

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – DCJ
CURSO DE DIREITO

REBECA SOUSA SILVA

**OS EFEITOS DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE DIANTE DA INÉRCIA DA
FAZENDA PÚBLICA NOS REDIRECIONAMENTOS DAS EXECUÇÕES FISCAIS**

SANTA RITA
2018

REBECA SOUSA SILVA

**OS EFEITOS DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE DIANTE DA INÉRCIA DA
FAZENDA PÚBLICA NOS REDIRECIONAMENTOS DAS EXECUÇÕES FISCAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Graduação em Direito do Departamento de
Ciências Jurídicas da Universidade Federal da
Paraíba, como exigência parcial da obtenção do título
de Bacharela em Ciências Jurídicas.

Área de Concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Me. Alex Taveira dos Santos

**SANTA RITA
2018**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

S586e Silva, Rebeca Sousa.

Os Efeitos da Prescrição Intercorrente diante da inércia da Fazenda Pública nos redirecionamentos das Execuções Fiscais / Rebeca Sousa Silva. - Santa Rita, 2018.

58 f.

Monografia (Graduação) - UFPB/DCJ.

1. Prescrição Intercorrente. 2. Inércia. 3. Fazenda Pública. 4. Execução Fiscal. I. Título

UFPB/CCJ

REBECA SOUSA SILVA

**OS EFEITOS DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE DIANTE DA INÉRCIA DA
FAZENDA PÚBLICA NOS REDIRECIONAMENTOS DAS EXECUÇÕES FISCAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito do Departamento de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial da obtenção do título de Bacharela em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Alex Taveira dos Santos

Data da Aprovação: Santa Rita – PB, ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Professor Me. Alex Taveira dos Santos (Orientador)

Professora Ma. Herleide Herculano Delgado (Examinadora)

Professor Me. Waldemar de Albuquerque Aranha Neto (Examinador)

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, primeiramente. Agradeço ao Senhor pela rica oportunidade de estudar na Universidade Federal da Paraíba, instituição na qual pude adquirir não só conhecimentos jurídicos, mas pude aprender a lidar com a diversidade de pensamentos e, assim, crescer como pessoa. Agradeço à minha família, em especial, à minha mãe, Lisanka Alves de Sousa, mulher guerreira, batalhadora, advogada, em quem eu me espelhei na escolha da carreira jurídica, por todo esforço em nos dar o melhor exemplo de persistência e caráter e, se sei o mínimo de advogar, com toda certeza, aprendi com ela no dia a dia do escritório; aos meus irmãos, Daniel Smyth e Márcio Filho, pela companhia nos momentos de lazer da faculdade e por serem pessoas maravilhosas. À minha irmã, uma das pessoas que mais amo, por ter me acompanhado em toda a trajetória do curso e por sempre estar disposta a tirar dúvidas e me ajudar. Ao meu cunhado, Victor Gadelha, por ser uma pessoa sempre disposta a debater e compartilhar conhecimentos enriquecedores comigo. Ao meu pai, Márcio Dutra Silva, que, apesar de não conviver diariamente, o amor é infinito e sei que sempre quis e quer o meu melhor. À Germana Araújo, minha madrastra maravilhosa, que sempre fez e faz questão de me tratar como filha de sangue, dando o maior carinho e atenção. Agradeço a Rômulo de Oliveira Lins Vieira de Melo, pessoa que tenho carinho enorme, por ter sido meu educador na época de criança e adolescência, por continuar sendo amigo mesmo com a distância e por sempre se preocupar comigo. Aos demais da família que não posso citar nominalmente, meus sinceros agradecimentos pela torcida durante minha caminhada no Curso de Direito.

Agradeço ao meu namorado, Renan Pinheiro da Costa Medeiros, por torcer por mim antes mesmo de ingressar na UFPB, por ter me acompanhado desde os estudos para o vestibular até os momentos finais da conclusão do curso, por toda a compreensão nos momentos de estresse e por ter me dado todo apoio, carinho e amor quando mais precisei. Às minhas amigas, melhores amigas, Renata Dantas e Bruna Samyres, por escutarem meus desabafos durante o curso e por me fazerem acreditar na minha capacidade e estarem comigo para tudo. Às minhas amigas, também melhores amigas, Fernanda Soares, Izabella Mendonça e Tamyres Rayanne, por se fazerem presentes, mesmo com distância de quilômetros que nos separam. Obrigada pela amizade que nunca mudou. Às amigas que a Universidade me apresentou, Bruna Serrano, Kerlla Albuquerque, Lígia Arruda, Maria Fernanda, Morgana Cardoso, Simone Pontes, Thaís Quirino e Yohanna Vaz. Obrigada por me acolherem, mesmo eu tendo chegado um pouquinho tarde nas convivências diárias, obrigada por compartilhar os melhores e piores momentos

durante esses últimos anos, sem vocês, tudo seria mais difícil. Agradeço à minha eterna turma da noite, aos meus primeiros amigos. Àqueles que me deram as caronas que precisei, àqueles que me incluíram nos grupos de trabalho ou provas. Agradeço pela amizade sincera e por terem compartilhado suas lutas diárias comigo. Levarei todos no meu coração e pensamento, esperando que possamos nos encontrar muito nos fóruns da vida. Agradeço aos meus professores, em especial, ao meu Professor e Orientador, Alex Taveira dos Santos, por ter sido excelente em todos os momentos de minha orientação neste trabalho, a todos aqueles que contribuíram para minha carreira profissional e por terem me passado conhecimentos pelos quais lembrarei pelo resto de minha vida.

Agradeço a Dr. Leopoldo pela oportunidade de ter estagiado em seu escritório, no início do curso, quando ainda não tinha muita experiência; agradeço a Alexandre, Arlington, Frank, Conceição, Ítalo e demais servidores da 5ª Vara Federal da Justiça Federal da Subseção de João Pessoa. Meus sinceros agradecimentos. Agradeço por terem se tornado meus amigos durante o período de estágio, por toda a paciência em me ensinar direito tributário e por terem contribuído na descoberta do meu amor pelo direito tributário. Vocês foram essenciais nessa jornada. Espero, um dia, encontra-los novamente, dessa vez como colegas de trabalho. A todos aqueles que passaram por mim e torceram por mim em algum momento, nos últimos cinco anos, agradeço.

RESUMO

O presente trabalho se propõe a analisar a obrigação tributária, abordando, dentre outras características, a diferenciação entre os denominados contribuintes e responsáveis tributários previstos na legislação como sujeitos passivos da obrigação, indo desde o nascimento da obrigação com o fato gerador descrito na norma e, posteriormente, com a constituição do crédito tributário, até o redirecionamento da exação com a consequente prescrição intercorrente; esta estabelecida como causa de extinção do crédito tributário, diante da inércia da Fazenda Pública no curso dos executivos fiscais, pelo decurso do prazo de cinco anos sem haver medidas úteis ou efetivas que possam garantir a satisfação da dívida. Além disso, foi verificado o início da contagem do prazo prescricional durante a execução fiscal, à luz da teoria da *actio nata*. Dada a relevância do instituto da prescrição, foi feita uma pesquisa através das jurisprudências dos tribunais brasileiros, estudando-se a aplicação da possibilidade de extensão dos efeitos da prescrição intercorrente, principalmente, quando há o redirecionamento da exação para os sócios de empresas que, após o ajuizamento da ação, são dissolvidas irregularmente, verificando que, apesar de não haver entendimento consolidado nos tribunais, o Superior Tribunal de Justiça já julgou pela extensão do aproveitamento dos efeitos da prescrição intercorrente para os devedores solidários de uma exação. Nesse sentido, abordou-se o método hermenêutico e teórico no estudo de como a doutrina e a jurisprudência interpretam a responsabilidade dos sócios estabelecida nos artigos 134 e 135, do Código Tributário Nacional e como os efeitos da prescrição intercorrente são interpretados, principalmente, no que se refere à possibilidade de aproveitamento dos efeitos previstos no artigo 125, III, do CTN.

Palavras-chave: Prescrição intercorrente; inércia da Fazenda Pública; redirecionamento; execução fiscal.

ABSTRACT

The present work proposes to analyze the tax obligation, addressing, among other characteristics, the differentiation between so-called taxpayers and taxpayers provided for in the legislation as taxpayers of the obligation, going from the birth of the obligation with the generating fact described in the standard and, later, with the constitution of the tax credit, until the redirect of the tax with the consequent intercurrent prescription; is established as a cause of extinction of the tax credit, in the face of the inertia of the Public Treasury in the course of fiscal executives, for the course of five years without there being any useful or effective measures that can guarantee debt satisfaction. In addition, it was verified the beginning of the counting of the prescription period during the fiscal execution, in the light of the actio nata theory. Given the relevance of the prescription institute, a study was made through the jurisprudence of the Brazilian courts, examining the application of the possibility of extending the effects of intercurrent prescription, especially when there is redirection of the exaction to the partners of companies that, after the appellate court is dissolved irregularly, verifying that, although there is no consolidated understanding in the courts, the Superior Court of Justice has already judged by the extension of the use of the effects of intercurrent prescription for debtors in solidarity with an exaction. In this sense, the hermeneutic and theoretical method was studied in the study of how doctrine and jurisprudence interpret the liability of the partners established in articles 134 and 135, of the National Tax Code and how the effects of intercurrent prescription are interpreted, mainly, in what refers to the possibility of taking advantage of the effects provided for in article 125, III, of the CTN.

Keywords: Intercurrent prescription; inertia of the Public Treasury; redirection; execution.

Sumário

1 INTRODUÇÃO	8
2 NOÇÕES GERAIS SOBRE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	13
2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	16
2.2 SUJEITO ATIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	17
2.3 SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	19
2.4 LANÇAMENTO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO	24
2.5 HIPÓTESES DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	26
3. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	28
4 O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL ANTE O PRINCÍPIO DA ACTIO NATA E A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE	35
5 OS EFEITOS DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE DIANTE DA INÉRCIA DA FAZENDA PÚBLICA NOS EXECUTIVOS FISCAIS (ART. 125, III, CTN)	45
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	54
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	56

1. INTRODUÇÃO

Antes dos primeiros grupos sociais se formarem, a relação em sociedade era por demais diferente da que se tem hoje, especialmente, pela ausência de complexidade nas relações entre grupos familiares, tribos e clãs da época. A partir do momento em que esses grupos cresceram em quantidade e complexidade, houve a precípua necessidade de criação de uma entidade apta a criar e tornar efetivas normas jurídicas e valores que pudessem proteger seus integrantes dos conflitos que começaram a surgir; foi daí que nasceu o Estado. O caráter político, do qual o Estado se reveste, lhe confere a função de coordenar a sociedade, os grupos e os indivíduos, de uma maneira geral, com a finalidade de atingir objetivos, impondo, muitas vezes, a escolha dos métodos que pensa serem os mais adequados. Em razão da necessidade de custear suas atividades, o Estado passou a utilizar diversos meios para geração de recursos que pudessem garantir o exercício das suas atividades, a exemplo das guerras de conquistas de territórios, extorsões dos povos vizinhos, a fabricação da própria moeda, a imposição de penalidades etc. Todos esses meios de obtenção de recursos, diante do caráter impositivo do Estado decorrente de um poder de império, eram vistos como espécies de tributos, principalmente, na época da Idade Média. Todavia, com a evolução das despesas públicas e, para além das normas necessárias à convivência pacífica em sociedade, é certo que o Estado careceu de recursos financeiros mais estáveis e permanentes, que pudessem ser utilizados para gerir as necessidades básicas da comunidade, incluindo, para tanto, a arrecadação dos tributos de uma forma mais disciplinada e positivada, passando, os tributos, a serem, inclusive, uma das principais fontes de receita do Estado.

O conceito de tributo, atualmente, está previsto no art. 3º do Código Tributário Nacional e consiste em “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Da leitura do dispositivo, temos que o tributo é uma prestação que requer uma previsão legal para ser administrativamente cobrada dos contribuintes; essa cobrança é fiscalizada e arrecadada pela Fazenda Pública através do Fisco, em ato vinculado denominado lançamento, além disso, os tributos não podem ter o caráter sancionatório, ou seja, caráter de punição. Aqueles que estão sujeitos à cobrança dos tributos são os contribuintes, pois de acordo com a legislação, são vinculados diretamente com o fato gerador da obrigação tributária, porém, ainda há aqueles que podem ser alvos dessa cobrança em virtude de previsão legal, mesmo mantendo uma relação apenas indireta com o fato gerador, são os denominados responsáveis tributários. A competência para instituir e cobrar os tributos

tem previsão constitucional, mais precisamente, no art. 145, da Constituição Federal de 1988, que estabelece que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios poderão instituir os tributos ali previstos, sendo, portanto, os sujeitos ativos da obrigação tributária. Entretanto, essa obrigação, muitas vezes, se torna inadimplente na via administrativa por diversas razões, seja pela alta carga tributária, seja por sonegação dos contribuintes ou responsáveis. Ao prever essa situação, o legislador estabeleceu que a Fazenda Pública, ao verificar a inadimplência do sujeito passivo da obrigação, deverá inscrevê-lo em Dívida Ativa pública, através de um título de crédito extrajudicial, chamado Certidão de Dívida Ativa, que constituirá em título apto a possibilitar o exercício do poder-dever do ente público responsável a exigir o pagamento dos tributos pela via judicial, através do processo de Execução Fiscal, o qual está regulado pela Lei n.º 6.830 de 22 de setembro de 1980. Da obrigação tributária, portanto, nascerá o crédito tributário, este que pode ser entendido, de acordo com a doutrina, como sendo o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável, o pagamento do tributo.

O conceito de obrigação, à luz dos conceitos gerais do direito, é definido como sendo uma relação jurídica de natureza pessoal e patrimonial, de caráter transitório, na qual o devedor fica vinculado ao credor, de modo que deverá cumprir determinada prestação, seja ela positiva ou negativa, cujo inadimplemento enseja na possibilidade de expropriação do patrimônio, pelo credor, daquele que está em débito através da execução. A obrigação tributária, por sua vez, como já assinalado, é a relação entre o Estado e as pessoas sujeitas à tributação, não sendo, contudo, uma simples relação de poder, mas uma relação jurídica, surgindo da ocorrência de um fato gerador previsto em norma, em virtude do princípio da legalidade. As relações jurídicas não se confundirão com as relações de poder, devendo ensejar, sempre, a coordenação de condutas com o necessário equilíbrio das partes envolvidas, quaisquer que sejam. A definição de obrigação tributária, assim como o fato gerador, a base de cálculo, a sujeição ativa e passiva e demais características dessa relação jurídica devem ser descritos pela legislação, em obediência ao princípio da legalidade ou princípio da reserva legal, ao prever que o Estado deve atuar estritamente dentro dos ditames previstos em lei, posto que sua cobrança é realizada através de ato plenamente vinculado. Desta maneira, na existência de enquadramento entre a prática de um ato que esteja legalmente constituída como um fato gerador à norma, haverá a incidência tributária; daí, a pessoa, seja ela física ou jurídica, será compelida a pagar tributo. Há casos, contudo, em que essa sujeição passiva é substituída ou transferida do contribuinte a outrem, como já dito, também por determinação legal, é o que a doutrina denomina sujeição

passiva indireta, seja ela sucessória, solidária ou pessoal de terceiros, esquematizadas do artigo 121 ao 138, no Código Tributário Nacional.

