

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARIA DA GRAÇA MACHADO MELLO

**ANÁLISE DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 135, INCISO III, DO
CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E OS PRAZOS DE DECADÊNCIA E
PRESCRIÇÃO NO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL**

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

São Paulo – SP

2013

Maria da Graça Machado Mello

**ANÁLISE DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 135, INCISO III, DO
CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E OS PRAZOS DE DECADÊNCIA E
PRESCRIÇÃO NO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL**

Monografia apresentada para a conclusão do Curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – COGEAE, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Orientadora: Professora Doutora Íris Vânia Santos Rosa

Pontifícia Universidade Católica - Cogeae

São Paulo – SP

2013

Maria da Graça Machado Mello

**ANÁLISE DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 135, INCISO III, DO
CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E OS PRAZOS DE DECADÊNCIA E
PRESCRIÇÃO NO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL.**

Monografia apresentada para a conclusão do
Curso de Especialização em Direito Tributário da
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo –
COGEAE, como requisito parcial à obtenção do
título de Especialista em Direito Tributário.

São Paulo, de de 2013.

Banca examinadora:

Professor: _____

Professor: _____

Professor: _____

*Ao meu pai OTÁVIO
FONTOURA MELLO, e a minha
mãe ELZA MACHADO MELLO,
pela graça de Deus de tê-los
comigo, pelo incentivo e amor
incondicional.*

*À minha avó PHILOMENA, pelo
grandioso carinho e a minha avó
DALVA (in memoriam), sempre
incentivadora dos estudos, imensas
saudades.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, em primeiro lugar, pela sua infinita proteção e pelas bênçãos derramadas ao longo do curso de especialização.

Especialmente, a minha orientadora e amiga, Íris Vânia Santos Rosa, pelos seus profundos ensinamentos, incentivo e amizade, por me fazer amar a advocacia e o Direito Tributário. Serei sempre grata.

Aos meus familiares, pelo carinho e pelas incansáveis orações, especialmente ao meu irmão ÉLVIO MACHADO MELLO, por quem tenho profunda admiração pela postura e hombridade.

A todos os meus fiéis amigos, que estiveram de alguma forma ao meu lado, nas horas alegres e desesperadoras. Em especial a Mariane Targa, Carina Bendeck, Bruno Dias e Dr. João Gomes.

Aos meus colegas e amigos da Saad & Advogados Associados pelo apoio e incentivo, especialmente ao Dr. Milton Saad, Dr. Gilberto Saad e Dr. João Marcelo Guerra Saad, por quem nutro grande admiração.

Aos meus professores da PUC-COGEAE, pela sabedoria.

Por fim, não poderia deixar de agradecer aos meus colegas da PUC-COGEAE, formamos um excelente grupo.

Muito obrigada a todos!

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo analisar as normas de responsabilidade tributária, nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional e os prazos de decadência e prescrição no redirecionamento da Execução Fiscal. Para perfeita compreensão do tema, no primeiro capítulo, estudamos os principais aspectos da incidência, aplicação das normas jurídicas e a processo de positivação no Direito Tributário. Posteriormente, tecemos uma breve análise da norma em sentido em estrito, chamada Regra-Matriz de incidência tributária e os aspectos formadores do antecedente e do consequente. Já no segundo capítulo, investigamos a norma de responsabilidade do artigo 135, III, do CTN e a sua incidência, resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, em relação aos administradores. No terceiro capítulo, analisamos as normas dos artigos 173, I, II, 150, § 4º, 174, I, II, III, do CTN, por meio de regras, com objetivo de demarcar o tempo no direito, que impede a perpetuação das relações jurídicas. Por fim, o quarto e último capítulo teve como título o próprio nome da presente monografia, em que analisamos o redirecionamento dos feitos executivos a terceiros responsáveis e o prazo para que tal ato processual possa vir a ser efetivado, diante das mais diversas e atuais discussões doutrinárias e jurisprudenciais acerca do tema.

Palavras-Chave: Responsabilidade Tributária de Terceiros. Decadência e Prescrição. Redirecionamento da Execução Fiscal.

ABSTRACT

The present research has the purpose to analyze the responsibility tributary norms based on the art. 125, III, of the National Tributary Code and the lapse of decadency and prescription on the redirection of the fiscal execution. For the perfect understanding of the theme, on the first chapter, it is studied the most important aspects of incidence, application of the juridical norms on the strict sense, called the Main Rule of incidence tributary and the aspects builders of the antecedence and of the consequence. On the second chapter, it is investigated the responsibility's norm of the article 135, III, from the National Tributary Code and it's incidence, resultant of the excessive acts or the violation of duty, the social contract or statutes, related to it's managers. On the third chapter the norms of the arts. 173, I, II, 150, §4º, I, II, III from the National Tributary Code, are analyzed, through the rules, with the goal of demarcate the time on the law, that impede, by itself, the perpetuation of the juridical relations. By the end, the very last chapter had the title of the own monograph's name, which it is analyzed the redirection of the acts practiced from responsible third part and the lapse that this procedural act has to be effective forward of the most different and newly doctrinaire and jurisprudence discussions about this theme.

Keywords: Tributary Responsibility of third parts. Decadence and prescription. Redirection of the fiscal execution.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
1. BREVES CONSIDERAÇÕES: O DIREITO POSITIVO E A CIÊNCIA DO DIREITO.....	3
1.1. Principais aspectos.....	3
1.2. Regra Jurídica Tributária – A Regra-matriz de incidência tributária.....	6
1.2.1. Antecedentes e seus critérios.....	8
1.2.1.1. Critério Material.....	8
1.2.1.2. Critério Temporal.....	8
1.2.1.3. Critério Espacial.....	9
1.2.2. Consequente e seus critérios.....	9
1.2.2.1. Critério Pessoal.....	9
1.2.2.2. Critério Quantitativo.....	10
1.3. Delimitando o objeto do presente estudo.....	11
2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	12
2.1. Considerações iniciais.....	12
2.1.1. Espécies de responsabilidade previstas no Código Tributário Nacional.....	14
2.2. Responsabilidade de terceiros – <i>diretores, gerentes o representantes de pessoas jurídicas de direito privado</i>	15
2.2.1. Da Imprescindibilidade do dolo.....	17
2.2.1.1. Excesso de poderes.....	18

2.2.1.2. Infração à lei.....	19
2.2.1.3. Infração ao Contrato Social ou Estatuto.....	22
2.2.1.4. Síntese do capítulo.....	22
3. A DECADÊNCIA E A PRESCRIÇÃO.....	24
3.1. Principais aspectos.....	24
3.2. O Sobreprincípio da Segurança Jurídica.....	24
3.3. Análise da aplicação do instituto da decadência.....	26
3.3.1. Regra nº 1: contagem de prazo – art. 173, inciso I, do CTN.....	27
3.3.2. Regra nº 2: contagem de prazo – art. 173, inciso II, do CTN.....	29
3.3.3. Regra nº 3: contagem de prazo – art. 150, § 4º, do CTN.....	32
3.3.3.1. Regra nº 4: contagem de prazo – art. 150, § 4º, do CTN (parte final).....	34
3.4. Análise da aplicação do instituto da prescrição.....	35
3.4.1. Regra nº 1: análise do <i>caput</i> do art. 174, do CTN.....	35
3.4.2. Regra nº 2: interrupção do prazo de prescrição – elemento comum das regras do direito – análise dos incisos do parágrafo único do artigo 174 do CTN.....	37
4. ANÁLISE DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E OS PRAZOS DE DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL.....	39
4.1. Nota Introdutória.....	39
4.2. Existe fundamento jurídico para se redirecionar o feito executivo?.....	39
4.3. Quais são os prazos para redirecionamento do terceiro responsável em sede de execução fiscal?.....	41

CONCLUSÃO.....	46
REFERÊNCIAS ELETRÔNICAS.....	51
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	52

INTRODUÇÃO

A interpretação das normas jurídicas muitas vezes conduz o jurista a um caminho diverso daquele pretendido, motivo pelo qual, a investigação do objeto de estudo da ciência do direito pressupõe uma delimitação de critérios seletivos de análise, em que a principal tarefa é desvendar as significações nas possíveis combinações de noções jurídicas estampadas no direito positivo.

Essa é a proposta inicial do nosso trabalho, abordar algumas considerações sobre o processo comunicacional do Direito, que entendemos imprescindível para o desenvolvimento de qualquer produto científico nessa área ao analisar a incidência e aplicação das normas jurídicas.

Dessa forma, com objetivo de sistematizar essa abordagem, optamos por estabelecer as seguintes divisões:

No Capítulo I abordaremos breves considerações sobre (i) o direito positivo e a ciência do direito, demonstrando a suas diferenças; (ii) as normas de estrutura e de comportamento instituídas pela Constituição Federal; (iii) as normas e suas subclasses, a incidência e o processo de positivação no mundo jurídico; e, por fim adentaremos na norma em sentido estrito, a denominada regra-matriz de incidência tributária.

Partindo dessas premissas, delimitaremos o objeto do nosso estudo: a análise da responsabilidade tributária a terceiros responsáveis, e, a contagem dos prazos de decadência e prescrição no redirecionamento da Execução Fiscal.

Portanto, no Capítulo II, passaremos a dispor sobre a responsabilidade tributária, o qual se constitui pela relação jurídica instaurada no conseqüente da regra matriz, e, as definições trazidas a partir dela, entre contribuinte e responsável.

Falaremos, então, das espécies de responsabilidades previstas no Código Tributário Nacional, e, em função do corte metodológico por nós realizado, passamos a análise da norma de responsabilidade de terceiros, prescrita no artigo 135, III, do CTN, e as suas características fundamentais para a fenomenologia da incidência tributária.

Como não poderia deixar de ser, abordaremos resumidamente sobre a imprescindibilidade do dolo, excesso de poderes, infração de lei, ao Contrato Social ou Estatuto e as conseqüências no mundo jurídico com a prática dessas condutas.

No Capítulo III, abordaremos a decadência e a prescrição, como forma de demarcação do tempo no direito, e, seguindo a mesma lógica do capítulo anterior,

analisaremos as normas dos artigos 173, I, II, 150, § 4º, 174, I, II, III, ambos do CTN, em forma de regras.

Com tais fundamentos fixados, no Capítulo IV, abordaremos as discussões doutrinárias e jurisprudenciais sobre a questão do redirecionamento do feito executivo a terceiros responsáveis e os prazos existentes nessa hipótese, na ótica das normas de direito material.

Esperamos, portanto, que o presente estudo possa contribuir, ainda que minimamente, à correta compreensão das normas analisadas, em face das reiteradas divergências encontradas pelos nossos Tribunais, uma vez que a problemática do redirecionamento na Execução Fiscal nos causa grande inquietação. É, pois, o que passamos a estudar:

CAPÍTULO I

1. BREVES CONSIDERAÇÕES: O DIREITO POSITIVO E A CIÊNCIA DO DIREITO

1.1. Principais aspectos

O estudo relativo aos aspectos atinentes à responsabilidade tributária de terceiros e a contagem dos prazos de decadência e prescrição no redirecionamento da execução fiscal, não teria sentido se não houvesse ao menos uma referência sobre a incidência e a aplicação das normas jurídicas.

Por essa razão, o primeiro ponto a ser fixado é o papel do Direito Positivo e da Ciência do Direito, como forma de um processo comunicacional, que se materializa por meio de textos, a fim de regular as condutas intersubjetivas.

Nessa linha, observamos que o direito positivo possui uma linguagem técnica normativa, prescritiva de condutas, diferentemente da ciência do direito, que se caracteriza pela linguagem científica, descritiva, e, tem a função de relatar sobre o direito positivo.

Com efeito, a Constituição Federal, instituiu as diretrizes de organização da conduta humana em sociedade, dividindo-as em normas de estrutura (ou de organização) e normas de comportamento (ou de conduta).

Dessa forma, as normas de estrutura estão estabelecidas de forma a prescrever o processo de produção das legislações infraconstitucionais, enquanto as de comportamento visam regular a relação dos indivíduos a partir das referidas normas de organização.

Segundo a Teoria de Hans Kelsen, além de regular a conduta humana, o Direito Positivo regula sua própria existência, ou seja, as normas jurídicas não apenas determinam como deve ser a conduta humana, mas também definem como o Direito Positivo é. Vejamos:

O Direito regula a sua própria criação, na medida em que uma norma determina o modo em que outra norma é criada e também, até certo ponto, o conteúdo dessa norma. Como uma norma jurídica é válida por ser criada de um modo determinado por outra norma jurídica, este é o fundamento de validade daquela. A relação entre a norma que regula a criação de outra norma e essa outra norma pode ser apresentada como uma relação de supra-infra-ordenação, que é uma figura espacial de linguagem. A norma que determina a criação de uma norma é a norma superior, e a norma criada segundo esta determinação é a inferior. A ordem jurídica, especialmente a ordem jurídica cuja personificação é o Estado é, portanto, não um

sistema de normas coordenadas entre si, que se acham, por assim dizer, lado a lado, no mesmo nível, mas uma hierarquia de diferentes níveis de normas.¹

O Ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho, expoente estudioso do Direito Tributário, destaca que:

As normas de conduta estão diretamente voltadas para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade; e as regras de estrutura, também denominada como regras de organização, dirigem-se igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema.²

E continua o autor:

Tais regras “representam para o sistema do direito positivo, o mesmo papel que as regras da gramática cumprem num idioma historicamente dado. Prescrevem estas últimas a forma de combinação de vocábulos e das expressões para produzirmos oração, isto é, construções com sentido. À sua semelhança, as regras de estrutura determinam os órgãos do sistema e os expedientes formais necessários para que se editem normas jurídicas válidas no ordenamento”.³

Como leciona Lourival Vilanova:

Todas as organizações normativas operam com esta linguagem para incidir no proceder humano canalizando as condutas no sentido de implementar valores, ou seja, a norma jurídica é a estrutura mínima, mas completa, de atuação do direito, chamada pelo Professor Paulo de “*mínimo irreduzível do deôntico*”.⁴

Note-se, pois, que são dois planos linguísticos que não se confundem, o Direito Positivo disciplina as condutas e a Ciência do Direito informa sobre o primeiro. Entretanto, de nada adiantaria a produção de um texto, emitido pelo legislador, cuja função predominante é a prescritiva, se o jurista não pudesse passar essa informação a outrem.

Feitas tais ilações iniciais, o segundo ponto que fixaremos neste percurso gerador de textos jurídicos, é sobre a incidência das normas no mundo social e o processo de positivação no mundo jurídico.

