.

faleceu pouco depois, em razão de ferimento de guerra. João Sem Terra era o sucessor legítimo, para o desagrado da camada abastada, e logo empreendeu uma expedição militar fracassada, a qual resultou na imposição da Magna Carta¹³.

Dentre os direitos aí inseridos destacam-se: o dever do rei de fazer justiça, o tribunal do júri, a proporcionalidade da pena, a propriedade privada, a liberdade de locomoção, as liberdades eclesiásticas, a ideia de representação como condição para a tributação (*no taxation without representation*). O texto original foi escrito em latim e, assim, permaneceu por mais de duzentos anos, o que restringiu o percentual da população com acesso a seu conteúdo.

O relevo dado à Magna Carta decorre, essencialmente, das limitações impostas ao monarca, em função do reconhecimento de direitos do clero e da nobreza. Essa primeira restrição institucional ao poder do rei consiste na gênese da democracia moderna, posto que apenas a religião e os costumes limitavam as condutas e decisões reais¹⁴. A terminologia *due process of law* foi adotada somente em 1354, no reinado de Eduardo III, na lei denominada de *Statute of Westminster of the Liberties of London*¹⁵.

A expressão *law of the land* foi incorporada em diversos textos constitucionais estadunidenses. Na Inglaterra, ela foi adotada como fundamentação para a proteção de direitos individuais, notadamente, no que se refere às garantias processuais (o mesmo fato ocorreu nos Estados Unidos). Primeiramente, os Tribunais afastavam as normas jurídicas que confrontavam os princípios basilares do *common law*. O alargamento da aplicação ficou ao cargo da doutrina, que garantiu a igualdade de tratamento por qualquer autoridade¹⁶.

O estado de *Maryland*, nos Estados Unidos, foi o primeiro a trazer o trinômio vida-liberdade-propriedade em sua Declaração de Direitos, de 03 de novembro de 1776, em seu inciso XXI: “nenhum homem livre deve ser levado, ou preso, ou destituído de sua liberdade, liberdades ou privilégios, ou proscrito, ou exilado, ou de qualquer maneira destruído ou privado de sua vida, liberdade ou propriedade, mas pelo julgamento de sua pares, de pela lei da terra”¹⁷. Posteriormente, os estados da Carolina do Norte (14 de dezembro de 1776), *Massachusetts* (25

¹³ CARDOSO, Antônio Manoel Bandeira. A Magna Carta - conceituação e antecedentes. **Revista de informação legislativa**, Brasília, Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, v. 23, n. 91, p. 135-140, jul./set. 1986.

¹⁴ CASTILHO, Ricardo; MARTINS FILHO, Ives Gandra (Orgs.). **Direito tributário e direitos fundamentais**: limitações ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 128.

¹⁵ NERY JÚNIOR, Nelson, *op. cit.*, p. 107.

¹⁶ CAIS, Cleide Previtali. **O Processo Tributário**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 83-84.

¹⁷ Redação original: “no freeman ought to be taken, or imprisoned, or disseized of his freehold, liberties, or privileges, or outlawed, or exiled, or in any manner destroyed, or deprived of his life, liberty, or property, but by the judgement of his peers, of by the law of the land”.

de outubro de 1780) e *New Hampshire* (02 de junho de 1784), em suas próprias Declarações, adotaram o mesmo princípio em seus territórios¹⁸.

A despeito desse pioneirismo de alguns Estados, a redação original da Constituição dos Estados Unidos não trouxe uma relação de direitos, o que gerou a sensação de retrocesso constitucional. Nesse contexto, *James Madison*, advogado e político, iniciou as movimentações que originaram a bula nacional de direitos, escrita com base na declaração de seu estado de origem (Virgínia). Em 1789, ele levou as doze emendas ao Congresso Nacional, entre as quais dez foram ratificadas, originando o documento, hoje, conhecido como *Bill of Rights*¹⁹.

O preâmbulo da Declaração de Direitos norte-americana é expreso acerca da necessidade de acrescentarem-se cláusulas declaratórias e restritivas, a fim de evitarem-se má interpretação do texto constitucional ou abuso de poder^{20,21}. A quinta emenda ficou conhecida como marco do devido processo legal:

Nenhuma pessoa será responsabilizada por uma pena capital, ou outro crime infame, a menos que em uma apresentação ou acusação de um Grande Júri, exceto em casos surgidos nas forças terrestres ou navais, ou na Milícia, quando em serviço real a tempo de Guerra ou perigo público; nem qualquer pessoa estará sujeita à mesma ofensa e por duas vezes em perigo de vida ou integridade física; nem será obrigado em qualquer processo criminal a ser testemunha contra si mesmo, nem ser privado da vida, da liberdade ou dos bens, sem o devido processo legal; nem a propriedade privada será levada ao uso público, sem justa compensação²².

O julgamento do caso *Marbury X Madson*, no ano de 1803, deixa claro que o devido processo foi compreendido, inicialmente, como limitador da dimensão formal do ato legislativo²³. Rhonda Wasserman²⁴ explica que uma nova interpretação, contudo, decorreu do caso *Murray's Lessee X Hoboken Land & Improvement Co.* (1856), em que um auditor fiscal

¹⁸ NERY JÚNIOR, Nelson, *op. cit.*, p. 107-108.

¹⁹ FRAGA, Vitor Galvão. Devido processo legal: história e conteúdo. **Revista Jurídica da Seção Judiciária de Pernambuco**, n. 11, p. 403-429, 2018.

²⁰ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Bill of Rights**, 1791. Disponível em: <<https://www.archives.gov/founding-docs/bill-of-rights-transcript>>. Acesso em: 07 mar. 2021.

²¹ No site da instituição (<https://www.archives.gov>), é informado que: “*The National Archives and Records Administration (NARA) is the nation's record keeper. Of all documents and materials created in the course of business conducted by the United States Federal government, only 1%-3% are so important for legal or historical reasons that they are kept by us forever. Those valuable records are preserved and are available to you, whether you want to see if they contain clues about your family's history, need to prove a veteran's military service, or are researching a historical topic that interests you*”.

²² Redação original: “*No person shall be held to answer for a capital, or otherwise infamous crime, unless on a presentment or indictment of a Grand Jury, except in cases arising in the land or naval forces, or in the Militia, when in actual service in time of War or public danger; nor shall any person be subject for the same offence to be twice put in jeopardy of life or limb; nor shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself, nor be deprived of life, liberty, or property, without due process of law; nor shall private property be taken for public use, without just compensation*”.

²³ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Direitos fundamentais individuais e coletivos na Constituição de 1988**. 9. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2017, p. 516.

²⁴ WASSERMAN, Rhonda, *op. cit.*, p. 07.

federal noticiou que um coletor da alfândega do porto de Nova York devia um milhão de dólares em tributos. O representante do governo emitiu um mandado que onerou a propriedade do devedor sem oportunizar sua participação. Após a alienação do bem, o administrado contestou judicialmente a validade do ato administrativo, alegando que foi privado de sua liberdade e seus bens sem o devido processo legal.

Naquela oportunidade, a Corte declarou que a Constituição não continha a descrição dos processos que pretendia proibir ou permitir; não declarava nem mesmo quais os princípios deveriam ser observados para verificar-se se o devido processo foi respeitado. Entretanto, na mesma decisão, foi reconhecido que a quinta emenda restringiu o exercício das funções pelos três poderes, razão pela qual o Congresso não estava livre para fazer de qualquer procedimento um devido processo legal apenas por sua convicção²⁵.

Ainda segundo Wasserman, o Tribunal dividiu a análise em duas partes, olhando, primeiramente, sob a ótica da lei inglesa, para costumes estabelecidos e modos de procedimento aplicáveis ao direito estadunidense; em seguida, examinando o teor da própria Constituição para checar se esse processo estaria em confronto com quaisquer de suas disposições. Dessa maneira, o devido processo foi definido como práticas, historicamente, aceitas, o que terminou no reconhecimento da licitude do ato praticado pelo auditor fiscal, uma vez que foi executado conforme os costumes da Inglaterra, que tratava os devedores da Coroa de forma mais sumária do que devedores comuns.

A relevância do caso é notável pela constatação de que o devido processo aplica-se além do contexto processual penal, na defesa dos direitos de propriedade privada. Esse privilégio dos direitos de propriedade e direitos naturais foi a grande contribuição americana para a tradição do devido processo²⁶.

2.1.2 O devido processo legal no modelo brasileiro

A Constituição Política do Império do Brasil foi elaborada por um Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador D. Pedro I em 25 de março de 1824²⁷. Na Assembleia Constituinte, prevalecia o sentimento liberal, exceto no que tocava à manutenção da escravidão. Havia uma tendência à prevalência de uma monarquia constitucional, com a imposição de

²⁵ *Ibid.*

²⁶ *Ibid.*

²⁷ BRASIL. [Constituição (1824)]. **Constituição Política do Império do Brasil**. Rio de Janeiro: Império, [1824]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 07 jan. 2021.

rígidos limites ao poder do Imperador, detentor do Poder Moderador²⁸, e adoção da separação dos poderes. A ideologia por trás dessa Constituição busca conciliar o liberalismo conservador, que conservava o modelo censitário de direitos políticos, com o semiabsolutismo.²⁹

Não trouxe a expressa previsão do devido processo legal, mas o artigo 179, inciso XI, previu alguns princípios que, hoje, são compreendidos como seus corolários, ao dispor que: “Ninguém será sentenciado, senão pela Autoridade competente, por virtude de Lei anterior, e na fôrma por ella prescripta”. Outros direitos individuais constaram no mesmo artigo do texto constitucional: a legalidade, a liberdade de expressão e imprensa, a liberdade profissional, a irretroatividade da lei, o juiz natural, o direito de propriedade, pessoalidade da pena, vedação à tortura.

Com a Proclamação da República, em 15 de novembro de 1889, foi promulgada a Constituição de 1891, que trouxe disposições liberais e demonstrou comprometimento com o Estado de Direito. Souza Neto e Sarmento³⁰ explicam que, na realidade, todavia, “a vida constitucional na República Velha esteve muito distante do liberalismo, marcada pelo coronelismo, pela fraude eleitoral e pelo arbítrio dos governos”.

No que se refere aos direitos individuais, prevaleceram os ideais liberais, os quais foram expressos no artigo 72, com a proteção ao direito de credo, de expressão e associação, de locomoção e profissional. O direito de propriedade foi mantido em toda sua plenitude, salvo a desapropriação, antecedida de indenização, por necessidade ou utilidade pública. Restaram previstas, ainda, garantias penais, processuais e tributárias, como a ampla defesa, o juiz natural, a proibição da pessoalidade da pena, bem como a legalidade e anterioridade tributária³¹.

A Constituição de 1934³² rompeu com o modelo liberal anterior, inaugurando o constitucionalismo social no Brasil, ao disciplinar matérias que não tinham sido objeto de atenção pelas constituições anteriores, como a ordem econômica, as relações de trabalho, da família, da educação e da cultura³³.

²⁸ Artigo 98 da Constituição de 1824: “O Poder Moderador é a chave de toda a organização política, e é delegado privativamente ao Imperador, como Chefe Supremo da Nação, e seu Primeiro Representante, para que incessantemente vele sobre a manutenção da Independencia, equilibrio, e harmonia dos mais Poderes Politicos”.

²⁹ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional**: teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 84.

³⁰ *Ibid.*, p. 94.

³¹ BRASIL. [Constituição (1891)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Presidência da República, [1891]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 07 mar. 2021.

³² BRASIL. [Constituição (1891)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Presidência da República, [1934]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 13 mar. 2021.

³³ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel, *op. cit.*, p. 99.

Os direitos fundamentais foram alterados seguindo-se as características sociais prevalentes, como, por exemplo, o direito de propriedade, que foi garantido, mas com a observância do interesse social ou coletivo³⁴. O artigo 113, que assegurava a brasileiros e a estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos e garantias individuais, protegeu a ampla defesa com todos os meios e recursos que lhe fossem inerentes (inciso nº 24), vedou a criação de tribunais de exceção (inciso nº 25), assegurou o juiz natural e a legalidade (inciso nº 26).

Em 10 de novembro de 1937, foi outorgada uma nova ordem constitucional no Brasil, por meio da Constituição que refletiu uma corrente autoritária de pensamento e fundamentou a ditadura por quase uma década, sob os argumentos de atender as legítimas aspirações do povo brasileiro à paz política e social e de resolver o estado de apreensão criado no país pela infiltração comunista³⁵.

Nela, o Poder Executivo era centralizado e, extremamente, forte enquanto o Legislativo fora convertido em Conselho Administrativo. Ao centralizar o poder no Presidente, a Constituição de 1937 não observou seu próprio conteúdo³⁶. As reuniões do Parlamento foram limitadas a quatro meses, contados da data da instalação, com início em 03 de maio de cada ano, e ficava o cargo do Presidente prorrogar ou adiar o prazo, ou convocá-las extraordinariamente³⁷.

Com a redemocratização do país, foi promulgada a Constituição de 1946³⁸. Se, por um lado, o novo texto constitucional trouxe fortes marcas do conservadorismo, por outro, continha avanços que deram suporte ao modelo de Estado social brasileiro³⁹. No tocante ao exercício do direito individual à propriedade, à previsão de indenização justa e prévia, em caso de desapropriação, houve a especificação de que deveria ser realizada em dinheiro⁴⁰.

³⁴ Artigo 113, inciso XVII: “É garantido o direito de propriedade, que não poderá ser exercido contra o interesse social ou coletivo, na forma que a lei determinar. A desapropriação por necessidade ou utilidade pública far-se-á nos termos da lei, mediante prévia e justa indenização. Em caso de perigo iminente, como guerra ou comoção intestina, poderão as autoridades competentes usar da propriedade particular até onde o bem público o exija, ressalvado o direito à indenização ulterior”.

³⁵ BRASIL. [Constituição (1937)]. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Presidência da República, [1937]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm>. Acesso em: 07 mar. 2021.

³⁶ BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. **História constitucional do Brasil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991, p. 333.

³⁷ Artigo 39: “O Parlamento reunir-se-á na Capital federal, independentemente de convocação, a 3 de maio de cada ano, se a lei não designar outro dia, e funcionará durante quatro meses a partir da data da instalação, podendo somente ser prorrogado, adiado ou convocado extraordinariamente, por iniciativa do Presidente da República”.

³⁸ BRASIL. [Constituição (1946)]. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Presidência da República, [1946]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em: 07 mar. 2021.

³⁹ BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de, *op. cit.*, p. 412.

⁴⁰ Artigo 141, § 16: “É garantido o direito de propriedade, salvo o caso de desapropriação por necessidade ou

Significativo aprimoramento foi a previsão da inafastabilidade de apreciação pelo Poder Judiciário de qualquer lesão a direito individual (artigo 141, parágrafo 4º). O direito ao juiz natural e à legalidade, também, foram resguardados nessa Constituição, que, assim, previu no parágrafo 27 do mesmo artigo: “ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente e na forma de lei anterior”.

As duas Constituições que vigoraram posteriormente, Constituição da República Federativa do Brasil de 1967⁴¹ e Emenda nº 01, de 17 de outubro de 1969⁴², pouco inovaram no que pertine ao tema deste trabalho. Nelas foram mantidos os direitos e garantias previstos no texto anterior, sem que, no entanto, suas disposições tenham sido observadas, em razão do regime militar.

Restabelecida a democracia, foi promulgada a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), que trouxe expressa previsão do devido processo legal no art. 5º, inciso LIV⁴³, apesar de sua aplicação decorrer do próprio sistema constitucional de proteção dos direitos e garantias fundamentais. A positivação pode ter advindo da vontade de suplantar o período ditatorial que a antecedeu, notoriamente, caracterizado por violações aos direitos individuais⁴⁴.

A nova Carta Constitucional instituiu um Estado Democrático que, conforme o preâmbulo, visa assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais como valores de uma sociedade fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias.

Denota-se, portanto, o viés de uma Constituição do Estado Social, cujos problemas no exercício de direitos subjetivos e/ou oriundos das relações de poder devem ser resolvidos seguindo o devido processo. Tal garantia fundamental consiste em verdadeiro pilar do Estado Democrático de Direito, assegurando a própria dignidade da pessoa humana, impedindo que os membros da sociedade sejam reduzidos a objetos dos processos estatais⁴⁵.

utilidade pública, ou por interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro, com a exceção prevista no § 1º do art. 147. Em caso de perigo iminente, como guerra ou comoção intestina, as autoridades competentes poderão usar da propriedade particular, se assim o exigir o bem público, ficando, todavia, assegurado o direito a indenização ulterior”.

⁴¹ BRASIL. [Constituição (1967)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Rio de Janeiro: Presidência da República, [1967]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 07 mar. 2021.

⁴² Emenda Constitucional nº 01 (edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967).

⁴³ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 07 mar. 2021.

⁴⁴ CANOTILHO, J. J., *op. cit.*, posição 870.

⁴⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, *op. cit.*

A CF/88 assumiu uma postura protecionista ao inserir em seu texto diversos princípios de direito processual que não foram previstos anteriormente, como o devido processo legal, ou que tinham um alcance menor, como o contraditório e ampla defesa. O processo democrático possui sustentáculo exatamente nesse contraditório ampliado, que detém na máxima da cooperação sua substância⁴⁶.

Nery Jr. ressalta a previsão de instrumentos processuais voltados para sanar as omissões legislativas, como o mandado de injunção (artigo 5º, inciso LXXI) e a ação declaratória de constitucionalidade por omissão (artigo 103, § 2º), os quais seriam, portanto, uma das razões pela qual o direito processual vincula-se à Constituição, que é Carta Política delimitadora dos princípios, contornos e bases sobre as quais devem erguer-se as normas jurídicas brasileiras⁴⁷.

Ainda sobre a subordinação do direito processual civil à Constituição, o autor esclarece que esta decorreu da aproximação do processo civil com o processo penal, bem como do autoritarismo predominante no cenário mundial, na primeira metade do século XX, o qual usou do processo civil para impor soluções administrativas ditatoriais.

A adoção de tese jurídica noticiando a violação a direito protegido constitucionalmente é enfrentada com máxima seriedade em países com estabilidade política e em verdadeiro Estado de Direito, reclamando atenção especial da população. No Brasil, entretanto, a alegação de inobservância da Constituição não é levada a sério na medida e na extensão em que se deveria e fica relegada a mais um argumento invocado pelas partes litigantes⁴⁸.

Dinamarco expõe que a aplicação da carga axiológica constitucional ao processo agrega importante aprimoramento, uma vez que privilegia a liberdade e a igualdade, intrinsecamente, relacionadas ao valor da justiça. Se o significado desses valores fundamentais resulta da forma como a sociedade interpreta e aplica o texto constitucional, segundo o autor, é natural que haja a mistura da carga axiológica no sistema processual. O processualista deve organizar a realidade processual, considerando as premissas provenientes da ordem constitucional⁴⁹.

⁴⁶ ZANETI JÚNIOR, Hermes. **A Constitucionalização do Processo** - O Modelo Constitucional da Justiça Brasileira e as Relações Entre Processo e Constituição. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2014, p. 179.

⁴⁷ NERY JÚNIOR, Nelson, *op. cit.*, p. 51-52.

⁴⁸ *Ibid.*, p. 52-53.

⁴⁹ DINAMARCO, Cândido Rangel. **A Instrumentalidade do Processo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros. 2013, p. 25-26.

No mesmo sentido, segue Zaneti Júnior, para quem a constitucionalização do processo perpassa por três valores: o da efetividade, da segurança jurídica e do contraditório. O primeiro exsurge da necessidade de efetivar os direitos fundamentais, o segundo afasta o arbítrio estatal e pode ser traduzido na previsibilidade, e o último possibilita o controle pela sociedade, por exemplo, por meio da motivação das decisões judiciais, e, portanto, representa valor instrumental da democracia e do Estado Democrático de Direito⁵⁰.

Se todos os ramos do Direito servem-se do Direito Constitucional, não é cabível excetuar o Direito Processual. Em regra, todo processo é público, por conseguinte não existe processo dissociado da Constituição. É falso o paradoxo de que existe um Direito Processual da Constituição e um Direito Processual da lei. É inadmissível que ocorram contrariedades à Constituição, à sua ideologia democrática e ao processo civil infraconstitucional, seja nas instâncias originária, seja nos altos Tribunais. Todo processo judicial ou de Direito é processo constitucional⁵¹.

2.2 O duplo enfoque: aspecto processual e substancial

As garantias constitucionais decorrem do Estado Democrático de Direito proclamado e fundado pela Constituição Federal de 1988, em seu artigo 1º: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito [...]”.

O Estado Democrático de Direito, segundo José Afonso da Silva⁵², realiza a democracia que consistirá:

[...] num processo de convivência social numa sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I), em que o poder emana do povo, e deve ser exercido em proveito do povo, diretamente ou por representantes eleitos (art. 1º, parágrafo único); participativa, porque envolve a participação crescente do povo no processo decisório e na formação dos atos de governo; pluralista, porque respeita a pluralidade de ideias, culturas e etnias e pressupõe assim o diálogo entre opiniões e pensamentos divergentes e a possibilidade de convivência de formas de organização e interesses diferentes da sociedade; há de ser um processo de liberação da pessoa humana das formas de opressão que não depende apenas do reconhecimento formal de certos direitos individuais, políticos e sociais, mas especialmente da vigência de condições econômicas suscetíveis de favorecer o seu pleno exercício.

⁵⁰ ZANETI JÚNIOR, Hermes, *op. cit.*, p. 181.

⁵¹ *Ibid.*, p. 162.

⁵² SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 121-122.

O modelo liberal contrapôs-se ao modelo absolutista e formaliza o Estado de Direito, que possui sustentáculo jurídico característico do liberalismo, referendado pela limitação da ação estatal e com adoção da lei como ordem geral. Quando o Estado concilia as restrições à atividade estatal com as prestações implementadas por ele, alcança-se o Estado social. Nesse modelo, a lei é o meio que traz concretude às suas ações, as quais são norteadas pelo ordenamento jurídico⁵³.

Ao assumir o caráter democrático, o Estado de Direito objetiva a igualdade, pretendendo alterar o *status quo*. A lei é instrumento para modificação da sociedade, transpondo as funções de limitação do exercício do poder e de promoção, intentando alcançar a cíclica reorganização das relações sociais:

É com a noção de Estado de Direito, contudo, que liberalismo e democracia se interpenetram, permitindo a aparente redução das antíteses econômicas e sociais à unidade formal do sistema legal, principalmente através de uma Constituição, onde deve prevalecer o interesse da maioria. Assim, a Constituição é colocada no ápice de uma pirâmide escalonada, fundamentando a legislação que, enquanto tal, é aceita como poder legítimo⁵⁴.

A administração da justiça, analisada sob o ponto de vista histórico, iniciou-se com a autotutela, através da defesa privada violenta. Ato contínuo, evoluiu para a intermediação dos conflitos com a colaboração de árbitros, primeiramente, de forma facultativa e, depois, obrigatória (a exemplo do Direito Processual romano, visto anteriormente). Com o tempo, o Estado centralizou a administração da justiça, solucionando os litígios por intermédio de terceiros imparciais que proferiam decisões passíveis de cumprimento coercitivo⁵⁵.

Existem duas justificativas principais para a adoção, no Estado Democrático de Direito, de um devido processo entre o cidadão e a coação estatal incidente sobre seus bens e direitos: (i) o reconhecimento da dignidade humana daquele indivíduo para participar da busca conjunta da verdade por meio de um diálogo que almeja demonstrar a legitimidade da intervenção estatal; (ii) um mecanismo instrumental, um rito adequado para assegurar que as normas jurídicas sejam aplicadas de forma isonômica e imparcial⁵⁶.

Afasta-se, desse modo, a simples manipulação do sujeito, e evita-se transformá-lo em objeto dos processos estatais, razão pela qual há relação intrínseca entre devido processo e dignidade humana. Não há Estado de Direito sem a aplicação esmerada dessas garantias constitucionais. A noção de devido processo está atrelada a um processo justo, alcançado não

⁵³ CANOTILHO, J. J., *op. cit.*, posição 272.

⁵⁴ *Ibid.*, posição 272.

⁵⁵ CAIS, Cleide Previtali, *op. cit.*, p. 125.

⁵⁶ CANOTILHO, J. J., *op. cit.*, p. 869.

só pelo atendimento das formalidades descritas na lei, mas pelo processo adequado e razoável para proteger os direitos fundamentais⁵⁷.

Como explanado, a *Bill of Rights* inseriu na Constituição dos Estados Unidos da América o devido processo, que deveria tramitar de forma imparcial no Judiciário. Em um primeiro momento, a norma foi interpretada apenas no que se refere às formalidades, como no julgamento *Marbury X Madison*, de 1803, em que foi impugnado um ato administrativo produzido sem a observância das regras de competência. Um século depois, no julgamento do caso *Lochner X New York*, de 1905, a Suprema Corte reconheceu a competência do Judiciário para analisar a legislação sob o crivo dos princípios constitucionais (como liberdade e propriedade)⁵⁸.

Atingiu-se a análise da substância da lei, o que oportunizou o desenvolvimento do devido processo substantivo. Esse conceito, como explica Bernardo Fernandes⁵⁹, é bastante criticado por parte da doutrina norte-americana, pois autorizaria a verificação das decisões tomadas pelos representantes eleitos democraticamente por um grupo de supostos especialistas. Segundo o autor, contudo, deve ser lembrado que existe um limite para a atuação do Judiciário, o qual deve intervir somente para garantir a proteção das normas constitucionais, reforçando a superioridade hierárquica da Constituição.

A cláusula *due process of law* possui, portanto, caracterização bipartida: o *substantive due process*, aplicável na apreciação do direito material, e o *procedural due process*, que tutela direitos por meio de processos administrativos ou judiciais. Advém do *substantive due process* o dever de o Legislativo inserir no ordenamento jurídico leis que expressem o interesse público⁶⁰.

Compreende-se o processo como uma série concatenada de atos destinada à prolação de uma decisão final que concretiza o poder estatal, submetendo os envolvidos ao seu poderio. De maneira complementar, estabelece uma relação jurídica entre as partes litigantes e o Poder Público, que viabiliza a prática de atos que possam influenciar no processo psicológico de escolha das alternativas expostas acerca dos fatos⁶¹.

O devido processo legal, em seu sentido formal, garante que o interessado na conclusão do processo, aquele que seja diretamente afetado por ele, possa intervir efetivamente

⁵⁷ *Ibid.*

⁵⁸ FERNANDES, Bernardo Gonçalves, *op. cit.*, p. 516.

⁵⁹ *Ibid.*, p. 516.

⁶⁰ NERY JÚNIOR, Nelson, *op. cit.*, p. 112.

⁶¹ MARTIN, Ricardo Marcondes. O conceito científico de processo administrativo. **Revista de Direito Administrativo (RDA)**, Rio de Janeiro, v. 235, jan./mar. 2004.

no seu resultado⁶². O contraditório é característica elementar de qualquer processo, e pode ser compreendida a possibilidade isonômica das partes de influenciar no ato estatal, e expressa verdadeira garantia constitucional⁶³.

Na realidade norte-americana, em regra, o respeito ao devido processo assegura notificação e oportunidade de ser ouvido antes que o governo prive alguém de um interesse protegido. A Suprema Corte decidiu que o devido processo requer uma oportunidade de ser ouvido antes de que o governo suprima benefícios previdenciários (*Goldberg v. Kelly*, 1970), antes de demitir um funcionário por justa causa (*Cleveland Bd. of Educ. X Loudermill*, 1985), antes de apreender bens imóveis passíveis de confisco (*USA X James Daniel Good Real Prop.*, 1993) e antes de revogar liberdade condicional ou liberdade condicional (*Gagnon X Scarpelli*, 1973; *Morrissey X Brewer*, 1972)⁶⁴.

A supressão de um direito protegido sem o devido processo de lei gera na pessoa afetada o direito de mover uma ação para obter a correspondente reparação financeira, prevista da legislação estadunidense (*Imbler X Pachtman*, 1976). Nesse caso, o servidor público que desempenha função discricionária possui direito a uma defesa, a menos que sua conduta tenha violado uma regra bem estabelecida em estatuto ou direitos constitucionais de que uma pessoa razoável teria conhecimento (*Harlow v. Fitzgerald*, 1982, citado em *Conn X Gabbert*, 1999)⁶⁵.

A doutrina brasileira expõe que o devido processo legal, em sentido formal, engloba outras garantias, além do contraditório, como a ampla defesa, direito ao duplo grau de jurisdição, ao juízo natural, à representação por advogado, entre outros. Então, a noção de devido processo sobrepõe-se à esfera da legalidade, atinente às normas infraconstitucionais, e insere-se no Direito Constitucional, expressando um verdadeiro devido processo constitucional⁶⁶.

O devido processo legal substancial, por sua vez, conecta-se com a razoabilidade, que, conforme Barroso, traduz-se na necessária relação de coerência entre os instrumentos aplicados pelo legislador e o alcance de determinada finalidade, com a observância da legitimidade desse fim. A partir dessa definição, é possível constatar a diferença entre razoabilidade e proporcionalidade na medida em que aquela consiste apenas na primeira das três subregras da última⁶⁷.

⁶² *Ibid.*

⁶³ FERNANDES, Bernardo Gonçalves, *op. cit.*, p. 519.

⁶⁴ WASSERMAN, Rhonda, *op. cit.*, p. 69.

⁶⁵ *Ibid.*, p. 116.

⁶⁶ FERNANDES, Bernardo Gonçalves, *op. cit.*, p. 519.

⁶⁷ SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 91, n. 798, p. 23-50, abr. 2002.

A regra da proporcionalidade divide-se em três subregras: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. A adequação deve ser compreendida como a pertinência do meio escolhido para fomentar, promover o resultado pretendido. A necessidade traz consigo uma análise comparativa do ato estatal que restringe um direito fundamental, que apenas será necessário se, nas palavras de Virgílio Afonso da Silva, “a realização do objetivo perseguido não possa ser promovida, com a mesma intensidade, por meio de outro ato que limite, em menor medida, o direito fundamental atingido”. Por fim, a proporcionalidade, em sentido estrito, expressa um “sopesamento entre a intensidade da restrição ao direito fundamental atingido e a importância da realização do direito fundamental que com ele colide e que fundamenta a adoção da medida restritiva”^{68,69}.

O Estado deve, portanto, decidir da melhor forma possível. Sobre o devido processo substancial, assim, expõe Cássio S. Bueno⁷⁰:

Como a melhor interpretação do direito pode depender, muitas vezes, de uma maior, quiçá necessária, interação entre o órgão competente para aplicar a norma jurídica e os valores reinantes na sociedade civil e no próprio Estado – até mesmo pela complexidade, técnica inclusive, que, cada vez mais, tem caracterizado o objeto do regramento jurídico -, não há como negar que a melhor pauta de interpretação do direito pode depender, crescentemente, de uma mais ampla e generosa concepção do próprio processo (devido processo legal ‘formal’, neste sentido) para permitir que o magistrado possa ter acesso a estes valores que, dispersos pela sociedade e pelo próprio Estado, mostram-se decisivos para interpretação e aplicação da norma jurídica.

Essa cláusula substancial possui dimensão que transcende à ritualística e, em essência, constitui, ainda, um vínculo autolimitativo do poder estatal em sentido amplo, instituidor do dever de autotutela dos atos da administração pública, inclusive, para controlar as leis que edita, reconhecendo eventuais ilegitimidades que confrontem os pilares do regime democrático⁷¹.

⁶⁸ *Ibid.*

⁶⁹ No mesmo artigo, o autor explica, ainda, que Gilmar Ferreira Mendes e Suzana de Toledo Barros, ao exporem teoricamente sobre a proporcionalidade, fazem alusão aos exames da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, porém esses mesmos exames não são realizados quando da análise da aplicação da proporcionalidade pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

⁷⁰ BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil**: teoria geral do direito processual civil. v. 1. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 109.

⁷¹ DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. **Teoria Geral do Novo Processo Civil**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 75.

2.3 Direitos fundamentais derivados

O devido processo legal possui um âmbito de aplicação que alcança todo o aparato jurisdicional, os sujeitos, as instituições e órgãos, públicos e privados, que exercem funções constitucionais essenciais à justiça, de forma direta e indireta.

Como esclarecido no princípio deste trabalho, as garantias constitucionais limitam o exercício do poder estatal com a finalidade de assegurar os direitos dos cidadãos, membros da sociedade. Elas disciplinam e tutelam “o exercício dos direitos fundamentais, ao mesmo passo que rege[m], com proteção adequada, nos limites da Constituição, o funcionamento de todas as instituições existentes no Estado”⁷².

José Afonso da Silva⁷³ explica que a constante transformação dos direitos fundamentais e sua ampliação dificultam a formação de conceito sintético. Dentre as diversas denominações indicadas pelo autor, ele adota a expressão “direitos fundamentais do homem” porque:

[...] além de referir-se a princípios que resumem a concepção do mundo e informam a ideologia política de cada ordenamento jurídico, é reservada para designar, *no nível do direito positivo*, aquelas prerrogativas e instituições que ele concretiza em garantias de uma convivência digna, livre e igual de todas as pessoas. No qualificativo *fundamentais* acha-se a indicação de que se trata de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive; fundamentais do homem no sentido de que a todos, por igual devem ser, não apenas formalmente reconhecidos, mas concreta e materialmente efetivados. Do *homem*, não como macho da espécie, mas no sentido de *pessoa humana*.

Segundo Paulo Bonavides, “os direitos fundamentais são a bússola das Constituições. A pior das inconstitucionalidades não deriva, porém, da inconstitucionalidade formal, mas da inconstitucionalidade material [...]”. Para o autor, essa realidade é comum em países em desenvolvimento, onde as estruturas constitucionais são diretamente impactadas pelas estruturas políticas, econômicas e financeiras. Quando as omissões constitucionais materiais estão fortemente presentes no governo, consoante destaca Bonavides, existe uma desvalorização dos direitos fundamentais, o que gera uma administração fora da ordem econômica, social e cultural⁷⁴.

Decorrem do devido processo legal os seguintes direitos: a) à legalidade; b) ao contraditório e à ampla defesa; c) à fundamentação das decisões; d) à isonomia; e) ao juiz natural; f) à inafastabilidade do controle jurisdicional; g) à produção de prova e vedação à prova

⁷² BONAVIDES, Paulo, *op. cit.*, p. 550.

⁷³ SILVA, José Afonso, *op. cit.*, p. 121-180.

⁷⁴ BONAVIDES, Paulo, *op. cit.*, p. 633.

ilícita; h) à publicidade dos atos processuais; i) duplo grau de jurisdição; j) celeridade processual; entre outros⁷⁵.

Caso a Constituição Federal de 1988 não trouxesse essa relação de direitos fundamentais derivados e fosse limitada a enunciar a necessidade de respeitar o devido processo legal, nada mudaria na elaboração e interpretação das leis no território nacional. A explicitação desses desdobramentos, contudo, enfatiza sua importância, norteando a atuação da Administração Pública, o Legislativo e o Judiciário⁷⁶. O devido processo, portanto, consiste em verdadeiro sobreprincípio, atuando como vetor interpretativo e norma de integração de outras garantias e direitos constitucionais⁷⁷.

Buscando focar no escopo desta pesquisa, serão analisados com maior profundidade os direitos fundamentais à legalidade, ao contraditório, à ampla defesa e à fundamentação das decisões.

2.3.1 Legalidade

O artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988 dispõe que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Com exceção da Constituição de 1937, o direito à legalidade já estava contido em todos os textos constitucionais que vigoraram anteriormente (até na Constituição ditatorial de 1967, ainda que apenas formalmente).

Trata-se de instrumento de proteção das liberdades individuais “que permitiu a formação de um Estado de Direito (*Rechtsstaat*) distinto e contraposto ao Estado absoluto (*Machtstaat*) ou ao Estado de Polícia (*Polizeistaat*) dos séculos XVII e XVIII”. A legalidade opõe-se a todo modo de autoritarismo e individualismo dos governantes. O texto constitucional deixa claro que somente a lei pode impor obrigações aos indivíduos, vinculando liberdade e legalidade. A liberdade é garantida pela legalidade⁷⁸.

O direito à legalidade possui duas facetas: a ideia de supremacia da lei e de reserva legal. Enquanto a primeira refere-se à submissão aos ditames jurídico-constitucionais fixados por normas que disciplinam direitos, a última exige que algumas matérias sejam concretamente regulamentadas por lei. A reserva legal possui, ainda, duas dimensões: a negativa, a qual veda

⁷⁵ NERY JÚNIOR, Nelson, *op. cit.*, p. 114.

⁷⁶ *Ibid.*, p. 114.

⁷⁷ CANOTILHO, J. J., *op. cit.*, posição 873.

⁷⁸ *Ibid.*, posição 500.

a utilização de qualquer outra fonte do direito, diversa da lei, e a positiva, que reduz à lei o estabelecimento de limites ou restrições⁷⁹.

Existe especificidade no que toca à administração pública, prevista no artigo 37 da CF/88, conhecida por submissão da administração à lei, segundo a qual esta “deve agir nos limites de sua atribuição, vedado a ela agir *contra legem* ou *praeter legem*, mas sempre *secundum legem*, vale dizer, de conformidade com a lei e dentro dos limites dados por ela”.⁸⁰

Tamanha é a importância da legalidade que o Poder Público deve declarar e modificar seus atos quando eivados de ilegalidade. Existe presunção de legalidade dos atos administrativos, mas essa presunção é relativa e pode ser afastada por prova em sentido contrário⁸¹.

