

TERMO INICIAL DA PRESCRIÇÃO PARA INCLUSÃO DE TERCEIROS NO POLO PASSIVO DE EXECUÇÃO FISCAL E A JURISPRUDÊNCIA DO STJ

Diego Diniz Ribeiro

Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Pós-graduado em direito tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Conselheiro da 3ª. Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Advogado licenciado e Professor.

Resumo

A partir da jurisprudência do STJ, o presente trabalho visa tratar da responsabilidade tributária prevista no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional e, em especial, do prazo prescricional para o redirecionamento de execução fiscal contra terceiros com esteio no sobredito fundamento legal. Para tanto iniciamos o trabalho fixando três premissas básicas: (i) a ideia de instrumentalidade do processo; (ii) definição do conceito, natureza e particularidades da prescrição em matéria tributária; e, por fim, (iii) delimitação da ideia de responsabilidade tributária e sua distinção de responsabilidades de outros nichos do direito (em especial em relação ao direito civil/societário), com especial ênfase para a responsabilidade do art. 135, inciso III do CTN, bem como os precedentes do STJ para o tema. Ato contínuo promovemos a intersecção entre as premissas fixadas para delimitar o marco inicial para o redirecionamento de execuções fiscais contra terceiros com fundamento no já citado art. 135, inciso III do CTN, medida essa tomada com base na análise da jurisprudência até então consolidada pelo STJ, bem como pela análise *leading case* submetido ao rito de recursos repetitivos (REsp n. 1.201.993/SP,) e cujo julgamento ainda está pendente de finalização.

Palavras-chave:

Prescrição. Responsabilidade tributária. Redirecionamento contra terceiros. Execução fiscal.

1. Introdução

1.1 A função do direito e a instrumentalidade do processo

Antes de darmos início aos dois grandes temas que conformam o presente trabalho (prescrição e responsabilidade tributária) para, ato contínuo, realizarmos a sua intersecção, mister se faz, preambularmente, dar um passo atrás e fixar, ainda que de forma sumária, algumas premissas essenciais ao tema aqui proposto.

Nesse sentido, convém frisar que o problema do direito é pautado pelo fato de que “*o mundo é um e os homens nele são muitos*”¹. Logo, a função do Direito não se resume a planificar previamente condutas, mas, acima de tudo, resolver materialmente (com justiça) “*o necessário problema de convivência humana*”². O Direito é, portanto, uma das possíveis respostas criadas humano-culturalmente para resolver os necessários problemas da partilha de um único mundo pelos diferentes homens que nele habitam.

1

2

E para atingir a finalidade alhures mencionada o Direito não se limita a prescrever normativamente comportamentos, até porque, não raramente, tais prescrições não são suficientes para evitar os necessários problemas de convivência humana. Pelo contrário, em várias situações o número exagerado de disposições normativas e a infinidade de interpretações daí decorrentes acabam por servir como indutores de conflitos. Em matéria tributária essa constatação é facilmente alcançada. Não raramente um mesmo tributo é objeto de tratamento pela Constituição Federal, leis em sentido estrito e, ainda, por atos infra-legais (Instruções Normativas, Regulamentos, Portarias, etc.), dispositivos esses que, não raramente, versam diferentemente – e até de forma antagônica – a respeito de um mesmíssimo tema (v.g., o conceito de insumo para fins de realização em concreto do princípio da não-cumulatividade para o PIS e para a COFINS).

Daí a necessidade do Direito prever a possibilidade para aquele que entende ter um direito material lesado ou ameaçado de lesão (art. 5º., inciso XXXV da CF) se socorrer do Poder Judiciário para que este preste jurisdição³, ou seja, para que, por intermédio do processo, o Estado ofereça uma substancial resposta ao problema de convivência humana que lhe é narrado. E assim se afigura a ideia de instrumentalidade do processo, i.e., do processo enquanto instrumento de realização substancial do direito⁴.

Diante de tais considerações, já é possível concluir que não existe relação processual sem direito material lesado ou ameaçado de lesão, cabendo ao processo a tarefa de servir de instrumento para o exercício da atividade jurisdicional **predominantemente** desempenhada pelo Poder Judiciário. Seguindo as lições de Paulo César Conrado, o uso da expressão “predominantemente” é proposital, já que *diversamente do que se pode supor, jurisdição não é atividade **privativa** do Judiciário, sendo relevante disso lembrar quando nos propomos a definir a natureza jurídica da atividade desenvolvida por certos órgãos da Administração, como os tribunais administrativos-fiscais*⁵.

Feitas essas considerações iniciais, já é possível fixar os objetivos que pretendemos com o presente trabalho para, ato contínuo, iniciarmos essa jornada partindo da análise, ainda que superficial, dos dois grandes temas (prescrição e responsabilidade tributária) que alimentam o presente de estudo para, ao final, promover uma intersecção entre eles.

ATIVIDADE

01) A respeito da relação entre direito material e relação processual é correto afirmar:

- (a) a relação processual é um fim em si mesmo;
- (b) a relação processual deve ser instrumento para a realização de um direito material conflituoso;
- (c) não há dependência entre relação processual e relação jurídica de direito material;
- (d) n.d.a.

2. Objetivos

3
4
5

Ao final da leitura deste artigo, espera-se que o leitor seja capaz de:

- compreender a interdependência existente entre direito material e processo;
- vislumbrar as diferenças básicas entre os institutos da prescrição e da responsabilidade de terceiros no direito tributário em face dos outros ramos do direito, em particular o direito civil/societário;
- delimitar as hipóteses de redirecionamento de execuções fiscais em prejuízo de terceiros (art. 135, inciso III do CTN) e a contagem do marco prescricional para esse fim à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

3. *Desenvolvimento*

3.1 A prescrição em matéria tributária

Para que o Direito efetivamente cumpra a função para qual se destina – resolver conteudisticamente problemas de convivência humana – é fundamental que ele (Direito) esteja apto a resolver os problemas que lhes são postos com caráter de **definitividade**. A indefinição de uma relação jurídica ou a eternização de uma lide configuram sérias máculas à sobredita finalidade do Direito. Se por um lado preservar o valor justiça é essencial para a existência do direito, de outro modo também é fundamental tutelar o valor segurança jurídica. E uma das formas de se dar efetividade em concreto à segurança jurídica é estabelecendo critérios no sentido de estabilizar determinados fatos que são importantes para o direito. É por isso que Cármen Lúcia Antunes Rocha afirma que segurança jurídica é “*o direito da pessoa à estabilidade em suas relações jurídicas*”⁶.

Neste esteio, o ordenamento jurídico cria diferentes mecanismos no sentido de evitar que incertezas acerca de uma dada relação jurídica perdurem indistintamente no tempo, bem como que um determinado conflito se eternize. É o que se observa da existência de institutos como a coisa julgada, o ato jurídico perfeito, o direito adquirido, bem como a estipulação de prazos para o exercício de determinados direitos, sendo exatamente nesta seara que pinçamos o instituto da prescrição.

Desde logo convém registrar que prescrição não se confunde com decadência em matéria tributária. De forma muito superficial, a decadência é a perda do direito do fisco de constituir/lançar uma determinada obrigação tributária em razão do decurso de tempo. Corresponde, pois, “*à extinção de um direito material pelo seu não exercício durante determinado lapso temporal, fixado em lei. Portanto, pressupõe a inércia do titular em exercê-lo*”⁷.

A prescrição, por sua vez, se apresenta em um estágio seguinte, uma vez que já constituída/lançada a obrigação tributária. O lançamento, i.e., a constituição da obrigação tributária, é um dos pressupostos de existência do instituto da prescrição em matéria tributária. Só é possível falar-se em prescrição para créditos devidamente lançados. Assim, o que se perde com a prescrição também em razão do decurso de tempo e da

6

7

inércia do Fisco é o direito do Estado em cobrar o correspondente crédito tributário lançado.

Em razão do efeito proporcionado pela prescrição – perda do direito de ação – é comum se atribuir à norma prescricional uma natureza processual, em especial em razão de uma orientação hermenêutica egressa do direito privado. Não é essa, todavia, a interpretação mais adequada na seara do direito tributário, uma vez que aqui a prescrição “dá azo não apenas à extinção da ação fiscal, mas do próprio crédito tributário, nos moldes do preconizado pelo art. 156, V, do CTN”⁸. Percebe-se, portanto, que em matéria tributária a prescrição tem natureza de norma de direito material.

Tratando, ainda, do plano normativo, convém registrar que a prescrição no direito tributário é matéria defesa à lei complementar, nos termos do art. 146, inciso III, alínea “b” da *Magna Lex*. Apenas norma com o *status* de lei complementar pode dispor a respeito da prescrição no âmbito do universo tributário, sob pena de inconstitucionalidade. Nesse diapasão:

“*EMENTA*

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR.

As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.

(...)”

(STF; RE n. 556.664, Relator: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-216 DIVULG 13-11-2008 PUBLIC 14-11-2008 EMENT VOL-02341-10 PP-01886).

Assim, compete à lei complementar, cujo papel é atualmente exercido pelo Código Tributário Nacional⁹, tratar da prescrição na seara tributária, o que se concretiza com o disposto no art. 174 do referido *Codex*. Segundo a referida disposição legal, o Fisco possui 05 (cinco) anos para cobrar o crédito tributário, cujo termo inicial se dá com a sua constituição definitiva, i.e., com a notificação do contribuinte do crédito lançado e após o transcurso do prazo de vencimento para pagamento¹⁰⁻¹¹ ou, ainda, com a notificação da decisão definitiva que julgou a impugnação ou recurso apresentado pelo contribuinte

8

9

10

11

administrativamente e também após o transcurso do prazo de vencimento para pagamento da obrigação questionada.

Importante registrar que quando se fala em prazo para a Fazenda Pública “cobrar” o crédito tributário, referida atividade de “cobrança” não se limita ao simples ajuizamento da correlata execução fiscal, mas também engloba a inscrição do débito em dívida ativa com a conseqüente formação do título executivo (CDA) que servirá de fundamento para a ação exaciona a ser proposta. Daí Daniel Monteiro Peixoto conceituar prescrição como *o lapso temporal dentro do qual a Fazenda Pública, por meio do seu procurador, deverá inscrever o crédito em dívida ativa, ajuizar a execução fiscal e, ainda, exercer, em certa medida, o direito de ação*¹².

Percebe-se, pois, que a prescrição é a perda do direito de ação e, ainda, do próprio crédito tributário, em razão da inércia fiscal em promover os atos necessários para a perseguição do seu direito material (crédito tributário).

ATIVIDADE

02) A prescrição em matéria tributária implica a extinção:

- (a) apenas do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário;
- (b) apenas o direito da Fazenda Pública cobrar o crédito tributário;
- (c) do direito da Fazenda Pública cobrar o crédito tributário, bem como do próprio crédito tributário em si considerado;
- (d) n.d.a.

03) A respeito do instituto da prescrição em matéria tributária é correto afirmar:

- (a) tem início com a notificação do contribuinte a respeito do lançamento e transcurso do vencimento para pagamento do correspondente crédito;
- (b) começa a correr com a simples ocorrência do fato jurídico tributário, independentemente do correlato lançamento;
- (c) resulta na perda do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário por meio do lançamento;
- (d) em matéria tributária é matéria passível de ser legislada por meio de lei ordinária.

3.2 Responsabilidade tributária

A relação jurídico-tributária é aquela existente entre sujeitos ativo e passivo que estão relacionados entre si por conta de uma obrigação jurídica de cunho pecuniário. Há, portanto, um objeto (prestação pecuniária), um direito (o crédito pertencente ao sujeito ativo) e um dever (o de pagar, imputado ao sujeito passivo)¹³. Essa é a relação jurídico-tributária de direito material que, não cumprida a contento, permite que o sujeito ativo desperte a atividade jurisdicional para que, por intermédio do processo, o sujeito passivo se veja obrigado a cumpri-la, o que só reforça a já citada ideia de instrumentalidade do processo.

¹²

¹³

Como visto alhures, aquele que está obrigado a cumprir com a obrigação tributária é genericamente chamado de sujeito passivo. Todavia, aludido gênero comporta duas espécies: (i) contribuinte e (ii) responsável tributário.