¹ Kelsen, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 129.

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 136-137.

³ *Idem*, p. 122.

⁴ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e sistemas do direito positivo**. p. 18.

Segundo a Professora Doutora Íris Vânia Santos Rosa, em brilhante estudo sobre a incidência e aplicação normativa que fez parte de sua Tese de Doutorado em Direito, sobre a “*Penhora na Execução Fiscal*”, nos ensina que:

Pragmaticamente, a incidência também se completa em duas operações: 1) interpretação (do fato e do direito); e 2) constituição da nova linguagem jurídica. O homem atribui sentido aos enunciados prescritivos gerais e abstratos, juntamente com aqueles que o remetem ao evento (enunciados fáticos – linguagem das provas), e, constitui o fato e as relações remetem, com a inserção no sistema, da norma geral e concreta.⁵

E sob esse aspecto, surgem as classificações doutrinárias secundárias, que formam subclasses normativas próprias, estabelecidas da seguinte forma: (i) gerais; (ii) individuais; (iii) abstratas; e (iv) concretas.

O Professor Paulo de Barros Carvalho, acerca das referidas classificações doutrinárias, nos instrui da seguinte forma:

A norma *individual* ou *geral* são qualificativos do *consequente normativo*, pois é nele que se encontram os sujeitos da relação a quem se dirige a prescrição jurídica; já a norma *abstrata* ou *concreta* são qualificativos do antecedente *normativo*, pois é nele que se encontra a descrição do fato propulsor de efeitos no mundo jurídico.⁶

Dessas premissas, destacamos os esclarecimentos da Professora Aurora Tomazini de Carvalho:

A incidência é um fenômeno do mundo social. A Norma projeta-se sobre os acontecimentos sociais juridicizando-os. Ela incide sozinha e por conta própria sobre os fatos, assim que estes se concretizam, fazendo-os propagar consequências jurídicas. É como se norma fosse uma nuvem que emitisse uma descarga elétrica fulminante, atingindo os acontecimentos nela descritos e propagando efeitos jurídicos. Há, nesta linha de raciocínio, uma transitividade entre os sistemas jurídico e social, de modo que direitos e deveres são constituídos no impreterível momento da ocorrência tomada como suposto por normas jurídicas.⁷

Nesse contexto, Pontes de Miranda⁸ conclui que as normas jurídicas possuem em sua estrutura lógica duas proposições: a antecedente, denominada por ele de suporte físico, que descreve os fatos relevantes para o direito; e o consequente, denominado por ele de preceito, que dispõe sobre os efeitos jurídicos que decorrem dos fatos juridicizados.

⁵ ROSA, Íris Vânia Santos Rosa. **Tese Doutorado em Direito: A Penhora na Execução Fiscal: Penhora “On Line” e o Princípio da menor onerosidade**. São Paulo: 2013. p.25.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 116.

⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**. 3ª ed., São Paulo: Noeses, 2013, p. 409.

⁸ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito**. p. 77.

Por outra ótica Lourival Vilanova⁹ denomina o antecedente de “descriptor” e o consequente de “prescritor” e afirma que as duas proposições se interligam pelo conectivo dever-ser, o que faz a estrutura lógica da norma ser um enunciado deôntico.

Devemos observar que, a norma, como unidade de significação lógico-deôntica precisa ser construída observando o binômio hipótese (fato) x consequência. Assim, a hipótese relata determinado fato de possível ocorrência, enquanto seu consequente prescreve a relação jurídica que vai se instaurar.

Nesse sentido, Paulo Cesar Conrado, ao citar o Ilustre jurista Hans Kelsen, explica que:

O processo de positivação, fenômeno que se apresenta pelo desencadeamento de uma continuidade de regras, cujo marco inicial é uma dada norma geral e abstrata e a ponta final é, à sua vez e consoante sinalizado, uma norma individual e concreta, apta a atingir o caso especificado.¹⁰

Para a Professora Doutora Íris Vânia Santos Rosa:

Positivar equivale a aplicar o direito. O Processo de positivação é o meio no qual o Direito Tributário sai de sua máxima abstração e chega a sua máxima concretude. Tem início com as Competências Tributárias e o exercício dessas competências (fontes materiais que produzem as LEIS) instituindo as regras-matrizes de incidência tributária (RMIT) e suas chamadas obrigações.¹¹

Das considerações acima pontuadas, pode-se antever que a importância de se referir à positivação do direito, está diretamente relacionada à aplicação das normas de estrutura e de comportamento nas relações de intersubjetividade e interpessoais, motivo pelo qual, com intuito de trazê-las para o campo do Direito Tributário, adentraremos na norma em sentido estrito, chamada Regra Matriz de Incidência Tributária.

1.2. Regra Jurídica Tributária – A Regra-matriz de incidência tributária

Como vimos às normas de comportamento quando analisadas em suas proposições mínimas, retratam o processo cognoscitivo nas relações de intersubjetividade.

⁹ VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito**, Max Limonad, p.87.

¹⁰ CONRADO, Paulo Cesar. **Processo Tributário**. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 57.

¹¹ ROSA, Íris Vânia Santos Rosa. **Ação anulatória e flexibilização das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário**. Coordenação: Priscila de Souza. VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os conceitos de direito privado. São Paulo: Noeses, 2010. p. 596.

Assim, a regra-matriz de incidência tributária é norma jurídico-tributária em sentido estrito, voltada a pesquisa dos elementos necessários à incidência no direito tributário. É o que passamos a demonstrar:

O método de interpretação do direito positivo pela regra-matriz de incidência tributária nos conduz a um caminho seguro, tendo em vista que nos permite estabelecer os elementos a fim de caracterizar um evento de possível ocorrência no mundo fenomênico, capaz de concretizar-se no fato jurídico tributário, bem assim, os elementos da relação jurídica que se instalará quando da concretização do fato.

Nesse sentido, descreve abstratamente o evento social, bem como as coordenadas de tempo e espaço em que sua ocorrência produzirá, se vertida em linguagem competente, os efeitos jurídicos, estabelecendo, ainda, os possíveis sujeitos da relação, os elementos que nos permite determinar a base de cálculo da exação, bem como a alíquota.

Ao traçar o paralelo entre a norma jurídica e a regra-matriz de incidência tributária, Maria Rita Ferragut, explica:

Difere das demais normas existentes no direito positivo apenas em virtude de seu conteúdo, que **descreve um fato típico tributário e prescreve a relação obrigacional que se estabelece entre os sujeitos ativo e passivo**, tendo por objeto o pagamento de uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, não decorrente de ato ilícito (tributo).¹² (grifamos)

Pois bem, temos a partir da norma em sentido estrito, de forma lógica, completa, estruturada os critérios componentes de seu antecedente e de seu consequente, da seguinte forma:

A hipótese (H) se configura como sendo descrição abstrata de uma situação possível no mundo social, que seja composta pelos critérios material, temporal, e, espacial, que, ocorrendo de forma prevista, terá o condão de fazer nascer uma relação jurídica, na forma expressa no consequente (C), que, por sua vez constitui os critérios pessoal e quantitativo, compondo relação jurídica, modalizada como obrigatória, proibida ou permitida, entre dois ou mais sujeitos, posta da seguinte forma $RMIT=[Cm(v.c) \cdot Ct \cdot Ce] \grave{a} [Cp (Sa \cdot Sp) \cdot Cq (Bc \cdot Al)]$.

Cinge-se daí, a regulação de condutas, submetidas aos modais deônticos “P” permitido, “V” proibido, e, “O” obrigatório, decorrente dos ensinamentos de Lourival Vilanova.

¹² FERRAGUT. Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 92.

Nessa seara, salutar se faz apresentar, de forma breve, os referidos aspectos da regra de incidência tributária (RMIT).

1.2.1. ANTECEDENTE E SEUS CRITÉRIOS

1.2.1.1. Critério Material

Como vimos, ao direito importam as situações sociais, ou seja, aquelas criadas pela ação ou omissão de um indivíduo, e, com as normas jurídico-tributárias não é diferente. O antecedente da regra-matriz de incidência é composto, inicialmente, pelo critério material, que faz referência à realidade social e ao comportamento das pessoas.

A estrutura do critério material se mostra sempre da mesma forma: um verbo pessoal acompanhado de um complemento. Faz, portanto, referência a determinado comportamento de pessoa, seja física ou jurídica, que ocorrido, dá ensejo à criação do fato jurídico tributário.

É nessa linha a posição do Professor Paulo de Barros Carvalho, ao afirmar que o antecedente da norma deve conter “um verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento”.¹³

1.2.1.2. Critério Temporal

O segundo critério componente do antecedente da regra-matriz é aquele que faz referência ao tempo que o legislador recortou para considerar realizado o ato praticado no critério material. É o instante exato em que reputa ocorrido o evento tributário, para que se possa falar em incidência normativa.

Podemos admitir que os fatos jurídicos tributários são instantâneos, na medida em que se dão por ocorridos num único marco de tempo, antes do qual, embora tenha se dado o início da ocorrência do evento social, não há que se falar em produção de efeitos correspondentes e conseqüente nascimento da relação jurídico-tributária, eis que, ainda não existe o chamado fato jurídico tributário.

¹³ CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 287.

1.2.1.3. Critério Espacial

Aqui, encerram-se os critérios formadores da hipótese normativa tributária, e, portanto, se mostra imprescindível à presença do critério espacial, delimitando em qual local o evento tributário deve ocorrer para que seja considerado tributável.

O mencionado critério é definido pelo Professor Paulo de Barros Carvalho como sendo “o plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, que cumprem o objetivo de assinalar o lugar preciso em que a ação há de acontecer.”¹⁴

O critério espacial especifica os locais em que a prática do evento previsto no critério material, segundo as condições de tempo estabelecidas no critério temporal, dá ensejo ao desencadeamento dos efeitos prescritos no conseqüente da regra matriz de incidência tributária, com o surgimento da correspondente relação jurídica tributária.

1.2.2. CONSEQUENTE E SEUS CRITÉRIOS

1.2.2.1. Critério Pessoal

O critério pessoal garante o caráter intersubjetivo do direito, determinando os sujeitos que irão compor o vínculo tributário, nos polos ativo e passivo. Tem-se por sujeito passivo o indivíduo que se encontra na relação jurídica por ter o dever de cumprir o preceituado na regra-matriz de recolher aos cofres públicos certa quantia em dinheiro, a título de tributo.¹⁵

Em contrapartida, ocupa a posição de sujeito ativo da relação jurídica tributária as pessoas políticas de direito público ou aquelas que a substituïrem, no caso de capacidade ativa delegada, detentoras de um direito, que é o de ver satisfeito o crédito tributário.

¹⁴ CARVALHO. Paulo de Barros. **Direito Tributário – Linguagem e Método**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 282 e ss.

¹⁵ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2010

1.2.2.2. Critério Quantitativo

Por fim, no critério quantitativo também haverá a presença de dois aspectos, cujo cálculo é a quantificação do montante da exação tributária, chamados de base de cálculo e alíquota.

A base de cálculo é o que estabelece o montante a que faz referência ao tributo. Faz correlação direta com a hipótese de incidência, que se pode compreender em que espécie tributária a norma se enquadra.

Paulo de Barros Carvalho diz que são três as funções da base de cálculo: “a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.”¹⁶

Como podemos concluir se faz verdadeiramente importante o papel da base de cálculo na composição do tributo, sem contar a necessidade da sua análise em conjunto com o critério material. O critério material no antecedente estabelece quais condutas tipificadas na norma, enseja a relação jurídica, bem assim, a base de cálculo no consequente, mensura a exação tributária, posta pelo comportamento estabelecido no critério material.

No entanto, a base de cálculo não atua sozinha, a ela é unida a alíquota, que se apresenta como unidade de medida, que multiplicada pela base de cálculo confere o montante a ser recolhido aos cofres públicos, a título de tributo.

Do percurso traçado, concluímos que a norma em sentido estrito é um recorte efetuado sob a permissão metodológica do discurso científico, que nos permite estruturar a norma jurídica como entidade singular, sob a existência de um antecedente associado a um consequente.

No entanto, a norma jurídica na sua completude possui duas feições, quais sejam, primária e secundária. Essa bimembridade decorre do pressuposto de que, no direito inexistente regra sem sanção. Uma norma é jurídica porque se sujeita a coerção estatal, presente na prescrição de outra norma, é o que denominamos de norma secundária e norma primária.

Sem pretender esgotar o breve estudo traçado sobre as normas jurídicas, observamos que o direito positivo é um sistema prescritivo de condutas, e, assim o são porque as condutas por elas dispostas são asseguradas pela intervenção estatal.

¹⁶ CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 361.

1.3. Delimitando o objeto do presente estudo

Não obstante as considerações preliminares atinentes à estrutura normativa e o processo de positivação, não trata o presente estudo de questões relativas a essas indagações, *frise-se*, mesmo as reconhecendo como imprescindíveis a qualquer produto científico relacionado ao campo do Direito.

Por essa razão e para que nossa proposta não se perca em caminhos diversos daquele intencionado, resolvemos delimitar claramente o objeto deste trabalho, conforme nos ensina o Professor Paulo de Barros Carvalho:

Toda ciência pressupõe um corte metodológico. Ao analisarmos o homem do ângulo histórico, por exemplo, colocamos entre parêntesis as conotações propriamente técnico-jurídicas, econômicas, sociológicas, éticas, antropológicas etc., para concentrar o estudo prioritário na evolução dos fatos que se sucedem no tempo, e que apresentam a criatura humana como entidade central. Qualquer especulação científica que pretendamos empreender trará consigo essa necessidade irrefutável, produto de ínsitas limitações do ser cognoscente.”¹⁷

Pois bem, nosso corte metodológico reside na análise da responsabilidade tributária de terceiros, inferida no artigo 135, inciso III, do CTN, e, a contagem dos prazos de decadência e da prescrição no redirecionamento da Execução Fiscal, em face das reiteradas divergências encontradas nos Tribunais.

Nessa linha de execução, pretendemos analisar a responsabilidade tributária de terceiros, passando a tratar sobre as regras da decadência e da prescrição, e, finalmente, observar a forma como devem ser tratadas no redirecionamento da Execução Fiscal.

Portanto, assume pertinência agora, as ponderações acerca da responsabilidade tributária.

¹⁷ CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 12.