Presumir é igual a imputar uma importância prima facie a determinados fatos, e, nos processos judiciais, significa delegar à parte prejudicada pela presunção o dever de trazer provas para revertê-la. Mister deixar claro, todavia, o caráter derrotável da presunção, sua capacidade de ser afastada por meio da produção de prova⁸².

Eventuais excessos no exercício das funções estatais, resultantes da prática de atos *contra legem* ou *praeter legem*, podem gerar o direito a reparação por danos, conforme artigo 37, parágrafo 6º, da Constituição:

As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.

Cleide P. Cais explica que a legalidade deve ser aplicada tanto no seu aspecto formal, observando o rito procedimental, como no aspecto substancial, com sua observância nas decisões prolatadas no curso do processo. O referido direito, segundo a autora, possui estreita vinculação aos direitos ao contraditório e à ampla defesa, os quais, juntos, asseguram a segurança jurídica⁸³.

⁷⁹ *Ibid.*, posição 506.

⁸⁰ NERY JÚNIOR, Nelson, *op. cit.*, p. 111.

⁸¹ CAIS, Cleide Previtali, *op. cit.*, p. 230-231.

⁸² RESCHER, Nicholas. **Presumption and the practices of tentative cognition**. Cambridge: Cambridge University Press, 2006.

⁸³ CAIS, Cleide Previtali, *op. cit.*

2.3.2 *Contraditório e ampla defesa*

A Constituição garante aos litigantes e acusados em geral o contraditório e a ampla defesa tanto em processos judiciais como administrativos, com todos os recursos que lhes sejam disponíveis⁸⁴. A redação do artigo 5º, inciso LV, da CF/88 permite compreender que esses direitos, também, são aplicáveis aos processos administrativos não punitivos, em que há apenas litigantes, sem acusados⁸⁵.

Na legislação infraconstitucional, o contraditório e a ampla defesa estão previstos no Código de Processo Civil (CPC)⁸⁶, por exemplo, no dispositivo que garante às partes tratamento isonômico no exercício de direitos e faculdades processuais, e fica a cargo do juiz zelar pelo contraditório (artigo 7º), ou, ainda, na disposição que veda a prolação de decisão contrária a uma das partes sem sua oitiva prévia (artigo 9º). A Lei do Processo Administrativo (Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999) estabelece igual proteção ao contraditório e à ampla defesa ao tornar expressa sua importância para o processo administrativo.

Em razão do contraditório, é defeso ao julgador encurtar ou diminuir o direito de o litigante expor sua manifestação nos autos; compete àquele viabilizar essa ampla participação, assegurando a atuação das partes na formação de seu convencimento. Na fase instrutória, o contraditório é sinônimo de acompanhamento e participação na produção das provas, para que seja possível apresentar contraposição⁸⁷.

Verifica-se atendida a dimensão formal do contraditório quando é garantido o direito de participação, quando é dada ciência à parte acerca dos atos processuais praticados. A dimensão substancial, conteúdo principal do contraditório, consiste no direito de exercer o poder de influência, de agir para formar o convencimento do órgão jurisdicional⁸⁸.

Os envolvidos no litígio possuem o direito de atuar no processo, seja pela exposição de argumentos ou contra-argumentos, seja pela produção de novas provas, tudo com a finalidade de convencer o magistrado da veracidade de sua versão dos fatos e, conseqüentemente, ver reconhecidos seus argumentos de direito.

⁸⁴ NERY JÚNIOR, Nelson, *op. cit.*, p. 243.

⁸⁵ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel, *op. cit.*, p. 62.

⁸⁶ BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 07 mar. 2021

⁸⁷ NERY JÚNIOR, Nelson, *op. cit.*, p. 246.

⁸⁸ DIDIER JÚNIOR, Fredie, *op. cit.*, p. 92.

Cintra, Grinover e Dinamarco⁸⁹ esclarecem que o contraditório é composto pela informação e possibilidade de reação e detalham que ele não admite exceções:

[...] mesmo nos casos de urgência, em que o juiz, para evitar o periculum in mora, provê inaudita altera parte [...], o demandado poderá desenvolver sucessivamente a atividade processual plena e sempre antes que o provimento se tome definitivo. Em virtude da natureza constitucional do contraditório, deve ele ser observado não apenas formalmente, mas sobretudo pelo aspecto substancial, sendo de se considerar inconstitucionais as normas que não o respeitem.

Hodiernamente, o contraditório é compreendido, também, como ato próprio do magistrado competente para a solução do litígio, que deve atuar ativamente no exercício daquele direito. Garante-se, assim, não só a participação das partes, mas, ainda, impõem-se deveres ao juiz⁹⁰.

Vem ganhando destaque na doutrina nacional a associação do contraditório a esse binômio informação-reação. Deve ser observado que a primeira é imprescindível, sob pena de gerar a nulidade dos atos processuais, enquanto a última é uma faculdade da parte interessada, que traduz a liberdade de atuação no processo⁹¹.

O contraditório impõe ao magistrado atos de direção, prova e diálogo. A direção do processo define-se com seu impulso e saneamento, por meio dos quais se alcança a eficiência na prestação da atividade jurisdicional⁹².

No que concerne à prova, o Código de Processo Civil (CPC) vigente concede ao juiz a atribuição de determinar as provas necessárias ao deslinde do mérito, seja de ofício ou a requerimento de algum dos litigantes. O juiz deve, em decisão fundamentada, indeferir as diligências protelatórias⁹³.

Os poderes instrutórios do julgador justificam-se, igualmente, no dever do Estado de prestar a adequada jurisdição, usando o direito processual como instrumento. Trícia Cabral e Frederico Carvalho⁹⁴ explicam que existem, pelos menos, três pilares que sustentam os poderes instrutórios do juiz: o alcance da prestação jurisdicional, que ultrapassa o interesse das

⁸⁹ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel, *op. cit.*, p. 63.

⁹⁰ DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho, *op. cit.*, p. 62.

⁹¹ *Ibid.*, p. 63.

⁹² *Ibid.*, p. 65.

⁹³ Art. 370 do CPC: “Caberá ao juiz, de ofício ou a requerimento da parte, determinar as provas necessárias ao julgamento do mérito. Parágrafo único. O juiz indeferirá, em decisão fundamentada, as diligências inúteis ou meramente protelatórias”.

⁹⁴ CABRAL, Trícia Navarro Xavier; CARVALHO, Frederico Ivens Miná Arruda. A admissibilidade dos meios de prova ilícitos no Processo Civil: uma análise a partir da conformação contemporânea dos poderes instrutórios do juiz e da técnica de ponderação do art. 489, § 1º, do CPC/15. **Revista de Direito Brasileira**, Florianópolis, SC, v. 25, n. 10, p. 366-384, jan./abr. 2020.

partes; a busca por uma maior igualdade substancial; e a obtenção da verdade mais compatível com a realidade possível.

Como Machado Segundo⁹⁵ elucida, a afirmação no sentido de que o exercício dos poderes instrutórios do juiz favorece o autor conduz, conseqüentemente, à implicação de que a ausência desses poderes ajudaria o réu, ou seja, tanto a ação como a omissão do magistrado tornariam o processo parcial. O autor segue explicando que

Os poderes instrutórios do juiz ajudam o autor, em princípio, se, e somente se, ele tiver razão quanto aos fatos que alega. Mas, ao revés, a falta dos poderes instrutórios ajuda o réu se, e somente se, este não tiver razão. Ou seja, a falta de poderes instrutórios ajuda o processo a servir de instrumento para dar razão a quem não a tem, algo que parece distante da ideia de processo justo.

Ainda segundo Dinamarco, o julgador, também, participa do contraditório pelo diálogo. Já não persiste a compreensão de que o juiz expõe um prejulgamento caso expresse seus pensamentos e sentimentos sobre a causa. De acordo com o autor, não existem prejuízos à imparcialidade. Na verdade, a experiência mostra que a equidistância que deve estar na condução do processo não é prejudicada quando o julgador executa a tentativa de conciliar os interesses das partes, quando tece elucidações sobre o ônus da prova, ou mesmo ressalta a necessidade de melhor demonstrar algum ponto alegado⁹⁶.

A imparcialidade parece mais bem compreendida se relacionada com o impedimento em conceder provimento diverso daquele requerido pela parte. Se a fundamentação da decisão estiver em dispositivo de lei ou meio de prova diverso daqueles trazidos pelas partes, mas a determinação judicial obedecer aos limites fixados pelos pedidos, a imparcialidade não foi afetada⁹⁷.

A iniciativa do julgador explicita a verdadeira cooperação processual e compromisso com a finalidade do processo de alcançar a decisão justa, efetiva e no prazo razoável, possibilitando a apuração dos fatos relevantes de maneira menos onerosa⁹⁸.

A ampla defesa é direito fundamental de ambas as partes e, pode-se dizer, corresponde ao aspecto substancial do contraditório, razão pela qual se fala em fusão entre os dois, formando uma amálgama de um direito fundamental uno. É o conjunto de meios adequados ao exercício do contraditório⁹⁹.

⁹⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, 2021, *op. cit.*, p. 27.

⁹⁶ DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho, *op. cit.*, p. 66.

⁹⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, 2021, *op. cit.*, p. 26.

⁹⁸ CABRAL, Trícia Navarro Xavier; CARVALHO, Frederico Ivens Miná Arruda, *op. cit.*.

⁹⁹ DIDIER JÚNIOR, Fredie, *op. cit.*, p. 100.

A ampla defesa e o direito de realizar a prova são indissociáveis. Aquele primeiro direito consiste na permissão das partes para alegar sua versão dos fatos e fazer prova dessas alegações nos processos judiciais e administrativos. Seria inócuo garantir o direito de oposição de seus argumentos sem conceder a oportunidade de prová-los. Os titulares desse direito são os acusados em geral, processos administrativos e inquisitoriais, e litigantes no processo judicial¹⁰⁰.

2.3.3 Dever de fundamentação

Como explicado em tópico anterior, após a explanação dos fatos e apresentação das provas, que podem advir de iniciativa das partes ou do julgador, compete ao órgão prolator da decisão encerrar a dúvida acerca dos direitos decorrentes da relação jurídica analisada.

A fundamentação consiste na explicação dos motivos pelos quais se resolveu a controvérsia daquela forma, é condição para a legitimidade da decisão, elemento fundamental do Estado Democrático de Direito¹⁰¹. Segundo Gilmar Mendes e Lenio Streck, dois princípios centrais vêm dela: “a integridade e a coerência, que se materializam a partir da tradição filtrada pela reconstrução linguística da cadeia normativa que envolve a querela sub judice”. Para os autores, a fundamentação representa um direito fundamental do cidadão, verdadeiro corolário do Estado Democrático de Direito e, portanto, uma obrigação do magistrado ou Tribunal.

O produto obtido ao fim do processo embasará a crença na veracidade de uma variante dos fatos trazida pelas partes, que será expressa na decisão. O dever de esclarecer suficientemente a razão pela qual determinada prova foi acolhida em detrimento de outra é o que afasta arbítrios e relaciona prova e a verdade¹⁰².

As decisões devem conter fundamentação com a invocação de causas e argumentos de caráter jurídico, que blindam os envolvidos de arbítrios no julgamento. As partes podem exigir adequada fundamentação nos processos judiciais e administrativos, e deve ser ressaltado que a “exigência de motivação nas decisões administrativas não afasta a necessidade de

¹⁰⁰ NERY JÚNIOR, Nelson, *op. cit.*, p. 283.

¹⁰¹ CANOTILHO, J. J., *op. cit.*, posição 2520.

¹⁰² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Responsabilidade do sócio e da sociedade empresária em execução. *In*: MEIRA, André Augusto Malcher; MALCHER FILHO, Clóvis Cunha da Gama; OLIVEIRA, Frederico Antonio Lima de (Orgs.). **As relações comerciais**: a contribuição de Roma à globalização contemporânea. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, v. 1, p. 215-226.

fundamentação, uma vez que aquela é um plus – pela característica do ato administrativo – em relação a esta”¹⁰³.

Cintra, Grinover e Dinamarco trazem importantes elucidações da função política do dever de fundamentação, sua relação com a imparcialidade e a justiça das decisões:

Na linha de pensamento tradicional a motivação das decisões judiciais era vista como garantia das partes, com vistas à possibilidade de sua impugnação para efeito de reforma. Era só por isso que as leis processuais comumente asseguravam a necessidade de motivação (CPP, art. 381; CPC, art. 165 c/c art. 458; CLT, art. 832). Mais modernamente, foi sendo salientada a função política da motivação das decisões judiciais, cujos destinatários não são apenas as partes e o juiz competente para julgar eventual recurso, mas quisquis de populo, com a finalidade de aferir-se em concreto a imparcialidade do juiz e a legalidade e justiça das decisões¹⁰⁴.

As decisões judiciais estão submetidas a um processo de controle, do qual faz parte eventual direito de impugnação e é consequência a importância da motivação. Devem ser expostos os motivos pelos quais aquele veredito foi adotado, explicitando-se as justificações fáticas e jurídicas relevantes. A legitimidade e a racionalidade da decisão perante as partes ressaem da adequada, suficiente e coerente fundamentação¹⁰⁵.

O dever de fundamentação advém diretamente do devido processo legal, o que torna despicienda sua expressa previsão na Constituição Federal. Dessa obrigatoriedade decorrem a estrutura tradicional da sentença expressa pelo relatório, fundamentação e dispositivo (artigo 489, do CPC)¹⁰⁶.

O Código de Processo Civil dedicou especial atenção ao direito constitucional à obtenção de decisão fundamentada, ao trazer no parágrafo primeiro do artigo 489 seis incisos elucidando o que não atenderia esse direito fundamental:

Artigo 489, § 1º: Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: I - se limitar a fundamentação da decisão; II - se limitar a fundamentação da decisão, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: da, ao trazer no parágrafo II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso; III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão; IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador; V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos; VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

¹⁰³ CANOTILHO, J. J., *op. cit.*, posição 2815.

¹⁰⁴ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel, *op. cit.*, p. 74.

¹⁰⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, *op. cit.*, posição 589.

¹⁰⁶ DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho, *op. cit.*, p. 73.

O disposto acima é exemplo do que consta na Exposição de Motivos da Comissão de Juristas responsável pela redação do CPC/15¹⁰⁷, acerca de sua orientação pela necessidade de “estabelecer expressa e implicitamente verdadeira sintonia fina com a Constituição Federal”¹⁰⁸.

O Código vigente foi redigido, ainda, segundo a referida Comissão, com a finalidade de solucionar os problemas indicados pela comunidade jurídica nacional, buscando evitar que o processo jurisdicional seja interpretado de forma dissociada de sua função essencial: solucionar conflitos realizando valores constitucionais.

O conteúdo do artigo 489, § 1º, do CPC traduz limitação ao exercício da atividade do julgador, que já não pode invocar amplamente o livre convencimento motivado como fundamentação suficiente para a decisão proferida. Os moldes da fundamentação delimitados pelo dispositivo pretendem afastar arbítrios do magistrado, aproximando a prestação jurisdicional do Estado Democrático de Direito.

Como Taruffo explica, o juiz não deve expor apenas o relevante para alcançar sua decisão, mas, sim, manifestar-se expressamente, possivelmente, com maior dedicação, sobre os pontos levantados no processo que são contrários ou incompatíveis com suas conclusões¹⁰⁹. A decisão que não atender os requisitos inerentes ao dever do julgador de fundamentar, que não demonstrar conformidade com os conceitos jurídicos ou será injusta, ou obscura, ou inválida por vício de motivação¹¹⁰.

2.4 Aplicação do devido processo legal aos processos administrativos

O Estado Democrático de Direito foi proclamado e fundado pela Constituição Federal de 1988 em seu artigo primeiro. Restou instituída, ainda, a cláusula do devido processo legal sem que seu alcance tenha sido restringido aos processos jurisdicionais, quando a Carta Magna trouxe em seus dispositivos que: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (art. 5º, LV); “aos litigantes, em processo judicial ou

¹⁰⁷ Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/512422/001041135.pdf>.

¹⁰⁸ “[...] Com evidente redução da complexidade inerente ao processo de criação de um novo Código de Processo Civil, poder-se-ia dizer que os trabalhos da Comissão se orientaram precipuamente por cinco objetivos: 1) estabelecer expressa e implicitamente verdadeira sintonia fina com a Constituição Federal; 2) criar condições para que o juiz possa proferir decisão de forma mais rente à realidade fática subjacente à causa; 3) simplificar, resolvendo problemas e reduzindo a complexidade de subsistemas, como, por exemplo, o recursal; 4) dar todo o rendimento possível a cada processo em si mesmo considerado; e, 5) finalmente, sendo talvez este último objetivo parcialmente alcançado pela realização daqueles mencionados antes, imprimir maior grau de organicidade ao sistema, dando-lhe, assim, mais coesão.”

¹⁰⁹ TARUFFO, Michele. *La semplice verità*. Il giudice e la costruzione dei fatti. Roma: Laterza, 2009, p. 243.

¹¹⁰ DIDIER JÚNIOR, Fredie, *op. cit.*, p. 129.

administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (art. 5º, LXXVIII); ou, também, que “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência” (artigo 37).

O devido processo entre o cidadão e a ação estatal sobre seus bens e direitos justifica-se pelo reconhecimento da dignidade humana daquele indivíduo para participar da busca conjunta pela verdade por meio de um diálogo que objetiva demonstrar a legitimidade da intervenção estatal. Baseia-se na necessidade de proteger os direitos de liberdade, vida e propriedade, razão pela qual não é coerente limitar sua aplicação a um campo de atuação estatal (a prestação jurisdicional).

Gilmar Mendes e Paulo Branco explicam que a ciência constitucional alemã construiu a expressão *Justizgrundrechte* para exprimir um conjunto de direitos vinculados ao processo jurisdicional, buscando proteger o indivíduo, contudo, diversas são as situações em que esses direitos transcendem a esfera judicial¹¹¹.

O exame dos processos administrativos deve considerar os princípios básicos da administração pública, quais sejam: legalidade, moralidade, finalidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, motivação e supremacia do interesse público. Os cinco primeiros resultam de previsão constitucional expressa enquanto os demais exsurgem do regime político vigente¹¹².

O devido processo legal, como visto, é hodiernamente analisado sob duplo enfoque: processual e substancial. O *procedural due process* assegura a adoção de um processo justo, proporciona um instrumento para a obtenção de um provimento estatal, que pode consistir em decisão judicial, executiva ou legislativa. Um meio de verificar a legalidade do ato administrativo é analisando o respeito do procedimento, legalmente, fixado. Por sua vez, o *substantive due process* é voltado para o conteúdo da decisão, com vistas a obter a proteção a direitos fundamentais. Conecta-se com a proporcionalidade ao considerar a adequação, necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito para legitimar o ato.

Determina o devido processo substancial que o Poder Público adote a melhor decisão ou medida possível, que será promulgada através de procedimento, legalmente, definido, que permita a verificação e justificação dos motivos coerentes e adequados ao disposto

¹¹¹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, *op. cit.*, posição 589.

¹¹² MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 92.

no ordenamento jurídico¹¹³. O *substantive due process* aparece em todos os campos do Direito; no Direito Administrativo, por exemplo, as garantias da legalidade e dos administrados retratam sua aplicação¹¹⁴.

No âmbito do processo administrativo, essa dupla acepção da garantia constitucional ao devido processo, também, é verificável. O caráter formal é expresso no rito seguido, que deve respeitar o contraditório, a ampla defesa, fundamentação das decisões, publicidade etc, ao tempo em que o caráter material condiz com a proporcionalidade da decisão prolatada.

A aplicabilidade da ampla defesa, por exemplo, na esfera administrativa recursal garante o direito do administrado/jurisdicionado/contribuinte pagando unicamente o preparo recursal previsto na legislação, e é vedada a exigência de depósito prévio de parte ou totalidade dos valores controvertidos¹¹⁵.

A fundamentação das decisões, também, no âmbito extrajudicial, decorre da impossibilidade de a lei prever todas as hipóteses de sua aplicação. A partir da lei abstrata, deve-se construir uma decisão particular para o caso concreto proposto, atividade que deve ser objeto de controle para preservar a democracia¹¹⁶.

Em matéria de processo tributário (conceito que será desenvolvido no capítulo quatro deste trabalho), o devido processo legal deve ser observado, ainda, no processo administrativo de controle da legalidade do lançamento, do qual ressaí o direito do administrado a obter um processo útil de verificação dos meandros da constituição do crédito tributário, que se deverá desenvolver de forma razoável e equilibrada¹¹⁷.

Se a Constituição estabelece que ninguém será privado de sua liberdade e de seus bens sem o devido processo legal e assegura aos litigantes em geral, no processo judicial ou administrativo, o contraditório e a ampla defesa, não se pode cogitar, por exemplo, que o titular de um interesse jurídico tenha seu patrimônio atingido pela cobrança de uma exação que não entende legítima sem que exista um processo (administrativo e judicial) em que possa exercer seu direito de impugnação do tributo¹¹⁸. Como explica Cleide Previtali Cais¹¹⁹,

A 'processualização do Direito Tributário', isto é, a só cobrança de tributos através de tribunais, com todas as garantias que hoje revestem o Poder Judiciário, em todos os

¹¹³ BIRELLO, Guilherme T. P. **Devido processo legal substancial e a função administrativa**. 2014. 90p. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 74.

¹¹⁴ NERY JÚNIOR, Nelson, *op. cit.*, p. 111.

¹¹⁵ *Ibid.*, p. 290.

¹¹⁶ CANOTILHO, J. J., *op. cit.*

¹¹⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 12. ed. - São Paulo: Atlas, 2020, p. 36.

¹¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 466.

¹¹⁹ CAIS, Cleide Previtali, *op. cit.*, p. 221.

Estados de Direito, coloca-se ao lado da chamada conquista da ‘processualização criminal’.

Antes do advento de tais normas, a punição penal e o poder tributário eram manejados pelos detentores do poder, a seu talante exclusivo. Assim prendiam e puniam como queriam, e instituíam tributos em manifesta discriminação e arbitrariedade, significando instrumento de constante opressão política. Tal estado de coisa foi alterado com a Revolução Francesa, instaurando-se uma ordem nova, presente até os nossos dias, com a denominação de Estado de Direito.

O processo, como instrumento para efetivação da ordem constitucional, não pode ser dissociado dos pilares democráticos, nela, contidos; “ele é, por assim dizer, o microcosmos democrático do Estado-de-direito, com as conotações da liberdade, igualdade e participação (contraditório), em clima de legalidade e responsabilidade”¹²⁰.

As garantias constitucionais do devido processo legal e dignidade da pessoa humana cumprem função subsidiária em relação às garantias direcionadas ao processo. Os direitos fundamentais que disciplinam procedimentos e processos fundamentam-se na dignidade da pessoa humana, o que impede compreender o processo como um fim em si mesmo. A estrita aplicação ou não dessas garantias identifica o respeito aos elementos característicos do Estado de Direito, separando a civilização da barbárie¹²¹.

Expostos os pontos necessários ao deslinde deste trabalho no que se refere ao devido processo legal, passa-se a abordar o aspecto material da responsabilidade tributária prevista na legislação brasileira.

¹²⁰ DINAMARCO, Cândido Rangel, *op. cit.*, p. 27.

¹²¹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, *op. cit.*, posição 594.

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Para Tartuce, pessoas jurídicas emergem de uma ficção legal, possuem identidade organizacional própria, que deve ser mantida durante sua existência, e podem ser compreendidas como: “grupo humano, criado na forma da lei, e dotado de personalidade jurídica própria, para a realização de fins comuns”. Apesar da ausência de previsão na redação original do Código Civil de 2002, a pessoa jurídica não se confunde com seus membros; essa regra é inerente à concepção de pessoa jurídica¹²². Segundo Pontes de Miranda¹²³:

O ser pessoa depende do sistema jurídico. Desde o momento em que regra jurídica, que a êle pertence, diz que A pode ter direitos, ainda que só o direito *b*, A é pessoa, porque a possibilidade de ter direito já é direito de personalidade. Se nem sempre há direito à personalidade, é tautológico que ter personalidade é ter direito de personalidade. [...] O homem, as sociedades e associações, o Estado, o Distrito Federal, o Estado-membro, o Município e as fundações sómente são, todos, pessoas, porque o sistema jurídico os tem como capazes de direito.

Os entes estatais, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Territórios, os Municípios, consistem em pessoas jurídicas de direito público e possuem natureza política enquanto as autarquias, nesse rol incluídas as associações públicas, bem como as demais entidades de caráter público criadas por lei, possuem natureza administrativa.

As pessoas jurídicas de direito privado podem ser constituídas sob a forma de associações, sociedades, fundações, organizações religiosas, partidos políticos e empresas individuais de responsabilidade limitada. Segundo o Código Civil, a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado começa com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, e é necessário averbar neste todas as alterações por que passar o ato constitutivo¹²⁴.

Entre outras informações, conterà o registro: a denominação, a finalidade, a sede, o prazo de duração; o nome e qualificação dos fundadores e diretores; se os membros respondem subsidiariamente ou não pelas obrigações empresariais, as condições de extinção da pessoa jurídica e o destino de seu patrimônio. Obedecidos os limites constantes nos atos constitutivos, as ações dos administradores obrigam a pessoa coletiva.

No Direito português, de acordo com Ramalho¹²⁵, a primeira menção às pessoas coletivas aconteceu no século XV, mas sem a inserção de dispositivos que abordassem o tema

¹²² TARTUCE, Flávio. **Lei de introdução e parte geral**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 246.

¹²³ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado** – Tomo I: introdução, pessoas físicas e jurídicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 403.

¹²⁴ Ver artigo 45 do Código Civil.

¹²⁵ RAMALHO, Joaquim. A personalidade jurídica das pessoas coletivas: evolução dogmática. **Rev. Direito GV**, v. 15, n. 3, 2019. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322019000300200&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 15 nov. 2022.

especificamente. O tratamento, apesar de escasso, foi dado na legislação extravagante e de maneira esparsa. A sistematização das pessoas coletivas decorreu de esforços dos juristas liberais, que desenvolveram o trato das pessoas singulares e introduziram seu regramento sob a designação de corporações ou pessoas morais.

O pensamento da pessoa jurídica na condição de ente capaz de conter outra realidade além da pessoa humana permitiu a Savigny, no século XIX, construir a noção de personalidade jurídica com base na ficção artificial da ordem jurídica. Para a teoria ficcionista de Savigny, “a pessoa coletiva é uma ficção teórica, criada pelo Direito, de modo a tratar, ficcionalmente, como pessoas, situações que são não humanas e que permitem a prossecução de fins humanos”¹²⁶.

A personalidade jurídica, aptidão para contrair direitos e obrigações, pode ser considerada um processo formal de organização das relações jurídicas que envolvem as pessoas coletivas, ou seja, “pode-se considerar que os direitos das pessoas coletivas são direitos de caráter funcional, já que estas agem e interagem na vida e no comércio jurídico como entes social e juridicamente autônomos e independentes”¹²⁷.

O ordenamento jurídico concede às pessoas fictícias titularidade negocial, capacidade processual e autonomia patrimonial, distinguindo seus bens dos sócios e administradores nas obrigações contraídas no regular exercício da atividade empresarial. Existe, portanto, uma proteção ao empreendedor oriunda da ficção jurídica criada, e fica a sociedade responsável por todos os resultados, sejam positivos ou negativos.

3.1 Inserção da limitação de responsabilidade na legislação brasileira

Didier esclarece que a pessoa jurídica, com sua autonomia patrimonial, foi desenvolvida com a finalidade de facilitar a organização da atividade econômica, então está diretamente relacionada ao direito de propriedade¹²⁸. Segue aduzindo que:

A chamada função social da pessoa jurídica (função social da empresa) é corolário da função social da propriedade. Se assim é, o caráter de instrumentalidade implica o condicionamento do instituto ao pressuposto do atingimento do fim jurídico a que se destina. Qualquer desvio ou abuso deve dar margem para a aplicação da sanção contida na desconsideração da personalidade jurídica, segundo a doutrina brasileira.

¹²⁶ *Ibid.*

¹²⁷ *Ibid.*

¹²⁸ DIDIER JÚNIOR, Fredie, *op. cit.*, p. 583.

O instituto pode ser compreendido como uma técnica de separação patrimonial, em que o produto dessa segregação possui personalidade para contrair e adimplir obrigações, bem como suportar as consequências, tanto jurídicas como processuais, de eventuais inadimplementos.

A separação entre o patrimônio dos sócios e das pessoas jurídicas, por sua vez, foi concretizada por meio do Decreto nº 164, de 17 de janeiro de 1890, no qual o Estado restringiu a responsabilidade dos acionistas de empresas ao capital investido nas ações¹²⁹. A separação entre os investimentos e a pessoa física do investidor era vedada na legislação imperial, o que vinculava a atividade econômica à subsistência pessoal e familiar do empreendedor¹³⁰. Jorge Caldeira explica que:

Essa separação fundamental foi estendida a todo tipo de empresa. Valia também para as chamadas sociedades em comandita – a forma de organização das pequenas empresas da época, quase um pequeno fundo de investimentos. Dessa maneira, foi possível dissociar por inteiro o tratamento da pessoa jurídica do empresário e o da sua pessoa física – ou, em outro sentido, isso colocava a empresa privada sob proteção da lei –, o que tornou possível aos pequenos empreendedores saírem da informalidade para fazer negócios em público¹³¹.

A independência existente entre os patrimônios é fator decisivo no surgimento de novos negócios. Para que o empreendedor execute um novo projeto, investindo trabalho e recursos financeiros, é necessário que sejam palpáveis e quantificáveis, ainda que por aproximação, os fatores de risco¹³².

O direito de propriedade é diretamente privilegiado pela diferenciação entre patrimônios. Por intermédio dessa distinção, sócios ou administradores possuem a segurança de que, se agirem dentro dos ditames legais, inclusive respeitando aquilo disposto no contrato social da empresa, seu patrimônio pessoal estará protegido de eventuais crises que assolem o empreendimento.

A redação original do Código Civil, de 10 de janeiro de 2002, não trouxe expressamente essa distinção patrimonial da pessoa jurídica apesar do amplo reconhecimento

¹²⁹ Artigo 2º do Decreto nº 164/90: “As companhias ou sociedades anônyimas designam-se por uma denominação particular, ou pela indicação do seu objecto. A designação ou denominação deve differençal-a de outras quaesquer sociedades. Si for identica ou semelhante, de modo que possa induzir em erro ou engano, a qualquer interessado assiste o direito de fazel-a modificar, e demandar perdas e damnos, causados pela identidade ou semelhança. § 1º Não lhes é permittido terem firma ou razão social. § 2º Os socios são responsaveis sómente pela quota de capital das acções que subscrevem, ou lhes são cedidas. § 3º São da exclusiva competencia do juizo commercial as questões relativas á existencia das companhias, aos direitos e obrigações dos socios entre si, ou entre elles e a sociedade, á dissolução, liquidação e partilha”.

¹³⁰ CALDEIRA, Jorge. **História da riqueza do Brasil**. Rio de Janeiro: Estação Brasil, 2017.

¹³¹ *Ibid.*

¹³² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos, *op. cit.*

da doutrina e da jurisprudência. Apenas em 30 de abril de 2019, o Governo Federal, por meio da Medida Provisória nº 881, posteriormente, convertida na Lei nº 13.874/2019, inseriu no código civilista o artigo 49-A¹³³, segundo o qual “A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores”.

A Medida Provisória instituiu a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica, estabeleceu garantias de livre mercado, análise de impacto regulatório, além de outras providências, tudo conforme a determinação do art. 170 da Constituição Federal, que trata dos princípios gerais da atividade econômica.

Como ensina Paulo Bonavides¹³⁴, o núcleo do Direito Constitucional adequou-se para impor limites e fundar instituições que assegurassem os direitos, as liberdades e as garantias dos indivíduos contra atos praticados com excesso de poder pelo Estado. Deve ser compreendida como excessiva toda atividade dos agentes estatais que ultrapassem as limitações impostas pelo texto constitucional¹³⁵. Maia Filho faz importante relação entre a constituição do crédito tributário e os direitos individuais, constitucionalmente, tutelados:

A história do Direito Constitucional registra que a construção dessas *barreiras de proteção aos indivíduos* deveu-se, nos seus primórdios, ao interesse de defesa contra as exigências fiscais, daí integrar-se nesse tema a moderna questão da constituição do crédito tributário, da sua inscrição em dívida ativa e da sua execução forçada.

Historicamente, o conceito de obrigação tributária, legalmente, prevista representou uma conquista para aqueles que se submetiam às exigências estatais, uma vez que, no Direito romano, por exemplo, os tributos não advinham de lei. O *tributum*, em Roma, possuía caráter extraordinário e frequente destinação bélica. Diocleciano (184-305 d.C.) alterou essa sistemática e, concedendo nova conceituação ao *tributum*, aproximou-o dos preceitos adotados na atualidade¹³⁶.

Na Idade Média, os escritores da época, inspirados em São Tomás de Aquino, criticavam exações arbitrárias cuja única finalidade fosse manter os privilégios e regalias do soberano e da nobreza. Essas reflexões, na Inglaterra do século XIII, consistiram em verdadeiro

¹³³ Artigo 49-A do Código Civil: “A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores. Parágrafo único. A autonomia patrimonial das pessoas jurídicas é um instrumento lícito de alocação e segregação de riscos, estabelecido pela lei com a finalidade de estimular empreendimentos, para a geração de empregos, tributo, renda e inovação em benefício de todos”.

¹³⁴ BONAVIDES, Paulo, *op. cit.*, p. 22.

¹³⁵ MAIA FILHO, Napoleão Nunes. O Controle de Legalidade do Lançamento e a Inscrição do Crédito em Dívida ativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, 134, nov. 2006.

¹³⁶ CAIS, Cleide Previtali, *op. cit.*, p. 123-124.

germe do princípio da legalidade, culminaram na necessidade de o Estado justificar como seria investido o dinheiro arrecadado e na assinatura da Magna Carta pelo rei João Sem Terra¹³⁷.

Tais garantias dos administrados foram mantidas no curso do tempo, inseridas nos textos constitucionais brasileiros, como visto no capítulo anterior deste trabalho, inclusive, na Constituição de 1988, a exemplo dos artigos 5º, *caput*, incisos II e XXII, e 150, inciso I.

Na concepção atual, diante do incremento das necessidades humanas e públicas, o Estado é compreendido como uma necessidade social, e, sem ele, a perpetuação de comunidades humanas não seria possível. Nesse contexto, o tributo deriva da capacidade contributiva gerada pela atuação estatal. Os contribuintes, primeiro, colhem um benefício da ação estatal (por exemplo, o direito à propriedade), para, posteriormente, arcar com o ônus da tributação¹³⁸.

Os objetivos da tributação, consoante Reuven Avi-Yonah e Flávio Neto, são o aumento de receitas para o desempenho das atividades estatais, promover a distribuição de renda, reduzindo desigualdades, e regulamentar a atividade econômica realizada pelos agentes privados no mercado¹³⁹. Para Marco Aurélio Greco,

[...] a tributação deixa de ser mero instrumento de geração de recursos para o Estado, para se transformar em instrumento que - embora tenha este objetivo mediato - deve estar em sintonia com os demais objetivos constitucionais que, por serem fundamentais, definem o padrão a ser atendido¹⁴⁰.

Vislumbra-se, por conseguinte, a relação direta entre o direito constitucional e o lançamento tributário, ato tendente a determinar e tornar exigível o crédito tributário. A ação arrecadatória estatal deve ser conduzida sempre pelos princípios constitucionais, notadamente, aqueles que retratam direitos e garantias fundamentais do contribuinte, como: legalidade, isonomia, capacidade contributiva e vedação ao confisco.

3.2 Responsabilidade tributária no Código Tributário Nacional de 1966

A compreensão das relações jurídicas que envolvem a Administração Tributária e os sujeitos passivos perpassa, necessariamente, pelo entendimento da incidência da norma

¹³⁷ *Ibid.*, p. 124.

¹³⁸ GOMES, C. R. M. O tributo. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Coords.). **Direito Tributário** - Homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 53-67.

¹³⁹ AVI-YONAH, R. S.; FLÁVIO NETO, L. Os Três Objetivos da Tributação. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 22, p. 7-29, 2008. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1584>. Acesso em: 11 nov. 2022.

¹⁴⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 177.

tributária. A doutrina especifica os componentes¹⁴¹ a serem identificados para que haja a subsunção do fato jurídico à norma.

Geraldo Ataliba explica que a hipótese de incidência consiste em conceito abstrato previsto na lei, em formulação conjectural, legalmente, prevista pelo legislador¹⁴². No momento em que a conjectura ocorre no mundo concreto, plano material, tem-se como perfectibilizado o fato imponible, do qual decorre a obrigação tributária¹⁴³. Sobre os aspectos da obrigação tributária, o autor, assim, define:

A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidor unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso¹⁴⁴.

Hugo Machado explana que a expressão “fato gerador” é comumente associada à materialização da obrigação tributária, contudo melhor compreensão é no sentido de que esse fato representa apenas um aspecto do vínculo obrigacional, de modo que é imprescindível sua correlação com os demais¹⁴⁵.

A constatação da incidência da norma tributária, segundo Edvaldo Brito¹⁴⁶, detém uma rigidez adstrita à tipicidade cerrada, em que a exação é cobrada por um ente detentor de competência, que fora outorgada pela Constituição Federal, por meio de prévia disposição legal. A hipótese é delimitada por um ato jurídico complexo, e, entre os elementos, está o subjetivo, que, pelo polo passivo, “é identificado a partir da norma constitucional de competência veiculada pela Lei Maior e definido por disposição expressa da lei, quando, sem revestir a condição de contribuinte, é erigido na qualidade de responsável tributário”.