No tocante à sujeição passiva da obrigação tributária, necessária a diferenciação entre contribuinte e responsável, que muitas vezes, são colocadas como sinônimos. Pode-se dizer que aquele que tem relação de fato com o fato tributável, que é na verdade uma forma de manifestação de sua capacidade contributiva, é denominado contribuinte, o sujeito passivo direto da obrigação. O sujeito passivo indireto, por sua vez, é aquele que, mesmo sem ter a relação de fato ou relação direta com o fato tributável, será obrigado a pagar o tributo por simples força da legislação. A vinculação, nesse caso, pode se dar por transferência e/ou por substituição. A responsabilidade por substituição acontecerá quando a lei determina que, desde a ocorrência do fato gerador, o contribuinte será substituído pelo seu responsável legal, ou seja, exclui-se o contribuinte, mantendo-se na sujeição passiva apenas o terceiro responsável, então, ele será o verdadeiro devedor da obrigação, recaindo sobre si, até mesmo, as obrigações acessórias, a exemplo das multas e juros moratórios. Já em relação à responsabilidade por transferência, não se suprime da obrigação tributária o sujeito passivo originário, apenas será atribuído ao corresponsável, o dever de adimplir supletivamente o crédito excutido. Além do mais, quando existir uma relação jurídica de obrigação tributária, o Estado não pode, desde logo, exigir o pagamento do tributo ou não pode fazê-lo como e quando bem entender. Para que haja a exigência do tributo, é necessário, primeiramente, que haja a constituição do crédito tributário, devendo-se, ainda, respeitar as circunstâncias e os prazos estabelecidos na legislação.

Especificamente em relação aos prazos, para que haja o lançamento do crédito tributário, o Fisco deve respeitar até o limite de cinco anos para constituir o crédito tributário, seja qual for a modalidade de lançamento. A esse prazo se dá o nome de prazo decadencial. O prazo, portanto, começa a fluir no momento em que o direito nasce, ou seja, no momento em que se dá o fato gerador da obrigação. Diferentemente da decadência, a prescrição diz respeito à pretensão que o credor tem de exigir o pagamento de uma obrigação. Quando esgotado o prazo para o pagamento da obrigação na via administrativa, o Fisco constituirá o crédito em dívida ativa e, após a inscrição em dívida ativa, a Fazenda Pública poderá executar o contribuinte ou responsável na via judicial. O prazo entre a constituição em dívida ativa e a propositura da ação é o prazo prescricional, igualmente, de cinco anos (art. 174, CTN). Quando do ajuizamento da execução fiscal, o prazo prescricional se interrompe pelo despacho que ordenar a citação (art. 174, parágrafo único, CTN), retroagindo à data da propositura da ação, com redação dada pela Lei Complementar n.º 118/2005. A interrupção desse prazo implicará

na recontagem do prazo, desprezando-se o que já ocorreu. Já a prescrição que ocorre no curso do processo é denominada prescrição intercorrente, também com prazo fixado em cinco anos, pensada como uma limitação da atuação de cobrança eterna do crédito tributário por parte da Fazenda Pública, o que poderia levar aos contribuintes uma insegurança jurídica. É importante destacar que ambos os institutos, decadência e prescrição, dizem respeito a hipóteses de extinção do crédito tributário e são matérias de ordem pública, ou seja, podem ser conhecidas de ofício pelo Juízo da Execução Fiscal e, ainda, que os dois institutos estão estabelecidos tanto pelo Código Civil quanto pelo Código Tributário Nacional.

O processo de execução se dará pelo impulsionamento do exequente, desta forma, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento enunciando a Súmula n.º 314 que prevê que: “em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.” Quando a execução fiscal é contra apenas um devedor, não há maiores complicações, apesar de dificuldades, muitas vezes, na localização do próprio executado ou localização de seus bens que possam garantir a exação. Contudo, nos casos em que há a possibilidade de se redirecionar o executivo fiscal para os responsáveis legais do crédito executado, ou seja, nos casos mencionados de responsabilidade indireta, seja por transferência ou por substituição, não se tem um entendimento pacífico a respeito do início do prazo prescricional intercorrente, se a contagem se dá pela ciência da Fazenda Pública de uma eventual dissolução irregular de uma empresa, por exemplo; se inicia o prazo quando verificados indícios de excesso de poderes e/ou infração de lei pelos sócios gerentes, à época do fato gerador da obrigação tributária; ou se começa a partir da citação da empresa. Há duas correntes que geram divergência na jurisprudência brasileira, uma que afirma que o prazo prescricional deve correr desde a citação da pessoa jurídica e, a segunda, consubstanciada na teoria da *actio nata*, aduz que o prazo prescricional somente deverá ter início quando verificados os indícios de dissolução irregular da pessoa jurídica.

Sendo assim, a Fazenda Pública possui o múnus de ser diligente e pugnar pelo redirecionamento do executivo fiscal aos corresponsáveis da obrigação dentro do prazo prescricional de cinco anos, nos casos de verificar que execução fiscal contra pessoa jurídica não está sendo frutífera. O fato é que os efeitos de uma prescrição intercorrente se diferenciarão a depender da modalidade de responsabilidade tributária, o que carece de uma análise pela qual se pretende verificar se esses efeitos serão aproveitados, também, aos coobrigados da execução. Nesse aspecto, o presente trabalho abordará o método hermenêutico a fim de examinar como estão sendo interpretados os institutos da prescrição intercorrente no direito tributário,

analisando e comparando as hipóteses de aproveitamento da prescrição prevista no CTN em seu art. 125, III, que dispõe que “a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos coobrigados, favorece ou prejudica aos demais.” Nesse contexto, buscar-se-á em quais hipóteses a prescrição poderá intercorrente ser aproveitada pelos corresponsáveis no curso do processo quando decretada em favor da pessoa jurídica em razão da inércia da Fazenda Pública, principalmente, nos casos de responsabilidade solidária e subsidiária. E, ainda, até quando a Fazenda Pública poderá requerer o redirecionamento das execuções fiscais para os responsáveis tributários.

O presente trabalho se propõe, então, a analisar a atuação fazendária na cobrança dos créditos tributários nos executivos fiscais, buscando, principalmente, nas jurisprudências brasileiras e entendimentos doutrinários majoritários os efeitos da prescrição intercorrente decorrentes da inércia da Fazenda Pública quando há o redirecionamento da execução fiscal para os responsáveis tributários.

2. NOÇÕES GERAIS SOBRE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Dominar o conceito de obrigação é imprescindível para o aplicador e estudioso do direito, principalmente, porque é da obrigação que surgem as diversas relações jurídicas, sejam no campo do direito privado, sejam no campo do direito público. Do latim, obrigação (*obligatio*) é a ação forçada, ou seja, é aquilo que alguém é levado a fazer ou deixar de fazer, podendo advir de uma imposição legal ou, até mesmo, de um preceito moral. A Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inciso II, estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, isso quer dizer que o cidadão comum pode fazer tudo o que a lei não proibir, ou seja, apenas se houver disposição em contrário à lei é que o cidadão deixará de fazer algo. Isso, porém, não se aplica ao ente público, principalmente, quando existe previsão legal de um ato positivo, ou seja, de um mandamento legal que obriga à administração pública a agir de determinada forma, fazendo com que a administração realize um ato apenas conforme previsto em lei, ante o princípio da legalidade. Isso acontece com a obrigação tributária, pois trazendo o conceito de obrigação para o ramo do direito público, especialmente, para o direito tributário, a obrigação surge da imposição legal que o ente público tem de cobrar dos cidadãos o pagamento de tributos como forma de custear as atividades estatais.

Dessa definição resultam três elementos conceituais: (a) o vínculo jurídico, em que se esboça uma relação de soberania do Estado, à medida que é regulado por lei munida de sanção; (b) as partes dessa relação jurídica, representadas pelo sujeito ativo e pelo sujeito passivo, ou seja, pelo credor e pelo devedor, isto é, o primeiro tem a faculdade de constranger o segundo a fazer ou deixar de fazer alguma coisa; (c) a prestação que é o objeto da obrigação, ou seja, o conteúdo da obrigação consistente em dar, fazer ou não fazer. (HARADA, 2017).

A obrigação tributária, portanto, nascerá de um vínculo jurídico impositivo estabelecido por lei, com o denominado fato gerador, este entendido como a subsunção do ato praticado à norma, chamado também de hipótese de incidência. De acordo com Palsen, (2017) “a incidência é o fenômeno jurídico de adequação da situação de fato verificada (fato gerador) à previsão normativa (hipótese de incidência)”. Isso quer dizer que a cobrança da obrigação tributária somente será válida se prevista em lei, em sentido formal e o ato praticado no plano fático esteja em consonância com a hipótese de incidência descrito na norma.

A lei, ao instituir determinado tributo, estabelece a sua hipótese de incidência, ou seja, a previsão abstrata da situação a que atribui o efeito jurídico de gerar a obrigação de pagar. Rigorosamente, pode-se distinguir tal previsão abstrata (hipótese de incidência) da sua concretização no plano fático (fato gerador). A hipótese de incidência integra o antecedente ou pressuposto da norma tributária impositiva. O fato gerador é a própria situação que, ocorrida, atrai a incidência da norma. (PAULSEN, 2017).

A chamada obrigação tributária, desde cedo, surgiu como uma necessária fonte de arrecadação de recursos para que a instituição, Estado, pudesse dispor de meios para a consecução das necessidades da sociedade em geral. O art. 145 da Carta Magna brasileira traz a previsão da instituição de tributos pelos entes federados União, Estados, Distrito Federal e Municípios, consistindo na principal fonte de receita derivada do Estado. Os tributos, conforme assinalado por Harada (2017), decorrem do “*jus imperii* do Estado, que lhe faculta impor sobre as relações econômicas praticadas pelos particulares, assim como sobre seus bens, o tributo que, na atualidade, se constitui em principal fonte da receita pública.” Contudo, esse poder de imposição que se encontra normatizado constitucionalmente, através da chamada competência tributária, funciona com limitações, devendo o Estado obedecer aos princípios que regem o direito tributário como limitação ao poder de tributar, os quais servirão de proteção às arbitrariedades que podem advir do Estado.

Na Constituição de 1988, a pessoa humana assume papel central, enunciando-se, já em seu início, direitos fundamentais e sociais, e funcionalizando-se a tributação mediante um novo modo de outorga de competência tributária em que ganha relevância a justificação da tributação em função da sua finalidade. (PAULSEN, 2017).

Desde os primórdios, a tributação é imperiosa e inerente ao Estado, independentemente de o regime ser democrático ou totalitário. O doutrinador clássico, Aliomar Baleeiro já frisava que “para auferir dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais”, muitas vezes, realizando extorsões de povos alheios ou recebendo doações, arrecadando os bens e rendas produzidos pelos seus súditos e, até mesmo do próprio Estado, realizando empréstimos forçados, entre outros meios de financiamento que possam existir. Essa condição de sujeição sempre causou uma certa movimentação de indignação pela sociedade, justamente, por ser algo que interfere no patrimônio do cidadão, visto quase sempre como uma imposição de confisco pelo Estado, levando a constrangimentos e restrição de direitos.

A imposição de carga tributária demasiada, incompatível com a capacidade de pagamento dos contribuintes, e a ausência de investimentos proporcionais nos locais onde arrecadados os tributos foram causas concorrentes de movimentos pela independência e também de cunho separatista. (PAULSEN, 2017, p. 15).

Segundo a linha cronológica da história dos tributos, a partir do século XII, Portugal e Espanha já haviam criado mecanismos que limitavam o poder de tributação e o poder fiscal do rei com os chamados forais e as cortes “como fontes, instrumentos e instituições iniciais de reconhecimento da liberdade, de afirmação da necessidade do consentimento das forças sociais e de limitação do poder tributário”. Posteriormente, em 1215, quando da assinatura Magna Carta pelo rei da Inglaterra, os barões e religiosos aceitaram apenas que fossem instituídas três espécies de tributos, estabelecendo que a cobrança teria que se dar por prévia autorização do concílio e, ainda, que a separação de poderes fosse estabelecida como limitação ao poder do rei. Em 1787, a Constituição Americana, em vigor até os dias atuais, estabeleceu na Seção 08 que “será da competência do Congresso lançar e arrecadar taxas, direitos, impostos e tributos, pagar dívidas e prover a defesa comum e o bem-estar geral dos Estados Unidos; mas todos os direitos, impostos e tributos serão uniformes em todos os Estados Unidos.” Já na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, a previsão era de que os tributos deveriam ser analisados de acordo com as possibilidades de contribuição, tendo, os cidadãos, o direito de consentir ou não através dos seus representantes. De mais a mais, conforme o tempo foi passando, as constituições posteriores foram estabelecendo cada vez mais limitações ao poder de tributar, de forma a compatibilizar o poder do Estado de instituir a tributação com os direitos individuais. Conforme Palsen (2017), “Quando uma Constituição diz quais os tributos que podem ser instituídos, qual o veículo legislativo necessário para tanto e demais garantias a serem observadas, sabe-se, a *contrario sensu*, que o que dali desborda é inválido.” E na atual Constituição brasileira não foi diferente. O legislador constituinte estabeleceu competências em matéria tributária e previu a limitação ao poder de tributar como forma de proteger os contribuintes de atos impositivos, mas arbitrários da instituição estatal.

Sendo assim, sobre a obrigação tributária, sabemos que é um ato impositivo do Estado, decorrente do seu poder de império, porém, limitado constitucionalmente com vistas a garantir a proteção do contribuinte das arbitrariedades que podem ser cometidas pelo ente público. Além disso, há outros elementos que constituem a obrigação que são importantes para a compreensão da matéria, dentre eles, os principais são: os sujeitos da obrigação e como é feita essa cobrança

pelo Fisco, tanto na via administrativa como na via judicial, através da hipótese de constituição do crédito em Dívida Ativa.

2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

No Brasil, existem três entes políticos que compõem a estrutura federativa do País, a saber: a União, os Estados e Distrito Federal e, os Municípios. Essas três entidades coexistem de forma autônoma e independente, havendo, portanto, um plano de igualdade que as confere poderes e competências extraídos da própria Constituição Federal de 1988. O constituinte originário estabeleceu a competência de cada ente no dispositivo constitucional, entre elas a legislativa, delimitando, de forma especial, o poder de criar tributos, o qual está previsto no art. 145 da CF/88, são eles: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. A doutrina entende que essa competência legislativa para instituir tributos se confunde com a denominada competência tributária, atribuída, especificamente, dos arts. 153 a 156 da CF/88. O conceito de competência tributária, de acordo com Amaro (2017), consiste na “aptidão para criar tributos. O poder de criar tributo é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição.” Em outras palavras, pode-se dizer que a competência tributária é sempre *ex lege*, consistindo na capacidade constitucionalmente atribuída aos entes políticos para que legislem e procedam à criação e instituição de tributos, sejam eles impostos, taxas e/ou contribuições. Além disso, existe, ainda, a vedação constitucional no que diz respeito à invasão de competência de um ente político na esfera do outro para se evitar a bitributação, que seria o caso de mais de um ente tributar um mesmo fato gerador e haja uma insegurança jurídica para os contribuintes, ante a previsão da repartição das receitas tributárias (arts. 157 a 162, da CF/88).