CAPÍTULO II

2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

2.1. Considerações iniciais

Quando se estuda a responsabilidade tributária, devemos ter em mente o seu ponto de partida, qual seja, a regra-matriz de incidência quando se instaura a relação jurídica constante de seu consequente. Esta prescreve, como vimos, a relação obrigacional que se estabelece entre os sujeitos ativo e passivo, tendo por objeto o pagamento de uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, não decorrente de ato ilícito (tributo).¹⁸

A relação jurídica, portanto, é o vínculo que se instaura entre dois ou mais sujeitos de direito, em razão da ocorrência de determinado fato jurídico, por força logicamente da imputação normativa, em que uma pessoa denominada sujeito ativo, tem o direito de exigir de outra, sujeito passivo, o cumprimento de determinada obrigação prevista na relação.

Num primeiro momento, é interessante mencionar algumas definições da doutrina no que tange ao *sujeito passivo*, dada pelos Ilustres Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho e Renato Lopes Becho, respectivamente:

“Sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo. É sujeito passivo, em regra, uma pessoa que está em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência.”¹⁹

“Sujeito passivo é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais. É no critério pessoal do consequente da regra-matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a denominação do sujeito passivo.”²⁰

“Extraímos do critério pessoal os sujeitos passivos da obrigação tributária que, nos tributos discriminados na Constituição, serão necessariamente aquelas pessoas que realizarem, inquestionavelmente, a materialidade prevista na norma constitucional tributária. Nos tributos não-discriminados, serão aquelas pessoas que realizarem as

¹⁸ BRASIL. **Código Tributário Nacional. Art. 3º.** 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

¹⁹ ATALIBA. Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 77.

²⁰ CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 296.

condutas descritas na materialidade. Os sujeitos passivos tributários estão, portanto, umbilicalmente com a materialidade descrita na norma.”²¹

Observamos que das importantes definições acima elencadas, existe um ponto comum entre elas: *sujeito passivo é aquele que figura no polo passivo da relação jurídica tributária, e, não aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal.*

Nesse contexto, preleciona o artigo 121 do 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 em lei.²²

Absorvendo-se as definições legais e doutrinárias, é possível definir que contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e, que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional, no entanto, se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não contribuinte.

Importante salientar que a Constituição Federal não possui previsão acerca do sujeito passivo, entretanto, impõe valiosos limites constitucionais, tais como a vedação ao confisco (art. 150, IV), capacidade contributiva objetiva/subjetiva (art. 145, § 1º), direito de propriedade (art. 5º, XXII), estrita legalidade (art. 5º, II, e 150, I), repartição da competência para instituir tributos, necessidade de observância das disposições de normas gerais (art. 146, II, ou III, “a”).

Por sua vez, sobre a responsabilidade, o artigo 128 do CTN, prescreve o quanto segue:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo-se a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.²³

Da leitura do dispositivo, verifica-se de plano que a cláusula “*Sem prejuízo do disposto neste Capítulo...*”, autoriza o legislador de normas gerais a definir outros responsáveis tributários, vinculados ao fato tributário por meio de lei instituidora do tributo.

²¹ BECHO. Renato Lopes. **Sujeição passiva tributária**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 190.

²² BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

²³ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

Ressalte-se, nesse esteio que, a responsabilidade é norma jurídica que descreve em seu antecedente notas de um fato não tributário (lícito ou ilícito), mas que tem como pressuposto necessário um fato tributário (ainda que presumido), e, em seu conseqüente notas de relação jurídica, na qual um *terceiro*, escolhido dentro da moldura que acabamos de expor, tem o dever de levar dinheiro aos cofres públicos.

Trata-se, portanto, de norma que colabora na fixação do critério subjetivo passivo do tributo, que entram em relação com os demais enunciados que integram a regra-matriz de incidência.

Pois bem, feita esta referência inicial e necessária sobre a relação jurídica, temos claro o sujeito passivo (contribuinte [sujeito passivo direito] x responsável [sujeito passivo indireto]), assim sendo, passamos a expor a classificação da responsabilidade tributária.

2.1.1. Espécies de responsabilidade previstas no Código Tributário Nacional

A criação das normas de responsabilidade tem como principal causa, a arrecadação dos tributos, que, por razões de conveniência e necessidade, a lei elege terceiro para ser o responsável pelo pagamento do tributo, em caráter pessoal, subsidiário ou solidário, estando indiretamente vinculado ao fato jurídico tributário ou direta ou indiretamente à pessoa que realizou.

Nesse contexto, o CTN classifica a responsabilidade tributária em quatro espécies, quais sejam, por sucessão, de terceiros, por infrações e substituição tributária.

Embora haja certo dissenso na doutrina, importa a classificação construída a partir das proposições prescritivas acima referidas. Nessa linha, seguimos as lições da doutrinadora Maria Rita Ferragut, que consideramos a classificação mais acertada para as normas de responsabilidade, dividindo-as em (i) substituição; (ii) solidariedade; (iv) responsabilidade de terceiros; e (v) responsabilidade por infrações.²⁴

Em função do corte metodológico por nós realizado ao escolhermos o tema desse trabalho, nos interessa o estudo da responsabilidade tributária de terceiros, dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas em relação à prática do fato jurídico, *frise-se*, aquela não relacionada à obrigação tributária.

²⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 56.

2.2. Responsabilidade de terceiros – *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

O artigo 135 do CTN determina, *in verbis*:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes as obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;

III – os **diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.**²⁵ (grifamos)

Da norma prescritiva acima delineada extraímos uma primeira e imediata conclusão: a responsabilidade é pessoal. O terceiro responsável assume individualmente as consequências oriundas do ato ilícito por ele praticado, ou em relação seja partícipe ou mandante, eximindo a pessoa jurídica, realizadora do fato tributário, de qualquer obrigação.²⁶

Entretanto, esse não é o entendimento adotado pelo Fisco, que considera a responsabilidade do administrador como sendo subsidiária, e, em regra, constitui o crédito em face da pessoa jurídica, postergando para a ação executiva a inclusão dos responsáveis da relação, com a inclusão dos responsáveis na relação. Essa alteração no polo passivo ocorre em grande parte das vezes mediante requerimento do Procurador do sujeito ativo, que será objeto de reflexões mais adiante.

Essa visão desmistifica-se com a estruturação lógica da norma de responsabilidade fundada no artigo 135 do CTN. Vejamos:

Se no antecedente da norma de responsabilidade, o responsável praticar conduta dolosa, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos que resulta no fato jurídico que gerou a obrigação tributária, DEVE-SER, a responsabilização exclusiva pelo débito tributário, no consequente.

$$D\{F \Rightarrow [(S R S'') \cdot \neg (S R S \wedge)]\}$$

²⁵ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

²⁶ O responsável é obrigado a responder integralmente pela obrigação tributária, entendimento a que também chegou Sacha Calmon Navarro Coelho, ao afirmar: “(...) o artigo 135 retira a solidariedade do artigo 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros (*Obrigação Tributária*, p. 319)

Vê-se, portanto, que somente resulta na ocorrência de fatos jurídicos tributários, a atuação com excesso de poderes, infração de lei ou ao contrato social, sendo imprescindível a presença do dolo.

Assim, destaque-se que os sócios, diretores e representantes dessa sociedade serão inseridos excepcionalmente como *responsáveis tributários* por força de expressa disposição legal e, ainda assim, quando presentes determinadas situações fáticas.

Porém, insista salientar que esta responsabilidade contemplada no inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional centra-se no administrador da sociedade, afastando de conseguinte o mero sócio quotista, especialmente o minoritário, sem poder de administração social.

Hugo de Brito Machado, já teve oportunidade de dissertar que:

A simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos do art. 135, III, CTN, é a condição de administrador dos bens alheios. Por isso a lei fala em diretores, gerentes ou representantes. Não em sócios. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários”.²⁷

E não é preciso grandes ilações para se constatar que, também em relação a esse dispositivo o Fisco lançou-se a interpretações esvaídas de razoabilidade, estando a principal delas representadas pelo argumento de que o mero inadimplemento da obrigação tributária caracterizaria *ipso iure*, “infração à lei”, ensejando a responsabilidade pessoal dos administradores das sociedades empresárias.

Igualmente não se poderia prevalecer esse entendimento, porque seria negar as próprias razões finalísticas da existência das sociedades e sua consequente autonomia patrimonial, processual e negocial.

No entanto, ao longo dos anos a jurisprudência dos tribunais estaduais, federais e do Superior Tribunal de Justiça cuidou de realinhar a concreta e razoável interpretação que se extrai do inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional para firmar entendimento no sentido de que o mero inadimplemento da obrigação tributária não autoriza o Fisco a pleitear responsabilização pessoal e direta dos administradores, caso não seja demonstrado que tal descumprimento se revestiu, concretamente, na prática de ilícito ou no excesso poder ou desvio de finalidade de tais gestores.

²⁷MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 152.

Um ponto, contudo, merece breve destaque. Da vasta jurisprudência em matéria tributária encontrada a esse respeito, tanto nos tribunais estaduais e federais quanto nos Tribunais Superiores, não se pode deixar de concluir, por lógica, que as “avalanches” desses julgados, detectados nas pesquisas realizadas, são reflexas imediatas e lógicas de dois fatores atuantes em conjunto:

Primeiro, pelo comportamento de magistrados de primeiro grau em insistir na inclusão de sócios no polo passivo, por mero despacho, muitas vezes sem qualquer fundamentação consistente, ante a petição do Fisco atravessada nos autos de execuções fiscais dando conta da inexistência de bens encontrados em nome da respectiva sociedade, efetivo sujeito passivo da obrigação tributária.

Segundo, da postura dos governos das três esferas em implantar periódicos programas de “incentivos fiscais”, como parcelamentos, anistias e isenções tributárias, e, de outro lado, mantêm firme e inabalável a orientação as suas autoridades fazendárias para que busquem mecanismos diretos e eficientes na arrecadação de tributos, tais como a insistência incondicional da responsabilização pessoal de sócios e administradores das sociedades limitadas, diante do mero inadimplemento destas últimas. Sociedades estas que, como se viu, foram concebidas para, exatamente, fomentar a economia, com o estímulo aos pequenos e médios empreendimentos.

O que se pretende inferir dessas ponderações é que, muito embora se tenha certo “alívio” diante de tão remansoso entendimento jurisprudencial, é extremamente recorrente ainda nos dias de hoje a dedução em juízo dessas pretensões, o que importa de qualquer forma, um “custo” ao empresário pela previsão dessas demandas, pelas despesas processuais, honorários advocatícios, e, especialmente, pelo largo lapso temporal delas decorrentes. Logo, se do ponto de vista estritamente jurídico, a previsão do inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional está bem resolvida, o mesmo não se pode dizer sob o prisma econômico, eis que, pelas distorções do Fisco e de magistrados de primeiro grau a despeito desse comando legal, bem como pela demora na solução dessas demandas, a mesma ainda é fonte geradora de *custos* e mesmo de desestímulo às sociedades.

2.2.1. Da imprescindibilidade do dolo

A existência de uma infração é condição necessária ao desencadeamento da responsabilidade do administrador, mas não suficiente para que possamos identificar o fato

típico e antijurídico previsto no artigo 135 do CTN, visto que a conduta do agente deve ser necessariamente dolosa.

O elemento subjetivo (responsabilidade) nasce somente quando o administrador agir intencionalmente, com o *animus* de praticar a conduta típica. Não consideramos que a *culpa* seja elemento suficiente para a caracterização do tipo, pois, a separação das personalidades e a necessidade de gerir sociedades economicamente estáveis e instáveis, somadas ao direito constitucional à propriedade e ao princípio da não-utilização do tributo com efeitos confiscatórios, vedam que um administrador seja responsável por ato não doloso.

Temos notícia de que tramita no Congresso Nacional, Projeto de Lei Complementar que altera o artigo 135 do CTN, para configurar infração a lei mera falta de recolhimento do tributo devido, independentemente de comprovação de dolo ou culpa.

É certo que tal alteração, se aprovada, percorrerá um caminho de desestabilidade econômica, jurídica e propriamente política, e, sobretudo incompatível com as garantias fundamentais.

Em linhas muito bem delineadas Maria Rita Ferragut defende que:

A prática dolosa impõe reconhecimento de que o administrador tinha opção em praticar ou não a infração. Se a opção de evitá-la inexistia, a pessoa não poderá ser considerada responsável, pois lhe faltava o *animus*, em que pese o resultado de seu ato. A única exceção é se o administrador provocou intencionalmente a impossibilidade da opção, a fim de, em última análise, beneficiar-se do ilícito, e, ao mesmo tempo, afastar a sua responsabilidade pessoal.²⁸

Passemos a explorar as condutas obrigatórias que autorizam responsabilizar terceiro quando a infração resulta na obrigação tributária, e, por conseguinte afastam a responsabilidade das sociedades.

2.2.1.1. Excesso de poderes

Consideramos inicialmente que a finalidade da sociedade é alcançada mediante o cumprimento de seu objeto social, desta forma, o administrador deve agir com cuidado, diligência e probidade, qualidades que se espera de qualquer ser humano em suas atividades. Assim, quando o administrador pratica qualquer ato dentro dos limites estabelecidos, pratica ato da pessoa jurídica, e não o seu.

²⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 121-122.

Vale dizer que, quando o administrador, investido dos poderes de gestão da sociedade, extrapola os limites contidos no contrato social, terá cometido ato com excesso de poderes, é ato não autorizado. Podemos citar como exemplo o sócio da empresa exclusivamente comercial que decide passar a prestar serviços, ou ainda, o diretor de RH que fecha negócios não autorizados pelo contrato social.

Não se confunde com a prática pura e simples de ato não permitido, de ato não expressamente permitido. Prova disso é que o artigo 1.015 do Código Civil Brasileiro autoriza que sejam praticados todos os atos pertinentes à gestão da sociedade, sempre que o contrato silenciar.

Portanto o excesso de poderes, para fins tributários, se configura quando o fato for alheio aos fins da sociedade e provoca consequências fiscais típicas.

Veja-se a propósito o entendimento esposado na seguinte Ementa, em foi Relatora a Ministra Denise Arruda, da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos".

2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras.

3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento

.4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ²⁹

2.2.1.2. Infração à lei

Segundo ensina a doutrinadora Maria Rita Ferragut, a infração a lei é:

²⁹ JUSTIÇA. Superior Tribunal de. **REsp 1.104.900/ES**. Rel. Min. Denise Arruda. 1ª Seção, DJ 25.03.09 – Recurso Repetitivo.