O Código Tributário Nacional (CTN) define o sujeito passivo das relações jurídicas como aquele obrigado ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, e pode ser o contribuinte desde que possua relação direta e pessoal com a realização do fato gerador, ou responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sem praticar pessoal e diretamente o fato gerador, possui vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso de lei¹⁴⁷.

¹⁴¹ Também chamados de aspectos, elementos ou critérios da hipótese de incidência tributária.

¹⁴² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros. 2006, p. 58.

¹⁴³ *Ibid.*, p. 68.

¹⁴⁴ *Ibid.*, p. 69.

¹⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito, *op. cit.*, p. 138.

¹⁴⁶ BRITO, Edvaldo. **Direito tribut. Editora Malheiros**- estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016.

¹⁴⁷ Ver artigo 121 do Código Tributário Nacional.

Geraldo Ataliba¹⁴⁸ explica que o sujeito passivo possui íntima relação com o núcleo da hipótese de incidência, o aspecto material, e fica ao cargo do intérprete identificá-lo quando o texto normativo não for claro. O autor, entretanto, faz a seguinte ressalva:

O legislador – inspirado pela ciência das finanças – orienta-se por princípios financeiros na configuração da hipótese de incidência, quanto ao aspecto sujeito passivo. Em todos os casos, no Brasil, só pode ser onerado o destinatário constitucional tributário, porque esse juízo político-financeiro foi exaurido pelo constituinte.

Em nota de atualização da obra de Aliomar Baleeiro, Misabel Derzi¹⁴⁹ define o elemento material como a especificação do fato capaz de trazer consigo o surgimento da obrigação tributária, enquanto o elemento pessoal identifica o sujeito atrelado ao fato.

A diferenciação entre contribuinte e responsável foi ratificada pelo Supremo Tribunal Federal, que, no Recurso Extraordinário nº 599.176/PR¹⁵⁰, em votação unânime, decidiu que a União não pode se beneficiar da imunidade recíproca para eximir-se do dever de pagar créditos tributários devidos por empresa que sucedeu, isto é, nas palavras do Ministro Luís Roberto Barroso, não há imunidade recíproca superveniente.

Para alcançar essa conclusão, foi reconhecida a distinção entre o contribuinte, no caso apreciado, a Rede Ferroviária Federal S.A., e o responsável por sucessão, a União. Ressaltou-se que a empresa era sociedade de economia mista, portanto não fazia jus à imunidade tributária, logo a União, também, não poderia fazê-lo, razão pela qual se tornou responsável tributária pelos créditos inadimplidos.

Cláudio Carneiro¹⁵¹ expõe quatro finalidades precípuas almeçadas pela legislação para a criação do instituto do responsável tributário: “a) ampliar o rol de devedores em face da capacidade econômico-financeira do responsável; b) atingir maior praticidade fiscal; c) facilitar a arrecadação e fiscalização do tributo; d) evitar fraude e sonegação”.

Nesse ponto, importa fazer breve consideração acerca da solidariedade tributária, prevista no artigo 124 do CTN, em função da sua correlação com o tema em estudo. De acordo com o dispositivo, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na

¹⁴⁸ ATALIBA, Geraldo, *op. cit.*, p. 86.

¹⁴⁹ BALEEIRO, Baleeiro; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro** - CTN Comentado. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense. 2018.

¹⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 599.176/PR**. TributExtraordinário nº 599.176/PRal. e ampl. Rio de Janeiro: Forense. 2018te geral e processo de conhecA imunidade tributária recíproca não exonera o sucessor das obrigações tributárias relativas aos fatos jurídicos tributários ocorridos antes da sucessão (aplicação “retroativa” da imunidade tributária). Recurso Extraordinário ao qual se dá provimento. Recorrente: Munico qual se dá provimento. nera o sucessor das obrigações tributárias relativas aos fatos jurídicos tributários ocorridos.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7065098>. Acesso em: 14 abr. 2021.

¹⁵¹ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, on-line.

situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, bem como as pessoas, expressamente, designadas por lei.

A solidariedade, no Direito Tributário, por conseguinte, é passiva e resulta da lei, assim não é possível decorrer de presunções ou da vontade das partes. De acordo com Derzi, o instituto não representa uma forma autorizativa para a inclusão de terceiro no polo passivo da obrigação; consiste, tão somente, no modo de mensurar a responsabilidade de quem já é sujeito passivo. A solidariedade deve ser compreendida pelo que ela é: uma maneira de garantia¹⁵².

Como discorre a autora, o Código Tributário não explica a expressão “interesse comum”, o que deixa a cargo do intérprete sua manifestação¹⁵³. Os limites legais devem ser respeitados; não pode o instituto ser usado como forma de imputação de responsabilidade indistintamente.

Para Schoueri, compreende-se presente o interesse comum quando os sujeitos estão lado a lado no fato que constitui a materialização da hipótese tributária. Aduz que não é suficiente para caracterizar a solidariedade por interesse comum o simples fato de que duas partes beneficiem-se do não pagamento de um tributo¹⁵⁴.

No mesmo sentido que Derzi, Schoueri entende que o artigo 128 do CTN limita a “possibilidade de designação do responsável a alguém que esteja vinculado ao fato jurídico tributário. Assim, a solidariedade não poderá alcançar qualquer pessoa, mas apenas alguém que possa ser enquadrado como responsável”¹⁵⁵.

Compreender de forma diversa equivale a autorizar a atribuição de responsabilidade a qualquer pessoa, desde que haja descrição na lei. A tributação, como relativização do direito de propriedade, não comporta fugas da legalidade estrita, sob pena de tornar-se confiscatória.

O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018¹⁵⁶ segue linha de compreensão distinta da defendida neste trabalho ao sustentar que é responsável solidário quem “esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam”. Ou seja, para a Receita Federal, o artigo 124,

¹⁵² BALEEIRO, Baleeiro; DERZI, Misabel, *op. cit.*

¹⁵³ *Ibid.*

¹⁵⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 1.076.

¹⁵⁵ *Ibid.*, p. 1.077.

¹⁵⁶ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 23, 12 dez. 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=anota>>. Acesso em: 15 nov. 2022.

inciso I, do CTN representa um dispositivo que autoriza a responsabilização tributária de terceiros. Caio Augusto Takano¹⁵⁷, assim, expõe:

Diante da subjetividade para a apuração de uma ‘relação ativa’ – seja lá o que isso signifique – com o fato jurídico ou atos ilícitos que o manipularam – seja lá quais forem os critérios para se aferir tal manipulação –, o Parecer Normativo acaba por incorrer numa contradição interna, pelo uso de conceitos indeterminados, tal como as construções doutrinárias por ele criticadas, e por frustrar o seu próprio propósito, revelando-se incapaz de uniformizar a interpretação e aplicação do art. 124, inc. I, do CTN, ao se valer de critério que demanda análise sobremodo subjetiva por parte da autoridade fiscal lançadora. Afinal, o Parecer não diz o que entende por ‘relação ativa’, ‘ocultação’ ou ‘manipulação’, cabendo ao agente fiscal interpretá-las e constata-las no caso concreto.

Segundo o artigo 128 do Código Tributário Nacional, a lei pode estabelecer responsabilidade a sujeitos alheios à relação obrigacional, contanto que sejam respeitados os preceitos, nele, fixados: disposição legal, de forma expressa e que envolva a pessoa ligada ao fato jurídico.

Misabel Derzi¹⁵⁸ aduz que existem dois sentidos para a palavra responsabilidade no Código Tributário Nacional. O sentido *lato* é igual ao concedido às demais relações jurídicas, sem especificidades inerentes às relações tributárias, então “a responsabilidade é inerente ao dever jurídico, significando aptidão para suportar a sanção”.

Em sentido estrito, ainda, segundo a autora, a palavra responsabilidade, no Código, designa outro sujeito passivo, diferente do contribuinte. Aquele descrito na hipótese de incidência como obrigado ao pagamento da exação, desde que possua com ela relação pessoal e direta, será o contribuinte. Por sua vez, o responsável é sujeito indicado pela norma que tem relação indireta com a hipótese¹⁵⁹. Baleeiro e Derzi elucidam:

O contribuinte é, assim, a mesma pessoa que integra o aspecto pessoal da hipótese. Como dado normativo do pressuposto, a pessoa compõe a descrição da hipótese, seu aspecto pessoal. Como dado normativo da consequência, a mesma pessoa compõe a prescrição, atribuição inerente ao aspecto subjetivo da consequência. É natural que o legislador faça coincidir, na mesma pessoa, o aspecto pessoal da hipótese com o subjetivo da consequência, pois é ela que terá tirado proveito econômico do fato. [...] O responsável integra o aspecto subjetivo da consequência, mas não o aspecto pessoal da hipótese.¹⁶⁰

¹⁵⁷ TAKANO, C. A. Em Busca de um Interesse Comum: Considerações acerca dos Limites da Solidariedade Tributária do Art. 124, Inc. I, do CTN. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 41, p. 82–116, 2021. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/647>>. Acesso em: 25 set. 2022.

¹⁵⁸ BALEEIRO, Baleeiro; DERZI, Misabel, *op. cit.*.

¹⁵⁹ *Ibid.*

¹⁶⁰ *Ibid, on-line.*

O sentido duplo da palavra responsabilidade, também, é trabalhado por Hugo Machado¹⁶¹, para quem o sentido amplo é a “submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária”, e o sentido estrito “é a submissão em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a prestação respectiva”¹⁶².

Existe, ainda, dupla classificação da responsabilidade prevista no Código, as quais se sujeitam aos mesmos critérios do artigo 128: substituição e transferência. Sasha Calmon¹⁶³ explica que falta precisão terminológica, motivo pelo qual a redação do Código possibilita a confusão entre ambos na doutrina e na jurisprudência.

O responsável por substituição é aquele que detém o dever de pagar o tributo cujo fato gerador foi praticado por outrem. Segundo Calmon¹⁶⁴, há relação intrínseca com a capacidade contributiva e foco no contribuinte de fato; “os agentes econômicos apenas antecipam o pagamento sobre o valor que adicionam aos bens e o repassam. Por isso cada agente só deve ser responsável pelo imposto incidente sobre valor por ele agregado”. Verifica-se, portanto, forte prevalência do aspecto econômico nesse instituto, uma vez que busca viabilizar e garantir a arrecadação.

Já na responsabilidade por transferência, o sujeito passivo deve responder por fato gerador praticado por outrem e, para Calmon¹⁶⁵, “ostenta um *status* jurídico diverso dos demais responsáveis que são sujeitos passivos indiretos, por isso que são responsáveis pelo pagamento de tributo alheio”. O quadro a seguir pode facilitar a compreensão:

Quadro I – Responsabilidade tributária por transferência

NORMA A		NORMA B	
Hipótese	Consequência	Hipótese	Consequência
“A” pratica o fato gerador	“A” é sujeito passivo	Em virtude de um fato previsto em lei, “A” fica desobrigado total ou parcialmente	“B” fica responsável pelo tributo de “A”

Fonte: COELHO, 2004, p. 720.

¹⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito, *op. cit.*, p. 154.

¹⁶² Grifos do autor.

¹⁶³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 719.

¹⁶⁴ *Ibid.*, p. 719.

¹⁶⁵ *Ibid.*, p. 720.

É premissa fundamental que deve ser observada quanto à responsabilidade tributária, em qualquer das modalidades, o fato de que esta apenas pode ser atribuída àquele que tenha algum vínculo com o fato tributável, ainda que indireto, e por disposição expressa na norma.

Os princípios da legalidade tributária e do não confisco asseguram que só aqueles descritos em lei possam ser responsabilizados pelo pagamento de tributos decorrentes de fatos geradores praticados por outrem¹⁶⁶. Os direitos de liberdade e propriedade seriam diretamente afetados, e o tributo seria confiscatório (ou, pelo menos, teria significativas chances de sê-lo) caso o obrigado, sem vínculo algum com o fato tributável, fosse coagido a arcar com o ônus da obrigação tributária independentemente de manifestação de riqueza.

Ao exigir disposição legal expressa e que envolva a pessoa ligada ao fato jurídico, o Código Tributário privilegia, ainda, a segurança jurídica e a não surpresa nas relações envolvendo a Administração Tributária.

Deve haver na lei, sempre, o pressuposto de fato que enseje a responsabilidade tributária, o qual não se confunde com o pressuposto de fato que materialize o fato gerador. Se, por um lado, a responsabilidade tributária possui dependência da relação contributiva, na medida em que a extinção desta acarretará a daquela, por outro, há autonomia entre ambas¹⁶⁷.

É imperativo sempre considerar que a obrigação que vincula o contribuinte é diferente da que une o responsável ao Fisco. Enquanto o primeiro é obrigado no bojo da relação contributiva, o último é compelido em uma relação de colaboração com a Administração Pública, seja para simplificação, seja para a garantia de arrecadação¹⁶⁸.

A imputação da responsabilidade a outrem pelo adimplemento da obrigação tributária não culmina, necessariamente, na exclusão do contribuinte da relação. A exclusão é possível, mas não obrigatória, automática ou presumível. A alternatividade trazida pelo artigo 128 permite essa compreensão ao prever que a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade, “excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

A responsabilidade tributária por transferência pode decorrer, quanto aos pressupostos de fato, da sucessão, da prática de atos de representação, de dolo ou de fraude, ou de atos realizados com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto.

¹⁶⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 14.

¹⁶⁷ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade Tributária: processo administrativo e executivo fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2017.

¹⁶⁸ *Ibid.*

3.2.1 Responsabilidade dos sucessores

O artigo 129 do CTN fixa que a responsabilidade por sucessão considera a data da ocorrência do fato gerador, e é irrelevante a data do lançamento, da constituição definitiva do crédito tributário, a despeito do seu condão declaratório quanto à obrigação tributária. Basta, portanto, a existência da obrigação em decorrência do fato gerador¹⁶⁹.

A transferência de responsabilidade alcança as obrigações anteriores, pois não advém de ato ilícito e, então, não configura sanção jurídica. Derzi explicita que “o fato jurídico que desencadeia a responsabilidade é a sucessão, fato lícito, não se revestindo, portanto, a consequência da norma secundária de caráter sancionatório”¹⁷⁰.

Os créditos tributários inadimplidos relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, as taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens ou as contribuições de melhoria subrogam-se na pessoa dos adquirentes. No caso de arrematação em hasta pública, a subrogação ocorre sobre o respectivo preço¹⁷¹.

O Código Tributário responsabilizou pessoalmente, conforme artigo 131: (i) o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (ii) o sucessor e o cônjuge, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão; (iii) o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.

Aplica-se, por analogia, o conteúdo do parágrafo único do artigo 130 do CTN às situações de arrematação de bens móveis, posto que não é admissível forçar o adquirente do leilão público a arcar com a exação devida pelo proprietário anterior¹⁷².

A pessoa jurídica de direito privado que resultar das operações de fusão, transformação ou incorporação é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. Igual entendimento aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado quando a exploração da atividade for continuada por qualquer sócio, sob a mesma ou outra razão social¹⁷³.

¹⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito, *op. cit.*, p. 156.

¹⁷⁰ BALEEIRO, Baleeiro; DERZI, Misabel, *op. cit.*

¹⁷¹ Artigo 130 do Código Tributário Nacional.

¹⁷² MACHADO, Hugo de Brito, *op. cit.*, p. 157.

¹⁷³ Artigo 132 do Código Tributário Nacional.

É possível presumir a capacidade econômica do responsabilizado, tendo em vista que deterá a titularidade do patrimônio onerado com débitos fiscais. A sucessão, como fato hipotético da norma secundária, autoriza a pressuposição dessa capacidade:

Se a sucessão decorre de ato voluntário, *intervivos* (fusão, transformação, incorporação de empresas, trespasse de estabelecimento comercial etc.), o sucessor pode pesar e sopesar, previamente, as vantagens econômicas do ato sucessório de que participa. [...] Entretanto, se, não obstante, a sucessão se dá causa *mortis*, o Código Tributário Nacional, no art. 131, II, limita a responsabilidade do sucessor e do cônjuge meeiro pelos tributos devidos pelo de cujus ao montante do quinhão, do legado ou da meação, exatamente para atender à capacidade econômica do sucessor-responsável¹⁷⁴.

No que se refere à transferência das multas aos responsáveis¹⁷⁵, Calmon explica que, no caso de sucessão *mortis causa*, estas não devem suceder ao espólio ou aos sucessores; a aplicação da penalidade limita-se à pessoa do infrator. Nas hipóteses de sucessão empresarial, quando ocorre fusão, cisão ou incorporação, entende o autor que não há transferência da multa, tendo em vista que a pessoa jurídica continua existindo, total ou parcialmente. Por esse motivo, não seria possível falar na existência de uma sucessão real, apenas legal, de maneira que a multa continua a integrar o passivo da empresa fusionada, cindida ou incorporada¹⁷⁶.

A sutil distinção realizada entre sucessão e migração entre passivos empresariais, apesar de correta, não encontra ressonância no Superior Tribunal de Justiça, que, adotando a nomenclatura do Código Tributário Nacional, editou a Súmula nº 554, segundo a qual, “Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão”¹⁷⁷.

Também, não é possível transferir a responsabilidade da multa na sucessão imobiliária. É que a transmissão imobiliária é condicionada à verificação pelo cartório de registro de imóveis, que, representando o Poder Público, deve exigir a certidão de quitação dos tributos antes de efetivá-la¹⁷⁸.

¹⁷⁴ BALEEIRO, Baleeiro; DERZI, Misabel, *op. cit.*

¹⁷⁵ O Código Tributário Nacional silencia quanto à transferência das multas aos sucessores, razão pela qual cabe ao intérprete analisar o caso antes de aplicar a norma.

¹⁷⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *op. cit.*, p. 722-723.

¹⁷⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 554. Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão. **Dipótese de suces**: primeira seção, 15 dez. 2015.

¹⁷⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *op. cit.*, p. 722-723.

3.2.2 Responsabilidade tributária de terceiros

A hipótese de responsabilidade tributária de terceiros está prevista nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional. Nessas situações, o responsabilizado já não deve extinguir o crédito tributário para facilitar a arrecadação, como o substituto, ou por sub-rogação na relação jurídica, como o sucessor, mas, sim, em razão de ação ou omissão praticada em prejuízo do contribuinte¹⁷⁹.

Para a melhor compreensão desses dispositivos, na construção da circunstância fática que antecede a aplicação da norma, é necessário observar, cumulativamente, o que a lei dispõe sobre o agente e o ato praticado.

O art. 134 do CTN¹⁸⁰ estatui a responsabilidade nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Apesar de o Código mencionar responsabilidade solidária, os terceiros responderão subsidiariamente, nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, tendo em vista que a responsabilidade solidária não comporta benefício de ordem. Não se deve confundir a solidariedade, prevista no capítulo IV, artigos 124 e 125, com as hipóteses de responsabilidade, previstas no capítulo V, entre os artigos 128 e 138.

Os pais, tutores e curadores responderão pelos tributos devidos por seus filhos menores, tutelados e curatelados, desde que participem diretamente do ato que originou o inadimplemento. Durante a interpretação, não se pode confundir a responsabilidade legal com a responsabilidade tributária¹⁸¹.

Os administradores de bens de terceiros responderão por agir de forma irregular ou omitir informações ao Fisco. A obrigação do inventariante decorre da sua função de administrador do patrimônio do espólio até a realização da partilha. Fundamento semelhante

¹⁷⁹ PAZINATO, Liane Francisca Hüning; HIPPERTT, Daniel. Responsabilidade tributária dos sócios e o devido processo legal: a (in)constitucionalidade do redirecionamento da execução fiscal. **Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP**, Rio de Janeiro, ano 12, v. 19, n. 3, p. 435-454, set./dez. 2018.

¹⁸⁰ Artigo 134 do CTN: “Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório”.

¹⁸¹ CARNEIRO, Claudio, *op. cit.*

transfere o dever ao administrador judicial (equivalente ao síndico e ao comissário descritos no Código)¹⁸².

A inclusão dos serventuários no artigo 134 busca evitar fraudes envolvendo os cartórios, entretanto não está dispensada a relação direta com ação ou omissão praticada pelo agente. No último inciso do dispositivo em análise, estão previstos os sócios em caso de liquidação de sociedade de pessoas¹⁸³.

As penalidades de caráter pessoal ou punitiva, conforme previsão do parágrafo único do artigo 134, não são transferíveis; recaem apenas sobre o contribuinte. Aos responsáveis são estendidas apenas as multas de caráter moratório, tendo em vista que buscam somente recompor o valor perdido no tempo¹⁸⁴.

O artigo 135 do mesmo Código¹⁸⁵, por sua vez, define que a responsabilidade pessoal oriunda desse dispositivo necessita de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Deve existir comprovação de dolo ou de má-fé:

Aqui 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. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (*mala fides*) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto. [...] O dispositivo tem razão em ser rigoroso, já que ditos responsáveis terão agido sempre de má-fé, merecendo, por isso mesmo, o peso inteiro da responsabilidade tributária decorrente de seus atos, desde que tirem proveito pessoal da infração, contra as pessoas jurídicas e em detrimento do Fisco¹⁸⁶.

No que mais perto toca à presente pesquisa, acerca da proposição descrita no artigo 135, inciso III, do CTN, são passíveis de responsabilização apenas aqueles que exercem a administração executiva, ou são, de alguma forma, dirigentes da pessoa jurídica.

A relevância do instituto é latente, uma vez que decorre de norma tributária exceptuadora da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, característica inerente à personificação da sociedade por colocar o patrimônio do empreendedor como meio para o adimplemento da obrigação.

A lei estabelece que a regra é a distinção patrimonial, com a independência entre as obrigações das empresas e de seus gestores, enquanto a responsabilidade de terceiros é a

¹⁸² *Ibid.*

¹⁸³ *Ibid.*

¹⁸⁴ *Ibid.*

¹⁸⁵ Artigo 135 do CTN: “São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

¹⁸⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *op. cit.*, p. 746.

exceção. Compreender que o não pagamento do tributo enseja a extensão da responsabilidade significa transformar a situação excepcional em regra¹⁸⁷.

Hugo Machado¹⁸⁸, ao tratar sobre o tema, expõe que a simples condição de sócio ou dirigente não culmina na reponsabilidade tributária, mas, sim, a condição de administrador de bens alheios, nos termos do art. 135 do CTN. Não é suficiente, assim, figurar no quadro societário para estar passível de responsabilização. Se não desempenha funções de diretor ou gerente, ou seja, se não pratica atos de administração da sociedade, a responsabilização não será possível.

O sócio pode exercer funções de administração, mas não existe obrigatoriedade. É igualmente irrelevante o percentual das quotas ou ações detidas por cada sócio para fins de identificação do gestor; essa especificação deve constar no contrato social. Caso exista omissão, a administração competirá separadamente a cada um dos sócios¹⁸⁹.

Existe possibilidade de responsabilização do sócio gestor por duas razões, em função de duas relações jurídicas distintas: a primeira como partícipe do quadro societário, para o qual se compromete com o valor das quotas que detiver, bem como pelo valor do capital social; e como administrador, quando deve zelar pela legalidade, pelo contrato social e pelas boas práticas administrativas, sob pena de responder, além do valor do capital social, com o valor do seu patrimônio pessoal¹⁹⁰.

Como afirmado, a escorreita aplicação dos dispositivos em estudo necessita de dupla análise: além das características inerentes ao agente, é imperativo considerar o ato. Além da posição de diretor, gerente ou representante de pessoas jurídicas de direito privado, aquele que se pretende responsabilizar deve ter praticado ato com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social.

Aplica-se o artigo 135 nas situações em que se verifique a ação dolosa por um dos sujeitos descritos no dispositivo que culmine na prática de ato ilícito, como infração de lei, contrato social ou estatuto, regramentos relevantes no disciplinamento das relações existentes entre os sujeitos passivos (contribuinte e responsável), mas que não se confundem com a norma que origina o tributo¹⁹¹. Derzi explica que

¹⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito, *op. cit.*, p. 164.

¹⁸⁸ *Ibid.*, p. 164.

¹⁸⁹ Artigo 1.013 do Código Civil: “A administração da sociedade, nada dispondo o contrato social, compete separadamente a cada um dos sócios”.

¹⁹⁰ RIPKE, Ricardo. **A responsabilidade tributária do administrador da sociedade limitada**. 2011. 105p. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Santa Catarina, 2011.

¹⁹¹ BALEEIRO, Baleeiro; DERZI, Misabel, *op. cit.*

A peculiaridade do art. 135 está em que os atos ilícitos ali mencionados, que geram a responsabilidade do terceiro que os pratica, são causa (embora externa) do nascimento da obrigação tributária, contraída em nome do contribuinte, mas contrariamente a seus interesses. São, assim, do ponto de vista temporal, antes, prévios ou concomitantes ao acontecimento do fato gerador da norma básica, que dá origem à obrigação.

Nesse ponto, cabe tratar do ponto de vista temporal levantado pela autora. O texto do artigo 135 do CTN menciona que os terceiros poderão ser responsabilizados pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias *resultantes* de atos praticados fora de seu âmbito de competência.

Não há consenso na doutrina sobre como a palavra “resultantes” impacta na aplicação do dispositivo. Pode-se citar o entendimento de Hugo Machado, o qual, divergindo de Derzi, defende que não se pode reduzir o alcance da norma:

Poder-se-ia dizer, assim, sustentar que a obrigação, pela qual respondem, há de ser resultante de atos irregularmente praticados. O próprio nascimento da obrigação tributária já teria de ser em decorrência de atos irregulares. Mas tal posição levaria a excluir-se a responsabilidade em exame toda vez que os atos irregulares, violadores da lei ou do estatuto, fossem posteriores à ocorrência do fato gerador do tributo¹⁹².

Hugo Machado Segundo, por sua vez, explica que os sujeitos passíveis de responsabilização podem infringir a lei societária em dois momentos, quando: (i) “o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio-gerente fora de suas funções, extrapolando os limites impostos pelos atos constitutivos ou pela lei societária”; (ii) “a dívida tributária não for adimplida em virtude de ato contrário à lei societária praticado pelo diretor ou sócio-gerente”¹⁹³.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) tampouco se prestou a contribuir com a elucidação da questão. No julgamento dos Embargos de Divergência em REsp nº 716.412/PR, o STJ definiu que a dissolução irregular é hipótese de infração à lei e enquadra-se no artigo 135 do CTN, contudo não houve manifestação quanto ao termo “resultantes” contido no texto legal. Criou-se a presunção jurisprudencial descrita na Súmula nº 435¹⁹⁴ sem o enfrentamento do marco temporal ou do nexos causal entre o ilícito e o fato gerador da infração¹⁹⁵.

Não há dúvidas da afirmação do relator, Min. Herman Benjamin, no sentido de que deixar de cumprir as formalidades legais exigidas para o caso de extinção do empreendimento, em especial, aquelas atinentes ao registro empresarial, enseja o reconhecimento da dissolução

¹⁹² MACHADO, Hugo de Brito, 2020, *op. cit.*, p. 165.

¹⁹³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, 2020, *op. cit.*, p. 250-251.

¹⁹⁴ Súmula nº 435 do STJ: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”.

¹⁹⁵ FERRAGUT, Maria Rita, *op. cit.*, p. 128

irregular¹⁹⁶. Porém não se pode ignorar o entendimento da mesma Corte Superior firmado nos julgados que fundamentaram a edição da Súmula nº 430:

A jurisprudência tem identificado como ato contrário à lei, caracterizador da responsabilidade pessoal do sócio gerente, a dissolução irregular da sociedade, porque a presunção aí é a de que os bens foram distribuídos em benefício dos sócios ou de terceiros, num e noutro caso em detrimento dos credores [...]¹⁹⁷

Ora, se deixar de cumprir as formalidades previstas em lei enseja a declaração de dissolução irregular, e esta, igualmente, decorre da presunção de que os bens foram distribuídos em prol de sócios ou terceiros, não nos parece possível estar diante de créditos correspondentes a obrigações tributárias advindas de atos ilícitos.

A incorporação do patrimônio da pessoa jurídica ao dos sócios, por exemplo, sem a liquidação regular da sociedade, assemelha-se à confusão patrimonial, atualmente, prevista no artigo 50, § 2º, inciso II, do Código Civil: “transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações”.

O reconhecimento da aplicabilidade da desconsideração da personalidade jurídica em detrimento da responsabilização pessoal afastaria, inclusive, quaisquer dúvidas acerca da instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, nos moldes dos art. 133 a 137 do Código de Processo Civil, antes do redirecionamento de eventual execução fiscal.

Por mais que possa parecer que o resultado será igual, com o alcance ao patrimônio de terceiro, originalmente, alheio à obrigação tributária, insistir na fundamentação com base no art. 135 do CTN traz insegurança sobre suas hipóteses de aplicação, posto que não foram especificados marco temporal ou o nexos causal entre o ilícito e o fato gerador da infração, e essa ausência na fundamentação da decisão importa em arbítrio do julgador.

Ultrapassado o aspecto temporal, avançando na análise dos fatos ilícitos que geram a responsabilização pessoal, deve-se considerar a previsão específica da legislação do imposto sobre produtos industrializados, validada pelo Tribunal Federal de Recursos, constante no artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736/79¹⁹⁸:

¹⁹⁶ REsp nº 716.412/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ de 19.09.2008.

¹⁹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 45.366-SP. COMERCIAL. RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE.** A jurisprudência tem identificado como ato contrário à lei, caracterizador da responsabilidade pessoal do sócio-gerente, a dissolução irregular da sociedade, aquela em que, não obstante a existência de débitos, os bens sociais são liquidados sem o processo próprio; a presunção aí é a de que o patrimônio social foi distraído em benefício dos sócios, em detrimento dos credores. Recurso especial não conhecido. Recorrente: Ademar Milton Trentini. Recorrido: Companhia Nacional de Abastecimento – CONAB. Relator: Min. Ari Pargendler, 28 de junho de 1999. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28RESP.clas.+e+%40num%3D%2245366%22%29+ou+%28RESP+adj+%2245366%22%29.suce>>. Acesso em: 14 nov. 2022.

¹⁹⁸ MACHADO, Hugo de Brito, *op. cit.*, p. 165.

São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte.

Hugo Machado afirma que a conceituação desses atos, os limites a serem observados pelos gestores da pessoa jurídica, ainda, necessitam ser mais bem delineados, mas conclui, em síntese, que os fatos aos quais se refere o art. 135, inciso III, do CTN “são aqueles atos em virtude dos quais a pessoa jurídica tornou-se insolvente”¹⁹⁹.

O Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 562.276-PR²⁰⁰, ao declarar a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei nº 8.620, de 05 de janeiro de 1993²⁰¹, que impunha responsabilidade solidária aos sócios pelos débitos junto à Seguridade Social, decidiu pela preservação da personalidade jurídica. Na oportunidade, foi exposto que

A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Persone*, *terzo* ou *tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela.

Reconhecendo esse caráter excepcional da medida, o Superior Tribunal de Justiça editou súmula, decorrente de precedentes que tratavam sobre redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente, afirmando que o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente²⁰².

Na hipótese trazida pelo artigo 135 do CTN, os mandatários, prepostos, diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas responderão pessoalmente pelas infrações que cometerem, e, conseqüentemente, as multas geradas do ilícito praticado. Calmon²⁰³ resume a questão afirmando: “respondem por qualquer tipo de infração, formal ou substancial, e a

¹⁹⁹ *Ibid.*, p. 166.

²⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.276/PR. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>>. Acesso em 24 jun. 2020

²⁰¹ “Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009) Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

²⁰² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Diário da Justiça: ed. 576, Brasília, DF, 13 mai. 2010.

²⁰³ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *op. cit.*, p. 700.

responsabilidade pela prática da infração é pessoal (intransferível). É o que dispõe o art. 137 do CTN. Se além de infração fiscal houver delito, responderão no juízo criminal”.

Maria Rita Ferragut entende presente o excesso de poder quando o dirigente praticar algum ato em nome da pessoa jurídica o qual ultrapasse os limites descritos no contrato social. O sujeito deve compreender que não está autorizado a agir da forma pretendida, mas opta por fazê-lo a despeito disso. É o caso do diretor de recursos humanos que decide fechar negócios não autorizados no contrato social, por exemplo²⁰⁴.

Não se deve confundir o excesso, a ação além dos limites, com a infração à disposição expressa. Ambas são ilícitas, mas a última configura-se como hipótese de infração de lei, do contrato social ou do estatuto. Existe excesso, portanto, quando o ato for alheio aos fins da sociedade e dele resultar uma obrigação tributária²⁰⁵.

Na infração do contrato social ou do estatuto, o autor do ilícito, também, age com dolo, pois conhece a disposição, mas deixa de cumprir seu dever apesar de possuir outras opções. É o que ocorre no caso de alienação desautorizada de ativo fixo ou alteração no contrato social sem a ciência de todos os sócios, desde que gere consequências fiscais²⁰⁶.

Por fim, ainda, segundo Ferragut, os atos de infração à lei devem ser compreendidos como “*toda proposição prescritiva vinculada ao exercício da administração*, cujo desrespeito implique a ocorrência dos fatos jurídicos tributários”, como, por exemplo, a classificação equivocada de mercadoria para reduzir a tributação incidente na importação.

Para Machado Segundo, não existe distinção entre as leis que ensejam a responsabilização, não há infração à lei para fins tributários e outra para fins civis, “a infração à lei capaz de responsabilizar o diretor ou sócio-gerente é uma só, em virtude de configurar-se com a violação das disposições de direito comercial que regem o exercício da função do órgão que corporificam”²⁰⁷.

A despeito do amplo enfrentamento do tema pelos Tribunais Superiores, bem como da análise reiterada por cientistas do Direito, ainda, existem impasses nessas relações jurídico-tributárias, tanto de ordem material como processual. Isso pode ser evidenciado mediante consulta nos *sites* dos Tribunais brasileiros, por meio de simples busca no campo, habitualmente, disponível como “pesquisa de jurisprudência”, com a expressão

²⁰⁴ FERRAGUT, Maria Rita, *op. cit.*, p. 124.

²⁰⁵ *Ibid.*, p. 124.

²⁰⁶ *Ibid.*, p. 125.

²⁰⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, 2020, *op. cit.*, p. 251-252.

“responsabilidade tributária”. Aí, obtêm-se inúmeros acórdãos e decisões monocráticas que retratam a constante devolução do tema ao Judiciário.

Pode ser indicado como uma das causas para a persistência da controvérsia o fato de as Administrações Tributárias, ainda, considerarem a corresponsabilidade um instrumento para a recuperação de tributos não pagos. É o que evidencia o relatório PGFN em Números²⁰⁸, divulgado anualmente pela Procuradoria da Fazenda Nacional, no qual é possível verificar que R\$ 732.710.456,04 (setecentos e trinta e dois milhões setecentos e dez mil quatrocentos e cinquenta e seis reais e quatro centavos) foram recuperados com a adoção da seguinte estratégia: corresponsabilidade.

Como relatado na edição de 2020²⁰⁹, que traz os números do exercício de 2019, o documento faz a retrospectiva da atuação da instituição, assim como os resultados conseguidos com “o contínuo aprimoramento de estratégias qualitativas de cobrança desenvolvidas”.

Consoante visto, existem pressupostos previstos em lei para que a responsabilidade por créditos tributários seja imposta a outrem. A responsabilidade tributária decorre da lei; jamais, de eventual estratégia da Fazenda Nacional²¹⁰. O devido processo legal impede (ou deveria impedir) a Procuradoria de adotar esse instituto como meio para a recuperação de créditos tributários.

A responsabilização pessoal dos sócios não se confunde com a desconsideração da personalidade. Nesta, é necessária a ocorrência do abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, ao passo que aquela advém de atos com excesso de poderes, ou que contrariem dispositivos contratuais ou legais²¹¹.

Nas situações em que o sócio gestor abusa dos poderes que detém, a responsabilização resulta da infração cometida. Não há flexibilização da personalidade jurídica, a regra que preserva a existência autônoma da pessoa jurídica ou mesmo a conversão da responsabilidade limitada em ilimitada²¹².

²⁰⁸ BRASIL. Procuradoria da Fazenda Nacional. **PGFN em Números**. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020>>. Acesso em: 14 abr. 2021.

²⁰⁹ A edição de 2020 consiste no último relatório disponibilizado até a conclusão dessa pesquisa. Para consultas futuras sobre atualizações, acessar: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014>

²¹⁰ LOPES, L.P.L. Responsabilidade tributária, livre iniciativa e desenvolvimento econômico. *In*: VIANA FILHO, Jefferson de Paula (Org.). **Novos Tempos do Direito Tributário**. Curitiba: Íthala, 2020, v. 1, p. 160-173.

²¹¹ GAIA, Renata Dantas. Distinções entre a desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilização pessoal. **Revista Brasileira de Direito Empresarial**, Brasília, v. 2, n. 1, p. 152-167, jan./jul. 2016.

²¹² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos, *op. cit.*, p. 215-226.

3.2.3 Responsabilidade por infrações

Salvo ressalva legal, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato²¹³.

A infração fiscal é formal. Não são relevantes a intenção do agente, a natureza ou extensão dos efeitos. Reputa-se concretizada a infração quando o pressuposto de fato é consumado, sejam os efeitos realizados em pequena intensidade ou em nenhuma²¹⁴. Como explica Machado²¹⁵, está presente a responsabilidade por culpa presumida, que se diferencia da responsabilidade objetiva, tendo em vista que, nesta, não se pode questionar a intenção do agente. Na hipótese de culpa presumida, “o interessado por excluir a responsabilidade fazendo prova de que, além de não ter a intenção de infringir a norma, teve a intenção de obedecer a ela, o que não lhe foi possível fazer por causas superiores à sua vontade”.

