



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO**

ADAILTON CERQUEIRA DA SILVA

**OS LIMITES DA VEDAÇÃO DA SUMULA 392 DO STJ E A SUJEIÇÃO
PASSIVA DO ADQUIRENTE DE BENS IMÓVEIS NOS CRÉDITOS DE
IPTU**

Salvador
2019

ADAILTON CERQUEIRA DA SILVA

**OS LIMITES DA VEDAÇÃO DA SUMULA 392 DO STJ E A SUJEIÇÃO
PASSIVA DO ADQUIRENTE DE BENS IMÓVEIS NOS CRÉDITOS DE
IPTU**

Trabalho de conclusão de curso de graduação apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Pedro Leonardo Summers Caymmi

Salvador
2019

ADAILTON CERQUEIRA DA SILVA

**OS LIMITES DA VEDAÇÃO DA SUMULA 392 DO STJ E A SUJEIÇÃO
PASSIVA DO ADQUIRENTE DE BENS IMÓVEIS NOS CRÉDITOS DE
IPTU**

Trabalho de conclusão de curso desenvolvido como requisito para conclusão do curso de graduação em Direito pela Universidade Federal da Bahia.

Aprovado em 10 de dezembro de 2019.

BANCA EXAMINADORA

Pedro Leonardo Summers Caymmi - Orientador _____
Mestre em Direito pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Iran Furtado de Souza Filho _____
Mestre em Direito pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Leandro Aragão Werneck _____
Doutor e Mestre em Direito pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)

RESUMO

O presente trabalho pretende investigar os entornos do enunciado sumular 392 do Superior Tribunal de Justiça, considerando os limites da vedação expressa neste e seus influxos na possibilidade alteração da sujeição passiva na execução fiscal, bem como os aspectos inerentes ao redirecionamento da execução, que objetiva a cobrança de crédito do Imposto Predial e Territorial Urbano, para o adquirente de bem imóvel. Precipualemente, será realizada uma análise panorâmica acerca dos princípios do Direito Tributário que permeiam a relação jurídico-tributária. Em seguida, o estudo se debruçará sobre os entornos da relação jurídica entre o Estado-Fisco e os sujeitos passivos das obrigações tributárias, com enfoque no procedimento administrativo de constituição e cobrança do crédito tributário, na sujeição passiva e na execução fiscal. Em penúltima análise, averiguaremos os entornos que levaram a edição da orientação expressa na sumula 392 do STJ, analisando ainda julgamentos do TJBA considerando o entendimento do STJ. A partir disso, averiguaremos os limites de aplicação da sumula 392 do STJ e a possibilidade da sujeição passiva do adquirente de bem imóvel nas execuções fiscais que objetivam a cobrança de crédito de IPTU.

Palavras-chave: Súmula 392 do STJ. Sujeição passiva. Redirecionamento da execução fiscal.

ABSTRACT

The present work intends to investigate the surroundings of the summary statement 392 of the Superior Court of Justice, considering the limits of the prohibition expressed in this one and its influences in the possibility of alteration of the passive subjection in the fiscal execution, as well as the aspects inherent to the redirection of the execution, which aims at credit collection of the Urban Property Tax for the purchaser of real estate. Soon, a panoramic analysis will be performed about the principles of Tax Law that permeate the legal-tax relationship. Then, the study will focus on the legal relationship between the Tax State and the taxpayers, focusing on the administrative procedure for the constitution and collection of tax credit, the tax liability and the tax execution. In the penultimate analysis, we will investigate the surroundings that led to the edition of the guidance expressed in the STJ's summary 392, and also analyze the judgments of the TJBA considering the understanding of the STJ. From this, we will investigate the limits of the application of the summons 392 of the STJ and the possibility of the passive subjection of the purchaser of immovable property in tax foreclosures that aim to collect IPTU credit.

Keywords: STJ Precedent 392. Passive subjection. Tax Enforcement Redirect.

LISTA DE ABREVIATURAS

Art.	Artigo
CC	Código Civil
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CF	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CPC	Código de Processo Civil de 2015
CTN	Código Tributário Nacional
DJe	Diário de Justiça eletrônico
IPTU	Imposto Predial e Territorial e Urbano
ITR	Imposto Territorial Rural
LC	Lei Complementar
LEF	Lei de Execuções Fiscais/Lei 6.830/80
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJ	Tribunal de Justiça
TJ/BA	Tribunal de Justiça do Estado da Bahia

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO	10
2.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES	10
2.2 BOA-FÉ OBJETIVA.....	11
2.3 DEVIDO PROCESSO LEGAL	14
2.4 CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.....	16
2.5 CONTRADITÓRIO PRÉVIO E NÃO SURPRESA	18
2.6 LEGALIDADE.....	20
3 SUJEIÇÃO E RESPONSABILIDADE PASSIVA, LANÇAMENTO, PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO E EXECUÇÃO FISCAL	23
3.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES	23
3.2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	23
3.2.1 Sujeição Passiva: Contribuinte e Responsável Tributário	24
3.2.2 Responsabilidade por Substituição e por Transferência	25
3.3 LANÇAMENTO E PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO.....	29
3.4 EXECUÇÃO FISCAL.....	35
3.4.1 Fraude à Execução Fiscal	37
4 POSSIBILIDADE DE MODIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO NAS EXECUÇÕES DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO E O ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA	43
4.1 CONSIDERAÇÕES AO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO	43
4.2 SISTEMA DE PRECEDENTES	47
4.3 SÚMULA 392 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.....	48
4.2 ANÁLISE DE JULGADOS DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DA BAHIA	53
5 CONCLUSÃO	57
REFERÊNCIAS	61

1 INTRODUÇÃO

Objetivando orientar as regras de modificações da Certidão de Dívida Ativa no âmbito de execuções fiscais ajuizadas pela Fazenda Pública, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) através da sumula 392, instrui que “*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*”.

Nesta linha intelectual, em respeito aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa, bem como o da não surpresa, que norteiam não somente o ordenamento jurídico pátrio, como o Direito tributário, o Superior Tribunal de Justiça, através da sumula 392, estabeleceu um impedimento da Fazenda Pública de modificar a CDA para alterar o sujeito passivo nas demandas executivas.

Ocorre que, os preceitos que norteiam o Direito Tributário que serviram de substrato ao entendimento do STJ, consolidado no enunciado sumular, ainda assolam dubiedades quanto à possibilidade de modificação, inclusão ou exclusão do sujeito passivo na lide, ao passo em que diversos requerimentos da Fazenda Pública neste liame acabam sendo indeferidos, ou mesmo ensejam na extinção da própria demanda executiva, em âmbito dos juízes de primeira instância, com ratificação do Tribunal em segunda instância.

Destarte, é imperioso esmiuçar o desígnio do Superior Tribunal de Justiça ao delimitar a orientação disposta no enunciado sumular em concomitância com o Direito Processual e Material Tributário, com o fito de ilidir a sua aplicação indiscriminada, cujos efeitos podem desestabilizar a relação Jurídica Processual as prestes de violar princípios processuais e lesionar bens jurídicos, e por fim averiguar a possibilidade de responsabilidade tributária de terceiro e a alteração ou não da sujeição passiva na execução fiscal.

Assim, a presente pesquisa se assentara nos aspectos da sujeição passiva do adquirente de bem imóvel sob o qual recai créditos IPTU, no âmbito das execuções fiscais, sob a análise da vedação imposta do enunciado sumular 392 do STJ e seu limites, em consonância com os preceitos entornos ao Sistema Tributário.

Ademais, o que tange aos aspectos metodológicos, a presente pesquisa será do tipo jurídica-prática, pautada em uma investigação empírica e analítica sobre os precedentes que ensejaram a edição da sumula 392 do STJ, utilizando ainda pesquisa bibliográfica e

documental, baseando-se no exame de livros, periódicos, doutrina, jurisprudência e a legislação vigente. A tipologia da pesquisa, utilizará os resultados, visando elucidar o entendimento sobre a importância do enunciado sumular, com uma abordagem qualitativa, com a observação e compreensão das consequências jurídicas envolvidos e a possibilidade ou não de alterações e responsabilização na sujeição passiva em sede de execuções fiscais com a aplicabilidade ou inaplicabilidade da sumula.

2 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

O Estado deve observar as normas principiológicas, legais, processuais e orientações jurisprudenciais quanto a sua atuação. E nesta seara surgem situações que geram dubiedade quanto às condições e posições do sujeito passivo da obrigação tributária no amago das exações fiscais.

O sistema tributário é complexo, e a depender de determinados tributos e suas especificidades há possibilidades e situações diversas quanto às exações sob os sujeitos passivos. Como por exemplo, de quem, de como e quando se pode exigir a obrigação de um contribuinte e/ou de um responsável tributário.

A inadimplência tributaria, enseja no direito da Fazenda Pública ingressar com a execução fiscal, e, no curso desta, podem ocorrer ou não alterações na sujeição passiva da lide. É em tal contexto que nos debruçaremos ao longo do presente estudo, se tornando imprescindível adentrar primariamente nas matrizes que norteiam o Direito Tributário material e por fim o processual.

Considerações iniciais assentadas, traçaremos neste primeiro capítulo um breve panorama sobre alguns dos princípios basilares que norteiam o Direito Tributário administrativo e processual, quais sejam o princípio da boa-fé objetiva, devido processo legal, contraditório, ampla defesa, contraditório prévio ou não surpresa e legalidade.

Neste esteio, salientasse precipuamente que o Direito Tributário é segmento do Direito Financeiro, o qual integra um dos ramos do Direito Público, em que alberga-se a atuação do Estado sob os indivíduos enquanto sujeitos passivos da obrigação tributária.¹

Assim, compreende os entornos do Sistema Fiscal Nacional, seja quanto ao poder compulsório Estatal de impor a sanção tributaria, seja para proteger os cidadãos enquanto sujeitos das obrigações tributarias impostas pelo Fisco, administrativa ou judicialmente.

¹Impede mencionar as lições de Aliomar Baleeiro e Misabel Abreu (2018, p. 40), que designa que “o Direito Tributário representa uma parte apenas do Direito Financeiro – aquela relativa às receitas coativas, que representam os tributos, as penas pecuniárias, os empréstimos forçados, com exclusão das demais.”

O sistema Tributário prima da Constituição Federal de 1988(CF), assim como da Lei 5.172/66, que consiste em nosso Código Tributário Nacional, e embora seja anterior a Carta Magna, foi recepcionado por esta cumprindo sua função de alicerçar as regras gerais do Sistema Tributário.

Já os princípios, emanam essencialmente da Carta Magna, os quais regulam assim como limitam o exercício do poder Estatal de tributar. O Poder Judiciário, por sua vez, também possui uma grande valia no que tange a solução de conflitos eventualmente concebidos pela margem de interpretação das normas assim como da atuação Estatal, definindo ainda orientações através da uniformização das decisões jurisdicionais.

É na Constituição Federal que o Direito Tributário encontra sua estruturação sistemática, desde a definição da competência tributária dos entes da Federação aos contornos de cada peça integrante do Sistema Tributário Nacional.²

Dai, pois, o tratar precipuamente dos princípios eleitos, a boa-fé objetiva, o devido processo legal, o contraditório, ampla defesa, contraditório prévio ou não surpresa e legalidade, haja vista que ambos compõem a essência do direito tributário e exprimem o *modus operandi* Estatal no âmbito das exações fiscais, que cominam no objeto de estudo.

Destarte, passaremos ao estudo dos princípios referidos, adentrando posteriormente na atuação estatal administrativa e judicial, na orientação do Superior Tribunal de Justiça quanto aos entornos do anunciado sumular 392³, para por fim referendar os aspectos atinentes à possibilidade ou não de alteração do sujeito passivo no amago das execuções fiscais.

2.2 DA BOA-FÉ OBJETIVA

A boa-fé é um instituto essencial ao funcionamento da ordem jurídica. É através dela que as partes podem estabelecer uma relação de confiança, que não só legitima toda a

² AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 166.

³ “A Fazenda Publica 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.” BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 392. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-013_36_capSumula392.pdf>. Acesso em 02 de agosto de 2019.

experiência jurídica como permeia as normas e cláusulas legais, tornando-se um postulado ético⁴.

No direito tributário a boa-fé objetiva⁵ é ainda mais acentuada, à medida em que se aplica as relações obrigacionais entre o Fisco e o Contribuinte. Embora, ausente disposição legal expressa, há ainda na doutrina o preceito de que a boa-fé objetiva decorreria do princípio da moralidade, impondo limitações éticas ao Poder Público.

A aplicação do princípio da boa-fé, se traduz na ocorrência de um serie de requisitos, como de relação entre o Poder Público e o contribuinte pautado em ato ou contrato administrativo cuja validade seja presumida, quando há uma repetição de comportamentos, intermitente, uniforme e racional por uma pluralidade de agentes que executam o ato como se valido, com nexos de confiança entre os envolvidos, continuidade da relação por período inversamente proporcional à importância do ato administrativo.⁶

A Administração Pública está vinculada tanto as normas legais, quanto as informações a despeito do contribuinte como também as apresentadas por estes. Contudo, vale ressaltar que o cadastro fiscal possui presunção de legitimidade e veracidade, o também poder servir de parâmetro para o Fisco pleitear o cumprimento das obrigações tributárias.

Noutro passo, o Código de Processo Civil(CPC), em seu artigo 5º, determina que *“aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé”*. Assim, no âmbito processual, deve o Fisco, o contribuinte e o Estado-Juiz, atuarem com boa fé. O princípio da boa-fé, no campo processual, torna devidos os comportamentos necessários à um tramitar processual leal e cooperativo. Assim é possível conceber situações jurídicas processuais atípicas que decorram da eficácia direta com função integrativa do princípio da boa-fé processual.⁷

⁴ MARTINS, Flávio Alves. Boa-fé e sua formalização no direito das obrigações Brasileiro. 2. ed. Lumen Júris, 2000, p. 21.

⁵ Há de se ressaltar ainda que a boa-fé pode ser de natureza objetiva ou subjetiva. Neste sentido Godoy (Godoy apud Rosenvald, obra cit., p. 80) leciona que “alguém pode perfeitamente ignorar o indevido de sua conduta, portanto obrando de boa-fé (subjetiva) e, ainda assim, ostentar comportamento despido da boa-fé objetiva, que significa um padrão de conduta leal, pressuposto da tutela da legítima expectativa daquele que se contrata. Daí dizer-se que pode alguém estar agindo de boa-fé (subjetiva), mas não segundo a boa-fé (objetiva).

⁶ ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa dos contribuintes. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 42, ano 10, jan./fev. 2002, p. 42.

⁷ DIDIER, Fredie Jr.. Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 19. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. P. 57.

Ao administrado cabe cooperar adimplindo com suas obrigações tributárias sem criar de maneira injustificada empecilhos, enquanto à Administração Pública, compete atuar em consonância com os limites que delineiam o poder de Tributar, e ao juízo, por sua vez, incumbe defeso o comportamento contraditório.

Assim, na boa-fé objetiva prevalece a confiança, na qual ambas as partes esperam que a atuação da parte adversa seja de determinada forma, sendo inaceitáveis ações contraditórias ou abusivas. Neste sentido, Heleno Taveira Torres, aduz que:

A confiança protegida é aquela se vê provada nas suas repercussões jurídicas a partir de uma comparação entre o estado prévio de confiança e a ação ou reação estatal incoerente com aquele "estado de confiança" objetivamente evidenciado. Essa objetividade da confiança virá identificada pela "legitimidade" dos modos de manifestação, como transparência de atividades, acesso a informações, atuação conforme a pretensão alegada e outros, de sorte a justificar o "estado de expectativa de confiança legítima" ao longo do exercício do direito ou na sua omissão.⁸

Neste ínterim, a boa-fé objetiva, enquanto legítima expectativa, enseja em circunstâncias jurídicas que podem ou não limitar o poder de tributar, como por exemplo, no que tange a responsabilidade tributária de um terceiro que pode vir ou não a ser incluído no polo passivo de uma demanda executiva.