A lei que rege as ações da pessoa jurídica e que, de alguma forma, interaja com o ilícito praticado. Poderá ser lei comercial, civil, financeira, desde que se relacione a uma conduta passível de ser praticada pelo administrador, conduta essa, por sua vez, há de se relacionar com o fato que implicará a obrigação tributária.³⁰

Assim, não é qualquer infração à lei que gera a responsabilidade pessoal do administrador, pois, se assim o fosse, os sócios seriam responsáveis pelas dívidas da sociedade, oriundas tanto de relações de direito público, como de direito privado. Isso seria o fim da autonomia da personalidade jurídica, tendo em vista a responsabilidade da sociedade, enquanto pessoa jurídica, pelos seus atos.

Nesse sentido, Renato Lopes Becho:

Se assim fosse, qualquer infração à lei (devolução de cheque sem correspondente fundos, aplicação de multa de trânsito, atraso no pagamento de duplicata ou de qualquer outra obrigação) transferiria a responsabilidade para o administrador, com o que teríamos o fim da personalidade jurídica da sociedade.³¹

De fato, da infração à lei denota-se ilícito tipificado a partir do descumprimento de lei que obrigatoriamente gera efeitos fiscais típicos, uma vez que estamos tratando de responsabilidade do administrador pelo adimplemento de obrigações tributárias, e não por obrigações de outras naturezas.

Entretanto, notamos não raras às vezes, que a jurisprudência invoca a falta de pagamento de tributo como “infração à lei” para fins do artigo 135 do CTN. Entendemos equivocada essa premissa, eis que, esse enquadramento somente pode ocorrer diante do inadimplemento, resultante da prática de ato doloso exercido mediante excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Infere-se a partir daí os motivos que lastreiam essa posição:

1º motivo: O princípio da estrita legalidade não autoriza a interpretação do Fisco, e de parte da jurisprudência, de que os sócios devam ser acionados para responder pela dívida fiscal sempre que houver inadimplência por parte da pessoa jurídica.

2º motivo: a falta de pagamento de tributo não foi tipificada pela legislação como fato jurídico suficiente ao desencadeamento da relação jurídica sancionadora, que prevê administrador como responsável, tanto é que o artigo 135 do CTN não prescreve a ausência do pagamento sendo geradora de responsabilidade.

³⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 129.

³¹ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva tributária**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 181.

3º motivo: A infração de lei não se refere ao inadimplemento da obrigação, e sim à prática de atos jurídicos ilícitos, *frise-se*, o aresto combatido é claro no sentido de que o administrador será responsável toda a vez que o crédito tributário corresponder a obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, assunto este, consolidado pelo STJ por meio da Súmula 430: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

4º motivo: A infração deve ser identificada em momento anterior ao inadimplemento da obrigação, pois se refere às circunstâncias relacionadas à prática do evento descrito no fato jurídico, e não a satisfação do crédito.

5º motivos: A obrigação de levar dinheiro aos cofres públicos a título de tributo é da sociedade, que foi quem praticou o fato jurídico.

Dentre todas essas razões, concluímos que a inadimplência independe de ato capaz de gerar a responsabilidade, razão em que, provoca tão somente a obrigação do contribuinte de pagar tributo, acrescido das penalidades moratórias, mas não a responsabilidade tributária.

Sobre o assunto, a posição jurisprudencial do C. Superior Tribunal de Justiça é a seguinte:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. NATUREZA SUBJETIVA. REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 07/STJ. 1. É dominante no STJ a tese de que o não recolhimento do tributo, por si só, não constitui infração de lei suficiente a ensejar a responsabilidade solidária dos sócios, ainda que exerçam gerência, sendo necessário provar que agiram os mesmos dolosamente, com fraude ou excesso de poderes.³²

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – CITAÇÃO NA PESSOA DO SÓCIO-GERENTE ART. 135, III, DO CTN – DISSOLUÇÃO IRREGULAR.

1. É pacífica a jurisprudência dessa Corte no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei.
2. Em matéria de responsabilidade dos sócios de sociedade limitada, é necessário fazer a distinção da empresa que se dissolve irregularmente daquela que continua a funcionar.
3. Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente, cabe a responsabilidade do sócio gerente que fica com o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder.
4. A diferença entre as duas situações, em relação ao redirecionamento, é a inversão do ônus da prova: na extinção regular cabe ao exequente fazer a prova em desfavor do sócio-gerente, e na extinção irregular da sociedade, cabe ao sócio

³² JUSTIÇA. Superior Tribunal de. **REsp 898168**. Rel. Min. Eliana Calmon. 2ª Turma, DJ 05.03.08.

gerente fazer a prova em seu favor, ou seja não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder.

5. Recurso especial provido.³³

Sobre o tema, cumpre-nos informar recente decisão, representativo de controvérsia no REsp 1.347.627/SP (2012/ 0209717-1), de relatoria do Ilustre Ministro Ari Pargendler:

DECISÃO

O presente recurso especial foi admitido como representativo da controvérsia, por meio de decisão que assim identificou o thema decidendum :

"Trata-se de recurso especial interposto por Serv Screen Indústria e Comércio de Materiais Serigráficos Ltda, a fls. 156/178, em face do INSS, tirado do v. julgamento proferido nestes autos (o qual não conheceu do recurso de agravo de instrumento, ante a falta de legitimidade recursal, por parte da pessoa jurídica, a insurgir-se contra a inclusão dos seus sócios no polo passivo da execução, fls. 129/135), aduzindo, especificamente, ter sido negada vigência ao artigo 499, do CPC, que faculta ao terceiro interessado interpor quaisquer recursos necessário à manutenção de seus direitos" (e-stj, fl. 202). À vista de que a aludida decisão determinou o sobrestamento na origem de recursos versando a mesma matéria, afeto o julgamento do recurso especial à 1ª Seção para os efeitos do art. 543-C do Código de Processo Civil. Oficie-se aos Presidentes dos Tribunais Regionais Federais e aos Presidentes dos Tribunais de Justiça para que suspendam o processamento dos recursos especiais que digam respeito à legitimidade ou ilegitimidade da pessoa jurídica, originariamente acionada, para interpor recurso contra o redirecionamento da execução contra os sócios. Comunique-se ao Presidente da 1ª Seção, Ministro Castro Meira, e aos demais membros do colegiado.³⁴

2.2.1.3. Infração ao Contrato Social ou Estatuto

O desrespeito à disposição expressa do contrato social ou estatuto, e que tem por consequência mascarar a ocorrência de fatos jurídicos tributários ou implicar o inadimplemento dos tributos, constitui a infração, seguindo os mesmos parâmetros alinhavados nas condutas descritas nos tópicos anteriores.

A questão aqui não é outra senão a de que o autor do ilícito, nessas situações, conhece o seu dever, mas deixa de cumprir em que pese ser evitável essa situação.

2.2.1.4. Síntese do capítulo

Diante dos apontamentos feitos acima, infere-se do artigo 135, inciso III, do CTN que a responsabilidade dos administradores é exclusiva, portanto, pessoal. Dessa forma, fica o contribuinte, pessoa jurídica exonerado do dever de pagar, devendo o auto de infração ser

³³ JUSTIÇA. Superior Tribunal de. **REsp 736325/PR**. Rel. Min. Eliana Calmon. 2ª Turma, DJ 24.10.05.

³⁴ JUSTIÇA. Superior Tribunal de. **REsp 1.347.627/SP**. Rel. Min. Ari Prgendler. 1ª Turma, DJ 09.05.13.

lavrado exclusivamente em face do administrador, autor do ilícito, mediante produção de prova pelo Fisco, durante a fiscalização ou no curso do processo administrativo.

Por outro lado, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional busca mecanismos diretos e eficientes na arrecadação de tributos, na tentativa de satisfazer o crédito a todo custo, tais como a insistência incondicional da responsabilização pessoal de sócios e administradores das sociedades limitadas, diante do mero inadimplemento destas últimas, por meio do Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009:

A responsabilidade do art. 135 do CTN é solidária:

Se o elemento relevante para a caracterização da responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN fosse condição de sócio, faria sentido a tese da responsabilidade subsidiária. Deveras, se o terceiro respondesse por ser sócio, seria plenamente razoável que demandasse o esgotamento do patrimônio da sociedade para que só então viesse a ser chamado a pagar o crédito tributário. Como, porém, não responde por ser sócio, mas porque, na condição de administrador, pratica ato ilícito, não faz o menor sentido que seja facultado a ele esquivar-se da responsabilidade exigindo, que, primeiro, responda a sociedade para, só em caso de sua insolvabilidade, seja a ele imposta a sanção pela ilicitude. A concepção de responsabilidade por ato ilícito exclui o caráter de subsidiariedade da obrigação do infrator. Este deve responder imediatamente por sua infração, independentemente da suficiência do patrimônio da pessoa jurídica. Eis o sentido expresso no caput do art. 135 do CTN que “são pessoalmente responsáveis” os administradores infratores da lei. Dessa forma, deve ser excluída a tese da responsabilidade subsidiária em sentido próprio.³⁵

Daí a importância do estudo normativo como premissa, posto que, somente teremos como consequência a responsabilidade de terceiro (administrador) pelo débito tributário, se no antecedente da norma de responsabilidade, o administrador praticar conduta dolosa, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos que resulta no fato jurídico que gerou a obrigação tributária, caso contrário, qualquer outro resultado que não esse, está fora da conjectura normativa, portanto, nada mais é do que tentativas infrutíferas, ilegais, e, porque não dizer, falidas, de satisfazer o crédito.

³⁵ PARECER/PGFN/CRJ/CAT Nº 55/09

CAPÍTULO III

3. A DECADÊNCIA E A PRESCRIÇÃO

3.1. Principais aspectos

O mundo social e o mundo do direito necessitam de limites temporais, e, como todo sistema e organização estão submetidos ao fator “tempo”. Nesse sentido, o objetivo do nosso estudo é a demarcação do tempo no direito, que impede a perpetuação das relações jurídicas.

Nesse contexto, fixamos a premissa de que o exato limite do tempo no direito é a forma pela qual vemos os institutos da decadência e da prescrição em matéria tributária, assim sendo, temos a decadência como o exato limite do tempo para constituir o crédito tributário e a prescrição, como exato limite do tempo da exigibilidade do crédito tributário.

A nossa análise parte do “tempo social” e segue rumo ao “tempo no direito”. A pretensão é deixar um pouco de lado os dogmas jurídicos da doutrina civilista, em busca de uma forma mais direcionada e objetiva em matéria tributária, simplesmente porque o Direito Tributário tem disposições próprias e exclusivas e assim devem ser tratadas.

Analisemos inicialmente a função das normas de decadência e prescrição encontradas, pragmaticamente, a partir da garantia da segurança jurídica, como elemento necessário para alcançar a estabilidade e a classificação das relações sociais.

3.2. O Sobreprincípio da Segurança Jurídica

Vivemos em tempo de grandes questionamentos constitucionais, sobretudo em matéria tributária, alvo de reiteradas divergências pelo Judiciário, desde a Primeira Instância, conduzidos ao mais alto escalão nos Tribunais Superiores.

Nesse contexto, a estabilidade nas relações jurídicas, diante das manifestações, torna-se assunto sobremaneira delicado, requerendo cuidado redobrado do intérprete, porquanto está em jogo o princípio da segurança jurídica.

A professora Renata Elaine da Silva nos ensina que o princípio da segurança jurídica é, na verdade, um sobreprincípio, ou seja, norma de estrutura de conteúdo valorativo que se encontra mapeada acima de todos os demais princípios, carregando-os em sua definição, conforme segue:

Como são todos os demais princípios dependentes do sobreprincípio da segurança jurídica, podemos dizer que o desrespeito a um princípio necessariamente acarretará desrespeito ao sobreprincípio, *v.g.*, desrespeitar legalidade é desrespeitar segurança jurídica, desrespeitar igualdade é desrespeitar segurança jurídica.

Segurança jurídica é um valor inserido no conteúdo semântico de um princípio, um valor fundamental com elevado grau axiológico; por ser um valor, sua definição é árdua e apenas se torna possível dentro do contexto jurídico, isso porque o valor pertence à classe dos objetivos supremos que não admite definição, mas pode ser objetivado; por isso, com relação aos institutos da decadência, a segurança jurídica é instrumento que decorre objetivamente da intangibilidade das situações individuais pelo decurso do tempo.³⁶

Nesse sentido, podemos afirmar que a certeza do direito traduz em sua essência a segurança jurídica, criando mecanismos para que não retroaja indefinidamente, alcançando relatos de eventos ocorridos com o passar do tempo.

Utiliza-se, para tanto, o próprio tempo como fato jurídico, refletindo na trajetória de positivação. Com efeito, a certeza e a segurança do direito não se compadecem com a permanência no tempo, da possibilidade de litígios instauráveis pelo suposto titular do direito que tardiamente venha reclamá-lo. O sistema jurídico prescreve as normas jurídicas para absorver os efeitos produzidos pelas normas gerais e abstratas.

Dito princípio, paira na relação entre Fisco e contribuinte, sempre que nos deparamos com um leque de estimativas integradas para garantir o desempenho da atividade jurídico-tributária pelo Estado-administração. No entanto, vê-se claramente que, muitas vezes, o ataque à estabilidade do contribuinte representa direta violação ao bem da certeza do direito. Aqui está o papel fundamental da segurança jurídica: garantir estabilidade no mundo do direito.

Nesse contexto, o Professor Paulo de Barros Carvalho, define:

O princípio da certeza do direito traduz as pretensões do primado da segurança jurídica no momento em que, de um lado (i) exige do enunciado normativo a especificação do fato e da conduta regrada, bem como, de outro, (ii) requer previsibilidade do conteúdo da coatividade normativa. Ambos apontam para a certeza da mensagem jurídica, permitindo a compreensão do conteúdo, nos planos concretos e abstratos. Pensamos que esse segundo significado (ii) quadra melhor no âmbito da segurança jurídica.³⁷

Não há dúvidas de que o fim maior do direito tributário é o princípio da segurança jurídica, atribuído essencialmente a regular os efeitos das relações jurídico-tributárias, no

³⁶ SILVA, Renata Elaine. **Curso de Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. XLI.

³⁷ CARVALHO. Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 277.

sentido de tranquilizar os cidadãos contribuintes, garantindo a certeza do tratamento normativo relativamente aos fatos já consumados.