Derzi²¹⁶ bem explica que não se deve confundir infração tributária com crime contra a ordem tributária:

O Código Tributário Nacional somente trata do ilícito tributário. É que um mesmo acontecimento pode, sob certo ângulo, configurar ilícito tributário e, sob ângulo diverso, ilícito penal. Enfim, por detrás de um mesmo acontecimento, há que se descobrir o específico da infração tributária e o específico da espécie delituosa. Deixar de pagar tributo, simples inadimplência, não é crime, mas configura ilícito tributário. Somente haverá delito se, com a intenção dolosa de reduzir tributo devido, ou de anulá-lo, o contribuinte ou responsável praticar ato ou omissão fraudulentas, falseando a verdade para ludibriar ou enganar a Fazenda Pública. O que se pune, no Direito Penal, são antes ações ou omissões desonestas.

O artigo 137 do Código Tributário define as hipóteses de responsabilidade pessoal do agente. Existem casos em que o agente autor da infração será responsabilizado sem que exista o envolvimento do sujeito passivo da obrigação, quando, por exemplo, existe dolo específico, ou o representado, também, é vítima do ato²¹⁷.

Existem três proposições no Código: (i) quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções; (ii) quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; (iii) quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem; dos

²¹³ Artigo 136 do Código Tributário Nacional.

²¹⁴ BALEEIRO, Baleeiro; DERZI, Misabel, *op. cit.*

²¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito, 2020, *op. cit.*, p. 167.

²¹⁶ *Ibid.*, p. 167.

²¹⁷ BALEEIRO, Baleeiro; DERZI, Misabe, *op. cit.*

mandatários, prepostos ou empregados contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado contra estas.

Haverá a transferência conjunta do tributo e da penalidade quando esta for consequência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do artigo 135 do CTN, ou quando o responsável atuar como agente do ato que antecedeu a sucessão, nos casos dos artigos 130, 131, inciso I, 132 e 133, todos do CTN²¹⁸.

O artigo 138 do mesmo Código traz o instituto da denúncia espontânea da infração, a qual exclui a responsabilidade, desde que seja acompanhada do pagamento do tributo devido (caso exista), com os acréscimos moratórios, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa quando o montante do tributo dependa de apuração.

Qualquer ato que indique o início de procedimento preparatório de lançamento ou medida de fiscalização afasta a espontaneidade. É o caso, por exemplo, do recebimento de um termo de início de fiscalização, documento que noticia e marca o princípio da ação fiscal, delimita o tributo e o período a serem fiscalizados, além de designar auditor responsável pela execução do procedimento.

Alcança-se, neste ponto, a necessidade de compreender-se o instituto da responsabilidade tributária sob a ótica processual, ingressando-se, assim, no ponto central desta pesquisa.

²¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito, 2020, *op. cit.*, p. 168.

4 PROCESSO ADMINISTRATIVO NECESSÁRIO E PRÉVIO À IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Os termos processo e procedimento não se confundem. Etimologicamente, a palavra processo, originária do latim *procedere*, significa caminhada ou marcha avante e, por tal razão, por muito tempo, predominou na ciência processual sua compreensão como a sucessão de atos processuais. A mudança proveio da obra Teoria dos Pressupostos Processuais, de Bülow, que possibilitou o entendimento do processo não apenas sob a ótica dos atos praticados, mas considerando-se, também, os sujeitos envolvidos²¹⁹.

Procedimento representa formalidade, a concatenação de atos em determinada sequência, é o meio pelo qual o processo instaura-se, desenvolve-se e alcança sua conclusão. O processo, por sua vez, deve ser compreendido sob a ótica finalística, seu objetivo é instrumentalizar o exercício do poder. Segundo Ada Pellegrini, pode-se concluir “que o procedimento (aspecto formal do processo) é o meio pelo qual a lei estampa os atos e fórmulas da ordem legal do processo”²²⁰.

Maria Sylvia di Pietro, de modo semelhante, defende a distinção entre processo e procedimento, caracterizando o primeiro como instrumento indispensável ao exercício do poder pela Administração Pública, na qual ficam registrados os atos e operações praticadas, e o segundo como o conjunto de formalidades que legitima a prática de atos administrativos; é a forma de proceder²²¹.

Para Robertônio Pessoa, a doutrina administrativista, igualmente, destaca esse aspecto múltiplo da processualidade contemporânea, transcendendo a compreensão do processo como via para a prestação jurisdicional, incorporando o processo administrativo e legislativo, concernente à prolação de decisões administrativas e inserção de novos regramentos no ordenamento jurídico, respectivamente²²². Segue elucidando que,

No Estado Democrático de Direito, o exercício do poder estatal é juridicamente disciplinado, sendo tal mister alcançado, entre outros meios, através do processo, ou seja, da processualidade imposta aos órgãos e agentes *instrumentalizados* de poder. [...] Nesta perspectiva, o processo destina-se a conferir legalidade e legitimidade ao exercício do poder. Somente se reveste destes dois atributos, imperativos no Estado

²¹⁹ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel, *op. cit.*, p. 301.

²²⁰ *Ibid.*, p. 301.

²²¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias na administração pública**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 530.

²²² PESSOA, Robertônio Santos. **Curso de direito administrativo moderno**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 273.

Democrático de Direito, o poder que exercita em conformidade com o devido processo, seja este fixado por norma constitucional ou legal²²³.

O conceito de processo, portanto, ultrapassa o direito processual; está presente em todas as atividades estatais, mas, também, nas não-estatais, como processos disciplinares dos partidos políticos ou processos para aumento de capital social das sociedades mercantis²²⁴.

Outro critério para firmar essa diferenciação é a presença ou não do contraditório. A Constituição, ao garantir a todos os litigantes e aos acusados em geral o direito ao contraditório tanto no processo judicial como no administrativo, exige expressamente que os provimentos estatais decorram do desenvolvimento de uma relação jurídica processual²²⁵.

Fazzalari explica que o processo não se mistura com procedimento “plurissubjetivo”, pois este último consiste em “esquema de atividades em sequência, movida por mais sujeitos”. O processo, por seu turno, é marcado pela estrutura dialética do procedimento, o contraditório²²⁶. O autor resume que há processo

[...] quando em uma ou mais fases do *iter* de formação de um ato é contemplada a participação não só – e obviamente – do seu autor, mas também dos destinatários dos seus efeitos, em contraditório, de modo que eles possam desenvolver atividades que o autor do ato deve determinar, e cujos resultados ele pode desatender, mas não ignorar.

Dessa forma, meros procedimentos consistem em sequência de atos que viabilizam a produção de uma consequência jurídica, em que a participação dos interessados não é necessária à sua legitimação. Enquanto, nos processos, existe a atuação dos envolvidos na prática dos atos, seja porque visa solucionar um conflito (por meio de atividade jurisdicional ou com características de jurisdicionalidade), seja por necessitar de legitimação²²⁷.

4.1 Lançamento tributário

Tributo é prestação pecuniária, unilateral e compulsória, com fundamento na Constituição Federal e instituído por lei, o qual não se confunde com penalidade por ilícito praticado, exigido por ato administrativo, plenamente, vinculado²²⁸.

²²³ *Ibid.*, p. 275.

²²⁴ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel, *op. cit.*, p. 301.

²²⁵ *Ibid.*, p. 309

²²⁶ FAZZALARI, Elio. **Instituições de direito processual**. Campinas: Bookseller, 2006, p. 120.

²²⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, 2020, *op. cit.*, p. 240.

²²⁸ Art. 3º do Código Tributário Nacional: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

As obrigações tributárias, entre elas, o dever de pagar, vêm da incidência da norma, quando verificada a ocorrência dos aspectos material, subjetivo, espacial e temporal que atraía aquela incidência. A determinação do montante a ser recolhido aos cofres públicos é realizada através do lançamento, ato administrativo que constitui o crédito tributário.

O Código Tributário Nacional, no artigo 142, firma que o lançamento é o instrumento para a constituição do crédito tributário; consiste em medida de competência exclusiva da autoridade administrativa e deve ser compreendido como procedimento administrativo que objetiva a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante devido, a identificação do sujeito passivo e a aplicação da penalidade cabível.

Essa definição legal é criticada pela doutrina, que diverge, dentre outros aspectos, da compreensão do lançamento como procedimento. Para esses autores, o lançamento constituiria ato administrativo. Sobre a controvérsia, Machado Segundo, assim, explica:

Realmente, o lançamento tributário é, a rigor, um *ato administrativo*. Entretanto, esse ato é sempre praticado ao cabo de um *procedimento preparatório*, que pode ter complexidade e extensão maior ou menor. Pode o referido ato, eventualmente, ser ainda sucedido por um processo administrativo de controle de sua legalidade, processo este chamado por alguns doutrinadores como *fase contenciosa do lançamento*. Em vista disso, parece-nos que podemos empregar a expressão *lançamento* de modo mais rigoroso, a significar apenas o ato administrativo de constituição do crédito tributário; ou de modo mais amplo, a englobar, também, o mero procedimento que antecede a prática desse ato, ou, com extensão ainda maior, o processo administrativo de controle de sua legalidade²²⁹.

Não se pode fazer confusão, portanto, entre o ato específico de lançamento e o procedimento preparatório ao lançamento, pois o procedimento é, frequentemente, antecedente necessário ao ato e conterà diligências fiscalizatórias e apuratórias que lhe darão suporte²³⁰.

Ives Gandra ensina que a obrigação tributária nasce da ocorrência do fato gerador, mas, somente após sua transformação em crédito tributário, há o ingresso no universo administrativo. Segue elucidando que se podem dividir em dois os momentos para a conformação do crédito tributário: “o primeiro dizendo respeito ao surgimento da obrigação e o segundo ao do próprio crédito, razão pela qual é de costume dizer-se que o lançamento é, simultaneamente, ato declaratório e constitutivo [...]”²³¹.

²²⁹ *Ibid.*, p. 59.

²³⁰ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, on-line.

²³¹ MARTINS, Ives Gandra S. **Lançamento tributário e decadência** / coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética: Fortaleza, CE. Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002. p. 278-307.

Existem, então, a declaração da obrigação e a constituição do crédito tributário. Antes do lançamento, há a obrigação e, depois dele, o crédito²³². O ato de lançamento possui relação intrínseca com as funções de fiscalização e imposição da penalidade. Decorre dele, ainda, o princípio da etapa litigiosa entre os sujeitos da relação tributária, motivo pelo qual é de máxima importância o procedimento preparatório que o antecede²³³.

Devem ser bem delimitados, pelo sujeito ativo da relação, os quatro aspectos mencionados no artigo 142, quais sejam: (i) quando, onde e como ocorreu o fato gerador; (ii) a base de cálculo; (iii) o montante a ser pago; (iv) sujeito passivo. Ives Gandra aduz que a definição da base de cálculo deve ser de clareza inequívoca, e compete ao sujeito ativo a determinação da matéria tributável:

Determinar quer dizer conformar por inteiro. Definir. Não permitir dúvidas. Espancar generalidades. Afastar zonas cinzentas. Determinar é dar o perfil completo, o desenho absoluto, nítido, claro, cristalino, límpido. E tal determinação tem que ser apresentada pelo sujeito ativo, no lançamento, e não pelo sujeito passivo²³⁴.

A despeito das informações coletadas no procedimento preparatório, que podem fundamentar ações ou medidas estatais por órgãos não fazendários, o lançamento não se presta para alcançar objetivos estranhos à apuração do crédito tributário, ainda que tutelados pelo sistema jurídico²³⁵. Do lançamento não advirá, por exemplo, uma denúncia por cometimento de ilícito penal.

Nada impede que o servidor público do órgão fazendário, suspeitando da ocorrência de crime contra a ordem tributária, remeta a íntegra do procedimento, produto da auditoria, para que o Ministério Público possa investigar a ocorrência de ilícito penal. Essa ação conjunta entre órgãos estatais é frequente, inclusive, com a utilização das provas coletadas na esfera fazendária pelo *Parquet*. A denúncia, contudo, jamais, será o ato, imediatamente, subsequente ao lançamento, nem dele decorrerá diretamente; deve ser precedida de procedimento legal próprio da persecução penal, a saber, o inquérito policial conduzido pela autoridade especializada competente.

O lançamento tributário, por conseguinte, consiste em afazer administrativo estatal, concretizado por servidor público, previamente, designado por autoridade administrativa competente, cujo objetivo é definir os elementos da obrigação tributária, possibilitando o início

²³² MACHADO, Hugo de Brito, *op. cit.*, p. 178.

²³³ MARINS, James, 2020, *op. cit.*

²³⁴ MARTINS, Ives Gandra S, *op. cit.*.

²³⁵ MAIA FILHO, Napoleão Nunes, *op. cit.*

da exigência do tributo que se reputa devido. Seguindo a categorização do Código Tributário, são três as modalidades de lançamento: declaração, homologação e de ofício.

Está presente o lançamento por declaração quando o sujeito passivo fornece declaração das matérias de fato capazes de dar suporte à sua efetivação. Caso seja necessário realizar uma retificação que fundamente redução ou exclusão do valor a ser pago, esta deverá ser realizada antes da notificação de lançamento, e sua aceitação será condicionada à comprovação do erro de fato. A autoridade administrativa poderá retificar, de ofício, outros erros apuráveis na revisão da declaração²³⁶.

Verifica-se, portanto, a colaboração entre o sujeito passivo e o servidor fazendário no exercício da atividade lançadora, mas que só estará definitivamente concluída com a notificação determinando o prazo para pagamento do valor devido²³⁷. Poucos são os tributos que são constituídos por declaração. Como exemplos, podem-se citar o imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI) e o imposto sobre transmissões causa *mortis* e doações (ITCD).

No lançamento por homologação, o sujeito passivo executa todo o procedimento preparatório ao lançamento, reúne os documentos que delimitam a circunstância fática, remete as declarações acessórias previstas na legislação e antecipa o pagamento do tributo que entende devido²³⁸. Como explica James Marins, “somente se dá o autolancamento quando o contribuinte tem o dever de antecipar o pagamento que estará sujeito à condição resolutória concernente à posterior homologação”²³⁹.

A diferença nodal entre os lançamentos por declaração e homologação consiste na antecipação do pagamento pelo sujeito passivo. Na primeira modalidade, o contribuinte declara

²³⁶ Artigo 147 do Código Tributário Nacional: “O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação. § 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento. § 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela”.

²³⁷ MACHADO, Hugo de Brito, *op. cit.*, p. 183.

²³⁸ Artigo 150 do Código Tributário Nacional: “O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. § 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito. § 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação. § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

²³⁹ MARINS, James, 2020, *op. cit.*

a obrigação, como determinado pela lei, mas só efetua o pagamento após o exame pelo Fisco e a efetiva constituição do crédito tributário. Na última, o cálculo e a antecipação do pagamento são realizados, e compete ao Fisco o encargo de homologar essas atividades no prazo de cinco anos, sob pena de homologação tácita. Esse prazo é igualmente aplicável para limitar eventual lançamento de diferenças a pagar²⁴⁰.

A autoridade administrativa, nessa modalidade de lançamento, limita-se, conseqüentemente, a homologar o procedimento preparatório executado pelo sujeito passivo, concedendo-lhe o *status* de ato administrativo de lançamento²⁴¹.

Aliomar Baleeiro²⁴² ressalta que o ato de homologação expressa ou tácita possui duplo efeito. O primeiro é o de confirmar as operações realizadas pelo particular, o qual pode ocorrer: por ato administrativo expresso, em que o procedimento fiscalizatório é concluído sem a lavratura de nenhuma autuação²⁴³; por ato administrativo implícito, que se refere àqueles atos não questionados pela autoridade; ou, ainda, por ato administrativo tácito, que pode ser equiparável à omissão da Administração fazendária por todo o prazo decadencial. O segundo efeito da homologação é extinguir o crédito tributário e a obrigação originária:

A inexistência do pagamento devido ou a eventual discordância da Administração com as operações realizadas pelo sujeito passivo, nos tributos lançados por homologação, darão ensejo a lançamento de ofício, na forma disciplinada pelo art. 149 do CTN, e eventual imposição de sanção (auto de infração). O lançamento de ofício é que iniciará a formação do título executivo extrajudicial. Em caso algum, adaptar-se-á o lançamento por homologação a efeitos diversos da confirmação-extinção. A homologação declara a concordância da Administração com os dados levantados pelo contribuinte e com o pagamento por ele efetuado e, exatamente por isso, extingue o crédito – como proclama o art. 156 do CTN.

Não obstante o posicionamento defendido por parte da doutrina, a exemplo de Baleeiro, o Superior Tribunal de Justiça, contudo, possui jurisprudência no sentido de que a entrega de declaração, na qual o sujeito passivo reconhece o débito fiscal, é suficiente para a constituição do crédito tributário, e a Administração Tributária é dispensada de outra providência²⁴⁴.

²⁴⁰ MARTINS, Ives Gandra S, *op. cit.*, p. 278-307.

²⁴¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, 2020, *op. cit.*, p. 61.

²⁴² BALEEIRO, Baleeiro; DÉRZI, Misabel, *op. cit.*

²⁴³ No entendimento do autor: “Ainda que a autoridade fazendária não se utilize da cláusula ‘fica homologado’, qualquer outro enunciado ou ação que indique o fim da verificação, ou seja, o encerramento do procedimento, equipara-se à homologação expressa e, dessa forma, acarreta a vedação para nova verificação fiscal em relação ao mesmo tributo e ao mesmo período, extinguindo o crédito tributário”.

²⁴⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 436. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. **Diário da Justiça**: ed. 576, Brasília, DF, 13 mai. 2010.

Por fim, o lançamento de ofício, também, denominado de lançamento direto, dá-se por impulso da autoridade administrativa, independentemente da colaboração do contribuinte²⁴⁵. Apesar de existirem tributos cuja espécie de lançamento habitual é esta, todos os tributos podem ser objeto de lançamento de ofício, como esclarece Machado Segundo²⁴⁶:

É o que acontece, com tributos lançados por declaração ou por homologação, na hipótese de omissão, imprecisão ou falsidade nas informações prestadas pelo sujeito passivo, ou mesmo com tributos normalmente sujeitos a lançamento de ofício, quando detectado equívoco no lançamento anterior. No primeiro caso, diz-se que o lançamento de ofício é ordinário e, no outro, que é revisional.

A atividade fiscalizatória importa em modificação na rotina empresarial, tendo em vista que, por vezes, é necessário deslocar prepostos para acompanhar a auditoria, fornecendo esclarecimentos e documentos até sua conclusão. Durante essa atuação, podem surgir ameaças a direitos fundamentais, como a propriedade e a livre iniciativa, que devem ser observados. Por fim, além da exigência do tributo devido, pode ser aplicada penalidade por descumprimento de alguma norma. Todas essas nuances deixam clara a necessidade de um procedimento pré-fixado em lei que deverá ser estritamente seguido²⁴⁷.

O procedimento fiscal detém função de auditoria, busca verificar a observância da legislação tributária pelos sujeitos passivos, que podem ser contribuintes ou responsáveis, preparando o ato do lançamento. Considerando que esse ato é classificado como espécie do gênero ato administrativo, são aplicáveis, cumulativamente, os rigores específicos do direito administrativo e tributário. As normas do processo administrativo, entre elas, os princípios que norteiam a Administração Tributária, disciplinam o rito a ser seguido com um conjunto de poderes-deveres e limitações para alcançar a resolução do litígio perante a Administração Pública²⁴⁸.

O ato de lançamento pode marcar o fim de mero procedimento, ou iniciar o processo administrativo tributário. Se, ao receber a notificação de lançamento, o sujeito passivo efetuar o pagamento, extinguindo o crédito tributário, haverá a hipótese de encerramento do procedimento. Se, contudo, for escolhido o exercício do direito à ampla defesa, com a apresentação de impugnação administrativa, além do encerramento do procedimento, iniciar-se-á o processo administrativo.

²⁴⁵ MARINS, James, 2020, *op. cit.*

²⁴⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, 2020, *op. cit.*, p. 64.

²⁴⁷ *Ibid.*, p. 64.

²⁴⁸ MARINS, James, 2020, *op. cit.*

4.2 Notificação de lançamento e ônus da prova

No lançamento de ofício, o procedimento preparatório é executado pela autoridade fazendária, previamente, designada pelo seu competente superior hierárquico, nos termos da norma específica. O ato que marca o princípio da atividade fiscalizatória é a lavratura do “termo de início de fiscalização”, documento que identifica o servidor responsável, o tributo, o período objeto da auditoria, bem como o prazo para sua conclusão. Tais informações delimitam o âmbito de atuação do auditor, afastam arbitrariedades e protegem os contribuintes.

Após a intimação do contribuinte quanto ao começo da auditoria, esta se desenvolve por impulso oficial, e cabe ao servidor analisar as declarações enviadas, cotejando-as com documentos complementares se necessário, tudo a fim de identificar a ocorrência (ou não) do fato tributável.

Concluída a ação fiscal, a autoridade fazendária, caso não identifique novas obrigações tributárias, deve lavrar o “termo de conclusão de fiscalização” e encerrar a ação fiscal. Caso contrário, será lavrado o auto de infração, documento que contém dupla função: formalizar o lançamento e, se for o caso, descrever a penalidade aplicada.

O auto deverá conter: (i) a qualificação do autuado; (ii) o local, a data e a hora da lavratura; (iii) a descrição do fato; (iv) a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; (v) a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; (vi) a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula²⁴⁹.

A descrição dos fatos que motivaram a lavratura do auto é requisito que merece destaque; deve constar no documento descrição pormenorizada o suficiente para permitir que o autuado exerça seu direito à ampla defesa frente à acusação fazendária, como garante a Constituição Federal²⁵⁰.

Autos de infração ou notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, e, quando formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo no caso de a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova²⁵¹.

²⁴⁹ Artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.

²⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p. 474.

²⁵¹ Artigo 9º, *caput* e § 1º, do Decreto nº 70.235/72.

O ônus da prova é a incumbência de comprovar as circunstâncias de um fato. Pois bem. Se a autoridade fiscalizadora analisou o arcabouço fático e compreendeu ocorrência do fato gerador, compete a ela demonstrar suas razões.

Aplica-se a regra geral do ônus probatório, segundo a qual este pertence ao titular da afirmação do fato (aquele que alega), o que atribui ao fiscalizador o dever de comprovar sua declaração. A obrigação de provar o fato alegado busca a identificação da verdade material e viabiliza o controle da legalidade.

O Fisco deve atuar de modo imparcial no exercício dessa atividade vinculada, considerando que sua manifestação consiste em “pronunciamento unilateral que expressa a vontade psicológica do órgão competente”²⁵².

Se assim não acontecer, restará prejudicada a presunção de legitimidade do lançamento, a qual decorre da formalização do ato, com a observância de todos os requisitos legais e da intimação do sujeito passivo para apresentar defesa. A formação do contraditório é determinante.

Como visto, é atendida a dimensão formal do contraditório quando é assegurado o direito de participação, quando é dada ciência à parte dos atos processuais praticados. A dimensão substancial, conteúdo principal do contraditório, é o direito de exercer o poder de influência, de agir para formar o convencimento do órgão jurisdicional.

A ampla defesa é direito fundamental de ambas as partes e, pode-se dizer, corresponde ao aspecto substancial do contraditório, por isso se fala em fusão entre os dois, formando uma amálgama de um direito fundamental uno. É o conjunto de meios adequados ao exercício do contraditório²⁵³.

A ampla defesa e o direito de realizar a prova são indissociáveis. O primeiro direito refere-se à permissão das partes para alegar sua versão dos fatos e fazer prova dessas alegações. Seria inócuo garantir o direito de oposição de seus argumentos, sem conceder a oportunidade de prová-los²⁵⁴. Uma vez intimado, cabe ao sujeito passivo demonstrar o fato impeditivo, modificativo ou extintivo da autuação.

A despeito da aparente obviedade da natureza acusatória do auto de infração, o Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará inseriu no seu Regimento Interno, por meio da Portaria nº 145 da Secretaria da Fazenda (SEFAZ), de 06 de abril de 2017, o artigo 57, parágrafo primeiro, tratando sobre as fases do julgamento administrativo, segundo o qual,

²⁵² BRITO, Edvaldo, *op. cit.*

²⁵³ DIDIER JÚNIOR, Fredie, *op. cit.*, p. 92.

²⁵⁴ NERY JÚNIOR, Nelson, *op. cit.*, p. 283.

“A critério do representante da Procuradoria Geral do Estado, poderá ser concedida a palavra ao representante do contribuinte antes de sua manifestação”.

A referida norma vigorou até 05 de março de 2020, quando foi revogada pela Portaria SEFAZ nº 89, prevalecendo a ordem disposta nos incisos no artigo 57, que determinam que o membro da Procuradoria Geral do Estado manifeste-se antes do sujeito passivo ou de seu representante.

É descabida qualquer argumentação no sentido de que a impugnação ao auto de infração, por consistir em ato que formaliza a relação processual, faz do Estado a parte requerida no processo administrativo tributário. Impugnar significa pugnar contra, refutar, opor-se. Para que seja apresentada contraposição, deve, necessariamente, existir uma posição inicial.

Retirar do regramento processual local a possibilidade de o representante da Procuradoria Estadual ser o último a sustentar verbalmente na sessão significou dar aos sujeitos passivos, acusados nessa relação processual, o direito de exercer sua defesa de forma irrestrita nesse ato, que é antecedente imediato ao julgamento.

4.3 Processo administrativo como elemento-chave para a transferência de responsabilidade tributária

No Estado Democrático de Direito, a adoção do devido processo legal fundamenta-se na necessidade de preservar-se a dignidade humana por meio da participação do indivíduo na busca pela verdade, legitimando a ação estatal, bem como no respeito a um rito adequado que assegure a aplicação imparcial das normas jurídicas.

Para que exista a transferência da responsabilidade tributária, é necessário investigar e demonstrar os pressupostos de fato²⁵⁵, verificar as demais condições previstas em lei que a autorizem e identificar o terceiro responsabilizado, tudo através de processo administrativo, respeitando o devido processo legal em seus aspectos substancial e formal.

Não se exige que o Fisco busque a prestação jurisdicional para obter o reconhecimento, via ação ordinária, da possibilidade de imputar responsabilidade a outrem. Isso não significa, contudo, que pode ser relativizado o dever de apuração na esfera administrativa²⁵⁶.

A imputação da responsabilidade deve ser precedida de defesa administrativa, assegurado o direito ao contraditório tanto em sua dimensão formal, com a cientificação, como

²⁵⁵ Se for o caso, deve ser especificada e comprovada a conduta dolosa praticada.

²⁵⁶ PAULSEN, Leandro, op. cit., p. 13-30.

na dimensão substancial, com o efetivo direito de exercer influência no julgador administrativo. Trata-se, portanto, do binômio informação e possibilidade de reação.

Essa investigação deve acontecer no procedimento preparatório para o lançamento, eis que o ato administrativo, quando concretizado, deve determinar os quatro aspectos mencionados pelo artigo 142, já supra explicitados, mas oportunos de retomada aqui: (i) quando, onde e como ocorreu o fato gerador; (ii) a base de cálculo; (iii) o montante a ser pago; (iv) sujeito passivo (não apenas o contribuinte, mas eventual responsável tributário também).

Nesse sentido, Machado Segundo afirma que deve ser realizada na esfera administrativa, em momento anterior ao lançamento ou no próprio processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, a investigação da ocorrência dos pressupostos e causas que gerem a corresponsabilidade²⁵⁷.

Esse entendimento é partilhado por Carneiro²⁵⁸, segundo o qual, ao concretizar o lançamento tributário, a autoridade administrativa deve inserir exatamente as circunstâncias legais que autorizarão o direcionamento da exação ao patrimônio pessoal de outrem e intimá-lo para apresentar defesa administrativa.

Imprescindível observar, ainda, a ampla defesa, com a produção de todas as provas permitidas em direito capazes de impugnar a acusação perpetrada e demonstrar a veracidade da contra-acusação. Seria inútil oportunizar a manifestação, mas negar a comprovação dessas alegações. Hugo Machado Segundo e Raquel Ramos²⁵⁹ elucidam as situações em que a produção de prova pode ser indeferida:

Sendo a prova um meio para se atingir o fim, que é a prestação da tutela jurisdicional, no caso do processo judicial, ou o respeito à legalidade, no caso do processo administrativo, tais situações, de provas ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou impraticáveis, são nítidos casos em que a produção da prova não é meio adequado (prova impertinente), necessário (prova desnecessária), ou proporcional em sentido estrito (prova ilícita) para se chegar ao aludido fim, sendo perfeitamente válido o seu indeferimento.

É imperativa, portanto, a observância do contraditório e da ampla defesa nesse processo administrativo, a fim de proteger o indivíduo contra excessos da máquina estatal, sejam arbítrios ou equívocos, cometidos durante a aplicação da norma jurídica.

Não se pode diferenciar o crédito tributário resultante do lançamento e o título executivo extrajudicial que o representa. Napoleão Maia Filho²⁶⁰ faz bem a distinção ao explicar

²⁵⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, 2020, *op. cit.*, p. 240.

²⁵⁸ CARNEIRO, Claudio, *op. cit.*

²⁵⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito.; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos, *op. cit.*

²⁶⁰ MAIA FILHO, *op. cit.*

que o fato de alguém figurar como credor não é suficiente para poder exigir a prestação jurídica de imediato, inclusive, pelo processo executivo, que necessita de título executivo respaldando o crédito. Aduz, ainda, que:

A inscrição do crédito tributário em dívida ativa é ato jurídico administrativo interno por meio do qual o Fisco expressa a liquidez e a certeza de seu direito à prestação pecuniária a cargo do contribuinte ou responsável, desde que regularmente apurada no procedimento do lançamento, assim dando início à atividade de sua cobrança.

O controle de legalidade do crédito tributário, por meio de sua inscrição em dívida ativa, finca-se no macroprincípio constitucional geral da legalidade do agir da Administração Pública (art. 37 da Carta Magna) e no princípio específico da legalidade estrita (ou fechada) da atividade de tributação (art. 150, I da Carta Magna). [...]

O ato de inscrição do crédito em dívida ativa é, ainda, ato de controle interno da Administração Pública, relativo ao lançamento tributário que o antecede e realiza atividade de auto-saneamento administrativo, imposta por dispositivo constitucional exposto (art. 70 da Carta Magna) e albergado em orientação jurisprudencial superior (Súmula 473 do STF).

A Súmula nº 473 do Supremo Tribunal Federal, citada por Maia Filho, fixa que a Administração pode anular seus atos quando identificar vícios que os tornem ilegais, ou revogá-los com fundamento na conveniência e oportunidade, desde que respeitados os direitos adquiridos²⁶¹.

Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, com inscrição regular na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento pela lei ou por decisão final proferida em processo regular²⁶². Segundo a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, contanto que seja regularmente inscrita, a dívida ativa goza de presunção relativa de certeza ou liquidez, ou seja, caso não seja apresentada prova em sentido diverso, o título executivo fazendário estará apto a produzir os efeitos a que se propõe²⁶³.

Trata-se de intervenção do legislador perpetrada mediante a edição de norma jurídica que torna possível presumir fato que deveria ser provado por uma das partes, tornando necessário que a outra parte demonstre o contrário²⁶⁴. Importante ressaltar o caráter derrotável dessa presunção, sua capacidade de ser afastada por meio da produção de prova e sua condição à regularidade da inscrição.

²⁶¹ Súmula nº 473 do STF: “A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

²⁶² Artigo 201 do Código Tributário Nacional.

²⁶³ Artigo 3º da Lei de Execuções Fiscais: “A Dívida ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite”.

²⁶⁴ TARUFFO, Michele, *op. cit.*.

Analisando os aspectos determinados no ato administrativo de lançamento, constantes no artigo 142 do CTN, em conjunto com as informações obrigatórias ao termo de inscrição em dívida ativa, especificadas no artigo 202 do mesmo Código, é possível verificar a identidade entre quase todos eles. O quadro a seguir pode facilitar a visualização:

Quando II – Reflexos da norma do ato de lançamento na certidão de dívida ativa

ATO NORMA DE LANÇAMENTO ART. 142 DO CTN	CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA ART. 202 DO CTN
Ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente e determinar a matéria tributável	Origem e natureza do crédito, mencionada, especificamente, à disposição da lei
Montante do tributo devido	Quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora
Identificar o sujeito passivo	Nome do devedor e corresponsáveis
	Data da inscrição e número do processo administrativo

Fonte: GUIMARÃES; TEIXEIRA, 2016.

O cotejo entre esses dispositivos deixa claro que a certidão de dívida ativa (CDA) é um espelho do ato de lançamento. Consigne-se que as especificações acerca da data de inscrição em dívida ativa e o número do processo administrativo (previstas, respectivamente, nos incisos IV e V do artigo 202), obviamente, não poderiam ser informados no ato do lançamento.

A CDA resultante do ato administrativo de lançamento ou, se for o caso, do processo administrativo tributário deve corresponder fielmente a tudo o que foi apurado na esfera administrativa. A equivalência entre as informações é imprescindível para a validade do título²⁶⁵. Sobre o tema, Leandro Paulsen, assim, manifesta-se:

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 a certidão se reconhece força de título executivo justamente porque constitui o espelho de dívida

²⁶⁵ GUIMARÃES, Marcela Cunha; TEIXEIRA, Vinicius Pereira Veloso. Da formalização da responsabilidade tributária no âmbito administrativo como pressuposto necessário para a válida expedição da certidão de dívida ativa à luz do princípio do devido processo legal. *Revista Jurídica*, Curitiba, v. 02, n. 43, p. 422-450, 2016.

inscrita em dívida ativa, o que pressupõe a sua regular apuração, observado o devido processo legal²⁶⁶.

Machado explica que a presunção de certeza e liquidez da certidão de dívida ativa resulta do fato de que o título é produto de processo administrativo prévio ao lançamento, em que foi assegurada a ampla defesa do sujeito passivo da obrigação tributária. Ao contrário do que pode parecer, esclarece o autor, a presunção não resulta da adoção da tese segundo a qual os atos administrativos são dotados de validade. Por isso a comprovação de violação a esse direito fundamental é capaz de afastar a presunção de que goza o título²⁶⁷.

A verificação da legalidade do lançamento, inclusive, por meio de processo administrativo tendente a analisar os atos administrativos executados no procedimento prévio, revela a preocupação do legislador com equilibrar os direitos do ente estatal tributante e os direitos fundamentais dos sujeitos passivos envolvidos nas relações com a Administração²⁶⁸.

Ataliba e Giardino enaltecem o controle da legalidade do ato administrativo, que não deve ser subestimada pela repetição rotineira dentro das Procuradorias, pois garante o alcance da finalidade a que se destina. Aduzem que o saneamento do procedimento preserva a intangibilidade da lei e a Fazenda contra, por exemplo, os ônus de sucumbência, bem como conserva a função de proteger os direitos individuais do administrado²⁶⁹.

Caso exista diferença entre os elementos constantes no lançamento e na certidão de dívida ativa, haverá uma nulidade que, dependendo da circunstância fática, impossibilitará sua substituição em futura execução fiscal, ante a violação ao devido processo legal. Existem situações, todavia, em que a nulidade pode ser sanada. Para tanto, é necessário que a diferença identificada importe em simples distorção ou desalinhamento, incapaz de prejudicar a visualização do conteúdo²⁷⁰.

Carneiro²⁷¹ denuncia que os sócios das pessoas jurídicas, terceiros previstos no artigo 135, inciso III, do CTN, eram chamados a responder por créditos tributários inscritos em dívida ativa que fundamentavam execuções fiscais e não obtinham o reconhecimento de violação ao direito fundamental ao contraditório e à ampla defesa. Outro problema é apontado por Calmon:

²⁶⁶ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade Tributária: processo administrativo e executivo fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 13-30.

²⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito, *op. cit.*, p. 264.

²⁶⁸ MAIA FILHO, Napoleão Nunes, *op. cit.*

²⁶⁹ ATALIBA Geraldo; GIARDINO, Cleber. Inscrição de dívida ativa – função privativa dos advogados públicos. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, jul./set. 1982.

²⁷⁰ GUIMARÃES, Marcela Cunha; TEIXEIRA, Vinicius Pereira Veloso, *op. cit.*.

²⁷¹ CARNEIRO, Claudio, *op. cit.*.

Os Fiscos, sabedores da leniência com que os juízes interpretam o CTN e a LEF (Lei de Execuções Fiscais), abusam na formação dos seus títulos executivos. Prescrevem delitos supostamente ‘confessados’, não permitem o contencioso administrativo quando há declaração prévia de tributo a pagar, colocam como sujeitos passivos ‘solidários’ administradores e até sócios sem ingerência administrativa, nem pesquisam se houve culpa ou dolo na atuação dos dirigentes de sociedades, tornando seus bens indisponíveis e inserindo-os bancos e cadins da vida, em violações exorbitantes dos direitos fundamentais dos cidadãos. A situação está intolerável e merece ser melhor vista e avista pelo Poder Judiciário²⁷².

Maia Filho explica que a inclusão dos responsáveis diretamente na CDA, sem o correspondente lançamento, é ato, juridicamente, insustentável, pois o artigo 142 do CTN exige que seja especificada a confirmação de ocorrência do fato gerador da obrigação e a identificação do sujeito passivo. A determinação e exigência do crédito tributário imputado ao contribuinte não induz à determinação e exigência em face do responsável²⁷³.