O contribuinte é aquele que apresenta uma relação pessoal e imediata com o fato descrito no antecedente normativo de uma determinada regra-matriz de incidência tributária¹⁴ ou, “em outras palavras, é aquele que protagoniza o fato descrito na hipótese de incidência tributária”¹⁵. Por seu turno, responsável tributário é terceira pessoa, distinta da figura do contribuinte e que, por apresentar um vínculo mediato ou indireto com o fato jurídico-tributário é, por expressa previsão legal¹⁶, alçado ao *status* de sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Segundo clássica lição doutrinária¹⁷⁻¹⁸, a responsabilidade tributária necessariamente viria à tona em razão de uma (i) *substituição* ou de uma (ii) *transferência*, cabendo ainda a subdivisão da responsabilidade por transferência em três subespécies, sendo elas: (ii.a) *sucessão*, (ii.b) *solidariedade* e (ii.c) *responsabilidade “stricto sensu”*. Em razão da finalidade que se busca com o presente trabalho, qual seja, a análise do termo inicial do prazo de prescrição na hipótese de redirecionamento de uma execução fiscal, faremos um corte metodológico para tratarmos apenas da responsabilidade “*stricto sensu*” e, de forma ainda mais precisa, apenas daquela hipótese capitulada no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional, que é a mais comum nos casos de redirecionamento em execuções fiscais.

Convém aqui abrir um parêntese para lembrar que, em matéria tributária, só é logicamente possível falar em redirecionamento de uma execução fiscal em duas situações específicas. Primeiro quando o crédito retratado no título executivo de uma execução fiscal é decorrente de lançamento por homologação (autolancamento) e quando o fato que dá origem à responsabilidade é posterior a tal lançamento e a propositura da consequente ação exacional. A segunda hipótese ocorre quando, independentemente da natureza do lançamento, a responsabilização é posterior ao ajuizamento da execução fiscal e decorre do encerramento irregular de uma determinada empresa¹⁹.

Dito isso, é fundamental destacar que a responsabilidade tributária do art. 135, inciso III do CTN não se confunde com o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, prevista no art. 50 do Código Civil e que, a partir da vigência do Novo Código de Processo Civil, passará a ser processualmente tratada como modalidade de intervenção de terceiro, sujeitando-se, pois, a um procedimento próprio (incidente de desconsideração de personalidade jurídica) que permitirá o exercício prévio – antes de eventual decisão judicial que venha a desconsiderar a personalidade jurídica – do contraditório e da ampla defesa daquele que será afetado pelos eventuais efeitos da desconsideração, exatamente como prevê o art. 133 e s.s. do NCPC. “É importante perceber que a desconsideração, em seu sentido originário e estrito, não significa a aplicação de determinada regra de

14

15

16

17

18

19

responsabilização: ao revés, surgiu justamente pela ausência de regra expressa nesse sentido^{20,21}.

As regras de responsabilização e, mais particularmente, de responsabilização tributária, apresentam hipóteses bem delimitadas de incidência e que não se confundem com as genéricas hipóteses de desconsideração (“abuso da personalidade”, “desvio de finalidade” e confusão patrimonial”). Daí a doutrina civilista afirmar que:

“...somente caberá a desconsideração da personalidade jurídica quando se tratar de imputar uma norma ao sócio ou à sociedade sem que estes sejam seus destinatários específicos. Em outras palavras, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica só deve ser aplicada se a autonomia da pessoa jurídica se tornar um obstáculo para a coibição de fraudes e abusos de direito. Caso o sócio, acionista, o administrador ou a sociedade sejam destinatários de direito pela realização de fraudes, não há que se falar em aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica. Nessas hipóteses, a responsabilidade é imputada diretamente ao sócio, acionista, administrador ou à própria pessoa jurídica, conforme o caso”²².

Há hipótese de desconsideração da personalidade jurídica quando a pessoa jurídica, “*per si*”, se vale de subterfúgios para se furtar das suas responsabilidades jurídicas. A conduta a ser sancionada com a desconsideração é praticada pela pessoa jurídica enquanto personalidade autônoma. Por sua vez, no caso de responsabilidade de terceiro de caráter sancionatório, como é o caso daquela prevista no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional, a conduta a ser sancionada é praticada pelo terceiro alçado aos *status* de responsável tributário, portanto, sujeito passivo, e não pela pessoa jurídica. Desse modo:

“...se é verdade que a responsabilização do administrador implica, fenomenologicamente, a desconsideração da personalidade jurídica da empresa (mera consequência patrimonial, sem que isso signifique dizer que estamos diante do instituto da desconsideração), o inverso não é verdadeiro. Assim o é porque o pressuposto (hipótese de incidência) da desconsideração da personalidade, nos termos do artigo 50 do Código Civil, é o “abuso de personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial(...)”, norma voltada ao direito processual que não estabelece e nem modifica as relações de direito material, não havendo qualquer responsabilidade tributária pessoal dos administradores, mas sim solidariedade executiva. Aliás, a desconsideração da personalidade volta-se aos sócios indistintamente, não se limitando, como na responsabilidade de terceiros, ao administrador. Além do que, a desconsideração somente pode ser constituída jurisdicionalmente, e não administrativamente”²³.

Dito isso, é possível nesse instante se debruçar um pouco mais no trato da responsabilidade tributária capitulada no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

Referido dispositivo legal é alvo de inúmeras celeumas interpretativas, o que está retratado tanto na doutrina quando na jurisprudência. A nosso ver, boa parte de tais debates decorrem de uma influência de ideias a respeito da responsabilidade que são

20

21

22

23

egressas do direito civil e societário sem que, entretanto, promova-se a devida contextualização à realidade do direito tributário.

O art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional foi inserido no ordenamento jurídico sob uma forte influência do disposto no art. 10 do Decreto n. 3.708/19 (lei das Ltdas.) e no art. 121 do Decreto-lei n. 2.627/40 (lei das S/As)²⁴, ambos dispositivos já revogados (o primeiro pelo Código Civil de 2002 e o segundo pela lei n. 6.404/76).

Segundo tais dispositivos os “sócios-gerentes” ou “diretores” responderiam por obrigações assumidas pela pessoa jurídica sempre que a assunção dessas obrigações decorresse de atos dolosos ou culposos ou, ainda, com excesso de poderes ou infração à lei ou ao estatuto da empresa. Percebe-se, pois, que a obrigação indevidamente assumida e que origina a responsabilidade aqui tratada é fruto de ato do seu sócio ou diretor. Daí falar-se em uma responsabilidade pessoal²⁵ daquele que praticou o ato lesivo.

Nesse contexto, é possível afirmar que o intuito desta específica responsabilização é, “*prima facie*”, preservar a própria pessoa jurídica que foi indevidamente usada para a assunção de obrigações indevidas. O objetivo, portanto, é tutelar a sociedade contra atos indevidamente praticados por seus sócios/diretores e que estão em descompasso com a lei ou com seu escopo social. Trata-se, pois, de uma finalidade bem diferente daquela que se visa alcançar com a responsabilização tributária prevista no art. 135, inciso III do CTN.

Embora pareça óbvio, não é demais frisar que o crédito tributário é marcado por um traço ínsito que provém do caráter público da obrigação que lhe dá origem: a supremacia do interesse público sobre o interesse privado. Referido princípio permeia – e, de fato, assim deve ser – as relações jurídico-tributárias como um todo.

Todavia, ante a banalização desta ideia, em especial no âmbito tributário, mister se faz a indicação de dois apontamentos fundamentais – e também óbvios – para a compreensão deste importante valor. Primeiro que o interesse público que se visa prestigiar é aquele tido como primário, ou seja, pertencente a toda uma coletividade, e não um interesse público secundário, i.e., do Estado enquanto um sujeito de direitos qualquer. E, em segundo lugar, que este valor não apresenta um caráter absoluto, sujeitando-se, por conseguinte, a limitações.

Em outros termos, a tutela dos interesses públicos em razão do seu sobrevalor face aos interesses privados não deve ser marcada por ideias de caráter fundamentalista. Assim como todo e qualquer outro valor tutelado juridicamente, a supremacia do interesse público em detrimento do interesse privado não se dá de forma absoluta, sendo, portanto, passível de limitações a depender da análise do caso em concreto em que tal princípio venha a ser convocado.

Feitas essas considerações, é possível perceber que a responsabilidade em matéria tributária apresenta uma função precípua distinta daquela atribuída à responsabilidade civil/societária. Seu objetivo primordial, portanto, não é preservar a pessoa jurídica o que, no contexto tributário, retrata-se pela figura do contribuinte. Em verdade, seu objetivo

24

25

primordial é a realização do crédito tributário por meio da tutela do interesse jurídico do seu titular (Estado).

Nesse sentido, a figura da responsabilização surge como mais um mecanismo para instrumentalizar a perseguição do crédito tributário em favor do Fisco (leia-se: em favor do interesse público) ou, como prefere Daniel Peixoto, “*dar meios de efetividade ao direito subjetivo do Fisco em receber determinada quantia, a título de tributo*”²⁶. Essa é a razão pela qual defendemos que em matéria de responsabilidade **tributária** “*o caminho, portanto, não é investigar se a obrigação tributária resulta ou não da conduta infratora do administrador, mas se a impossibilidade de cobrança em face da empresa decorre de fato atribuível ao administrador*”²⁷.

Destarte, não parece ser esse o entendimento do STJ, o que aqui se afirma com base em precedentes daquele Tribunal acerca da responsabilização decorrente do encerramento irregular de uma dada sociedade. Em nossa opinião, neste tipo de situação (dissolução irregular), é passível de responsabilização aquele administrador que deu origem ao óbice imposto à Administração Pública para a satisfação do seu crédito (encerramento de fato de uma dada sociedade empresarial). Logo, o responsável é aquele administrador da época da dissolução irregular.

Para o STJ, entretanto, a posição é de que o administrador só pode ser responsabilizado se, **simultaneamente**, for o gestor da sociedade empresarial em dois átomos de tempo distintos, sendo eles: (i) no instante do vencimento do tributo inadimplido e (ii) no momento da dissolução irregular. É o que se extrai do seguinte julgado:

“TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE - DISSOLUÇÃO IRREGULAR - FATO GERADOR ANTERIOR AO INGRESSO DO SÓCIO NA EMPRESA - REDIRECIONAMENTO - IMPOSSIBILIDADE - PRECEDENTES.

1. Esta Corte firmou o entendimento de que não se pode atribuir ao sócio a obrigação de pagar tributo devido anteriormente à sua gestão, ainda que ele seja supostamente responsável pela dissolução irregular da empresa.

2. "O pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da sociedade executada, pressupõe a permanência de determinado sócio na administração da empresa no momento da ocorrência dessa dissolução, que é, afinal, o fato que desencadeia a responsabilidade pessoal do administrador. Ainda, embora seja necessário demonstrar quem ocupava o posto de gerente no momento da dissolução, é necessário, antes, que aquele responsável pela dissolução tenha sido também, simultaneamente, o detentor da gerência na oportunidade do vencimento do tributo. É que só se dirá responsável o sócio que, tendo poderes para tanto, não pagou o tributo (daí exigir-se seja demonstrada a detenção de gerência no momento do vencimento do débito) e que, ademais, conscientemente, optou pela irregular dissolução da sociedade (por isso, também exigível a prova da permanência no momento da dissolução irregular)" (EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1.009.997/SC, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 2/4/2009, DJe 4/5/2009).

3. Recurso especial não provido.”

(STJ; REsp 1.307.346/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/12/2013, DJe 18/12/2013).

26

27

Referido precedente implica um enorme inconveniente: a possibilidade de se anular a incidência do art. 135, inciso III do CTN na hipótese de dissolução irregular da empresa sempre que o administrador responsável pela empresa no instante da dissolução for distinto daquele responsável à época da inadimplência fiscal. A nosso ver, referido entendimento conflita com a já citada finalidade da responsabilidade em matéria tributária.

Tais assertivas, entretanto, não levam à conclusão de que qualquer impossibilidade de receber o crédito tributário da pessoa jurídica automaticamente implicaria a responsabilização do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional. Embora esteja a serviço do interesse público (realização do crédito tributário), referido dispositivo sofre limitações, como já explanado anteriormente. Assim, a simples inadimplência não seria motivo suficiente a ensejar a incidência da sobredita regra de responsabilidade, uma vez que, *“a considerar o mero inadimplemento como fator de responsabilização dos administradores, perderia qualquer sentido a limitação da responsabilidade, pois estes seriam passíveis de acionamento em todos os processos de cobrança tributária, cujo pressuposto é, justamente, o inadimplemento”*²⁸. Em outros termos, a inadimplência é condição necessária, mas não suficiente para a responsabilização tributária aqui tratada. Este também é o entendimento consagrado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme se observa da ementa extraída de caso julgado sob o rito de recursos repetitivo, *in verbis*:

“**EMENTA**

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que *“a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco”* (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08).

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.”