Ao mesmo tempo em que procedeu a partilha de competência tributária que, por si só, já é uma limitação ao poder de tributação, na medida em que a outorga de competência privativa a uma entidade política implica, *ipso facto*, a vedação do exercício dessa competência por outra entidade política não contemplada [...] g.n. (HARADA, 2017).

Todas essas previsões se instalam como uma limitação ao poder de tributar, instituídas para garantir aos cidadãos a proteção às arbitrariedades, eventualmente, praticadas pelo poder público. Portanto, para criar e instituir os tributos, é necessário que haja uma observância

princípios da legalidade que, conseqüentemente, corrobora com o princípio implícito da segurança jurídica, “que impõe a atribuição de maior previsibilidade e estabilidade possível às relações humanas” (SEGUNDO, 2018). Além disso, a Fazenda Pública, quando da fiscalização e arrecadação de tais exações, deve observar tantos quantos princípios sejam necessários para exercer de forma legítima e válida a competência tributária que lhe é conferida.

Desse modo, extrai-se três elementos presentes na obrigação tributária: o sujeito ativo da obrigação tributária é o ente político que instituiu o tributo, o sujeito passivo é o contribuinte e, o objeto da obrigação é o pagamento em pecúnia. Contudo, há casos excepcionais em que a arrecadação da exação não é realizada pela mesma pessoa que os instituiu, havendo que se fazer uma diferenciação entre competência tributária e capacidade tributária. A competência tributária, como já dito, é a habilidade constitucional garantida aos entes federados de instituir e arrecadar tributos e esta competência é indelegável, ou seja, não se pode transferir a responsabilidade para outro ente público, uma vez que a competência legislativa tributária é intransferível, pois prevista constitucionalmente. Acontece que, muitas vezes, o ente político transfere a função administrativa de arrecadar e fiscalizar essas exações a outra pessoa jurídica, com finalidade de garantir uma melhor prestação de serviço público de arrecadação tributária. A essa transferência se dá o nome de capacidade tributária ativa. Portanto, nem sempre quem vai cobrar o tributo será um ente político, havendo a possibilidade, por exemplo, de uma autarquia possuir a capacidade tributária ativa para tanto. Igualmente como acontece com a capacidade tributária ativa, a capacidade tributária passiva também poderá ser transferida ou substituída a outrem, é quando a exação não é cobrada do contribuinte, mas dos chamados responsáveis tributários.

2.2 SUJEITO ATIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ao tratar da obrigação tributária, o Código Tributário Nacional estabeleceu expressamente quem seriam os sujeitos da obrigação, definindo, para isso, os sujeitos ativos e os sujeitos passivos. Da análise da competência tributária, observamos que o sujeito ativo que participa da obrigação tributária é o poder público, especificamente, os entes políticos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Ainda, o art. 119 do CTN diz que “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.” Acontece que, tendo em vista a impossibilidade do poder público de exercer a função de administração sozinho, diante das inúmeras funções estatais inerentes, muitas vezes,

o Estado descentraliza a prestação dos serviços, criando pessoas especializadas para a consecução desses fins e possibilitando a transferência de algumas atribuições, dentre elas, a função de fiscalizar e arrecadar tributos, com vistas a garantir uma maior efetividade e eficiência na obtenção da receita pública. Essa transferência poderá ser feita para pessoa jurídica de direito público, assim entendidas as autarquias, bem como para as pessoas jurídicas de direito privado, são elas as empresas públicas e sociedades de economia mista, consistindo, por sua vez, na parafiscalidade. Não se pode confundir, outrossim, a capacidade tributária ativa com a competência tributária. Esta é intransferível e indelegável, pois prevista no texto da Constituição como atividade legislativa, privativa dos entes políticos, porquanto a exação decorre sempre de lei ordinária em sentido formal, conforme o art. 6º do CTN,

Art. 6º. A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Já a capacidade tributária ativa, ou seja, a capacidade de fiscalizar e arrecadar o tributo, poderá ser transferida para pessoa jurídica criada para o fim de arrecadar os tributos, como forma de garantir ao Estado uma maior efetividade na prestação de serviços, de acordo com o art. 7º, §3º, do CTN: “Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.” Importante frisar que, seja pessoa jurídica de direito público, seja pessoa jurídica de direito privado, o sujeito ativo da obrigação tributária não poderá deixar de cobrar o tributo. Ocorrendo o fato gerador, deverá ser cobrado o tributo. O Código Tributário Nacional, que dispõe sobre as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, instituiu expressamente que

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados

os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Com isso, é irrelevante para a obrigação tributária se o fato gerador da incidência se deu, até mesmo, com validade jurídica do ato ou fato praticado pelos sujeitos passivos da obrigação. É necessário, apenas, que se verifique que o ato praticado esteja em consonância com o que diz a hipótese de incidência. O Fisco, a quem compete fiscalizar e arrecadar, não questiona se o surgimento da obrigação de pagar foi lícito ou decorreu de negócio jurídico, pois essa função não lhe é conferida no campo jurídico. De acordo com o princípio da “*pecunia non olet*”, o tributo não tem cheiro, pois pouco importa a natureza do objeto a ser tributado e os efeitos decorrentes destes atos, podendo ser tributados os atos ilícitos e nulos, ante o princípio da interpretação objetiva do fato gerador. Assim, os sujeitos ativos da obrigação estarão obrigados a realizarem a cobrança.

2.3 SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Na obrigação tributária, como o próprio nome já diz, haverá uma obrigação de pagar tributos. Esses tributos serão cobrados pelo Estado das pessoas que praticarem atos que estejam em convergência com o que diz a norma, ao que seria um fato gerador da obrigação tributária, de acordo com o CTN, “é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.” Contudo, há que se compreender que, nem sempre aquele que praticar o fato gerador será o sujeito a quem o Estado fará a cobrança do tributo. De acordo com o art. 121, do CTN:

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

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

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

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

Existe, portanto, duas figuras vistas como sujeito passivo da obrigação tributária: o contribuinte e o responsável. O conceito de contribuinte, nos dizeres de Palsen (2017), “é aquele obrigado por lei a contribuir para as despesas públicas, vertendo recursos do patrimônio para o erário.” Porém, essa conceituação não se mostra completa, ao passo que contribuinte e responsáveis são, ambos, obrigados por lei a contribuir com o Estado através de seus recursos financeiros, uma vez que a prestação deve ser paga em moeda/pecúnia (art. 3º, do CTN). Conrado (2018), define contribuinte como “Será sujeito passivo da obrigação tributária na condição de contribuinte o sujeito de direito que tenha relação “pessoal e direta” com a situação que constitui a materialidade da regra-matriz de incidência tributária.” E ele continua, afirmando que “contribuinte é aquele que pratica, no mundo fenomênico, o evento “juridicizado” previsto na regra instituidora do tributo.” Assim, tem-se que, contribuinte, numa acepção mais completa, seria aquela pessoa obrigada por lei a pagar tributos, em razão da efetiva prática do ato definido como fato gerador, havendo, portanto, a presença de um vínculo direto com o fato gerador. O responsável tributário, por sua vez, é compelido a pagar tributo, também decorrente de lei, mas não está vinculado diretamente com o ato ou o fato que originou a obrigação tributária. Não há vinculação entre a hipótese de incidência com o responsável da obrigação, há, somente, a previsão legal e um vínculo jurídico indireto, que basta para que o sujeito ativo da obrigação demande contra o responsável tributário.

As diferenças fundamentais entre o contribuinte e o responsável são as seguintes: a) o contribuinte tem um débito (*debitum, Schuld*), que é o dever de prestação e a responsabilidade (*Haftung*), isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor (*obligatio*), enquanto o responsável tem a responsabilidade (*Haftung*) sem ter o débito (*Schuld*), pois ele paga o tributo por conta do contribuinte; b) a posição do contribuinte surge com a realização do fato gerador da obrigação tributária; a do responsável, com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade que os alemães chamam de fato gerador da responsabilidade (*Haftungstatbestand*). (TORRES, 2013).

Além da diferenciação entre contribuinte e responsável, o Código Tributário Nacional ainda subdividiu a responsabilidade em tipos de responsabilidade, denominada pela doutrina de

responsabilidade por transferência, que é gênero do qual serão espécie: responsabilidade por sucessão; responsabilidade de terceiros; e, por fim, responsabilidade por infrações; tratando-as dos seus arts. 128 ao 138, do CTN. Pode haver, ainda, doutrinadores que tratem da modalidade de responsabilidade por substituição. Neste caso, quando a lei atribui a obrigação tributária a um terceiro que esteja vinculado, não diretamente, mas de alguma forma com o fato gerador da obrigação tributária e exclui da sujeição passiva o contribuinte ou atribui essa sujeição em caráter supletivo, estaremos diante da responsabilidade por substituição (CONRADO, 2018). Segundo esse entendimento, seria uma espécie de substituir o contribuinte na relação jurídico-tributária por uma pessoa que estivesse ligado a ele, contribuinte, mas não tenha ligação direta com o fato gerador, porém, essa responsabilidade é originada do momento da ocorrência do fato gerador, ou seja, ela nasce juntamente com a situação fática descrita na hipótese de incidência tributária. A título de exemplo, temos a seguinte Ementa do Superior Tribunal de Justiça, em julgado que tratou da matéria, reafirmando o que a doutrina entende por responsabilidade por substituição:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.

1. (...)

2. Na substituição tributária, o terceiro chama a ponta da relação jurídica, assume o posicionamento da atividade estatal e passa a arrecadar o tributo por determinação legal, ou seja, no momento em que o recolhe assume a responsabilidade de responder ao tributo de acordo com o princípio da legalidade. É bem verdade que agora o recolhe em nome do substituído, por isso é chamado de substituto. Ele não é contribuinte vinculado ao fato gerador direto, é contribuinte vinculado ao fato gerador indireto, porque, embora o fato gerador do tributo seja decorrente de uma relação comercial, entre ele e seu verdadeiro contribuinte, passa a ser responsável pelo recolhimento. (REsp. 601.741/CE, rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, j. 26.04.2005, DJ, 24.10.2005, p. 178).

O Supremo Tribunal Federal, igualmente, entendeu que “Na substituição tributária, o substituto assume a posição integral do substituído, pois recolhe imposto devido pela operação com este mantida” (RE 199.147, Rel. Min. Nelson Jobim, Rel. p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 16.04.2008, DJE 14.11.2008). Contudo, desse entendimento houve críticas doutrinárias, sobretudo, porque se a obrigação tributária já nasce com o substituto, não existiu uma efetiva substituição, porque o responsável legal desde o nascimento do fato gerador está configurando o polo passivo da relação jurídica. Para o Juiz Federal Paulo Conrado (2018), essa substituição não acontece por mera coincidência, ele entende que “a substituição tributária nada

mais é do que um mecanismo utilizado pelos entes tributantes para dar agilidade ao processo de arrecadação, concentrando-se o dever de recolhimento do tributo de uma operação complexa em um sujeito atrelado indiretamente à realização do fato gerador.” Desse modo, a responsabilidade por substituição serviria como estratégia do Fisco a reduzir o inadimplemento da obrigação tributária, quando há a possibilidade de, autorizado por lei, exigir de um terceiro o montante do tributo devido pelo contribuinte por isso que se dá o nome de responsabilidade por substituição.

Em relação à responsabilidade por transferência prevista no Código Tributário Nacional, a responsabilidade dos sucessores, tratada dos artigos 129 a 133 do CTN, se refere à hipótese em que, após um fato sucessório distinto do fato jurídico tributário, a lei autoriza a cobrança individual diretamente em face do responsável tributário. O CTN elenca as hipóteses previstas, estabelecendo, ainda que a responsabilidade dos sucessores “aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.” (art. 129, do CTN). Ou seja, o sucessor responderá pelos débitos tributários já constituídos até a data da sucessão, bem como pelos constituídos posteriormente a ela, a depender do caso. Como exemplo, temos o art. 130 do CTN que trata da sucessão dos créditos relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis. Diante desse dispositivo, temos o instituto da sub-rogação, ou seja, o novo proprietário do imóvel substituirá o antigo proprietário do bem na obrigação, devendo ser aquele o responsável a pagar os impostos incidentes sobre o bem, sejam os impostos, taxas ou contribuições de melhoria e demais obrigações acessórias, como as multas e juros. Quando da transferência de titularidade do imóvel, será o novo adquirente o responsável pelo cumprimento da obrigação tributária.

Outra modalidade de responsabilidade por transferência é a responsabilidade de terceiros que está disciplinada nos artigos 134 e 135 do CTN. No curso do processo de Execução Fiscal, quando a Fazenda Pública já está em fase de cobrar o tributo na via judicial, esses tipos de responsabilidade são os casos mais comuns de acontecer. Isso, porque essa situação chama o responsável a responder pelo débito, quando existe a impossibilidade de pagamento pelo contribuinte, estabelecendo, ainda, que tais responsáveis responderão solidariamente pelas dívidas dos contribuintes. O caso mais típico é quando o contribuinte de uma exação é uma empresa e, tornando-se inadimplente por impossibilidade de cumprir o pagamento ou por uma eventual dissolução irregular, a Fazenda Pública redireciona o executivo fiscal para os sócios

daquela empresa, sendo estes os terceiros responsáveis da exação, nestes casos, serão verificados se os sócios serão responsabilizados pelo art. 134 ou pelo art. 135, do CTN. O rol do art. 134 do CTN é taxativo, de modo que havendo uma relação entre a obrigação tributária e o comportamento daquele a quem a lei atribui a responsabilidade, o Fisco deverá cobrar o tributo de tais pessoas.

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

De tal dispositivo temos, então, que para aplicação da responsabilidade de terceiros aí disciplinada, é necessário que o contribuinte não tenha condições de cumprir a obrigação tributária, que o contribuinte tenha de alguma forma participado do ato que seja definido como fato gerador da obrigação e, por fim, que o terceiro responsável tenha se omitido indevidamente ao fato gerador do tributo. Uma última consideração sobre essa matéria diz respeito à responsabilidade solidária a que o artigo faz referência, quando na verdade, deveria ter se referido à responsabilidade subsidiária, isto, porque, apenas havendo a impossibilidade de o contribuinte cumprir o pagamento da exação é que o terceiro figurará na relação. Então, o terceiro responderá com o patrimônio subsidiariamente, após o Fisco constatar que o contribuinte não tem condições de arcar com a obrigação.

O artigo 135 do CTN, igualmente trata da hipótese de responsabilidade de terceiros, porém, estabelece a responsabilidade como uma espécie de sanção por “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.” O rol, também, é taxativo e parte do pressuposto da ilicitude cometida pelo terceiro responsável do qual será cobrada a exação. Um exemplo desta situação é quando o representante legal de uma pessoa jurídica de

direito privado pratica atos com excessos de poder ou infração à lei, dissolvendo a empresa irregularmente com a finalidade de se eximir do dever de pagar o tributo. Importante frisar que, não basta que o representante ou sócio deixe de recolher o tributo, tornando a empresa inadimplente, é necessário para que ele seja responsabilizado com seu patrimônio que tenha praticado com excesso de poderes ou infração à lei e, sendo o caso de ser o sócio gerente, esteja na administração da empresa no momento da ocorrência do fato gerador e que esteja na empresa no momento da dissolução irregular da pessoa jurídica. Por fim, a responsabilidade por infrações tratada dos artigos 136 a 138 disciplina a regra de responsabilidade objetiva, ou seja, neste caso, não importa se o responsável tinha a intenção de praticar a infração. Conforme preleciona Paulo Conrado (2018), “pela literalidade do texto, a responsabilidade por infração à legislação tributária é objetiva; portanto, independeria da intenção do agente (ou responsável) e do resultado decorrente da infração.”

