

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



160

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

160

(JANEIRO - 2009)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e *Dialética*

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Duble Express

Impressão
Gráfica Palas Athena

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Mará Bittencourt

é o autora da obra reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

André Leri Marques Soares - Prescrição intercorrente e a Súmula nº 314/STJ 9

Bruno Batista da Costa de Oliveira - Efeitos do oferecimento de garantia na execução fiscal: análise da questão à luz do disposto no art. 206 do Código Tributário Nacional

1. Introdução. 2. A garantia na execução fiscal: função e efeitos. 3. O art. 206 do Código Tributário Nacional. 4. Interpretação do art. 206 do CTN em cotejo com a garantia na execução fiscal. 5. Conclusões. 15

Emerson Vieira Reis - Não-incidência do ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador

1. Introdução. 2. Natureza jurídica de um programa de computador. 3. Não-incidência do ISS sobre locação de bens móveis. 3. Não-incidência do ISS sobre locação de bens móveis. 4. Conclusão. 25

Henrique Machado Rodrigues de Azevedo e Felipe Lobato de Carvalho Mitre - A impossibilidade da chamada aplicação subsidiária do artigo 739-A do Código de Processo Civil às execuções fiscais

1. Introdução. 2. A integração entre a Lei de Execuções Fiscais e o Código de Processo Civil: as antinomias e o critério da especialidade. 3. A impossibilidade da aplicação subsidiária do artigo 739-A do Código de Processo Civil às execuções fiscais: a incompatibilidade das leis. 4. A ausência de efeito suspensivo aos embargos à execução fiscal sob a ótica dos princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal. 5. Conclusão. 35

Hugo de Brito Machado - O responsável tributário e o direito de defesa no procedimento administrativo

1. Introdução. 2. O sujeito passivo da obrigação tributária. 3. O direito de defesa. 4. Consequência do cerceamento da defesa. 5. Conclusões. 43

Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado - A forma de calcular o ISS incidente sobre a atividade de notas e registros públicos

1. Introdução. 2. O art. 9º do Decreto-lei 406/68. 3. Natureza da atividade desenvolvida por notários. 4. A suposta inconstitucionalidade do art. 9º do DL 406/68. 5. A suposta revogação do art. 9º do DL 406/68 pela LC 116/2003. 6. A lei do Município de São Paulo. 7. Conclusões. 51

Igor Mauler Santiago - Intributabilidade dos juros de mora pelo imposto de renda (pessoa física e jurídica) e pela contribuição social sobre o lucro

1. Natureza jurídica dos juros de mora. Sua autonomia frente à verba sobre que incidem. 2. Não-incidência de imposto de renda (pessoa física ou jurídica) e de CSLL sobre os juros de mora recebidos pelo contribuinte. 3. Conclusão. 60

Juliana Burkhart Rivero - Do desembaraço aduaneiro como homologação expressa da atividade empreendida pelo sujeito passivo na importação de mercadorias

1. Introdução. 2. Da delimitação do caso em estudo e do posicionamento adotado pelo Fisco. 3. Dos conceitos de “erro de fato”, “erro de direito” e “mudança de critério jurídico”. 4. Dos artigos 146 e 149 do Código Tributário Nacional. Da impossibilidade de mudança de critério jurídico em revisão de ofício de lançamentos. 5. Da jurisprudência de nossos tribunais. 6. Das conclusões. 66

O Responsável Tributário e o Direito de Defesa no Procedimento Administrativo

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

A relatividade dos conceitos é sempre um problema quando se quer expressar uma tese jurídica. Aliás, não são raros os casos nos quais as divergências em torno de teses jurídicas situam-se, a rigor, não propriamente nas teses em si, mas em conceitos utilizados na elaboração destas. Assim, começaremos explicando o título deste estudo. Os conceitos nele utilizados, para que se possa ter uma idéia da tese que sustentamos.

O interesse pelo tema resulta da constatação de que autoridades da Administração Tributária se têm manifestado no sentido de que a intimação do responsável, dando ciência a este da lavratura do auto de infração, tem apenas a finalidade de viabilizar a inclusão de seu nome no termo de inscrição em Dívida Ativa do crédito que vier a ser apurado, para viabilizar a propositura, também contra ele, da ação de execução fiscal correspondente, ou para viabilizar o redirecionamento desta, se for o caso. Em outras palavras, a intimação do responsável tem a finalidade de atribuir a este, validamente, a condição de responsável tributário, para que deste possa ser exigido o pagamento do crédito respectivo.