Aquele que não recebeu notificação formal para defender-se na esfera administrativa não pode figurar na CDA, pois as certidões, como é notório, não criam relações jurídicas ou direito subjetivos; limitam-se a relatar acontecimentos pretéritos.

Deve ficar claro, novamente, na hipótese do artigo 135, inciso III, do CTN, que a notificação de lançamento encaminhada para a empresa não gera a presunção de que os sócios, administradores ou gestores da pessoa jurídica possuem conhecimento dos fatos que ensejaram a responsabilização. Se tal presunção fosse aceitável, estaria relacionada ao crédito tributário e não às justificativas para a transferência de responsabilidade, que devem ser expressas claramente e fundamentadas²⁷⁴.

No julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 608.426/PR (ver também RE 562.276), de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, o Supremo Tribunal Federal definiu ser necessária a prévia apuração da responsabilidade tributária dos terceiros, de modo a ser inaceitável seu negligente acréscimo no título executivo fazendário. A imputação de responsabilidade a terceiros sem a demonstração das circunstâncias que a ensejaram importa em ficção inadmissível do âmbito do Direito Público²⁷⁵.

O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, fixou entendimento em recurso representativo de controvérsia (ver REsp 1.104.900 e REsp 1.110.925), no sentido de que o

²⁷² COELHO, Sacha Calmon Navarro, *op. cit.*, p. 751.

²⁷³ MAIA FILHO, *op. cit.*

²⁷⁴ CARNEIRO, Claudio, *op. cit.*

²⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 608.426/PR**. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 04 de outubro de 2011. Disponível em: <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_608426_PR_1321581943087.pdf?Signature=CU4CU%2B8%2FoQE1ul1XIfKA%2FXk2xcM%3D&Expires=1593284375&AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO765VPOG&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=105f592b050a25d942c746786d4a4197>. Acesso em: 24 jan. 2021.

sócio cujo nome conste na certidão de dívida ativa antes do protocolo da execução fiscal deve exercer o direito de defesa via embargos à execução fiscal. Segundo Carneiro²⁷⁶, entretanto, a jurisprudência do STJ deve evoluir para acompanhar o julgado da Supremo Corte. O autor sintetiza seu raciocínio da seguinte forma:

[...] podemos dizer que, a partir da interpretação conjunta dos julgados do STF no RE 608.426-AgRg e no RE 562.276, é possível afirmar que o referido tribunal entende que a administração tributária, ao realizar o lançamento do crédito tributário, deve fazê-lo desde logo contra o terceiro, demonstrando claramente (sem presunções) as circunstâncias legais que o solidarizam com o débito tributário da pessoa jurídica, facultando a este o exercício do contraditório e da ampla defesa. Nesse momento, o terceiro solidário deve não só apresentar sua defesa administrativa em relação aos fundamentos que o tornam responsável pelo crédito tributário, mas também aqueles que combatem a própria exigência do crédito tributário.

Ada Pellegrini²⁷⁷ lembra que pesquisas sociológicas e sociopolíticas sobre o processo levaram a doutrina a concluir que o respeito ao procedimento é importante fator de legitimação das decisões. Exigir a legalidade no processo, conceder às partes a possibilidade de participar e agregar informações antes da prolação da decisão, efetivando o contraditório, consiste em projeção da garantia constitucional do devido processo legal²⁷⁸.

Importante ressaltar o ensinamento de Alberto Xavier²⁷⁹, que, tratando de legalidade estrita no Direito Tributário, aduz que a reserva absoluta de lei resistiu para além da crise do iluminismo e demais correntes que vislumbravam na aplicação da lei uma execução mecânica de subsunção lógico-dedutiva. Explica, ainda, que, nessa seara do Direito, o princípio da reserva de lei possui “alicerces mais fundos, radicados na própria essência do sistema econômico a que respeitava e a cujos princípios ordenadores repugnavam a sua violação”.

No caso de imputação de responsabilidade por crédito tributário devido por pessoa jurídica, a exemplo do artigo 135, inciso III, do CTN, deve a autoridade administrativa responsável pelo procedimento prévio indicar qual o ato doloso que importou em excesso de poder: a infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto. Todo o exposto permite invocar a conclusão alcançada por Guimarães e Teixeira²⁸⁰:

Em outras palavras: admitir a inclusão do nome do administrador na CDA, sem que o Fisco tenha efetivamente demonstrado a prática do ato com excesso de poder, infração à lei, ao estatuto ou ao contrato social, é o mesmo que assentir com uma

²⁷⁶ CARNEIRO, Claudio., *op. cit.*

²⁷⁷ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel, *op. cit.*

²⁷⁸ A autora refere-se, nesse trecho, às decisões judiciais, contudo a mesma conclusão é aplicável às decisões proferidas em processos administrativos, em que a função judicante é exercida extraordinariamente pelos outros Poderes.

²⁷⁹ XAVIER, Alberto. **Princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 41.

²⁸⁰ GUIMARÃES, Marcela Cunha; TEIXEIRA, Vinicius Pereira Veloso, *op. cit.*

responsabilização objetiva, admitindo-se que é possível responsabilizar alguém com base em meras alegações - situação, sem sombra de dúvidas, incompatível com o Estado Democrático de Direito.

O correto é exigir a apuração com a concessão de oportunidade de participação e defesa, como condição para a constituição da certidão de dívida ativa na qual constem como corresponsáveis²⁸¹. Apenas dessa forma será regular futura inclusão de seus dados na certidão de dívida ativa²⁸².

Imprescindível observar não só o *procedural due process*, com a intimação daquele que se pretende responsabilizar, mas, também, o *substantial due process*, com indicação do ato, dolosamente, praticado com excesso de poder ou violação à lei ou ao contrato social e apreciação efetiva da defesa e conjunto probatório apresentado. Cabe ao Fisco demonstrar quais as causas para a transferência da responsabilidade, qual a conduta e o dispositivo previsto no Código Tributário.

Na relação jurídica em estudo, o devido processo garante que a certidão de dívida ativa corresponda a tudo o que foi realizado no processo administrativo que culminou na constituição definitiva do crédito tributário. Não é autorizado, portanto, ao ente fazendário incluir no título dados de origem diversa, sob de pena de maculá-lo.

4.4 Presunção de certeza e liquidez da certidão de dívida ativa

Segundo a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, desde que seja regularmente inscrita, a Dívida Ativa goza de presunção relativa de certeza ou liquidez, ou seja, se não for apresentada prova em sentido diverso, o título executivo fazendário estará apto a produzir os efeitos a que se propõe²⁸³.

Trata-se de intervenção do legislador perpetrada mediante a edição de norma jurídica que torna possível presumir fato que deveria ser provado por uma das partes, tornando necessário que a outra parte demonstre o contrário²⁸⁴.

Presumir equivale a imputar uma importância *prima facie* a determinados fatos e, nos processos judiciais, significa delegar à parte prejudicada pela presunção o dever de trazer

²⁸¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, 2020, *op. cit.*, p. 240.

²⁸² CARNEIRO, Claudio, *op. cit.*

²⁸³ Artigo 3º da Lei de Execuções Fiscais: “A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite”.

²⁸⁴ TARUFFO, Michele, *op. cit.*

provas para revertê-la. Importante deixar claro, porém, o caráter derrotável da presunção, sua capacidade de ser afastada por meio da produção de prova²⁸⁵.

Como exposto, para que o título fazendário indique um corresponsável pelo crédito tributário, é necessário que exista investigação em processo administrativo prévio, em que serão analisados e discutidos a causa da responsabilidade e o valor imputado. Caso haja a inclusão negligente de terceiro, a certidão estará viciada por desrespeitar o devido processo legal, o que afasta a presunção de certeza e liquidez concedida pela Lei de Execuções Fiscais.

É relevante debruçar-se sobre a incidência da presunção que beneficia as Fazendas Públicas. Se, ainda, existem litígios recorrentes, ao magistrado compete, na execução fiscal, verificar a regularidade do título, determinando a exibição do processo administrativo pela parte exequente.

Importante esclarecer que não se está pretendendo afastar a presunção criada pela legislação, mas tão somente a verificação da regularidade da certidão de dívida ativa que atrai a presunção. É que, repise-se, a norma condiciona a incidência da presunção à regularidade da inscrição.

Caso a providência não seja adotada, o juízo delegará ao terceiro responsabilizado duas alternativas: (i) demonstrar que não cometeu nenhum dos atos que ensejam a responsabilização; ou (ii) provar que não houve investigação anterior na esfera administrativa, afastando a imputação de responsabilidade por vício formal.

A primeira opção é de extrema dificuldade, pois implica a comprovação de fatos negativos, que pode consistir na chamada prova diabólica, impossível de ser produzida. Tratando sobre o assunto, Hugo Machado Segundo e Raquel Machado²⁸⁶ bem explicam que “[...] só o que ocorre deixa marcas no mundo fenomênico, sendo registrado, fotografado, visto, sentido etc. Dessa forma, só existem meios de provar a veracidade de afirmações sobre fatos que se diz terem acontecido”.

A possibilidade alternativa é demonstrar a violação ao devido processo legal formal pela Fazenda Pública, seja por meio do processo administrativo que não investigou as hipóteses de responsabilização, ou oportunizou o contraditório, seja por declaração de sua inexistência. Nessa situação, é inegável a maior facilidade de obtenção da prova de que necessita o juízo pelo Fisco, o que atrai a aplicação do artigo 373, parágrafo primeiro, do Código de Processo Civil²⁸⁷.

²⁸⁵ RESCHER, Nicholas, *op. cit.*

²⁸⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Prova e Verdade em Questões Tributárias. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, v. 2, p. 1245-1280, 2014.

²⁸⁷ “Art. 373. O ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. § 1º Nos casos previstos em lei ou

A distribuição dinâmica do ônus da prova com a possibilidade de imputação do dever de exibir o processo administrativo à parte exequente é clara. Veja-se que tudo ocorreu nos sistemas ou nas dependências do ente fazendário, a depender de se o processo tramitou no formato virtual ou físico.

Não se desconhecem entendimentos no sentido de que há paradoxos e ambiguidades nos poderes instrutórios do juiz e seu dever de prestar assistência ao polo mais fraco do processo, em contraponto com a exigência legal da imparcialidade, o que poderia gerar desequilíbrio e insegurança jurídica²⁸⁸.

A imparcialidade, entretanto, parece mais bem compreendida se relacionada com o impedimento em conceder provimento diverso daquele requerido pela parte. Se a fundamentação da decisão estiver em dispositivo de lei ou meio de prova distinto daqueles trazidos pelas partes, mas a determinação judicial obedecer aos limites fixados pelos pedidos, a imparcialidade não foi afetada²⁸⁹.

Não há onerosidade excessiva, posto que os documentos necessários estão todos em poder da Fazenda. A prática de um ato processual, a intimação para exibição do processo administrativo que investigou eventual ilícito praticado pelo terceiro, tem o condão de impedir atos de constrição patrimonial perpetrados indevidamente.

Araken de Assis²⁹⁰, também, tece críticas ao exercício dos poderes instrutórios do juiz:

Determinados aspectos reclamam maiores reflexões. Assim, embora o juiz desconheça de antemão o benefício que esta ou aquela parte receberá da prova ordenada, *ex officio*, bem como ocorrer que uma das partes haja antevisto o resultado desfavorável ao seu interesse, permanecendo silente para auferir proveito da negligência e da desatenção da contraparte. A iniciativa oficial arrebatou-lhe essa vantagem tática e desequilibra o processo. E, principalmente, inexistente contrapeso hábil à propensão natural – o julgador profissional intui a razão das partes à primeira vista – de o juiz favorecer a parte que lhe parece exibir o melhor direito, o que facilmente se transforma em sectário arbítrio. A equiparação da parte fraca ao adversário forte alimenta o receio de o juiz reduzir o processo a um conflito entre o bem e o mal, a simples luta de classes. Nesse cenário, infelizmente materializado em alguns casos, o pobre representaria necessariamente o bem (*v.g.*, o correntista), o rico encarnaria mal congênito (*v.g.*, a empresa de banco). Ao cultivar essa simplificação grosseira, o juiz realiza justiça partidária e classista, repudiando sua investidura pelo Estado, ao qual deve fidelidade, e ignorando os valores pluralistas da Constituição – enfim, consoante e por intermédio da sua própria ideologia.

diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído. [...]"

²⁸⁸ BAPTISTA, Bárbara Gomes Lupetti; PUERARI, Daniel Navarro. A difícil tarefa de ser um juiz “ativo e imparcial”: um olhar empírico sobre os poderes instrutórios do juiz e o princípio da imparcialidade. **Revista de Sociologia, Antropologia e Cultura Jurídica**. Brasília, v. 3, n. 1, p. 101 – 120, Jan/Jun. 2017.

²⁸⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, 2021, *op. cit.*

²⁹⁰ ASSIS, Araken de. **Processo civil brasileiro**. v. II [livro eletrônico]. Parte geral: institutos fundamentais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, posição 1315.

São importantes as considerações e reflexões trazidas pelo autor, contudo, no que se refere às relações jurídicas que envolvem o Estado e os litígios delas decorrentes, não há equilíbrio processual entre as partes. Como destaca James Marins, deve-se lembrar a situação de vulnerabilidade dos contribuintes, uma vez que o Estado é o único credor que une o poder de criar a norma jurídica, executá-la e decidir os litígios decorrentes de sua aplicação, enquanto aqueles figuram como devedores de um credor que exerce tríplice função na relação obrigacional²⁹¹.

Ultrapassado esse desequilíbrio característico dos processos tributários, a produção de prova por iniciativa do juízo possibilitará o controle da legalidade do ato administrativo de inserção dos terceiros na certidão de dívida ativa e do respeito ao devido processo legal. Não haverá parcialidade, mas, sim, a verificação pelo Judiciário, corporificada em um único ato processual, das ações praticadas pelos representantes do Poder Executivo, como é característico do Estado Democrático de Direito.

Como Machado Segundo²⁹² elucida, a afirmação no sentido de que o exercício dos poderes instrutórios do juiz favorece ao autor conduz, por consequência lógica, à implicação de que a ausência desses poderes ajudaria o réu, ou seja, tanto a ação como a omissão do magistrado tornariam o processo parcial. Segue explicando que

Os poderes instrutórios do juiz ajudam o autor, em princípio, se, e somente se, ele tiver razão quanto aos fatos que alega. Mas, ao revés, a falta dos poderes instrutórios ajuda o réu se, e somente se, este não tiver razão. Ou seja, a falta de poderes instrutórios ajuda o processo a servir de instrumento para dar razão a quem não a tem, algo que parece distante da ideia de processo justo.

Último ponto de análise diz respeito aos meios processuais disponíveis ao terceiro caso o juízo não delegue o ônus da prova ao Fisco, que são as ações ordinárias.

O Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula nº 393, que autoriza os contribuintes a utilizarem a exceção de pré-executividade na execução fiscal desde que as matérias sejam reconhecíveis de ofício e não demandem dilação probatória²⁹³, mas isso não se aplica às discussões sobre ilegitimidade passiva, em execução fiscal proposta contra os sócios da pessoa jurídica devedora. A tese foi firmada no Tema/repetitivo nº 108, com a seguinte redação: “Não

²⁹¹ MARINS, James, *op. cit.*, p. 24.

²⁹² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, 2021, *op. cit.*, p. 27.

²⁹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 393. A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória. **Diblicado no DJe-**: ed. 455, 07 out. 2009.

cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de dívida ativa – CDA”²⁹⁴.

Subsiste, por conseguinte, outra demonstração de que os terceiros são excessivamente onerados com o dever de demonstrar que foram inseridos indevidamente no título fazendário, na medida em que deverão contratar advogado e arcar com os custos da ação, ou, pelo menos, adiantá-los. Isso se não for necessário efetivar a garantia integral da execução na situação de oposição de embargos à execução, como determina o artigo 16, parágrafo primeiro, da Lei de Execuções Fiscais.

A iniciativa do julgador expressa a verdadeira cooperação processual e compromisso com a finalidade do processo de alcançar a decisão justa, efetiva e no prazo razoável, possibilitando a apuração dos fatos relevantes de forma menos onerosa²⁹⁵.

A prática de um ato processual que culmine na exibição do processo administrativo pelo ente exequente não tem o condão de atrasar a satisfação da execução, nem coloca em dúvida a imparcialidade do julgador. Ao revés, proporciona o controle da legalidade dos atos administrativos, a observância do devido processo legal e a correta aplicação da presunção, legalmente, fixada.

4.5 Legislação federal: Instrução Normativa nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018

Na esfera federal, o procedimento necessário à imputação de responsabilidade tributária, realizado pela Receita Federal do Brasil (RFB), está disposto na Instrução Normativa (IN) nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018. A aplicação da norma pressupõe a existência da regra-matriz de incidência tributária, mas, também, a regra-matriz de incidência da responsabilidade, e compreende a imputação de responsabilidade como o procedimento administrativo de atribuição de responsabilidade tributária a terceiro que não figura, originalmente, na relação, como contribuinte ou substituto tributário.

Se, durante procedimento fiscal, o auditor-fiscal da RFB identificar hipótese de pluralidade de sujeitos passivos, deverá formalizar a imputação de responsabilidade tributária no lançamento de ofício, hipótese em que o termo de lançamento deverá conter: (i) a qualificação das pessoas físicas ou jurídicas a quem se atribua a sujeição passiva; (ii) a descrição

²⁹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tema nº 108. Não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa - CDA. **Diário da Justiça**: primeira seção, 04 mai. 2009.

²⁹⁵ CABRAL, Trícia Navarro Xavier; CARVALHO, Frederico Ivens Miná Arruda, *op. cit.*

dos fatos que caracterizam a responsabilidade; (iii) o enquadramento legal do vínculo de responsabilidade decorrente dos fatos a que se refere o inciso II; (iv) a delimitação do montante do crédito tributário imputado ao responsável. O auditor deverá, ainda, reunir as provas indispensáveis à comprovação da responsabilidade tributária.

Ato contínuo, os sujeitos passivos deverão ser cientificados da lavratura do auto com a abertura de prazo, para que a exigência seja cumprida, ou para que cada um deles apresente impugnação. A matéria abordada na defesa poderá versar sobre o crédito tributário ou sobre o vínculo de responsabilidade.

A impugnação, quando interposta dentro do prazo e versar sobre o crédito tributário, terá efeito suspensivo em relação a todos os autuados. Caso o teor da defesa administrativa restrinja-se aos fatos geradores da responsabilidade, os efeitos da suspensão da exigibilidade alcançarão apenas o autuado que a apresentou.

Seguindo o mesmo raciocínio, em se tratando de processo em que houve impugnação relativa ao crédito tributário e ao vínculo de responsabilidade, e em que, posteriormente, houver interposição de recurso voluntário relativo apenas ao vínculo de responsabilidade, a exigência relativa ao crédito tributário torna-se definitiva para os demais autuados que não recorreram.

Todos os sujeitos passivos devem ser cientificados do resultado de diligência ou perícia, quando realizada, e poderão se manifestar no prazo de 30 dias. A decisão administrativa irreversível que afaste o vínculo de responsabilidade produzirá efeitos imediatos.

Existe previsão de imputação de responsabilidade em outro momento processual, antes do julgamento em primeira instância, oportunidade em que será emitido o Termo de Devolução de Processo para Imputação de Responsabilidade por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, que será anexado ao processo²⁹⁶.

Será concedido ao sujeito passivo responsabilizado o prazo de 30 dias para impugnar o lançamento e o vínculo de responsabilidade constante no Termo de Imputação de Responsabilidade Tributária (TIRT). Os sujeitos passivos identificados em atos processuais anteriores serão igualmente cientificados para apresentar manifestação quanto ao conteúdo do TIRT. Aplicam-se, no que couber, os ditames dos artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72.

Ainda de acordo com a IN, após a constituição definitiva do crédito caso não seja extinto o crédito tributário e antes da inscrição em dívida ativa caso o auditor-fiscal identifique

²⁹⁶ Fica dispensada a lavratura do Termo de Devolução de Processo na hipótese de o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil identificar pluralidade de sujeitos passivos na execução do procedimento de diligência ou de perícia.

a pluralidade de sujeitos passivos, deverá igualmente lavrar o TIRT. A norma conceitua o crédito tributário da seguinte maneira: (i) cujo lançamento ou despacho decisório não tiver sido contestado por impugnação; (ii) cujo lançamento ou despacho decisório tiver sido mantido ou, parcialmente, mantido por decisão definitiva em processo administrativo fiscal; (iii) proveniente de declaração do sujeito passivo com efeito de confissão de débito.

É facultado ao sujeito passivo apresentar recurso em face da decisão que tenha imputado responsabilidade tributária decorrente dessa situação no prazo de 10 (dez) dias, o qual poderá versar sobre a responsabilização e terá efeito suspensivo limitado a esse ponto. O recurso será apreciado pelo auditor-fiscal que proferiu a decisão. Se a decisão definitiva for desfavorável ao responsável tributário, ela deverá ser encaminhada à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para fins de aditamento da inscrição em dívida ativa.

Considerando o teor da IN RFB nº 1.862/18, pode-se dizer que ela busca privilegiar o devido processo legal, bem como os direitos fundamentais ao contraditório e à ampla defesa, pois oportuniza a participação do sujeito passivo em quaisquer dos momentos processuais em que a autoridade administrativa vislumbre a possibilidade de responsabilizar terceiro pelo crédito tributário.

No mesmo sentido, é possível identificar o prestígio à jurisprudência que culminou na edição da Súmula nº 392 pelo Superior Tribunal de Justiça²⁹⁷, consoante a qual “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução”. A Receita reconhece, portanto, que todas as providências para a identificação de eventual corresponsável tributário devem ser adotadas na esfera administrativa, desde que os fatos geradores tenham acontecido até aquele momento.

²⁹⁷ Disponível em: <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula392.pdf> Acesso em 30 set. 2022.

5 OS REFLEXOS DO DECRETO Nº 33.059/2019, DO ESTADO DO CEARÁ, NA IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE A TERCEIROS PELOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DEVIDOS POR PESSOAS JURÍDICAS

Objetivando compreender a aplicação nas normas processuais relacionadas à responsabilidade tributária de terceiros pela Administração Tributária, bem como a obediência aos ditames do devido processo legal, será analisado o Decreto nº 33.059/2019 do Estado do Ceará.

Se a problemática do trabalho científico é a perspectiva ou o ângulo adotado para examinar-se uma temática²⁹⁸, nesta dissertação, analisar-se-ão os procedimentos a serem adotados pela autoridade lançadora quando da lavratura do auto de infração para a imputação de responsabilidade tributária a terceiros pelos créditos tributários devidos por pessoas jurídicas.

A pesquisa empírica possui a finalidade de investigar, seja para confirmar, seja para afastar, a principal hipótese deste trabalho: a procedimentalização, com o respeito ao devido processo legal substancial e processual, reduz o número de corresponsabilizações.

Considerando que o decreto é recente, com início de vigência em 10 de maio de 2019, a data de sua publicação, optou-se pela análise comparativa dos três exercícios, imediatamente, anteriores e três exercícios, imediatamente, posteriores ao começo dessa vigência. A amostra da pesquisa contém 320 (trezentos e vinte) processos, que foram selecionados pelo critério aleatório e estão divididos nos intervalos compreendidos entre 10 de maio de 2016 e 10 de maio de 2019, e 11 de maio de 2019 e 10 de maio de 2022.

Por intermédio dos processos administrativos selecionados, foram constituídos créditos tributários do imposto de operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), os quais estão inscritos em dívida ativa²⁹⁹, e cujos autos físicos estão no arquivo da Célula da Dívida Ativa (CEDAT) da Procuradoria-Geral do Estado do Ceará (PGE-CE). Para obter autorização de acesso aos processos, formulou-se pedido administrativo, que tramitou sob o nº 0669635/2021.

Após a leitura dos processos, os dados coletados foram registrados no *Google Forms*, meio eletrônico selecionado por sua simplicidade e eficiência, notadamente, no que se

²⁹⁸ MANEBHURRUN, Nitish. **Manual de metodologia jurídica**: técnicas para argumentar em textos jurídicos. São Paulo: Saraiva, 2015.

²⁹⁹ A pesquisa foi iniciada em 11 de novembro de 2021 e concluída em 29 de março de 2022.

refere à planilha de *Excel* passível de ser gerada, instrumento que facilita a extração das conclusões.

Os dados da dívida ativa estadual foram obtidos via consulta ao “Portal da Dívida Ativa”, sistema de acesso exclusivo dos procuradores e servidores da PGE-CE, ao qual foi concedido acesso temporário para a execução deste trabalho, ou ao “Portal do Contribuinte”, sistema de livre acesso a todos os cidadãos, cujo principal objetivo é disponibilizar serviços que possibilitam a regularização fiscal³⁰⁰.

5.1 Análise do Decreto nº 33.059, de 10 de maio de 2019, do Estado do Ceará

O Governo do Estado do Ceará, reconhecendo a necessidade de padronizar a atuação dos auditores fiscais, editou o Decreto nº 33.059, de 10 de maio de 2019, que contém procedimento específico para a atribuição de responsabilidade tributária de terceiros quando o lançamento de ofício decorrer da lavratura de auto de infração em razão do descumprimento de obrigação tributária.

A norma considera como imputação de responsabilidade tributária “o procedimento administrativo hábil para atribuir responsabilidade tributária a terceiro que não conste da relação tributária como contribuinte ou substituto tributário, nas hipóteses legais”.

Instituiu-se o Termo de Imputação de Responsabilidade Tributária, que deve ser obrigatoriamente preenchido pela autoridade administrativa, um para cada responsável tributário indicado, e deverá conter: (i) a qualificação da pessoa física ou jurídica a quem se atribua a sujeição passiva; (ii) a descrição dos fatos que caracterizam a responsabilidade tributária; (iii) o valor total do crédito tributário imputado ao responsável.

Sobre o ônus da prova, o decreto atribui à autoridade fiscal o ônus de investigar e, se for o caso, demonstrar a ocorrência da circunstância fática que gerou a responsabilização, anexando ao auto a documentação pertinente.

Uma vez identificada a situação que gere a imputação, todos devem ser intimados individualmente para pagar, ou apresentar impugnação. Não há vinculação necessária entre a contestação da exação e da imputação de responsabilidade; fica a critério da parte escolher qual será o objeto do processo administrativo.

A impugnação deverá conter: (i) a indicação da autoridade julgadora a quem é dirigida; (ii) a qualificação do impugnante ou do recorrente; (iii) as razões de fato e de direito

³⁰⁰ O Portal do Contribuinte pode ser acessado em: <https://portaldcontribuinte.pge.ce.gov.br/>.

em que se fundamenta; (iv) a documentação probante de suas alegações; (v) a indicação das provas cuja produção é pretendida; (vi) quando requerida prova pericial, a formulação dos quesitos.

A impugnação tempestiva apresentada pelo contribuinte ou terceiro imputado suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais, desde que a impugnação não se refira exclusivamente ao vínculo de responsabilidade, circunstância em que produzirá efeitos somente em relação ao impugnante.

A mesma lógica é aplicável quando, após o julgamento de primeira instância, for interposto recurso ordinário apenas quanto ao vínculo de responsabilidade; o crédito tributário torna-se definitivamente constituído em relação ao contribuinte e aos demais terceiros imputados que não recorreram. A decisão definitiva que afastar o vínculo de responsabilidade produzirá efeitos imediatos só em relação ao impugnante.

Caso não seja apresentada impugnação, ou, se não houver o pagamento do crédito tributário, será decretada a revelia. Em se tratando de impugnação interposta por terceiro imputado que tenha por objeto apenas o vínculo de responsabilidade, a revelia operar-se-á em relação aos demais que não impugnaram o lançamento.

O pagamento, como causa extintiva do crédito tributário, realizado por quaisquer dos interessados, produzirá efeitos relativos aos demais. O pedido de parcelamento deferido importa em confissão irretratável do débito com relação àquele que assinou o termo de adesão, mas suspende a exigibilidade quanto aos contribuintes e responsáveis.

As intimações do responsável tributário devem seguir, dentro do compatível, o teor da Lei nº 15.614, de 29 de maio de 2014, que estabelece a estrutura, organização e competência do contencioso administrativo tributário, institui o respectivo processo eletrônico e dá outras providências.

Os procedimentos dispostos no decreto aplicaram-se aos autos de infração lavrados a partir da data de sua publicação.

5.2 Reflexos verificados nos processos administrativos: análise de dados

Importa apresentar os quesitos preenchidos no formulário durante a execução da pesquisa. O número do auto de infração permite a identificação do processo administrativo de lançamento tributário, e a data da lavratura confirma-o como adequado ao período de tempo selecionado.

Com o registro do valor do crédito tributário, investigou-se a existência ou não de relação entre a imputação de responsabilidade e o montante perseguido pela Administração Tributária.

A identificação da indicação de corresponsável divide a amostra em dois grupos, a saber: aquele em que houve indicação de corresponsável no auto de infração e o outro em que não houve, isto é, em que a autoridade lançadora deixou o campo reservado aos “corresponsáveis” em branco.

Registrou-se, ainda, se a responsabilização foi oriunda da sucessão, prevista nos artigos 129 a 133 do Código Tributário Nacional, ou se houve o enquadramento nas hipóteses de responsabilidade de terceiros, fixadas nos artigos 134 e 135 do mesmo Código.

Ato contínuo, iniciou-se a investigação específica do procedimento necessário à responsabilização tributária de terceiros, considerando-se o devido processo legal substancial e procedimental, conforme o Decreto nº 33.059/2019, por meio de resposta às seguintes questões: (i) em caso de responsabilidade de terceiros, houve menção aos poderes de gestão?; (ii) há qualificação da pessoa física ou jurídica a quem se atribua a responsabilidade?; (iii) especificados os fatos que caracterizam a responsabilidade tributária? Se sim, quais?.

A identificação e leitura dos documentos acostados ao auto de infração justificam-se pela necessidade de relacionar a imputação de responsabilidade tributária com a respectiva prova documental. Investigou-se, portanto, se a autoridade lançadora assumiu o ônus da prova que lhe competia, demonstrando a circunstância fática autorizadora da responsabilização.

Outros quesitos buscaram investigar o respeito aos dispositivos do decreto, especialmente, no que tange ao exercício dos direitos ao contraditório e à ampla defesa: (i) especificado o valor total do crédito tributário imputado ao responsável?; (ii) qual o tipo de citação do contribuinte?; (iii) contribuinte impugnou a autuação?; (iv) qual o tipo de citação do responsável?; (v) responsável impugnou a imputação?.

Os últimos questionamentos ligam-se às decisões proferidas pelos julgadores de primeira e segunda instância relacionadas à responsabilidade tributária, bem como à certidão extraída após a inscrição em dívida ativa, a qual deve retratar exatamente o teor do processo administrativo tributário, como visto no capítulo anterior³⁰¹.

³⁰¹ Ver o teor do Quadro II – Reflexos da norma do ato de lançamento na certidão de dívida ativa.

5.2.1 Análise comparativa de resultados: período anterior e posterior à vigência do Decreto nº 33.059/2019

Passa-se, então, à análise dos dados coletados e registrados na planilha que acompanha este trabalho (Anexo A). Todos os gráficos são de elaboração própria e resultam da pesquisa realizada nos processos físicos constantes no arquivo da Célula da Dívida Ativa (CEDAT) da Procuradoria-Geral do Estado do Ceará (PGE-CE).

Inicialmente, destaca-se que os dados revelam ser indiferente, para o Fisco Estadual, o valor do crédito tributário para o ato de responsabilizar terceiros. Não se verificou, entre os autos de infração, qualquer distinção entre montantes elevados ou reduzidos, em ambos os períodos pesquisados.

Reproduzem-se, portanto, os gráficos que retratam as respostas ao questionamento sobre a indicação de corresponsável:

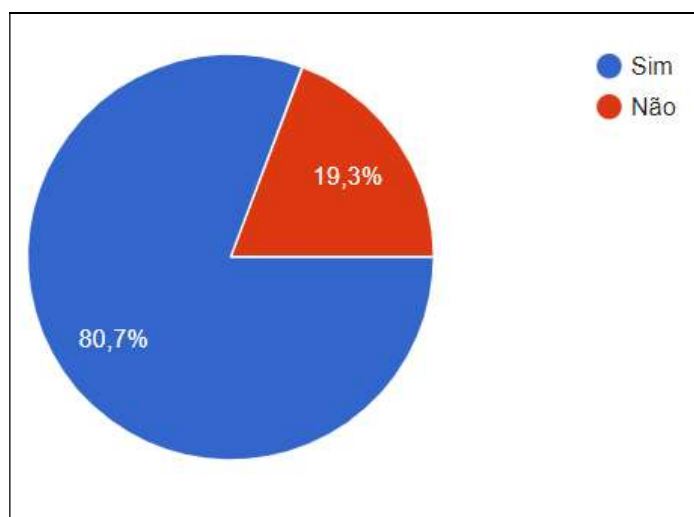


Gráfico I – Indicação de corresponsável em AI 2016/2019

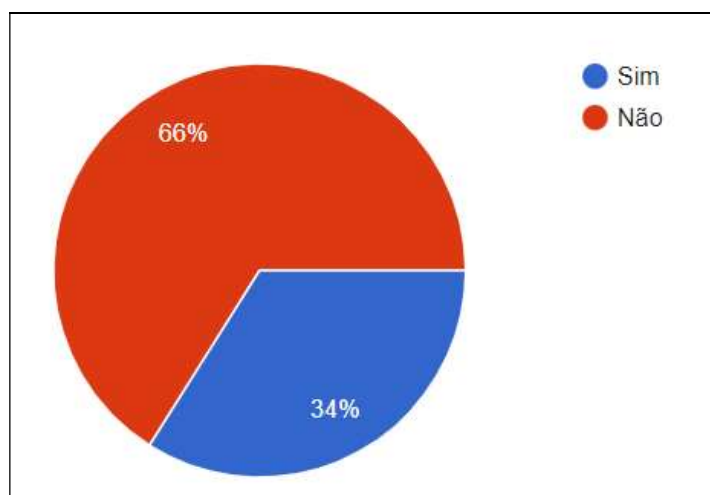


Gráfico II – Indicação de corresponsável em AI 2019/2022

Enquanto, no período compreendido entre os exercícios de 2016 e 2019, a indicação em autos de infração ocorreu em 80,7% dos casos, no período compreendido entre os exercícios de 2019 e 2022, alcançou-se apenas 34%. Vislumbrou-se uma acentuada queda após o início da vigência do Decreto nº 33.059/2019.

Nas situações retratadas pela cor vermelho, a autoridade lançadora deixou o campo reservado aos “corresponsáveis” em branco. Conclui-se, com isso, que, uma vez que a norma estadual deixou expressa a necessidade de especificar a circunstância fática e atribuiu ao auditor a incumbência do ônus da prova, o número de responsabilizações tributárias diminuiu.

Sobre as hipóteses, foram indicadas três opções de resposta: sucessão, terceiros e não aplicável (N/A), cujos esquemas expõem-se a seguir:

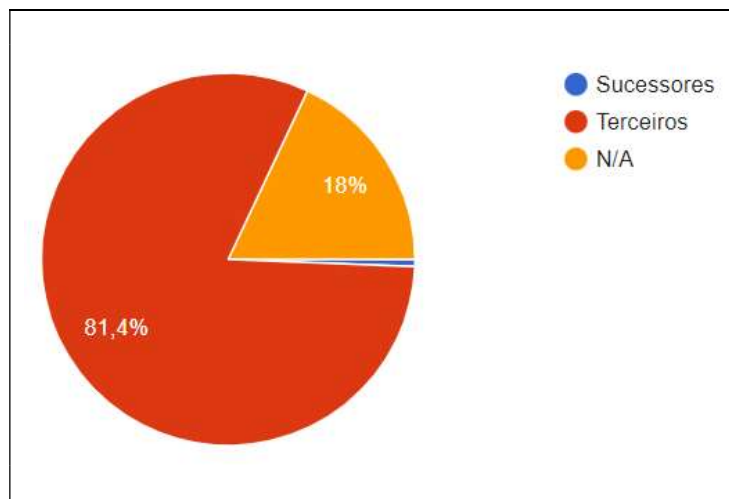


Gráfico III – Hipótese de responsabilidade 2016/2019

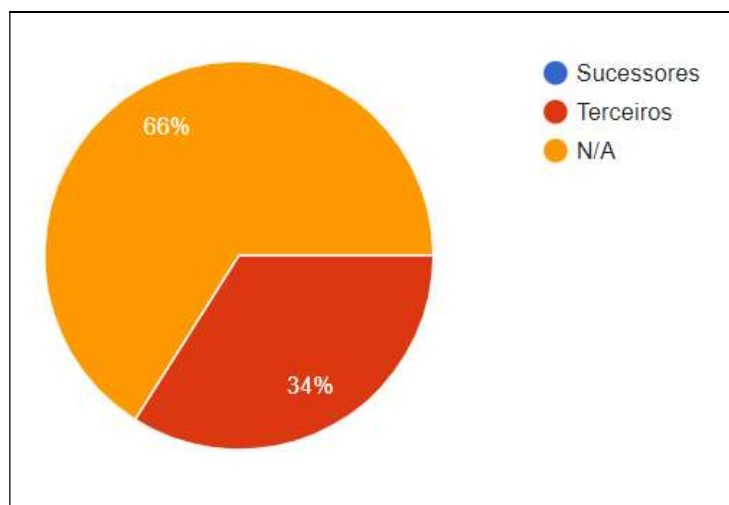


Gráfico IV – Hipótese de responsabilidade 2019/2022

Constata-se a predominância da imputação de responsabilidade de terceiros, com fundamento nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional. No primeiro período, houve apenas um caso de sucessão ao passo que, no último, não houve nenhum.