A necessidade ou não do conhecimento prévio sobre a responsabilidade pelo pagamento de certos tributos, pode vir a ser fator determinante no cumprimento de algumas obrigações. Além de eventual inadimplência, há ainda condutas que ferem a boa-fé objetiva e permitem ao Estado-Fisco responsabilizar terceiros, como por exemplo, a ocorrência de fraude a execução fiscal, como será estudado em capítulo ulterior.

Destarte, a boa-fé objetiva é um dos pilares da relação jurídica tributária, que deve ser referendada tanto pelo Estado-Fisco, em sua pretensão arrecadatória, como pelo contribuinte, que não pode agir em desconformidade com os pressupostos legais para se escusar de obrigações, como o Estado-Juiz, que deve pautar-se dentro da razoabilidade, imparcialidade e racionalidade diante do litígio.

Ademais, a boa-fé também está inserida no Devido Processo legal, seja enquanto princípio seja enquanto garantia Constitucional. Assim, passemos a análise no próximo tópico.

⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. A boa-fé e a confiança legítima no Código Tributário Nacional. In: OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de (coord.). Direito Tributário: comemoração dos 50 anos do Código Tributário Nacional: estudos em homenagem a Souto Maior Borges. Recife: Nossa Livraria, 2016, p. 148.

2.3 DEVIDO PROCESSO LEGAL

Consagrado na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, inciso LIV⁹, o devido processo legal é uma garantia fundamental, enquanto elemento essencial do Estado Democrático de Direito. Segundo Nelson Ney Junior (1996, pp. 31 e 34-35, apud COSTA, 2014, p.242) “por devido processo legal, singelamente, entenda-se o direito à ampla tutela da vida, da liberdade e da propriedade, bem como o efetivo acesso à justiça para a defesa de tais bens.”

A administração Pública dever fiscalizar os administrados, mas, respeitando o devido processo legal, observando os direitos e garantias individuais. Não se pode agir sem motivação e determinação legal previamente autorizada, quiçá fornecer os dados que apuram o patrimônio, os rendimentos e as atividades do contribuinte, pois isso ainda violaria a privacidade. Também não se admitir a investigação sobre o contribuinte, utilizando-se de métodos desumanos ou degradantes.¹⁰

Outrossim, é através do devido processo legal que se reconhece, faz cumprir e preservar direitos subjetivos dos cidadãos. Trata-se de um direito, assim como de uma garantia fundamental a processo ou procedimento justo e equitativo junto aos indivíduos. Neste sentido, afirma o professor Jose Joaquim Gomes Canotilho¹¹:

Do princípio do Estado de direito deduz-se, sem dúvida, a exigência de um procedimento justo e adequado ao direito e de realização do direito. Como a realização do direito é determinada pela conformação jurídica do procedimento e do processo, a Constituição contém alguns princípios e normas designadas por garantias gerais de procedimento e processo.

Assim, o Estado deve obedecer ao devido processo legal tanto administrativa como judicialmente, seguindo um uma atuação justa, obedecendo todos os princípios

⁹ Art. 5º inciso LIV “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.”

¹⁰ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 111.

¹¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 272.

constitucionais¹², e assim atuar em consonância com os princípios da legalidade, da equidade, da razoabilidade, assegurando o contraditório e ampla defesa aos administrados.

O procedimento enseja em uma decisão administrativa, que poderá servir de base para a própria defesa do administrado, como instrumento de proteção a seus bens e a sua liberdade. Neste contexto leciona Egon Bockmann Moreira¹³:

Só terá fundamento de validade a execução de ato atentatório à liberdade ou bens que esteja inserido em um processo. Veda-se que ato pontual e imediatamente auto-executório suprima liberdade ou bens do particular, que tem direito a processo prévio, revestido das demais garantias previstas na Constituição. Note-se que jamais se defenderia a retirada da presunção de legitimidade, imperatividade, exigibilidade e auto-executoriedade dos atos administrativos (ou eventual 'condição suspensiva' à sua concretização). Permanecem tais atributos, como condição de sobrevivência da Administração no cumprimento do interesse público posto à sua guarda.

Caso não observado o devido processo legal, o ato administrativo pode inclusive vir a ser anulado. Um procedimento em conformidade com os ditames constitucionais, permite ao Estado adentrar em juízo livre de ulteriores arguições de vícios, ou nulidade administrativa, sem ferir os preceitos constitucionais que Consagram o Estado Democrático de Direito.

Em dimensão material, do devido processo legal, também decorrem os princípios da razoabilidade e proporcionalidade. O primeiro quanto a adequação das normas jurídicas a realidade dos fatos que imponham certas condutas. Já a proporcionalidade se traduz como instrumento de solução de conflito entre normas, quando direitos semelhantes se chocam, devendo assim sopesar e observar qual deles se estabelece em conformidade Constitucional.¹⁴

Na seara Tributaria, além de compreender o contraditório e ampla defesa que garante o pleno exercício jurisdicional na esfera administrativa e judicial, o Devido Processo Legal também confere aos sujeitos principio do direito de petição e da universidade de jurisdição.¹⁵

No primeiro, há possibilidade do administrado questionar eventual pratica de ilegalidade ou abuso de poder, bem como requer o fornecimento de certidões e esclarecimento de situações de interesse pessoa. Já o segundo, assegura ao contribuinte, em caso de violação

¹² O devido processo legal deve ser compreendido como garantia formal e material em processos restritivos de direitos e à proteção a liberdade. Neste sentido Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino (2016, p.172), aduzem ainda que “deve ser assegurada ao indivíduo paridade de condições em face do Estado, quando este intentar restringir a liberdade ou o direito aos bens jurídicos constitucionalmente protegidos daquele”.

¹³ MOREIRA, Egon Bockmann. Processo administrativo. Princípios constitucionais e a lei nº 9.784/99. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 281.

¹⁴ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 187.

¹⁵ ABRAHAM, Marcus. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 129-130.

ou ameaça a direito, a possibilidade de restabelecimento deste.¹⁶ Ambas as garantias encontram-se expressamente fixadas no artigo 5º da Constituição Federal, respectivamente nos incisos XXXIV e XXXV.¹⁷

Destarte, o devido processo legal é um basilar constitucional que se pode dizer que se desdobra, ou menos esta relacionado com em uma serie de outros direitos e garantias fundamentais. Consoante assentado, para o exercício pleno do devido processo legal, há de se considerar e resguardar o contraditório e a ampla defesa. Assim translademos o estudo para o próximo tópico.

2.4 CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA

O ordenamento jurídico como um todo deve estar em consonância com os direitos e garantias concebidas pela Carta Magna, e isto não é diferente no Direito Tributário, o qual tem como um dos seus princípios basilares o exercício do contraditório e ampla defesa.

Neste sentido, a Constituição Federal de 1988, garantiu que *“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”*¹⁸

É um princípio que prima do devido processo legal, em que se assegura que os atos praticados pela Administração Estatal devem ser eficazes, validos e completos, o qual permita ao administrado o direito de defesa.

O contraditório é o direito a ter ciência e de se manifestar acerca dos atos processuais, enquanto a ampla defesa, corresponde ao direito de defesa com todos os meios e recursos a ela inerentes. A rigor, pode-se dizer que o contraditório está compreendido na ampla defesa.¹⁹

¹⁶ Idib., p. 130.

¹⁷ Constituição Federal art. 5º, inciso XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas :a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal; inciso XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/_ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 11 de agosto de 2019.

¹⁸ Ibid., art. 5º, inciso LV, CF/88.

¹⁹ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 24.

Com efeito, é garantido a todo e qualquer cidadão, administrativa e judicialmente, o direito de defesa. O contraditório ainda intui-se pelo exercício do cidadão administrado, a apresentação plena de defesa contra eventual abuso de direito, erro ou equívoco do Estado em face de seus Direitos. Nesta toada, à necessidade de que a parte tenha ciência do que conteúdo do processo ou procedimento para que se posicione, positiva ou negativamente, haja vista que fere o princípio do contraditório qualquer previsão legal que impeça ao indivíduo de ter conhecimento de certos fatos jurídicos, e instrumentalizar de defesa em face destes.²⁰

A ampla defesa, por sua vez, ainda assegura ao administrado, que já possui as prerrogativas da garantia do contraditório, a possibilidade de agir através de todas as defesas acessíveis, nesta, apresentado os elementos que julgar imprescindível a elucidação da verdade.

Neste sentido, leciona o mestre José Afonso da Silva²¹:

O devido processo legal entra agora no Direito Constitucional positivo com um enunciado que vem da Carta Magna inglesa: ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal (art. 5º, LIV). Combinado com o direito de acesso à Justiça (art. 5º, XXXV) e o contraditório e a plenitude de defesa (art. 5º, LV), fecha-se o ciclo das garantias processuais. Garante-se o processo, e “quando se fala em „processo“, e não em simples procedimento, alude-se, sem dúvida, a formas instrumentais adequadas, a fim que a prestação jurisdicional, quando entregue pelo Estado, dê a cada um o que é seu, segundo os imperativos da ordem jurídica. E isso envolve a garantia do contraditório, a plenitude do direito de defesa, a isonomia processual e a bilateralidade dos atos procedimentais conforme autorizada lição de Frederico Marques.

Assim, o contraditório compreende não somente uma garantia formal de manifestação, mas um liame da segurança jurídica e do próprio Estado Democrático de Direito, no qual as partes podem, inclusive, influenciar no resultado útil do processo. Neste sentido, leciona Didier Junior²²:

Não adianta permitir que a parte simplesmente participe do processo. Apenas isso não é o suficiente para que se efetive o princípio do contraditório. É necessário que se permita que ela seja ouvida, é claro, mas em condições de poder influenciar a decisão do órgão jurisdicional

²⁰NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Manual de direito processual civil – volume único. 8ª Edição. Salvador: JusPodivm, 2016, p 206.

²¹SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional. 27. Ed. Malheiros, 200, p. 431-432.

²²DIDIER, Jr. Fredie. *Curso de Direito Processual Civil: Teoria Geral do Processo e Processo de Conhecimento*. 9. Ed Salvador: JusPodivm, 2017, p. 92.

Se não for conferida a possibilidade de a parte influenciar a decisão do órgão jurisdicional- e isso é o poder de influência, de interferir com argumentos, ideias, alegando fatos, a garantia do contraditório estará ferida. É fundamental perceber isso: o contraditório não se efetiva apenas com a ouvida da parte; exige-se a participação com a possibilidade, conferida à parte, de influenciar no conteúdo da decisão.

Nesta toada, o contribuinte, enquanto sujeito passivo da obrigação tributária, deve em regra, participar do procedimento administrativo de constituição do crédito tributário, sob pena inclusive de cerceamento de defesa, o que não somente torna possível a anulação do processo administrativo como do judicial. Assim, é imperioso ainda que adentremos nos desdobramentos do princípio do contraditório, conforme veremos no próximo tópico.

2.5 CONTRADITÓRIO PRÉVIO E NÃO SURPRESA

O Código de Processo Civil, em íntegra conformidade com a Carta Magna, assegurou aos indivíduos a garantia do exercício do contraditório e ampla defesa.

Consoante cediço, tanto no processo judicial como no procedimento administrativo, deve-se oportunizar ao indivíduo o exercício do contraditório e ampla defesa em consonância com o devido processo legal. Não obstante, surge daí o direito subjetivo do indivíduo de não ser surpreendido com decisões ou atos arbitrários, desconhecidos por este.

Neste esteio, Cassio Scarpinella Bueno²³, argumenta que o art. 10, do Código de Processo Civil, aplicando e desenvolvendo o que se pode extrair do art. 9, objetiva evitar as chamadas “decisões-surpresa”, ou seja, “aquelas decisões proferidas pelo magistrado sem que tenha permitido previamente às partes a oportunidade de influenciar sua decisão” e ainda, “sem permitir a elas que tivessem conhecimento de que decisão como aquela poderia vir a ser proferida”.

No âmbito processual, é a Carta Magna que emana garantia da não surpresa, ao preconizar no artigo 93, inciso IX que “todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes,

²³ BUENO, Cassio Scarpinella. Manual de Direito Processual Civil: inteiramente reestruturado à luz do Novo CPC, de acordo com a Lei n. 13.256, de 4/2/2016. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 100.

em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação”.

Preconiza ainda no artigo 131, que o Juiz ao proferir as decisões devem indicar os motivos de seu convencimento. Esta garantia deve ser observada inclusive nas decisões proferidas de ofício, haja vista o dever de informar as partes qual determinações irá exercer, permitindo uma breve interferência desta por exercício do contraditório, com esclarecimento judicial.²⁴

Para além dos preceitos Constitucionais²⁵, o contraditório encontra-se devidamente assentado no Código de Processo Civil de 2015, ao fixar as regras processuais e vincular não somente as partes, mas também o Estado-Juiz. Vejamos alguns dispositivos:

Art. 7º É assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório.

Art. 9º Não se proferirá decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida.

Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

Art. 110. O juiz decidirá a lide nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte.

Parágrafo único. As partes deverão ser previamente ouvidas a respeito das matérias de que deve o juiz conhecer de ofício.

Art. 329. O autor poderá:

(...)

II - até o saneamento do processo, aditar ou alterar o pedido e a causa de pedir, com consentimento do réu, assegurado o contraditório mediante a possibilidade de manifestação deste no prazo mínimo de 15 (quinze) dias, facultado o requerimento de prova suplementar.

Art. 373. (...)

§ 1º Nos casos previstos em lei ou 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.

²⁴ NUNES, Dierle, et al. Curso de direito processual civil: fundamentação e aplicação. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p 82.

²⁵ O contraditório e ampla defesa como garantia fundamental, emana da Carta Magna, em seu artigo 5º, inciso LV, que estabelece: “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”.

A vedação a decisão-surpresa possui resguardado nas questões de direito processual ou material, na qual o magistrado pode conhecer de ofício fatos não suscitados pelas partes, com concessão à parte acometida o direito de resposta, para que nesta possa fundamentar sua decisão, seja mediante o conhecimento do mérito ou plano processual, devendo previamente convidar ambas as partes para se posicionarem, a exceção de manifesta desnecessidade.²⁶

Com efeito, não pairam dúvidas quanto ao espírito do Código de Processo Civil vigente, que ao delinear os ditames do processo, inclinasse diversas vezes a assegurar o direito do contraditório e vedação à decisões surpresas. As partes têm de ser ouvidas, todas as vezes que o procedimento influir em seus direitos.

Destarte, os intentos principiológicos do direito constitucional tributário, asseguram uma serie de garantias à relação jurídica entre o Fisco e o Sujeito Passivo da obrigação, e são de suma importância para atuação da Fazenda Publica no âmbito da execução fiscal, que é o seio do presente estudo.

Assim, os precípuos que envolvem a relação jurídica tributária devem orientar a relação jurídica tributaria desde os primórdios do seu nascimento até a sua exigência em litigio, sob pena de violação a preceitos Constitucionais. Nesta toada, iniciaremos o próximo capítulo nos debruçando sobre os entornos do procedimento administrativo e do processo judicial.