Segundo dizem algumas autoridades da Administração Tributária, a intimação do responsável não tem o objetivo de assegurar a este a oportunidade para impugnar a exigência fiscal. O sujeito passivo da obrigação tributária no procedimento administrativo de lançamento tributário seria somente o contribuinte contra o qual é lavrado o auto de infração, e somente este, portanto, teria o direito de impugná-lo e recorrer de decisões contra ele proferidas.

O equívoco é de tal evidência que talvez fosse mesmo desnecessário escrever este estudo. Não obstante, como acreditamos na boa-fé de quem o afirma, resolvemos enfrentar a questão na esperança de que, uma vez esclarecido o equívoco, essa prática ilegal deixe de ocorrer, e assim teremos contribuído na construção de uma relação tributária mais saudável, na qual sejam respeitados os direitos fundamentais dos cidadãos, entre eles o direito de defesa. Direito que se destina a proteger qualquer pessoa contra agressões a sua liberdade e a seu patrimônio.



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET.

É importante observarmos que da feitura do lançamento tributário sem que seja assegurado ao responsável o direito de defesa no processo administrativo vai decorrer grande quantidade de questionamentos judiciais. E isto com certeza não interessa à Fazenda Pública, até porque no caso o desfecho mais provável desses questionamentos será a anulação dos respectivos lançamentos.

Seja como for, certo é que estamos diante de uma realidade na qual o entendimento manifestado por algumas autoridades da Administração Tributária federal está a merecer exame. Daí o grande interesse prático que tem o presente estudo, pois é significativo o número de situações nas quais se coloca a questão de saber qual a consequência da denegação, ao responsável, do direito de defesa no procedimento administrativo de lançamento tributário.

Começaremos pela distinção entre o *dever jurídico* e a *responsabilidade*. Depois discorreremos sobre as espécies de sujeito passivo da obrigação tributária, segundo o Código Tributário Nacional, e sobre a responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário, que pode eventualmente ser assumida através de convenções particulares. Em seguida examinaremos o direito de defesa, seu fundamento constitucional e sua presença na relação tributária, e ainda as consequências do cerceamento desse direito no procedimento administrativo de lançamento, para afinal firmarmos algumas conclusões.

2. O Sujeito Passivo da Obrigação Tributária

2.1. O dever jurídico e a responsabilidade

O sujeito de uma relação jurídica geralmente tem dever jurídico e tem também responsabilidade. Aliás, o dever jurídico e a responsabilidade geralmente andam juntos, e por isto mesmo no mais das vezes são confundidos um com o outro. São tratados como se fossem a mesma coisa. Entretanto, são conceitos distintos. O dever jurídico situa-se no momento da liberdade. É o dever do qual são titulares todos os sujeitos de relações jurídicas, de se comportarem de acordo com o Direito. O devedor, em princípio, é livre para adotar a conduta lícita, aquela conduta que corresponde a seu adimplemento, ou adotar a conduta ilícita, aquela conduta que corresponde a seu inadimplemento. Se adota a conduta de não-cumprimento do dever, a conduta ilícita, enseja o surgimento da possibilidade de sanção, que é a consequência do ilícito nessa conduta consubstanciada. A essa consequência o inadimplente pode estar sujeito, ou não. Se está, diz-se que ele, além de ser devedor é também responsável. Tem o dever e tem também a responsabilidade. Pode ocorrer que o devedor não seja também responsável, que ele não tenha a responsabilidade, mas simplesmente o dever. Isto, porém, é excepcional. Em regra quem tem o dever jurídico tem também a responsabilidade a ele correspondente.

Responsabilidade é o estado de sujeição à sanção. O sujeito passivo da relação jurídica, quer dizer, o devedor, embora eventualmente possa não ter, geralmente tem a responsabilidade que a esse dever corresponde. O dever jurídico, repita-se, não envolve necessariamente e em todos os casos a responsabilidade, mas geralmente está de tal forma ligado a esta que nem se percebe a distinção que na verdade existe entre essas categorias jurídicas.