No que se refere aos poderes de gestão, seguem os dados:

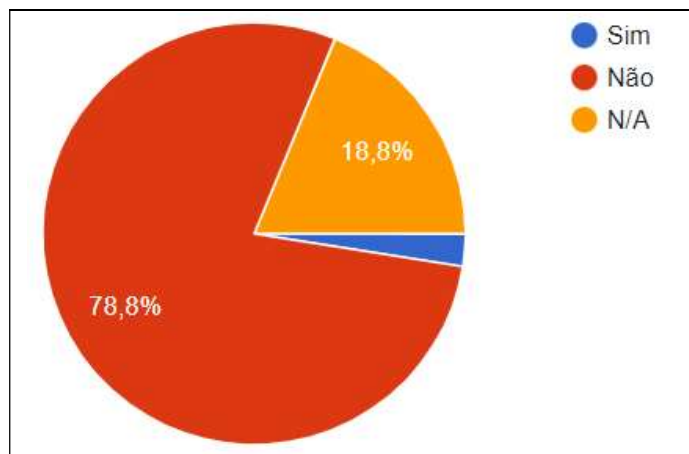


Gráfico V – Poderes de gestão 2016/2019

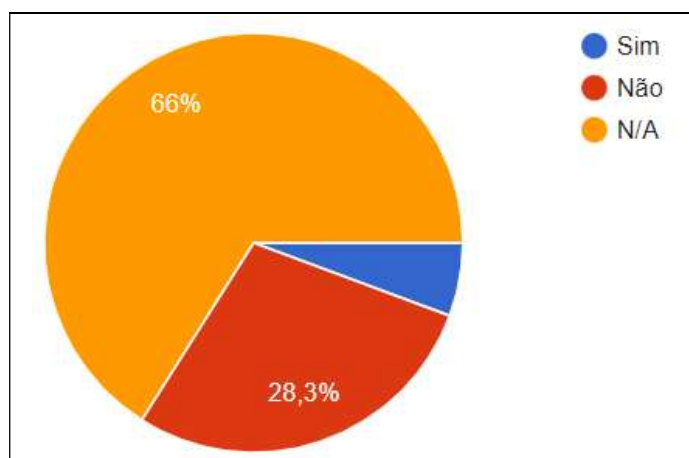


Gráfico VI – Poderes de gestão 2019/2022

O gráfico V demonstra que houve a indicação dos poderes de gestão em 2,4% das respostas; em 78,8%, não houve justificativa; e, por fim, não houve responsabilização em 18,8%. O gráfico VI mostra a especificação dos poderes de gestão em 5,7% dos casos, ausência dessa informação em 28,3% e ausência de responsabilização em 66%.

No que concerne à qualificação da pessoa física ou jurídica a quem se atribua a responsabilidade, colacionam-se os gráficos:

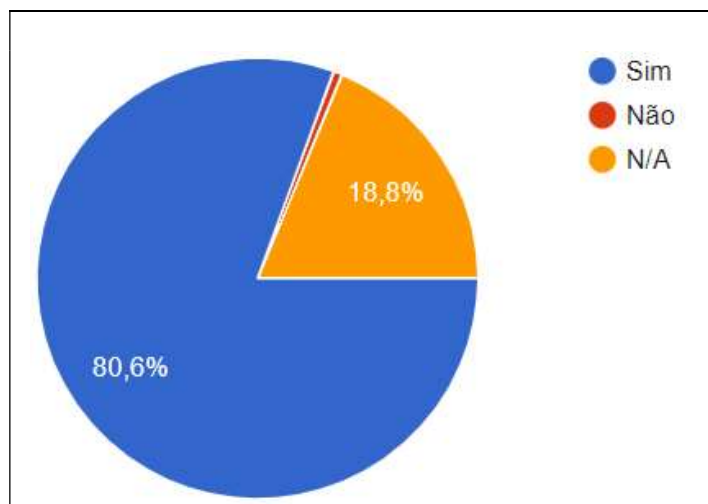


Gráfico VII – Qualificação do responsabilizado 2016/2019

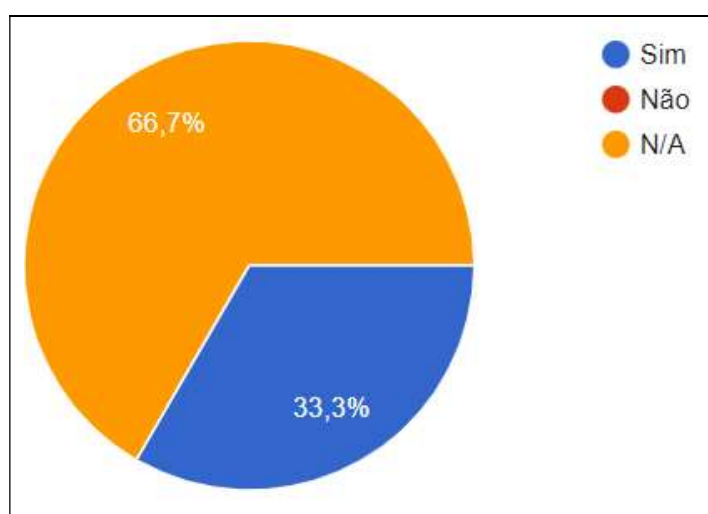


Gráfico VIII – Qualificação do responsabilizado 2019/2022

O gráfico VII demonstra que, do total de casos estudados, em 80,6%, houve a devida qualificação do sujeito passivo. Já o gráfico VIII mostra que houve qualificação em 33,3%, o que é um aprimoramento, já que representa a integralidade dos casos de imputação.

A seguir, reproduzem-se os dados sobre os fatos que caracterizam a responsabilidade tributária, se esses foram indicados ou não:

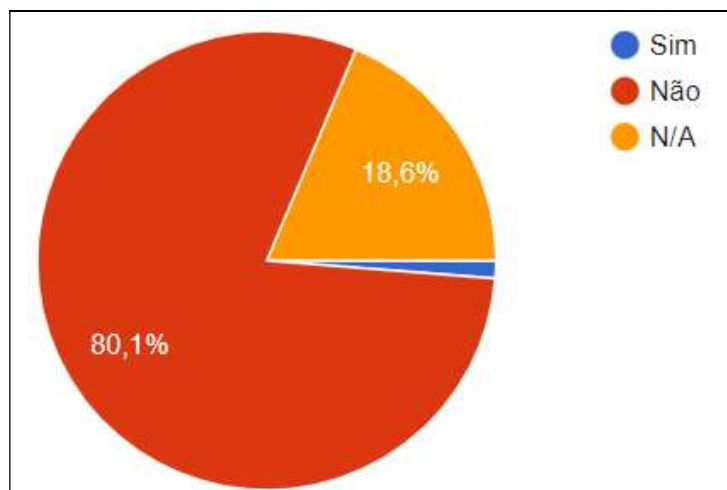


Gráfico IX – Indicação dos fatos que caracterizam a responsabilidade 2016/2019

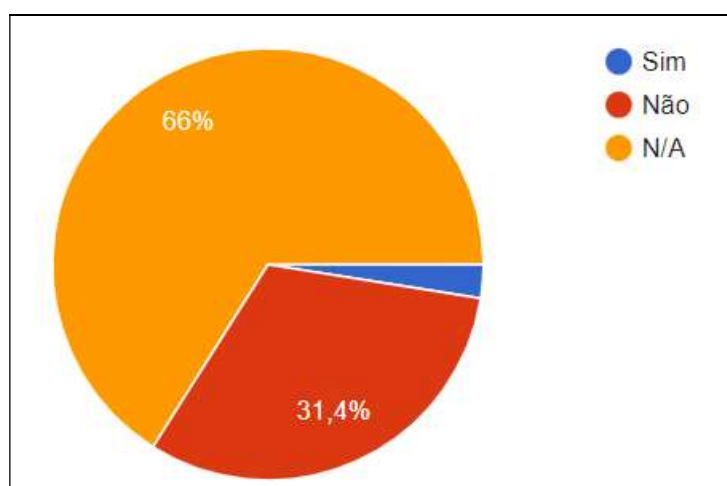


Gráfico X – Indicação dos fatos que caracterizam a responsabilidade 2019/2022

Sobre esse quesito, ressaltamos do primeiro gráfico que não houve responsabilização em 18,6% dos processos, enquanto, em 80,1% dos casos, não foi indicada a circunstância fática que ensejou, e, apenas em 2,4%, houve a especificação. No segundo gráfico, ainda, sobre os fatos geradores da responsabilização, não houve imputação em 66% dos processos; em 31,4%, não consta no auto qualquer justificativa, e, em 2,6%, registrou-se alguma fundamentação.

No período retratado no gráfico IX, foram registradas duas respostas positivas³⁰²: (i) empresa baixada de ofício que continuou executando negócios mercantis e não recolheu o ICMS-ST; (ii) ausência de registro das notas fiscais na escrituração fiscal digital (EFD) consiste em ilícito tributário que, segundo o Contencioso, justifica a responsabilização pessoal.

³⁰² Textos transcritos dos autos de infração.

Já no período retratado no gráfico X, foram registradas quatro respostas positivas³⁰³: (i) empresa baixada de ofício; (ii) Art. 134, VII, do CTN – empresa baixada a pedido, responsabilidade do sócio; (iii) Art. 134, VII, do CTN - empresa baixada a pedido, responsabilidade do sócio; (iv) Art. 134, VII, do CTN - empresa baixada a pedido, responsabilidade do sócio.

Sobre a existência ou não de documentos acostados ao auto de infração, os dados mostram que, quase na maioria dos casos, o auditor anexou informações à autuação:

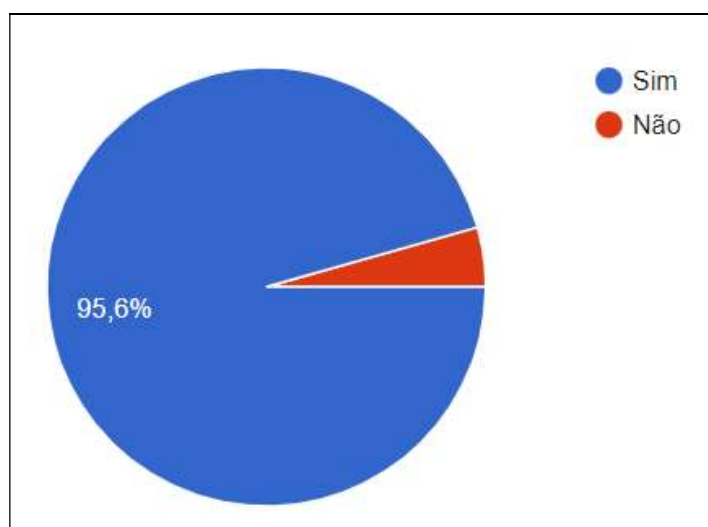


Gráfico XI – Existência de documentos acostados ao auto de infração 2016/2019

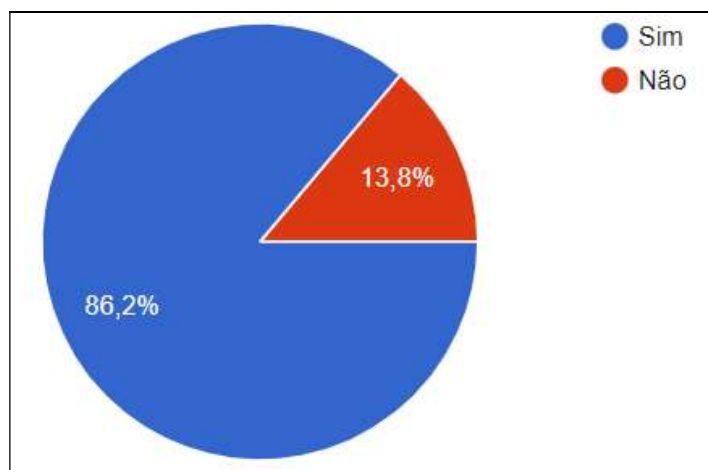


Gráfico XII – Existência de documentos acostados ao auto de infração 2019/2022

Importante esclarecer que a documentação diz respeito à infração tributária, por exemplo, notas fiscais, extratos do sistema público de escrituração digital (SPED), consulta à

³⁰³ Textos transcritos dos termos de imputação de responsabilidade tributária.

situação de entrega do SPED, CD contendo planilhas e notas fiscais. Não foram identificadas provas da imputação de responsabilidade em quaisquer dos períodos.

Sobre a especificação do valor do crédito tributário imputado ao responsável, apresentam-se os gráficos:

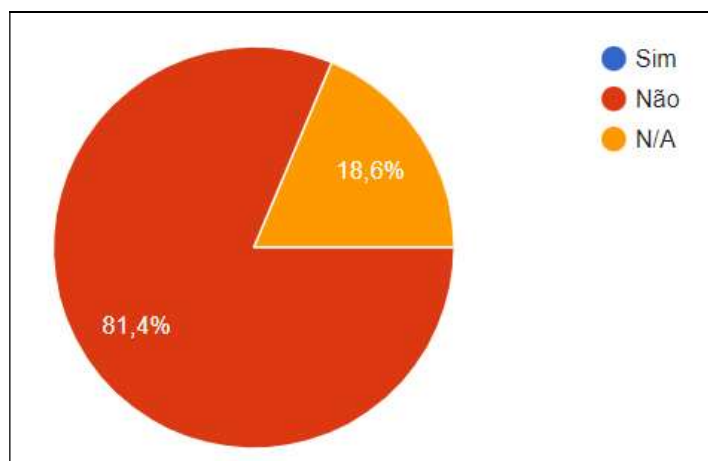


Gráfico XIII - Valor do crédito tributário imputado ao responsável 2016/2019

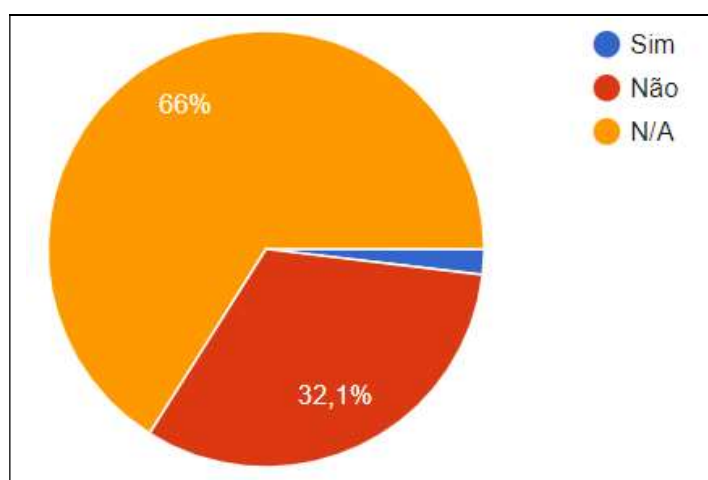


Gráfico XIV - Valor do crédito tributário imputado ao responsável 2019/2022

No que se refere a esse quesito, o primeiro gráfico demonstra que, em 81,4% dos processos, não existiu especificação do valor devido pelo responsável, enquanto, em 18,6%, não houve imputação. O segundo gráfico mostra que não houve responsabilização em 66% dos processos analisados; em 32,1%, não houve particularização do valor; e, em 1,9%, foi indicado o valor devido pelo sujeito passivo substituto.

Alcança-se, então, o ponto da pesquisa que aborda a citação dos sujeitos passivos e seu comparecimento ao processo. Primeiramente, analisar-se-ão os gráficos sobre o tipo de citação do contribuinte:

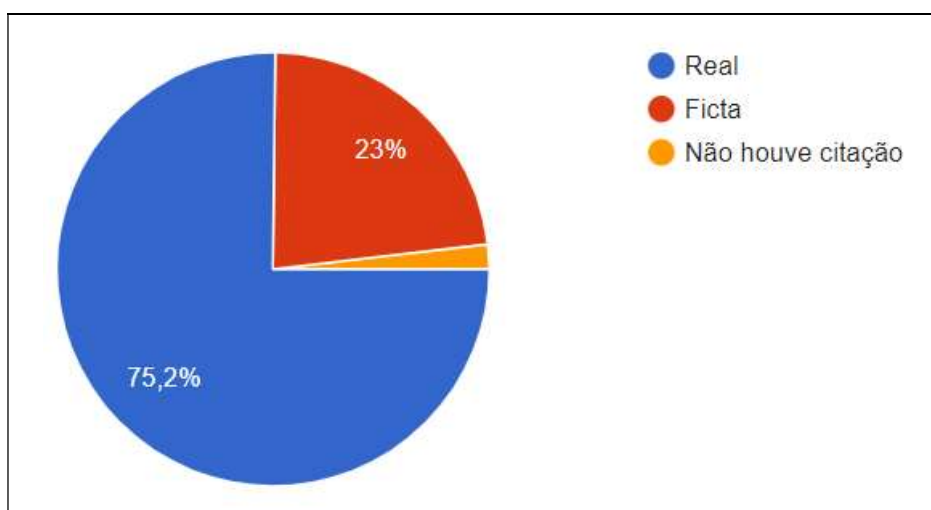


Gráfico XV - Tipo de citação do contribuinte 2016/2019

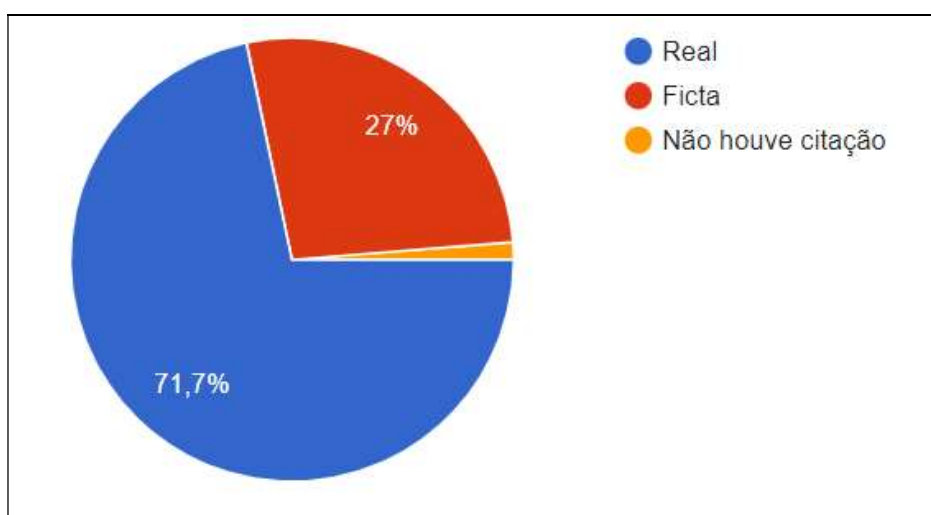


Gráfico XVI - Tipo de citação do contribuinte 2019/2022

O gráfico XV retrata que 75,2% dos contribuintes foram citados por carta ou por correspondência entregue por servidor fazendário, ou seja, a citação foi real. Ressai, ainda, que 27% dos contribuintes tiveram a citação realizada de forma ficta, por edital. Por fim, três contribuintes, que representam 1,9%, não foram citados. O gráfico XVI, por sua vez, mostra que a citação foi real em 71,7% dos casos, ficta em 27% e que não houve citação em 1,3% dos processos.

As próximas informações referem-se à apresentação ou não de impugnação administrativa quanto à infração tributária noticiada:

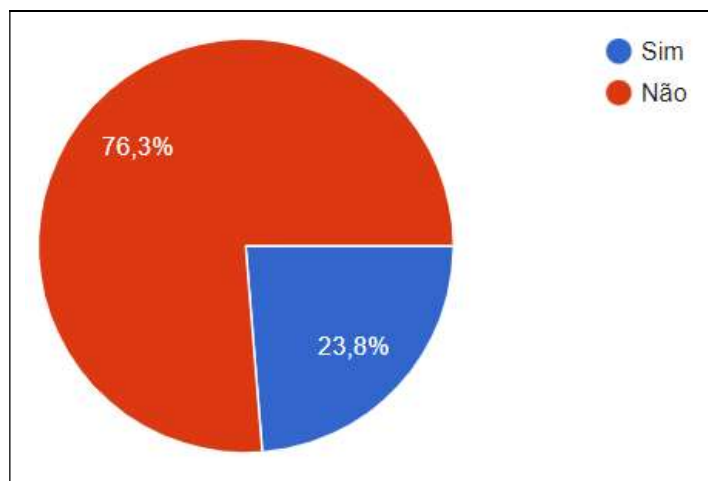


Gráfico XVII – Impugnação pelo contribuinte 2016/2019

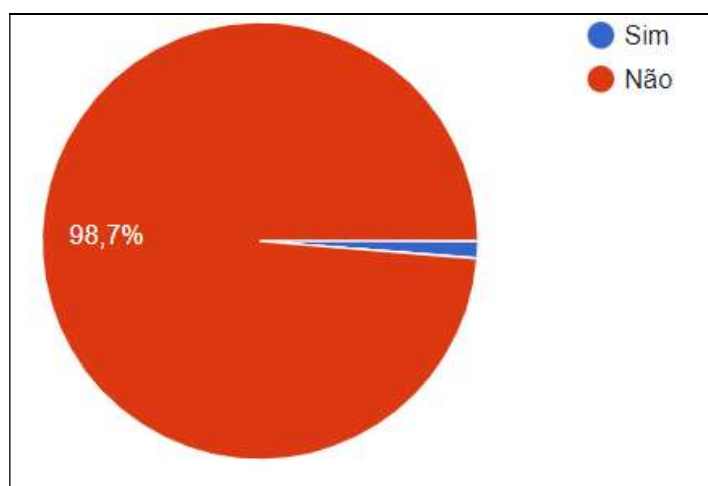


Gráfico XVIII – Impugnação pelo contribuinte 2019/2022

O gráfico XVII mostra que 76,3% das autuações não foram impugnadas no primeiro período pesquisado. O gráfico XVIII, por sua vez, retrata que 98,7% dos autos de infração não foram impugnados³⁰⁴.

Sobre o tipo de citação do responsável tributário, seguem os dados:

³⁰⁴ Na interpretação do gráfico XVIII, deve ser considerado que os processos administrativos enviados à PGE e, portanto, utilizados nesta pesquisa, foram aqueles concluídos definitivamente, no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (CONAT). Dessa forma, é natural que exista a prevalência de autuações não impugnadas, pois, caso houvesse a formação da fase litigiosa, o processo administrativo, ainda, estaria no Contencioso.

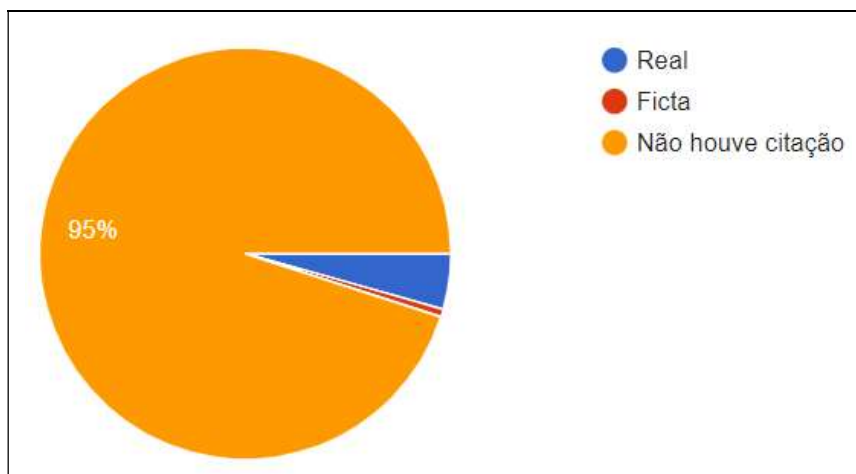


Gráfico XIX - Tipo de citação do responsável 2016/2019

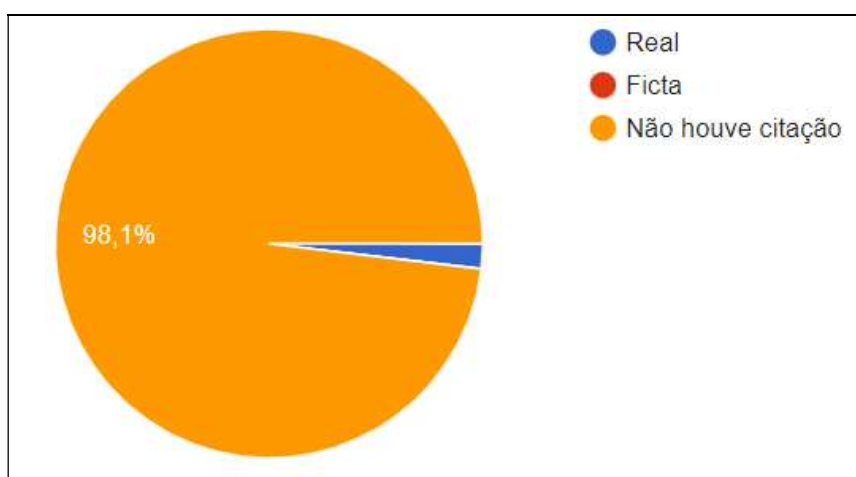


Gráfico XX - Tipo de citação do responsável 2019/2022

O gráfico XIX mostra que os responsáveis tributários não foram citados em 95% dos casos, foram citados pessoalmente em 4,4% e de forma ficta em 0,6% dos processos. Já o gráfico XX mostra que não houve citação em 98,1% das situações e citação real nas demais, que representam 1,9%.

Os números contidos nesses dois gráficos, contudo, não podem ser considerados isoladamente. Sua compreensão perpassa necessariamente pelo teor dos gráficos I e II, que tratam sobre a indicação de corresponsável. É que a opção “não houve citação” engloba tanto as hipóteses em que não houve imputação de responsabilidade como as hipóteses em que houve, mas sem que tenha sido realizada a citação.

Esclarece-se, portanto, que o gráfico XIX retrata 153 casos em que não houve citação do responsável. Entre estes, 124 sujeitos passivos não foram notificados, e 29 casos sem responsabilização de terceiros. O gráfico XX, por sua vez, retrata 156 casos sem notificação do responsável, dentre os quais, em 51 processos, houve imputação, e, em 105 casos, não.

O resultado exibe ponto de elevada gravidade, pois o direito ao contraditório é a base do devido processo legal; sem a participação do sujeito passivo, o ato é absolutamente ilegal e ilegítimo. Não deveria ser necessária a previsão expressa em decreto estadual acerca da necessidade de intimar o responsabilizado sobre obrigação contra ele imposta.

No que toca à impugnação da responsabilidade tributária, reproduzem-se as informações coletadas:

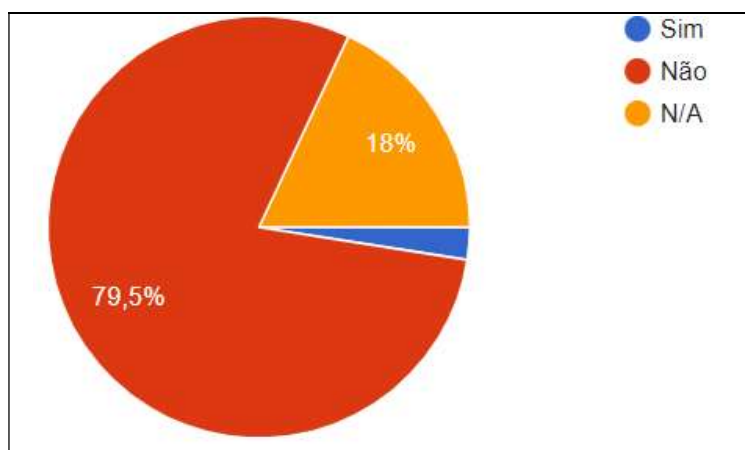


Gráfico XXI – Impugnação da responsabilidade 2016/2019

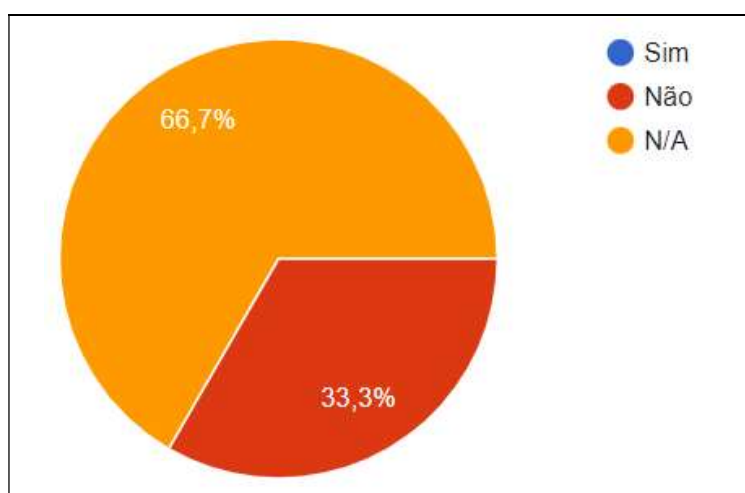


Gráfico XXII – Impugnação da responsabilidade 2019/2022

Nesse quesito, o primeiro gráfico mostra que 79,5% dos responsabilizados não apresentaram defesa na esfera administrativa, 2,5% exerceram seu direito de defesa, e 18% não constaram na autuação como sujeito passivo. O gráfico XXII, por sua vez, mostra que 33,3% dos terceiros, que representam a totalidade dos imputados, não apresentaram impugnação.

Analisa-se, então, a manutenção da responsabilidade pelo Contencioso Administrativo diante das defesas apresentadas:

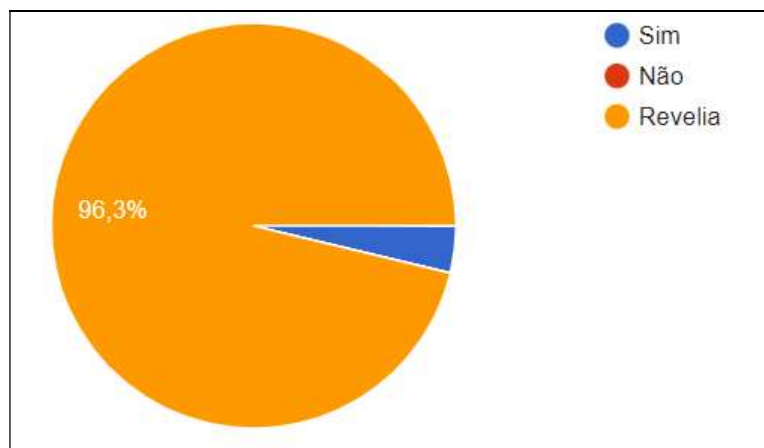


Gráfico XXIII – Responsabilização mantida pelo CONAT
2016/2019

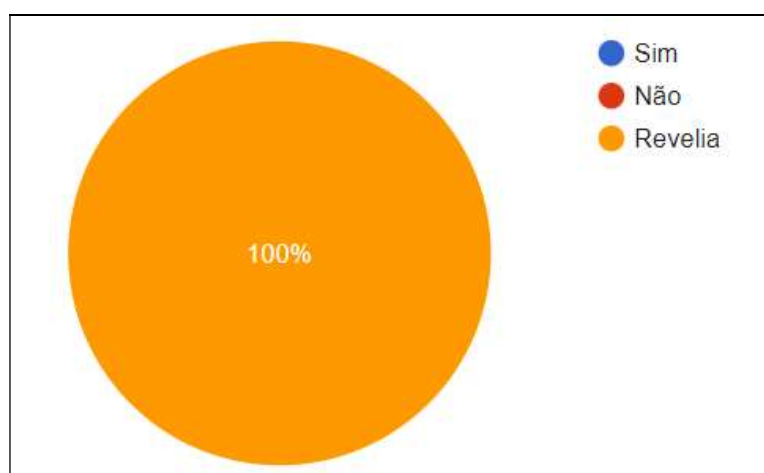


Gráfico XXIV – Responsabilização mantida pelo CONAT
2019/2022

Em ambos os gráficos, é possível constatar que, na maioria dos processos, o Contencioso não modificou a acusação contida no auto de infração. Os números contidos nesses gráficos, também, não podem ser considerados isoladamente. Sua compreensão perpassa necessariamente pela consideração da ocorrência de citação ou não. É que a opção “Revelia” engloba tanto as hipóteses em que não houve imputação de responsabilidade como as hipóteses em que houve, mas que não tenha sido realizada a citação.

Pois bem. Numericamente, o gráfico XXIII mostra que, dentre os 160 casos analisados, existiram 31 situações em que não houve imputação. Dos 129 com responsabilização de terceiros, em 120, não existiu citação, mas, em nove, sim. O gráfico XXIV mostra que, dos 160 processos, existiram 106 em que não houve imputação. Dos 54 com responsabilização de terceiros, em 51, não existiu citação, mas, em três, sim.

No que se refere à interposição de recurso voluntário acerca da responsabilização de terceiros, não foram identificados recursos sobre essa matéria em nenhum dos períodos

analisados. Em sentido complementar, também, não foram constatadas modificações pela instância recursal perpetradas de ofício.

Alcançam-se, por fim, os dados do número de inserções dos terceiros na certidão de dívida ativa:

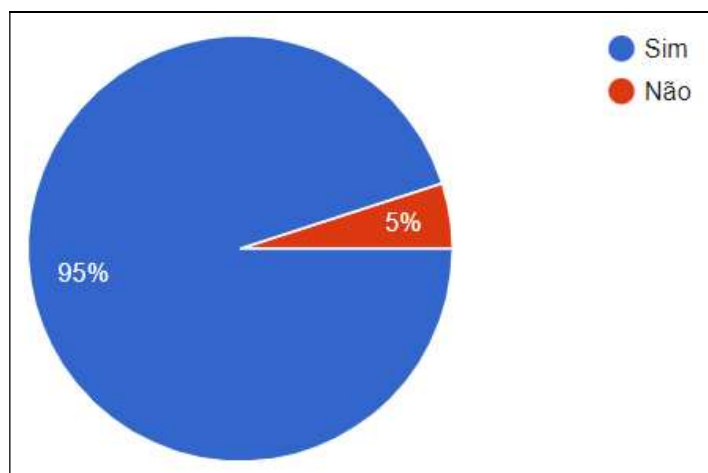


Gráfico XXV – Inclusão do terceiro na CDA 2016/2019

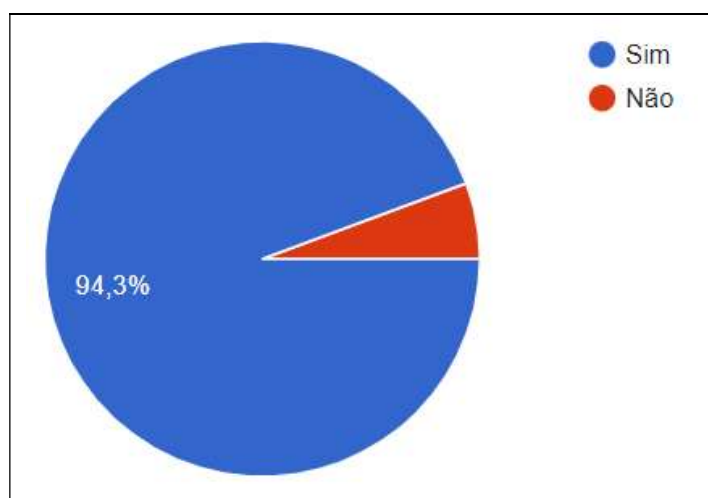


Gráfico XXVI – Inclusão do terceiro na 2019/2022

Os dois gráficos mostram que houve a inclusão de terceiros na cédula da dívida ativa na maior parte dos casos pesquisados. Enquanto, no primeiro período, não houve a responsabilização em apenas 5% (cinco por cento) dos casos, no último, a imputação não ocorreu em 5,7%.

Essa informação é interessante quando examinada em comparação com aquelas contidas nos dois primeiros gráficos, os quais mostram a responsabilização no conteúdo do auto de infração:

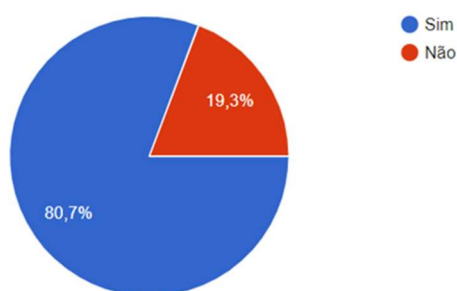


Gráfico I – Indicação de corresponsável em AI 2016/2019

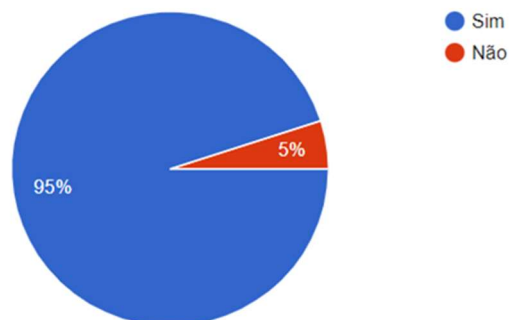


Gráfico XXV – Inclusão do terceiro na CDA 2016/2019

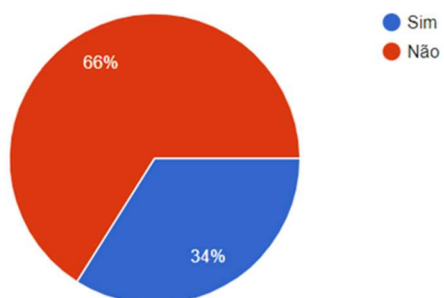


Gráfico II – Indicação de corresponsável em AI 2019/2022

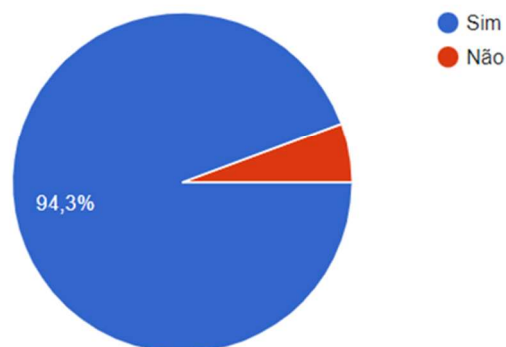


Gráfico XXVI - Inclusão do terceiro na 2019/2022

Acreditava-se em que a procedimentalização, com o respeito ao devido processo legal substancial e processual, reduziria o número de corresponsabilizações. A hipótese foi confirmada com o exame dos dois primeiros gráficos, na medida em que a imputação no auto de infração atingiu apenas 34% (trinta e quatro por cento) no segundo período. A comparação entre os diagramas mostra que o teor do auto de infração, no entanto, não está retratado na certidão de dívida ativa, e a discrepância é grande.