(STJ; REsp 1.101.728/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009).

Assim, aliado à inadimplência fiscal, mister que o **responsável** tenha praticado atos com excesso de poderes, infração à lei, contratos sociais ou estatutos que redundem na obstrução do cumprimento da obrigação tributária inadimplida.

Importante registrar que o CTN não qualificou o responsável do seu art. 135, inciso III como necessariamente “sócio” da pessoa jurídica correlata. Mesmo um sujeito que não

integre o quadro social da pessoa jurídica na qualidade de sócio pode vir a ser responsabilizado pelos débitos tributários da empresa, desde que reste devidamente **comprovado** que a referida pessoa é o agente dos atos praticados com excesso de poder, infração à lei, contratos sociais ou estatutos e que implicaram a obstrução do cumprimento da obrigação tributária inadimplida. Em conformidade com o aqui exposto, Rodrigo Massud professa que “*o sujeito destinatário da norma (de responsabilidade tributária) não é definido pela mera posição de sócio, assim como a não condição de sócio igualmente não exclui o sujeito da sua responsabilidade. O que gera a responsabilidade tributária é a condição de administrador/gestor, ou seja, aquela específica condição de quem detém poderes decisórios na sociedade*”²⁹.

Daí, inclusive, que advém a uníssona jurisprudência do STJ no sentido de que a mera condição de sócio-quotista de sociedade limitada ou acionista de sociedade anônima não implica a responsabilização por débitos tributários da empresa, uma vez que tais pessoas não possuem poderes de gestão. Nesse esteio:

“**EMENTA**

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO QUOTISTA SEM PODERES DE GERÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

1. O integrante de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, sem função de gerência, não pode ser responsabilizado por dívidas tributárias contraídas pela sociedade, ainda que esta tenha se dissolvido irregularmente. Precedentes.

2. Recurso especial provido.”

(STJ; REsp 808.386/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/02/2007, DJ 26/02/2007, p. 578).

No voto proferido pelo Relator no sobredito precedente essa questão fica ainda mais clara, quando assim se manifesta o Ministro Castro Meira:

“(…).

Não se discute a existência de poderes de gerência do ora recorrente na condução da sociedade executada, mas a possibilidade jurídica de sua responsabilização pelos débitos tributários inadimplidos diante da premissa fática firmada pelo Tribunal a quo de que referido sócio era um mero quotista.

“(…).

Este Tribunal possui entendimento consolidado de que o integrante de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, sem função de gerência, não pode ser responsabilizado por dívidas tributárias contraídas pela sociedade, ainda que esta tenha se dissolvido irregularmente.

Apenas os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias quando há dissolução irregular da sociedade ou comprovação da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou de infração de lei, contrato social ou estatutos.

“(…)”

E o motivo para tanto é muito simples: a responsabilização prevista no art. 135, inciso III do CTN prevê, necessariamente, que haja uma conduta dolosa por parte daquele que pratica os atos passíveis de responsabilização, i.e., *com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*. Logo, não é possível responsabilizar um simples sócio-quotista ou um acionista de uma sociedade empresarial, uma vez que tais pessoas

não detêm capacidade de gestão de tais empresas, ou seja, não expressam vontade na condução da atividade empresarial.

Outro ponto importante diz respeito ao caráter *peçoal* da responsabilidade tributária estabelecida pelo art. 135, inciso III do CTN. Para parte da doutrina, o reconhecimento em concreto da responsabilidade tributária aqui tratada implicaria a exclusão do dever da pessoa jurídica em pagar o tributo em cobro, o qual ficaria sob o encargo exclusivo e pessoal da figura do responsável tributário³⁰. Com a devida vênua, discordamos deste entendimento.

Como visto linhas acima, o contexto no qual está inserida a responsabilidade tributária é diferente daquele no qual se encontra a responsabilidade civil/societária que lhe deu origem. A par das limitações que lhes são próprias, a responsabilidade no âmbito tributário é vista em favor do interesse público, ou seja, como mais um instrumento para a realização do crédito tributário. Logo:

“...pretender afastar a pessoa jurídica da condição de devedora que, além de ser efetivamente a contribuinte, ante a prática do fato gerador que deu origem ao tributo devido, é quem possui maiores condições patrimoniais para saldar o débito, para, em seu lugar, colocar o administrador (que muitas vezes, nem é sócio da empresa, como acontece em grande parte das empresas de gestão profissionalizada), acaba indo, a nosso ver, contra a finalidade do instituto da responsabilidade no Código Tributário Nacional”³¹.

Por isso, a nosso ver, a responsabilidade tributária veiculada pelo art. 135, inciso III do CTN não implica a responsabilidade pessoal do administrador, mas sim a sua responsabilidade solidária. Referida conclusão parte de uma análise, pois, do direito material aqui tratado e das particularidades daí decorrentes. Esta ressalva é importante na medida em que, processualmente falando, esta solidariedade pode se materializar depois de já constituído e executado o crédito tributário, o que se formalizará em razão do advento de um litisconsórcio passivo ulterior³².

Compulsando a jurisprudência do STJ, não é possível encontrar manifestação inequívoca daquele tribunal no sentido de qualificar a espécie de responsabilidade (pessoal, subsidiária ou solidária) decorrente da incidência do art. 135, inciso III do CTN. Não se olvida do disposto na Súmula n. 430 do STJ, *in verbis*:

*“O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade **solidária** do sócio-gerente.”* (grifos nosso).

Acontece que, ao se analisar os precedentes que deram origem à sobredita súmula, percebe-se que a questão central debatida e respondida pelo STJ foi uma só: se a mera inadimplência fiscal seria ou não motivo suficiente para ensejar a responsabilização tributária capitulada no art. 135, inciso III do CTN. Em momento algum se depreende dos precedentes que resultaram na referida súmula qualquer debate a respeito da natureza desta responsabilidade. Pelo contrário, em alguns casos o Relator, em seu voto, fala, ainda que a título de *obter dicta*, em responsabilidade subsidiária. É o caso, v.g., do AgRg. no

30

31

32

Ag. 1.093.097/MS. Em outros, por seu turno, fala em responsabilidade pessoal, conforme se observa no AgRg. no Ag. 1.247.879-PR.

Assim, quando a súmula prevê que o simples inadimplemento fiscal não gera responsabilidade “solidária” o faz a título de *obter dicta* e não de *ratio decidendi*, ou seja, a questão quanto à suposta natureza “solidária” desta responsabilidade não foi objeto de efetiva decisão do STJ, sendo mal empregada na redação da súmula³³ a título – repita-se – de *obter dicta*. Entretanto, ainda que por um caminho tortuoso, quer dizer, valendo-se da (infeliz) redação do enunciado sumular e sem qualquer contato com os precedentes que redundaram na referida súmula, a 2ª. Turma do STJ tem se manifestado no sentido de que a responsabilidade aqui tratada de fato teria natureza solidária, conforme se destaca do seguinte julgado:

“EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA X RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE. EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA. CUMULAÇÃO SUBJETIVA DE PEDIDOS/DEMANDAS.

(...).

2. *A controvérsia tem por objeto a decisão do Tribunal de origem, que determinou a exclusão da pessoa jurídica do polo passivo de Execução Fiscal, em decorrência do redirecionamento para o sócio-gerente, motivado pela constatação de dissolução irregular do estabelecimento empresarial.*

3. *Segundo o sucinto acórdão recorrido, "a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, é pessoal, e não solidária nem subsidiária", de modo que, "com o redirecionamento, a execução fiscal volta-se exclusivamente contra o patrimônio do representante legal da pessoa jurídica, a qual deixa de responder pelos créditos tributários".*

4. *O decisum recorrido interpretou exclusivamente pelo método gramatical/literal a norma do art. 135, III, do CTN, o que, segundo a boa doutrina especializada na hermenêutica, pode levar a resultados aberrantes, como é o caso em análise, insustentável por razões de ordem lógica, ética e jurídica.*

5. *É possível afirmar, como fez o ente público, que, após alguma oscilação, o STJ consolidou o entendimento de que a responsabilidade do sócio-gerente, por atos de infração à lei, é solidária. Nesse sentido o enunciado da Súmula 430/STJ: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente."*

6. *O afastamento da responsabilidade tributária decorreu da constatação de que, em revisão do antigo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a inadimplência não deve ser considerada ato ilícito imputável ao representante da pessoa jurídica. No que concerne diretamente à questão versada nestes autos, porém, subjaz implícita a noção de que a prática de atos ilícitos implica responsabilidade solidária do sócio-gerente.*

7. *Merece citação o posicionamento adotado pela Primeira Seção do STJ no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial 174.532/PR, segundo os quais "Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei".*

8. Isto, por si só, já seria suficiente para conduzir ao provimento da pretensão recursal. Porém, há mais a ser dito.
9. Ainda que se acolha o posicionamento de que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN - por ser descrita como pessoal - não pode ser considerada solidária, é improcedente o raciocínio derivado segundo o qual há exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica em caso de dissolução irregular.
10. Atente-se para o fato de que nada impede que a Execução Fiscal seja promovida contra sujeitos distintos, por cumulação subjetiva em regime de litisconsórcio.
11. Com efeito, são distintas as causas que deram ensejo à responsabilidade tributária e, por consequência, à definição do polo passivo da demanda: a) no caso da pessoa jurídica, a responsabilidade decorre da concretização, no mundo material, dos elementos integralmente previstos em abstrato na norma que define a hipótese de incidência do tributo; b) em relação ao sócio-gerente, o "fato gerador" de sua responsabilidade, conforme acima demonstrado, não é o simples inadimplemento da obrigação tributária, mas a dissolução irregular (ato ilícito).
12. Não há sentido em concluir que a prática, pelo sócio-gerente, de ato ilícito (dissolução irregular) constitui causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica, fundada em circunstância independente.
13. Em primeiro lugar, porque a legislação de Direito Material (Código Tributário Nacional e legislação esparsa) não contém previsão legal nesse sentido.
14. Ademais, a prática de ato ilícito imputável a um terceiro, posterior à ocorrência do fato gerador, não afasta a inadimplência (que é imputável à pessoa jurídica, e não ao respectivo sócio-gerente) nem anula ou invalida o surgimento da obrigação tributária e a constituição do respectivo crédito, o qual, portanto, subsiste normalmente.
15. A adoção do entendimento consagrado no acórdão hostilizado conduziria a um desfecho surreal: se a dissolução irregular exclui a responsabilidade tributária da pessoa jurídica, o feito deveria ser extinto em relação a ela, para prosseguir exclusivamente contra o sujeito para o qual a Execução Fiscal foi redirecionada. Por consequência, cessaria a causa da dissolução irregular, uma vez que, com a exclusão de sua responsabilidade tributária, seria lícita a obtenção de Certidão Negativa de Débitos, o que fatalmente viabilizaria a baixa definitiva de seus atos constitutivos na Junta Comercial!
16. Dito de outro modo, o ordenamento jurídico conteria a paradoxal previsão de que um ato ilícito - dissolução irregular -, ao fim, implicaria permissão para a pessoa jurídica (beneficiária direta da aludida dissolução) proceder ao arquivamento e ao registro de sua baixa societária, uma vez que não mais subsistiria débito tributário a ela imputável, em detrimento de terceiros de boa-fé (Fazenda Pública e demais credores).
17. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.” (STJ; REsp 1.455.490/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2014, DJe 25/09/2014)³⁴.

Ressalte-se, novamente, que este entendimento não está consolidado no STJ, uma vez que não foi objeto de julgamento afetado pelo rito de recursos repetitivos. Corroborando tal assertiva, mais uma vez fazemos menção ao já citado precedente do referido Tribunal Superior (REsp 1.101.728/SP), oportunidade em que se decidiu que a simples inadimplência fiscal não é motivo suficiente para implicar responsabilidade tributária em comento, responsabilidade essa que o STJ então qualificou como *responsabilidade subsidiária do sócio*. A nosso ver, o termo *subsidiário* empregado pelo STJ assim o foi também a título de *obter dicta* e não na qualidade de *ratio decidendi*.

Tecidas tais considerações, já é possível tratar do tema propriamente dito do presente trabalho, ou seja, o termo inicial de contagem do prazo prescricional para o redirecionamento da execução fiscal contra terceiros, mais precisamente daquelas pessoas tratadas no art. 135, inciso III do CTN.