Não se trata de distinção arbitrária, mas de sólida construção da Teoria Geral do Direito. Hans Kelsen, por exemplo, explica-a de forma muito clara, afirmando:

“Conceito essencialmente ligado com o conceito de dever jurídico, mas que dele deve ser distinguido, é o conceito de responsabilidade. Um indivíduo é juridicamente obrigado a uma determinada conduta quando uma oposta conduta sua é tornada pressuposto de uma ato coercitivo (como sanção). Mas este acto coercitivo, isto é, a sanção como consequência do ilícito, não tem de ser necessariamente dirigida - como já se fez notar - contra o indivíduo cuja conduta é pressuposto do acto coercitivo, contra o delinquente, mas pode também ser dirigido contra um outro indivíduo que se encontre com aquele numa relação determinada pela ordem jurídica. O indivíduo contra quem é dirigida a consequência do ilícito *responde* pelo ilícito, é juridicamente *responsável* por ele.”¹

O dever jurídico, repita-se, está situado no momento da liberdade humana, sendo a seu respeito pertinente falar-se de *observância* da norma. Já a responsabilidade situa-se no momento da coercibilidade jurídica, sendo a seu respeito pertinente falar-se de *aplicação* da norma. A este propósito, aliás, já escrevemos:

“4.4. Observância e liberdade

A *observância* é diferente da *aplicação*, embora na maioria dos compêndios não se veja registrada essa diferença. A observância, como o dever jurídico, situa-se na esfera da liberdade. Cumpre-se o dever, observa-se a norma, querendo. Quem não quer não cumpre o dever. Não observa a norma. Todos temos liberdade para tanto.

Por isto é que se diz que a *observância* está na esfera da liberdade.

Se aquele que aufera a renda tributável paga espontaneamente o tributo devido, diz-se que se deu a *observância* da norma. Observância, portanto, é o cumprimento espontâneo do dever que a norma atribui àquele que se encontra em sua hipótese definido como sujeito passivo da relação jurídica correspondente.

O dever jurídico, porém, não se confunde com a responsabilidade, que enseja a coercibilidade e a aplicação da norma e a sanção.

4.5. Aplicação, responsabilidade e coercibilidade

Se aquele que aufera a renda não observa a prescrição normativa, e não paga o tributo devido, a autoridade competente deve fazer o lançamento e a respectiva cobrança, do tributo e da penalidade correspondente, com o que estará ocorrendo a *aplicação* da norma. A aplicação, portanto, é a conduta de alguém que impõe a outro a consequência prevista na norma.

Dada a não-prestação, isto é, quando aquele que auferiu a renda não pagou espontaneamente o tributo, deve ser a sanção, isto é, a multa e a execução forçada.

Note-se que a conduta daquele que *aplica* uma norma é, ao mesmo tempo, uma *observância* de outra norma. A autoridade da Administração Tributária que faz o lançamento do tributo com a penalidade correspondente está *observando* a norma que lhe atribui o dever de agir em tais circunstâncias. Está aplicando a *norma tributária*, de cuja incidência resultou devido o imposto não pago espontaneamente, e está *observando* a *norma administrativa* que lhe atribui o dever de lançar e cobrar o tributo.

Para que seja cabível o lançamento, com a consequente cobrança do tributo e da penalidade pecuniária correspondente, o sujeito passivo há de ter, além do dever de pagar o tributo, que não cumpriu, também a *responsabilidade*, que é o estado de sujeição e assim não está na esfera da liberdade, mas na esfera da coerção.

¹ Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, tradução de João Baptista Machado, 3ª edição, Arménio Amado, Coimbra, 1974, p. 177.

A *responsabilidade* é o estado de sujeição. Alguém é juridicamente responsável na medida em que está sujeito às consequências do não-cumprimento do *dever* jurídico. Já a *coercibilidade* consiste na possibilidade de coagir-se alguém para que cumpra o seu dever. Sua existência liga-se diretamente à responsabilidade, e só indiretamente ao dever.”²

Essa distinção é de grande importância no estudo do Direito Tributário, especialmente para a adequada compreensão de alguns dispositivos do Código Tributário Nacional, assim como para a adequada compreensão das figuras do contribuinte, e do responsável, como espécies da obrigação tributária principal.