2.6. DA LEGALIDADE

Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei,²⁷, eis o preceito Constitucional que rege o Estado democrático de Direito. O princípio da Legalidade.

A Legalidade é a base do Estado de Direito e emerge no Direito Tributário atribuindo a Administração Publica certas condições e limitações na atuação Fiscal, para que esta, ao exigir as obrigações dos administrados, observe estritamente os limites preestabelecidos em lei. Nesta senda Hugo Machado de Brito leciona que:

²⁶ LEBRE, José de Freitas. Introdução ao processo civil: conceito e princípios gerais à luz do código revisto. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, p. 103.

²⁷ Cf. Art. 5º, II, da CF/88. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/_ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 05 de agosto de 2019.

O princípio da legalidade pode ser entendido em dois sentidos, a saber: (a) o de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam; (b) o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o fisco e os contribuintes.²⁸

Com efeito, a legalidade tributária é o liame da relação jurídica tributaria, sendo o mais importante limitador do Poder Legislativo e Executivo, estabelecendo uma necessidade de uma cominação legal que transforma a relação tributária em relação jurídica à eximindo de consistir em um mero arbitrio. Noutros termos garante-se aos sujeitos passivo a existência de lei para que autorize a exigência obrigacional e em ainda condicionada a certos termos.

É a legalidade que delimita a criação e a majoração de tributo. Assim preceitua a Carta Magna, em seu artigo 150, inciso I. A legalidade é integrada aos princípios da anualidade, da anterioridade, da espera nonagesimal, da tipicidade, irretroatividade, eficácia da lei complementar, ambos previstos expressamente na carta Magma²⁹,

No que tange a anualidade a eficácia de lei nova condiciona-se ao exercício seguinte a sua publicação, enquanto que a espera nonagesimal os efeitos passam a ser produzidos após 90 dias da publicação. A tipicidade, por sua vez, é exigência de previsão legal expressa da materialidade obrigacional tributária. A irretroatividade, por sua vez, veda que lei nova alcance fato pretérito. E, por fim, a eficácia da Lei complementar, que condiciona a instituição de tributos mediante lei complementar, no que tange as normais gerias do Sistema Tributário.³⁰

Há ainda um impedimento à utilização de tipos abertos, de conceitos jurídicos indeterminados, a vedação a norma tributaria em branco, que apenas considere dados fáticos simples, que em análise sistemática, protegem o contribuinte de uma eventual abuso de direito por parte do Estado no uso de suas competências Fiscais.³¹

É imperioso asseverar ainda que é com a permissa Constitucional que o Código Tributário Nacional, embora anterior a Carta Magna, prescreve as normas gerais que permeiam os entornos da relação jurídica tributaria entre Fisco e Contribuinte, como por

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

²⁹ BRITO, Edvaldo. Direito tributário e constituição: estudos e pareceres .1. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 71.

³⁰ Ibid., p. 71.

³¹ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 131-132.

exemplo, quando define quem será o sujeito passivo da obrigação Tributaria e quem será o responsável.

No seu artigo 146 a Carta Magna prevê que a Lei complementar, iria dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre, definição de tributos e de suas espécies, bem como, os respectivos fatos geradores, bases de cálculo, contribuintes, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributárias. Isto significa que tais disposições, via de regra, não poderiam ser regulamentadas por Lei ordinária.

Contudo, é imperioso asseverar que, muito embora o CTN, seja lei ordinária, este fora recepcionado pela Carta Magna como se lei complementar fosse, eis que se trata da teoria da recepção, com fundamento no artigo 34, paragrafo 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitória, na qual todas as normas jurídicas em vigência anteriores a constituição e que estejam em constância com o ordenamento, serão absorvidas pelo sistema jurídico vigente, sendo norma valida e aplicável.

Destarte, a Carta Magna reservou um capitulo inteiro ao Sistema Tributário Nacional, fixando regras, que além de delimitar o principio da legalidade, tratou ainda de seus desdobramentos, ao fixar a competência, ao definir as limitações ao poder de tributar, prevendo os contornos do Sistema Tributário.

Ademais, não há como tratar da relação jurídica tributária sem considerar os preceitos constitucionais que delineiam a relação obrigacional entre o sujeito passivo e o Estado. Daí que, com outorga e em obediência a Carta Magna, o CTN dispõe sobre os liames da obrigação Tributária. Neste esteio, realizada a breve análise aos precípuos do Direito Tributário, passemos ao exame do próximo capitulo, no qual nos debruçaremos sobre a relação jurídica tributaria.

3 SUJEIÇÃO E RESPONSABILIDADE PASSIVA, LANÇAMENTO, PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO E EXECUÇÃO FISCAL

3.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

O processo administrativo fiscal, enquanto garantia Constitucional, reserva-se a proteção dos bens Estatais, em nosso caso os tributos, assim como à efetividade do direito de proteção aos contribuintes, para assegurar o devido processo legal, e por conseguinte a ampla defesa e contraditório, em constância com o art. 5º, incisos LIV e LV, da Carta Magna, ante qualquer obrigação tributária, atendendo ao controle da legalidade e apuração da responsabilidade e entornos do lançamento tributário.

A Fazenda Pública, nos atos de fiscalização, interpreta a legislação tributária e os fatos ocorridos na vida real, passíveis de incidência da norma. Assim, cumpre o devido processo legal, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa. É neste aspecto que, via de regra, se torna essencial à necessidade do procedimento administrativo. A exigência do tributo pode implicar na redução do direito de propriedade privada dos indivíduos. Daí, como medida de segurança jurídica, a Carta Magna prescreve, no seu art. 5º, LIV, que *ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal*.

O poder de impor as obrigações tributárias, não pode ser um ato auto-executivo, plenamente compulsório sem qualquer contrapartida. Assim a Carta Magna estabelece não somente limitações à atuação do poder Estatal, como confere e assegura aos particulares o direito de defesa, seja na seara administrativa ou judicial, como discorreremos ao longo do presente capítulo.

Destarte, o presente trabalho tem por enfoque a possibilidade de alteração da sujeição passiva processual no curso das execuções fiscais, e, após breve análise sobre os princípios que orientam o direito material e processual Tributário, torna-se imperioso ainda nos debruçamos sobre a sujeição e responsabilização passiva obrigacional, e precipuamente o procedimento administrativo e o processo judicial.

3.2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

3.2.1 Sujeição Passiva: Contribuinte e Responsável Tributário

O sujeito passivo da obrigação tributaria é aquele que fez nascer à obrigação, praticando o fato gerador da incidência tributaria. Entretanto, há ainda aqueles que por determinação legal, ou mediante a ocorrência de determinada situação, tornam-se responsáveis tributários, podendo responder a obrigação no lugar do contribuinte ou ainda juntamente com este.

A sujeição passiva, em especial a sujeição “indireta”, é um dos campos mais complexos do Direito Tributário. Pois, apesar da Constituição, ao apontar as regras-matrizes da incidência tributaria, é dever da lei indicar, de modo expresse, quem são os sujeitos,³² conforme preceitua a Carta Magna nos artigos 146, inciso III, 150, paragrafo 8º e 155, inciso XII.

Neste sentido, estabelece o Código tributário Nacional:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - **contribuinte**, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - **responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

(grifou-se)

O contribuinte, é o sujeito passivo direto, é a pessoa jurídica ou física, com relação de natureza, direta, pessoal e econômica, que constitui o fato gerador obrigacional. É aquele que possui responsabilidade originaria, que participou diretamente de fato imponible beneficiando-se economicamente. Já o responsável é o sujeito que possui obrigação decorrente da lei, e diferente do contribuinte não possui relação de natureza direta, pessoal e econômica com a constituição do fato gerador. É, por sua vez, o responsável indireto, com responsabilidade decorrente da lei, que objetiva facilitar a arrecadação tributária.³³

Não obstante, a natureza da relação jurídico-tributaria, faz com que obrigações de natureza contratuais não possam ser impostas ao fisco com objetivo de alterar a sujeição passiva legal, conforme assenta o art. 123 do Código tributário Nacional. Por exemplo, o que ocorre com o contrato de locação de bens imóveis, nos quais, usualmente, é inserida cláusula

³² COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.120.

³³ SABBAG, 2017, p. 989.

impondo ao locatário o dever do pagamento do IPTU. Tal cláusula somente possui validade entre as partes contratantes, logo, havendo inadimplência, o Fisco exigirá o tributo do contribuinte, que é o proprietário do imóvel e não do locatário.³⁴

Destarte, distinguida a sujeição passiva enquanto contribuintes e responsáveis, passemos a análise acerca das possibilidades de responsabilidade tributária de terceiros.

3.2.2 Responsabilidade por Substituição e por Transferência

Consoante cediço, a obrigação tributária deve ser exigida do sujeito que pratica o fato gerador. Assim, este se torna o sujeito passivo direto, o contribuinte. Entretanto, a Administração Pública, pode exigir a obrigação de um terceiro responsável. Este por sua vez, é o sujeito passivo indireto, mais especificamente o responsável tributário.

Jose Eduardo Sores de Melo leciona que:

A substituição de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte. O substituto tem que decorrer naturalmente do fato imponible, da materialidade descrita (hipoteticamente) na norma jurídica, não podendo ser configurado por mera ficção do legislador. Deve inserir-se em uma realidade do sistema jurídico, permeada pelos princípios da segurança, certeza e do direito de propriedade, uma vez que o patrimônio das pessoas só pode ser desfalcado por fatos efetivamente realizados, e que contenham ínsita a capacidade contributiva.³⁵

O Código tributário Nacional, no título II, Capítulo V, nos apresenta um liame acerca da responsabilidade tributária em quatro seções. A seção I, art. 128, refere-se as disposições gerais, a seção II, arts. 129 a 133 demandam a respeito da responsabilidade dos sucessores, a seção III, arts. 134 e 135, dispendo sobre a responsabilidade de terceiros e a seção IV arts. 136 a 138, sobre a responsabilidade por infrações. Assim, sem esgotar as possibilidades acerca da responsabilidade a tributária, o CTN, estabeleceu duas hipóteses de responsabilidade, a por transferência e a por substituição.³⁶

A responsabilidade por substituição ocorre quando o responsável, substituto tributário, ocupa o lugar do contribuinte, o substituindo desde a ocorrência do fato gerador, de tal

³⁴ COSTA, Regina Helena, 2014, p.121.

³⁵ MELO, José Eduardo Soares. Curso de direito tributário. 2003 8. ed., p. 201.

³⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012, p. 627.

maneira, que desde o nascer da obrigação, o responsável já possui a condição de sujeito passivo.³⁷ Desta forma, a substituição tributária têm por função arrecadar tributo em razão do Estado.

Já a responsabilidade por transferência se dá com a ocorrência de um fato ulterior ao nascimento da obrigação, que por disposição normativa, transmite à sujeição passiva a terceiro. Logo, ao contrário da responsabilidade por substituição, há mudança na sujeição passiva em momento ulterior, não sendo o contribuinte ignorado. A responsabilidade do contribuinte pode ser excluída ou ainda atribuída supletivamente, através da responsabilidade por solidariedade dos sucessores e terceiros.³⁸

A responsabilidade por solidariedade ocorre quando há diversos devedores solidários respondendo por uma mesma obrigação tributária, que pode ser legal ou natural. No que tange a esta ultima, se dá quando há pessoas com mesmo interesse na constituição do fato gerador. Por exemplo, quando há coproprietários de um bem imóvel, ambos são os sujeitos que em conjunto deram causa a ocorrência do fator gerador do IPTU, logo são devedores solidários.

Assim dispõe o Código tributário Nacional³⁹:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei

Ademais, é imperioso ressaltar, que nos termos do parágrafo único do mesmo artigo, a solidariedade não comporta benefício de ordem. Isto significa que a Fazenda Pública pode exigir o cumprimento da obrigação em sua totalidade de qualquer dos coobrigados, os quais, por sua vez, podem apenas requerer o ressarcimento do que não competia a sua cota parte mediante ação regressiva contra o outro coobrigado.

Neste sentido, importante frisar que embora a Lei 8.245/91, conhecida como lei do inquilinato, disponha em seu art. 22, inciso VII e VIII⁴⁰, que o locador é obrigado a pagar os

³⁷ FARIA, Luiz Alberto Gurgel; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional comentado. 4. ed. São Paulo: RT, 2007, p. 603.

³⁸ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 989.

³⁹ BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm>. Acesso em 30 de agosto de 2019.

impostos e taxas, ou mesmo caso tal obrigação esteja estipulada em clausula contratual, tal disposição é ineficaz em face da primazia da legalidade no Direito tributário, haja vista que cabe a lei complementar dispor sobre a sujeição passiva.

Não atoa o CTN determinou que as convenções particulares, acerca da responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Viola o princípio da legalidade tributaria a Lei do inquilinato definir a sujeição passiva. Assim, havendo disposição de responsabilização tributaria contratual, poderia o locatário ingressar com ação de regresso, com espeque no Código Civil.

Assim, o Código tributário Nacional, nos artigos a 129 a 133 e parágrafos seguintes, estabelece ainda que os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Não obstante, o artigo 130, inciso II, CTN, estabeleceu que os adquirentes são pessoalmente responsáveis pelos bens adquiridos. Esta se insere na seção específica que versa sobre Responsabilidade por sucessores, mas também no mesmo Capítulo que trata da responsabilidade tributária de terceiros (arts. 134 e 135 do CTN) e responsabilidade por infração (arts. 136 a 138), o que em interpretação sistemática da norma, pode-se considera que a responsabilidade prevista pelo art. 130 do CTN é solidária.

Logo, aquele que adquire bens imóveis, além de se tornar o contribuinte dos débitos que recaem sobre o imóvel, do momento de sua aquisição em diante, são também responsáveis pelos débitos anteriores a sua aquisição, noutros termos, são devedores solidários do alienante, no período em que este ultimo detinha a condição de contribuinte.

No que tange a responsabilidade por sucessão, é a que decorre por *causa mortis*, em razão o falecimento do devedor originário, transferindo a responsabilidade para seus herdeiros, ou por ato *inter vivos*, com transmissão de bens imóveis e móveis, transmissão de estabelecimento comercial, industrial ou profissional e a decorrente de fusão, incorporação, transformação ou cisão.

⁴⁰ BRASIL. Lei 8.345 de 18 de Outubro de 1991. Dispõe sobre as locações dos imóveis urbanos e os procedimentos a elas pertinentes. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18245.htm>. Acesso em 02 de setembro de 2019.

A responsabilidade de terceiros que não se vincula a transmissão patrimonial, mas em razão de disposição legal ou contratual, é do terceiro que possui o dever de cuidado, quando na impossibilidade do devedor originário efetuar o pagamento, ou na omissão deste. Por exemplo, dos pais pelos tributos pelos filhos menores, do inventariante pelos tributos devidos ao espólio, dentre outras hipóteses elencadas no artigo 134 do CTN.