ATIVIDADES:

04) Em relação à responsabilidade *strictu sensu* em matéria tributária é correto afirmar:

- (a) é papel exercido apenas por aquele que possui ligação direta com o fato jurídico tributário;
- (b) o responsável tributário apresenta um vínculo imediato com o fato jurídico tributário;
- (c) o responsável tributário, por não ter vínculo direito com o fato jurídico tributário, só é considerado como tal mediante expressa previsão em lei ordinária;
- (d) n.d.a.

05) Assinale a assertiva correta:

- (a) o instituto da responsabilidade tributária nada mais é do que a expressão do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, previsto no art. 50 do Código Civil;
- (b) à luz da do novo Código de Processo Civil, a responsabilidade tributária *strictu sensu* será tratada como modalidade de intervenção de terceiro;
- (c) a responsabilização do administrador resulta em efeito patrimonial equivalente ao da desconsideração da personalidade jurídica da empresa, mas o inverso não é verdadeiro;
- (d) n.d.a.

06) A respeito da função da responsabilidade tributária é incorreto afirmar:

- (a) tem por escopo precípua contribuir para a efetiva realização do crédito tributário pendente;
- (b) sua finalidade primeira é preservar a própria pessoa jurídica em face do administrador que praticou atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos;
- (c) é marcada pela supremacia, ainda que relativa, do interesse público em detrimento do interesse privado;
- (d) apresenta uma função diferente daquela exercida pela responsabilização de terceiros no âmbito cível/societário.

07) Segundo orientação consolidada do STJ, em caso de dissolução irregular de pessoa jurídica, é passível de responsabilização tributária:

- (a) os sócios administradores e quotistas de em uma empresa limitada que figuravam no quadro societário à época do inadimplemento do crédito tributário;

- (b) apenas os administradores da pessoa jurídica que exerciam essa função no instante do inadimplemento do crédito tributário;
- (c) apenas os administradores da pessoa jurídica que exerciam esse mister no momento da dissolução irregular da sociedade;
- (d) apenas os administradores da pessoa jurídica que exerciam esse mister simultaneamente nos momentos do inadimplemento do crédito tributário e da dissolução irregular da sociedade.

08) Segundo posição do STJ, a responsabilidade tributária com fundamento no art. 135, inciso III do CTN apresenta caráter:

- (a) pessoal;
- (b) subsidiária;
- (c) solidária;
- (d) n.d.a.

09) A empresa *XPTO Ltda.* tem como sócios e administradores as pessoas de *Fulano de Tal* e *Sicrano da Silva*. Durante a gestão de tais sócios-administradores, a empresa declara e não paga débitos tributários de ISS para o Município de São Paulo referente a fato gerador ocorrido em dezembro de 2010. Em junho de 2011 referida empresa passa por uma reestruturação societária, oportunidade em que *Fulano* e *Sicrano* se retiram da sociedade, a qual passa ter como novos sócios-administradores as pessoas de *Caio Faria* e *Tício Faria*. Em dezembro de 2012 o Fisco municipal ajuíza execução fiscal contra a empresa *XPTO Ltda.*. Sua tentativa frustrada de citação se dá por oficial de justiça, o qual, em maio de 2013, certifica nos autos que a referida empresa não mais exerce suas atividades no endereço informado. Assim, com fundamento na Súmula n. 435 do STJ, o Fisco municipal pleiteia o redirecionamento da citada execução fiscal contra as pessoas de *Fulano*, *Sicrano*, *Caio* e *Tício*. Levando em consideração o problema aqui delineado e, ainda, tomando por base os precedentes do STJ a respeito da matéria, são passíveis de responsabilização com fundamento no art. 135, inciso III do CTN:

- (a) Fulano de Tal e Sicrano da Silva;
- (b) Caio Faria e Tício Faria;
- (c) Fulano de Tal, Sicrano da Silva, Caio Faria e Tício Faria;
- (d) n.d.a.

3.3 O termo inicial da prescrição para inclusão de responsáveis (art. 135, inciso III do CTN) no polo passivo de execuções fiscais

Como já fora dito linhas acima, o tema responsabilidade tributária é espinhoso e promove inúmeras indagações em concreto. E um desses questionamentos diz respeito ao termo inicial para a contagem da prescrição na hipótese de inclusão de terceiros no polo passivo de execuções fiscais, o qual é possível ser analisado sob dois prismas.

A primeira análise parte do pressuposto do fato que origina a responsabilidade ser concomitante ao fato gerador ou, quando muito, ser conhecido pelo fisco antes da constituição do crédito tributário. Nessa hipótese, o Fisco não só pode como deve efetuar

o lançamento contra o contribuinte (pessoa jurídica) e também contra o responsável tributário (administrador). Sob uma perspectiva processual há um litisconsórcio passivo inicial. Logo, o termo inicial da prescrição do crédito tributário (tanto para o contribuinte, como para o responsável) pressupõe a notificação dos sujeitos passivos quanto à constituição do crédito e o transcurso do vencimento para o seu pagamento.

Não obstante, o mesmo tema pode ser analisado sob outra ótica, qual seja, quando o fato que dá origem a exigência fiscal em prejuízo do responsável é posterior à constituição do crédito tributário e, até mesmo, à própria propositura da execução fiscal contra a figura do contribuinte (pessoa jurídica). A hipótese em concreto mais comum para esse tipo de situação ocorre quando se constata, nos próprios autos da execução fiscal, a existência da dissolução irregular da sociedade empresarial executada.

A dissolução irregular de uma determinada sociedade empresarial comporta diferentes expressões. Todavia, faremos aqui um corte metodológico sob uma perspectiva estritamente pragmática para tratar referida dissolução como o encerramento de fato de uma empresa, que é a hipótese mais comumente encontrada nas ações exacionais e, em regra, é retratada/documentada nos autos de uma execução por intermédio da certidão de um oficial de justiça atestando tal fato. É muito comum, em execução fiscal, que uma vez determinada a citação do executado (pessoa jurídica) por meio de oficial de justiça, que o meirinho, ao se dirigir ao endereço do executado que consta nos órgãos oficiais, ateste que a empresa não mais desempenha suas atividades sociais no referido endereço, o que implica, por seu turno, a presunção (relativa, diga-se de passagem), quanto à dissolução irregular da empresa. É exatamente esse o sentido da súmula n. 435 do STJ:

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

Diferentemente do que fora sumulado pelo STJ, entendemos que a simples constatação de que uma determinada empresa deixou de funcionar em seu domicílio fiscal, sem a comunicação aos órgãos competentes, implica em mero indício de dissolução irregular, mas não seria fundamento suficiente para autorizar essa automática presunção. Tal fato deveria ser somado a outros elementos de prova a atestar a dissolução irregular, qual seja, a inexistência de “movimentação” fiscal da pessoa jurídica, a qual é aqui entendida como a inexistência de entrega de documentos fiscais (DIJ, DCTF, RAIS, etc.) ou, ainda, a inexistência de emissão de notas fiscais (de serviço ou de mercadoria, a depender do objeto social do contribuinte). Não é este, entretanto, o entendimento do STJ, conforme se observa da sua súmula n. 435 alhures referida.

Conformada a ideia de dissolução irregular (para nós e para o STJ), é possível caminhar adiante no sentido de fixar o termo inicial para a contagem do prazo prescricional na hipótese de redirecionamento de execução fiscal nos termos do art. 135, inciso III do CTN.

Segundo o disposto no art. 174, parágrafo único, inciso I do Código Tributário Nacional, após a redação atribuída pela lei complementar n. 118/05, o prazo prescricional se interrompe com o “despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal”. Na redação original do CTN essa interrupção se dava com a citação pessoal do devedor.

Importante desde já registrar que a referida disposição legislativa não é, por si só, suficiente para responder a questão abordada no presente trabalho, i.e., qual seria o termo inicial para o redirecionamento de uma execução fiscal contra terceiros. E isso porque referido dispositivo não contempla tal hipótese, se dirigindo, em princípio, à relação jurídica existente entre o Fisco e sujeito passivo originalmente indicado no lançamento e, consequentemente, indicado no título executivo e no polo passivo da execução fiscal.

Diante desta lacuna, foi possível observar em um primeiro momento a construção de dois entendimentos extremos e antagônicos. Os contribuintes defendiam que o termo inicial para a responsabilização de terceiros tinha início com o vencimento do prazo de pagamento do tributo fixado na notificação da constituição definitiva do crédito, bem como que a citação ou o despacho citatório em desfavor da empresa executada não teria o condão de interromper o prazo prescricional para si (terceiros). Por sua vez, para o Fisco, a contagem do prazo prescricional pressupunha inércia, o que só estaria configurada com a ciência do fato capaz de ensejar a responsabilização tributária do administrador da pessoa jurídica³⁵, o que, no caso aqui estudado, só ocorreria com o advento de certificação nos autos da execução fiscal quanto ao encerramento de fato da empresa executada. É a tese da “*actio nata*”.

Essa discussão foi travada em inúmeros processos até que ela chegasse ao conhecimento do STJ, oportunidade em que referido Tribunal firmou entendimento de que a citação da empresa executada ou o seu despacho citatório (a depender do fato do ajuizamento da execução ser anterior ou posterior a lei complementar 118/05) interrompe a contagem do prazo prescricional para fins de redirecionamento de terceiros (art. 135, inciso III do CTN). Ao assim proceder, o STJ definiu este fato (citação ou despacho citatório da empresa executada) como o termo inicial para a contagem do prazo prescricional para fins de redirecionamento de uma execução fiscal com fundamento no art. 135, inciso III do CTN. É o que se observa, v.g., do seguinte julgado do referido Tribunal:

“EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO AOS SÓCIOS. NECESSIDADE DE OBSERVAÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL DE CINCO ANOS QUE SE INICIA COM A CITAÇÃO DA SOCIEDADE PARA A EXECUÇÃO. ENTENDIMENTO FIRMADO COM O ESCOPO DE PACIFICAÇÃO SOCIAL E SEGURANÇA JURÍDICA A SER TUTELADO NO PROCESSO, EVITANDO-SE A IMPRESCRITIBILIDADE DAS DÍVIDAS FISCAIS. PRECEDENTES. O SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO DE PROCESSOS EM FACE DE RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC) SE APLICA APENAS AOS TRIBUNAIS DE SEGUNDA ESTÂNCIA. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO DESPROVIDO.

1. Permitir que a pretensão de redirecionamento dependa de situações casuísticas conduziria, na prática, a uma quase imprescritibilidade da dívida tributária. Essa solução repugna ao ordenamento pátrio, pois traz, a reboque, a indesejável insegurança jurídica, já que o prazo prescricional dependeria de incontáveis fatos, nem sempre claros e, no mais das vezes, da apreciação subjetiva desses acontecimentos pelo Julgador.

2. O Superior Tribunal de Justiça possui o firme entendimento de que a citação da sociedade executada interrompe a prescrição em relação aos seus sócios-gerentes para fins de redirecionamento da execução fiscal, que deverá ser promovida no

prazo de cinco anos, prazo esse estipulado como medida de pacificação social e segurança jurídica, com a finalidade de evitar a imprescritibilidade das dívidas fiscais.

3. No caso concreto, a citação da pessoa jurídica ocorreu em abril de 1999 e o pedido de redirecionamento foi feito apenas em maio de 2008, após 9 anos, estando, ao meu sentir, indubitavelmente prescrita a pretensão fazendária.

4. A Corte Especial firmou entendimento de que o comando legal que determina a suspensão do julgamento de processos em face de recurso repetitivo, nos termos do art. 543-C, do CPC, somente é dirigido aos Tribunais de segunda instância, e não abrange os recursos especiais já encaminhados ao STJ.

5. Agravo Regimental da Fazenda do Estado de São Paulo desprovido.”
(STJ; AgRg no Ag 1.297.255/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2015, DJe 27/03/2015).

Não obstante, por intermédio de outros julgados, o STJ também abordou o disposto no art. 2º, §3º, da lei n. 6.830/80, dispositivo este que prevê que a simples inscrição em dívida ativa suspende por 180 (cento e oitenta) dias o prazo prescricional. Segundo o citado Tribunal, referido dispositivo só teria incidência para as execuções fiscais propostas para a cobrança de créditos não tributários³⁶. É o que se depreende dos seguintes julgados:

“*EMENTA*

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 2º, § 3º, E 8º, § 2º, DA LEI 6.830/80. PRESCRIÇÃO. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR.

1. Tanto no regime constitucional atual (CF/88, art. 146, III, b), quanto no regime constitucional anterior (art. 18, § 1º da EC 01/69), as normas sobre prescrição e decadência de crédito tributário estão sob reserva de lei complementar. Precedentes do STF e do STJ.