A comunicação entre o passado e o futuro é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas, de confiabilidade, garantindo tranquilidade nas ações futuras. Segundo Florence Haret: “*A segurança jurídica tem por objetivo trazer a estabilidade no campo social por meio de normas.*”³⁸

Sobre essa premissa, o professor Roque Antônio Carrazza, compartilha:

Assim é em função do *princípio da segurança jurídica* que exige que as pessoas tenham não só uma proteção eficaz de seus direitos, como que possam prever, em alto grau, as consequências jurídicas dos comportamentos que adotaram. Tudo para que tenham estabilidade nas relações sociais, a “*garantia do passado*”.³⁹

Pois bem, sobre tudo que afirmamos, é a função da norma de decadência e de prescrição, no qual passaremos a analisar agora as suas regras de aplicabilidade.

3.3. Análise da aplicação do instituto da decadência

Iniciaremos a análise da decadência pela contagem de prazo determinada pelo artigo 173 do CTN, que possui a seguinte redação:

Art. 173 – O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.⁴⁰

No *caput* do artigo supratranscrito encontramos o prazo de 5 (cinco) anos que tem a autoridade administrativa para constituir o crédito tributário, em síntese esse é o exato limite do tempo da constituição do crédito dos chamados lançamentos de ofício ou de declaração.

A regra do *caput* estabelece o prazo, e, os incisos demarcam o termo *a quo* da contagem do aludido prazo, que consideramos o início do ano calendário, fim de processo

³⁸ HARET. Florence. **Teoria e prática das presunções no direito tributário**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p.576.

³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2010b, p.347.

⁴⁰ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

administrativo, bem como, medidas preparatórias indispensáveis ao lançamento, conforme veremos.

O exato limite do tempo que o legislador positivou para não perpetuar a possibilidade de constituição do crédito, como vimos, é de 5 (cinco) anos, entretanto, traçou regras especiais para o início da contagem, permitindo flexibilidade do tempo fixado, e, exatamente por conta da referida flexibilidade é que aparecem altas indagações, justamente na análise dos marcos positivados como início da contagem.

Esse problema decorre da linguagem empregada pelo legislador no texto legal, que, permite inúmeras interpretações, assim, a ciência tem como missão adequar o texto legislado ao contexto jurídico de modo a promover o ajuste da norma. Passemos, portanto, a análise da regra do inciso I, do artigo 173 do CTN, que nomearemos como regra do direito nº 1:

3.3.1. Regra nº 1: contagem de prazo - art. 173, inciso I, do CTN

Reprodução da regra nº 1: *O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

Nesse passo, detalharemos a regra nº 1 da seguinte forma:

- 1º. Da data da ocorrência do evento tributário (01.01.2010);
- 2º. Do marco inicial para a contagem do prazo de decadência (01.01.2011); e
- 3º. O termo final do percurso do prazo de 5 (cinco) anos (31.12.2016).

Nesse passo, imaginemos na linha do “tempo”, primeiramente, a ocorrência do evento tributário, que tomaremos de exemplo uma data qualquer, qual seja, 01.01.2010. Assim, o marco inicial para contagem do prazo de decadência será o exato dia 01.01.2011 (*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*), e, o termo final do prazo de 5 (cinco) anos, o dia 31.12.2016.

Observamos que independente da data do evento tributário, que poderia ocorrer em qualquer dia do ano de 2010, a autoridade administrativa deve observar como marco inicial o primeiro dia do ano seguinte para relatar em linguagem competente o crédito tributário, em nosso exemplo, o dia 01.01.2011.

A regra é clara, a obrigação apenas nascerá se a autoridade administrativa constituir o crédito em 5 (cinco) anos contando sempre do primeiro dia do exercício seguinte. Há, portanto um lapso temporal entre o evento e a constituição que pode chegar a um ano, o que

alarga na prática o prazo da autoridade administrativa efetuar o lançamento se olharmos para a data da ocorrência do evento, já que não consideramos para a contagem do prazo.

A opção de “esticar” o prazo justifica-se pelo princípio da indisponibilidade dos bens públicos, uma vez que consumado o prazo decadencial haverá a extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 156, inciso V, do CTN.⁴¹

Vejamos a aplicação da regra pelo E. Superior Tribunal de Justiça, na seguinte Ementa:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL (TCFA). VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. PRAZO. DECADENCIAL. CONTAGEM. TERMO A QUO. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE APÓS O VENCIMENTO DO PRAZO PARA PAGAMENTO DA TAXA (PRINCÍPIO ACTIO NATA). REDISTRIBUIÇÃO DE HONORÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE. SUCUMBÊNCIA MÍNIMA.

1. A violação do artigo 535 do CPC não se verifica quando o acórdão de origem se manifesta suficiente sobre o tema apresentado pelas partes, ainda que não tratado pelos fundamentos trazidos.

2. O termo a quo da **decadência** do crédito decorrente do não pagamento da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental é o primeiro dia do exercício seguinte da data do vencimento para pagamento, ou seja, o 5º dia útil do mês subsequente, nos termos dos arts. 17-B e 17-G da Lei 10.165/2000 e **173,I, do CTN** (Princípio da Actio Nata). Precedente: REsp 1241735/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 04/05/2011.

3. **No caso, o crédito tributário objeto do presente recurso refere-se à parcela do 4º trimestre de 2003. Vencimento no quinto dia útil do mês seguinte, no caso, 09.01.2004. Logo a contagem do prazo decadencial se inicia em 01.01.2005 com "dies ad quem" em 01.01.2010. O lançamento definitivo foi realizado em 22.06.2009. Logo, não há decadência da exação.**

4. **A sucumbência mínima resta caracterizada quando o recorrido decaiu de parte mínima da pretensão original, hipótese que não enseja nova distribuição dos honorários.**

5. Recurso especial parcialmente provido somente para afastar a **decadência** do crédito tributário referente ao 4º trimestre de 2003.⁴² (grifamos)

Percebe-se, além disso, que o dado por excelência que deve ser considerado para a constituição do lançamento está disciplinado, como vimos, no artigo 173, quando realizado pela Fazenda Pública (de ofício ou por declaração), mas, também encontramos no artigo 150, § 4º, do CTN, a constituição realizada pelo contribuinte, excepcionando a regra quando houver dolo, fraude ou simulação, visto que, será de acordo com a forma que o crédito deve ser constituído que as regras devem ser aplicadas, que veremos por ocasião da análise da regra nº 3 (caso de dolo, fraude ou simulação).

⁴¹ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

⁴² JUSTIÇA. Superior Tribunal de. **REsp 1242791/SC**. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. 2ª Turma, DJ 17.08.11. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>, Acesso em 19 de outubro de 2013.

3.3.2. Regra nº 2: contagem de prazo - art. 173, inciso II, do CTN

Reprodução da regra nº 2: *O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

Nesse passo, detalharemos a regra nº 2 da seguinte forma:

- 1º. Da data da ocorrência do evento tributário (01.01.2010);
- 2º. Lançamento notificado (02.01.2011);
- 3º. Impugnação ao lançamento notificado (02.02.2011);
- 4º. Data da decisão definitiva (01.01.2013); até
- 5º. Fim do prazo para o lançamento (31.12.2018).

Nessa hipótese, teremos a seguinte construção hipotética: Vemos que após o crédito constituído aos 02.01.2011, subentende-se que houve impugnação do lançamento tributário, nos termos da lei do processo administrativo tributário aos 02.02.2011 (30 dias), assim o crédito ficou com a exigibilidade suspensa durante o período de 02.02.2011 até 01.01.2013, em decorrência da impugnação, conforme dispõe o artigo 151, inciso III, do CTN.

Nessa mesma data, 01.01.2013, deve ocorrer a notificação pela autoridade administrativa, informando que o lançamento havia de ser anulado por vício formal, motivo pelo qual, após essa data inicia-se novo prazo para o Fisco efetuar novo lançamento, nova chance, sem o vício encontrado, a ser realizado até 31.12.2018, ou seja, após 5 (cinco) anos do final do processo administrativo que anulou o lançamento por vício formal.

A regra nº 2 é amparada na possibilidade de erro da autoridade da autoridade fiscal na pessoa do seu agente, que durante o processo de constituição do crédito não observou a estruturação do lançamento.

Importante salientar que o “erro” não pode ocorrer na constituição do crédito, mas nos elementos de formação do ato administrativo pode, assim sendo, estando o crédito tributário devidamente constituído, deve ser inserido um novo ato administrativo de lançamento, motivo que se justifica o início de um novo prazo, que entendemos não estar livre de críticas.

Logicamente, nos causa estranheza a permissão do legislador após a verificação de um vício no lançamento, mesmo que seja formal, remanesça à administração pública a possibilidade de refazer seu ato administrativo, que em última análise põe em risco o *exato limite do tempo no direito*.

É difícil encontrar justificativas, porquanto, é possível que no caso em tela esteja atrelada ao princípio da supremacia do interesse público, uma vez que, o interesse público da arrecadação é social, em prol da coletividade, porém, entendemos que tal princípio não pode ser desculpa para as desigualdades apresentadas entre fisco e contribuinte como se assenta no disposto do inciso, dado que, ultrapassa os limites do sobreprincípio da segurança jurídica.

Nesse sentido, é a posição do E. Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO INEXISTENTE. ENTENDIMENTO CONTRÁRIO AO INTERESSE DA PARTE. DCTF ACOMPANHADA DE DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. REJEIÇÃO DO PROCEDIMENTO COMPENSATÓRIO. NOTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. AUSÊNCIA. ERRO FORMAL. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 173, II, DO CTN.

1. Não há violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso, ainda que em sentido contrário ao interesse da parte.
2. A declaração de compensação é instrumento de confissão da dívida, por isso, hábil e suficiente por si só para legitimar a exigência dos débitos indevidamente compensados. REsp 962379/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008.
3. Se a DCTF apresentada pelo contribuinte é acompanhada da informação de ocorrência de compensação, e tal procedimento é rejeitado pelo Fisco, a inscrição imediata do valor em dívida ativa mostra-se ilegítima, por vício formal no procedimento estabelecido, que determina a abertura de prazo para o sujeito passivo impugnar a sua negativa. A existência de vício formal na constituição do crédito tributário atrai a incidência do prazo decadencial disposto no art. 173, II, do CTN.
4. "O prazo a Fazenda pública proceder ao lançamento do crédito tributário, quando houver eventual decisão anulatória judicial ou administrativa relativo ao respectivo lançamento, em virtude da ocorrência de vício formal, inicia-se na data em que tal decisão tornar-se definitiva, na forma do art. 173, II, do CTN" (REsp1174144/CE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/4/2010, DJe 13/5/2010). Agravo regimental improvido.⁴³

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. MATÉRIA NÃO PREQUESTIONADA. SÚMULA 282/STF. LANÇAMENTO DECLARADO NULO POR PROGRESSIVIDADE. VÍCIO MATERIAL. DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA. ART. 173, INC. I, DO CTN. 1. Caso em que o lançamento do IPTU foi declarado nulo por progressividade nas alíquotas aplicadas, o que corresponde a vício material, conforme entendimento pacífico desta Corte Superior. 2. É assente neste STJ que a renovação do prazo para realizar o lançamento tributário só é possível em caso de vício formal, a teor do art. 173, inc. II, do CTN. Precedentes: REsp 964018/PR, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 19/11/2007; AgRg no REsp 1050432/SP, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe de 2/6/2010; AREsp 014815/SP, Rel. Min. Humberto Martins, Data de Publicação em 13/12/2011; Ag 1232778/SP, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Data de Publicação em 20/6/2013. 3. Agravo regimental não provido.⁴⁴

⁴³ JUSTIÇA. Superior Tribunal de. REsp 1174144/CE. Rel. Min. Humberto Martins. 2ª Turma, DJ 11.09.13. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>, Acesso em 19 de outubro de 2013.

⁴⁴ JUSTIÇA. Superior Tribunal de. AgRg no AREsp 296869/SP. Rel. Min. Benedito Gonçalves. 1ª Turma, DJ 10.10.2013. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>, Acesso em 19 de outubro de 2013.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. IPI. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. VÍCIOS NÃO CONFIGURADOS. ENTREGA DE DCTFS. INFORMAÇÃO DE COMPENSAÇÃO POSTERIORMENTE CONSTATADA ILEGÍTIMA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NECESSIDADE. ARTIGO 149, INCISO V, DO CTN.

Esta Corte já decidiu que, sendo rejeitada pelo Fisco a quitação do tributo por meio de compensação informada em DCTF, é necessária a realização de novo lançamento, para que o contribuinte exerça seu direito de defesa, vedada a automática inscrição em dívida ativa do débito informado. Precedentes: AgRg no REsp 981.095/RS, Rel. Ministro Humberto Martins Segunda Turma, DJe 13/02/2009; gRg no Ag 1285897/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 03/02/2011; REsp 999.020/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 21/05/2008. 2. Agravo regimental desprovido.⁴⁵

Com efeito, a possibilidade de reabertura de novo prazo, conforme anteriormente narrado, se ampara na possibilidade de erro da autoridade fiscal na pessoa de seu agente, assim, a jurisprudência vem consolidando entendimento de que o contribuinte também tem direito a reabertura de novo prazo para lançamento, nos casos de lançamento por homologação, disciplinado pelo artigo 150, § 4º, do CTN, em que fica constatada inexatidão da declaração fornecida pelo contribuinte, motivo que dá ensejo a realização de novo lançamento, agora de ofício pelo Fisco.

Perfaz-se absolutamente acertado tal entendimento, uma vez que o Superior Tribunal de Justiça já firmou entendimento de que é vedada a imediata inscrição em dívida ativa dos valores confessados em DCTF, quando o documento informar quitação do crédito tributário por compensação, no qual, impõe-se o lançamento de ofício, com novo prazo para impugnação.

Em outras palavras, a regra nº 2, dá ensejo à autoridade administrativa que se vê diante de um lançamento viciado e de um crédito tributário não viciado, a possibilidade de exigir o crédito tributário novamente por meio de um ato de lançamento que não irá sanar o vício formal anulado e acomodar o crédito tributário não viciado e já constituído.

3.3.3. Regra nº 3: contagem de prazo - art. 150, §4º, do CTN

Reprodução da regra nº 3: O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente o

⁴⁵ JUSTIÇA. Superior Tribunal de. **AgRg no AREsp 1233831/RS** . Rel. Min. Benedito Gonçalves. 1ªTurma, DJ 07.12.11. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>, Acesso em 19 de outubro de 2013.

homologa. Se a lei não fixar prazo à homologação será de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Nesse passo, detalharemos a regra nº 3 da seguinte forma:

1º. Da data da ocorrência do evento tributário (01.10.2010);

2º. Prazo Geral 173, I, DO CTN (01.01.2011);

3º. Fim do prazo para o lançamento (01.10.2015).