Veja-se que a diferença é significativa, inclusive, no primeiro período, quando não existia o dever expresso na legislação estadual³⁰⁵ de especificar os poderes de gestão, a indicação do valor devido, os fatos, reunir as respectivas provas e intimar o terceiro para apresentação de defesa.

Considerando apenas os percentuais dos gráficos XXVII e XXVIII, pode-se dizer que houve um aprimoramento no curso dos anos, com a redução do percentual de inclusão de terceiros na CDA, mas, quando se pondera a discrepância existente entre o conteúdo do

³⁰⁵ Apesar de existir dever explícito no texto constitucional e na legislação federal.

auto de infração e da CDA, não é possível atribuir tal aperfeiçoamento às modificações na legislação processual estadual.

5.3 Sugestões para aprimoramento

As modificações processuais inseridas na legislação estadual pelo Decreto 33.059/19 privilegiam os direitos fundamentais dos contribuintes. É clara a intenção em respeitar o devido processo legal, em seu duplo aspecto, e, conseqüentemente, assegurar a constitucionalidade dos atos estatais.

Além da garantia da ordem jurídica, do respeito aos limites constitucionais ao direito de tributar e do regular exercício da atividade tributante, a norma estudada detém o potencial de reduzir o número de litígios na esfera judicial, diminuindo os ônus não só para os sujeitos passivos tributários, mas, também, para a sociedade.

Com a finalidade de contribuir para o aperfeiçoamento desse regramento, sugere-se, primeiramente, a inclusão na legislação de dispositivo semelhante ao constante no artigo 15 do Projeto de Lei Complementar nº 17/2022³⁰⁶, popularmente, conhecido como Código de Defesa dos Contribuintes: “Serão objeto de intimação os atos do processo de que resultem, para o interessado, a imposição de deveres, ônus, sanções ou restrições ao exercício de direito e atividades, assim como os atos de outra natureza que produzam efeito na relação tributária”.

Os resultados do tópico anterior mostraram muitas situações em que os responsabilizados deveriam ter sido intimados, mas não foram. Na exata situação pesquisada, havia previsão legal para a intimação, contudo vislumbra-se, com a inserção do dispositivo proposto, tornar mais claro o direito de o contribuinte receber a intimação.

Trazendo da Instrução Normativa nº 1.862/2018, da Receita Federal do Brasil (RFB), propõe-se a possibilidade de a autoridade lançadora imputar a responsabilidade em outro momento processual, qual seja, antes do julgamento de primeira instância, caso verifique o cabimento.

Nessa hipótese, será emitido o Termo de Devolução de Processo para Imputação de Responsabilidade, que será anexado ao processo. Ato contínuo, será concedido ao sujeito passivo responsabilizado o prazo de 30 dias para impugnar o lançamento e o vínculo de

³⁰⁶ BRASIL. **Projeto de Lei complementar nº 17/2022**. Estabelece normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres do contribuinte, principalmente quanto a sua interação perante a Fazenda Pública e dispõe sobre critérios para a responsabilidade tributária. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01f8gdh0l3ucy4hikb8kdb148u1170576.node0?codteor=2146627&filename=PLP+17/2022>. Acesso em: 14 nov. 2022.

responsabilidade constante no Termo de Imputação de Responsabilidade Tributária (TIRT). Os sujeitos passivos identificados em atos processuais anteriores serão igualmente cientificados para apresentar manifestação acerca do conteúdo do TIRT.

Indica-se, também, a criação de atos de saneamento. A Lei nº 18.185, de 29 de agosto de 2022, que dispõe sobre a estrutura e competência do CONAT, as regras relacionadas ao processo administrativo, inclusive, por meio eletrônico, em seu artigo 38, *caput*, inciso I e parágrafo primeiro, dispôs:

Art. 38. Na hipótese de a exigência fiscal não ser adimplida nem impugnada, a autoridade competente deverá adotar as seguintes providências: I – proceder ao saneamento processual, que consiste na verificação dos requisitos formais do lançamento tributário e na intimação do contribuinte; [...] § 1.º O saneamento a que se refere o inciso I do caput deste artigo deverá ser realizado por agente diverso da autoridade lançadora do tributo e homologado pela chefia imediata do autuante. § 2.º A impugnação apresentada fora do prazo não instaura a fase litigiosa nem suspende a exigibilidade do crédito tributário. § 3.º Não se aplica o disposto no § 2.º deste artigo aos processos administrativos tributários que contenham qualquer manifestação do Julgador Administrativo Tributário³⁰⁷.

O saneamento que se defende, todavia, deve ser executado pela célula que realizou a fiscalização, pelos membros do Contencioso, em caso de impugnação, e pela Procuradoria do Estado. Garante-se, assim, pelo menos, uma dupla conferência antes da inscrição em dívida ativa.

É imprescindível que os Conselheiros do CONAT apreciem a matéria de ofício, em obediência à regra da verdade material, dando efetividade à norma jurídica e materializando os resultados pretendidos pelo legislador.

A comparação entre o conteúdo dos gráficos I/II e XXV/XVI (ver página 111) mostra que o teor do auto de infração não está retratado na certidão de dívida ativa. Os resultados mostram a ausência de certeza³⁰⁸ das certidões geradas pelo sistema da dívida ativa estadual no que se refere aos sujeitos passivos. O problema é grave e justifica os atos de saneamentos propostos.

Destacam-se, novamente, os ensinamentos de Ataliba e Giardino, que enaltecem o controle da legalidade do ato administrativo e defendem o saneamento do procedimento contra

³⁰⁷ CEARÁ. Lei nº 18.185, de 29 de agosto de 2022. Dispõe sobre a estrutura, organização e competência do contencioso administrativo tributário, as regras relacionadas ao respectivo processo, inclusive por meio eletrônico. Diário Oficial do Estado: 01 de setembro de 2022. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=435963#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20estrutura%2C%20organiza%C3%A7%C3%A3o,Governadora%20do%20Estado%20do%20Cear%C3%A1.&text=Art.>>. Acesso em: 15 nov. 2022.

³⁰⁸ Neste sentido, a palavra certeza é utilizada para se referir a um dos requisitos do título executivo.

a intangibilidade da lei, e a Fazenda contra, por exemplo, os ônus de sucumbência, bem como conserva a função de proteger os direitos individuais do administrado³⁰⁹.

Por fim, como medida tendente a reduzir os efeitos da ausência de certeza da CDA demonstrada na presente pesquisa, propõe-se que o processo administrativo de constituição do crédito tributário seja anexado às execuções fiscais propostas pelo Estado do Ceará, permitindo que o Judiciário, em última instância, analise o teor da certidão antes do prosseguimento da ação.

³⁰⁹ ATALIBA Geraldo; GIARDINO, Cleber, *op. cit.*

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Estado Democrático de Direito foi proclamado e fundado pela Constituição Federal de 1988 em seu artigo primeiro. Por ela, foi instituída, ainda, a cláusula do devido processo legal, ao trazer em seu bojo que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

O devido processo entre o cidadão e a ação estatal sobre seus bens e direitos justifica-se pelo reconhecimento da dignidade humana daquele indivíduo para participar da busca conjunta pela verdade, por meio de um diálogo que objetiva demonstrar a legitimidade da intervenção estatal.

O devido processo legal, como visto, é hodiernamente analisado sob duplo enfoque: processual e substancial. O *procedural due process* assegura a adoção de um processo justo, proporciona um instrumento para a obtenção de um provimento estatal, que pode consistir em decisão judicial, executiva ou legislativa. Um meio de verificar a legalidade do ato administrativo é analisando o respeito do procedimento, legalmente, fixado.

Por sua vez, o *substantive due process* é voltado para o conteúdo da decisão, com vistas a obter a proteção a direitos fundamentais e conecta-se com a proporcionalidade ao considerar a adequação, necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito para legitimar o ato.

Em matéria de processo tributário, o devido processo legal deve ser observado também no processo administrativo de controle da legalidade do lançamento; daí, ressaí o direito do administrado em obter um processo útil de verificação dos meandros da constituição do crédito tributário, que deverá se desenvolver de forma razoável e equilibrada.

A responsabilidade tributária por transferência pode decorrer, quanto aos pressupostos de fato, da sucessão, da prática de atos de representação, de dolo ou de fraude, ou de atos realizados com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto.

No que mais perto toca à presente pesquisa, sobre a proposição descrita no artigo 135, inciso III, do CTN, são passíveis de responsabilização apenas aqueles que exercem a administração executiva, ou são, de alguma maneira, dirigentes da pessoa jurídica.

A relevância do instituto é latente, tendo em vista que deriva de norma tributária exceptuadora da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, característica inerente à personificação da sociedade, por colocar o patrimônio do empreendedor como meio para o adimplemento da obrigação.

Pode-se compreender que as circunstâncias fáticas ensejadoras da responsabilização são aquelas em virtude das quais a pessoa jurídica tornou-se insolvente. Existe excesso de poder quando o dirigente praticar algum ato em nome da pessoa jurídica que ultrapasse os limites descritos no contrato social, na infração do contrato social ou do estatuto, mas deixa de cumprir seu dever apesar de possuir outras opções, e, por fim, os atos de infração a lei são aqueles praticados a despeito de determinação legal em sentido diverso e que resultem em fatos geradores tributários.

Essa investigação deve acontecer no procedimento preparatório para o lançamento, uma vez que o ato administrativo deve determinar os quatro aspectos trazidos pelo artigo 142 do CTN, quais sejam: (i) quando, onde e como ocorreu o fato gerador; (ii) a base de cálculo; (iii) o montante a ser pago; (iv) sujeito passivo (não apenas o contribuinte, mas eventual responsável tributário também).

Não se pode confundir o ato específico de lançamento com o procedimento preparatório para o lançamento, pois o procedimento é, frequentemente, antecedente necessário ao ato, e conterà diligências fiscalizatórias e apuratórias que lhe darão suporte.

O lançamento tributário, portanto, consiste em afazer administrativo estatal, concretizado por servidor público, previamente, designado por autoridade administrativa competente, cujo objetivo é definir os elementos da obrigação tributária, possibilitando o início da exigência do tributo que se reputa devido.

A descrição dos fatos que motivaram a lavratura do auto é requisito que merece destaque; deve constar no documento descrição pormenorizada o suficiente para permitir que o autuado exerça seu direito à ampla defesa frente à acusação fazendária, como garante a Constituição Federal.

Autos de infração ou notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, e, quando formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. Aplica-se a regra geral do ônus probatório, segundo a qual este pertence ao titular da afirmação acerca do fato (aquele que alega), o que atribui ao fiscalizador o dever de comprovar sua declaração.

Encerrado o processo administrativo, o crédito será inscrito em dívida ativa na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

A certidão de dívida ativa (CDA) advinda do ato administrativo de lançamento ou, se for o caso, do processo administrativo tributário, deve corresponder fielmente a tudo o que foi apurado na esfera administrativa. A equivalência entre as informações é imprescindível para a validade do título.

Deve-se ressaltar que a presunção de certeza e liquidez da certidão de dívida ativa resulta do fato de que o título é produto de processo administrativo prévio ao lançamento, em que foi assegurada a ampla defesa do sujeito passivo da obrigação tributária. Caso exista diferença entre os elementos constantes no lançamento e na certidão de dívida ativa, haverá uma nulidade que, dependendo da circunstância fática, impossibilitará sua substituição em futura execução fiscal, ante a violação ao devido processo legal.

Aquele que não recebeu notificação formal para defender-se na esfera administrativa não pode figurar na CDA, pois as certidões, como é notório, não criam relações jurídicas ou direito subjetivos; limitam-se a relatar acontecimentos pretéritos. Não é autorizado, portanto, ao ente fazendário incluir no título dados de origem diversa, sob pena de maculá-lo.

O Governo do Estado do Ceará editou o Decreto nº 33.059, de 10 de maio de 2019, que contém procedimento específico para a atribuição de responsabilidade tributária de terceiros quando o lançamento de ofício decorrer da lavratura de auto de infração.

Instituiu-se o Termo de Imputação de Responsabilidade Tributária, que deverá conter a qualificação da pessoa física ou jurídica a quem se atribua a sujeição passiva, a descrição dos fatos que caracterizam a responsabilidade tributária e o valor total do crédito tributário imputado ao responsável.

O Decreto não traz disposições inovadoras; simplesmente, repete comandos do texto constitucional, do Código Tributário Nacional e do Código de Processo Civil. Contém nulidades todos os processos e CDAs em que estão ausentes a menção aos poderes de gestão, a indicação do valor devido, a especificação dos fatos e reunião das respectivas provas ou nos quais não há intimação para apresentação de defesa, ainda que anteriores à norma estadual.

Os dados coletados revelam, porém, que a normatização local foi necessária e importante, tendo em vista que o número de responsabilizações tributárias caiu significativamente, após o início da vigência do Decreto nº 33.059/2019. Enquanto, no período compreendido entre os exercícios de 2016 e 2019, a indicação em autos de infração ocorreu em 80,7% dos casos, no período compreendido entre os exercícios de 2019 e 2022, alcançou-se apenas 34%.

No primeiro período pesquisado, os quesitos relacionados à identificação dos poderes de gestão, especificação dos fatos geradores da responsabilidade e sua comprovação, bem como a especificação do valor devido pelos sujeitos passivos, mostram que as regras constitucionais e federais não eram obedecidas na maioria dos procedimentos fiscalizatórios:

- O gráfico V demonstra que não houve a indicação dos poderes de gestão em 78,8% dos casos;
- O gráfico IX mostra que, em 80,1% dos casos, não foi indicada a circunstância fática;
- A documentação acostada ao AI referia-se, unicamente, à infração tributária;
- O gráfico XIII exhibe que, em 81,4% dos processos, não existiu especificação do valor devido.

O segundo período pesquisado revela um aprimoramento nos atos administrativos:

- O gráfico VI demonstra que não houve a indicação dos poderes de gestão em 28,3% dos casos;
- O gráfico X mostra que, em 31,4% dos casos, não foi indicada a circunstância fática;
- A documentação acostada ao AI referia-se, unicamente, à infração tributária;
- O gráfico XIV exhibe que, em 32,1% dos processos, não existiu especificação do valor devido.

Ressalte-se que, no Recurso Extraordinário nº 562.276-PR, julgado em 03 de março de 2010, foi reconhecido que “A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios”. Por meio da Súmula nº 430, publicada no DJe, em 13 de maio de 2010, o Superior Tribunal de Justiça firmou que o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente; no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 608.426/PR, em 04 de outubro de 2011, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, o Supremo Tribunal Federal definiu ser necessária a prévia apuração da responsabilidade tributária dos terceiros, de modo a ser inaceitável seu negligente acréscimo no título executivo fazendário.

O Estado do Ceará, contudo, contrariando a sólida jurisprudência sobre o tema, continuou (e apesar da redução, continua) lavrando autos de infração sem atender os ditames legais. Os resultados mostram, assim, a necessidade de incorporar à legislação estadual a resolução adotada pelos Tribunais Superiores em casos com repercussão geral ou na sistemática dos recursos repetitivos.

No que se refere à citação do responsável, o gráfico XIX retrata 153 casos em que não houve citação do responsável. Dentre estes, 124 sujeitos passivos não foram notificados, e 29 casos sem responsabilização de terceiros. O gráfico XX, por sua vez, retrata 156 casos sem notificação do responsável, dentre os quais, em 51 processos, houve imputação, e, em 105 casos, não.

O resultado exhibe ponto de alta gravidade, pois o direito ao contraditório é a base do devido processo legal, sobre o qual não deveriam existir dúvidas ou controvérsias quanto à aplicação. Não deveria ser necessária a previsão expressa em decreto estadual da necessidade de intimar o responsabilizado sobre obrigação, contra ele, imposta.

Revela-se relevante a inclusão na legislação de dispositivo semelhante ao constante no artigo 15 do, popularmente, conhecido como Código de Defesa dos Contribuintes: “Serão objeto de intimação os atos do processo de que resultem, para o interessado, a imposição de deveres, ônus, sanções ou restrições ao exercício de direito e atividades, assim como os atos de outra natureza que produzam efeito na relação tributária”.

Por fim, os dados mostram que houve a inclusão de terceiros na cédula da dívida ativa na maior parte dos casos pesquisados. Enquanto, no primeiro período, não houve a responsabilização em apenas 5% (cinco por cento) dos casos, no último, a imputação não ocorreu em 5,7%.

A comparação entre o conteúdo dos gráficos I/II e XXV/XVI mostra que o teor do auto de infração não está retratado na certidão de dívida ativa. Os resultados mostram a ausência de certeza das certidões geradas pelo sistema da dívida ativa estadual no que concerne aos sujeitos passivos.

Vislumbra-se a necessidade de criar atos de saneamento, que deverão ser executados pela célula que realizou a fiscalização, pelos membros do Contencioso, em caso de impugnação, e pela Procuradoria do Estado. Garante-se, assim, pelo menos, uma dupla conferência antes da inscrição em dívida ativa.

Enfim, como medida tendente a reduzir os efeitos da ausência de certeza da CDA, demonstrada na presente pesquisa, propõe-se que o processo administrativo de constituição do crédito tributário seja anexado às execuções fiscais propostas pelo Estado do Ceará.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros. 2006.
- ATALIBA Geraldo; GIARDINO, Cleber. Inscrição de dívida ativa – função privativa dos advogados públicos. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, jul./set. 1982.
- AVI-YONAH, R. S.; FLÁVIO NETO, L. Os Três Objetivos da Tributação. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 22, p. 7–29, 2008. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1584>. Acesso em: 11 nov. 2022.
- ASSIS, Araken de. **Processo civil brasileiro**. v. II [livro eletrônico]. Parte geral: institutos fundamentais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.
- BALEEIRO, Baleeiro; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro - CTN Comentado**. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense. 2018.
- BAPTISTA, Bárbara Gomes Lupetti; PUERARI, Daniel Navarro. A difícil tarefa de ser um juiz “ativo e imparcial”: um olhar empírico sobre os poderes instrutórios do juiz e o princípio da imparcialidade. **Revista de Sociologia, Antropologia e Cultura Jurídica**. Brasília, v. 3, n. 1, p. 101-120, jan./jun. 2017.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. **História constitucional do Brasil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 mar. 2021.
- BRASIL. [Constituição (1824)]. **Constituição Política do Império do Brasil**. Rio de Janeiro: Império, [1824]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 07 jan. 2021.
- BRASIL. [Constituição (1891)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Presidência da República, [1891]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 07 mar. 2021.
- BRASIL. [Constituição (1891)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Presidência da República, [1934]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 13 mar. 2021.
- BRASIL. [Constituição (1937)]. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Presidência da República, [1937]. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm>. Acesso em: 07 mar. 2021.

BRASIL. [Constituição (1946)]. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Presidência da República, [1946]. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em: 07 mar. 2021.

BRASIL. [Constituição (1967)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Rio de Janeiro: Presidência da República, [1967]. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 07 mar. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 164, de 17 de janeiro de 1890**. Reforma a Lei nº 3150, de 4 de novembro de 1882.

Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-164-17-janeiro-1890-518020-publicacaooriginal-1-pe.html#:~:text=O%20Marechal%20Manoel%20Deodoro%20da,se%20sem%20autoriza%C3%A7%C3%A3o%20do%20Governo.>> Acesso em: 21 abr. 2021.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 07 mar. 2021.

BRASIL. Procuradoria da Fazenda Nacional. **PGFN em Números**. Disponível em:

<<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020>>. Acesso em: 14 abr. 2021.

BRASIL. **Projeto de Lei complementar nº 17/2022**. Estabelece normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres do contribuinte, principalmente quanto a sua interação perante a Fazenda Pública e dispõe sobre critérios para a responsabilidade tributária. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01f8gdh013ucy4hikb8kdb148u1170576.node0?codteor=2146627&filename=PLP+17/2022>. Acesso em: 14 nov. 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 23, 12 dez. 2018. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=anota>>. Acesso em: 15 nov. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 45.366-SP**. COMERCIAL. RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. A jurisprudência tem identificado como ato contrário à lei, caracterizador da responsabilidade pessoal do sócio-gerente, a dissolução irregular da sociedade, aquela em que, não obstante a existência de débitos, os bens sociais são liquidados sem o processo próprio; a presunção aí é a de que o patrimônio social foi distraído em benefício dos sócios, em detrimento dos credores. Recurso especial não conhecido. Recorrente: Ademar Milton Trentini. Recorrido: Companhia Nacional de Abastecimento – CONAB. Relator: Min. Ari Pargendler, 28 de junho de 1999. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28RESP.clas.+e+%40num%3>

[D%2245366%22%29+ou+%28RESP+adj+%2245366%22%29.suce](https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula392.pdf). Acesso em: 14 nov. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 392. A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.

Diário da Justiça: primeira seção, ed. 455, 07 out. 2009. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula392.pdf>. Acesso em: 30 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 393. A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória. **Diário da Justiça:** ed. 455, 07 out. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. **Diário da Justiça:** ed. 576, Brasília, DF, 13 mai. 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 436. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. **Dientrega de decl:** ed. 576, Brasília, DF, 13 mai. 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 554. Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão. **Dipótese de suces:** primeira seção, 15 dez. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tema nº 108. Não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa - CDA. **Diário da Justiça:** primeira seção, 04 mai. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 608.426/PR.** Relator: Min. Joaquim Barbosa, 04 de outubro de 2011. Disponível em:

<https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_608426_PR_1321581943087.pdf?Signature=CU4CU%2B8%2FoQE1ul1XIfKA%2FXk2xcM%3D&Expires=1593284375&AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO765VPOG&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=105f592b050a25d942c746786d4a4197>. Acesso em: 24 jan. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 599.176/PR.** Tributário. Tributária Inaplicabilidade responsabilidade por sucessão. Art. 150, VI, A da Constituição. A imunidade tributária recíproca não exonera o sucessor das obrigações tributárias relativas aos fatos jurídicos tributários ocorridos antes da sucessão (aplicação “retroativa” da imunidade tributária). Recurso Extraordinário ao qual se dá provimento. Recorrente: Município de Curitiba. Recorrido: União. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 05 de junho de 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7065098>>. Acesso em: 14 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 473. A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. Di, j. 21-9-2011,; 146, Bras. 21-9-2011.

BIRELLO, Guilherme T. P. **Devido processo legal substancial e a função administrativa**. 2014. 90p. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição** - estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil**. v. 1. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CABRAL, Trícia Navarro Xavier; CARVALHO, Frederico Ivens Miná Arruda. A admissibilidade dos meios de prova ilícitos no Processo Civil: uma análise a partir da conformação contemporânea dos poderes instrutórios do juiz e da técnica de ponderação do art. 489, § 1º, do CPC/15. **Revista de Direito Brasileira**, Florianópolis, SC, v. 25, n. 10, p. 366-384, jan./abr. 2020.

CAIS, Cleide Previtali. **O Processo Tributário**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

CALDEIRA, Jorge. **História da riqueza do Brasil**. Rio de Janeiro: Estação Brasil, 2017.

CANOTILHO, J. J. **Comentários à Constituição do Brasil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CARDOSO, Antônio Manoel Bandeira. A Magna Carta - conceituação e antecedentes. **Revista de informação legislativa**, Brasília, Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, v. 23, n. 91, p. 135-140, jul./set. 1986.

CARNEIRO, Claudio. **Processo tributário: administrativo e judicial**. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CASTILHO, Ricardo; MARTINS FILHO, Ives Gandra (Orgs.). **Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

CEARÁ. **Lei nº 18.185, de 29 de agosto de 2022**. Dispõe sobre a estrutura, organização e competência do contencioso administrativo tributário, as regras relacionadas ao respectivo processo, inclusive por meio eletrônico. Diário Oficial do Estado: 01 de setembro de 2022. Disponível em:

<<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=435963#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20estrutura%2C%20organiza%C3%A7%C3%A3o,Governadora%20do%20Estado%20do%20Cear%C3%A1.&text=Art.>>. Acesso em: 15 nov. 2022.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias na administração pública**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. 19. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. **Teoria Geral do Novo Processo Civil**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **A Instrumentalidade do Processo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros. 2013.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Bill of Rights**, 1791. Disponível em: <<https://www.archives.gov/founding-docs/bill-of-rights-transcript>>. Acesso em: 07 mar. 2021.

FAZZALARI, Elio. **Instituições de direito processual**. Campinas: Bookseller, 2006.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Direitos fundamentais individuais e coletivos na Constituição de 1988**. 9. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2017.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.

FRAGA, Vitor Galvão. Devido processo legal: história e conteúdo. **Revista Jurídica da Seção Judiciária de Pernambuco**, n. 11, p. 403-429, 2018.

GAIA, Renata Dantas. Distinções entre a desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilização pessoal. **Revista Brasileira de Direito Empresarial**, Brasília, v. 2, n. 1, p. 152-167, jan./jul. 2016.

GOMES, C. R. M. O tributo. *In*: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Coords.). **Direito Tributário - Homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 53-67.

GUIMARÃES, Marcela Cunha; TEIXEIRA, Vinicius Pereira Veloso. Da formalização da responsabilidade tributária no âmbito administrativo como pressuposto necessário para a válida expedição da certidão de dívida ativa à luz do princípio do devido processo legal. **Revista Jurídica**, Curitiba, v. 02, n. 43, p. 422-450, 2016.

GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

INGLATERRA. **Magna Carta**, 1215. Disponível em: <<https://www.nationalarchives.gov.uk/education/resources/magna-carta/british-library-magna-carta-1215-runnymede/>> Acesso em: 06 mar. 2021.

LOPES, L.P.L. Responsabilidade tributária, livre iniciativa e desenvolvimento econômico. *In*: VIANA FILHO, Jefferson de Paula (Org.). **Novos Tempos do Direito Tributário**. Curitiba: Íthala, 2020, v. 1, p. 160-173.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Poder público e litigiosidade**. Indaiatuba, SP: Foco, 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Prova e Verdade em Questões Tributárias. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, v. 2, p. 1245-1280, 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Responsabilidade do sócio e da sociedade empresária em execução. *In*: MEIRA, André Augusto Malcher; MALCHER FILHO, Clóvis Cunha da Gama; OLIVEIRA, Frederico Antonio Lima de (Orgs.). **As relações comerciais: a contribuição de Roma à globalização contemporânea**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, v. 1, p. 215-226.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. O Controle de Legalidade do Lançamento e a Inscrição do Crédito em Dívida ativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, 134, nov. 2006.

MANEBHURRUN, Nitish. **Manual de metodologia jurídica: técnicas para argumentar em textos jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2015.

MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

MARTIN, Ricardo Marcondes. O conceito científico de processo administrativo. **Revista de Direito Administrativo (RDA)**, Rio de Janeiro, v. 235, jan./mar. 2004.

MARTINS, Ives Gandra S. **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

NERY JÚNIOR, Nelson. **Princípios do Processo na Constituição Federal** (processo civil, penal e administrativo). 12. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Las obligaciones de los sustitutos y de los responsables tributarios Estudio comparado de los derechos español y brasileño**. 2011. 426p. Tese (Doutorado em direito e garantias dos contribuintes) – Universidad de Salamanca, US, Salamanca, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade Tributária: processo administrativo e executivo fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAZINATO, Liane Francisca Hüning; HIPPERTT, Daniel. Responsabilidade tributária dos sócios e o devido processo legal: a (in)constitucionalidade do redirecionamento da execução fiscal. **Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP**, Rio de Janeiro, ano 12, v. 19, n. 3, p. 435-454, set./dez. 2018.

PESSOA, Robertônio Santos. **Curso de direito administrativo moderno**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado** – Tomo I: introdução, pessoas físicas e jurídicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

RAMALHO, Joaquim. A personalidade jurídica das pessoas coletivas: evolução dogmática. **Rev. Direito GV**, v. 15, n. 3, 2019. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322019000300200&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 15 nov. 2022.

RESCHER, Nicholas. **Presumption and the practices of tentative cognition**. Cambridge: Cambridge University Press, 2006.

RIPKE, Ricardo. **A responsabilidade tributária do administrador da sociedade limitada**. 2011. 105p. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Santa Catarina, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 91, n. 798, p. 23-50, abr. 2002.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

TAKANO, C. A. Em Busca de um Interesse Comum: Considerações acerca dos Limites da Solidariedade Tributária do Art. 124, Inc. I, do CTN. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 41, p. 82–116, 2021. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/647>>. Acesso em: 25 set. 2022.

TARTUCE, Flávio. **Lei de introdução e parte geral**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

TARUFFO, Michele. **La semplice verità**. Il giudice e la costruzione dei fatti. Roma: Laterza, 2009.

WASSERMAN, Rhonda. **Procedural Due Process**: A Reference Guide to the United States Constitution. Westport, EUA: Greenwood Publishing Group, 2004.

XAVIER, Alberto. **Princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ZANETI JÚNIOR, Hermes. **A Constitucionalização do Processo - O Modelo Constitucional da Justiça Brasileira e as Relações Entre Processo e Constituição**. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2014.

ANEXO A – PLANILHA DE PROCESSOS ADMINISTRATIVOS

Relatório - 2016 - 2019																					
Carimbo de data/hora	Auto de infração	Data da lavratura	Qual o valor do crédito tributário?	Houve indicação de correspondente?	Hipótese de responsabilidade	Em caso de responsabilidade de terceiro, houve especificação dos poderes do gestor?	Ha qualificação da pessoa física ou jurídica a quem se atribua a responsabilidade?	Especificados os atos que caracterizam a responsabilidade tributária?	Se sim, quais?	Houve documentos acostados ao AI?	Se sim, quais?	Especificado o valor total do crédito tributário imputado ao responsável?	Qual o tipo de citação do contribuinte?	Contribuinte imputado a autuação?	Qual o tipo de citação do responsável?	Responsável imputou a responsabilidade imputada?	Órgão administrativo de julgamento manteve a responsabilização?	Houve recurso administrativo?	Instância recursal manteve a responsabilização?	Terceiro incluído na CDA?	Observação
11/23/2021 11:21:44	2016139116	29/06/2016	67318,04	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	DECLARAÇÃO DE OPÇÃO DE ARQUIVO ELETRÔNICO, PLANILHA COMPARATIVA DOS ARQUIVOS DIF COM OS ARQUIVOS ENVIADOS PELA EMPRESA, C/OP ATUALIZADO.	Não	Real	Sim	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
11/18/2021 10:31:34	2016151176	19/07/2016	8135,6	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	CD CONTENDO PLANILHAS: CD COM LEVANTAMENTO DE ESTOQUE; COPIA DO LEVANTAMENTO GERAL DE BASE DE CÁLCULO DO LEVANTAMENTO DO ESTOQUE.	Não	Real	Sim	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
11/18/2021 10:40:29	2016151126	19/07/2016	9184,96	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	CD COM LEVANTAMENTO DO QUANTITATIVO DE ESTOQUE; COPIA DO SISTEMA DE PARCELAMENTO FISCAL.	Não	Ficta	Sim	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
11/18/2021 10:50:22	2016151073	19/07/2016	5423	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	CD COM ARQUIVO DE LEVANTAMENTO DE ESTOQUE; TOTAL DE BASE DE CÁLCULO DO LEVANTAMENTO DE ESTOQUE.	Não	Real	Sim	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/7/2022 9:50:58	2017032176	05/01/2017	17206,34	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	DIF e EPD.	Não	Ficta	Sim	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
11/23/2021 10:59:55	2017050679	12/01/2017	42409,72	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAIDAS NÃO LANÇADAS NO EPD 2012; CD - RESPOSTA DE SAIDAS 2012.	Não	Real	Sim	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
11/18/2021 11:58:17	2017209005	23/11/2017	63445,99	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	PLANILHAS E RELATORIOS EM CD; TELA SPED-EPD - APURAÇÃO DO ICMS.	Não	Real	Sim	Real	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
11/18/2021 11:53:13	2017208629	23/11/2017	46996,93	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	PLANILHA CONTENDO AS OMISSÕES DE SAIDA IDENTIFICADAS.	Não	Real	Sim	Real	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	NA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA HOUVE ANÁLISE DE OFÍCIO AGÊNCIA DA RESPONSABILIDADE E FUNDAMENTAÇÃO: AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO COMPREENDIDA COMO INFRAÇÃO À LEI
3/4/2022 8:57:20	2017020453	07/02/2017	63763,59	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim		Não	Real	Sim	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
11/18/2021 10:56:15	2017050644	11/04/2017	1109,23	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Não		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/20/2021 14:37:26	2017055076	18/04/2017	174149,22	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	CD CONTENDO NOTAS FISCAIS; DADOS RECUPERADOS DO SISTEMA SINTEGRA; TABELA DE PREÇO A CONSUMIDOR FINAL; RELAÇÃO DE TENS.	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/17/2021 14:54:37	2017055707	03/05/2017	115483,18	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	LCD CONTENDO NFs; RESPOSTA A SOLICITAÇÃO DE CONSULTA PLANILHA COM DETALHAMENTO DE APURAÇÃO DE TRIBUTOS.	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/20/2021 14:17:55	2017055783	03/05/2017	924243,45	Sim	Sucessores	Não	Sim	Não		Sim	CD CONTENDO NOTAS FISCAIS; DADOS RECUPERADOS DO SISTEMA SINTEGRA; TABELA DE PREÇO A CONSUMIDOR FINAL; TERMOS DE MONITORAMENTO.	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/20/2021 14:50:33	2017055446	03/05/2017	1304269,26	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	CD CONTENDO NOTAS FISCAIS; DADOS RECUPERADOS DO SISTEMA SINTEGRA; TABELA DE PREÇO A CONSUMIDOR FINAL; DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO FISCAIS (DIEFs).	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/20/2021 10:08:30	2017077547	12/05/2017	4452,92	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Não		N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/22/2021 11:31:38	2017077558	12/05/2017	4452,92	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Não		N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/17/2021 14:33:16	2017060960	17/05/2017	367926,84	Sim	Terceros	Não	Sim	Sim	EMPRESA BAKADA DE OFÍCIO CONTINUOU EXECUTANDO NEGÓCIOS MERCHANTS E NÃO RECOLHEU O ICMS-ST	Sim	CONSULTA COPAF E SITRAM; EDITAL DE INTIMAÇÃO.	Não	Ficta	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
11/25/2021 10:48:15	2017082449	19/05/2017	788,85	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Sim	CONSULTA MDF-e COMPLETA; TELA DO SINTEGRA.	Não	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/20/2021 15:07:31	2017084772	25/05/2017	86280,56	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	PLANILHA DE CÁLCULO DA MALHA DAS NOTAS FISCAIS SEM REGISTRO DE PASSAGEM EM POSTO FISCAL; COPIA DAS DIFs 2013; CD CONTENDO ARQUIVOS DO LABORATÓRIO FISCAL.	Não	Ficta	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/17/2021 14:20:29	2017088921	30/05/2017	13288,78	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Sim	CONSULTA SITUAÇÃO DE ENTREGA DE SPED.	N/A	Não houve citação	N/A	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	NÃO CONSTA NOS AUTOS CITAÇÃO DO CONTRIBUINTE. NÃO EXISTEM PÁGINAS FALTANTES (NUMERAÇÃO OBSERVADA)
12/20/2021 15:28:11	2017093084	05/06/2017	236544	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	CD CONTENDO EPD 2013.	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/20/2021 15:54:50	2017093084	05/06/2017	236544	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	CD EPD - ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL 2013.	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/20/2021 16:02:40	2017093187	05/06/2017	373320,8	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	PLANILHA DEMONSTRATIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/20/2021 16:08:16	2017093175	05/06/2017	346260,8	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	PLANILHA DEMONSTRATIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/21/2021 14:48:30	2017093054	07/06/2017	35488,16	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	COPIA DA C/OP TOTALIZADOS DE JAN/2014 A SET/2015; COPIA DA TELA COM AS CARACTERÍSTICAS DO EQUIPAMENTO ECF.	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/21/2021 14:54:29	2017093321	07/06/2017	3797,34	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	Tela do C/OP TOTALIZADOS DE JAN/2021 A SET/2015; TELA COM AS CARACTERÍSTICAS DO EQUIPAMENTO ECF DA EMPRESA.	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/21/2021 15:03:50	2017093230	07/06/2017	12423,2	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	COPIA DA C/OP TOTALIZADOS DE JAN/2014 A SET/2015; TELA COM AS CARACTERÍSTICAS DO EQUIPAMENTO ECF DA EMPRESA.	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/20/2021 16:15:03	2017095288	08/06/2017	23222,04	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	RELATORIOS DE N. 102104 DA PLANILHA MALHA FISCAL CONTRIBUINTE DO EXERCÍCIO DE 2012; UTILIZADOS, ANDA, DADOS TRANSMITIDOS PELO CONTRIBUINTE E O BANCO DA SEFAZ.	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/20/2021 16:20:51	2017095331	08/06/2017	528,22	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	CD CONTENDO RELATORIOS DA PLANILHA DE MALHA FISCAL CONTRIBUINTE USADAS, ANDA, DADOS TRANSMITIDOS PELO CONTRIBUINTE E O BANCO DA SEFAZ.	Não	Real	Não	Real	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/20/2021 16:42:49	2017095317	08/06/2017	1481,6	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	CD CONTENDO RELATORIOS DA PLANILHA DE MALHA FISCAL CONTRIBUINTE USADAS, ANDA, DADOS TRANSMITIDOS PELO CONTRIBUINTE E O BANCO DA SEFAZ.	Não	Real	Não	Real	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/20/2021 16:51:44	2017095355	08/06/2017	1509,16	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	CD CONTENDO RELATORIOS DA PLANILHA DE MALHA FISCAL CONTRIBUINTE USADAS, ANDA, DADOS TRANSMITIDOS PELO CONTRIBUINTE E O BANCO DA SEFAZ.	Não	Real	Não	Real	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
11/25/2021 11:24:20	2017104871	21/06/2017	299903,61	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	CD CONTENDO: ENTRADAS, SAIDAS, ESTOQUE INICIAL, ESTOQUE FINAL, TABELA DE PRODUTOS E O TOTALIZADOR EXERCÍCIO 2012, ÚLTIMA FOLHA DO TOTALIZADOR DO LEVANTAMENTO DE ESTOQUE DO EXERCÍCIO DE 2013.	Não	Real	Sim	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
11/25/2021 11:38:39	2017104792	21/06/2017	247883,87	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	CD CONTENDO: ENTRADAS, SAIDAS, ESTOQUE INICIAL, ESTOQUE FINAL, TABELA DE PRODUTOS E O TOTALIZADOR EXERCÍCIO 2012, ÚLTIMA FOLHA DO TOTALIZADOR DO LEVANTAMENTO DE ESTOQUE EXERCÍCIO DE 2013.	Não	Real	Sim	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/21/2021 15:21:56	2017108920	26/06/2017	118540,07	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	DVD CONTENDO PLANILHA DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO/ENTRADA DE MERCADORIAS NÃO LANÇADAS NO EPD DO CONTRIBUINTE NO EXERCÍCIO FISCALIZADO.	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/21/2021 15:38:18	2017108827	26/06/2017	4759,67	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	DVD CONTENDO RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO DE EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL.	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/21/2021 15:43:30	2017108868	26/06/2017	137288,97	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	PLANILHA DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO/ENTRADAS NÃO LANÇADAS NO EPD DO CONTRIBUINTE NO EXERCÍCIO FISCALIZADO.	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	