2. Assim, são ilegítimas, em relação aos créditos tributários, as normas estabelecidas no § 2º, do art. 8º e do § 3º do art. 2º da Lei 6.830/80, que, por decorrerem de lei ordinária, não podiam dispor em contrário às disposições anteriores, previstas em lei complementar.

3. Incidente acolhido.”

(STJ; AI no Ag 1037765/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, CORTE ESPECIAL, julgado em 02/03/2011, DJe 17/10/2011).

“*EMENTA*

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. SÓCIO-GERENTE. CITAÇÃO. ART. 40 DA LEI Nº 6830/80 E ART. 174 DO CTN.

- A jurisprudência da 1ª e 2ª Turmas desta Corte vem proclamando o entendimento no sentido de que o redirecionamento da execução contra o sócio deve dar-se no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica, sendo inaplicável o disposto no art. 40 da Lei n.º 6.830/80 que deve harmonizar-se com as hipóteses de suspensão previstas no art. 174 do CTN, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal. Precedentes.

- Os casos de interrupção do prazo prescricional estão previstos no art. 174 do CTN, o qual tem natureza de lei complementar e, por isso, se sobrepõe à Lei de Execuções Fiscais (6.830/80), que é lei ordinária.

- Não efetivada a regular citação do contribuinte antes de transcorridos cinco anos da data da constituição definitiva do crédito tributário, por inércia do Estado exequente, a prescrição há de ser decretada.

- *Agravo regimental improvido.*”

(STJ; AgRg no Ag 541.255/RS, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/12/2004, DJ 11/04/2005, p. 237).

A posição até então consolidada pelo STJ é uma proposta intermediária àquelas defendidas por Fisco e contribuintes. Assim, reforça a função da responsabilidade tributária como instrumento de realização do crédito tributário sem, todavia, permitir a existência de uma eternização das demandas tributárias com uma quase imprescritibilidade do redirecionamento de execuções fiscais em prejuízo de terceiros (art. 135, inciso III do CTN). Neste sentido, inclusive, é o voto do Ministro Napoleão Nunes Maia no precedente alhures citado (AgRg no Ag 1.297.255), conforme se observa do seguinte trecho:

“(…).

Permitir que a pretensão de redirecionamento dependa de situações casuísticas conduziria, na prática, a uma quase imprescritibilidade da dívida tributária. Essa solução repugna ao ordenamento pátrio, pois traz, a reboque, a indesejável insegurança jurídica, já que o prazo prescricional dependeria de incontáveis fatos, nem sempre claros e, no mais das vezes, da apreciação subjetiva desses acontecimentos pelo Julgador.

(…)”

Ocorre que, referida questão foi novamente colocada à apreciação do Superior Tribunal de Justiça, por intermédio do Recurso Especial n. 1.201.993/SP, submetido ao rito dos recursos repetitivos e de Relatoria do Ministro Herman Benjamin. O “*leading case*” acima detalhado foi pautado para votação e, após a declaração de votos de alguns Ministros, bem como de reiterados pedidos de vista, foi novamente retirado de pauta, estando seu julgamento pendente de conclusão.

Até o presente momento³⁷ existe um voto, do Ministro Napoleão Nunes Maia, no sentido de manter o entendimento até então consagrado pelo STJ, ou seja, de que o marco inicial para a contagem do redirecionamento do prazo prescricional contra responsáveis tributários (art. 135, inciso III do CTN) seria a citação/despacho citatório da empresa executada.

Por sua vez, o Relator do caso, Ministro Herman Benjamin, ao pretexto de estar realizando uma distinção (“*distinguishing*”) do caso decidendo em relação aos precedentes pretorianos até então citados, defende em seu voto que a prescrição em matéria tributária pressupõe **inércia** fiscal, inércia essa que, por seu turno, depende do Fisco ter ciência do fato originário da responsabilização (no caso, a dissolução irregular). Logo, a citação/despacho citatório da empresa executada interromperia a prescrição para o responsável apenas quando o fato ensejador da sua responsabilidade fosse anterior ao mencionado marco interruptivo. De outro modo, na hipótese da causa originária da responsabilização ser posterior a citação/despacho citatório, o instante do conhecimento deste fato seria o deflagrador do “*dies a quo*” da prescrição, o que, em concreto, se materializaria com a certidão de oficial de justiça atestando tal fato nos autos da execução fiscal. Ainda segundo o Ministro Relator, este entendimento não implicaria a ruptura com os precedentes até então firmados pelo próprio STJ e aqui tratados, mas decorreria de

37

uma pretensa distinção do caso em julgamento com os casos que originaram tais precedentes³⁸.

Referido entendimento traz um sério risco já mencionado no presente trabalho: o de alongar demasiadamente o prazo prescricional para redirecionamento de execuções fiscais contra responsáveis tributários (art. 135, inciso III do CTN) e, por conseguinte, eternizar as demandas tributárias.

Preocupada com essa situação e depois de realizar pedido de vista, a Ministra Regina Helena Costa lançou voto aderindo ao pronunciamento veiculado pelo Relator, mas propondo a fixação de um critério objetivo para a definição do início da prescrição em prejuízo dos responsáveis (art. 135, inciso III do CTN) no caso de dissolução irregular posterior à citação da empresa executada. De forma a objetivar a referida contagem, a Ministra conformou o termo inicial mediante uma interpretação conjugada do art. 174, parágrafo único, inciso I do CTN, com o disposto no art. 185 do mesmo “*Codex*”, bem como com o prescrito no art. 593 do Código de Processo Civil, que trata da figura da fraude à execução.

Assim, na hipótese de dissolução irregular após a citação da empresa executada, o termo inicial para a contagem do redirecionamento do prazo prescricional contra o responsável tributário (art. 135, inciso III do CTN) teria início na data, **a ser apurada e provada pelo Fisco**, de que a pessoa jurídica ou o responsável realizou a venda de bens do seu patrimônio em fraude à execução (art. 593 do CPC) ou em fraude ao credor tributário (art. 185 do CTN), o que – é bom dizer – foi levado em consideração em razão das particularidades do caso decidendo, uma vez que no “*leading case*” tais fraudes estariam caracterizadas. A data em que ocorrido tais fatos fraudulentos seria, portanto, o “*dies a quo*” para a contagem do prazo prescricional na hipótese da responsabilização aqui tratada.

Depois desta manifestação da Ministra Regina Helena Costa, o processo foi novamente retirado de julgamento em razão de pedido de vista formulado pelo Relator do caso e **assim se encontra até o momento da publicação do presente trabalho.**

A nosso sentir, a discussão quanto à existência de dissolução irregular da pessoa jurídica executada antes ou depois da sua citação não é o elemento essencial para o julgamento da questão que aqui se apresenta. Em verdade, o ponto fulcral para tal resolução está no indevido apego à Súmula n. 435 do STJ e a necessidade da sua superação. Conforme já mencionado anteriormente, a referida súmula prevê que a simples constatação de que uma determinada empresa deixou de funcionar em seu domicílio fiscal sem a comunicação aos órgãos competentes resulta no reconhecimento quanto à sua dissolução irregular.

Entendemos, todavia, que a sobredita constatação é condição necessária, mas não suficiente para já resultar na correlata presunção de dissolução irregular. Tratar-se-ia de um indício que deveria somar-se a outros elementos de prova a atestar a dissolução irregular. A respeito do assunto há um interessante voto do Ministro Napoleão Nunes Maia (AgRg no Agravo Em Recurso Especial nº 600.111/RS), em que, embora se manifeste pela incidência da súmula n. 435 do STJ em respeito ao posicionamento

38

consolidado naquele Tribunal Superior, o Ministro ressalva seu entendimento pessoal acerca da matéria nos seguintes termos:

“(...).

7. A Súmula 435 do STJ diz que se presume dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente; todavia, **ao meu sentir, a inteligência que se deve ter desse enunciado é de que a não localização da empresa no endereço fiscal é forte indício de sua dissolução irregular, mas, por si só e independente de qualquer outro elemento, é insuficiente para a conclusão do fato da dissolução e para justificar o pronto redirecionamento da execução fiscal, que depende de prévia apuração das razões pelas quais esse evento ocorreu, bem como da comprovação do elemento subjetivo na conduta ilícita do sócio, a teor dos arts. 134 e 135 do CTN.**

8. Além disso, ressalta-se que, como a declaração de dissolução irregular importa no reconhecimento de uma infração, é inadmissível essa conclusão sem a apuração de ocorrência de tal fato, ou seja, sem prévio procedimento. A prova do ato infracional compete a quem alega a sua ocorrência, no caso, ao credor (Fazenda Pública) que requer o redirecionamento; deve o Fisco instaurar regular processo administrativo para respaldar a conclusão de dissolução anômala da pessoa jurídica. A inversão do ônus probandi só deve ser feita nos casos em que a lei a admite expressamente e, ainda assim, em hipóteses excepcionais.

9. Registre-se, ainda, que existem julgados da Primeira Seção afirmando que a mera devolução do Aviso de Recebimento (AR-Postal) sem cumprimento não basta à caracterização de dissolução irregular. Esse entendimento, ao meu ver, pode ser estendido para outros tipos de certificação, inclusive aquela feita pelo Meirinho. Confiram-se, a propósito, os seguintes julgados:

(...).

10. Todavia, a maioria dos integrantes da 1a. Seção entendeu aplicável a Súmula 435/STJ em casos tais, razão pela qual, considerando a função constitucional desta Corte, de uniformizar a jurisprudência nacional das leis federais, ressalvo o meu ponto de vista, para acompanhar o entendimento sufragado pelas Turmas que compõe a 1a. Seção e autorizar, no caso, o redirecionamento da execução fiscal contra a pessoa apontada como dirigente da empresa dita irregularmente dissolvida, porquanto, a Corte local afirmou, expressamente, que há nos autos certidão do Oficial de Justiça atestando que a empresa/devedora não funciona nos seus endereços fiscais.

(...).” (g.n.).

Retomando a análise do “*leading case*” (REsp n. 1.201.993/SP), reiteramos nossa opinião no sentido de que, juntamente com a certificação nos autos do encerramento irregular da sociedade empresarial executada, é imprescindível que o Fisco aponte outros elementos de prova a atestar esse ilícito, elementos esses que, também em nosso sentir, não estariam associados à existência de fatos fraudulentos praticados pela pessoa jurídica ou pelo responsável, conforme voto da Ministra Regina Helena Costa, mas sim à comprovação, **pelo Fisco**, da inexistência de “movimentação” fiscal da pessoa jurídica.

Uma vez certificado nos autos o encerramento de fato de uma empresa, **competiria ao Fisco**, por intermédio de pesquisa nos seus sistemas e, eventualmente, mediante o intercâmbio de informações com outros órgãos fiscalizadores, demonstrar a data que a pessoa jurídica pretensamente encerrada irregularmente deixou de “movimentar-se” fiscalmente, sendo este, em nossa opinião, o termo inicial para a contagem do marco inicial para o redirecionamento contra o responsável tributário (art. 135, inciso III do

CTN). Competiria ao Fisco comprovar documentalmente que, desde uma determinada data, o contribuinte (pessoa jurídica executada) deixou de entregar documentos fiscais (DIPJ, DCTF, RAIS, etc.) ou, ainda, parou de emitir notas fiscais (de serviço ou de mercadoria, a depender do objeto social do contribuinte). Feita essa prova, contar-se-ia da data em que deixou de existir essa movimentação fiscal o prazo de cinco anos para o redirecionamento em face do responsável tributário.

Com isso, estar-se-ia prestigiando a finalidade da responsabilização de terceiros em matéria tributária (satisfação do crédito tributário) sem que, todavia, isso implicasse em um alongamento do prazo prescricional na hipótese aqui tratada e uma consequente eternização das demandas tributárias.

ATIVIDADE:

- (e) Segundo posição definida pelo STJ a respeito da dissolução irregular de uma empresa (contribuinte) para fins de responsabilização tributária (art. 135, III do CTN) é correto afirmar:
- (a) há presunção absoluta da dissolução quando a empresa deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem a comunicação aos órgãos competentes;
 - (b) há presunção relativa da dissolução quando a empresa deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem a comunicação aos órgãos competentes;
 - (c) há indício da dissolução quando a empresa deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem a comunicação aos órgãos competente, cabendo ao Fisco promover outras provas nesse mesmo sentido;
 - (d) n.d.a.