Se em 01.10.2010, ocorreu um evento tributário, na mesma data nasceu o dever do contribuinte de constituir o crédito tributário e de efetuar o pagamento por tratar-se de um tributo sujeito ao lançamento por homologação, assim, a autoridade administrativa tem até o dia 01.10.2015 para homologar a constituição do crédito e o pagamento efetuado.

Observamos que para regra nº 3, a data de 01.01.2011, não faz diferença para esse tipo de lançamento, pois, estamos diante da regra de decadência para a modalidade lançamento por homologação, em que o particular precisa constituir o crédito, calcular o montante do tributo devido e antecipar o valor do crédito sem a conferência da autoridade administrativa, que, apenas foi atribuído o dever de homologar as atividades realizadas pelo contribuinte.

A aplicação da regra em análise é mais usada atualmente por ter se tornado o mais comum para a constituição do crédito. É o contribuinte que emite a norma individual e concreta, em sua atividade constitutiva.

Para a regra de decadência importa se o crédito tributário foi constituído com pagamento parcial, vez que, se o pagamento for total termina a contagem do prazo decadencial, apenas nos casos de dolo, de fraude ou de simulação.

Quando o contribuinte constitui o crédito e não efetua o pagamento, não haverá homologação por parte do Fisco, que apenas homologa os dois atos do contribuinte: a constituição do crédito e pagamento antecipado. Não havendo um deles, não haverá homologação.

Nessa seara observamos que apenas a parte constituída e não paga pelo contribuinte pode ser exigida, seguindo a formalidade de cobrança com a inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, o que significa dizer que esse valor constituído pelo contribuinte sem correspondente pagamento não necessita de nova constituição, agora na modalidade de lançamento ofício, que apenas pode ser realizado pela autoridade administrativa.

Nesse sentido foi editada pelo Superior Tribunal de Justiça, aos 14 de abril de 2010, a Súmula 436: “*A entrega de declaração pelo contribuinte constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco*”.

Discordamos da posição sumulada do STJ, uma vez que entendemos para os casos de crédito não constituído, ou pela ausência de pagamento total ou parcial, o Fisco deve realizar lançamento de ofício do *tipo suplementar*, para posterior inscrição em dívida ativa e ajuizamento de ação de execução fiscal, haja vista que, sem lançamento nem mesmo a inscrição é possível.

Contudo, nossa posição ainda se sustenta diante da última jurisprudência firmada no julgamento do AgRg no AREsp 109.308/RS, de relatoria do Ministro Humberto Martins, da Segunda Turma, julgado aos 17 de abril de 2012 (DJe 25/04/2012):

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DOS ARTS. 165, 458 E 535 DO CPC. CERCEAMENTO DE DEFESA. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ART. 173, I, DO CTN.

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida.
2. Não ofende os arts. 165 e 458, incisos II e III, do Código de Processo Civil, o acórdão que fundamenta e decide a matéria valendo-se dos elementos que julga aplicáveis e suficientes para a solução da lide. A fundamentação sucinta não se confunde com ausência de fundamentação, esta sim capaz de anular o acórdão recorrido.
3. Nos termos da jurisprudência pacífica desta Corte, a apreciação acerca da necessidade de produção de prova compete às instâncias ordinárias, não sendo possível no âmbito do recurso especial revisar esse entendimento, por demandar a análise dos elementos fático-probatórios dos autos. Incidência da Súmula 7/STJ.
4. A Primeira Seção, no julgamento do REsp 973733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, submetido ao rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC e Resolução 8/2008 do STJ), consolidou entendimento segundo o qual nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que não ocorre pagamento antecipado, o prazo decadencial rege-se pelas disposições do art. 173, inciso I, do CTN; ou seja, será de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, o período durante o qual a Fazenda deve promover o lançamento de ofício em substituição ao lançamento por homologação.
5. Hipótese em que o lançamento ocorreu dentro do prazo legal. Agravo regimental improvido. (grifamos)

Sobre o lançamento por homologação e a análise do prazo decadencial merece análise a parte final do artigo 150, § 4º do CTN, que possui a seguinte redação:

Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente o homologa (...):

§4º. Se a lei não fixar prazo à homologação será de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.** ⁴⁶

3.3.3.1. Regra nº 4: contagem de prazo - art. 150, § 4º, do CTN (parte final)

Salientamos de início que colocamos em análise essa regra (150, § 4º), apenas no que tange a parte final, vez que foi excetuada da regra geral do art. 173, I, do CTN.

Reprodução da regra nº 4: (...) *salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Na mesma sistemática, detalharemos a regra nº 4 da seguinte forma:

- 1º. Data do evento com dolo, fraude ou simulação (01.10.2010);
- 2º. Prazo geral 173, I DO CTN (01.01.2011);
- 3º. Data do conhecimento do ato doloso (10.08.2012);
- 4º. Fim do prazo para o lançamento (31.12.2016).

Se em 01.10.2010 ocorreu o evento tributário e sua ocorrência foi dolosamente ocultada, decorrido o período de 1 (um) ano, 10 (dez) meses e 9 (nove) dias, ou seja, aos 10.08.2012 a autoridade administrativa teve conhecimento que em 01.10.2010, o administrado não praticou dolosamente um determinado comportamento exigido em lei, a autoridade administrativa tem 5 (cinco) anos para constituir o crédito de 01.01.2011 à 31.12.2016, isto é, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Antes de maiores ilações, fazemos o seguinte questionamento: Porque não aplicar o art. 150, § 4º, do CTN aos casos de dolo, fraude ou simulação? A exceção do prazo de 5 (cinco) anos para os referidos casos condiciona-se ao fato de que o legislador intencionalmente silenciou-se para que os créditos que não foram constituídos diante dessas condições pudessem ser constituídos a qualquer tempo.

Certamente não concordamos com o final da prescrição normativa, simplesmente porque essa é uma regra de decadência que hospeda em seu conteúdo o exato limite de tempo da constituição do crédito, não podemos pensar que um crédito pode ser constituído *ad eternum*, seria criar um sistema inseguro.

Por essa razão não faz sentido jurídico permitir que o conhecimento da autoridade administrativa demarque o prazo da decadência, caso em que entendemos que deva ser aplicada a regra do art. 173, inciso I, do CTN.

⁴⁶ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

3.4. Análise da aplicação do instituto da prescrição

Na análise da prescrição manteremos a metodologia empregada na análise da decadência, com a análise por meio de regras. O estudo permeará a figura da prescrição em matéria tributária de acordo com as normas jurídicas que as disciplinam.

Aplica-se neste instituto, a sabedoria do tempo nas relações sociais de natureza tributária, demarcando *o exato limite da exigibilidade do crédito constituído*, de modo a impedir a perpetuação das relações conflituosas, bem assim, age como instrumento de segurança jurídica como garantidor da estabilidade e equilíbrio das referidas relações.

Nesse contexto, o artigo 174 do CTN é o veículo introdutor dessa norma, tendo em vista que o seu enunciado demarca o início da contagem do tempo, no seu exato limite, porquanto prescrevem quais são as hipóteses em que a contagem do prazo será interrompida:

Art. 174 – A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data de sua constituição definitiva.
Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;
II – pelo protesto judicial;
III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito do devedor.

Partiremos do artigo supracitado em busca do *exato limite do tempo da exigibilidade*.

3.4.1. Regra nº 1: análise do *caput* do art. 174, do CTN

Reprodução da regra nº 1: *A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data de sua constituição definitiva.*

Nesse passo, detalharemos a regra nº 4 da seguinte forma:

- 1º. Data da constituição do crédito ou data do lançamento notificado (05.01.2010);
- 2º. Prazo para pagamento (05.02.2010);
- 3º. Data da inscrição em dívida (05.02.2010); até
- 4º. Fim do prazo para exigibilidade do crédito (05.01.2015).

Explica-se:

No caso hipotético, temos que aos 05.01.2010 foi realizado o lançamento tributário pela autoridade administrativa (ofício ou declaração) ou ainda a constituição do crédito pelo contribuinte dentro do prazo legal para constituição do crédito, e, na mesma data houve a

notificação do contribuinte do lançamento tributário, iniciando a data de exigibilidade do crédito tributário, dentro do período compreendido entre 05.01.2010 a 05.01.2015, a autoridade administrativa competente deve realizar a exigibilidade do crédito tributário de forma administrativa ou judicial, uma vez infrutífero o pagamento. Ato contínuo, após o período de esgotamento da data do pagamento sem satisfação, ainda na fase de exigibilidade administrativa, realizada a inscrição em dívida ativa da Fazenda Pública aos 05.02.2010, inicia-se a fase de executoriedade do crédito tributário, por meio da ação de execução fiscal.

O *caput* do artigo 174 introduz a norma que delimita o tempo da exigibilidade do crédito tributário, isto é, 5 (cinco) anos para que a autoridade administrativa possa exercer a competência, e, ao final desse período encontramos o *exato limite do tempo da exigibilidade do crédito tributário*.

Diferente da decadência, que repousa suas dificuldades na interpretação das formas de demarcar o início do prazo, na regra prescricional, o problema que envolve o instituto não está relacionado na definição do que seja “crédito definitivamente constituído” vez que este é o único *dies a quo* da contagem do prazo de prescrição.

Vê-se que, com o lançamento notificado cessa o prazo decadencial e inicia-se o prazo prescricional, isso porque, no lançamento notificado, de ofício, por declaração ou homologação ocorre a linha divisória entre a decadência e a prescrição.

É bem verdade que com a constituição definitiva inicia a exigibilidade do crédito tributário, e, somente após o esgotamento do prazo de pagamento e a inscrição da dívida ativa se inicia a fase da executoriedade.

Destarte, considerando o crédito tributário, podemos afirmar que a exigibilidade nasce logo após o crédito devidamente constituído e notificado ou somente constituído. Esta, no âmbito administrativo nada mais é do que o direito de cobrar o pagamento do tributo, tendo como termo *a quo* a notificação do pagamento.

Assim, no Direito Tributário a exigibilidade é um qualificativo dos atos administrativos, como ensina Fabiana Del Padre Tomé:

Por outro lado, implementando as prerrogativas da Administração Pública, os atos administrativos têm por qualificativos: (i) imperatividade: possibilidade de constituir, unilateralmente, obrigações a terceiros; (ii) presunção de legitimidade: presunção *juris tantum* de validade, da qual decorre que o ato seja considerado regularmente praticado, até que outra linguagem jurídico-prescritiva determine o

contrário, invalidando-o; e (iii) **exigibilidade: poder de cobrar a prestação introduzida no ordenamento pelo ato administrativo.**⁴⁷ (grifamos)

Por isso, reiteramos que o problema reside na dificuldade existente na demarcação das expressões: *exigibilidade e executoriedade ou exequibilidade*, visto que os termos corriqueiramente confundem-se na demarcação do tempo do prazo prescricional.

Denota-se que a exigibilidade nasce com o lançamento notificado (de ofício e por declaração) ou por homologação, e, a executoriedade nasce, apenas, com a inscrição em dívida ativa.

Importante destacar que a prescrição demarca o período de tempo que tem a administração pública para alcançar o crédito tributário. Nesse sentido, a ação de cobrança especial é a modalidade judicial de exigência do crédito tributário que visa sua satisfação, chamada ação de execução fiscal disciplinada pela Lei de Execução Fiscal nº 6.830/1980, conforme nos explica Cleide Previtalli Cais:

A Lei 6.830/80 foi editada com o intuito de dar à execução fiscal procedimento especial diverso da execução forçada por quantia certa regulada pelo Código de Processo Civil, visando o ingresso dos recursos devidos ao Estado rapidamente, com isso permitindo a sua adequada aplicação em benefício da coletividade.⁴⁸

Entretanto, não é preciso grandes ilações, para que percebamos neste regime especial de execução dos créditos tributários, a necessidade do Estado Democrático de Direito no interesse arrecadatório, de caráter social, ao passo que, é relevante acentuar que os direitos do contribuinte garantidos constitucionalmente não podem ser desrespeitados em detrimento ao interesse do ente público na arrecadação.

3.4.2. Regra nº 2: interrupção do prazo de prescrição – elemento comum das regras do direito – análise dos incisos do parágrafo único do artigo 174 do CTN

A interrupção é o efeito jurídico que tem por objetivo paralisar a contagem de um prazo legalmente estabelecido, e, para que seja aplicado necessariamente deve estar em andamento, portanto, a função da interrupção no período de exigibilidade é o de não perpetuar as relações, permitindo que o período de tempo eleito pelo legislador possa ser expandido, sem que venha de encontro ao seu objetivo.

⁴⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos e sua suspensão. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e Conceito de Direito Privado*, VII. São Paulo: Noeses, 2010, p. 373-374.

⁴⁸ CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 529-530.

Dita dilação ou expansão pode ocorrer *antes* ou *depois* da propositura da ação de execução fiscal. Notamos que a modalidade estabelecida no “inciso I do art. 174 do CTN – *pelo despacho do juiz que ordena a citação em execução fiscal*” é exclusiva para permitir a dilação após a propositura da ação de execução fiscal. É normatizada para que o Estado-Juiz possa contar com um período de tempo maior para utilizar-se do seu poder coercitivo e alcançar a satisfação do crédito, mesmo porque se o prazo continuasse fluindo, alcançaria seu fim antes mesmo que o Juiz pudesse exercer seu poder de exigir o crédito.

Em outras palavras, a regra do inciso I ocorre automaticamente após a propositura da ação executiva, pois o despacho do juiz ordenando a citação é um ato judicial, de impulso oficial do processo de exigibilidade do crédito tributário.

Consequentemente fica ratificada a ideia que após a interrupção pelo despacho do juiz não cabe outra medida interruptiva, à exceção da chamada prescrição intercorrente, rechaçada pelo poder judiciário em razão da ausência de previsão legal, construção doutrinária que defendemos, pois, imaginar que a ação judicial fique indefinidamente paralisada não é medida de segurança jurídica.

Outrossim, as demais modalidades do inciso do art. 174 do CTN, “II – pelo protesto judicial; III – por qualquer ato judicial; IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor”, devem ser oferecidos antes da propositura da ação de execução fiscal, durante o período de exigibilidade.

Apenas em casos excepcionais, diante da impossibilidade de ocorrência da disposição exclusiva estabelecida no inciso I, admitem-se as demais medidas após a propositura da ação de execução.

De fato, o parágrafo único do art. 174 do CTN elencou quatro possibilidades distintas para a ocorrência do efeito interruptivo da prescrição: o primeiro inciso, diante de uma ação especial de exigibilidade do crédito; o inciso segundo com uma medida proposta antes da ação executiva; o inciso terceiro, um ato judicial do juiz proferida no bojo da ação de exigibilidade; e o inciso quarto e último é um ato particular de reconhecimento do débito pelo devedor.