Note-se, que nestes casos o devedor principal continua sendo o contribuinte, mas em razão da omissão ou impossibilidade deste a lei atribui uma responsabilidade solidária de terceiros. Neste sentido leciona Luciano Amaro aduz que:

A figura do terceiro responsável (como iremos particularizar no exame da disciplina da responsabilidade no Código Tributário Nacional) nem sempre surge no próprio momento em que o fato gerador se realiza. Nos casos de responsabilidade por sucessão, o liame do sucessor com o fato gerador da obrigação dá-se por causa do evento sucessório. Por exemplo, “A”, falecido, era devedor, na condição de contribuinte, do imposto de renda; “B”, herdeiro de “A”, é sujeito passivo, na condição de responsável, da obrigação porventura não satisfeita por “A”; há, aí, uma relação indireta (via herança) entre o responsável e o fato gerador (renda auferida por “A”). Inexistente a herança, por decorrência não haverá responsabilidade de sucessor.⁴¹

O artigo 135 do CTN, também aponta como responsáveis os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, os mandatários, prepostos e empregados e os elencados no artigo 134, pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Há ainda o enunciado sumular 435 do STJ⁴², em que “presume-se dissolvida irregularmente à empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”, ou seja, a responsabilização destes, não excluindo o devedor originário, no caso a pessoa jurídica.

O art. 135 do CTN suprime a “solidariedade” e a “subsidiariedade” do art. 134. A responsabilidade se transfere de forma íntegra para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade torna-se pessoal, plena e exclusiva dos terceiros, isto quando eles agirem com manifesta má-fé contra aqueles que representam. Assim quando

⁴¹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 222.

⁴² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 435. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=%28sumula%20adj1%20%27435%27%29.sub.#TIT1TEMA0>>. Acesso em 02 de setembro de 2019.

constatada a prática de ato ou fato decorrente do excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto⁴³.

Destarte, considerações acerca da sujeição passiva tributaria assentadas, passemos agora a análise do lançamento e procedimento administrativo realizado pela Fazenda Pública em sua atuação, esta que é regida pelos princípios anteriormente debatidos e o prisma da relação jurídico tributaria.

3.3 LANÇAMENTO E PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO

Segundo Hugo de Brito Machado⁴⁴, o processo administrativo Fiscal pode ser depreendido como um conjunto de atos administrativos propenso a apuração, pela Administração Fiscal, de determinada situação jurídica relativa à relação fisco-contribuinte, e ainda, em sentido mais restrito, se assentaria numa espécie do processo obstinado à decisão administrativa sobre um conflito a respeito da exigência, ou não, de um crédito tributário.

Há de se ressaltar que o processo administrativo fiscal encontra fundamento no art. 5º, inciso LV da Carta Magna, no Código Tributário Nacional(CTN) e na legislação específica de cada ente. No que tange a União, há o Decreto 70.235/72 e a Lei 9.784/99, os demais entes regem-se mediante legislações próprias.

Assim, enquanto Lei que estabelece os parâmetros de natureza geral à legislação tributaria o Código Tributário Nacional em seu artigo 196, dispõe que “a *legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.*”

Neste sentido, assenta Regina Helena (2014, p. 242) que o procedimento administrativo “é aquele que versa sobre litígio deduzido na via administrativa, referente a qualquer uma dessas relações de direito material, pelo que os litígios versarão sobre exigência de tributo, de cumprimento de obrigação acessória ou impugnação relativa à imposição de sanção tributária”.

⁴³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro: forense, 2009, p. 668.

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Mandado de Segurança em Matéria Tributária. São Paulo: RT, 2010. p. 307.

Marcus Abraham (2018, p. 413), por sua vez, leciona que:

O processo administrativo fiscal caracteriza-se por ser “bilateral” e, embora não possua a figura do “juiz” e os requerimentos e impugnações do contribuinte sejam apreciados pela própria Administração Tributária, esta atuará de maneira vinculada à lei e pautada pelos princípios da Administração Pública (art. 37, CF/88), razão pela qual seus atos e decisões são considerados imparciais e impessoais.

Não obstante, o professor Eduardo Sabbag⁴⁵ aduz que a ocorrência do fato imponible, como fato concreto, da vida real, descrito na norma, ensejaria o nascimento da obrigação tributária. Assim, ocorrendo à constituição do liame obrigacional, seria possível se falar em quantificação da obrigação tributária por meio do lançamento.

Segundo o mestre Edvaldo Brito⁴⁶ o fato gerador da obrigação tributária é um acontecimento social que a ordem jurídica, através da categoria lei, atribui o efeito de fazer nascer para uma pessoa o dever jurídico de pagar um tributo e a correlata prerrogativa de ser exigido o seu cumprimento pelo sujeito pretensor.

Assim, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, na qual ocorrendo a situação no mundo dos fatos, este se subsumi a norma tributaria. Após apurada a ocorrência do fato gerador, o Estado-Fisco efetua o lançamento tributário⁴⁷, e então notifica o contribuinte, constituindo o credito, para que este efetue o pagamento ou o impugne. O contribuinte pode também manter-se silente, o que ensejará no Direito a Fazenda Publica de se valer da tutela jurisdicional, ingressando com a execução fiscal.

Para cada tipo de pretensão de natureza tributária, o contribuinte pode demandar uma espécie de procedimento, desde impugnar um lançamento tributário que entenda irregular ou ilegal, recorrer de uma decisão administrativa desfavorável, até realizar pedidos desprovidos de litigiosidade como, por exemplo, a restituição ou compensação, o parcelamento, a adoção

⁴⁵ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário . 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1048.

⁴⁶ BRITO, Edvaldo. Direito tributário e constituição: estudos e pareceres .1. ed. – São Paulo: Atlas, 2016, p. 105.

¹¹ Hugo Machado de Brito (2017, p. 114), leciona que “se o motivo de fato não tiver pertinência com o motivo legal, a consequência é a nulidade. Enfim, o lançamento é uma atividade administrativa vinculada e, então, a lei é quem determina seu conteúdo, modo, tempo e forma para o seu cometimento. Assim, preso ao enunciado da lei, em todas as suas especificações, esse procedimento somente pode ser alterado, qualquer que seja o seu estágio, nos precisos termos do previsto no art. 145, observadas, obviamente, as restrições do parágrafo único do art. 149, ambos do Código Tributário Nacional.

de um regime especial para suas obrigações acessórias, fazer consultas fiscais e até mesmo uma denúncia espontânea.⁴⁸

Ao constituir a obrigação tributária pelo fato gerador, a dívida tributária passa a existir, no entanto o crédito ainda será ilíquido e inexigível, e com o procedimento de lançamento, o crédito tributário se tornará líquido, certo e exigível.⁴⁹

O procedimento do lançamento envolve um conjunto de atos a serem realizados pela Administração Pública, como conhecer a ocorrência do fato gerador, calcular o valor do tributo devido, identificar o sujeito passivo, verificar a incidência de sanções, para então concluir com o ato do lançamento propriamente dito. Assim, a constituição do crédito tributário decorria deste ato final de natureza constitutiva com a notificação ao contribuinte.⁵⁰

Em regra, o contribuinte precisa ser notificado quanto ao lançamento do crédito tributário, tanto para fins de ciência como de constituído. Nesta senda, Leandro Paulsen⁵¹ aduz que:

A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte – que é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução compulsória através de Execução Fiscal, e oponível a ele, que não mais terá direito a certidão negativa de débitos em sentido estrito.

Outrossim, é imperioso assentar a desnecessidade de instauração de procedimento administrativo, como por exemplo, a lavratura de auto de infração, no que tange os tributos sujeitos a lançamento de ofício⁵², como no caso do Imposto Predial e Territorial Urbano

⁴⁸ ABRAHAM, Marcus. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 414.

⁴⁹ Ibid., p. 228.

⁵⁰ Ibid., p. 231.

⁵¹ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário: completo. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 223.

⁵² O Código Tributário Nacional, Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que,

(IPTU), para notificar o sujeito passivo da obrigação tributaria. Nestes, a Fazenda Pública efetua o lançamento com base nas informações constantes nos cadastros Estatais, prestadas, pelo próprio contribuinte ou mesmo por terceiros.

Ocorre pois, que embora ainda resida na jurisprudência o entendimento minoritário de que seria necessário a instauração de um procedimento administrativo notificatório, o Superior Tribunal de Justiça, no caso do IPTU, firmou entendimento através do enunciado sumular 397, que “o contribuinte de IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço”. Assim, recebendo a notificação, o contribuinte pode cumprir a obrigação ou impugnar o lançamento efetuado⁵³.

Com efeito, quando se tratar de tributo sujeito a lançamento de ofício, com base em elementos cadastrais fornecidos ao Fisco pelo próprio constituinte, considera-se notificado o sujeito passivo através da simples entrega, em seu domicílio fiscal, do carnê de cobrança do tributo, sendo desnecessária instauração de auto de infração ou outro qualquer outro procedimento administrativo.

Por conseguinte, faz-se mister distinguir as modalidades de lançamento tributário, que, em consonância com o nosso Código Tributário Nacional, pode ser efetuado por declaração, por homologação ou de Ofício. No primeiro “o contribuinte fornece ao Fisco elementos para que apure o crédito tributário e o notifique para pagar o tributo devido”, o segundo quando “o contribuinte é quem apura e paga o tributo, cabendo ao Fisco simplesmente cancelar tal apuração quando a entenda correta, mediante homologação expressa ou tácita” e no terceiro e ultimo quando “realizado direta e exclusivamente pelo Fisco por determinação legal” ou quando o tributo não esteja submetido a uma das modalidades anteriores, ou no caso do contribuinte não tenha prestado as informações ou apurado e pago o tributo devido⁵⁴.

Assim, notificado o contribuinte e, portanto, constituído o credito, este pode exercer o direito do contraditório e ampla defesa apresentando impugnação ao lançamento, se for o

no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

⁵³ A penas a titulo exemplificativo, este foi o entendimento assentado no julgamento da apelação 1.0000.00.312645-5/000 pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais: A cobrança do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e da Taxa de Serviços Urbanos (TSU) é feita anualmente, não havendo necessidade de instaurar processo administrativo para cada contribuinte, bastando se valha a municipalidade das informações constantes da inscrição que o próprio contribuinte faz perante o cadastro municipal. Isto porque, tratando-se de tributo sujeito a lançamento direto ou de ofício, o processo administrativo somente se instaura se houver impugnação do contribuinte dentro do prazo previsto na legislação tributária municipal. TJMG. Apelação Cível nº 1.0000.00.312645-5/000, Rel. Des. Brandão Teixeira, Dj. 01/04/2003

⁵⁴ PAULSEN, Leandro. 2017, p. 252.

caso, ou pode efetuar o cumprimento da obrigação. Mantendo-se, e inexistindo causa suspensiva da exigibilidade do crédito, a Fazenda Pública poderá inscrever em dívida ativa. Neste sentido o Código Tributário Nacional estabelece que:

Art. 201. **Constitui dívida ativa tributária** a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, **depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.**(grifou-se)

Em concomitância, a Lei 6.830/80, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, reitera:

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

(...)

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

Logo ao apurar a existência do *debito* tributário a Fazenda Pública inscreve o contribuinte em dívida, emitindo a Certidão de Dívida Ativa – CDA. Esta, por sua vez, é o único título executivo extrajudicial elaborado pelo credor, o que se legitima em razão do atributo peculiar a todos os atos administrativos, que gozam da presunção e prerrogativas de que desfrutam⁵⁵.

Adendo necessário, é oportuno frisar que os atos da administração pública gozam da presunção de legitimidade, legalidade e veracidade⁵⁶. Presunção esta relativa, que pode ser ilidida pelo particular.

Maria Sylvia Di Pietro⁵⁷ destaca que “a presunção de legalidade abrange dois aspectos: de um lado, a presunção de verdade, que diz respeito à certeza dos fatos; de outro lado, a presunção da legalidade, pois, se a Administração Pública se submete à lei, presume-se, até prova em contrário, que todos os seus atos sejam verdadeiros e praticados com observância das normas legais pertinentes”.

⁵⁵ Costa, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4. ed. São Paulo : Saraiva, 2014, p. 191.

⁵⁶ Di Pietro, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 27. ed. - São Paulo: Atlas, 2014, p.206

⁵⁷ Ibid., p. 69.

Decorrente da presunção de legalidade, os atos da Administração Pública também gozam da presunção de legitimidade e veracidade. O primeiro refere-se à conformidade do ato com a lei, na qual se presumem, até prova em contrário, que os atos administrativos estão em observância da lei, enquanto o segundo é relativo aos fatos, no qual se presumem verdadeiros os fatos alegados pela Administração.⁵⁸

Neste mesmo sentido, Rafael Carvalho Rezende aduz ainda que:

A presunção de legitimidade e de veracidade dos atos administrativos é justificada por várias razões, tais como a sujeição dos agentes públicos ao princípio da legalidade, a necessidade de cumprimento de determinadas formalidades para edição dos atos administrativos, celeridade necessária no desempenho das atividades administrativas, inviabilidade de atendimento do interesse público, se houvesse a necessidade de provar a regularidade de cada ato editado etc. Trata-se, no entanto, de presunção relativa (*iuris tantum*), pois admite prova em contrário por parte do interessado.⁵⁹

Nesta toada, a certidão de dívida ativa goza de presunção de certeza e liquidez, com efeito de prova pré-constituída, e, como ato administrativo, pode ser ilidida mediante prova inequívoca apresentada pelo contribuinte ou terceiro. Tal presunção é conferida pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 204 e parágrafo único⁶⁰, bem como na Lei de Execução Fiscal, em seu artigo 3º e parágrafo único⁶¹.

A certidão de dívida ativa também deve conter todos os elementos descritos nos incisos de I a VI do parágrafo 5º do artigo 2º da Lei de Execuções Fiscais (LEF) e art. 202 do Código Tributário Nacional, e em caso de omissão, se não corrigido o vício e substituída a CDA, na fora do parágrafo 8º do mesmo artigo da Lei 6.830/80, poderá ser considerada nula, conforme determina o artigo 203⁶² do Código Tributário Nacional.

⁵⁸ *Ibid.*, p. 206-207.

⁵⁹ OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. Curso de Direito Administrativo. In__Atributos dos Atos Administrativos. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p.423.

⁶⁰ Lei 5.172/66 - Código Tributário Nacional, Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite. Brasil.

⁶¹ Lei 6.830/80 – Lei de Execução Fiscal, Art. 3º - “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.” BRASIL. Lei 6.830 de 22 de Setembro de 1908. Lei de Execução Fiscal. Disponível em <[Http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L6830.htm)>. Acesso em 15 de setembro de 2019.

⁶² CTN. Art. 203. “A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.”

Neste contexto, objetivando pacificar discussões acerca do que poderia ser modificado da Certidão de Dívida ativa após o ajuizamento da demanda executiva, o Superior Tribunal de Justiça editou o enunciado sumular 392, o que orientar que *“A Fazenda Publica 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”*.

Daí então o nosso objeto de estudo, que é a vedação imposta no enunciado quanto a modificação do sujeito passivo na certidão de dívida ativa no curso da execução fiscal, eis que, como já debatido nos parágrafos anteriores, o sujeito passivo deve ser notificado administrativamente para que possa exercer o direito de contraditório e ampla defesa. E, incluir um responsável tributário ou contribuinte no curso da ação, implica, de per si, em presunção de que este não compôs todo o procedimento anterior ao feito executivo.

Destarte, antes de adentrar no mérito da possibilidade ou não de modificação do sujeito passivo no curso das demandas executivas, é imprescindível compreender alguns pontos precedentes, como a própria execução Fiscal.

3.4 EXECUÇÃO FISCAL

Abordados os intentos precípuos, passaremos agora às breves considerações acerca do procedimento especial por meio do qual Fazenda Pública busca a satisfação de créditos tributários inadimplidos, que é a execução fiscal.

A execução fiscal é “uma espécie de processo de execução por quantia certa, fundado em título extrajudicial, através do qual se busca a prestação da tutela jurisdicional executiva”⁶³. Nesta, corresponde-se à Certidão de Dívida Ativa (CDA).