2.2. O contribuinte

O contribuinte é o sujeito passivo por excelência das obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias. No dizer do Código Tributário Nacional, é a pessoa ligada pessoal e diretamente à situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, ou acessória.³

É *contribuinte* a pessoa, natural ou jurídica, que tem relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo. O contribuinte é o devedor do tributo. E pode ser também *responsável* por seu pagamento, como de um modo geral acontece. Basta que a lei não atribua tal responsabilidade a outrem. Ou, se o fizer, reserve também ao contribuinte responsabilidade, solidária ou subsidiária.

O contribuinte é na verdade o sujeito passivo por excelência, da obrigação tributária principal, vale dizer, da obrigação de pagar tributo. Na lição autorizada de Eusebio González García:

“Nadie duda que el sujeto pasivo de la obligación tributaria material, o simplemente el deudor o contribuyente, es el sujeto pasivo por excelencia. Es más, hay quien piense, y no le falta razón, que él debería ser el único sujeto pasivo tributario.”⁴

Por conveniência da Administração Tributária a responsabilidade pelo pagamento do tributo pode ser atribuída a outra pessoa que, sem estar pessoal e diretamente relacionada ao fato gerador da obrigação tributária, assume, por imposição legal, a responsabilidade pelo pagamento do tributo. Tem-se, então, a figura do responsável, prevista no art. 121, inciso II, do Código Tributário Nacional, que a seguir será examinada.

Também por conveniência da Administração Tributária o contribuinte pode ser substituído por outra pessoa à qual a lei atribui o dever de pagar o tributo. Embora o Código Tributário Nacional não tenha feito referência à figura do substituto tributário, ou contribuinte substituto, essa figura terminou sendo introduzida em nosso Direito, a partir de permissivo que a pressão fazendária terminou por fazer encartar na Constituição. Não se trata do responsável, mas do contribuinte substituto, como adiante se verá.

² Hugo de Brito Machado, *Introdução ao Estudo do Direito*, 2ª edição, Atlas, São Paulo, 2004, pp. 103/104.

³ Código Tributário Nacional, art. 121, parágrafo único, inciso I.

⁴ Eusebio González García, “Sujeción Pasiva y Responsables Tributarios”, em coletânea dos estudos apresentados nas XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario - Cartagena de Indias, outubro, 1995, IEF/Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 25.

2.3. O responsável tributário

É *responsável* a pessoa, natural ou jurídica que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, está obrigada a fazer o recolhimento respectivo por disposição expressa da lei. Não é o *devedor* do tributo, mas tem a *responsabilidade* por seu pagamento porque a lei assim estabeleceu.

O responsável tributário, exatamente porque não é devedor do tributo, tem contra este o direito de exigi-lo. Trata-se, porém, de relações jurídicas distintas embora interligadas e de certa forma dependentes umas das outras. Uma é a relação tributária propriamente dita, na qual existem o sujeito ativo e o sujeito passivo. O Fisco e o contribuinte. Este com o dever e também com a responsabilidade. Outra é a relação criada pela lei ao atribuir a condição de responsável a quem não é contribuinte. Nesta segunda relação, que é desdobramento da primeira, o responsável não tem o dever jurídico tributário que reside na relação tributária da qual é desdobramento. Tem apenas o dever jurídico de pagar dívida alheia, e por isto mesmo o direito de cobrar a dívida do contribuinte. E a *responsabilidade*, vale dizer, o estado de sujeição em relação ao sujeito ativo da relação tributária. Numa terceira relação, que se estabelece entre o responsável e o contribuinte, o responsável é sujeito ativo, e como tal tem o direito de haver do contribuinte o tributo, e este, o contribuinte, nessa terceira relação, tem a responsabilidade, posto que é colocado em estado de sujeição perante o sujeito ativo, vale dizer, o responsável tributário.