Logo, entendemos que as regras dos incisos II, III e IV não excluem a regra do inciso I, tendo em vista que a administração pública não pode fazer uso da causa interruptiva mais de uma vez, a fim de se beneficiar com a dilação de prazo de forma desmedida, colocando em risco a segurança jurídica.

CAPÍTULO IV

4. ANÁLISE DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E OS PRAZOS DE DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

4.1. Nota introdutória

As discussões doutrinárias e jurisprudenciais que envolvem o tema da responsabilidade tributária são bem variadas e atuais, e, dentre estas, podemos destacar a questão do redirecionamento dos feitos executivos a terceiros responsáveis e o prazo para que tal ato processual possa vir a ser efetivado.

Entendemos ser de grande relevância esse estudo, em face das reiteradas divergências encontradas em sua aplicação pelos nossos Tribunais, uma vez que a problemática nos causa inquietação.

É certo que se tornou muito comum à possibilidade de cobrança do crédito tributário de um terceiro, quando já existe execução em curso, surgindo assim à figura do redirecionamento do feito executivo.

Verifica-se amplitude e pertinência ao tema, por isto, pretendemos demonstrar neste capítulo a análise estritamente jurídica acerca da possibilidade de redirecionamento aos terceiros incluídos na norma do art. 135, III, do CTN, e, os prazos de decadência e de prescrição que tem o credor para requerer tal redirecionamento, de acordo com a sistemática das normas jurídicas abordadas ao longo do nosso estudo. É o que demonstraremos em forma de questionamentos nos tópicos seguintes:

4.2. Existe fundamento jurídico para se redirecionar o feito executivo?

O cerne da questão que ora se expõe, restringe-se apenas àquelas hipóteses em que a responsabilidade tributária de terceiros é comprovada no momento da constituição do crédito tributário, anterior ao próprio ajuizamento do feito executivo ou no curso da ação. Em outras palavras, só existe fundamento jurídico para a configuração do redirecionamento da ação executiva para terceiros, se estiver comprovada a responsabilidade do gestor da sociedade, ou

seja, quando os atos praticados foram resultantes de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Portanto, é possível o redirecionamento do executivo fiscal somente quando provada a conduta dolosa de terceiros em relação ao fato jurídico tributário, em virtude da incidência da norma de responsabilidade.

Ocorre que, atualmente, a Fazenda Pública numa conduta desmedida, dando conta da inexistência de bens encontrados em nome da respectiva sociedade, efetivo sujeito passivo da obrigação tributária, atravessa petição nos autos de execuções fiscais, requerendo o redirecionamento desta para a pessoa física dos sócios, que, na maioria das vezes, é avalizada pelos magistrados de primeiro grau, incluindo os sócios do polo passivo, por mero despacho.

O fundamento legal utilizado para tanto, encontra-se na norma processual do artigo 568, incisos I e IV, do CPC, que dispõe genericamente *“são sujeitos passivos na execução, o devedor, reconhecido como tal no título executivo, e, o, responsável tributário, assim definido na legislação própria”*.

O referido artigo do CPC autoriza que haja redirecionamento da ação de execução ao terceiro, ainda que este não tenha participado do processo administrativo, porém deve constar nos autos prova de sua responsabilidade, caso contrário o terceiro não pode ser considerado responsável.

De todo modo, se a responsabilidade de terceiros não está configurada quando do ajuizamento do feito executivo, e, no decorrer do processo de execução ela vem à tona, cumpre ao disposto no art. 135, III, do CTN, a legitimidade para que haja o redirecionamento para a cobrança do crédito tributário.

O Superior Tribunal de Justiça segue esse entendimento, diferenciando claramente a relação de direito material com a de direito processual. Nesse sentido, segue parte da ementa proferida no RESP nº 1096444, de relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, da Primeira Turma, em 30/03/2009:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. ÔNUS DA PROVA. DISTINÇÕES.

1. Na imputação de responsabilidade do sócio pelas dívidas tributárias da sociedade, cumpre distinguir a relação de direito material da relação processual. As hipóteses de responsabilidade do sócio são disciplinadas pelo direito material, sendo firme a jurisprudência do STJ no sentido de que, sob esse aspecto, a dissolução irregular da sociedade acarreta essa responsabilidade, nos termos do art. 134, VII e 135 do CTN (v.g.:EResp 174.532, 1ª Seção, Min. José Delgado, DJ de 18.06.01; EResp 852.437, 1ª Seção, Min. Castro Meira, DJ de 03.11.08; EResp 716.412, 1ª Seção, Min. Herman Benjamin, DJ de 22.09.08).

2. Sob o aspecto processual, mesmo não constando o nome do responsável tributário na certidão de dívida ativa, é possível, mesmo assim, sua indicação como legitimado passivo na execução (CPC, art. 568, V), cabendo à Fazenda exequente, ao promover a ação ou ao requerer o seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que há de ser uma das hipóteses da responsabilidade subsidiária previstas no direito material. A prova definitiva dos fatos que configuram essa responsabilidade será promovida no âmbito dos embargos à execução (REsp 900.371, 1ª Turma, DJ 02.06.08; REsp 977.082, 2ª Turma, DJ de 30.05.08), observados os critérios próprios de distribuição do ônus probatório (EREsp 702.232, Min. Castro Meira, DJ de 26.09.05).

Em verdade discordamos do redirecionamento da ação executiva para os gestores da sociedade da forma como vem ocorrendo, por uma questão muito simples: se no caso de apuração da responsabilidade em nome do contribuinte já tiver sido realizado o lançamento, um novo lançamento deve ser realizado em nome do responsável, desde que comprovada tal responsabilidade, em respeito ao direito constitucional do contraditório e da ampla defesa.

Com esse sentir, o que deve ficar consignado é que sempre deverá ser comprovada a responsabilidade dos terceiros para que haja a efetiva incidência da norma de responsabilidade, uma vez que não se pode utilizar-se das regras de responsabilidades apenas para satisfazer a exigibilidade do crédito tributário, isto porque, o mero inadimplemento da pessoa jurídica não atribui ao terceiro o dever de pagar tributo, apenas terá o dever de pagar o tributo se tiver sido responsável pelo seu inadimplemento.

4.3. Quais são os prazos para redirecionamento do terceiro responsável em sede de execução fiscal?

Como vemos, na prática a responsabilidade é atribuída somente em fase de execução fiscal, no entanto, iniciaremos pelos prazos existentes no processo administrativo, conforme analisa Maria Rita Ferragut:

[...] O que ocorre com frequência é a intimação da pessoa jurídica para impugnar o auto de infração, sendo o administrador incluído somente na fase de execução fiscal. Tal fato ocorre por três razões principais: (i) a primeira é a de que ainda prevalece a ideia de que a responsabilidade dos administradores é subsidiária; (ii) segunda porque, como a jurisprudência entende que o nome do administrador pode ser inserido somente na fase de execução fiscal, o Fisco não se preocupa em provar desde a esfera administrativa, a autoria da prática ilícita tipificada nos termos dos artigos 135 e 137 do CTN; (iii) terceira é a de que caso o crédito seja constituído somente em nome do administrador, e este vier a demonstrar que não agiu com dolo, o nome da sociedade somente poderia ser incluída se o prazo decadencial ainda não

estivesse esgotado. Mas este “risco”, observa-se, é também aplicável para a hipótese inversa.⁴⁹

Nota-se que na maioria das vezes a responsabilidade de terceiro pelo não pagamento do tributo apenas é comprovada após o esgotamento do prazo de decadência, e por isso é atribuída no bojo de uma ação de execução fiscal. Entretanto, como observamos no tópico anterior, o terceiro terá o dever de pagar o tributo se tiver sido responsável pelo seu inadimplemento.

Esse ponto é pacífico, inclusive nas jurisprudências do STJ, *ex vi*, AGREsp 346109/SC, 2ª Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ 04.08.2003:

TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL – SÓCIO-GERENTE – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – NATUREZA SUBJETIVA. 1. É dominante no STJ a tese de que o não recolhimento do tributo, por si só, não constitui infração à lei suficiente a ensejar a responsabilidade solidária dos sócios, ainda que exerçam gerência, sendo necessário provar que agiram os mesmos dolosamente, com fraude ou excesso de poderes. 2. Agravo Regimental improvido.

No mesmo sentido é a Súmula 430 do STJ que diz: “*O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*”. Assim a comprovação de que houve excesso de poder daquele que o detinha, bem como infração à lei, estatuto ou contrato social daquele que tinha o exercício da gestão administrativa e do patrimonial da sociedade à época dos fatos é condição da incidência da norma de responsabilidade.

A ocorrência do redirecionamento no bojo de uma ação executiva permite afirmar que a referida ação foi proposta inicialmente apenas contra o contribuinte pessoa jurídica que constava no título executivo extrajudicial – CDA e que durante o curso processual, verificando-se a comprovação da incidência da norma de responsabilidade, a cobrança do crédito tributário será atribuída ao terceiro responsável que praticou a materialidade da norma.

Partindo do pressuposto que o terceiro não cumpriu com sua obrigação e ultrapassou os limites legais dando causa pessoalmente para o não pagamento do tributo em nome de outro, para a atribuição da responsabilidade devem ser considerados apenas os fatos ocorridos à mesma época da ocorrência do fato jurídico tributário, logo, se a infração à lei (dissolução irregular da sociedade), apenas acontecer após anos da ocorrência do fato gerador, não é materialidade para ensejar a incidência da norma de responsabilidade.

⁴⁹ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p.178.

Pois bem, a ação de execução fiscal nada mais é que a exigibilidade judicial do crédito tributário definitivamente constituído, devendo ser este, o marco inicial para a contagem do prazo de prescrição, que poderá ser interrompido quando do despacho do juiz que ordena a citação da pessoa jurídica contribuinte ou do responsável.

A contagem do prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário não pode ser iniciada com a incidência da norma de responsabilidade. Esta é uma norma autônoma e processual que autoriza a mudança na titularidade do polo passivo da relação processual, mas não é uma norma material que demarca novo prazo para a cobrança do crédito tributário quando já se tenha esgotado o prazo de 5 (cinco) anos do despacho citatório que é o marco interruptivo da prescrição.

Por essa razão, a contagem do prazo de prescrição para o redirecionamento em sede de execução tem como marco inicial o último ato interruptivo, isto é, o despacho do juiz que ordenava a citação.

Em um primeiro momento, poderíamos afirmar que, como o lapso temporal para cobrança do crédito tributário é de cinco anos, tal prazo se aplicaria tanto em relação ao contribuinte como ao terceiro responsável. Ocorre que não podemos esquecer que estamos tratando de hipótese em que não houve constituição do crédito tributário em nome do responsável por meio do lançamento ou autolancamento. O que ocorreu foi aplicação da regra processual, com o redirecionamento do feito executivo. O prazo aqui a ser estabelecido é relativo ao redirecionamento, o que exige interpretação sistemática da norma do *caput* e parágrafo único do artigo 174 do CTN.

De sua análise, verifica-se que a prescrição da ação de cobrança do crédito tributário é, em regra, consumada, se entre a data da sua constituição definitiva e o despacho do juiz autorizando a citação transcorrer mais de cinco anos, inexistindo no seu curso causa de interrupção desse prazo, pode-se afirmar que a ação executiva foi proposta quanto ao sujeito passivo indicado no título executivo dentro do prazo legal, sendo este interrompido, dentre outras hipóteses, pelo despacho do juiz determinando a citação do executado.

Visto isto, poderíamos afirmar que, em sendo ajuizada a ação de execução fiscal dentro deste lapso temporal, não seria possível mais falar em extinção do crédito tributário por prescrição, considerando que o direito de ação já teria sido realizado, podendo, inclusive, o prosseguimento de a execução durar indefinidamente.

Não é este, porém, o entendimento que deve prevalecer. Isto porque o prazo quinquenal a que se refere o artigo 174 do CTN diz respeito ao tempo que é colocado à disposição do sujeito ativo para viabilizar a cobrança de seu crédito, o que inclui todos os atos

processuais necessários ao seu adimplemento, anteriores e posteriores ao ajuizamento, por exemplo, a inscrição em dívida ativa, a citação do executado, a penhora e leilão de bens etc. Entretanto, se considerarmos que cabe ao Poder Judiciário o comando das pretensões aduzidas perante sua jurisdição, muitos desses atos independem da atuação do sujeito ativo.

Daí porque a própria lei teve que criar mecanismos para impedir que este prazo corresse sem que houvesse inércia do credor, que é um dos requisitos para que se configure a prescrição.

A solução encontrada está disposta no parágrafo único do artigo 174 do CTN, ao prescrever as causas de interrupção desse prazo. Desta feita, a paralisação da contagem do prazo quinquenal nas hipóteses contempladas pela lei surge como forma de evitar que se decrete a prescrição, mesmo que não haja inércia por parte do credor. Afinal, a partir do momento em que a ação executiva é ajuizada, seu *iter* processual já não depende apenas do exequente.

Este prazo, todavia, pode recomeçar a correr desde seu início, caso seja configurada inércia do credor no manejo dos atos processuais que a ele são dirigidos. A própria legislação tributária se incumbiu de indicar as hipóteses em que este lapso temporal volta a ser contado. A mais comum de todas está prescrita no artigo 40 da Lei nº 6.830/80.

Por este dispositivo, é cabível a arguição da chamada prescrição intercorrente, de ofício pelo juiz da execução, caso a fazenda pública se mantenha inerte nas condições preceituadas. Referida norma assim preceitua:

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição. (...).

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º - Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

§ 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Caso no curso da cobrança do crédito tributário não seja encontrado o devedor ou bens capazes de garantir o pagamento do valor cobrado, caberá ao juiz determinar a suspensão do feito por um ano e, após este prazo, o arquivamento do processo, momento em que o

credor deve buscar meios para viabilizar a cobrança do crédito, sob pena de ser retomada a contagem do prazo quinquenal previsto no artigo 174 do CTN.

Isto ocorre, pois os atos de cobrança a serem demandados somente dependem do credor, de forma que, em sendo configurada a inércia do exequente por cinco anos, a execução fiscal deverá ser extinta por prescrição intercorrente.

Interessante notar que o artigo supratranscrito não especifica qual o prazo prescricional que enseja a declaração da prescrição intercorrente, exatamente porque este é o previsto no artigo 174, que se encontra, porém, interrompido por força que determina o seu parágrafo único, mas cuja retomada é autorizada, quando caracterizada a necessidade de o credor demandar o andamento da ação executiva.