Diferente do título executivo judicial o título extrajudicial é um ato jurídico estranho a qualquer processo jurídico, no qual a lei processual toma como mero fato jurídico ao agregá-lo, uma eficácia executiva não negociada pelas partes, não inserida em negócio jurídico e

⁶³ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Processo Tributário. São Paulo: Atlas, 2017, p. 227.

que, ainda quando houvesse alguma disposição nesse sentido, teria sempre apoio na lei e não na vontade das partes”⁶⁴.

Outrossim, a execução fiscal possui procedimento específico, salvaguardado na Lei de Execuções Fiscais, Lei 6.830/80, e subsidiariamente o Código de Processo Civil. Contudo, ainda sobre a fonte normativa do processo executivo, leciona o mestre Edvaldo Brito que “a fonte normativa é formada a partir da Constituição que, formulando princípios e normas comuns, privilegia a disciplina de certas matérias, inclusive exigindo regulação no gabarito de lei complementar, por isso, no plano infraconstitucional, o ponto inicial há de ser o Código Tributário Nacional que agasalha, também, normas de rito.”⁶⁵

O procedimento da execução fiscal não visa solucionar um conflito entre as partes, mas sim satisfazer um direito certo e não cumprido. Não se esta mais entre duas partes que disputam entre si e um juiz terceiro imparcial que busca a verdade, mas diante de uma transferência de algo, na qual uma parte busca, e o juiz executa.⁶⁶

Em face da inadimplência tributária e inscrito o débito em dívida, a Procuradoria da Fazenda Pública, ingressa com a demanda executiva. O juízo, por sua vez ordena a citação do devedor, para no prazo de cinco dias, efetuar o pagamento, nomear bens para garantir o débito ou nomear bens para garantir a exação, mas, tendo sido oferecidos bens, a fazenda será intimada para indicar se aceita ou não a oferta.⁶⁷

O executado, sujeito passivo na obrigação, pode utilizar como meio de defesa, os embargos à execução, este disciplinado pela Lei 6.830/80, e supletivamente pelo Código de Processo Civil e a exceção de pré-executividade, admitida não somente pela Lei 6.830/80, como pela jurisprudência. O executado ainda pode ingressar com ações autônomas, ação declaratória, anulatória, Mandado de Segurança, que não são os meios usuais de defesa da execução fiscal, mas comportam meio de ilidir a exigência de cumprimento da obrigação.

Contudo ocorre que, alguns contribuintes além de não oferecerem garantias ao feito executivo, acabam por fraudar a execução fiscal. Como veremos, é recorrente nos casos de

⁶⁴ DINAMARCO, Cândido Rangel. Instituições de Direito Processual Civil: volume IV. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 746.

⁶⁵ BRITO, Edvaldo. Direito tributário e constituição: estudos e pareceres / Edvaldo Brito – 1. ed. – São Paulo: Atlas, 2016, p 186.

⁶⁶ CARNELUTTI, Francesco. Sistema de Direito Processual Civil. São Paulo: Classicbook, 2000, p 288.

⁶⁷ BRASIL. Lei 6.830 de 22 de Setembro de 1908. Lei de Execução Fiscal. Disponível em < [Http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L6830.htm)>. Acesso em

execuções que objetivam a cobrança de IPTU, que os executados, contribuintes, efetuam a transferência da propriedade do bem imóvel sob qual recaia a obrigação em cobrança, no curso da execução, ou antes mesmo dela, e as vezes sequer efetua o registro na certidão cartorial do imóvel. Destarte, passemos a análise no nosso próximo tópico.

3.4.1 Fraude à Execução Fiscal

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 185, determina que “*presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa*”.

Assim, após a inscrição em dívida é vedado ao contribuinte dispor de seus bens sem antes cumprir suas obrigações Fiscais, sob pena de desconsideração ou desconstituição do negócio jurídico eventualmente pactuado com terceiros ou mesmo de responsabilização deste. Nesse diapasão, em análise à regra insculpida no artigo 185 o Código Tributário Nacional, leciona Hugo de Brito Machado (2007, p. 261):

A presunção de fraude na alienação de bens é mais uma garantia do crédito tributário. Presume-se fraudulenta, diz o art. 185 do CTN, a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Nacional por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução. Assim, se alguém é devedor de tributo e vende ou por qualquer forma aliena algum bem depois de inscrito o seu débito tributário como dívida ativa, essa alienação se considera fraudulenta.

Antes da inscrição, é livre a alienação dos bens pelo devedor. Depois dela, ou os bens permanecem reservado para suprir as dívidas em discussão, ou prova a solvabilidade⁶⁸.

O cerne da questão é que muitos contribuintes começam a dilapidar o seu patrimônio, com objetivo de se eximir das obrigações tributárias. Compactuam inclusive com simulações⁶⁹ de negócios jurídicos, como a exemplo transferindo um bem imóvel sob o qual recai exações de débito do IPTU, que é uma obrigação *propter rem*.

⁶⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012, p. 790.

⁶⁹ Muitas vezes a pratica da simulação ocasiona a evasão fiscal, esta que concerne mediante a prática da fraude a lei. Neste sentido, Silva (1998, p. 759) preceitua que “a simulação resulta da substituição de um ato jurídico por outro, ou da prática de um ato sob aparência de um outro, como a alteração de seu conteúdo ou de sua data, para

A obrigação *propter rem*, por sua vez, é a aquela que recai sobre uma pessoa, por força de determinado direito real. Só existe em razão da situação jurídica do obrigado, de titular do domínio ou de detentor de determinada coisa.⁷⁰ É a que se realiza por certo sujeito, em razão de sua posse ou domínio, sobre coisa móvel ou imóvel. Por exemplo, disposto no art. 1.345 do Código Civil, a obrigação do proprietário do imóvel de pagar as despesas condominiais, vez que o adquirente do imóvel em condomínio edilício responde por tais débitos, que acompanham a coisa.⁷¹

Neste sentido, Rubens Gomes de Souza preleciona:

Sucessão é a hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor, em virtude do desaparecimento do devedor original: esse desaparecimento pode ser por morte do primeiro devedor (a obrigação se transfere aos herdeiros) ou por venda do imóvel ou estabelecimento tributado (a obrigação se transfere ao comprador).⁷²

Outrossim, são pessoalmente responsáveis o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos, o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação e o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão, conforme artigo 131, incisos I, II e III, do CTN.⁷³

esconder a realidade do que se pretende. Assim (por exemplo) a doação que se faz sob aparência de venda, a venda que se promove sob aspecto de um depósito ou a locação contratada sob modalidade de venda, revelam simulações, (que) indicam contratos que se realizam sob fingimento ou sob disfarce, escondendo a realidade dos verdadeiros contratos. Neste sentido o Código Civil, preceitua:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;(...)

⁷⁰ GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito civil brasileiro, volume 2 : teoria geral das obrigações. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.28.

⁷¹ TARTUCE, Flávio. Direito Civil: direito das obrigações e responsabilidade civil. 9. Ed. São Paulo: MÉTODO, 2014, p. 88.

⁷² SOUSA, Rubens Gomes de. “Compêndio de Legislação Tributária”, Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952, p. 93.

⁷³ Sobre as disposições da responsabilização dispostas nos incisos do artigo 131 do CTN, Regina Helena Costa (2014, p. 126) aponta que, “o inciso I cuida da sucessão concernente a outros bens, já que a relativa aos imóveis está disciplinada no art. 130. As hipóteses descritas nos incisos II e III tratam da responsabilidade do espólio, do sucessor a qualquer título e do cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus. No mais das vezes, é o espólio que arca com o pagamento dos tributos devidos pelo falecido, uma vez que a partilha ou a adjudicação

As convenções particulares, quanto à responsabilidade pelo pagamento dos tributos, são imponíveis contra a Fazenda Pública, nos termos do art. 123 do CTN. Assim, os créditos tributários referente ao IPTU, e nos demais impostos de natureza *propter rem* sub-rogam-se na pessoa do novo dono do imóvel, por força do quanto disposto no art. 130 do CTN, não havendo disposição legal quanto a necessidade de modificação da certidão de dívida ativa, caso esta já tenha sido constituída pela Fazenda Pública.

É imperioso destacar o julgamento, pelo Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática do art. 543-C, do CPC, em rito dos recursos repetitivos, ao julgar o REsp nº 1.141.990/PR, em 19/11/2010, quando firmou entendimento no sentido de que a súmula nº 375⁷⁴ do egrégio Tribunal, não se aplicaria em sede de execução fiscal. Logo, o registro da penhora não poderia ser condição para incidência do art. 185 do Código Tributário Nacional, e isto porque tal exigência, além de retirar a efetividade material do instituto, não possui previsão legal. Assim, com a nova redação conferida ao art. 185 do CTN pela Lei Complementar 118/05⁷⁵, o marco para a presunção da fraude é a inscrição em dívida ativa, e não mais a citação do devedor.

Nessa senda, o próprio STJ, ao julgar o REsp 1.141.990/PR, decidiu que, para análise da ocorrência de fraude à execução, há que se observar a data da alienação do bem, se a alienação é anterior à entrada em vigor da LC 118/05, presume-se em fraude à execução o negócio jurídico feito após a citação válida do devedor, caso a alienação seja posterior a ao vigor da redação inserida pela LC 118/03, considera-se fraudulenta se efetuada pelo devedor após a inscrição do crédito na dívida ativa.⁷⁶

Dessa forma, a alienação de bens pelo devedor inscrito em Dívida Ativa, quando ocorrida após a vigência da LC 118/05, por si só, gera presunção de fraude à execução, passível de ser reconhecida nos próprios autos do processo executivo fiscal, estando patente a

somente são julgadas mediante a apresentação de certidão negativa de débito fiscal (arts. 1.026 e 1.031, § 1º, CPC)”.

⁷⁴ Súmula 375 do STJ: O reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 375. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_33_capSumula375.pdf>. Acesso em 10 de setembro de 2019.

⁷⁵ BRASIL. Lei complementar 118 de 09 de fevereiro de 2005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp118.htm>. Acesso em 10 de setembro de 2019.

⁷⁶ Luciano Amaro (2004, p. 472) nos relembra que “se o sujeito passivo, tendo débito em execução, aliena bens ou rendas, a presunção legal de fraude torna ineficaz o ato praticado, não importando se o devedor o praticou a título oneroso ou gratuito.”

ocorrência da fraude, de modo que não é necessária a demonstração do *consilium fraudis*, uma vez que inaplicável a Súmula 375 do STJ às execuções fiscais.

Neste sentido, Eduardo Sabbag aponta que:

(...) o problema para o devedor que pretende, afoitamente, furtar-se da tributação por esses métodos artificiosos está na presunção de anulabilidade e ineficácia de tais ações, uma vez que o art. 185 do CTN já os considera fraudulentos em sua essência (presunção absoluta ou *juris et de jure*), não se admitindo prova em contrário. E a grande diferença entre a fraude contra credores do Direito Privado e a do Direito Tributário, prevista no art. 185 do CTN, é que, nesta última, desde que a dívida esteja inscrita em dívida ativa, haverá uma presunção absoluta, não se tendo necessidade de prova por parte da Fazenda Pública. Ocorre, portanto, uma inversão no ônus probante, que no Direito Privado recai sobre o credor e, no Direito Tributário, sobre o devedor.⁷⁷

Daí então, patente a fraude a execução, nos termos do artigo 185 do Código tributário Nacional, que já no artigo 116, paragrafo único, determina que a autoridade administrativa também possa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a objetivo de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Contudo é imperioso ressaltar ainda, que na forma do artigo 130 do CTN, os créditos tributários relativos a impostos que o fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.⁷⁸

Neste passo, estar-se ainda diante de uma possibilidade de responsabilização tributária de um terceiro, que independente de a execução fiscal poderia ou não vir a responder pela obrigação tributária enquanto sucessor responsável, com espeque no já supramencionado artigo 130 do Código tributário Nacional.

Assim, na hipótese de transmissão da propriedade de bem imóvel sob o qual recaia créditos tributários de IPTU, efetuada no curso da execução, ou mesmo depois da inscrição em dívida, o adquirente passa não somente a incorrer em fraude a execução insculpida no

⁷⁷ SABBAG. 2017, p.1.392.

⁷⁸ Regina Helena (2014, p. 125) aduz que o artigo 130 do CTN, “consagra a noção, normatizada pelo Código Civil, de obrigação *propter rem*, ou seja, aquela estabelecida em função de um direito de natureza real. Assim, a obrigação pertinente ao bem acompanha quem dele venha a ser titular.”

artigo 185 do CTN, como contrai para si a condição de responsável tributário, na forma do CTN.

Consoante cediça, é patente que, diante de uma situação em que há aquisição do bem, a Fazenda Pública é legitimada a requerer a cobrança dos tributos devidos, seja do alienante, seja do adquirente do imóvel, posto que a responsabilidade de ambos pelo pagamento do tributo é solidária, permitindo-se ao Estado-Fisco a praticidade e segurança do crédito tributário, em reforço à garantia de cumprimento da obrigação e à proteção ao erário.

Noutros termos, ocorrendo à alteração da titularidade da propriedade durante o ajuizamento da execução fiscal, e dependendo do caso, até antes mesmo dela, seria possível a inclusão na execução fiscal contra o adquirente, sem a necessidade de exclusão do alienante, ou a cobrança do débito de quem quer que seja (alienante ou adquirente), cabendo ao Fisco ajuizar, a seu critério de conveniência e oportunidade, contra um ou contra os dois devedores conjuntamente, cabendo o direito de regresso de um devedor contra o outro, se for o caso.

Nesta senda, e oportuno ressaltar o entendimento fixado pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais, no Acórdão; TJ-MG, Apelação Cível nº. 249585-1/00, prolatado em 25/06/2002, Relator Des. Brandão Teixeira. Vejamos um trecho:

Por estas mesmas razões, a execução fiscal pode ser proposta ou prosseguir, independentemente de emenda ou substituição da certidão de dívida ativa, contra os sucessores, porque nestes casos não há necessidade de realização de acerto algum para permitir a execução fiscal. Perante o fisco o adquirente do imóvel gerador dos tributos, sucessor do alienante, ocupa a mesma posição jurídica do devedor primitivo, independentemente da apuração de qualquer fato estranho ao acerto até então promovido. Cuida-se de situação líquida e certa, objetivamente criada pela própria lei (art. 130, do CTN e art. 677, parágrafo único, do CCB).

Com efeito, mesmo sem substituição da Certidão de Dívida Ativa, nada impediria que a execução fiscal possa prosseguir validamente contra o adquirente do imóvel, mesmo permanecendo consignado no título executivo o nome do antigo proprietário do imóvel. O fato de não promover alteração de Certidão de Dívida Ativa, não modificou o substrato do lançamento, que continua o mesmo, isto é, versando sobre o fato impositivo a titularidade da propriedade.

Contudo, o Superior Tribunal de Justiça editou o enunciado sumular 392, que alude também ao parágrafo 8º do artigo 2º da Lei de Execuções Fiscais, orientando no sentido de que “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”, e muitas vezes essa orientação tem sido aplicada nas instancias de 1º e 2º grau, de modo a impedir a responsabilização de terceiro, ou mesmo se tornado motivo de extinção de execuções fiscais. Assim, passemos a análise do próximo capítulo.