2.4. Responsabilidade tributária e convenções particulares

Importante aspecto da garantia constitucional do direito de defesa do responsável tributário diz respeito aos casos nos quais a responsabilidade tributária é objeto de convenção particular. O Código Tributário Nacional estabelece que, salvo disposições de lei em sentido contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.⁵ Isto, porém, não quer dizer que tais convenções particulares não sejam válidas entre as partes que a celebraram. São válidas, sim. Apenas não podem ser opostas à Fazenda Pública.

Na prática, são comuns as convenções particulares, vale dizer, os contratos, nos quais a responsabilidade tributária é atribuída a uma das partes, ficando a outra inteiramente dela excluída. E como tal convenção não pode ser oposta à Fazenda Pública, esta geralmente cobra o tributo daquele que está entre os responsáveis nos termos da lei e tem patrimônio mais fácil de ser alcançado.

Nesse contexto, mostra-se de enorme relevância a questão do direito de defesa daquele que é responsável tributário e que, nos termos da convenção particular, liberou o contribuinte da responsabilidade, assumindo-o sozinho, por inteiro. É que em tal situação o contribuinte, tendo contra ele um auto de infração, não terá efetivo interesse na impugnação deste. Não é raro, aliás, em situações assim, o contri-

⁵ Código Tributário Nacional, art. 123.

buente fazer o pagamento, pois sabe que tem o direito de exigir o reembolso correspondente daquele que, nos termos da convenção, assumiu a responsabilidade.

A nosso ver, o responsável tributário tem o direito de defesa contra a exigência do tributo. Ainda que a Fazenda não seja obrigada a tomar conhecimento da convenção particular por ele celebrada, para o fim de liberar o contribuinte, sendo a sua responsabilidade tributária decorrente, também, da lei, não pode ser ignorada. Assim, deve ser intimado da lavratura do auto de infração e tem indiscutível direito à plena defesa, como qualquer sujeito passivo da obrigação tributária.

3. O Direito de Defesa

3.1. *Fundamento constitucional*

A Constituição Federal ao cuidar dos direitos e garantias individuais assegura que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal,⁶ e que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.⁷

Assim, qualquer pessoa que se veja na iminência de sofrer prejuízo em sua liberdade, ou em seu patrimônio, tem indiscutível direito de defender-se. E tal situação de iminência de prejuízo patrimonial configura-se, indiscutivelmente, com a inclusão do nome de alguém, na condição de responsável, em um título executivo extrajudicial qualquer.

3.2. *Direito de defesa na relação tributária*

Na relação tributária não pode ser diferente. Como a Administração Pública tem o poder-dever de constituir o seu título, com base no qual promove em seguida a execução fiscal, deve apurar todos os elementos essenciais da relação jurídica para esse fim.

Assim, o direito de defesa há de ser assegurado a qualquer pessoa, seja na condição de contribuinte, seja na condição de responsável tributário, sempre que se encontre diante da possibilidade de sofrer a exigência do crédito tributário.

Por isto mesmo, aliás, é que o Poder Judiciário não admitiu a exigência de execução fiscal, ou do redirecionamento desta, contra pessoa cujo nome não conste da certidão de inscrição do respectivo crédito em Dívida Ativa.

3.3. *Direito de defesa no lançamento*

Realmente, no procedimento administrativo de lançamento tributário o direito de defesa há de ser garantido a todos quantos sejam considerados responsáveis pelo crédito em constituição. Assim é que Hugo de Brito Machado Segundo ensina que:

“A jurisprudência do STF inicialmente inclinou-se no sentido de admitir a responsabilização de terceiros, no âmbito da execução fiscal, ainda que seus nomes não constem da CDA correspondente. Após 1988, porém, a questão passou à competência do STJ, que evoluiu consideravelmente no trato do problema. Além de pacificar entendi-

⁶ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso LIV.

⁷ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso LV.

mento contrário à responsabilização geral e irrestrita de gerentes, administradores e dirigentes, aspecto que examinaremos a seguir, o STJ passou a exigir que o nome dos co-responsáveis conste da CDA, como condição para que sua responsabilidade seja presumida de modo *juris tantum* e a execução possa ser contra eles movida.