2.4 LANÇAMENTO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A atividade executiva do Estado, quando da cobrança de uma exação, inicia-se desde o momento em que nasce o fato gerador e extingue-se com o efetivo pagamento do tributo, ou finda-se com uma eventual ocorrência de decadência ou prescrição e, até mesmo, com a remissão da dívida, dentre outras hipóteses. Da obrigação tributária principal nasce, ainda, o crédito tributário (art. 139, do CTN). O crédito tributário é constituído e formalizado através do ato administrativo denominado lançamento, realizado privativamente pela autoridade administrativa competente, consistindo basicamente, no “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”, determinando a matéria tributável, calculando o montante do tributo devido, identificando o sujeito passivo e, em sendo caso, propondo a aplicação da penalidade cabível. Existe três modalidades de lançamento realizados pelo Fisco: por declaração, por homologação e de ofício. O lançamento por declaração é aquele em que a lei estabelece que o sujeito passivo da obrigação tem o dever de informar às autoridades competentes as informações necessárias ao lançamento do crédito tributário (art. 147, do CTN), um exemplo dessa espécie de lançamento é o imposto de transmissão *causa mortis* e doação, o contribuinte, nesse caso, fornecerá às autoridades os dados necessários ao lançamento do tributo para o seu posterior pagamento. O lançamento por homologação consiste em o contribuinte cumprir a obrigação acessória dele mesmo apurar e recolher o valor que acha devido, chegando ao montante final, antes da manifestação por parte da autoridade competente, após isso, se a apuração foi entendida como correta pelo Fisco, é que

este homologará o ato praticado pelo sujeito passivo e, então, estará cumprida a obrigação; o exemplo mais comum é o imposto de renda, em que o contribuinte apura o valor do imposto que acha devido e antecipa o pagamento, havendo uma análise posterior pelo Fisco que, estando correto, será homologado expressamente ou tacitamente. O lançamento de ofício, por sua vez, ocorre quando a lei determina que haja iniciativa por parte da própria autoridade ou quando o Fisco perceber que o sujeito passivo se omitiu quando deveria cumprir a obrigação. Diante dessa situação, o Fisco atuará, fiscalizando as ações dos contribuintes e responsáveis e lavrará um documento denominado auto de infração, “instrumento através do qual se exige, além do tributo eventualmente devido, também penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias, ou pelo inadimplemento da obrigação principal” (SEGUNDO, 2018).

A diferenciação, portanto, entre obrigação e crédito tributário; nas palavras de Machado (2017), pode ser explicada da seguinte forma:

Ainda que, em essência, crédito e obrigação sejam a mesma relação jurídica, o crédito é um momento distinto. É um terceiro estágio na dinâmica obrigacional tributária. E o lançamento é precisamente o procedimento administrativo de determinação do crédito tributário. Antes do lançamento existe a obrigação. A partir do lançamento surge o crédito.

O lançamento, portanto, é o instrumento administrativo pelo qual a Fazenda Pública, através do Fisco formaliza, no plano fático, o nascimento da obrigação tributária e, conseqüentemente, faz surgir o crédito tributário. O crédito tributário será cobrado, inicialmente, na via administrativa pelo Fisco dentro do prazo decadencial de cinco anos. Não havendo o adimplemento da obrigação, o crédito será inscrito em Dívida Ativa, “depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, pela lei ou por decisão em processo regular” (art. 201, do CTN). Isso quer dizer que o contribuinte ou responsável ainda terá a possibilidade de impugnar esse ato administrativo de lançamento através de um processo administrativo, findo o qual, a depender da decisão, terminará por extinguir o crédito, se eivado de vício ou nulidade, ou terá efeito decisório de inscrição em dívida ativa.

O valor devido à Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, deve ser inscrito na dívida ativa. Tal inscrição é feita por meio de um procedimento administrativo destinado a apurar a liquidez e certeza do crédito. Assim, instaurado o procedimento administrativo, o devedor será notificado para pagar o valor devido ou apresentar suas razões de defesa. Não efetuado o pagamento, não apresentada defesa ou vindo esta a ser rejeitada, sobrevirá o ato administrativo de inscrição do valor na dívida ativa. (CARNEIRO, 2017).

O crédito tributário será formalizado através de um título executivo extrajudicial revestido de certeza, liquidez e exigibilidade, denominado Certidão de Dívida Ativa, que deverá conter todos os requisitos art. 2º, §5º da Lei 6.830/1980, dentre eles: o nome do devedor, dos corresponsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros; o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato; a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida; a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo; a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida. Com a Certidão de Dívida Ativa ou CDA, a Fazenda Pública, através de sua Procuradoria responsável, buscará a satisfação da dívida em face do sujeito passivo através do processo judicial denominado Execução Fiscal, regulado pela Lei de Execuções Fiscais – LEF (Lei n.º 6.830/1980).

2.5 HIPÓTESES DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O Capítulo IV do Código Tributário Nacional, em seus artigos 156 a 174, cuida-se em tratar das hipóteses de extinção do crédito tributário, apresentando as possíveis situações em que o contribuinte ou responsável venha a ter seu débito definitivamente extinto. A observação que se dá acerca de tal previsão é que não se extinguirá a obrigação tributária, mas se extinguirá o próprio crédito tributário, ou seja, extingue-se a “obrigação” de pagar a prestação pecuniária em favor da Fazenda Pública, decorrente de determinado fato gerador previsto em norma e constituído como dívida ativa. O que se está querendo dizer é que a Fazenda Pública poderá executar o contribuinte ou responsável se verificada a inadimplência em relação a um mesmo fato gerador, porém, em relação a outro ano/exercício e, ainda, se constituída a exação administrativamente dentro dos prazos e ditames legais.

O direito tributário rege-se, essencialmente, pelo caráter obrigacional entre o Estado (credor) e o particular (devedor) e essa obrigação deve ser pautada e regada a todo momento pelo ordenamento jurídico, desde o seu nascimento, até a sua efetiva extinção, ante o princípio da legalidade. Com isso, o Código Tributário Nacional também estabeleceu as hipóteses de extinção do crédito tributário, elencando-as em rol taxativo no seu art. 156, *in verbis*:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Dentre as modalidades de extinção do crédito tributário, as que mais interessam no presente trabalho são as hipóteses do inciso V, do art. 156, decadência e prescrição. Ambas dizem respeito à uma extinção, mas sem o efetivo cumprimento da obrigação; o crédito tributário será extinto, nestes casos, em virtude de um lapso temporal decorrido sem que a Fazenda Pública tenha buscado meios de satisfazer a dívida, seja no momento de proceder ao lançamento, no prazo de cinco anos, em que ocorrerá a decadência, seja no momento do não ajuizamento da execução fiscal, quando ocorrerá a prescrição, igualmente, no prazo de cinco anos.

3. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Dentre as causas de extinção do crédito tributário, as mais comuns são o pagamento, compensação e decadência e prescrição. Nas duas primeiras espécies, há a satisfação da dívida inscrita seja pelo efetivo pagamento, que é a forma mais natural de extinção; seja pela compensação de créditos, que ocorre quando autorizados por lei, o sujeito passivo se utiliza dessa compensação relativos aos tributos e créditos que já tenham sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento na via administrativa, de acordo com o site da Receita Federal do Brasil, “desde que referido pedido se encontre pendente de decisão administrativa à data do encaminhamento da Declaração de Compensação”. A decadência e a prescrição, por sua vez, têm caráter de perda do direito e perda da pretensão, respectivamente. Significa dizer que o credor não terá mais a possibilidade de cobrar e exigir do devedor o débito, ele se extinguirá sem a satisfação obrigacional que lhe era imposta pelo lapso temporal decorrido.

O direito que a Fazenda Pública tem para exigir o pagamento do crédito tributário através do lançamento é um direito potestativo em razão do seu *jus imperii*, como já assinalado, porém, diante do princípio da segurança jurídica que está previsto, implicitamente, no rol dos princípios que regem o direito tributário, essa cobrança não pode ser feita *ad eternum*. O ordenamento jurídico impôs um limite temporal para o exercício desse direito, dentro do qual deve ser exercitado sob pena de perecimento e, conseqüentemente, extinção do crédito tributário. A perda do direito de lançar o crédito tributário denomina-se decadência. A decadência está prevista no art. 146, III, b da Constituição Federal como matéria a ser tratada especialmente através de lei complementar. O Código Tributário Nacional, lei ordinária dotado de *status* de lei complementar, trata da decadência, especificamente, nos artigos 150, §4º e 173.

O art. 150, §4º do CTN refere-se aos créditos sujeitos ao lançamento por homologação, diferenciando-se do artigo 173, pois se trata de crédito tributário sujeito ao lançamento por declaração. Em se tratando de lançamento por homologação, a Fazenda Pública tem o prazo estabelecido por lei de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para lançar o crédito tributário, salvo se for comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, veja-se, *in verbis*:

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

[...]

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

Acerca de tal dispositivo, houve controvérsias de entendimento a respeito da soma da contagem do prazo para aferição da consumação da decadência. Isso, porque havia um entendimento firmado em um julgamento do STJ concluindo que “quando se tratar de tributos a serem constituídos por lançamento por homologação, inexistindo pagamento, tem o fisco o prazo de 10 anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário”, significando dizer que, o contribuinte quando praticasse os atos de apuração e recolhimento do tributo que pensasse ser devidos, o Fisco teria o prazo de cinco anos para homologar e mais cinco anos para constituir o crédito tributário, porém, não é isso que o dispositivo quer dizer. Da leitura e interpretação correta, tem-se que da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária já se inicia o prazo decadencial da Fazenda Pública homologar e lançar o crédito, em não havendo homologação no prazo de cinco anos, considera-se como ocorrida uma homologação tácita, não sendo possível, inclusive, efetuar o exame da apuração feita pelo contribuinte após os cinco anos posteriores à ocorrência do fato gerador, “considerando-se corretos a apuração feita pelo contribuinte e o que eventualmente em face dela tiver sido pago” (SEGUNDO; PAULO, 2002).

Ainda, a respeito do assunto, Machado Segundo (2018) se posicionou da seguinte forma:

Realmente, quando do término do prazo a que alude o art. 150, §4º, do CTN, opera-se a decadência do direito de a Fazenda Pública lançar, considerando-se “definitivamente extinto o crédito tributário”. É por isso, por não ser mais possível efetuar o exame da apuração feita pelo contribuinte, nem lançar eventuais diferenças, que o Código recorreu à ficção da “homologação tácita”.

Assim, transcorrido o prazo de cinco anos da data da ocorrência do fato gerador, considera-se homologado o lançamento, mesmo que tacitamente e definitivamente extinto o crédito tributário, com a ocorrência da decadência. A ressalva que se dá do art. 150, §4º está na leitura do final do dispositivo, quando comprovada a ocorrência de fraude, dolo ou simulação. Nessa situação, os tribunais entendem pela aplicação do artigo 173, I, do CTN, por ser uma regra mais abrangente, porém, nesse caso, não deve ter ocorrido o pagamento antecipado.

Santi (2000) ao escrever um livro sobre os institutos da decadência e da prescrição no direito tributário, formulou seis regras que regulam a decadência do direito do Fisco, são elas: a) regra da decadência do direito de lançar sem o pagamento antecipado – essa regra o *dies a quo* do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador da obrigação; b) regra da decadência do direito de lançar sem o pagamento antecipado, mas com notificação – essa regra é igual à anterior, diferenciando-se na medida em que há a notificação do sujeito passivo por parte do Fisco; c) regra da decadência do direito de lançar com o pagamento antecipado – nessa hipótese, o pagamento antecipado somente pode ser efetuado se previsto e autorizado por lei, é o caso do art. 150, §4º do CTN, em que haverá a homologação por parte do Fisco, não ocorrendo, haverá, conjuntamente ao final do prazo decadencial, a homologação tácita e a extinção do crédito tributário pela ocorrência da decadência; d) regra da decadência do direito de lançar com o pagamento antecipado, ilícito e com notificação – essa regra estabelece que ao mesmo tempo em que a notificação do contribuinte constituirá o ato ilícito, ela servirá como “medida indispensável para justificar a realização do lançamento ulterior” (SANTI, 2000); e) regra da decadência do direito de lançar perante a anulação do lançamento anterior – nessa regra tem-se a ocorrência de um vício formal anulado por parte do Fisco, cuja constituição dependerá de decisão administrativa ou judicial que, somente após o *decisum*, iniciará o prazo decadencial de cinco anos; e, por fim, f) regra de decadência do direito de crédito do Fisco – nessa regra, Santi faz a distinção entre a decadência de direito ao crédito e decadência de constituir o crédito, partindo do pressuposto de que a decadência se consumará quando da invalidação do lançamento ou do ato de formalização de um crédito anterior, seja pelo particular ou pelo Fisco, que lhe serviu de suporte; assim, se um lançamento foi anulado porque eivado de vício, se decorrido mais de cinco anos, o direito ao crédito do qual teria a Fazenda Pública estará decaído. Nesse caso, ainda haveria o reinício do prazo decadencial, não funcionando como uma espécie de interrupção de prazo, mas como uma simples reabertura de prazo para possibilitar a correção do vício formal que ensejou a nulidade anterior. Não se trata de interrupção, porque os prazos decadenciais não estão sujeitos à suspensão ou interrupção como ocorre com a prescrição. Outrossim, o lançamento novo não poderá recair em lançar novos quantitativos, “não é possível aproveitar o novo prazo surgido com a declaração de nulidade formal para exigir outras quantias lançadas inicialmente, pois em relação a estas se operou inevitavelmente, a decadência” (SEGUNDO, 2018).

Tratando do instituto da prescrição, diferentemente do que ocorre com a decadência, ela atinge a eficácia da pretensão que o credor tem em relação ao devedor e também é uma

hipótese de extinção do crédito tributário. O Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932 regula a prescrição quinquenal “das dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem” (art. 1º). A prescrição é um corolário da segurança jurídica, uma vez que limita o direito de pretender uma cobrança através do processo judicial, por tempo indeterminado. Constituído o crédito tributário dentro do prazo legal, inicia-se a contagem do prazo prescricional, também de cinco anos.

Sendo necessário objetivar um termo inicial para a prescrição, o Código Tributário Nacional determinou o *dies a quo* como sendo a data de constituição definitiva do crédito, incluindo o período previsto para a efetivação do pagamento no decurso de tempo prescricional, em face da exiguidade de um prazo fixado em cerca de um mês em relação ao prazo de prescrição, fixado em cinco anos. (SANTI, 2001)

Saber o início do prazo prescricional pressupõe o conhecimento do momento em que constituído definitivamente o crédito tributário, supondo, para tanto, a sua exigibilidade, isso, porque, o crédito pode ser certo, líquido, mas não exigível a todo tempo, uma vez que o contribuinte pode ter firmado certo acordo de parcelamento com o Fisco que é, por sua vez, uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Aliás, havendo essa situação, o início do prazo prescricional não mais se contará da data da sua efetiva constituição, mas da cessação do fato jurídico que ensejou a suspensão que, no caso do exemplo, seria o acordo de parcelamento. Rescindido o parcelamento, o prazo prescricional de cinco anos inicia-se novamente. Portanto, tem-se a seguinte conclusão de que, constituído definitivamente o crédito tributário e não havendo pagamento ou causas de suspensão da prescrição, a Fazenda Pública terá o prazo de cinco anos para ajuizar o processo de Execução Fiscal contra o sujeito passivo da obrigação, findo o qual, ocorrerá a prescrição.