O mesmo prazo se aplica ao redirecionamento do feito executivo nas hipóteses de responsabilidade de um terceiro. Sabemos que a ação executiva é ajuizada apenas em face do contribuinte, entretanto, sendo demonstrada a ocorrência da hipótese legal de responsabilidade tributária, cabe ao fisco viabilizar a cobrança do crédito do novo sujeito passivo.

Dito isto, resta claro que nos posicionamos no sentido de que o prazo para cobrança do crédito tributário do administrador, mesmo nas hipóteses em que há pedido de redirecionamento do feito executivo, é de cinco anos, nos termos do artigo 174 do CTN.

Registramos que nosso posicionamento tem suas próprias bases no compromisso com a segurança jurídica, portanto, vale dizer que a norma de prescrição não é norma sancionatória, é norma que carrega o tempo do direito, por isto, reiteramos que o despacho do juiz que ordena a citação é a norma material que deve ser aplicada à norma processual de redirecionamento prevista no artigo 568, V, do CPC.

CONCLUSÃO

O ponto de partida desse estudo foi baseado no direito positivo, que tem a função de regular o comportamento da sociedade por meio de normas jurídicas, que se manifestam por meio de relações jurídicas intersubjetivas, e, na ciência do direito, que se caracteriza pela linguagem científica, e, tem a função de relatar sobre o direito positivo.

Dentre todas as normas jurídicas abordadas, podemos antever que a importância de se referir à positivação do direito, está diretamente relacionada à aplicação das normas de estrutura e de comportamento nas relações de intersubjetividade e interpessoais, motivo pelo qual, escolhemos analisar a norma em sentido estrito, chamada Regra-Matriz de Incidência Tributária, com intuito de trazê-las para o campo do Direito Tributário.

Isso porque, percebemos que as normas de comportamento quando analisadas em suas proposições mínimas, retratam o processo cognoscitivo nas relações de intersubjetividade, assim, a regra-matriz de incidência tributária se volta à pesquisa dos elementos necessários à incidência no direito tributário.

Nesse sentido apresentamos brevemente os aspectos da regra-matriz: no seu antecedente, os critérios, material, temporal e espacial, e, no seu consequente o critério pessoal e quantitativo.

Concluimos que a norma em sentido estrito é um recorte efetuado sob a permissão metodológica do discurso científico, que nos permite estruturar a norma jurídica como entidade singular, sob a existência de um antecedente associado a um consequente, e, observamos que as condutas por elas prescritas são asseguradas pela intervenção estatal.

Escolhemos também estudar a responsabilidade tributária de terceiros, a partir do consequente da regra-matriz de incidência quando se instaura a relação jurídica entre os sujeitos ativo e passivo e se estabelece a obrigação tributária.

Analisamos dessa forma, a norma de responsabilidade do artigo 135, III, do CTN em todos os seus aspectos, e, concluimos, também, por meio dos julgados relacionados ao tema, que somente teremos como consequência a responsabilidade de terceiro (administrador) pelo débito tributário, se no antecedente da norma de responsabilidade, o administrador praticar conduta dolosa, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos que resulta no fato jurídico que gerou a obrigação tributária, caso contrário, qualquer outro resultado que não esse, está fora da conjectura normativa.

As normas de decadência e de prescrição foram por nós delineadas a partir da (i) previsão legal dos artigos 173, I, 150, § 4º e 174, todos do CTN; (ii) da doutrina; e (iii) da jurisprudência, sendo essa última, como meio de justificação legal da aplicação das normas.

Optamos por examinar o tempo no direito, veiculando as normas da decadência e prescrição em forma de regras, com o intuito de demarcar o exato limite do tempo nas relações jurídicas, sendo a decadência o exato limite de tempo para se constituir o crédito tributário, e, a prescrição o exato limite de tempo para se exigir o crédito constituído.

Por meio dessa análise, vimos que o interesse em determinar um termo final para o crédito tributário tem uma função: garantir a segurança do sistema jurídico por meio da preservação da confiabilidade, da previsibilidade e da estabilidade das relações. É ter certeza de qual norma será aplicada em determinada situação.

As escolhas pelos métodos adotados assentam nas divergências que permeiam a aplicação dos referidos artigos de lei, que em sua maioria são problemas decorrentes da linguagem empregada pelo legislador no texto legal, permitindo inúmeras interpretações diante da vaguidade e da ambiguidade dos comandos legislados, que, por fim, ajudaram na explicação que pretendíamos dar sobre o estudo.

Por fim, analisamos as discussões doutrinárias e jurisprudenciais que envolvem o tema da responsabilidade tributária na questão do redirecionamento dos feitos executivos a terceiros responsáveis e o prazo para que tal ato processual possa vir a ser efetivado.

Entendemos de grande relevância a análise desse tema, em face das reiteradas divergências encontradas em sua aplicação pelos nossos Tribunais, uma vez que a problemática nos causa inquietação.

Verificamos inicialmente, que a ação de execução fiscal é o meio pelo qual a autoridade administrativa exige judicialmente a satisfação do crédito tributário do contribuinte e/ou do responsável, e, que a cobrança do crédito tributário de um terceiro se tornou muito comum quando já existe referida execução em curso, surgindo assim a figura do redirecionamento do feito executivo.

E, em razão da amplitude e pertinência ao tema, procuramos demonstrar a análise estritamente jurídica acerca da possibilidade de redirecionamento aos terceiros na norma do art. 135, III, do CTN, e, os prazos de decadência e de prescrição que tem o credor para requerer tal redirecionamento, de acordo com a sistemática das normas jurídicas abordadas ao longo do nosso estudo.

Observamos que, da vasta jurisprudência em matéria tributária encontrada a esse respeito, tanto nos tribunais estaduais e federais quanto nos Tribunais Superiores, não se pode

deixar de concluir, por lógica, que as “avalanches” desses julgados, detectados nas pesquisas realizadas, é reflexo imediato e lógico de dois fatores atuantes em conjunto:

Primeiro, pelo comportamento de magistrados de primeiro grau em insistir na canhestra inclusão de sócios no polo passivo, por mero despacho, muitas vezes sem qualquer fundamentação consistente, ante a petição do Fisco atravessada nos autos de execuções fiscais dando conta da inexistência de bens encontrados em nome da respectiva sociedade, efetivo sujeito passivo da obrigação tributária.

Segundo, da postura dos governos das três esferas em implantar periódicos programas de “incentivos fiscais”, como parcelamentos, anistias e isenções tributárias, especialmente focadas nas pequenas e médias empresas com o intuito de “fomentar a economia nacional” e, de outro lado, manter firme e inabalável a orientação as suas autoridades fazendárias para que busquem mecanismos diretos e eficientes na arrecadação de tributos, tais como a insistência incondicional da responsabilização pessoal de sócios e administradores das sociedades limitadas, diante do mero inadimplemento destas últimas. Sociedades estas que, como se viu, foram concebidas para, exatamente, fomentar a economia, com o estímulo aos pequenos e médios empreendimentos.

Nesse contexto, adotamos um método de uso da linguagem na função interrogativa com o objetivo de analisar o motivo da nossa inquietação.

Questionamos inicialmente sobre o fundamento jurídico para o redirecionamento do feito executivo para terceiros responsáveis, e, concluímos que:

i) somente existe fundamento jurídico para a configuração do redirecionamento da ação executiva para terceiros, se estiver comprovada a responsabilidade do gestor da sociedade, ou seja, quando os atos praticados foram resultantes de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto;

ii) se a responsabilidade de terceiros não está configurada quando do ajuizamento do feito executivo, e, no decorrer do processo de execução ela vem à tona, cumpre ao disposto no art. 135, III, do CTN, a legitimidade para que haja o redirecionamento para a cobrança do crédito tributário;

iii) sempre deverá ser comprovada a responsabilidade dos terceiros para que haja a efetiva incidência da norma de responsabilidade, uma vez que não se pode utilizar-se das regras de responsabilidades apenas para satisfazer a exigibilidade do crédito tributário, isto porque, o mero inadimplemento da pessoa jurídica não atribui ao terceiro o dever de pagar tributo, apenas terá o dever de pagar o tributo se tiver sido responsável pelo seu inadimplemento;

iv) existe fundamento legal para o redirecionamento na norma processual do artigo 568, incisos I e IV, do CPC, entretanto, deve constar nos autos prova de sua responsabilidade, caso contrário o terceiro não pode ser considerado responsável.

Vimos, dessa forma, que a imputação de responsabilidade do administrador pelas dívidas tributárias da sociedade, deve ser disciplinada pela norma de responsabilidade de direito material (art. 135, III, do CTN), entretanto, discordamos do redirecionamento da ação executiva para os gestores da sociedade da forma como vem ocorrendo, por uma questão muito simples: se no caso de apuração da responsabilidade em nome do contribuinte já tiver sido realizado o lançamento, um novo lançamento deve ser realizado em nome do responsável, desde que comprovada tal responsabilidade, em respeito ao direito constitucional do contraditório e da ampla defesa.

Portanto, acreditamos que diante das nossas conclusões, infere-se do artigo 135, inciso III, do CTN que a responsabilidade dos administradores é exclusiva, portanto, pessoal. Dessa forma, fica o contribuinte, pessoa jurídica exonerado do dever de pagar, devendo o auto de infração ser lavrado exclusivamente em face do administrador, autor do ilícito, mediante produção de prova pelo Fisco, durante a fiscalização ou no curso do processo administrativo, para que seja promovida a competente ação executiva em face do administrador se assim ficar comprovado.

Da análise dos prazos para o redirecionamento da Execução Fiscal, em um primeiro momento, afirmamos que, como o lapso temporal para cobrança do crédito tributário é de cinco anos, tal prazo se aplicaria tanto em relação ao contribuinte como ao terceiro responsável. Ocorre que tratamos de hipótese em que não houve constituição do crédito tributário em nome do responsável por meio do lançamento ou autolancamento.

O que ocorreu foi aplicação da regra processual, com o redirecionamento do feito executivo. O prazo aqui a ser estabelecido é relativo ao redirecionamento, o que exige interpretação sistemática da norma do *caput* e parágrafo único do artigo 174 do CTN.

Sabemos que a ação executiva é ajuizada apenas em face do contribuinte, entretanto, sendo demonstrada a ocorrência da hipótese legal de responsabilidade tributária, cabe ao fisco viabilizar a cobrança do crédito do novo sujeito passivo.

Dito isto, resta claro que nos posicionamos no sentido de que o prazo para cobrança do crédito tributário do administrador, mesmo nas hipóteses em que há pedido de redirecionamento do feito executivo, é de cinco anos, nos termos do artigo 174 do CTN.

Registramos que nosso posicionamento tem suas próprias bases no compromisso com a segurança jurídica, portanto, vale dizer que a norma de prescrição não é norma

sancionatória, é norma que carrega o tempo do direito, por isto, reiteramos que o despacho do juiz que ordena a citação é a norma material que deve ser aplicada à norma processual de redirecionamento prevista no artigo 568, V, do CPC.

REFERÊNCIAS ELETRÔNICAS

JUSTIÇA. Superior Tribunal de. REsp 1.104.900/ES. Rel. Min. Denise Arruda. 1ª Seção, DJ 25.03.09 – Recurso Repetitivo. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>, Acesso em 12 de outubro de 2013.

JUSTIÇA. Superior Tribunal de. REsp 898168. Rel. Min. Eliana Calmon. 2ª Turma, DJ 05.03.08. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>, Acesso em 12 de outubro de 2013.

JUSTIÇA. Superior Tribunal de. REsp 736325/PR. Rel. Min. Eliana Calmon. 2ª Turma, DJ 24.10.05. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>, Acesso em 12 de outubro de 2013.

JUSTIÇA. Superior Tribunal de. REsp 1.347.627/SP. Rel. Min. Ari Pregdler. 1ª Turma, DJ 09.05.13. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>, Acesso em 12 de outubro de 2013.

PARECER/PGFN/CRJ/CAT N° 55/09

JUSTIÇA. Superior Tribunal de. REsp 1242791/SC. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. 2ª Turma, DJ 17.08.11. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>, Acesso em 19 de outubro de 2013.

JUSTIÇA. Superior Tribunal de. REsp 1174144/CE. Rel. Min. Humberto Martins. 2ª Turma, DJ 11.09.13. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>, Acesso em 19 de outubro de 2013.

JUSTIÇA. Superior Tribunal de. AgRg no AREsp 296869/SP . Rel. Min. Benedito Gonçalves. 1ª Turma, DJ 10.10.2013. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>, Acesso em 19 de outubro de 2013.

JUSTIÇA. Superior Tribunal de. AgRg no AREsp 1233831/RS . Rel. Min. Benedito Gonçalves. 1ª Turma, DJ 07.12.11. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>, Acesso em 19 de outubro de 2013.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007;
- ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010;
- BECHO, Renato Lopes. Sujeição passiva tributária. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008;
- BRASIL. Código Tributário Nacional. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2010;
- CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009;
- CARRAZZA, Roque Antonio. Reflexões sobre a obrigação tributária. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2010b;
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito. 3ª ed., São Paulo: Noeses, 2013;
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007;
- _____. Direito Tributário – Linguagem e Método. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007;
- CONRADO, Paulo Cesar. Processo Tributário. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007;
- FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2009;
- HARET, Florence. Teoria e prática das presunções no direito tributário. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2010;
- KELSEN, Hans. Teoria Geral do Direito e do Estado. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 129;
- MIRANDA, Pontes de. Tratado de direito privado. 4ª ed. São Paulo: 1974;
- PEIXOTO, Daniel Monteiro. Responsabilidade Tributária. 1ª ed. São Paulo. Saraiva, 2012;
- ROSA, Íris Vânia Santos Rosa. Tese Doutorado em Direito: A Penhora na Execução Fiscal: Penhora “On Line” e o Princípio da menor onerosidade. São Paulo: 2013;
- _____. Ação anulatória e flexibilização das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Coordenação: Priscila de Souza. VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os conceitos de direito privado. São Paulo: Noeses, 2010. p. 596.

SILVA, Renata Elaine. Curso de Decadência e Prescrição no Direito Tributário. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2013;

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento Tributário. 1ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1996;

_____. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. 1ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2000;

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos e sua suspensão. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e Conceito de Direito Privado*, VII. São Paulo: Noeses, 2010;

VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e sistemas do direito positivo. São Paulo: Noeses, 2005.