4 POSSIBILIDADE DE MODIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO NAS EXECUÇÕES DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO E O ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

4.1 CONSIDERAÇÕES AO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO

Consoante cediça, o presente estudo versa sobre os limites da vedação imposta no enunciado sumular 392 do Superior Tribunal de Justiça e os aspectos do redirecionamento da execução fiscal no que tange ao adquirente de bem imóvel sob qual recai créditos de IPTU. Não obstante, iniciaremos o presente capítulo abordando breves considerações ao IPTU para posteriormente adentrar nos aspectos do enunciado sumular.

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, desde sua instituição em 1946, sempre foi reserva da competência municipal, sendo de extrema importância para o ente enquanto fonte de recursos, além de constituir elemento de política urbana, pois gera cadastro de todos os imóveis prediais e territoriais em âmbito Municipal.⁷⁹

Trata-se de tributo sujeito a lançamento direto, sendo remetido ao contribuinte, já com o valor a ser pago especificado. É um imposto de natureza real, direto e, também proporcional, que tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido por lei, localizado na zona urbana, nos termos da carta magna, art. 156, I, e o Código Tributário Nacional, art. 32. Possui por base de cálculo o valor venal do imóvel, desconsiderando os bens móveis mantidos em caráter permanente ou temporário neste, para efeito de sua utilização, exploração, aforamento ou comodidade, cujas alíquotas são fixadas por lei Municipal.⁸⁰

O contribuinte do imposto é a pessoa física ou jurídica proprietária de bem imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título, consoante CTN. Não obstante, com a Emenda constitucional numero 29, o IPTU passou a ser progressivo em

⁷⁹ COSTA, Nelson Nery. Direito Municipal Brasileiro. 6.a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 302.

⁸⁰ Idib., p. 302.

função do valor do imóvel e ter alíquotas diferentes em razão da localização e o uso do imóvel⁸¹.

O IPTU, assim como o Imposto Territorial Rural (ITR), é imposto de natureza real, eis que se considera a propriedade de um imóvel isoladamente, e não riquezas que dimensionem a possibilidade atual de o contribuinte pagar tributo.⁸² Constituindo-se assim, como já mencionado em capítulos anteriores, uma obrigação *propter rem*, que noutro termos, é aquela estabelecida em função de um direito de natureza real.⁸³

Nesta toada, acerca das obrigações *propter rem*, leciona mestre Edvaldo Brito:

Aqui é que se encontra a caracterização da obrigação *propter rem* (em razão da coisa), portanto, ambulatoria porque o vínculo circula – onde for a coisa, aí estará, dentro dela [in rem] o direito de crédito e a respectiva prestação – sem que se possa reduzir essa situação à de imposto real, que consiste em uma outra, considerando que neste tipo de imposto a tributação recai sobre a propriedade do imóvel e não sobre o imóvel (a coisa).⁸⁴

Com efeito, quando o bem é transferido, a obrigação tributaria segue aquele que adquire a condição de titular da propriedade. Daí surge também a possibilidade da mencionada responsabilidade tributaria, na qual o terceiro adquirente poderá sub-rogar à obrigação que fora contraída pelo contribuinte, antigo proprietário do imóvel.

A Fazenda Pública dispõe de prazo para constituição e cobrança do crédito tributário, que são respectivamente a decadência e a prescrição. Nestas, nos termos do artigo 173 do CTN a Fazenda Pública possui cinco anos, contados a partir de três data: “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado e da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”⁸⁵

⁸¹ BRASIL. Emenda Constitucional n° 29 de 13 de setembro de 2000. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc29.htm#art3>. Acesso em: 20 de setembro de 2019.

⁸² PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 322.

⁸³ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 125.

⁸⁴ BRITO, Edvaldo. Direito tributário e constituição: estudos e pareceres. 1. ed. – São Paulo: Atlas, 2016, p. 771.

⁸⁵ Cf. incisos I, II e parágrafo único do CTN.

É oportuno relembrar que a constituição do crédito tributário, no que tange aos impostos sujeitos a lançamento direto, de ofício, se dá com a notificação do contribuinte. Logo, considerando o lapso decadencial e a transferência de bem imóvel, a Fazenda Pública, pode constituir o crédito de IPTU quando este não mais estiver na propriedade daquele contribuinte que praticou o fato gerador. Assim, a obrigação tributária precedente a aquisição do imóvel poderá recair, sobre o responsável tributário, adquirente do imóvel.

Noutra circunstância, o débito pode ter sido constituído em face do contribuinte, aquele que praticou o fator gerador. Contudo, estando o crédito exigível, e não tendo sido pago, como já assentado anteriormente, a fazenda pode exigí-lo mediante a proposição de execução fiscal, e, nos termos do artigo 174 do CTN, pelo prazo prescricional de 5 anos contados da constituição definitiva do crédito.

Assim, observado o lapso prescricional, se no momento da interposição da demanda executiva, o imóvel sob o qual recai a exação já tenha sido transferido a terceiro, a Fazenda Pública pode inscrever em dívida e ajuizar a demanda contra este terceiro responsável tributário. Isso significa que as obrigações tributárias adquiridas com aquisição da propriedade geram efeitos de natureza *ex tunc e ex nunc*, ou seja, efeitos regressivos e progressivos.

Noutros termos, considerando o lapso prescricional ou decadencial a exigência Estatal, em face dos débitos anteriores a aquisição da propriedade do imóvel sob o qual recaia a exação, o adquirente é o responsável tributário por solidariedade (efeito *ex tunc*), e quantos aos créditos originados desde a sua aquisição em diante, o adquirente é o contribuinte (efeito *ex nunc*). Tal efeito não implica na irretroatividade da lei tributária, eis que em análise sistema da legislação, afere-se tão somente a condição do sujeito enquanto contribuinte e ou responsável tributário.

Neste sentido, caso similar, acompanha a jurisprudência:

[...] 4. Os impostos incidentes sobre o patrimônio (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR e Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU) decorrem de relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência de fato imponible encartado, exclusivamente, na titularidade de direito real, razão pela qual consubstanciam obrigações propter rem, impondo-se sua assunção a todos aqueles que sucederem ao titular do imóvel. 5. Consequentemente, **a obrigação tributária, quanto ao IPTU e ao ITR, acompanha o imóvel em todas as suas mutações subjetivas, ainda que se refira a fatos imponíveis anteriores à alteração da titularidade do imóvel, exegese que encontra reforço na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão prevista nos artigos 130 e 131,**

I, do CTN [...] 6. O promitente comprador (possuidor a qualquer título) do imóvel, bem como seu proprietário/promitente vendedor (aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis), consoante entendimento exarado pela Primeira Seção do STJ, quando do julgamento dos Recursos Especiais 1.110.551/SP e 1.111.202/SP (submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC), são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU [...]. 7. É que, nas hipóteses em que verificada a ‘contemporaneidade’ do exercício da posse direta e da propriedade (e não a efetiva sucessão do direito real de propriedade, tendo em vista a inexistência de registro do compromisso de compra e venda no cartório competente), o imposto sobre o patrimônio poderá ser exigido de qualquer um dos sujeitos passivos ‘coexistentes’, exegese aplicável à espécie, por força do princípio de hermenêutica ubi eadem ratio ibi eadem legis dispositivo.⁸⁶(grifou-se)

Assim, a jurisprudência do STJ, firmou o entendimento que a responsabilidade tributária acompanha o imóvel, permitindo, noutros termos que o Fisco Municipal pode exigir o tributo tanto do contribuinte como do responsável adquirente. Isto em plena conformidade com as disposições do CTN.

Entretanto, é imperioso rememorar que no procedimento administrativo o contribuinte é notificado do lançamento tributário, este que por sua vez, é constituído através da atividade de apuração fiscal-estatal, como ocorrência do fato gerador, sujeição passiva, base de cálculo, bem como pelas informações prestadas pelo próprio contribuinte, constante no cadastro Estatal.

Constituído, exigível e não pago o crédito Tributário, a Fazenda Pública pode inscrever o sujeito passivo em dívida, daí então lavrada a CDA, que será o título executivo extrajudicial, gozando da presunção de certeza e liquidez, que irá lastrear a execução fiscal.

Consoante a Lei de Execuções Fiscais, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída até a decisão de primeira instância, e, nos termos da orientação sumular o Superior Tribunal de Justiça, a CDA poderá ser até a prolação da sentença de embargos a execução, quando se tratar de correção de erro material ou formal, sendo vedada a modificação do sujeito passivo da execução.

Diante este contexto surge a seguinte situação, e se após o ajuizamento da demanda executiva, o sujeito passivo transmite a propriedade do bem imóvel a terceiro, o executado, contribuinte, torna-se sujeito ilegítimo a compor a lide, ou, este permanece em sua devida condição? Seria possível incluir o responsável tributário na execução fiscal? Sendo possível,

⁸⁶ Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.073.846 Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, julg. 25/11/2009. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDecisao.asp?numDj=83&dataPublicacao=06/05/2015&incidente=4703709&capitulo=6&codigoMateria=2&numeroMateria=61&texto=5622120>>. Acesso em 30 de setembro de 2019.

seria necessário modificar a certidão de dívida ativa ou não? Seria necessário refazer o lançamento? E ainda, qual o objetivo e grau de alcance da vedação expressa na súmula 392 do STJ? Para debater tais circunstâncias e possibilidade, passemos ao estudo do próximo tópico.

4.2 SISTEMA DE PRECEDENTES

O Código de Processo Civil vigente assentou um sistema de uniformização das decisões dos tribunais. Assim, determinou que “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente” e que “os juízes e os tribunais observarão”, dentre outros institutos, “os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional”.⁸⁷

Nesta senda Jose Rogerio da Cruz Tucci, nos esclarece:

O fundamento desta teoria impõe aos juízes o dever funcional de seguir, nos casos sucessivos, os julgados já proferidos em situações idênticas. Não é suficiente que o órgão jurisdicional encarregado de proferir a decisão examine os precedentes como subsídio persuasivo relevante, a considerar no momento de construir a sentença. Estes precedentes, na verdade, são vinculantes, mesmo que exista apenas um único pronunciamento pertinente (precedent in point) de uma corte de hierarquia superior.⁸⁸

Assim, a uniformização estabelece um sistema de precedentes conduzindo os juízes e tribunais a seguirem o entendimento firmado pelos Tribunais Superiores. Neste interim, através da reunião de decisões diversas de um mesmo Tribunal Superior, este edita um pronunciamento delimitando um entendimento interpretativo do ordenamento pátrio em concomitância com determinados eventos ocorridos no mundo dos fatos, no caso as súmulas.

Ocorre que, nem sempre as situações passíveis de incidência da norma jurídica no mundo dos fatos se encaixam de maneira plena nas orientações jurisprudências, como no caso das súmulas, que são orientações, de per si, objetivas, mas, como estudaremos a seguir, podem guarnecer margens a dubiedades quanto a sua aplicação processual diante as inúmeras

⁸⁷ Cf. artigos 926 e 927 do CPC. BRASIL. lei 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 10 de outubro de 2019.

⁸⁸ TUCCI, José Rogério Cruz e. Precedente Judicial como Fonte do Direito. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 12-13.

circunstancias decorrentes da lei ou da omissão desta e dos fatos concretos, bem como pode ainda acabar sendo aplicada de maneira dissociada do seu real objeto.

Consideração assenta, discorramos agora sobre os entornos do enunciado sumular 392 do Superior Tribunal de Justiça.

4.3 SÚMULA 392 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Consoante já mencionado no capítulo anterior, o código tributário Nacional, artigo 203, estabeleceu que:

A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

Com sucinta alteração no que concerne à possibilidade também de emenda (e não só de substituição) da Certidão de Dívida Ativa, a Lei das Execuções Fiscais, Lei 6.830/80, em seu art. 2º, § 8º, aplicou regra semelhante, fixando que “até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.”

Com efeito, considerando as disposições legais supramencionadas, os princípios que norteiam o direito Tributário e a ocorrência de situações fáticas e diversas decisões jurisdicionais, o Superior Tribunal de Justiça, editou a sumular 392, com vistas a uniformizar seu entendimento e orientar os magistrados que a Fazenda Pública poderia substituir a CDA até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, sendo vedada a modificação do sujeito passivo da execução.

Em breve análise aos precedentes do STJ que serviram de fundamento à edição do enunciado sumular, verifica-se que a exegese da egregia Corte principiou do entendimento de que seria possível a substituição/emenda da CDA se o erro a ser corrigido não implicasse em alteração do próprio lançamento ou dos elementos da obrigação tributária.

Como fundamento de inspiração à construção do enunciado, foram utilizadas treze precedentes, proferidas em recursos interpostos em sede de executivo fiscal, das quais sete referem-se à cobrança de débitos de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e seis à cobrança de débitos de IPTU. São eles: REsp 829455/BA, j. 27.06.2006; AgRg no Ag 771386/BA, j. 12.12.2006; REsp 902357/RS, j. 13.03.2007; AgRg no Ag 815732/BA, j. 27.03.2007; REsp 750248/BA, j. 19.06.2007; AgRg no Ag 888479/BA, j. 11.09.2007 – todos estes relativos ao IPTU; e REsp 837364/RS, j. 15.08.2006; EDcl no REsp 820249/RS, j. 10.10.2006; REsp 897357/RS, j. 06.02.2007; EREsp 823011/RS, j. 14.02.2007; REsp 837250/RS, j. 27.02.2007; REsp 904475/RS, j. 20.03.2007; REsp 839824/RS, j. 28.03.2007 – relativos ao IPVA.⁸⁹

No que tange aos seis casos em que se discutiam débitos de IPTU, em cinco fora tratado de pleito defendendo a possibilidade de alteração da CDA antes da prolação da sentença de primeiro grau de jurisdição, para fazer constar como executado o adquirente do imóvel. Apenas em um caso houve diferimento, em que se defendia a possibilidade de alteração da CDA que inicialmente computou vários exercícios em um só valor, sem discriminação do valor principal dos tributos e consectários legais, ano a ano.

Dos cinco em que se buscou a alteração do polo passivo para inclusão do adquirente do imóvel sobre o qual recaiu a exação do IPTU, em quatro deles não foi possível identificar a data em que ocorreu a alienação, portanto, não é possível parametrizar o posicionamento do Tribunal em relação ao lançamento tributário e/ou à citação do executado, ou seja em relação ao momento em que ocorrerá a transferência do imóvel.

Contudo, em um destes quatro a execução fiscal foi proposta contra quem figurava nos registros cadastrais da respectiva municipalidade, e apenas em um destes relativos há alteração do polo passivo por alienação do imóvel antes do ajuizamento. Assim, identifica-se que a alienação ocorreu antes do fato gerador do tributo, sem haver referência à atualização de dados cadastrais e à transcrição na matrícula do imóvel.

Por fim, nos casos de débitos oriundos do IPVA, houve o provimento dos recursos, considerando que nenhum deles tratava sobre alteração do sujeito passivo, mas da identificação da veiculo sob o qual recai a exação e ou de valores não descritos na CDA

⁸⁹BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 392. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-013_36_capSumula392.pdf>. Acesso em 26 de outubro de 2019.

originária. Nestes, a Egrégia Corte entendeu que se tratava de meros erros formais substanciais, que poderiam ser corrigidos mediante a substituição da CDA, conforme previsão da LEF e do CTN.

Nos casos fáticos, assim como no próprio enunciado sumular, a Corte Cidadã não tratou e não vedou a possibilidade de inclusão do adquirente, enquanto responsável solidário pela obrigação tributária, e ainda nos créditos oriundo do IPTU. E, *de per si*, a orientação também não apresentou indicativo acerca do momento da transferência da propriedade ou mesmo a omissão do contribuinte em prestar as devidas informações acerca de eventual transmissão da propriedade, e se esta foi registrada na matrícula do imóvel.