De acordo com a redação do art. 174, do CTN “A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”, mas o parágrafo único do artigo 174 elenca causas de interrupção dessa prescrição. Há que se fazer uma diferenciação entre suspensão e interrupção de prazos. A suspensão faz com que a contagem do prazo pare em razão de algum fato jurídico e retome novamente pelo tempo que faltava para se consumir, quando cessada a causa suspensiva; já a interrupção faz cessar o prazo e recomeça a contar do zero, posteriormente. A interrupção a qual o artigo 174 do CTN se refere

é gênero do qual a prescrição intercorrente é espécie. Interrompida a prescrição com o ajuizamento da execução fiscal, a Fazenda Pública estará sujeita ao prazo prescricional intercorrente de cinco anos, no qual deverá buscar a satisfação da dívida no curso do processo. O Superior Tribunal de Justiça firmou o seguinte entendimento através da Súmula 314 “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente”, acontece que havia uma divergência de entendimento acerca da aplicação dessa Súmula no que diz respeito à intimação da Fazenda Pública para conhecimento da suspensão, em razão da previsão legal do art. 40, do CTN que diz o seguinte:

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

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

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

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

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Incluído pela Lei nº 11.960, de 2009)

A divergência se referia à necessidade de intimação da Fazenda Pública acerca da suspensão do executivo fiscal quando não localizado o devedor ou bens que poderiam garantir a dívida ou, se quando houvesse petição de suspensão por parte do exequente, deveria haver a intimação da decisão que determinasse o arquivamento, contando-se da ciência da Fazenda Pública o início do prazo prescricional intercorrente. Em recente Decisão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, a 1ª turma julgou Embargos de Declaração em Apelação no sentido de que deve haver Decisão de arquivamento, nos autos, nos termos do art. 40, da LEF, para que seja iniciado o prazo de contagem da prescrição intercorrente. Segue a Ementa do Julgado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA OS SÓCIOS DA PESSOA JURÍDICA

EXECUTADA. APELAÇÃO. RECURSO ESPECIAL. RETORNO DOS AUTOS PARA NOVA APRECIÇÃO DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. LEGITIMIDADE PASSIVA PARA INTEGRAR O FEITO EXECUTIVO. OMISSÃO SANADA. EMBARGOS ACOLHIDOS SEM EFEITOS INFRINGENTES. 1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do ERESP nº 702.232/RS, de relatoria do Ministro Castro Meira, DJ de 26.09.2005, firmou entendimento sobre a responsabilidade do sócio administrador de empresa executada, estabelecendo os seguintes parâmetros: a) se a execução fiscal foi promovida apenas contra a pessoa jurídica e, posteriormente, foi requerido o seu redirecionamento contra o sócio-gerente cujo nome não consta na CDA, incumbe ao Fisco comprovar que o sócio agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135 do CTN; b) se a execução fiscal foi promovida contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente, cabe a este o ônus probatório de demonstrar que não incorreu em nenhuma das hipóteses previstas no mencionado art. 135; e, c) se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, o ônus da prova também compete ao sócio, em face da presunção juris tantum de liquidez e certeza da referida certidão. 2. Por sua vez, a súmula 435, do STJ assim dispõe: "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". 3. In casu, verifica-se que a execução não foi ajuizada inicialmente contra os ora embargantes. Todavia, a empresa não foi localizada no endereço informado ao órgão fazendário em diligência citatória no ano de 2011. Foi determinada pelo juízo a busca eletrônica do endereço da pessoa jurídica e do sócio responsável, que também não foi exitosa. 4. Instada a se manifestar, a Fazenda Nacional requereu a citação da empresa via editalícia e a inclusão dos sócios, além dos ora embargantes, do Sr. Abrão Cavalcanti Andrade para integrar o polo passivo do feito executivo. Para tanto, o ente credor se valeu do contrato social da empresa datado do ano de 2004 e de declaração do IRPJ na qual consta a informação INATIVA da empresa desde o ano de 2008. 5. Deferido o pedido de inclusão dos sócios no polo passivo da execução, foi determinada a penhora de ativos financeiros nas suas contas bancárias, sendo bloqueados valores dos ora embargantes, mas liberados por decisão judicial posterior. 6. Nos embargos à execução, os ex-sócios alegaram que por meio de alteração do contrato social no ano de 2008 haviam cedido suas cotas ao sócio remanescente Abrão Cavalcanti Andrade. 7. Os débitos fiscais exigidos alcançam as competências de 03/2005 a 07/2008, época em que os ora embargantes integravam a pessoa jurídica executada, na condição de sócios administradores. 8. Também relevante considerar que a empresa passou a se declarar INATIVA justamente do ano de 2008, ocasião da quarta alteração do contrato social, de modo que a cessão das cotas tinha a nítida finalidade de escapar à responsabilidade de adimplemento das obrigações fiscais. 9. Não se desconhece que esta Primeira Turma, em face da divergência existente entre as Turmas de Direito Público do STJ, adota a tese de que a responsabilidade do sócio está condicionada a presença de dois requisitos: a gerência da empresa na época dos fatos geradores do crédito tributário e no momento da dissolução irregular. 10. No caso vertente, os sócios, ora embargantes, eram os administradores da empresa na época dos fatos geradores do crédito tributário exigido, que é fato incontroverso nos autos, e a cessão das cotas sociais ocorreu quando a empresa já se encontrava na condição de INATIVA, extinta de fato, de modo que resta patente a legitimidade dos recorrentes na lide executiva correlata. 11. Embargos de declaração acolhidos para sanar omissão, mas sem efeitos infringentes. UNÂNIME. (EDAC - Embargos de Declaração na Apelação Cível - 572890/03 0008779-40.2013.4.05.8300/03, Desembargadora Federal Polyana Falcão Brito, TRF5 - Primeira Turma, DJE - Data::17/08/2018 - Página::55.)

A temática ainda se encontra pendente de julgamento. A Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial nº 1.340.553 de caráter repetitivo em processo semelhante, em que o plenário

deverá se pronunciar a respeito da interpretação do art. 40 da LEF, se o prazo de suspensão previsto no dispositivo inicia-se automaticamente se configurada a hipótese descrita na norma ou se da ciência da Fazenda Pública da decisão que determinar o arquivamento da execução fiscal, além disso, deverá se manifestar nos casos em que há petição nos autos com pedido de suspensão para localizar bens do devedor e, havendo ou não decisão judicial, se inicia-se também de forma automática o prazo prescricional.

4. O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL ANTE O PRINCÍPIO DA *ACTIO NATA* E A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

De acordo com o artigo 786, do CPC, “a execução pode ser instaurada caso o devedor não satisfaça a obrigação certa, líquida e exigível consubstanciada em título executivo.” A execução instaurada pela Fazenda Pública denomina-se Execução Fiscal e, ela está aparelhada com o título executivo denominado Certidão de Dívida Ativa, constituída nos moldes do art. 2º, §5º, da Lei 6.830/80, revestido pelos atributos da certeza, liquidez e exigibilidade, funcionando como prova pré-constituída para a propositura do executivo fiscal. Assim, a Fazenda Pública poderá executar o contribuinte ou o responsável na via judicial, através do processo de Execução Fiscal e essa execução deve ser ajuizada entre o prazo prescricional de 05 (cinco) anos, a contar da constituição definitiva do crédito tributário, de modo que não venha a ocorrer a extinção do direito de pretensão. Com o ajuizamento do executivo, o prazo prescricional, por sua vez, será interrompido com o despacho que ordenar a citação do executado, retroagindo à data da propositura da ação, de acordo com a redação dada pela Lei Complementar n.º 118/2005. Então, a Fazenda Pública somente terá seu crédito extinto após o ajuizamento da execução fiscal, se sobrevier as situações elencadas no art. 156, do CTN, com exceção da decadência, uma vez que definitivamente afastada, pois já constituído o crédito tributário.

Passando-se a analisar como funciona o processo de cobrança do crédito tributário no executivo fiscal em face do contribuinte ou responsável, necessária a observação dos dispostos na Lei n.º 6.830/80, que dispõe, justamente, sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública. Inicialmente, o processo de Execução Fiscal é um procedimento judicial regido por lei especial, que observa subsidiariamente as normas do Código de Processo Civil, em casos de lacunas na lei especial. O título executivo que aparelha a execução fiscal é a Certidão de Dívida Ativa, que deverá conter, além dos nomes do executado, o domicílio ou residência sempre que conhecido, a fim de se aferir a competência do Juízo que processará e julgará o feito, considerando-se a Súmula 58 do STJ, que diz que “proposta a execução fiscal, a posterior mudança de domicílio do executado não desloca a competência já fixada”, ou seja, uma vez ajuizada execução fiscal, a posterior mudança de endereço do executado não configurará cerceamento de defesa para o executado, nem tão pouco dá ensejo ao deslocamento de competência do executivo. Além disso, Segundo (2018), afirma que a Certidão de Dívida Ativa deverá conter, sob pena de nulidade,

(a) o nome do devedor, dos corresponsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros; (b) o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato; (c) a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida; (d) a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita a atualização monetária, bem como o respectivo momento legal e o termo inicial para o cálculo; (e) a data e o número da inscrição, no registro de dívida ativa; e (f) o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

Todos os requisitos a serem preenchidos pelo Exequente no momento da feitura da CDA constituem disposições de proteção ao executado, que não poderá ser julgado e processado sem ter o direito de saber a como se chegou aquele montante cobrado e em que momento se deu a origem da dívida. O processo de execução se dará por impulsionamento do exequente, que deverá seguir e observar todos os requisitos necessários ao seu prosseguimento, desde a propositura da ação, com a observância dos prazos, bem como pelos critérios estabelecidos pelo art. 2º, §5º da LEF, sob pena de nulidade, tais quais elencados acima. Assis (2008) afirma que “a execução se desenvolve em proveito exclusivo do exequente, conforme dispõe o art. 612 (realiza-se a execução no interesse do credor), a ele assistindo o direito de abdicar de toda a execução ou de certos atos executivos.” Porém, o exequente está limitado a buscar a satisfação de seu crédito nos prazos e ditames estabelecidos pela legislação. Conforme o art. 174, § único, I, do CTN, “a prescrição se interrompe pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal”, devendo retroagir à data da propositura da ação, com a redação da Lei Complementar n.º 118/2005. A prescrição, propriamente dita, apenas se interrompe uma vez, quando do ajuizamento do executivo fiscal. No entanto, no curso do processo, fluirá a contagem do prazo da prescrição na modalidade intercorrente de modo a não tornar uma dívida *ad eternum* e imprescritível. Com isso, ao exequente cabe diligenciar no curso do processo para conseguir ter seu crédito garantido em um prazo razoável, sob pena de ser decretada a prescrição intercorrente, inclusive de ofício, posto que matéria de ordem pública. “Não se pode esquecer que a decretação da prescrição funciona como medida de caráter punitivo em relação àquele que se mostra inerte quanto ao exercício de sua pretensão. Se ausente a inércia, o fundamento para a ocorrência da prescrição também desaparece.” (CONRADO, 2018).

A Súmula n.º 314 do STJ firmou o entendimento de que “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.” Esse entendimento está em consonância com o que diz o artigo 40, *caput*, da LEF: “O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não

correrá o prazo de prescrição.” Sendo assim, durante o prazo de um ano, após a não localização do devedor ou de bens que possam satisfazer a dívida, não correrá o prazo prescricional, apenas ao término do prazo de um ano, correrá o prazo prescricional intercorrente. Analisando-se, porém, o artigo 40, §3º, da LEF, que dispõe que “encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução” e interpretando-o literalmente, poderíamos chegar a conclusão equivocada de que a dívida seria imprescritível diante do emprego do termo “a qualquer tempo”.

Alguns autores entendem que se trata de disposição inválida, não recepcionada pela Constituição Federal de 1988, na medida em que a prescrição do crédito tributário seria matéria privativa de Lei Complementar (CF/88, art. 146, III, b). Outros, porém, consideram-na válida, mas afirmam que a suspensão da prescrição ocorre apenas durante um ano. Depois, arquivada a execução, inicia-se a chamada prescrição intercorrente, e se não forem encontrados o devedor ou bens penhorados ao cabo de cinco anos contados do arquivamento, ocorre a extinção do crédito tributário. (SEGUNDO, 2018).

Da leitura do artigo, o aplicador do direito poderia ser levado a pensar que, independentemente de ter passado cinco anos ou mais, se “a qualquer tempo” o devedor ou seus bens fossem encontrados, a execução fiscal poderia ter prosseguimento do seu curso. O STJ, no entanto, já se posicionou entendendo que o dispositivo deve ser interpretado em consonância com o art. 174, do CTN, ou seja, deve haver a consideração da prescrição quinquenal, após o arquivamento dos autos pelo prazo de um ano. Neste caso, o termo “a qualquer tempo” se refere ao tempo dentro do prazo prescricional de cinco anos; e em virtude do arquivamento previsto no art. 40, da LEF, é como se o prazo prescricional da Fazenda Pública fosse alargado para seis anos. Um ano suspenso e mais cinco anos para findar o prazo prescricional. Outro ponto importante a se observar em relação à prescrição intercorrente é que os atos da exequente considerados pelo Juízo como meramente protelatórios não importarão em causas de suspensão da prescrição intercorrente e não suspenderão o prazo prescricional, ou seja, não basta protocolar petições repetitivas pelo exequente, buscando penhoras infrutíferas que não trarão nenhum resultado útil ao processo, porquanto deve ser observado o princípio da segurança jurídica, podendo a prescrição intercorrente ser decretada como medida razoável. Veja-se a Ementa do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, com julgamento acerca do tema:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. OCORRÊNCIA. INÉRCIA DA EXEQUENTE. NÃO RESTOU DEMONSTRADA A PRÁTICA PELA PARTE CREDORA DE ATOS PROCESSUAIS POTENCIALMENTE ÚTEIS A LOCALIZAÇÃO DE BENS DO DEVEDOR. APLICAÇÃO DO ART. 40, 4º, DA LEF AO CASO CONCRETO. SENTENÇA MANTIDA. 1. Trata-se de remessa oficial de sentença que reconheceu de ofício, a ocorrência da prescrição, e extinguiu a presente execução fiscal, nos termos do art. 156, V, do CTN c/c o art. 40, 4º, da Lei nº. 6.830/80 c/c o art. 269, IV, do CPC/73. 2. O cerne da questão discutida nos presentes autos diz respeito à ocorrência de prescrição intercorrente em ação de execução fiscal. No caso, observa-se que o juiz a quo decretou de ofício a prescrição, como medida razoável em prol da segurança jurídica, por efetivamente decorridos mais de cinco anos sem ato da exequente nos autos que trouxesse um resultado útil ao processo executivo. 3. Verifica-se que a presente execução fiscal foi ajuizada em 1999 e que houve inércia da Fazenda Nacional, pois não foram tomadas diligências pela exequente, potencialmente capazes de localizar bens do devedor passíveis de penhora, durante o período em que a sentença reconheceu o lustro prescricional intercorrente. 4. Houve a intimação da exequente para se manifestar sobre a possível ocorrência da prescrição intercorrente, tendo em vista o lapso temporal decorrido desde a suspensão da presente execução. Não houve manifestação da exequente. 5. Sentença exarada em 05.08.2015, para extinguir o processo executivo, com a decretação da prescrição intercorrente, sob o fundamento, em síntese, de que desde o arquivamento do feito em 27.09.2004, sem baixa na distribuição, decorreram mais de cinco anos, sem qualquer manifestação da exequente a ensejar movimentação processual. 6. Houve manifestação da Fazenda Nacional em 19.08.2015, no sentido de que não iria recorrer da sentença prolatada, visto que não localizou hipótese alguma de suspensão da exigibilidade do crédito executado, posterior à intimação da decisão, com base no 2º do art. 40, da Lei nº. 6.830/80, com o arquivamento da execução sem baixa na distribuição em 27.09.2004. 7. Entende-se que somente não interrompe a prescrição, a prática de ato ou requerimento de diligência manifestamente ineficaz, ou seja, que o exequente já sabe desde logo infrutíferos, formulando-o apenas com o fim de evitar a prescrição. 8. Não tendo sido demonstrada a prática pela parte credora de atos processuais potencialmente úteis a localização de bens do devedor durante o período tido como prescrito, deve ser reconhecida a ocorrência de prescrição intercorrente, em razão de o caso se subsumir a hipótese do art. 40, 4º, da Lei n. 6.830/80. 9. Remessa oficial improvida. UNÂNIME. (REO - Remessa Ex Offício - 595860 0001803-22.2017.4.05.9999, Desembargador Federal Rubens de Mendonça Canuto, TRF5 - Quarta Turma, DJE - Data::16/10/2017 - Página::96.)