4. Conclusão

Diante de tudo o que fora aqui exposto, podemos topicamente concluir que:

- a prescrição em matéria tributária não se limita a implicar a perda de um correlato direito de ação, mas também resulta na extinção da própria relação jurídico-tributário em razão do ataque ao crédito tributário, nos exatos termos do art. 156, inciso V do Código Tributário Nacional;
- a responsabilidade em matéria tributária (art. 135, inciso III do CTN) não se confunde com a desconsideração da personalidade jurídica, bem como apresenta traços próprios que a diferem de responsabilidade de outras naturezas (em especial do direito civil/societário), uma vez que seu objetivo primordial não é preservar a empresa em razão de atos indevidamente praticados pelos seus sócios, mas sim a satisfação do crédito tributário em razão da supremacia deste interesse de notório caráter público;
- a simples inadimplência fiscal não é motivo suficiente para ensejar a responsabilização tributária com fundamento no art. 135, inciso III do CTN, sendo necessário, portanto, que o responsável tributário tenha praticado atos com excesso de poderes, infração à lei, contratos sociais ou estatutos que redundem na obstrução do cumprimento da obrigação tributária inadimplida;

- só pode ser responsabilizado com fundamento no art. 135, inciso III do CTN, aquele que tem poderes de gestão na empresa executada (contribuinte), uma vez que essa responsabilização pressupõe a conduta de atos dolosos;
- embora não haja um precedente representativo de controvérsia, a jurisprudência do STJ caminha no sentido de tratar a responsabilidade capitulada no art. 135, inciso III do CTN como solidária;
- nos termos da súmula n. 435 do STJ, é legítimo o redirecionamento de uma execução fiscal contra os seus responsáveis (art. 135, inciso III do CTN) sempre que ficar constada a dissolução irregular da empresa executada (contribuinte), o que é presumido quando a sociedade empresarial deixa de atuar no seu domicílio fiscal sem que, todavia, comunique tal fato aos órgãos competentes;
- a nosso ver, a simples constatação de que uma determinada empresa deixou de funcionar em seu domicílio fiscal, sem a comunicação aos órgãos competentes, implica em mero indício de dissolução irregular, mas não seria fundamento suficiente para autorizar essa automática presunção. Tal fato deveria ser somado a pelo menos mais um elemento de prova a atestar a dissolução irregular, qual seja, a inexistência de “movimentação fiscal” da pessoa jurídica, a qual é aqui entendida como a inexistência de entrega ou emissão de documentos fiscais, cabendo ao Fisco o ônus desta prova;
- segundo entendimento até então vigente no STJ, a citação ou o despacho citatório da empresa executada configura como o termo inicial para a contagem do prazo prescricional para fins de redirecionamento de uma execução fiscal com fundamento no art. 135, inciso III do CTN;
- referida questão foi novamente colocada à apreciação do Superior Tribunal de Justiça, por intermédio do Recurso Especial n. 1.201.993/SP, submetido ao rito dos recursos repetitivos e de Relatoria do Ministro Herman Benjamin, caso este que, embora já apresente alguns votos prolatados, ainda encontra-se, pelo menos **até o momento da publicação deste trabalho**, pendente de conclusão;
- segundo os votos até então lançados no “*leading case*” alhures mencionado, há a possibilidade do STJ rever seu posicionamento até então vigente para a matéria e reavivar a teoria da “*actio nata*”, no sentido, pois, de que o início do prazo prescricional para a responsabilização de terceiros (art. 135, inciso III do CTN) na hipótese de dissolução irregular de uma empresa teria início com o conhecimento deste fato nos autos pelo Fisco, o que se daria com a certificação do oficial de justiça na execução fiscal atestando o encerramento de fato da sociedade empresarial executada;
- em nossa opinião, uma vez certificado nos autos o encerramento de fato de uma empresa, **competiria ao Fisco**, por intermédio de pesquisa nos seus sistemas e, eventualmente, mediante o intercâmbio de informações com outros órgãos fiscalizadores, demonstrar a data que a pessoa jurídica pretensamente encerrada deixou de “movimentar-se” fiscalmente, sendo este o termo inicial para a contagem do marco inicial para o redirecionamento contra o responsável tributário

(art. 135, inciso III do CTN). Com isso, estar-se-ia prestigiando a finalidade da responsabilização de terceiros em matéria tributária (satisfação do crédito tributário) sem que, todavia, isso implicasse em um alongamento do prazo prescricional na hipótese aqui tratada e uma consequente eternização das demandas tributárias.

CASO PRÁTICO:

O Estado de São Paulo promove execução fiscal para a cobrança de crédito tributários a título de ICMS contra a empresa *XPTO Ltda.*. Segundo a acusação fiscal, o contribuinte teria lançado e pago tributo a menor no ano de 2008. Assim, o Fisco constitui tais créditos por meio de lançamento de ofício, sendo o contribuinte notificado em 12 (doze) de abril de 2010. O prazo de pagamento foi de 30 (trinta) dias, o qual venceu em 12 (doze) de maio de 2010 sem que houvesse pagamento ou impugnação administrativa. Diante desse quadro, o Fisco inscreve o débito em dívida ativa e, em 15 (quinze) de agosto de 2014 ajuíza a correlata execução fiscal. Em 15 (quinze) de novembro de 2014 advém despacho determinando a citação da empresa executada, a qual resta infrutífera, haja vista certidão de oficial de justiça datada de 20 (vinte) de setembro de 2015 atestando que a empresa em questão encerrou de fato suas atividades. Diante dessa informação e pesquisando seus sistemas, o Fisco estadual percebe que a última nota fiscal emitida e consequente recolhimento de ICMS efetuado pelo contribuinte ocorreu em 15 (quinze) de agosto de 2010. Diante deste quadro e levando em consideração que, ante pedido do Fisco nos autos com fundamento no art. 135, inciso III do CTN, o deferimento da responsabilização e o consequente despacho citatório do responsável ocorreu em 28 (vinte e oito) novembro de 2015, pergunta-se: é válido responsabilizar tributariamente os sócios da empresa executada por este crédito tributário?

5. Respostas às atividades e ao caso prático com comentários

01) A respeito da relação entre direito material e relação processual é correto afirmar:

- (a) a relação processual é um fim em si mesmo;
- (b) a relação processual deve ser instrumento para a realização de um direito material conflituoso;
- (c) não há dependência entre relação processual e relação jurídica de direito material;
- (d) n.d.a.

Gabarito: B

O processo é instrumento de realização de um direito material conflituoso. Logo, apresenta uma íntima relação com o direito material conflituoso, não podendo, pois, ser tratado como um fim em si mesmo. Daí a ideia de instrumentalidade do processo.

02) A prescrição em matéria tributária implica a extinção:

- (a) apenas do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário;
- (b) apenas o direito da Fazenda Pública cobrar o crédito tributário;

- (c) do direito da Fazenda Pública cobrar o crédito tributário, bem como do próprio crédito tributário em si considerado;
- (d) n.d.a.

Gabarito: C

A prescrição em matéria tributária, quando ocorrida em prejuízo da Fazenda Pública, não só resulta na perda do direito do Fisco de exigir seu crédito fiscal por intermédio da correspondente ação exacional (execução fiscal), mas também implica a extinção do próprio crédito tributário, nos termos do art. 156, inciso V do CTN.

03) A respeito do instituto da prescrição em matéria tributária é correto afirmar:

- (a) tem início com a notificação do contribuinte a respeito do lançamento e transcurso do vencimento para pagamento do correspondente crédito;
- (b) começa a correr com a simples ocorrência do fato jurídico tributário, independentemente do correlato lançamento;
- (c) resulta na perda do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário por meio do lançamento;
- (d) em matéria tributária é matéria passível de ser legislada por meio de lei ordinária.

Gabarito: A

A prescrição em matéria tributária tem início com a notificação do contribuinte a respeito do lançamento e, ainda, com o transcorrer do prazo para vencimento quanto ao pagamento do crédito correlato. E isso porque prescrição pressupõe inércia do titular de um determinado direito e, no caso em questão, não há que se falar em inércia fiscal antes do vencimento do tributo, oportunidade em que a exação torna-se exigível (REsp n. 1.120.295/SP, representativo de controvérsia). Trata-se, ainda, de matéria afeta a lei complementar, nos termos do art. 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal (RE n. 556.664).

04) Em relação à responsabilidade “*strictu sensu*” em matéria tributária é correto afirmar:

- (a) é papel exercido apenas por aquele que possui ligação direta com o fato jurídico tributário;
- (b) o responsável tributário apresenta um vínculo imediato com o fato jurídico tributário;
- (c) o responsável tributário, por não ter vínculo direto com o fato jurídico tributário, só é considerado como tal mediante expressa previsão em lei ordinária;
- (d) n.d.a.

Gabarito: D

A sujeição passiva tributária engloba as figuras do contribuinte (quem possui vínculo direto ou imediato com o fato jurídico tributário) e do responsável em sentido amplo (aquele que possui vínculo mediato ou indireto com o fato jurídico tributário). E, dentre as subespécies de responsabilidade, destaca-se a responsabilidade tributária “*strictu sensu*”, prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional. Por configurar um dos elementos da obrigação tributária (sujeição passiva), a responsabilidade em matéria

tributária deve, necessariamente, ser tratada por intermédio de lei complementar, nos termos da previsão estampada no art. 146, inciso III, alínea “b” da “*Magna Lex*”.

05) Assinale a assertiva correta:

- (a) o instituto da responsabilidade tributária nada mais é do que a expressão do instituto da desconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 50 do Código Civil;
- (b) à luz da do novo Código de Processo Civil, a responsabilidade tributária *strictu sensu* será tratada como modalidade de intervenção de terceiro;
- (c) a responsabilização do administrador resulta em efeito patrimonial equivalente ao da desconsideração da personalidade jurídica da empresa, mas o inverso não é verdadeiro;
- (d) n.d.a.

Gabarito: C

A desconsideração da personalidade jurídica (art. 50 do CC) e a responsabilidade em matéria tributária são institutos distintos. Na desconsideração da personalidade jurídica a pessoa jurídica, *per si*, se vale de subterfúgios para se esquivar das suas responsabilidades jurídicas, enquanto que, no caso de responsabilidade tributária, como é o caso daquela prevista no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional, a conduta a ser sancionada é praticada pelo terceiro alçado aos *status* de responsável tributário e não pela pessoa jurídica. Dessa feita, a desconsideração, diferentemente da responsabilidade tributária, não cria ou modifica as relações de direito material, não havendo uma “responsabilidade” patrimonial apenas do(s) administrador(es). Em verdade, a desconsideração recai sobre todos os sócios da empresa prejudicada com a incidência deste instituto, independentemente deste(s) sujeito(s) exercer(em) ou não a sua administração. No âmbito tributário o responsável é tratado como sujeito passivo do crédito tributário, sujeitando-se, por conseguinte, a todas as mazelas daí decorrentes (negativação em programas de restrição de créditos, impossibilidade de emissão de certidão de regularidade fiscal, etc.).

06) A respeito da função da responsabilidade tributária é incorreto afirmar:

- (a) tem por escopo precípua contribuir para a efetiva realização do crédito tributário pendente;
- (b) sua finalidade primeira é preservar a própria pessoa jurídica em face do administrador que praticou atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos;
- (c) é marcada pela supremacia, ainda que relativa, do interesse público em detrimento do interesse privado;
- (d) apresenta uma função diferente daquela exercida pela responsabilização de terceiros no âmbito cível/societário.

Gabarito: B

Um dos traços que, em nossa opinião, diferenciam a responsabilidade de terceiros em matéria tributária da responsabilidade de terceiros no âmbito cível/societário é a função precípua desempenhada por tal instituto nesses diferentes nichos do Direito. No âmbito cível/societário o intuito fundamental desta específica responsabilização é preservar a própria pessoa jurídica que foi usada para a assunção de obrigações indevidamente assumidas por seus sócios/diretores e que estão em descompasso com a lei ou com seu

escopo social. Já a responsabilidade em matéria tributária não tem por finalidade primordial preservar a pessoa jurídica (contribuinte), mas sim dar efetividade à realização do crédito tributário por meio da preservação do interesse jurídico do seu titular (Estado). Trata-se, pois, de mais um mecanismo para instrumentalizar a perseguição do crédito tributário em favor do Fisco e do interesse público por ele tutelado.

07) Segundo orientação consolidada do STJ, em caso de dissolução irregular de pessoa jurídica é passível de responsabilização tributária:

- (a) os sócios administradores e quotistas de em uma empresa limitada que figuravam no quadro societário à época do inadimplemento do crédito tributário;
- (b) apenas os administradores da pessoa jurídica que exerciam essa função no instante do inadimplemento do crédito tributário;
- (c) apenas os administradores da pessoa jurídica que exerciam esse mister no momento da dissolução irregular da sociedade;
- (d) apenas os administradores da pessoa jurídica que exerciam esse mister simultaneamente nos momentos do inadimplemento do crédito tributário e da dissolução irregular da sociedade.