Nesta toada, consoante já mencionado, o art. 185 do Código Tributário Nacional⁹⁰, estabelece que a mera alienação de bens pelo sujeito passivo com débitos inscritos na dívida ativa, sem a reserva de meios para a satisfação dos referidos débitos, pressupõe a existência de fraude à execução ante a primazia do interesse público na arrecadação dos recursos para o uso da coletividade.⁹¹

Outro ponto a rememorar é a responsabilidade que encontra-se fixada no Código tributário Nacional, nos artigos a 129 a 133 e parágrafos seguintes, que estabelecem que os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes.

Assim, se o débito foi inscrito em dívida, e o contribuinte efetuou a transferência do bem sob o qual recai a exação, não há dúvida jurídica de que há fraude à execução, podendo a Fazenda Pública inclusive desconsiderar o negócio jurídico pactuado. Sendo que o adquirente

⁹⁰ “Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.” BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm>.

⁹¹ Relembremos também que a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.141.990/PR, de relatoria do em. Ministro Luiz Fux, submetido ao rito dos recursos repetitivos, consolidou entendimento segundo o qual NÃO se aplica à execução fiscal a Súmula 375/STJ: “O reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente”.

É oportuno acrescentar ainda que o Código e Processo Civil Também prevê a figura da fraude à execução em semelhança a LEF: Art. 792 do CPC : “A alienação ou a oneração de bem é considerada fraude à execução.(...) § 1º A alienação em fraude à execução é ineficaz em relação ao exequente.”

também atrai para si a condição de sujeito passivo na qualidade de responsável tributário solidário.

Assim, diferente da orientação expressa no enunciado sumular 392, que veda a substituição da CDA, estar-se diante de uma possibilidade de uma mera inclusão de um terceiro responsável, que compactou com fraude a execução.

Há ainda o debate acerca da omissão do contribuinte ou responsável tributário, em prestar as informações ao fisco, haja vista que, nos impostos sujeitos a lançamento de ofício, como no caso do IPTU, a Fazenda Pública, utiliza destas informações constantes no cadastro fiscal para lavrar o lançamento. Daí que o ato omissivo do sujeito passivo pode ocasionar num erro a identificação deste.

Nesta senda, é imperioso ressaltar o entendimento do egrégio Superior Tribunal de Justiça, em julgado exarado no ano de 2017 em sede do Agravo de Interno no Agravo em Recurso Especial nº 942.940-RJ⁹², da relatoria do Min. Herman Benjamin, caso em que havia ocorrido a transferência da propriedade do imóvel sob o qual recaia a exação sobre o alienante e adquirente, este ultimo por inclusão no curso a ação, tendo o alienante tentado imputar responsabilidade exclusiva do adquirente e aplicação da sumula 392 do STJ para extinguir a execução. O entendimento fixado pela Corte foi no sentido de autorizar a inclusão do novo proprietário na execução fiscal, sem que sequer houvesse a necessidade de alteração da CDA, retificando a existência de responsabilidade solidária entre adquirente e alienante do imóvel, pelos débitos de IPTU.⁹³

⁹²Jusbrasil. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp. 942.940/RJ, C. Disponível em < <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/499430996/agravo-interno-no-agravo-em-recurso-especial-agint-no-aresp-942940-rj-2016-0168848-2/relatorio-e-voto-499431050?ref=juris-tabs>< . Acesso em 30 de outubro de 2019.

⁹³ Vejamos alguns trechos da ementa do acórdão supramencionado que coadunam com entendimento esposado:
(...)

3. Não procede a arguição de afronta ao art. 130 do CTN. É incontroverso que o fato gerador do IPTU ocorreu antes da alienação do imóvel, de modo que eventual incidência da norma de responsabilidade por sucessão não afasta a sujeição passiva do alienante, conforme assentado pela jurisprudência do STJ (REsp 1.319.319/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 24/10/2013; REsp 1.087.275/SP, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 10/12/2009).

(...)

8. **A correta interpretação do art. 130 do CTN, combinada com a característica não excludente do parágrafo único, permite concluir que o objetivo do texto legal não é desresponsabilizar o alienante, mas responsabilizar o adquirente na mesma obrigação do devedor original.** Trata-se de responsabilidade solidária, reforçativa e cumulativa sobre a dívida, em que o sucessor no imóvel adquirido se coloca ao lado do devedor primitivo, sem a liberação ou desoneração deste.

9. A responsabilidade do art. 130 do CTN está inserida ao lado de outros dispositivos (arts. 129 a 133 do CTN), que veiculam distintas hipóteses de responsabilidade por sucessão, e localizada no mesmo capítulo do CTN que trata da responsabilidade tributária de terceiros (arts. 134 e 135) e da responsabilidade por infração (arts. 136

:

Outrossim, há ainda que se distinguir a sujeição passiva, enquanto material e processual. No que tange ao sujeito passivo responsável, este não possui relação pessoal e direta com o fato descrito no aspecto material da obrigação, haja vista que não reveste a condição de contribuinte, mas tem sua obrigação decorrente de disposição expressa de lei.⁹⁴

No caso de substituição processual trata-se de imputação de responsabilidade por obrigação tributária a terceiro que não praticou o fato gerador, mas que possui vinculação indireta com o real contribuinte, e que no decorrer naturalmente do fato imponível, da materialidade inculpada na norma, não podendo ser configurado por mera ficção do legislador.⁹⁵

Assim, para que houvesse uma substituição material do sujeito passivo, ter-se-ia que ocorrer uma substituição do sujeito contribuinte, que é aquele que pratica o fato gerador e faz nascer para si a obrigação tributária. É o que possui vínculo direto com a obrigação.

Destarte, muito embora esposemos a aplicação do entendimento do Superior Tribunal de Justiça sob orientação e viés distintos, há ainda algumas disparidades de entendimento

a 138). O que há em comum a todos os casos de responsabilidade tributária previstos no CTN é o fim a que ordinariamente se destinam no sentido de propiciar maior praticidade e segurança ao crédito fiscal, em reforço à garantia de cumprimento da obrigação com a tônica de proteção do erário. O STJ tem entendido que os arts. 132 e 133 do CTN consagram responsabilidade tributária solidária, por sucessão, e o art. 135 ventila hipótese de responsabilidade de caráter solidário, por transferência.

10. Interpretação sistemática do art. 130 com os demais dispositivos que tratam da responsabilidade tributária no CTN corrobora a conclusão de que a sub-rogação ali prevista tem caráter solidário, aditivo, cumulativo, reforçativo e não excludente da responsabilidade do alienante, cabendo ao credor escolher o acervo patrimonial que melhor satisfaça o débito cobrado a partir dos vínculos distintos.

(...)

12. A uma, porque não é a ação de execução fiscal, tampouco a inscrição em Dívida Ativa, o marco legal tributário definidor do sujeito passivo da dívida. O ato que constitui o crédito tributário verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, sendo o caso, propõe a aplicação da penalidade cabível, **é o lançamento** (art. 142, CTN). A alienação de que ora se cuida ocorreu após o fato gerador da obrigação tributária e o respectivo lançamento, razão pela qual, uma vez notificado o sujeito passivo, só pode ser alterado nas hipóteses estritamente estabelecidas no 149 do CTN.

(...)

15. Em relação à alegada incidência da Súmula 392/STJ, não há razão para que se debata o mérito e dele se conheça. A par da já exaustivamente demonstrada manutenção da condição de sujeito passivo do débito tributário da recorrente alienante, o que implica a consequente inexistência de irregularidade na CDA, in casu a Execução Fiscal foi proposta contra o contribuinte (alienante) e é este quem pretende provocar a alteração do polo passivo, imputando ao responsável (adquirente) legitimidade passiva exclusiva. Ademais, em situações como a presente, o STJ considera faltar à parte interesse recursal na discussão sobre a situação jurídica do terceiro adquirente. 16. Por fim, o pedido de anulação do acórdão recorrido consiste em inovação recursal, motivo pelo qual não pode ser apreciado nesta instância.

(...)(Grifou-se).

⁹⁴ BALEEIRO, Aliomar: Direito tributário brasileiro. 12. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1115.

⁹⁵ MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário. 4. Ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 201.

entre os juízes e desembargadores de primeira instancia no que tange a respectiva aplicação do enunciado sumular. Eis o estudo do próximo tópico.

4.2 ANÁLISE DE JULGADOS DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DA BAHIA

Conforme o Superior Tribunal de Justiça fixou a tese presente na sumula 392 orientando a impossibilidade de substituição da CDA nos autos da execução fiscal para modificar o sujeito passivo, os magistrados de primeira e segunda instância passaram a adotar a orientação em diversos casos, independentemente da ocorrência da estudada responsabilidades solidarias.

Ocorre que, as decisões proferidas em primeira instancia e ratificadas em segunda, por vezes, aplicam o enunciado desconsiderando as peculiaridades dos casos concretos que podem tornar inaplicável a orientação. Assim, passemos a análise de algumas decisões do egrégio Poder Judiciário do Estado da Bahia, em sede de execuções fiscais relativas a débitos de IPTU.

No dia 18 de outubro de 2010, a Fazenda Publica Municipal, ingressou com a execução fiscal nº **0091659-29.2010.8.05.0001** objetivando a satisfação de débito do exercício de 2007. No curso da ação fora requerido o sobrestamento do feito, em razão de parcelamento. Entretanto, ao verificar nos documentos juntados ao pedido de suspensão, que no curso da ação houve a transferência do imóvel, o magistrado de piso considerou que o executado, este que era o proprietário e, portanto, contribuinte a época do ajuizamento, era ilegítimo e extinguiu o feito.

Apresentado recurso de apelação e feitas às considerações, para além da legitimidade do executado e prosseguimento do feito em face deste e apontada a solidariedade do atual proprietário, o Tribunal aplicou a sumula 392 do STJ e manteve a decisão de instancia, não tendo o pleito ainda sido trasladado a discussão perante o STJ.

O mesmo ocorre que com outras execuções. Como exemplo a execução fiscal **0105933-61.2011.8.05.0001**, que tivera o recurso de apelação não provido em decisão monocrática, e atualmente encontra-se pendente de julgamento de agravo interno interposto pela Fazenda Pública.

A execução fiscal de numero **0054468-33.1999.805.0001**, que ocorrendo o mesmo fato do primeiro caso, teve recurso especial interposto e inadmitido, tendo posterior agravo em

recurso especial, que não fora conhecido em razão de vício formal recursal, não se aplicando o princípio da fungibilidade.

Nos processos de nº **0045381-67.2010.8.05.000** e **0028229-74.2008.8.05.0001**, ocorreram circunstâncias similares e encontram-se ainda pendente análise de admissibilidade de Recurso especial.

Outro caso semelhante é o do processo numero **0781416-14.2012.80.05.0001**⁹⁶ que objetivava a cobrança de IPTU dos exercícios de 2009 a 2012 de um particular. Neste, sem que se tenha ocorrido a citação frutífera do executado, a própria Municipalidade, observando a ocorrência da transferência da propriedade do imóvel sob o qual recaia a obrigação, no curso da execução, tratando do redirecionamento da execução com espeque nos artigos 130 e 131, I do CTN, requereu a citação para o adquirente.

Discussões acerca de como foi requerida a inclusão do responsável solidário através da mera indicação do instituto do redirecionamento e citação à parte, o juiz de piso extinguiu a execução fiscal considerando a vedação de modificação do sujeito passivo contida na sumula 392 do STJ e conseqüente a isto, suposta ausência de interesse processual.

A Municipalidade interpôs recurso de apelação, que tivera provimento negado em razão de suposto entendimento do STJ e aplicação da sumula 392 da Corte. Logo após, apresentado embargos de declaração, o Tribunal os rejeitou aduzindo que as decisões proferidas em primeira e segunda instância estariam em conformidade com o entendimento do STJ, julgando os aclaratórios como mero inconformismo.

Assim, o processo sob exame tramitou entre 2012 e 2018, sem angularização processual já que os sujeitos passivos, contribuinte e responsável tributário, sequer tinham ciência da execução, tramitando esta num derradeiro litígio entre a Fazenda Pública e o Poder Judiciário. O crédito acabou prescrevendo e a Fazenda Pública não pode mais exigí-los.

É patente a inaplicabilidade da sumula 392 do STJ aos casos supramencionados, haja vista que inexistia vício no lançamento e quiçá no título executivo, tratando-se de mero redirecionamento de feito executivo com inclusão do responsável tributário.

Situação incomum é a do processo nº **0003993-44.1997.8.05.0001**, este, que objetivava a satisfação de débito de ISS, em face de certa Pessoa Jurídica. Neste a Fazenda Pública

⁹⁶ Processo na íntegra disponível no site do ESAJ. Disponível em: <<http://esaj.tjba.jus.br/esaj/portal.do?servico=740000>>.

requereu a inclusão dos sócios administradores da Pessoa Jurídica Executada por dissolução irregular, e obteve em primeira instância a extinção do processo, em razão da aplicação do suposto entendimento do STJ.

Neste caso, apresentado embargos de declaração, o juiz de piso os rejeitou sob o fundamento de que se tratara de modificação da CDA, mantendo sua decisão. Contudo, trasladado o debate para segunda instância, infelizmente o mérito quanto a inclusão dos sócios administrados não fora analisado, passando o Tribunal a julgar extinto o efeito pela incorrência na prescrição intercorrente. Assim, embora se trate de situação incomum e que não teve o desfecho meritório em segunda instância, é notória a inaplicabilidade da sumula 392.

Em contrapartida, retomemos ao Agravo de Instrumento no **Agravo em Recurso Especial nº 942.940-RJ**, citado no tópico anterior, o entendimento assentado pelo STJ foi no de manter o alienante e a inclusão do adquirente na execução fiscal, sendo desnecessária qualquer alteração na CDA, portanto inaplicável a sumula 392 do STJ, ratificando ainda a existência de responsabilidade solidária entre ambos antes mesmo da inscrição em dívida, tendo como marco temporal da fixação da sujeição passiva, a ocorrência do fato gerador.

Não obstante, da leitura do acórdão do referido julgado podemos inferir que quatro pontos. Primeiro, que da interpretação do art. 130 do CTN, combinada com a característica não excludente do parágrafo único, pode-se compreender que o objetivo do texto legal é a de responsabilizar o adquirente na mesma obrigação do devedor original, pois se trata de responsabilidade solidária e cumulativa sobre a dívida, em que o sucessor no imóvel adquirido se coloca ao lado do devedor primitivo, sem a liberação ou desoneração deste.

Em segundo que o marco legal tributário definidor do sujeito passivo da dívida poderia ser o lançamento (art. 142 do CTN), e não a inscrição em Dívida Ativa ou o ajuizamento da ação de execução fiscal. Em terceiro que é desnecessária a alteração ou substituição da CDA para prosseguimento da execução fiscal contra o novo proprietário, pois tal circunstancia remete a responsabilidade tributária solidária pelo pagamento do IPTU, e não de substituição da CDA por erro material.