É pacífico o entendimento dos Tribunais de que à exequente cabe praticar atos que indiquem um possível resultado útil ao processo de execução fiscal, de modo que se evite o processamento *ad eternum* dos executivos fiscais, o que acaba por trazer um abarrotamento de processos no Judiciário, gerando despesas maiores para o Estado, além da insegurança jurídica para os executados, posto que “não pode haver dívidas imprescritíveis” (SEGUNDO, 2018). Além disso, a legislação permitiu que a busca da satisfação do crédito tributário poderá ser redirecionada para os responsáveis tributários ou corresponsáveis pela exação quando a obrigação tributária não puder ser cumprida pelo contribuinte, em rol taxativo, elencado no art. 134, do CTN. Nas palavras de Conrado (2018) “redirecionamento é vocábulo construído pela prática jurisprudencial para designar fenômeno que, além de pressupor a noção de responsabilidade tributária, demanda a articulação dessa mesma responsabilidade em sede

processual.” No entanto, o que acontece de maneira mais comum, na prática processual, é o redirecionamento da execução fiscal sob fundamento da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, em que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado serão pessoalmente responsáveis pelo crédito correspondentes à obrigação tributária resultante de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Isso acontece, sobretudo, porque no intuito de se esquivarem do pagamento das cargas tributárias existentes, muitas sociedades são dissolvidas irregularmente, fazendo com que a Fazenda Pública encontre dificuldades em ter seu crédito satisfeito, com o esvaziamento do ativo das empresas e a mudança de domicílio sem comunicação prévia aos órgãos oficiais, caracterizando a dissolução irregular e, tendo como consequência, a decretação, posteriormente, da prescrição intercorrente. Demais disso, importante frisar que tanto na hipótese do art. 134, quanto na hipótese do art. 135, a exequente ficará, igualmente, limitada a requerer o pedido de redirecionamento dentro do prazo prescricional de cinco anos, conforme os ditames da teoria da *actio nata*, que “leva em consideração a presença das circunstâncias materiais que ensejam a responsabilização, ou seja, a certificação pela linguagem das provas do evento implicativo da responsabilidade tributária” (CONRADO, 2018).

Partindo da análise da hipótese de redirecionamento da execução fiscal do art. 135, III, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 435, que prevê que “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”, possibilitando que o exequente busque a satisfação do crédito junto aos corresponsáveis legais, redirecionando o executivo fiscal. A importância dessa súmula se deu ao fato de que, além da dificuldade de localizar a empresa e obter satisfação em relação ao pagamento da exação, muitas vezes, a Fazenda Pública estava redirecionando os executivos fiscais, sem a observância da parte final do artigo 135, cobrando, desde logo dos responsáveis tributários, os créditos decorrentes da empresa jurídica, colocando-os como devedores nas Certidões de Dívida Ativa desde o ajuizamento da execução fiscal, apenas pelo fato de inadimplemento da empresa. Foi daí que originou também a Súmula n.º 430, do STJ, entendendo que “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.” Após a edição dessa súmula, tem-se que, para que haja o regular redirecionamento da execução fiscal, deve ser comprovado que os sócios ou gerentes tenham praticado atos com excessos de poder ou infração à lei ou estatutos, como no caso de uma dissolução irregular da pessoa jurídica. De acordo com Segundo (2018), “o correto,

nesses casos, é exigir que a responsabilidade dos terceiros seja apurada em processo administrativo, assegurando-se lhes amplas oportunidades de participação e defesa, como condição para a constituição de uma CDA na qual constem como corresponsáveis.” Porém, muitas vezes, a dissolução da empresa acontece em momento posterior ao ajuizamento do executivo fiscal, não havendo a possibilidade de ser instaurado um processo administrativo prévio para aferição da responsabilidade dos sócios. “O fato ensejador da responsabilidade tributária surge no decorrer da cobrança judicial do crédito, de forma que se passa a exigir o pagamento do tributo de terceira pessoa, cujo nome não consta do título executivo extrajudicial (CDA) nem do ato constitutivo da obrigação” (CONRADO, 2018). Na hipótese de o executado já figurar como devedor constante da Certidão de Dívida Ativa, a ele caberá o ônus de provar que não possui legitimidade para responder pelo crédito, devendo provar sua ilegitimidade, outrossim, através do recurso de Embargos à Execução, que não agiu com excesso de poderes ou infração à lei ou estatuto.

Caracterizada a responsabilidade dos corresponsáveis com a admissão do redirecionamento da execução fiscal, a Fazenda Pública deverá requerer o redirecionamento pelo prazo prescricional intercorrente de cinco anos, porém, na legislação pátria, não há previsão objetiva do prazo a ser observado pela Fazenda Pública. A doutrina e jurisprudência entendem ser igualmente o prazo de cinco anos, diante do estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 174. Contudo, ante a ausência de previsão legal a respeito do assunto, ainda persiste a divergência sobre qual o início de contagem da prescrição intercorrente para o redirecionamento do executivo fiscal para os responsáveis tributários, sobretudo para os sócios da pessoa jurídica executada quando há dissolução irregular da empresa. Duas correntes divergem sobre o assunto e ambas já foram aplicadas pelos Tribunais brasileiros recentemente. Uma corrente afirma que o início do prazo prescricional se dá a partir da citação da pessoa jurídica, tendo o exequente, a partir da citação da empresa, o prazo de cinco anos para requerer o redirecionamento do executivo fiscal para os sócios. Esse entendimento foi aplicado pelo STJ, no julgamento de um Agravo Regimental, no ano de 2015, veja-se a Ementa do julgado:

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. (...) 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. (...) (STJ. AgRg no Ag 1.297.255/SP 2010/0061824-5, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 19/03/2015, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 27/03/2015).

Nas palavras de Conrado, (2018):

A citação da pessoa jurídica interromperia a prescrição em relação aos administradores da pessoa jurídica e o prazo quinquenal para sua inclusão no polo passivo recomençaria a contar em seguida. Esta seria uma forma de evitar a imprescritibilidade do crédito tributário, pois o marco inicial da contagem do prazo prescricional estaria embasado em critério objetivo (citação da pessoa jurídica).

A segunda corrente, porém, entende que a contagem do prazo prescricional intercorrente se inicia da ciência da Fazenda Pública dos indícios de uma suposta dissolução irregular da empresa jurídica e não da sua citação que, conforme, pensamento de Paulo Conrado (2018), seria o mais adequado, posto que

Após a citação da pessoa jurídica, é possível que o feito executivo prossiga regularmente com a efetivação de atos tendentes à satisfação do crédito (penhora, leilão de bens, parcelamento do crédito executado, por exemplo) ou mesmo o questionamento de sua cobrança (oposição de exceção de pré-executividade ou embargos à execução), o que reforça a ideia de que o eventual início da contagem do prazo prescricional após a citação da pessoa jurídica dar-se-ia sem a comprovação da inércia da Fazenda Pública credora, inviabilizando, desta forma, o reconhecimento da prescrição do crédito relativamente ao responsável tributário.

De acordo com a 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, em julgamento de Agravo de Instrumento, em 03 de setembro de 2018, essa corrente estaria em consonância com a teoria da *actio nata*, iniciando-se o cômputo do prazo prescricional quando verificadas as circunstâncias que permitiriam a inclusão de um terceiro no polo passivo da execução fiscal, veja-se a Ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. TEORIA DA ACTIO NATA. PRESCRIÇÃO PARA O PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO. INOCORRÊNCIA. NÃO PROVIMENTO. 1. Trata-se de agravo de instrumento interposto contra decisão que, nos autos da execução fiscal de nº 0000192-24.2018.4.05.0000, indeferiu a exceção de pré-executividade apresentada, afastando a tese de ocorrência da prescrição. 2. A contagem do prazo prescricional para o pedido de citação do(s) sócio(s)/corresponsável(eis), no caso de redirecionamento da execução, se inicia a partir do conhecimento de fato que justifique o redirecionamento do feito, em conformidade com a teoria da actio nata. 3. Nesse contexto, não merece prosperar a alegação da agravante de que a empresa já apresentava indícios de dissolução irregular em 2006, quando da saída do ex-sócio da sociedade, e em 2009, devido à não localização de bens penhoráveis no valor do débito, respectivamente. Isto porque a empresa foi devidamente localizada e citada em 2008, assim como a certidão de 2009 não informa que a empresa não mais exerce suas atividades no endereço indicado. Outrossim, como bem destacado pelo magistrado, a empresa apresentou declaração de rendimentos até 2013. 4. Verifica-se que, em maio de 2015, a empresa executada não foi localizada pelo Oficial de Justiça no endereço cadastrado, fato considerado indício suficiente de dissolução irregular apto a ensejar o redirecionamento da execução para o sócio-gerente, e deflagrar o termo inicial do prazo prescricional, conforme entendimento pacífico na jurisprudência do STJ e desta Corte Regional. 5. Com efeito, não houve inércia da Fazenda Pública, que até fez o pedido de redirecionamento da execução em momento anterior, em 18.03.2014, havendo determinação do juízo a quo de realização de diligência para verificar a dissolução, que deferiu o pedido de redirecionamento em 02.03.2016, de modo que não há que se falar em ocorrência da prescrição. 6. Precedentes desta Corte Regional: AG/SE 08076433820164050000, Desembargador Federal Fernando Braga; TRF 5ª Região, AG/SE 08043026720174050000, Desembargador Federal Fernando Braga; TRF 5ª Região, APELREEX/SE 08113256420174050000, Desembargador Federal Rogério Fialho Moreira). 7. Agravo de instrumento improvido. UNÂNIME. (AG - Agravo de Instrumento - 146204 0000192-24.2018.4.05.0000, Desembargador Federal Fernando Braga, TRF5 - Terceira Turma, DJE - Data::03/09/2018 - Página::39.).

Diante da situação acima, se o Tribunal fosse considerar a data da citação da empresa (ocorrida em 2008) como marco inicial para contagem da prescrição intercorrente, a dívida estaria prescrita em 2013. Sendo assim, o pedido de redirecionamento para os sócios, neste caso específico, seria desarrazoado, porque a situação descrita no art. 135, III, do CTN, ainda não havia ocorrido, que seria o caso da prática de atos pelos sócios da empresa com infração à legislação, estatuto ou atos praticados com excessos de poder, não havendo que se falar sequer na possibilidade de redirecionamento. O que poderia acontecer seria a aplicação do art. 134, do CTN, que prevê a situação de responsabilidade dos sócios quando da impossibilidade do cumprimento da obrigação pelo devedor originário, a empresa contribuinte. O fato é que, cabe ao julgador do feito a análise minuciosa da possibilidade ou não do redirecionamento, devendo ser aplicada à hipótese o dispositivo correto, posto que será importante na averiguação de uma eventual ocorrência de prescrição intercorrente.

A teoria da *actio nata* foi construída a partir do art. 189, do Código Civil e dispõe que o termo inicial da prescrição se dá no momento em que ocorre a lesão ao direito pretendido. De acordo com o Enunciado n.º 14 da CJF na I Jornada de Direito Civil: “1) O início do prazo prescricional ocorre com o surgimento da pretensão, que decorre da exigibilidade do direito subjetivo; 2) o art. 189 diz respeito a casos em que a pretensão nasce imediatamente após a violação do direito absoluto ou da obrigação de não fazer.” Como já observado, não há previsão na legislação tributária a respeito da matéria, sendo assim, a jurisprudência se utiliza dos mecanismos de analogia para tentar preencher as lacunas que, porventura, existam na lei tributária, aplicando a teoria da *actio nata*, construída a partir do Código Civil, com o fito de aferir o início da contagem do prazo de prescrição intercorrente nos processos de execução fiscal. Assim, apesar de aplicado o entendimento de que o início da contagem do prazo prescricional intercorrente se daria a partir da citação da pessoa jurídica por diversas Turmas dos Tribunais brasileiros, esta corrente não se mostrou coerente com os princípios legais e entendimentos doutrinários majoritários, havendo, então, a mudança da aplicação jurisprudencial a respeito do tema, mesmo não havendo pacificidade, ainda, com relação à matéria. Isso se deu pelo fato de que, na maioria das vezes, o que ocorre é que a sociedade executada, quando recebe a citação em processo de execução fiscal, acaba por dissolver irregularmente sua empresa, no intuito de se safar do pagamento do crédito tributário devido, ficando a Fazenda Pública prejudicada, posto que apenas tem ciência da situação tempos e, até mesmo, anos depois. Como se sabe, a morosidade do Judiciário acaba por ajudar a essas empresas, porquanto o tempo entre a citação e a constatação por oficial de justiça de que a empresa não mais funciona no domicílio constante dos cadastros oficiais, às vezes, se dá em lapso temporal muito grande, ficando a Fazenda Pública prejudicada de reaver seu crédito satisfeito, não conseguindo localizar a empresa devedora.