O correto, nesses casos, é exigir que a responsabilidade dos terceiros seja apurada em processo administrativo, assegurando-se-lhes amplas oportunidades de participação e defesa, como condição para constituição de uma CDA na qual constem co-responsáveis.⁸

Exigir-se que o nome dos responsáveis conste da CDA significa exigir que os mesmos tenham participado do processo administrativo de constituição do crédito tributário correspondente. Daí a necessidade de intimação dos responsáveis desde a lavratura do auto de infração. Necessidade que decorre da possibilidade de vir a ser o crédito cobrado e, assim, afetado o patrimônio do sujeito passivo desse crédito, que pode ser o contribuinte e pode ser o responsável. Por isto mesmo resta evidente que a intimação no processo administrativo, diversamente do que alguns têm afirmado, não é mera formalidade para viabilizar a inclusão do nome do responsável na correspondente certidão. É garantia, que a este com a intimação se oferece, do direito de se opor à constituição do crédito, impugnando o auto de infração e recorrendo das decisões que eventualmente rejeitem suas teses.

4. Consequência do Cerceamento da Defesa

4.1. As nulidades no Decreto 70.235/72

Não obstante elaborado em época de anormalidade jurídica, dando o Presidente da República, um general, cumprimento a dispositivo de Decreto-lei firmado por um triunvirato militar que governava o País, o Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, diz que são nulos os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.⁹

Como se vê, o direito de defesa no procedimento administrativo fiscal de constituição do crédito tributário é assegurado, sob pena de nulidade. E não pode haver preterição mais flagrante do direito de defesa de alguém do que deixar de lhe dar oportunidade para formular objeções a um auto de infração, que consubstancia, como o próprio nome está a indicar, a imputação de um cometimento ilegal, vale dizer, uma infração à lei tributária.

4.2. Alcance da nulidade

Em se tratando do cerceamento do direito de defesa de um responsável tributário, pode-se colocar a questão de saber se o alcance da nulidade daí decorrente afeta o próprio lançamento, ou afeta apenas a relação entre a Fazenda Pública como credora, e o responsável tributário.

Existem razões que autorizam considerar-se nulo o próprio lançamento tributário, sendo, portanto, nenhum o crédito tributário correspondente, e assim inviável a sua cobrança de qualquer dos sujeitos passivos. Mesmo assim, preferimos entender

⁸ Hugo de Brito Machado Segundo, *Processo Tributário*, 3ª edição, Atlas, São Paulo, 2008, p. 229.

⁹ Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, art. 59, inciso II.

que se houver sido cerceado apenas o direito de defesa do responsável, a nulidade não afeta o lançamento, mas simplesmente a relação entre a Fazenda Pública e aquele que seria responsável tributário.

Assim, se as autoridades julgadoras deixaram de examinar as razões oferecidas pelo responsável tributário, em sua impugnação, ou em seu recurso, ao argumento de que o responsável não teria direito de defesa, é inviável a execução fiscal, ou o seu redirecionamento, contra o responsável tributário.

5. Conclusões

Em face das razões expostas, podemos firmar as seguintes conclusões:

1ª) Tanto o contribuinte como o responsável tributário são sujeitos passivos da obrigação tributária e nessa condição têm direito de defesa assegurado pela Constituição Federal.

2ª) Exatamente porque tem direito de defesa, o responsável tributário deve ser intimado da lavratura do auto de infração, como condição indispensável a que o seu nome conste da certidão de dívida ativa correspondente.

3ª) É inteiramente equivocado, data vênua, o entendimento segundo o qual a intimação do responsável da lavratura do auto de infração contra o contribuinte tem apenas a finalidade de permitir que o seu nome conste da respectiva certidão de dívida ativa.

4ª) A não-intimação do responsável tributário quando da lavratura do auto de infração, implica impossibilidade de execução, contra ele, do crédito tributário afinal constituído, seja diretamente ou por redirecionamento da execução fiscal.

5ª) Tendo o responsável tributário impugnado o auto de infração, a não-apreciação de suas razões de defesa também acarreta impossibilidade de execução, contra ele, do crédito tributário afinal constituído, seja diretamente ou por redirecionamento da execução fiscal.

6ª) Se a Fazenda Pública não toma conhecimento da condição de alguém como responsável tributário, e por isto não lhe assegura o direito de defesa, evidentemente não pode cobrar dessa pessoa o crédito afinal apurado, promovendo ou redirecionando contra ele a execução fiscal.