E por fim, que a mudança de devedor é importante e relevante para o processo, pois pode repercutir negativamente contra a garantia geral do credor, na medida em que o imóvel transferido não é o único bem a responder pela dívida, mas todos os seus bens, presentes e

futuros, salvo as restrições legais, nos termos do art. 184 do CTN c/c art. 789 do CPC/2015 c/c art. 10 da Lei nº 6.830/80.⁹⁷

Com efeito, consideremos que em certas execuções fiscais, ocorrera a transferência do imóvel sob o qual recaia a exação de IPTU, no curso da ação ou mesmo após a inscrição em dívida, tendo as ações sido extintas por aplicação da sumula 392, com transitado em julgado. A Fazenda Pública, por sua vez, ainda enquanto exigível o crédito, ingressa com nova demanda executiva em face do adquirente do imóvel, e este, no curso da execução, efetua uma nova transferência do imóvel (ou assim simula) a terceiro, e novamente sobrevém decisão jurisdicional aplicando a sumula e extinguindo o feito. Questiona-se, como ficaria o crédito tributário?

É patente, instaurar-se-á uma notável lesão ao erário, a medida em que diante tal circunstancia a Fazenda Pública não conseguiria ter o crédito satisfeito. Eis o debate dos casos do TJBA narrados, que em sua atuação, por vezes aplica a sumula 392 sem considerar as limitações desta, e ainda as disposições do CTN, mesmo que em necessária interpretação sistemática, podendo ensejar não somente em insegurança jurídica, mas também em uma manutenção da inadimplência tributaria.

⁹⁷ Agravo de Instrumento no Agravo em Recurso Especial nº 942.940-RJ., Rel. Min. Herman Benjamin Dje 12/09/2017.

5 CONCLUSÃO

Em respeito às normas e princípios que norteiam o Direito Tributário, objetivando orientar os Tribunais de instância inferior em razão da existência de dúvida quanto à possibilidade ou não de modificação do sujeito passivo na Certidão de Dívida Ativa que lastreia as Execuções fiscais, o Superior Tribunal de Justiça editou a súmula 392, vedando assim a referendada modificação.

O artigo 203 do CTN e artigo 2º, § 8 da LEF, estabelecem a possibilidade da Fazenda Pública modificar a CDA para corrigir omissões ou erros até a decisão judicial de primeira instância, entretanto sem mencionar as questões relativas a alteração do sujeito passivo, eis que em meio a requerimentos e recursos da Fazenda Pública, o STJ pacificou o entendimento.

O entendimento pressupõe que a modificação do sujeito passivo na CDA é um vício insanável, que enseja nulidade do título executivo. Tal fato, decorre da análise sistemática dos preceitos Tributários Constitucionais, à medida que, como garantia do Estado Democrático de Direito, todas as relações jurídicas, e em nosso caso entre Estado e Contribuinte, devem ser pautadas sob o liame do Devido Processo Legal, legalidade e da boa-fé, assegurando aos administrados o exercício do contraditório e ampla defesa, sendo vedada decisões ou atos surpresa, com espeque nos incisos LV, LVI, do art. 5º da CF/88.

Consoante cediço, o título executivo que lastreia a execução fiscal é ato constituído unilateralmente pelo Estado-Fisco, decorrente da inscrição em Dívida Ativa de débitos inadimplidos pelos sujeitos passivos da obrigação tributária. Antes da inscrição em dívida, no que toca aos tributos de natureza *propter rem*, o sujeito passivo tem de ser notificado, para que ciente da existência do lançamento tributário venha cumprir a obrigação ou impugna-la. Ao visualizar uma imputação tributária indevida, eis que o contribuinte pode exercer seu direito de defesa em via administrativa.

Assim, obedecendo aos ditames constitucionais, não tendo proveito positivo em defesa administrativa ou não efetuando o pagamento do tributo, a Fazenda então inscreve o devedor em dívida ativa e ajuíza a execução fiscal mediante constituição do termo e certidão da dívida ativa.

Deste modo, modificar a CDA para substituir o sujeito nela inscrito, por outro, significa afirmar que o substituto não participou do procedimento de constituição do crédito tributário,

podendo vir a ser surpreendido com uma execução fiscal exigindo uma dívida desconhecida, a final, para além do direito de defesa, este poderia ter quitado a dívida quando notificado do lançamento.

Ocorre que a sujeição passiva tributaria não decorre meramente de uma simples obrigação jurídica entre Estado e Contribuinte, eis que há outras situações e circunstancia previstas no ordenamento pátrio que podem apresentar consequências e alternativas de responsabilização diferentes, como a imputação da responsabilidade tributaria do adquirente de bem imóvel sob o qual recaem créditos de IPTU.

Nesta senda, o artigo 130, inciso II, CTN, dentre outras hipóteses previstas no Código, estabeleceu que os adquirentes são pessoalmente responsáveis pelos bens adquiridos, que em interpretação sistemática do CTN, pode-se considera como responsabilidade solidária. Contudo, é imperioso acrescentar que ao fixar as hipóteses de responsabilidade tributaria o CTN, não violou o principio da legalidade, haja vista permissivo Constitucional para trata da sujeição passiva, com espeque nos artigos, 146, inciso III, 150, paragrafo 8º, 155, inciso XII, da Carta Magna.

Assim, no que concerne ao credito do IPTU, o CTN estabeleceu a sujeição passiva considerando aquele que pratica o fato gerador da obrigação tributaria, enquanto contribuinte, e o responsável tributário, o adquirente do bem. Mister, ressaltar que, o IPTU é obrigação *propter rem*, ou seja a obrigação segue a propriedade, aquele que for o seu titular, torna-se contribuinte no que tange a data de sua aquisição em diante e responsável tributário no que antecede a aquisição.

Ademais, o CTN também prescreveu proteção à satisfação ao crédito tributário, no qual caso não pago o débito e inscrito em dívida, o contribuinte não pode transferir o imóvel sob o qual recaia a exação, sem cumprir com as obrigações fiscais, sob pena de incorrer em fraude a execução. Nesta toada, considerando ainda a natureza do credito de IPTU, o bem imóvel também serve a garantia da satisfação do crédito tributário.

Daí que, em diversas execuções fiscais, tem-se requerido a inclusão do responsável tributário em execuções já ajuizadas, ou mesmo requerido à substituição da CDA para alterar o sujeito passivo, seja em razão da responsabilidade solidaria, seja em razão de erro quanto ao qualificar o sujeito passivo na CDA e ou no lançamento tributário.

É neste cenário que pautou-se o presente estudo. Decisões de primeira e segunda instâncias dos Tribunais e Juízes, que por vezes extinguem execuções fiscais ou indeferem os

requerimentos de alteração na sujeição passivo pela via processual, aplicando a orientação do STJ no enunciado sumular, e reconhecendo suposta ilegitimidade passiva daquele que consta no título executivo.

A análise parece complexa, como todo o Direito Tributário, mas, não é impossível assentar distinções entre o permissivo legal de responsabilização do adquirente de bem imóvel sobre débitos de IPTU, quando ocorrida transmissão após a inscrição em dívida, e a orientação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça, para ponderar qual medida pode ou não ser adotada.

Assim, pode-se concluir, inclusive sob análise de outras decisões do próprio STJ e dos julgados utilizados para edição da sumula 392, que esta somente se aplica aos casos em que a vício no título executivo, e quando a expressa necessidade de se modificar materialmente o sujeito que consta no título.

Daí que, se em sede de execução fiscal já ajuizada, o executado transfere o imóvel sob o qual recai a exação a terceiro, independentemente de boa ou má-fé, o adquirente, passa a ser o responsável tributário, tendo ambos, praticado a fraude a execução. O mesmo é possível considerar caso a Fazenda Pública lance o Tributo, inscreva o seu inadimplemento em dívida ativa e o contribuinte venha a transferir o imóvel a terceiro antes mesmo do ajuizamento da execução.

Observam-se duas situações, mediante a fraude a execução houve transferência do bem imóvel sob o qual recaiam débitos tributários inscritos em dívida ativa, e, um terceiro que passou a ser o responsável solidário da obrigação tributária. Contudo, não há vício no lançamento, nem na inscrição em dívida e quiçá na CDA, caso esta venha a ser constituída. Há em verdade, uma circunstancia que ocorrera no mundo dos fatos e prevista em Lei. Neste sentido, é imperioso assentar que art. 3º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro dispõe que ninguém poderá se escusar da lei alegando seu desconhecimento.

Nota-se que o sujeito passivo praticou fraude a execução, nos termos do artigo 128 do CTN, e o adquirente atraiu para si obrigações fiscais. Nesta senda, o CTN, art. 128 fixa a possibilidade de atribuição da responsabilidade tributária, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou á aplicando supletivamente, ou seja, a obrigação pode ser oposta em face do contribuinte, do responsável ou de ambos, independente da boa-fé ou má-fé do sujeito passivo, concomitante ao art. 136 também do CTN.

Com feito, tem-se por concluir que é possível incluir o responsável tributário adquirente

de bens imóveis sob o qual incidem o IPTU, em execuções fiscais em curso, quando evidenciada a fraude a execução, sendo desnecessária a modificação da CDA, e, portanto, inaplicável o enunciado sumular 392 do STJ. E ainda considerar o marco temporal definido pelo CTN de caracterização da fraude com a inclusão do adquirente, a inscrição em dívida, muito embora exista precedente do STJ reconhecendo a imputação da responsabilidade do adquirente em transferências ocorridas após a ocorrência do fato gerador, haja vista que com a alienação do bem, o adquirente passa a ser sujeito passivo indireto.

Não obstante, constata-se ainda que a súmula sob exame, não se aplica a todo e qualquer caso relativo à alteração da sujeição passiva, mas tão somente quando advierem vícios no título executivo que acarretem a necessidade de novo lançamento. Por exemplo, se a Fazenda Pública, hipoteticamente lançar o tributo em face de sujeito que a época do fato gerador já não era o proprietário do imóvel, ou mesmo nunca fora.

A mesma inaplicabilidade da sumular 392 pode ser inferida quanto as alienações de bens imóveis de IPTU em fraude a execução, na qual também aplicam-se a outros impostos cujo os pressupostos de incidência sejam os mesmo deste, como no caso do ITR, que também possui natureza *propter-rem*.

Apura-se a ausência entendimento consolidado a respeito da possibilidade de inclusão do adquirente na execução fiscal sem a necessidade de modificação da CDA, bem como da aplicabilidade e inaplicabilidade do enunciado sumular 392 tendo em vista a existência de diversas decisões dissonantes.

E por fim, constata-se que ao menos no Estado da Bahia há demasiada aplicação da sumula 392, e que esta aplicação indiscriminada pode ocasionar num aumento da inadimplência tributaria, à medida que os créditos atingem o lapso prescricional, não podendo mais ser exigidos, ensejando em notória lesão ao erário, não somente no que toca a decréscimo arrecadatório como no movimentar da maquina Estatal Fazendária e Judiciária em ações que se findam em resultados de ineficiência.

REFERÊNCIAS

- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito tributário brasileiro: CTN Comentado. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BALEEIRO, Aliomar: Direito tributário brasileiro. 12. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- ABRAHAM, Marcus. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro Forense, 2018.
- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/_ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 05 de agosto de 2019.
- BRASIL. Emenda Constitucional nº 29 de 13 de setembro de 2000. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc29.htm#art3>. Acesso em: 20 de setembro de 2019
- BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm>. Acesso em 30 de agosto de 2019.
- BRASIL. Lei complementar 118 de 09 de fevereiro de 2005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp118.htm>. Acesso em 10 de setembro de 2019.
- BRASIL. lei 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/13105.htm>. Acesso em 10 de outubro de 2019.
- BRASIL. Lei 6.830 de 22 de Setembro de 1908. Lei de Execução Fiscal. Disponível em <Http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em 15 de setembro de 2019.
- BRASIL. Lei 8.345 de 18 de Outubro de 1991. Dispõe sobre as locações dos imóveis urbanos e os procedimentos a elas pertinentes. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8245.htm>. Acesso em 2 de setembro de 2019.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 375. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_33_capSumula375.pdf>. Acesso em 10 de setembro de 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 392. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-013_36_capSumula392.pdf>. Acesso em 02 de agosto de 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça Sumula n. 393. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula393.pdf. Acesso em 05 de outubro de 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 435. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=%28sumula%20adj1%20%27435%27%29.sub.#TIT1TEMA0>>. Acesso em 02 de setembro de 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.073.846 Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, julg. 25/11/2009. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDecisao.asp?numDj=83&dataPublicacao=06/05/2015&incidente=4703709&capitulo=6&codigoMateria=2&numeroMateria=61&texto=5622120>>. Acesso em 30 de setembro de 2019.

BRITO, Edvaldo. Direito tributário e constituição: estudos e pareceres .1. ed. – São Paulo: Atlas, 2016.

BUENO, Cassio Scarpinella. Manual de Direito Processual Civil: inteiramente reestruturado à luz do Novo CPC, de acordo com a Lei n. 13.256, de 4/2/2016. São Paulo: Saraiva, 2016.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CARNELUTTI, Francesco. Sistema de Direito Processual Civil. V1. São Paulo: Classicbook, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário : Constituição e Código Tributário Nacional. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COSTA, Nelson Nery. Direito Municipal Brasileiro. 6.a ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 302.

DIDIER, Jr. Fredie. *Curso de Direito Processual Civil: Teoria Geral do Processo e Processo de Conhecimento*. 9. Ed Salvador: JusPodivm, 2017.

DINAMARCO, Cândido Rangel. Instituições de Direito Processual Civil: volume IV. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 746.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. In___. Atos da Administração. 27. ed. - São Paulo: Atlas, 2014, p.199 – 246.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional comentado. 4. ed. São Paulo: RT, 2007.

GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito civil brasileiro, volume 2 : teoria geral das obrigações. 8. ed. São Paulo : Saraiva, 2011.

JUSBRASIL. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp AgInt no AREsp . Disponível em < <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/499430996/agravo-interno-no-agravo-em-recurso-especial-agint-no-aresp-942940-rj-2016-0168848-2/relatorio-e-voto-499431050?ref=juris-tabs>< . Acesso em 30 de outubro de 2019.

LEBRE, José de Freitas. *Introdução ao processo civil: conceito e princípios gerais à luz do código revisto*. Coimbra: Coimbra Editora, 1996.

LUBISCO, Nídia Maria Lienert; VIEIRA, Sonia Chagas. Manual de estilo acadêmico: trabalhos de conclusão de curso, dissertações e teses. 6. ed. rev. e ampl. – Salvador: EDUFBA, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 28ª edição, São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. Mandado de Segurança em Matéria Tributária. São Paulo: RT, 2010.

MARTINS, Flávio Alves. Boa-fé e sua formalização no direito das obrigações Brasileiro. 2. ed. Lumen Júris, 2000.

MOREIRA, Egon Bockmann. Processo administrativo. Princípios constitucionais e a lei nº 9.784/99. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Manual de direito processual civil – volume único. 8ª Edição. Salvador: JusPodivm, 2016.

NUNES, Dierle *et al.* *Curso de direito processual civil: fundamentação e aplicação*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. Curso de Direito Administrativo. In___. Atributos dos Atos Administrativos. 5. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. Direito constitucional descomplicado. 15ª Edição, rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ROSENVALD, Nelson. Dignidade humana e boa-fé no Código Civil. 1. ed. Saraiva, 2005.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Processo tributário. São Paulo: Atlas, 2017.

SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional. 27. Ed. Malheiros, 2006.

SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952.

TÔRRES, Heleno Taveira. A boa-fé e a confiança legítima no Código Tributário Nacional. In: OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de (coord.). Direito Tributário: comemoração dos 50 anos do Código Tributário Nacional: estudos em homenagem a Souto Maior Borges. Recife: Nossa Livraria, 2016.

TUCCI, José Rogério Cruz. Precedente Judicial como Fonte do Direito. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.