O legislador, ao prever as situações em que os sócios poderiam esvaziar todo o patrimônio da empresa para não pagar os tributos, permitiu que a execução fiscal fosse redirecionada para estes sócios gerentes da empresa, independentemente de quando se deu a citação da pessoa jurídica na execução fiscal, a partir do disposto no artigo 135, III, do CTN e, esse redirecionamento pela aplicação da teoria da *actio nata* tem o prazo prescricional de cinco anos, a contar da data da ciência da Fazenda Pública dos indícios de dissolução irregular da empresa. Sobre a responsabilidade dos sócios de responderem pelos débitos da empresa, Segundo (2018) afirma que “a responsabilidade de que trata o art. 135 do CNT decorre, diversamente do que ocorre em relação ao art. 134, da prática de atos – por parte de quem age

em nome de terceiro – com excesso de poderes ou infração das leis, contratos ou estatutos que disciplinem o exercício desses poderes”. Já Conrado (2018), entende que “a responsabilidade de que se cuida funciona como verdadeira consequência sancionadora aplicável àquele que age de forma a prejudicar os interesses de seu representado.”

Diante de uma dissolução societária irregular, embora presumindo-se que todos os sócios devessem responder pelos débitos tributários da empresa, o Superior Tribunal de Justiça excluiu, em alguns julgamentos, os sócios que não tinham poder de gerência na época da dissolução irregular. Assim, “se se tratar da dissolução irregular dessa sociedade, tem-se na prática de atos ou omissões imputáveis aos sócios, que provocaram a impossibilidade de o tributo ser adimplido e por isso respondem pelo débito tributário respectivo” (SEGUNDO, 2018). Outra importante questão a ser observada é que, durante o processo de execução fiscal, nos casos de redirecionamento por motivo de dissolução irregular, se a exação for direcionada para mais de um sócio, a Fazenda Pública deve buscar a satisfação da dívida, diligenciando junto a todos os sócios incluídos no polo passivo da execução, porquanto há julgamentos no sentido de que se os atos executórios recaírem apenas para um dos sócios no curso do executivo fiscal, mesmo havendo litisconsórcio passivo, a dívida pode ser considerada prescrita para o sócio que não teve o crédito exigido durante o curso da execução fiscal pelo prazo de cinco anos.

5. OS EFEITOS DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE DIANTE DA INÉRCIA DA FAZENDA PÚBLICA NOS EXECUTIVOS FISCAIS (ART. 125, III, CTN)

Muito ainda se discute, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, sobre a responsabilidade dos sócios das empresas no que se refere ao pagamento dos créditos tributários, sobretudo, quando são colocados no polo passivo de uma execução fiscal pelo chamado redirecionamento. A particularidade do redirecionamento se dá em saber por qual modalidade de responsabilidade o sócio responderá, se pela aplicação do art. 134, do CTN, que prevê a responsabilidade solidária – entendida pela jurisprudência como responsabilidade subsidiária – ou se responderá pela aplicação do art. 135, III, do CTN, quando verificados atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, em que os responsáveis responderão pessoalmente pelo crédito tributário. Costa (2015), destaca que “os arts. 134 e 135 cuidam da responsabilidade de terceiros, ou, singelamente, responsabilidade em sentido estrito, relativa à situação em que a pessoa chamada a responder pelo débito do contribuinte deixou de cumprir um dever próprio, legalmente estabelecido.” Apesar de ambos os dispositivos tratarem da responsabilidade tributária de terceiros, é de se destacar algumas particularidades que divergem a aplicação dos artigos em comento.

A aplicação da responsabilidade do artigo 134 pressupõe à impossibilidade do contribuinte (devedor originário) satisfazer a obrigação; que o terceiro responsável tenha participado de ato que configure o fato gerador do tributo; ou que o terceiro tenha se omitido indevidamente (CONRADO, 2018). A redação do artigo 134, para alguns doutrinadores, está equivocada quanto ao à previsão de responsabilidade dos terceiros “no caso de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo devedor contribuinte”, porquanto, logo em seguida, o legislador afirma serem, os responsáveis, devedores solidários, quando na verdade, há um benefício de ordem em relação ao contribuinte; sendo assim, Conrado (2018) afirma ser “necessária interpretação técnica dos conceitos jurídicos, entendimento esse que, apesar de se referir a conceitos constitucionais, não aparta a necessidade de se interpretar regras infraconstitucionais segundo o sentido técnico-jurídico do vocábulo.” Com isso, a doutrina e jurisprudência aplicam a responsabilidade dos terceiros referidos no artigo 134 de maneira subsidiária e não solidária, como estabelecido no *caput* do dispositivo.

Na Decisão de um ERESP. n.º 446.955/SC, tendo como relator o Ministro Luiz Fux, o STJ entendeu que “o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de excussão. Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade subsidiária.” Importante destacar, outrossim, que a responsabilidade aludida no artigo 134 refere-se ao

crédito tributário e não apenas ao tributo. Isso, porque muito embora o texto normativo utilize a palavra “tributo”, a norma se refere ao crédito tributário (CONRADO, 2018), tendo em vista que os terceiros responsáveis também terão o dever de pagar a multa de mora.

Já a responsabilidade o art. 135, III, do CTN, mais conhecida na praxe dos tribunais, elenca as pessoas que responderão pelo crédito tributário de maneira pessoal, em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato ou ao estatuto social, *in verbis*:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A infração à lei da qual o dispositivo se refere diz respeito ao ato praticado, no caso do art. 135, III, pelo representante da pessoa jurídica, sem contudo, considerar o mero inadimplemento do tributo como ato ilícito, mas em algo que substancie ato infracional propriamente dito, é o caso da dissolução irregular da sociedade empresária.

Em tais casos, como se supõe deva ocorrer por regra, o ilícito praticado pelo administrador (relacionado a normas não propriamente tributárias) o torna responsável à medida que concorre para potencial perpetuação do estado de inadimplemento do crédito tributário – se a pessoa jurídica encerra suas atividades inidoneamente (vale dizer: sem observar o rito prescrito em lei para tanto), é presumível a inviabilização do cumprimento por ela, da obrigação tributária, o que ensejará indesejável perpetuação de virtual inadimplemento. (CONRADO, 2018).

A jurisprudência assim entende que

As hipóteses de responsabilidade do sócio são disciplinadas pelo direito material, sendo firme a jurisprudência do STJ no sentido de que, sob esse aspecto, a dissolução irregular da sociedade acarreta essa responsabilidade, nos termos do art. 134, VII e 135 do CTN (Resp. 1.096.444/SP, rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª Turma, j. 19.03.2009, DJe 30.03.2009).

Já no que se refere à infração ao contrato ou ao estatuto e excesso de poder, as ações que se exteriorizam em desconformidade com determinação expressa ao desenvolvimento da sociedade, incluindo os atos que regulam sua existência, são entendidos por infração ao contrato ou estatuto social. E, quando os sócios administradores agem ultrapassando os limites postos em contrato social, estão agindo com excesso de poderes, “autorizando”, assim, o redirecionamento da execução fiscal para si. Nesse tipo de responsabilidade, pode ser considerado um elemento subjetivo para se configurar a responsabilização, não bastando que o terceiro seja apenas sócio da empresa, ele precisa ter poderes de decisão dentro da empresa. Igualmente, há uma necessidade de se verificar o tempo do fato gerador da obrigação tributária que originou o crédito tributário e a ocorrência do tempo do ato ilícito. Porém, essa questão ainda se encontra pendente de julgamento perante o Supremo Tribunal de Justiça, no Recurso Especial n.º 1.377.019/SP, que demanda a apreciação se o terceiro a ser responsabilizado é o sócio administrador do tempo do fato gerador ou do tempo da dissolução irregular da pessoa jurídica ou ambos. A Portaria n.º 713/2011 da Procuradoria da Fazenda Nacional entendeu, através do art. 2º, II, da referida portaria, que “os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular, bem como os à época do fato gerador, quando comprovado que a saída destes da pessoa jurídica é fraudulenta”, são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário da pessoa jurídica, recaindo à responsabilidade para todo aquele que tenha poder de gestão e administração à época da dissolução irregular. Contudo, os processos que discorrem sobre a matéria estão suspensos até o julgamento do Recurso Especial n.º 1.377.019/SP, pois afetado como representativo de controvérsia. Seja pela aplicação do artigo 134, seja pelo artigo 135, III, do CTN, “necessário que o fato gerador da responsabilidade incidente sobre esse outro sujeito esteja materializado, tanto quanto o fato deflagrador da obrigação tributária” (CONRADO, 2018). Foi o entendimento da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n.º 1.096.444/SP, de relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, *in verbis*, a Ementa:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. ÔNUS DA PROVA. DISTINÇÕES. 1. Na imputação da responsabilidade do sócio pelas dívidas tributárias da sociedade, cumpre distinguir a relação de direito material da relação de direito processual. As hipóteses de responsabilidade do sócio são disciplinadas pelo direito material, sendo firme a jurisprudência do STJ no sentido de que, sob esse aspecto, a dissolução irregular da sociedade acarreta essa responsabilidade, nos termos do art. 134, VII e 135, III do CTN (v.g.: EResp. 174.532, 1ª Seção, Min. José Delgado, DJ de 18.06.01; EResp. 852.437, 1ª Seção, Min. Carlos Meira, DJ de 03.11.08; EResp. 716.412, 1ª Seção,

Min. Herman Benjamin, DJ de 22.09.08). 2. Sob o aspecto processual, mesmo não constando o nome do responsável tributário na certidão de dívida ativa, é possível, mesmo assim, sua indicação como legitimado passivo na execução (CPC, art. 568, V), cabendo à Fazenda exequente, ao promover a ação ou ao requerer o seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que há de ser uma das hipóteses da responsabilidade subsidiária previstas no direito material. A prova definitiva dos fatos que configuram essa responsabilidade será promovida no âmbito dos embargos à execução (Resp. 900.371, 1ª Turma, DJ 02.06.08; REsp. 977.082, 2ª Turma, DJ de 30.05.08), observados os critérios próprios de distribuição do ônus probatório (REsp. 702.232, Min. Carlos Meira, DJ de 26.09.05). (...). 5. Recurso Especial improvido. (REsp. 1.096.444/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª Turma, j. 19.03.2009, DJe 30.03.2009).

No curso do processo de Execução Fiscal, quando a Fazenda Pública exequente precisar utilizar o instituto do redirecionamento da execução para os responsáveis solidários, ela deverá ser diligente quanto ao prosseguimento do feito executivo, seja na hipótese do art. 134, seja na hipótese do art. 135, III, do CTN, pois levando-se em conta que sua inércia pode provocar a decretação da prescrição intercorrente, inclusive de ofício, a busca pela satisfação do crédito junto aos devedores solidários poderá ser aproveitada para os demais devedores solidários. Por aplicação lógica, se a jurisprudência entende as hipóteses do art. 134 e art. 135, III do CTN como modalidades de responsabilidade solidária, os efeitos dessa aplicação devem ser interpretados à luz do art. 125, em todas as situações, inclusive, na hipótese de aproveitamento da prescrição. Com a previsão do artigo 125, III, do CTN, temos *in verbis*:

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Em processo julgado, recentemente, pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, os doutos desembargadores aplicaram o art. 125, III, do CTN, entendendo que

AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO CONTRA OS SÓCIOS. VIABILIDADE. SUMULA 435 DO STJ. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INOCORRÊNCIA. TEORIA DA ACTIO NATA. O termo

inicial do prazo prescricional da pretensão de redirecionamento da execução fiscal aos sócios da devedora originária, considerado o princípio da actio nata, corresponde à data em que o exequente toma ciência da dissolução irregular daquela, ou seja, do cometimento de atos em infração à lei ou praticados com excesso de poder. No caso concreto, não se verificou o decurso do prazo de 05 (cinco) anos desde o momento em que o Estado exequente teve ciência inequívoca da existência de indícios de dissolução irregular da sociedade empresária (15/08/2004) e o requerimento de inclusão dos sócios no polo passivo da demanda (30/01/2006), o que inviabiliza declarar a prescrição intercorrente. Ademais, como há responsabilidade solidária dos sócios da devedora originária pelo adimplemento da dívida tributária sob execução, a interrupção da prescrição contra um deles aproveita aos demais, a teor do disposto no art. 125, III, do CTN. In caso, em vista da citação do sócio Maurício em 24/04/2009, restou interrompida a contagem do prazo prescricional também em relação à sócia Claudete. RECURSO DESPROVIDO. (Agravado de Instrumento n.º 70077138832, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Miguel Ângelo da Silva, julgado em 30/08/2018). (TJ-RS – AI: 70077138832 RS, Relator: Miguel Ângelo da Silva, Data do Julgamento: 30/08/2018, Vigésima Segunda Câmara Cível, Data da Publicação: Diário da Justiça do dia 05/09/2018).

O referido artigo, especificamente, no inciso III, estabelece que “a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.” O instituto da prescrição, seja pela perda da pretensão quando do ajuizamento em prazo superior ao 5 (cinco anos) previsto no artigo 174, do CTN, seja a prescrição na modalidade intercorrente, quando a exequente perde seu direito no curso do processo, afetar o crédito tributário, ou seja, é causa de extinção do crédito tributário. Sendo assim, os efeitos decorrentes de sua decretação, seja para um ou para outro devedor, poderão ser aproveitados de maneira solidária, não só quando ocorrer interrupção ou suspensão da exigibilidade, em caso de parcelamento por um dos sócios, por exemplo. Mas, também, em caso de decretação por inércia da Fazenda Pública, devendo ser a execução fiscal, extinta com julgamento do mérito. Esse entendimento já foi aplicado pelo Supremo Tribunal de Justiça, quando julgou AgRg no Recurso Especial n.º 958.846 – RS (2007/0129442-1), veja-se a Ementa do julgado:

EXECUÇÃO FISCAL – PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – OCORRÊNCIA – FAVORECIMENTO AOS DEMAIS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS. 1. O redirecionamento da execução contra o sócio deve ocorrer no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal. Precedentes. 2. Se o pagamento da dívida por um dos sócios favorece aos demais, por igual razão a prescrição da dívida arguida por um dos sócios, e reconhecida pelo juízo competente, aproveita aos demais devedores solidários, nos termos do art. 125 do Código Tributário Nacional e arts. 274 e 275 do Código Civil. Agravo regimental improvido. (AGRESP - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL - 958846 2007.01.29442-1, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:30/09/2009 RMDPC VOL.:00032 PG:00114 ..DTPB:.)

O Agravo pugnou pela reforma da decisão proferida pelo Tribunal de origem, fundamentando seu pedido, aduzindo que “tratando-se de direito patrimonial, os direitos são disponíveis, ou seja, a arguição de prescrição por um dos devedores não aproveita a todos os devedores solidários”, esse argumento estaria em consonância com o que diz o art. 201, do Código Civil que dispõe que “suspensa a prescrição em favor de um dos credores solidários, só aproveitam os outros se a obrigação for indivisível”, porém, a Suprema Corte decidiu o caso aplicando os artigos 274 e 275 do Código Civil por analogia, em conjunto ao art. 125, III, do CTN, afirmando que “Se o pagamento da dívida por um dos sócios favorece aos demais, por igual razão a prescrição da dívida arguida por um dos sócios e reconhecida pelo juízo competente aproveita aos demais devedores solidários, nos termos do art. 125 do Código Tributário Nacional e arts. 274 e 275 do Código Civil.”