Gabarito: D

Em matéria tributária é possível que um terceiro, alheio ao quadro societário de uma determinada pessoa jurídica (contribuinte), venha a ser responsabilizado por débito da PJ, desde que este terceiro exerça ou tenha exercido a administração da referida empresa (REsp n. 808.386/SP). Não obstante, segundo orientação do STJ (REsp n. 1.307.346), em se tratando de dissolução irregular da empresa, poderá ser responsabilizado pelos débitos tributários da sociedade apenas aquele administrador que, simultaneamente, for o gestor da sociedade empresarial em dois átomos de tempo distintos, sendo eles: (i) o instante do vencimento do tributo devido e (ii) o momento da dissolução irregular.

08) Segundo posição do STJ, a responsabilidade tributária com fundamento no art. 1035, inciso III do CTN apresenta caráter:

- (a) pessoal;
- (b) subsidiário;
- (c) solidário;
- (d) n.d.a.

Gabarito: C

Em razão do disposto na súmula 430 do STJ, bem com em outros precedentes daquele Tribunal Superior (REsp 1.455.490/PR), é possível admitir como correta a resposta apontada no gabarito, ou seja, de que a responsabilidade tributária com fundamento no art. 135, inciso III do CTN tem caráter solidário. Todavia, embora também concordemos que a responsabilidade em questão é solidária, não seria impróprio admitir a alternativa “D” como a resposta correta ao presente problema. Isso porque, embora a sobredita súmula 430 do STJ empregue a expressão responsabilidade “solidária”, o faz a título de “*obiter dicta*” e não de “*ratio decidendi*”. Isso porque, nos precedentes que redundaram na referida súmula, o STJ não abordou este tema (natureza jurídica da responsabilidade tributária com fundamento no art. 135, inciso III do CTN), limitando-se apenas a julgar se a mera inadimplência tributária poderia ou não ensejar a referida responsabilização.

Inclusive, em alguns casos que originaram a tal súmula, os diferentes Relatores, em seus respectivos votos, falam, também a título de “*obter dicta*”, que a responsabilidade em tela teria caráter subsidiário (v.g., AgRg. no Ag. 1.093.097/MS). Em outros precedentes e também a título de *obter dicta*, outros Relatores falam de uma responsabilidade pessoal, conforme se observa no AgRg. no Ag. 1.247.879-PR. Assim, em nossa opinião, não há uma unicidade para este tema no STJ.

09) A empresa *XPTO Ltda.* tem como sócios e administradores as pessoas de *Fulano de Tal* e *Sicrano da Silva*. Durante a gestão de tais sócios-administradores, a empresa declara e não paga débitos tributários de ISS para o Município de São Paulo referente a fato gerador ocorrido em dezembro de 2010. Em junho de 2011 referida empresa passa por uma reestruturação societária, oportunidade em que *Fulano* e *Sicrano* se retiram da sociedade, a qual passa ter como novos sócios-administradores as pessoas de *Caio Faria* e *Tício Faria*. Em dezembro de 2012 o Fisco municipal ajuíza execução fiscal contra a empresa *XPTO Ltda.*. Sua tentativa frustrada de citação se dá por oficial de justiça, o qual, em maio de 2013, certifica nos autos que a referida empresa não mais exerce suas atividades no endereço informado. Assim, com fundamento na Súmula n. 435 do STJ, o Fisco municipal pleiteia o redirecionamento da citada execução fiscal contra as pessoas de *Fulano*, *Sicrano*, *Caio* e *Tício*. Levando em consideração o problema aqui delineado e, ainda, tomando por base os precedentes do STJ a respeito da matéria, são passíveis de responsabilização com fundamento no art. 135, inciso III do CTN:

- (a) Fulano de Tal e Sicrano da Silva;
- (b) Caio Faria e Tício Faria;
- (c) Fulano de Tal, Sicrano da Silva, Caio Faria e Tício Faria;
- (d) n.d.a.

Gabarito: D

Conforme já ressaltado, a orientação do STJ (REsp n. 1.307.346) em casos de dissolução irregular da empresa é no sentido de que o terceiro só poder ser responsável se, simultaneamente, for o gestor da sociedade empresarial no instante do vencimento do tributo devido e também no momento da dissolução irregular.

10) Segundo posição definida pelo STJ a respeito da dissolução irregular de uma empresa (contribuinte) para fins de responsabilização tributária (art. 135, III do CTN) é correto afirmar:

- (a) há presunção absoluta da dissolução quando a empresa deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem a comunicação aos órgãos competentes;
- (b) há presunção relativa da dissolução quando a empresa deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem a comunicação aos órgãos competentes;
- (c) há indício da dissolução quando a empresa deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem a comunicação aos órgãos competente, cabendo ao Fisco promover outras provas nesse mesmo sentido;
- (d) n.d.a.

Gabarito: B

De acordo com a súmula n. 435 do STJ, há presunção relativa de dissolução irregular de uma da empresa sempre que esta deixe de funcionar em seu domicílio fiscal e não comunique tal fato aos órgãos competentes. Tal fato, por sua vez, permitiria, em princípio, a responsabilização de terceiros por alguns dos créditos tributários em aberto (vide comentário a questão n. 07).

Todavia, em nossa opinião, essa é uma posição equivocada do STJ. A nosso sentir, a simples constatação de que uma determinada empresa deixou de funcionar em seu domicílio fiscal, sem a comunicação aos órgãos competentes, implica em mero indício de dissolução irregular. Tal fato deveria ser somado a outros elementos de prova a atestar a dissolução irregular, dentre eles a inexistência de “movimentação” fiscal da pessoa jurídica (contribuinte), inexistência essa aqui entendida como a falta de entrega de documentos fiscais (DIPJ, DCTF, RAIS, etc.) ou, ainda, a inexistência de emissão de notas fiscais (de serviço ou de mercadoria, a depender do objeto social da pessoa jurídica) por parte do contribuinte.

Caso Prático

O Estado de São Paulo promove execução fiscal para a cobrança de crédito tributários a título de ICMS contra a empresa *XPTO Ltda.*. Segundo a acusação fiscal, o contribuinte teria lançado e pago tributo a menor no ano de 2008. Assim, o Fisco constitui tais créditos por meio de lançamento de ofício, sendo o contribuinte notificado em 12 (doze) de abril de 2010. O prazo de pagamento foi de 30 (trinta) dias, o qual venceu em 12 (doze) de maio de 2010 sem que houvesse pagamento ou impugnação administrativa. Diante desse quadro, o Fisco inscreve o débito em dívida ativa e, em 15 (quinze) de agosto de 2014 ajuíza a correlata execução fiscal. Em 15 (quinze) de novembro de 2014 advém despacho determinando a citação da empresa executada, a qual resta infrutífera, haja vista certidão de oficial de justiça datada de 20 (vinte) de setembro de 2015 atestando que a empresa em questão encerrou de fato suas atividades. Diante dessa informação e pesquisando seus sistemas, o Fisco estadual percebe que a última nota fiscal emitida e conseqüente recolhimento de ICMS efetuado pelo contribuinte ocorreu em 15 (quinze) de agosto de 2010. Diante deste quadro e levando em consideração que, ante pedido do Fisco nos autos com fundamento no art. 135, inciso III do CTN, o deferimento da responsabilização e o conseqüente despacho citatório do responsável ocorreu em 28 (vinte e oito) novembro de 2015, pergunta-se: é válido responsabilizar tributariamente os sócios da empresa executada por este crédito tributário?

Resposta

Para responder tal questionamento o primeiro elemento fático a ser levantado é o seguinte: (i) os sócios responsabilizados exercem ou exerceram a administração da pessoa jurídica executada? E a resposta a essa pergunta é fundamental, na medida em que o art. 135, inciso III do CTN prevê que só poderá ser responsabilizado tributariamente aquele que exerce a **administração** da pessoa jurídica fiscalmente devedora, sob pena de haver uma imputação indevida de responsabilização o que, sob uma perspectiva processual, implica a ilegitimidade passiva do pretense responsável.

Ainda neste diapasão, é importante registrar que o CTN (art. 135, inciso III) não qualificou o responsável como necessariamente “sócio” da pessoa jurídica correlata. Mesmo um sujeito que não integre o quadro social da pessoa jurídica na qualidade de sócio pode vir a ser responsabilizado pelos débitos tributários da empresa, desde que reste devidamente comprovado que a referida pessoa é o agente dos atos praticados com excesso de poder, infração à lei, contratos sociais ou estatutos e que implicaram a obstrução do cumprimento da obrigação tributária inadimplida. Este também é o entendimento consagrado pelo STJ, conforme se observa, *v.g.*, do REsp n. 808.386/SP, analisado ao longo do presente trabalho.

Superada essa questão, convém ainda analisar outro ponto que pode redundar na ilegitimidade passiva dos supostos responsáveis tributários. Segundo orientação do STJ (REsp n. 1.307.346), em se tratando de dissolução irregular da empresa, como ocorre no caso do presente problema, pode ser responsabilizado pelos débitos tributários da sociedade apenas aquele administrador que, simultaneamente, for o gestor da sociedade empresarial em dois átomos de tempo distintos, sendo eles: (i) o instante do vencimento do tributo inadimplido e (ii) o momento da dissolução irregular. Não havendo essa concomitância de funções em diferentes momentos temporais, não há que se falar em responsabilidade de terceiros.

Por fim, o último ponto a se levantar diz respeito à prescrição do crédito tributário em favor dos responsáveis. Segundo entendimento ainda vigente do STJ (*v.g.*, AgRg no Ag 1.297.255/SP), o prazo prescricional para o redirecionamento do crédito tributário seria de 05 (cinco) anos contados da citação/despacho citatório da empresa executada. Como no caso em tela o despacho citatório da empresa executada ocorreu em 15 (quinze) de novembro de 2014, o Fisco teria até 15 (quinze) de novembro de 2019 para promover a citação de eventuais responsáveis, razão pela qual, em 28 (vinte e oito) novembro de 2015, o crédito tributário em comento ainda não estaria prescrito para os possíveis responsáveis.

Ressalte-se, todavia, que este entendimento está sendo revisto no seio do próprio STJ, tendo por *leading case* o Recurso Especial n. 1.201.993/SP, submetido ao rito dos recursos repetitivos e de Relatoria do Ministro Herman Benjamin, caso este que, embora já apresente alguns votos prolatados, ainda encontra-se, ao menos **até o momento da publicação deste trabalho**, pendente de conclusão.

O voto do Relator propõe uma ressurreição da tese da *actio nata*. Assim, o início do prazo prescricional para a responsabilização de terceiros (art. 135, inciso III do CTN) na hipótese de dissolução irregular de uma empresa teria início com o conhecimento deste fato nos autos pelo Fisco, o que se daria com a certificação do oficial de justiça na execução fiscal atestando o encerramento de fato da sociedade empresarial executada. No caso aqui tratado, tal certificação ocorreu em 20 (vinte) de junho de 2015. Logo, a prescrição para suposto responsável só ocorreria em 20 (vinte) de junho de 2020.

Em nossa opinião, entretanto, tais entendimentos do STJ não seriam os mais adequados. Como visto ao logo do trabalho, propomos uma superação da súmula 435 daquele Tribunal Superior. A nosso ver, a simples constatação de que uma determinada empresa deixou de funcionar em seu domicílio fiscal, sem a comunicação aos órgãos competentes, implica em mero indício de dissolução irregular, mas não seria fundamento suficiente para autorizar essa automática presunção. Tal fato deveria ser somado a outros elementos

de prova a atestar a dissolução irregular. Assim, uma vez certificado nos autos o encerramento de fato de uma empresa, **competiria ao Fisco**, por intermédio de pesquisa nos seus sistemas e, eventualmente, mediante o intercâmbio de informações com outros órgãos fiscalizadores, demonstrar a data que a pessoa jurídica pretensamente encerrada deixou de “movimentar-se” fiscalmente, sendo este o termo inicial para a contagem do marco inicial para o redirecionamento contra o responsável tributário (art. 135, inciso III do CTN).