12/1/2021 15:47:48	201108700	26/06/2017	4377,84	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS DE SAÍDA NÃO CANCELADAS NA EFD - RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS DE AQUISIÇÃO INTERESTADUAL SEM REGISTRO DE PASSAGEM EM POSTOS FISCAIS	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/1/2021 15:52:53	201108806	26/06/2017	37942,84	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	PLANILHA CONTENDO RELAÇÃO DE NF's EMITIDAS E NÃO LANÇADAS EM EFD	Não	Ficta	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/2/2021 15:20:26	2017116197	04/07/2017	45279,36	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	CONSULTA DE SITUAÇÃO DE ENTREGA DO SPED	Não	Ficta	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/2/2021 15:23:25	2017116194	04/07/2017	45119,8	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	CONSULTA DE SITUAÇÃO DE ENTREGA DO SPED	Não	Ficta	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/2/2021 15:16:01	2017127330	21/07/2017	11632,72	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	CONSULTA DE SITUAÇÃO DE ENTREGA DO SPED	N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/2/2021 15:10:24	2017137505	01/08/2017	400,22	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	CADASTRO COM INCLUSÃO NO SIMPLES NACIONAL DE EMPRESA PARTICIPANTE	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/17/2021 11:59:14	2017147938	24/08/2017	2268,8	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	CONSULTA DADOS DO SOCIO, CONSULTA DADOS EMPRESA	Não	Ficta	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
31/10/2022 9:19:22	2017155025	06/09/2017	35873,72	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	PLANILHA DEMONSTRATIVA DA OMISSÃO DE INFORMAÇÕES, CD DA EFD	Não	Real	Sim	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
31/10/2022 9:25:28	2017155313	06/09/2017	115364,27	Não	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	PLANILHA DEMONSTRATIVA DA OMISSÃO DE INFORMAÇÕES, CD DA EFD	Não	Real	Sim	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
31/10/2022 9:40:56	2017155301	06/09/2017	2602249,83	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	PLANILHA DEMONSTRATIVA DA OMISSÃO DE INFORMAÇÕES, CD DA EFD	Não	Real	Sim	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
31/10/2022 9:44:14	2017155284	06/09/2017	82626,18	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	PLANILHA DEMONSTRATIVA DA OMISSÃO DE INFORMAÇÕES, CD DA EFD	Não	Real	Sim	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/17/2021 13:48:13	2017163308	21/09/2017	13590	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	TERMO DE RETENÇÃO DE MERCADORIAS, NOTAS FISCAIS	N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Não	
2/9/2022 19:06:07	2017163392	31/09/2017	39999,8	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	CONSULTA SPED	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
2/8/2022 16:51:30	2017162986	25/09/2017	2143,26	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	PLANILHA CONTENDO DETALHES DAS NOTAS FISCAIS CANCELADAS	Não	Ficta	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
2/8/2022 16:55:37	2017162986	25/09/2017	1824,42	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	CONSULTA AO CADASTRO DE CONTRIBUINTES, PLANILHA DEMONSTRATIVA DE DÉBITO	Não	Ficta	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
2/8/2022 16:58:30	2017162982	25/09/2017	73402,02	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	CONSULTA AO CADASTRO DE CONTRIBUINTES, PLANILHA DE APURAÇÃO DO DÉBITO	Não	Ficta	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
2/8/2022 17:00:48	2017162974	25/09/2017	1824,42	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	CONSULTA AO CADASTRO DE CONTRIBUINTES	Não	Ficta	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
2/8/2022 17:03:52	2017162924	25/09/2017	7669,14	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	TELA DE CONSULTA DE CONTRIBUINTE, CONSULTA EFD E SPED	Não	Ficta	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/2/2021 10:27:45	2017174682	11/10/2017	10736,36	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	CONSULTA DE CONTRIBUINTES DO CADASTRO DE CONTRIBUINTES DE ICMS	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/2/2021 10:31:51	2017174670	11/10/2017	9939,19	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	CONSULTA DE CONTRIBUINTES DE ICMS	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/17/2021 11:42:24	2017178004	11/10/2017	7388,34	Sim	Terceros	Sim	Sim	Não	Sim	CONSULTA EFD E NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS, CONSULTA DE CADASTRO DE CONTRIBUINTES	Não	Ficta	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/17/2021 11:48:03	2017177783	11/10/2017	31787	Sim	Terceros	Sim	Sim	Não	Sim	CONSULTA DE NOTAS FISCAIS E EFD, CONSULTA DE CADASTRO DOS SOCIOS	Não	Ficta	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/2/2021 9:11:08	2017189938	17/10/2017	1344	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	CONSULTA DE CADASTRO DOS SOCIOS	N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Não	
12/17/2021 11:54:25	2017183487	19/10/2017	35858,65	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	NOTAS FISCAIS CADASTRO DE SOCIOS, CONTADOR E EMPRESA, CD CONTENDO DOCUMENTOS COMPROBATORIOS DAS INCONSISTENCIAS	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/17/2021 13:44:18	2017183712	19/10/2017	806678,35	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	CADASTRO DE SOCIOS, CONTADOR E EMPRESA, CD CONTENDO DADOS DAS INCONSISTENCIAS AUTUADAS	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/2/2021 11:22:30	2017187974	25/10/2017	38508,8	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	SPED FISCAL	Não	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/2/2021 9:18:05	2017189938	17/10/2017	1344	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	CONSULTA EFD E NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS, CONSULTA DE CADASTRO DE CONTRIBUINTES	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Não	
12/2/2021 11:20:03	2017193250	01/11/2017	38508,8	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	SPED FISCAL	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/17/2021 12:18:50	2017193157	01/11/2017	707903,29	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	RELATORIO MENSAL DAS DIFERENÇAS DE ENTRADA	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/2/2021 9:15:35	2017196733	08/11/2017	11062,51	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	SPED FISCAL	N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/2/2021 10:06:16	2017197979	09/11/2017	6010,2	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICAS-FISCAIS (DEF-J)	N/A	N/A	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/2/2021 10:12:32	2017197967	09/11/2017	5773,5	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICAS-FISCAIS (DEF-J)	N/A	N/A	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/2/2021 10:15:50	2017197543	09/11/2017	5473,26	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICAS-FISCAIS (DEF-J)	N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/17/2021 11:33:09	2017197981	09/11/2017	6649,51	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	CONSULTA ENTREGA DEF	N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
34/2/2022 11:48:48	2017206526	21/11/2017	113259,13	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	CD CONTENDO PLANILHA DEMONSTRATIVA DE APURAÇÃO DO TRIBUTU E EFD	Não	Real	Sim	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
11/19/2021 11:18:38	2017207180	22/11/2017	3819,23	Sim	Terceros	Sim	Sim	Não	Sim	PLANILHA DE NOTAS FISCAIS NÃO ESCRITURADAS, CD COM EFD/INF	Não	Real	Sim	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
2/3/2022 10:00:01	2017211361	28/11/2017	3505,95	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	CONSULTA SITUAÇÃO DE ENTREGA DEF	Não	Ficta	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
2/3/2022 10:25:10	2017211375	28/11/2017	3505,95	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	CONSULTA SITUAÇÃO DE ENTREGA DEF	Não	Ficta	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
2/3/2022 12:11:08	2017211397	28/11/2017	3069,86	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	CONSULTA SITUAÇÃO DE ENTREGA SPED E-MAL, COMPROVANDO A PRODUÇÃO DO PRATO DE FISCALIZAÇÃO E ALTERAÇÃO DE NOTAS FISCAIS, COMBINAÇÕES INTERNAS COM OUTROS ÓRGÃOS.	Não	Ficta	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
11/19/2021 10:01:28	2017204889	01/12/2017	26662,6	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	CONSULTA SITUAÇÃO DE ENTREGA DEF	Não	Real	Sim	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Não	Apesar de existir correspondentes no AI físico, não houve inserção desses dados no sistema da SEFAZ que é conectado com o sistema de dívida ativa.
11/25/2021 11:50:39	2017217963	06/12/2017	2350,68	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	CONSULTA ECF ATIVO	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
11/25/2021 10:52:59	2017220649	11/12/2017	25873,12	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NÃO LANÇADAS NA EFD - DIFERENÇAS DE ENTRADA	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
11/25/2021 11:15:27	2017220693	11/12/2017	96874,79	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS SEM SELLO DE TRANSITO	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
11/18/2021 10:03:08	2017220297	13/12/2017	34131,61	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	N/A	CONSULTA SISTEMA COMETA DE MERCADORIAS EM TRÂNSITO, PLANILHAS DE APURAÇÃO DE TRIBUTOS, CONSULTA AO CADASTRO DE CONTRIBUINTES DO ICMS	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
11/18/2021 10:10:56	2017220027	13/12/2017	475,52	Sim	Terceros	Não	Não	Não	Sim	CONSULTA AO CADASTRO DE CONTRIBUINTES DO ICMS, CD CONTENDO PLANILHAS	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
11/25/2021 9:49:04	2017227867	18/12/2017	7888,48	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	CONSULTA SITUAÇÃO ENTREGA DO SPED (SISTEMA DE ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL)	N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
11/25/2021 9:42:11	2017229475	19/12/2017	17749,08	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	Não	CONSULTA SITUAÇÃO DE ENTREGA DEF	N/A	Real	Não	Real	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
11/25/2021 9:43:07	2017229504	19/12/2017	7888,48	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	Não	CONSULTA SITUAÇÃO DE ENTREGA DEF	N/A	Real	Não	Real	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
11/23/2021 11:28:15	2017231844	21/12/2017	17749,08	Não	Terceros	N/A	N/A	N/A	Não	NOTAS FISCAIS EMITIDAS E NÃO DECLARADAS NO SPED FISCAL 2013	N/A	N/A	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim		Apesar de não existir correspondentes no AI físico, houve inserção desses dados no sistema da SEFAZ que é conectado com o sistema de dívida ativa.
2/3/2022 10:33:37	2017232460	22/12/2017	147,48	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	NOTAS FISCAIS EMITIDAS E NÃO DECLARADAS NO SPED FISCAL 2013	Não	Ficta	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/7/2022 10:03:48	2017238189	28/12/2017	279653,05	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	DEF	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
12/7/2022 11:29:27	2017238646	29/12/2017	22824,78	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	DEMONSTRATIVO DE DÉBITO CONTRIBUINTE E SOCIOS; LEVANTAMENTO QUALITATIVO FINANCEIRO MENSAL DE 2012 E 2013	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Não	
12/7/2022 12:06:10	2017238660	29/12/2017	8464589,39	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	CONSULTA SITUAÇÃO DE ENTREGA DEF	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/4/2022 11:10:24	2018002317	08/01/2018	49190,74	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	EFD NOTAS FISCAIS PLANILHA DEMONSTRATIVA DE DÉBITO	Não	Real	Sim	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/4/2022 11:40:55	2018002855	09/01/2018	36189,18	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim											

2/8/2022 15:45:50	201802828	23/02/2018	2208,16	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/4/2022 8:51:13	201802804	01/03/2018	12339,84	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Sim	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
12/7/2022 10:43:55	2018038495	21/03/2018	196664,14	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/1/2022 14:00:05	2018039736	23/03/2018	12737,78	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/1/2022 14:50:20	2018039712	23/03/2018	129490,04	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
2/3/2022 11:24:14	2018049625	12/04/2018	7999,7	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
2/3/2022 11:54:41	2018050900	13/04/2018	20111,8	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
2/3/2022 10:53:57	2018052269	17/04/2018	169486,1	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Ficta	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
2/3/2022 11:30:11	2018052233	17/04/2018	443101,07	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Ficta	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
2/3/2022 11:42:00	2018052257	17/04/2018	1510471,46	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Ficta	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
2/3/2022 11:44:51	2018052283	17/04/2018	23483,78	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Ficta	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
1/27/2022 9:24:13	2018054806	19/04/2018	3538,1	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
2/3/2022 10:39:39	2018066404	09/05/2018	165581,39	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Ficta	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
2/3/2022 11:01:04	2018066587	09/05/2018	14888,96	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Ficta	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
2/3/2022 11:33:42	2018066642	09/05/2018	138804,56	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Ficta	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
2/3/2022 10:50:21	2018012221	17/05/2018	6649,5	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/24/2022 10:37:02	2018089961	19/06/2018	2294019,9	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Sim	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/24/2022 15:30:35	2018089955	19/06/2018	307412,62	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Sim	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
2/8/2022 16:24:01	2018087841	20/06/2018	187645,84	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
2/8/2022 16:28:04	2018088082	20/06/2018	6289,96	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
2/8/2022 16:41:19	2018088050	20/06/2018	174285,63	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
2/8/2022 16:44:27	2018088024	20/06/2018	144820,29	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
2/8/2022 15:35:56	2018092037	26/06/2018	28986,43	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
2/8/2022 15:40:29	2018091899	26/06/2018	6989,12	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/1/2022 16:29:29	2018105626	16/07/2018	22317,23	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Sim	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/1/2022 16:30:39	2018105881	16/07/2018	4008,3	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Sim	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/24/2022 11:15:38	2018100183	18/07/2018	7791646,98	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
2/3/2022 11:50:18	2018109191	20/07/2018	1179,37	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/4/2022 11:15:36	2018142349	12/08/2018	21281,82	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Real	Sim	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/4/2022 12:06:19	2018151039	26/09/2018	1624,42	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Real	Sim	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/8/2022 8:41:57	2018151027	26/09/2018	1824,42	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Real	Sim	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/8/2022 9:00:48	2018159225	09/10/2018	39763,8	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Sim	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/24/2022 14:48:24	2018164860	18/10/2018	35006,02	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Real	Sim	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/24/2022 11:33:49	2018167284	22/10/2018	111039,1	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Sim	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
12/3/2021 14:36:16	2018182999	13/11/2018	5639,15	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/1/2022 13:22:40	2018182999	13/11/2018	5639,15	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/1/2022 16:09:29	2018185169	20/11/2018	694215,68	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Sim	Não	Não	Sim	Revela	Sim	Sim	Sim
3/1/2022 16:15:11	2018126101	16/08/2018	1128388,23	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Sim	Sim	Não	Sim	Revela	Não	Não	Sim
3/1/2022 16:22:36	2018105959	16/07/2018	38473,18	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Sim	Não	Não	Sim	Revela	Não	Não	Sim
12/3/2021 16:18:37	2018173635	16/11/2018	8100,99	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Ficta	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/1/2022 13:36:36	2018173635	16/11/2018	8100,99	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Ficta	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
12/3/2021 15:52:51	2018188901	23/11/2018	1860,78	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
12/3/2021 15:58:51	2018188666	23/11/2018	20363,44	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/1/2022 13:40:37	2018188666	23/11/2018	20363,44	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/1/2022 11:33:55	2018197916	07/12/2018	1658,71	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Ficta	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/1/2022 11:52:04	2018198312	07/12/2018	1726,92	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Ficta	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/8/2022 11:49:15	2019000722	07/01/2019	762,97	Sim	Terceros	Sim	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Sim	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/8/2022 11:54:50	2019000108	07/01/2019	4421,96	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Sim	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/4/2022 12:00:38	201227245	27/12/2017	7297,63	Sim	Terceros	Não	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Ficta	Sim	Sim	Não	Sim	Revela	Não	Sim	Sim
3/8/2022 12:04:14	2019001528	07/01/2019	35496	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Sim	Sim	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
12/3/2021 14:45:57	2019019707	08/02/2019	2899,79	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/1/2022 11:28:51	2019022802	14/02/2019	689,07	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
12/3/2021 15:01:02	2019023124	15/02/2019	122827,48	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/1/2022 13:31:24	2019023124	15/02/2019	122827,48	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
12/3/2021 14:53:19	2019024180	18/02/2019	38719,88	Sim	Terceros	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Real	Não	Não	Não	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim
3/1/2022 13:26:53	2019024180	18/02/2019	38719,88	Sim	Terceros	Não	Sim	Não															

12/23/2021 16:05:42	2019036187	12/03/2019	34588,64	Sim	Terceros	Não	Sim	Não		Sim	CD CONTENDO ARQUIVOS ELETRONICOS E PLANILHA DE NF	Não	Real	Não	Ficta	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
---------------------	------------	------------	----------	-----	----------	-----	-----	-----	--	-----	--	-----	------	-----	-------	-----	--------	-----	--------------	-----	--

Relatório - 2019 - 2022																					
Carimbo de data/hora	Auto de infração	Data da lavratura	Qual o valor do crédito tributário?	Houve indicação de correção?	Hipótese de responsabilidade	Em caso de responsabilidade de terceiro, houve especificação dos poderes de constar?	Há qualificação da pessoa física ou jurídica a quem se atribua a responsabilidade?	Especificados os atos que caracterizam a tributação?	Se sim, quais?	Houve documentos anexados ao AD?	Se sim, quais?	Especificado o valor total do crédito tributário imputado ao contribuinte?	Qual o tipo de citação do contribuinte?	Contribuinte impugnou a autuação?	Qual o tipo de citação do responsável?	Responsável impugnou a responsabilização?	Órgão administrativo de julgamento manteve a responsabilização?	Houve recurso administrativo?	Instância recursal manteve a responsabilização?	Terceiro incluído no CADV?	Observação
11/11/2021 11:28:11	2020078978	08/04/2021	5332,5	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Não		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	Observação
11/11/2021 11:30:58	2021040928	08/04/2021	150554,2	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não		Sim		Não	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
11/11/2021 11:36:02	2021040798	08/04/2021	94495,85	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Sim		N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
11/11/2021 11:42:21	2020003356	14/12/2020	141998,68	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
11/11/2021 11:46:37	2021040784	08/04/2021	14087,52	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Sim		N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
11/11/2021 11:52:16	2020084783	23/10/2020	5612,21	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Sim		N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
11/19/2021 10:06:54	2019122750	07/08/2019	7078,21	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Sim		N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
11/19/2021 10:08:23	2019127308	18/10/2019	5896,84	Sim	Terceiros	Sim	Sim	Não		Não		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
11/19/2021 10:28:26	2019185740	12/11/2019	5896,84	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Não		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
11/19/2021 11:01:52	2019180678	20/11/2019	5896,84	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Não		N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
11/19/2021 11:07:39	2019184215	11/11/2019	5896,84	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Não		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
11/19/2021 11:22:54	2019123455	08/08/2019	19656,15	Sim	Terceiros	Sim	Sim	Não		Não		N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
11/19/2021 11:41:21	2019123479	08/08/2019	6391,08	Sim	Terceiros	Sim	Sim	Não		Não		N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
11/23/2021 9:26:57	2019181445	06/11/2019	3694,07	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
11/23/2021 9:29:11	2019150915	05/11/2021	5112,86	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
11/23/2021 9:34:38	2019150927	05/11/2019	345,6	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
11/23/2021 9:36:40	2019166043	06/11/2019	3291,01	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
11/23/2021 9:41:13	2019150991	06/11/2019	400	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
11/23/2021 9:53:34	2019188558	19/11/2019	22165,08	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Sim		N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
11/23/2021 9:57:01	2019188572	19/11/2019	8439,8	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Sim		N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
11/23/2021 10:32:43	2019188560	19/11/2019	443,3	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Não		N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
11/23/2021 10:41:01	2019200722	06/12/2019	6391,08	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
11/23/2021 10:44:23	2019200734	05/12/2019	6391,08	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
12/15/2021 9:48:52	2021075014	15/07/2021	8650,24	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
12/15/2021 10:00:13	2021079498	19/07/2021	5117,2	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
12/15/2021 10:11:02	2021055210	12/05/2021	6062,22	Sim	Terceiros	Sim	Sim	Não		Sim		N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
12/15/2021 10:19:27	2021074292	07/07/2021	107002,69	Sim	Terceiros	Sim	Sim	Não		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Não	
12/15/2021 10:40:42	2021079448	19/07/2021	36409,87	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
12/15/2021 11:32:44	2021068895	18/06/2021	2266,22	Sim	Terceiros	Não	N/A	Não		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
12/15/2021 11:37:25	2021068829	17/06/2021	19373,68	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
12/15/2021 11:51:41	2021075078	15/07/2021	12426,36	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
12/15/2021 11:56:02	2021081790	23/07/2021	26511	Não	Terceiros	Não	Sim	Não		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
13/2022 9:04:24	2021066696	15/08/2021	2998,28	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	NÃO HOLVE INDICAÇÃO DE CORRESPONSÁVEL NO AI, PORÉM HOLVE A INCLUSÃO NA CDA.
13/2022 9:11:50	2021065411	10/06/2021	2366,54	Sim	Terceiros	Sim	Sim	Sim	EMPRESA BAIXADA DE OFÍCIO	Sim		N/A	Real	Real	Não	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim		
13/2022 9:19:37	2020094714	19/12/2020	15928,58	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
13/2022 9:26:29	2020044531	24/08/2020	1072,98	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não		Sim		N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
13/2022 9:56:37	2021055026	12/05/2021	2429,47	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
13/2022 10:00:53	2021067099	15/06/2021	15316,49	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Não		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
13/2022 10:02:46	2021067005	15/06/2021	7880	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Não		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
13/2022 10:07:17	2020100642	29/12/2020	6391,08	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
13/2022 10:14:12	2021055098	11/05/2021	1272,21	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
21/5/2022 9:57:12	2021088839	09/08/2021	65252,7	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não		Sim		N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
21/5/2022 10:01:36	2021109255	03/10/2021	936,67	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
21/5/2022 10:08:00	2021063706	07/05/2021	8429,94	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Não	
21/5/2022 10:08:19	2021068130	28/02/2021	936,67	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Sim		N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Não	
21/5/2022 10:15:32	2021041847	09/04/2021	114000	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Não	
21/5/2022 10:18:11	2020060642	18/01/2020	897,96	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Não	
21/5/2022 10:31:01	2021089281	11/08/2021	8429,99	Não	N/A	N/A	N/A	N/A		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Não	
21/5/2022 11:18:07	2020103199	30/12/2020	6391,08	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
21/5/2022 11:23:16	2021111028	08/10/2021	14564,63	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não		Não		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
21/5/2022 11:26:44	2021111014	08/10/2021	292563,46	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
21/5/2022 11:37:49	2021111002	08/10/2021	1390214,82	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
21/5/2022 11:40:10	2021111081	08/10/2021	13464,82	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
21/5/2022 11:44:01	2021110993	06/10/2021	2124704,16	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
21/5/2022 11:53:34	2021110979	08/10/2021	16096,94	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
21/5/2022 11:56:12	2021111038	06/10/2021	172,34	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
21/5/2022 12:15:25	2021111040	08/10/2021	250575,87	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	
21/5/2022 12:18:48	2021111052	06/10/2021	344989,37	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não		Sim		N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revelia	Não	N/A (revelia)	Sim	

2/17/2022 9:59:45	2019204974	13/12/2019	14981.52	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NÃO REGISTRADAS NO SPED - RELATORIO DE MANUA FISCAL E CADASTRO DE CONTRIBUINTE	N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	NÃO HOLVE INDICAÇÃO NO AI MAS TERCEIROS FORAM INSERIDOS NA CDA
2/17/2022 10:03:28	2019204950	13/12/2019	13819.06	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	CD CONTENDO COPIA DE NOTAS FISCAIS E EFD	N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	NÃO HOLVE INDICAÇÃO DE RESPONSVEL NO AI, MAS TERCEIROS FORAM INSERIDOS NA CDA
2/17/2022 10:56:22	2021094955	26/08/2021	43157.48	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não	N/A	N/A	Sim		Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
2/17/2022 11:03:26	2021089522	11/08/2021	512.86	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	LISTA DE POSTAGEM DOS CORREIOS	N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	NÃO HOLVE INDICAÇÃO DE CORRESPONSÁVEL NO AUTO DE INFRAÇÃO, MAS HOLVE INCLUSÃO DE TERCEIROS NA CDA
2/17/2022 11:07:33	2021089235	11/08/2021	2556.43	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	LISTA DE ENTREGA DE CORREIOS	N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	NÃO HOLVE INDICAÇÃO DE RESPONSVEL NO AUTO DE INFRAÇÃO, MAS HOLVE INCLUSÃO NA CDA
2/17/2022 11:18:19	2021089170	11/08/2021	769786.86	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS AUTUADAS EMITIDAS E NÃO LANÇADAS NO SPED	N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	NÃO HOLVE INDICAÇÃO NO AUTO, MAS TERCEIROS FORAM INSERIDOS NA CDA
2/17/2022 11:20:51	2021089223	11/08/2021	4915.17	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	CONSULTA CADASTRO DE CONTRIBUINTE E SOCIO	N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	APESAR DE NÃO CONSTAR NO AUTO DE INFRAÇÃO, TERCEIRO FOI INSERIDO NA CDA
2/17/2022 11:26:12	2021089211	11/08/2021	15868.8	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO SEM COMPROVAÇÃO DE RETORNO	N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	NÃO HOLVE INDICAÇÃO NO AUTO DE INFRAÇÃO, MAS TERCEIRO FOI INCLUIDO NA CDA
2/17/2022 11:29:20	2021089625	11/08/2021	24362.65	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS EMITIDAS E NÃO REGISTRADAS NO SITRAM	N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	NÃO HOLVE INDICAÇÃO DE CORRESPONSÁVEL NO AUTO DE INFRAÇÃO, MAS HOLVE INCLUSÃO NA CDA
2/17/2022 11:33:28	2021089601	11/08/2021	332295.67	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS QUE FUNDAMENTAM A AUTUAÇÃO	N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	NÃO HOLVE INDICAÇÃO DE RESPONSVEL NO AUTO, MAS NA CDA FORAM INCLUIDOS TERCEIROS
3/1/2022 10:07:20	2021080966	22/07/2021	6391.08	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não	N/A	N/A	Sim	CONSULTA AO MÓDULO FISCAL ELETRÔNICO	N/A	Ficta	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	NÃO HOLVE INDICAÇÃO NO AUTO DE INFRAÇÃO, MAS NA CDA SIM
3/1/2022 10:12:54	2021105429	22/09/2021	13732.32	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não	N/A	N/A	Sim	CD COM CALCULO DO ICMS ST INTERNO DOS EXERCÍCIOS DE 2018 A 2020	N/A	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/1/2022 10:42:15	2020200421	09/12/2020	2221783.59	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	LISTAGEM DOS DIÁRIOS PAGOS NO EXERCÍCIO DE 2017, 2018, 2019 E 2020	N/A	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/1/2022 14:23:43	2019160841	07/10/2019	189441.78	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	CD COM ARQUIVOS E RELATORIOS OBJETO DA AUTUAÇÃO	N/A	Real	Sim	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/1/2022 14:28:49	2019192967	26/11/2019	11570.05	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	CD CONTENDO PLANILHA DE RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS AUTUADAS	N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Não	
3/1/2022 14:50:31	2021010167	26/01/2021	5410.48	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não	N/A	N/A	Sim	EPD 2016 E PLANILHA CFOP 2556	N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	A DESPEITO DA INEXISTÊNCIA DE INDICAÇÃO DE RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO NO AI, HOLVE INDICAÇÃO DE TERCEIROS NA CDA
3/1/2022 14:55:03	2021037490	30/03/2021	402145.77	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	QUADRO DEMONSTRATIVO DAS NOTAS FISCAIS QUE FUNDAMENTAM A AUTUAÇÃO	N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	A DESPEITO DA INEXISTÊNCIA DE CORRESPONSÁVEL NO AUTO, TERCEIROS FORAM INCLUIDOS NA CDA
3/1/2022 15:00:40	2020040775	08/08/2020	63124.26	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não	N/A	N/A	Sim	COPIAS DE NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS	N/A	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/1/2022 15:10:15	2020040763	08/08/2020	12365.92	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não	N/A	N/A	Sim	QUADRO DEMONSTRATIVO DAS NOTAS FISCAIS QUE FUNDAMENTAM A AUTUAÇÃO	N/A	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/1/2022 15:15:38	2020040127	05/08/2020	198932.27	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não	N/A	N/A	Sim	ARQUIVO DEMONSTRANDO O VALOR DE CREDITO UTILIZADO INDEVIDAMENTE	N/A	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/1/2022 15:17:47	2020040767	08/08/2020	39553.64	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não	N/A	N/A	Sim	ARQUIVO CONTENDO A APLICAÇÃO DO ICMS NAS VENDAS POR ECF	N/A	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/1/2022 15:19:56	2020040766	08/08/2020	2215.5	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não	N/A	N/A	Sim	ARQUIVOS "DAES" NÃO PAGOS	N/A	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/8/2022 10:03:42	2020040452	07/08/2020	3418.15	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	CD CONTENDO ARQUIVOS DO SPED 2017, NFA, ELETRÔNICAS E EFD	N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	CAMPO "CORRESPONSÁVEIS" DO AI FOI DEIXADO EM BRANCO PELO AUDITOR
3/8/2022 10:06:57	2020037465	27/07/2020	2173679	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	CD CONTENDO ARQUIVOS ELETRÔNICOS RELACIONADOS NO PROTOCOLO DE AUTUAÇÃO	N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/8/2022 10:12:22	2020037417	27/07/2020	145838.85	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	CD CONTENDO ARQUIVOS ELETRÔNICOS RELACIONADOS À AUTUAÇÃO	N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	CAMPO "CORRESPONSÁVEIS" DO AUTO DE INFRAÇÃO FOI DEIXADO EM BRANCO PELO AUDITOR
3/8/2022 10:20:11	2020037429	27/07/2020	19864.01	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	CD CONTENDO ARQUIVOS RELACIONADOS COM A AUTUAÇÃO	N/A	Não houve citação	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	O CAMPO "CORRESPONSÁVEIS" DO AUTO FOI DEIXADO EM BRANCO PELO AUDITOR
3/8/2022 10:24:39	2020040579	07/08/2020	887.45	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	NOTA FISCAL ELETRÔNICA	N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	CAMPO "CORRESPONSÁVEIS" FOI DEIXADO EM BRANCO NO AUTO DE INFRAÇÃO
3/8/2022 10:39:33	2020048038	04/09/2020	9690.16	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	PLANILHA DEMONSTRATIVA DA APLICAÇÃO DE ICMS	N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	CAMPO "CORRESPONSÁVEIS" FOI DEIXADO EM BRANCO NO AUTO DE INFRAÇÃO
3/8/2022 10:47:40	2020048064	04/09/2020	3855.44	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	PLANILHA RELACIONANDO OS DOCUMENTOS FISCAIS NÃO ESCRITURADOS	N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	AUDITOR DEIXOU O CAMPO "CORRESPONSÁVEIS" EM BRANCO NO AUTO DE INFRAÇÃO
3/8/2022 10:51:48	2020040488	07/08/2020	843.32	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	CD CONTENDO ARQUIVOS DO SPED, NFA E EFD	N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	AUDITOR DEIXOU O CAMPO "CORRESPONSÁVEIS" EM BRANCO NO AUTO
3/8/2022 10:57:59	2020048052	04/09/2020	4515.88	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	PLANILHA DE APLICAÇÃO DO CREDITO DE ICMS USADO INDEVIDAMENTE	N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	AUDITOR DEIXOU O CAMPO "CORRESPONSÁVEIS" EM BRANCO NO AUTO DE INFRAÇÃO
3/8/2022 11:02:43	2020048090	07/08/2020	18895.4	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	COPIA DO SPED FISCAL, PLANILHA QUE DETALHA O VALOR DE ICMS USADO INDEVIDAMENTE	N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	O AUDITOR DEIXOU O CAMPO "CORRESPONSÁVEIS" EM BRANCO NO AUTO DE INFRAÇÃO
3/8/2022 11:32:03	2020084678	02/12/2020	6391.08	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não	N/A	N/A	Sim	CONSULTA AOS SISTEMAS CORPORATIVOS CADASTRO E MFE	Não	Ficta	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/8/2022 11:38:26	2020091786	10/12/2020	5896.84	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não	N/A	N/A	Sim	CONSULTA DOS SISTEMAS CORPORATIVOS CADASTRO E MFE	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/8/2022 11:42:34	2020096528	21/12/2020	6391.08	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não	N/A	N/A	Sim	CONSULTA AO SISTEMA DE GESTÃO DO MÓDULO FISCAL ELETRÔNICO - MFE	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/10/2022 15:24:07	2021050284	28/04/2021	19824.51	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	CONSULTA AO SISTEMA DE TRANSITO DE MERCADORIAS	N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/10/2022 15:30:19	2020099934	23/12/2020	2232	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não	N/A	N/A	Sim	NOTA FISCAL E CONSULTA AO SISTEMA DE TRANSITO	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/10/2022 15:37:48	2020099180	23/12/2020	45237.48	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não	N/A	N/A	Sim	NOTAS FISCAIS E CONSULTA AO SITRAM	Não	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/10/2022 15:46:10	2020096597	20/01/2020	897.95	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	NOTA FISCAL	N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Não	
3/10/2022 16:03:42	2021096874	01/09/2021	101309.76	Sim	Terceiros	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	ART. 134, VII - EMPRESA BAIXADA A PEDIDO, RESPONSABILIDADE E DO SOCIO (texto transcrito do Termo)	Sim	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/10/2022 16:07:35	2021093597	23/08/2021	45.85	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	NOTAS FISCAIS	N/A	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/10/2022 16:13:15	2021111583	08/10/2021	2216.5	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	CD COM SPED FISCAL 2016 E 2017	N/A	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/10/2022 16:30:59	2021111571	08/10/2021	17655.9	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS SEM O RECOLHIMENTO DE ICMS ST	N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/10/2022 16:36:38	2021101813	14/09/2021	1307.47	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	RELAÇÃO DE NOTAS EMITIDAS E NÃO REGISTRADAS NO EFD	N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/10/2022 16:41:05	2021102116	14/09/2021	53756.69	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	RELATORIO ICMS-ST SITRAM	N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/10/2022 16:48:46	2021081960	04/08/2021	318.57	Sim	Terceiros	Não	Sim	Não	N/A	N/A	Sim	RELATORIO TOTALIZADOR DA OMISSÃO DE SAÍDAS	Não	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/10/2022 16:51:53	2021102669	15/09/2021	12180.14	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	RELATORIO DAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA NÃO ESCRITURADAS NA EFD	N/A	Real	Não	Não houve citação	Não	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/10/2022 16:55:01	2021108362	01/10/2021	7634.2	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL	N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/10/2022 16:57:13	2021093602	23/09/2021	8807.89	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	CD COM SPED FISCAL E NFA	N/A	Ficta	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/10/2022 17:00:13	2021096848	01/09/2021	46606.31	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	CD COM SPED FISCAL E NFA	N/A	Real	Não	Não houve citação	N/A	Revela	Não	N/A (revela)	Sim	
3/15/2022 10:35:59	2021096836	01/09/2021	48741.33	Não	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	CD										