De maneira diversa, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, não ampliou os efeitos da prescrição intercorrente para o devedor originário quando decretada a prescrição em favor do sócio, mas extinguiu o feito pelo instituto da falta de interesse de agir em relação à empresa, porquanto, no caso, houve o redirecionamento do executivo fiscal para o sócio em razão da dissolução irregular, segue a ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO DO FEITO CONTRA OS SÓCIOS. PRESCRIÇÃO. PRINCÍPIO DA *ACTIO NATA*. DEVEDOR PRINCIPAL. AUSÊNCIA DE INTERESSE DE AGIR. 1. A prescrição intercorrente em relação aos sócios redirecionados não tem como termo inicial a citação da pessoa jurídica, mas sim o momento da *actio nata*, ou seja, o momento em que restou configurada a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal. Precedentes do STJ. Hipótese em que caracterizada a prescrição. 2. Mantida a sentença que entendeu pela ausência de interesse processual a justificar o prosseguimento da execução contra o devedor principal, pois a causa que ensejou o pedido da Fazenda de redirecionamento em relação ao sócio-gerente foi justamente a ciência da dissolução irregular da empresa executada, não havendo sentido algum prosseguir a execução contra referida empresa, dissolvida há mais de dezesseis anos e sem deixar patrimônio.

Sendo assim, o Tribunal Regional Federal entendeu que, não sendo possível a busca de patrimônio da empresa, pois já dissolvida irregularmente, em relação à pessoa jurídica o feito não teria possibilidade de prosseguimento, por ausência do pressuposto processual, quando na verdade, deveria ter aplicado o art. 125, III, do CTN, haja vista o entendimento sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça de que a decretação da prescrição favorece aos demais devedores solidários.

A divergência de entendimento pode se dar pela previsão do art. 201, supramencionado, bem como do art. 204, *caput*, do Código Civil de 2002, este que dispõe que “A interrupção da prescrição por um credor não aproveita aos outros; semelhantemente, a interrupção operada contra o codevedor, ou seu herdeiro, não prejudica aos demais coobrigados.” Porém, a doutrina tributarista, ao interpretar a legislação tributária, deve ter o cuidado ao adaptar os conceitos trazidos pelo direito privado, uma vez que o art. 109 do Código Tributário Nacional preleciona que “os princípios gerais de direito privado se utilizam para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários.” O artigo não está, com isso, querendo dizer que a legislação do direito privado não prevalecerá no direito tributário; significa dizer, por sua vez, que “se determinado conceito legal de direito privado não for adequado aos fins do direito tributário, o legislador pode adaptá-lo” (MACHADO, 2017). Nesse aspecto, os efeitos tributários decorrentes das obrigações tributárias, como por exemplo, os institutos da decadência e prescrição, devem ser interpretados de maneira que se adequem aos princípios que regem o direito tributário, dentre eles, o mais importante é o da segurança jurídica; além de que, se aplicado de modo diverso, poderá infringir o princípio da imprescritibilidade do crédito tributário, possibilitando à Fazenda Pública, a cobrança do crédito tributário *ad eternum*. Em recente julgamento, o STJ se posicionou da seguinte forma em relação aos efeitos do art. 125, III do CTN:

EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA PESSOA JURÍDICA (SÚMULA Nº 435 DO STJ). REDIRECIONAMENTO DO FEITO. IMPOSSIBILIDADE. OCORRÊNCIA DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. AGRAVO DE INSTRUMENTO IMPROVIDO. 1. Agravo de instrumento interposto pela UNIÃO contra a decisão que, nos autos da execução fiscal ajuizada originariamente contra pessoa jurídica, indeferiu o novo pedido de redirecionamento do feito, nesta oportunidade ao sócio responsável JOSINALDO LOPES DOS SANTOS, sob o fundamento de que está prescrito o pleito de inclusão deste no polo passivo da demanda, vez que apontado pela Fazenda Nacional apenas em 24/03/2014. 2. Alega a agravante, em síntese, que, quando houve a citação de JOÃO ANICETO DA SILVA nos autos da execução fiscal, verificou-se a interrupção do lustro prescricional em relação ao segundo sócio, JOSINALDO LOPES DOS SANTOS, haja vista o disposto no art. 204, do CC, de acordo com o qual a interrupção da prescrição contra um dos devedores solidários (entre os sócios trata-se de responsabilidade solidária) aproveita aos demais. 3. O Egrégio Superior Tribunal de Justiça (EAARES nº 1.276.594, EAG nº 1.105.993, REsp nº 1.363.809), como também esta Corte Regional, inclusive por esta 4ª Turma (AC nº 561.046, AG nº 132.731, AG nº 132.259), têm entendimento firmado no sentido da admissibilidade de redirecionamento da execução fiscal-tributária na hipótese de dissolução irregular da sociedade, desde que o sócio tenha permanecido na administração da pessoa jurídica ao tempo da ocorrência da dissolução. 4. No caso posto, o oficial de justiça certificou que a empresa executada não foi localizada no endereço informado, de modo que incide o disposto na súmula nº 435 do STJ, segundo a qual “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". 5. Somente no momento em que a exequente teve ciência da dissolução irregular da pessoa jurídica - o que ocorreu ao menos em 21/05/2002 - foi que teve início a contagem da prescrição para se pleitear o redirecionamento da execução para os sócios-administradores da empresa devedora (TRF 5a Região - 4ª Turma - Rel. Des. federal Rogério Fialho Moreira - AG nº 133477 e AG nº 131007). 6. A exequente requereu, inicialmente, o redirecionamento da execução ao sócio JOÃO ANICETO DA SILVA em 19/09/2003 e, somente após decorrido o lustro prescricional, requereu, em 24/03/2014, o redirecionamento do feito ao sócio JOSINALDO LOPES DOS SANTOS. 7. Agravo de instrumento improvido.

O caso em questão tratou de dois pedidos de redirecionamento pela Fazenda Nacional, um em 2003, logo após a ciência da exequente quanto à dissolução irregular da pessoa jurídica, e outro em 2014, quando as diligências em relação ao primeiro sócio incluído no polo passivo se tornaram infrutíferas para a execução fiscal. A Fazenda recorreu da decisão que decretou a prescrição, alegando que houve interrupção da prescrição para o segundo sócio, quando do redirecionamento do primeiro, não havendo que se falar em prescrição intercorrente. Contudo, se não fosse aplicada a prescrição ao caso, a Fazenda poderia ter a pretensão imprescritível, pois a cada cinco anos, em não sendo frutíferas as diligências para os responsáveis incluídos no polo passivo da execução, a exequente poderia requerer vários redirecionamentos no feito e tornar a execução infundável. O instituto da prescrição, seja a prescrição propriamente dita, seja a prescrição na modalidade intercorrente, atingem a pretensão ao crédito tributário, pois expressamente previsto pelo Código Tributário Nacional como hipótese de extinção do crédito tributário, e não como causa de pretensão à pessoa da qual será cobrada a exação. Ao tratar do instituto da prescrição, o doutrinador Hugo de Brito Machado Segundo afirmou que a prescrição atinge o crédito tributário e não a pretensão para a sua cobrança.

Na Teoria Geral do Direito a prescrição é a morte da ação que tutela o direito, pelo decurso do tempo previsto em lei para esse fim. O direito sobrevive, mas sem proteção. Distingue-se, neste ponto, da decadência, que atinge o próprio direito. O CTN, todavia, diz expressamente que a prescrição atinge o crédito tributário (art. 156, V). Assim, nos termos do Código, a prescrição não atinge apenas a ação para cobrança do crédito tributário, mas o próprio crédito, vale dizer, a relação material tributária. (SEGUNDO, 2017).

Igualmente, se posiciona Leandro Paulsen (2017), “a prescrição extingue não apenas o direito de ação, mas o próprio crédito tributário por força do disposto no art. 156, V, do CTN, de modo que se torna insubsistente o próprio crédito objeto da execução.” Desta forma, a aplicação mais apropriada, nos casos da extrapolção do prazo de cinco anos, na busca da

satisfação do crédito tributário, é a ampliação do art. 125, III, do CTN, no que diz respeito ao aproveitamento da decretação da prescrição para os demais devedores, sendo pertinente o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do AgRg no Recurso Especial n.º 958.846 – RS (2007/0129442-1), porque a prescrição atinge o crédito tributário. A questão, contudo, ainda carece de um entendimento mais solidificado tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, até porque, pouco se vê nos processos de execução fiscal defesas nesse sentido pelos próprios advogados dos executados. Desta forma, há que se analisar as causas e, principalmente, os efeitos da prescrição intercorrente no curso do executivo fiscal, sobretudo, diante da inércia da Fazenda Pública, se a decretação da prescrição pode, de fato, ser aproveitada pelos demais devedores nos casos de responsabilidade solidária e, conseqüentemente, se o prosseguimento do feito em relação à empresa já dissolvida irregularmente, por exemplo, acaba se tornando inviável, uma vez que todo o ativo, supostamente, já não existe mais.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento do presente estudo se propôs a analisar a cobrança dos tributos desde o nascimento do fato gerador da obrigação tributária, até a propositura da ação judicial de Execução Fiscal, quando existe o inadimplemento pelos contribuintes ou responsáveis junto à Fazenda Pública. Além disso, permitiu estabelecer a distinção entre a obrigação tributária dos contribuintes e responsáveis tributários, pois a cobrança pode se dar em face da pessoa, física ou jurídica, que possui vínculo direto com o fato gerador, ou pode ser cobrada daqueles elencados em rol taxativo pelo Código Tributário Nacional, como forma de estratégia arrecadatória dos tributos. Além disso, foram demonstradas as causas de extinção da obrigação tributária diante da incidência dos institutos da decadência e prescrição, à luz do Código Tributário Nacional, fazendo a diferenciação entre ambos, pois um refere-se à perda do direito de constituir o crédito tributário e o outro diz respeito ao direito à pretensão do crédito. Aferiu-se, principalmente, como a doutrina e jurisprudência entendem a aplicação da prescrição na modalidade intercorrente e qual o início da contagem do prazo prescricional intercorrente, apesar de ainda haver pendência de um entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Nesse contexto, dada a importância da arrecadação dos tributos pelo poder público, pois uma das fontes de receita dos Estados mais importantes e considerando-se que o crédito tributário se torna inexigível ao ocorrer a prescrição, o presente trabalho buscou analisar, através da jurisprudência brasileira, os efeitos do instituto da prescrição na modalidade intercorrente nas situações de responsabilidade indireta dos Executivos Fiscais, em razão da inércia da Fazenda Pública e como os tribunais brasileiros tratam dessas situações, justamente, por fazerem parte do elevado número de processos judiciais pendentes e em razão da previsão legal do art. 125, III, do CTN, que dispõe que a interrupção da prescrição poderá aproveitar ou prejudicar os demais devedores. Assim, nos casos de responsabilidade indireta, especialmente, nos casos de responsabilidade solidária, quando já ultrapassado o prazo prescricional em relação à pessoa jurídica, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que não haveria lógica ao se decretar a prescrição do débito para a pessoa jurídica, pela não localização de bens ou inércia da Fazenda Pública, e não se considerar prescrito o débito para os seus corresponsáveis no curso do executivo fiscal, uma vez que o Código Tributário Nacional estabelece que a prescrição é hipótese de extinção do crédito tributário, não atingindo apenas a pessoa a quem a obrigação de pagar é imposta, mas ao próprio objeto da obrigação.

Nesse sentido, diante do estudo sobre os efeitos da prescrição intercorrente na relação jurídico-tributária, infere-se que o crédito cobrado pela Fazenda Pública, em Juízo, não pode se perpetuar no decurso do processo, tornando-se imprescritível a cobrança de tributo para os responsáveis, sob pena de afronta ao princípio da segurança jurídica. Uma vez declarada a prescrição para a pessoa jurídica ante à inércia do Fisco em relação ao sujeito passivo direto da obrigação tributária (no caso de execução fiscal contra empresas em que os sócios respondem solidariamente pelos créditos tributários), é caso de extinção total do executivo fiscal, decorrendo os seus efeitos, também para os responsáveis, ou seja, estes aproveitarão os efeitos da decretação de prescrição, nos termos do artigo 125, III do Código Tributário Nacional; da mesma forma, é de se aproveitar os efeitos da prescrição, nos casos de decretação da prescrição para os corresponsáveis, não havendo que se falar em prosseguimento da ação para a pessoa jurídica, principalmente, quando a causa do redirecionamento é a dissolução irregular da sociedade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade Tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

ASSIS, Araken de. **Manual da Execução**. 11. Ed. rev. ampl. E atual. Com a Reforma Processual – 2006/2007 – 2 tir. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**: promulgado em 25 de outubro de 1966. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Livia Céspedes e Fabiana Dias da Rocha. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BRASIL. **Constituição Federal**, promulgada 05 de outubro de 1988. Constituição Federal. Brasília, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 01 out. 2018.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**. Brasília, 10 jan. 2002 Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 01 out. 2018.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2016. **Código de Processo Civil**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>> Acesso em 10 de outubro de 2018.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. **Lei de Execução Fiscal**. Brasília, 22 set. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 01 out. 2018.

BRASIL. Portaria nº 713, de 14 de outubro de 2011. Portaria da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, **Diário Oficial da União**. Brasília, 27 nov. 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão nº 601.741. Relator: Desembargador Ministro José Delgado. Brasília, DF, 26 de abril de 2005. **Diário de Justiça do Estado**. Brasília, 24 out. 2005. p. 178.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão nº 199.147. Relator: Desembargador Ministro Nelson Jobim, Rel. p/ Acórdão Min. Marco Aurélio. Brasília, DF, 16.04.2008. **Diário de Justiça do Estado**. Brasília, 14 nov. 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Ag. nº 1.297.255. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 19 de março de 2015. **Diário de Justiça do Estado**. Brasília, 27 mar. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Resp. nº 958.846. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 30 de setembro de 2009. **Diário Oficial da União**. Brasília, 30 set. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.340.553. **Diário Oficial da União**. Brasília, 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 446.955. Relator: Ministro Luis Fux. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF de 2018. Brasília, 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.096.444. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, DF, 19 de março de 2009. **Diário de Justiça do Estado**. Brasília, 30 mar. 2009.

BRASIL. Tribunal Regional Federal. Acórdão nº 0001803-22.2017.4.05.9999. Relator: Desembargador Federal Rubens de Mendonça Canuto. Recife, PE, 03 de outubro de 2017. **Diário Oficial da União**. Recife, 16 out. 2017. p. 96.

BRASIL. Tribunal Regional Federal. Acórdão nº 572890. Relatora: Desembargadora Federal Polyana Falcão de Brito. Recife, PE, 17 de agosto de 2018. **Diário de Justiça do Estado**. Recife, 17 ago. 2018. p. 55.

BRASIL. Tribunal Regional Federal. Agravo de Instrumento nº 146204. Relator: Desembargador Fernando Braga. Recife, PE, 03 de setembro de 2018. **Diário de Justiça do Estado**. Recife, 03 set. 2018.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo**. 14. ed. São Paulo: Dialética, 2018. (Revista, Atualizada e Ampliada).

CURSINO, Rodolfo Botelho. A Teoria da *Actio Nata* e o Redirecionamento da Execução Fiscal com base na dissolução irregular da sociedade limitada. **Revista da Advocacia Pública Federal**, Brasília, p.150-161, mar. 2018.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

HOCH, Patrícia Adriani. A inércia da Fazenda Pública e a Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal: O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário: RDIET**, Brasília, v. 9, n. 2, p.66-85, jul. 2014. Semestral.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. (Revista e Atualizada).

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.