Seguindo este entendimento e analisando o caso em questão, o marco inicial para a contagem da prescrição em prejuízo de eventuais responsáveis seria o dia 15 (quinze) de agosto de 2010, oportunidade em que a pessoa jurídica executada emitiu a sua última nota fiscal e promoveu o seu último recolhimento de ICMS, fato do qual se extrai a presunção (ainda que relativa) quanto ao seu encerramento irregular. Nesse sentido, o Fisco teria 05 (cinco) anos a contar desta data para promover o redirecionamento da execução fiscal contra os administradores da empresa executada, cujo prazo fatal venceria em 15 (quinze) de agosto de 2015. Ocorre que, na execução apresentada no problema o despacho citatório dos responsáveis só ocorreu em 28 (vinte e oito) novembro de 2015, ou seja, quando já prescrito o direito do Fisco em redirecionar a execução contra os responsáveis e extinto o crédito tributário em relação a tais pessoas (art. 156, inciso V do CTN).

6. Referências

¹ NEVES, Antônio Castanheira. *Digesta (vol. 3º)*. Coimbra Editora: Coimbra, 2008. p. 13. (grifos do Autor).

² *Op. cit. Loc. cit.*

³ A realização do dever-poder de jurisdição é fruto do provocativo exercício, em concreto, do constitucional direito de ação, o qual se materializa pela figura da petição inicial. Nesse diapasão: CONRADO, Paulo César. *Processo tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 35.

⁴ Para um maior aprofundamento no tema instrumentalidade do processo, sugerimos as seguintes leituras: CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. *Acesso à justiça*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editores, 2002.; DINAMARCO, Cândido Rangel. *A instrumentalidade do processo*. 14ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

⁵ CONRADO, Paulo César. *Execução fiscal*. São Paulo: Noeses, 2013. p. 1. (grifo do Autor).

⁶ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. (Coord.). *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. 2ª. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 168.

⁷ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, p. 285.) (grifos da Autora).

⁸ STJ; REsp 1+004.747/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/05/2008, DJe 18/06/2008.

⁹ Diploma legislativo anterior à CF/88, mas que foi por ela recepcionada com o *status* de lei complementar.

¹⁰ *PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO DE O FISCO COBRAR JUDICIALMENTE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR ATO DE FORMALIZAÇÃO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE (IN CASU, DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS). PAGAMENTO DO TRIBUTO DECLARADO. INOCORRÊNCIA. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DECLARADA. PECULIARIDADE: DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS QUE NÃO PREVÊ DATA POSTERIOR DE VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, UMA VEZ JÁ DECORRIDO O PRAZO PARA PAGAMENTO. CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL A PARTIR DA DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.*

1. O prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário conta-se da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada (mediante DCTF, GIA, entre outros), nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que, não obstante cumprido o dever instrumental de declaração da exação devida, não restou adimplida a obrigação principal (pagamento antecipado), nem sobreveio quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 658.138/PR, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministra Eliana Calmon, julgado em 14.10.2009, DJe 09.11.2009; REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008; e AgRg nos EREsp 638.069/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 25.05.2005, DJ 13.06.2005).

(...).

19. Recurso especial provido, determinando-se o prosseguimento da execução fiscal. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (STJ; REsp 1.120.295/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/05/2010, DJe 21/05/2010).

¹¹ Ainda a respeito do tema: RIBEIRO, Diego Diniz. *Débitos sujeitos ao lançamento por homologação e a prescrição em matéria tributária: uma análise crítica da jurisprudência do STJ. Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 181, p. 20-32, 2010.

¹² PEIXOTO, Daniel Monteiro. *In Prescrição intercorrente na execução fiscal: vertentes do STJ e as inovações da Lei n. 11.051/2004 e da Lei complementar n. 118/2005. Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 125, p. 13, 2006.

¹³ Nesse mesmo sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. pp. 418-419.

¹⁴ Para um aprofundamento na ideia de regra-matriz de incidência tributária recomendamos as seguintes leituras: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

¹⁵ COSTA, Regina Helena. p. 208.

¹⁶ Leia-se: lei complementar, nos termos do já citado art. 146, inciso III, alínea “b” da “*Magna Lex*”. Isso porque, ao prever que o trato da obrigação tributária deve se realizar por meio de lei complementar, a Constituição acaba estendendo tal regra à responsabilidade tributária, uma vez que, como já pontuado no presente trabalho, responsabilidade tributária é um dos elementos de toda e qualquer obrigação de índole tributária.

¹⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981. pp. 92-93.

¹⁸ Não se ignora as críticas feitas a esta particular classificação da responsabilidade tributária. Todavia, por não se tratar do mote principal do presente trabalho, não nos debruçaremos nesta análise crítica e, para quem tiver interesse nesta missão, recomendamos a indispensável leitura a seguir detalhada: PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012.

¹⁹ Nesse mesmo diapasão: [MASSUD, Rodrigo G. N.. *Responsabilidade tributária do administrador (CTN, art. 135, III) – circunstâncias materiais e processuais: causas e efeitos nos planos administrativo e judicial (execução fiscal)*. CONRADO, Paulo César (Org.). **Processo tributário analítico (volume II)**. São Paulo: Noeses, 2013. p. 213.).

²⁰ PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária*. p. 269.

²¹ Também tratando do assunto: FERRAGUT, Maria Rita. *Incidente de desconsideração de personalidade jurídica e os grupos econômicos*. In: ARAÚJO, Juliana Costa Furtado. CONRADO, Paulo César (Orgs.). **O novo CPC e seu impacto no direito tributário**. São Paulo: Fiscosoft, 2015. pp. 13-42.

²² SOUZA, André Pagani de. *Desconsideração da personalidade jurídica: aspectos processuais*. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. pp. 55-57.

²³ MASSUD, Rodrigo G. N.. 215.

²⁴ No mesmo sentido: PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade*. pp. 323-324.

²⁵ E que serve de fundamento para o exercício do direito de regresso pela sociedade em prejuízo do seu sócio/diretor, mas que, em relação ao terceiro com quem se assume a obrigação, foi abrandada em razão da conformação da teoria da aparência, a qual, em última análise, prestigia o terceiro de boa-fé.

²⁶ PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade*. p. 388.

²⁷ *Op. cit.* p. 329.

²⁸ *Op. cit.* p. 332.

²⁹ MASSUD, Rodrigo G. N.. pp. 201-202. (comentário não constante no original).

³⁰ Nesse sentido: COSTA, Regina Helena. p. 223.; AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 327.; FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 137.

³¹ PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade*. p. 360.

³² Tratando desta questão sugerimos a seguinte leitura: CONRADO, Paulo César. *Redirecionamento como forma (esdrúxula) de constituição da obrigação tributária (relativamente ao terceiro-responsável) e de aparelhamento da lide executiva fiscal (contra aquele mesmo terceiro)*. In: CONRADO, Paulo César (Org.). **Processo tributário analítico (volume II)**. São Paulo: Noeses, 2013. pp. 182-186.

³³ Daí sermos tão críticos a existência de súmulas e, em especial, de súmulas vinculantes no universo jurídico. A respeito do assunto: <http://www.ibet.com.br/sumula-vinculante-e-a-codificacao-das-decisoes-judiciais-no-brasil-por-diego-diniz-ribeiro/> Acessado em 05/01/2016.

³⁴ Detalhando um pouco mais o julgado, segue excerto do voto do Ministro Relator:

“(…).

*A responsabilidade tributária é classificada nas modalidades **substituição e transferência**.*

De modo geral, entende-se que, na primeira, a responsabilidade é definida no momento da ocorrência do fato gerador, quando a lei a atribui a outro sujeito, que não aquele que detém relação pessoal e direta com a situação impositiva da obrigação tributária – exemplo típico é o relacionado com a fonte (responsável) pagadora dos rendimentos pagos ao trabalhador assalariado (contribuinte).

Na responsabilidade por transferência, uma determinada circunstância prevista em lei – normalmente posterior à ocorrência do fato gerador – acarreta alteração do responsável tributário. Esta modalidade possui as seguintes subdivisões: a) responsabilidade dos sucessores; b) responsabilidade de terceiros; e c) responsabilidade por infrações.

Além da classificação acima, há também a que indica as espécies “solidária” e “subsidiária”.

É possível afirmar, como o fez o ente público, que, após alguma oscilação, o STJ consolidou o entendimento de que a responsabilidade do sócio-gerente, por atos de infração à lei, é solidária. Nesse sentido o enunciado da Súmula 430/STJ: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.(…)” (grifos do Autor).

³⁵ Defendendo este posicionamento, sugerimos a leitura de interessante texto de Juliana Furtado Costa Araújo, acessado em 11/01/2016: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/juliana.pdf>

³⁶ E nem poderia ser diferente, haja vista o disposto no já mencionado art. 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal.

³⁷ Convém destacar que as teses aventadas pelos Ministros do STJ no “*leading case*” e que serão aqui tratadas foram apreendidas mediante gravação das sessões de julgamento em que tais manifestações foram proferidas, uma vez que, como o caso ainda está pendente de julgamento, os votos até então proferidos não foram disponibilizados.

³⁸ Diferentemente do que aduz o Relator do caso, a nosso ver o entendimento por ele defendido não decorreria de uma distinção. Isso porque, da análise da íntegra dos acórdãos dos precedentes até então existentes no Tribunal Superior, não é possível constatar qualquer julgamento no qual se faça a análise fática proposta pelo Ministro Herman Benjamin, qual seja, de saber se a dissolução irregular foi anterior ou posterior a citação da empresa executada. Em verdade, os precedentes até então existentes ignoravam este fato. Logo, não é cabível falar-se em “*distinguishing*”, pois só é possível diferenciar um fato conhecido no “*leading case*” de fatos também conhecidos nos precedentes, o que, todavia, não ocorre aqui. Em suma, é impossível promover a diferenciação de um fato conhecido em face de outro desconhecido, haja vista a inexistência de um referencial apto a subsidiar a promoção de uma comparação analógico-problemática entre tais fatos.

Também não seria o caso de um suposto refinamento dos precedentes até então firmados pelo STJ e decorrente de mais um filtro de caráter fático (ser a dissolução irregular anterior ou não a citação da empresa executada) conhecido e apreciado no julgamento do “*leading case*”. Ressalte-se, desde já, que esse refinamento, em tese, é absolutamente válido em um modelo sério de precedentes, já que uma decisão judicial, ainda que proferida por um Tribunal Superior, não deve ter o condão de já nascer com a chancela de precedente. Esse “*status*” é adquirido em concreto, na medida em que aquela determinada decisão e sua “*ratio decidendi*” são convocadas para resolver casos semelhantes mediante o emprego de uma analogia axiológico-problemática.

Acontece que, ao realizar essa comparação analógica, é possível que o juiz do caso a ser decidido perceba que o precedente, embora se aproxime do caso decidendo, não responde, por si só, novas questões postas pelo novo caso, o que demandará uma expansão – não ruptura – do precedente. Nessa oportunidade, o juiz do caso decidendo poderá convocar o caso precedente, mas também ficará encarregado de atualizá-lo a partir das questões relevantes e inauguralmente postas pelo novo caso a ser decidido.

“Em outras palavras, jamais o precedente será anunciado e forma completa e única. É a partir das distinções, das ampliações e das reduções que os precedentes são dinamicamente refinados pelo Judiciário (sempre a partir das contribuições de todos os sujeitos processuais), à luz de novas situações e contextos, a fim de se delimitar a abrangência da norma extraída do precedente. Se, de um lado, é verdade que o precedente originário estabelece o primeiro material jurisprudencial (não se ignora o texto legal e a doutrina) sobre o qual se debruçarão os intérpretes dos casos subsequentes, com o passar do tempo, uma linha de precedentes se formará a partir daquele primeiro precedente, confirmando-o, especificando-o e conferindo-lhe estabilidade, e a técnica da distinção (*distinguishing*) desempenha uma importante função no amadurecimento dos precedentes e, porque, também não, dos padrões decisórios e do direito jurisprudencial como um todo.” (HORTA, André Frederico. NUNES, Dierle. “Aplicação de precedentes e ‘*distinguishing*’ no CPC/2015: uma breve introdução”. In **Precedentes Judiciais no NCPC**. Salvador: JUSPODIVM, 2015.). (grifos dos Autores).

Em nossa opinião, a proposta do Ministro Herman Benjamin, implica na superação (“*overruling*”) dos precedentes até então firmados pelo STJ para a matéria em apreço. Isso porque, o filtro fático eleito para o pretensão “refinamento” dos precedentes até então firmados pelo STJ (ser a dissolução irregular anterior ou não a citação da empresa executada) é, a nosso ver, insuficiente para a adequada resolução da demanda. Em verdade, parece configurar mera retórica para promover, em verdade, a já denunciada mudança do posicionamento jurisprudencial (“*overruling*”) do STJ para a questão e fazer ressurgir a até então superada tese fiscal da “*actio nata*”.