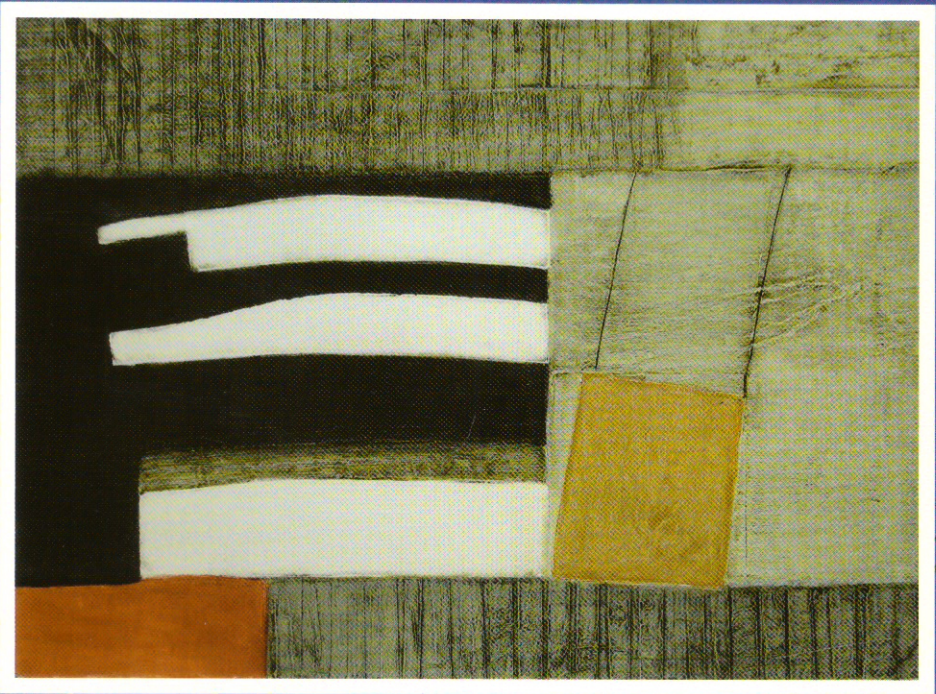


ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



181

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

181

(OUTUBRO - 2010)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

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

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

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

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Yangraf

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

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



Selma Daffré

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

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br

canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

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

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



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Danilo Monteiro de Castro - Incidência de ICMS na atividade de manipulação de fórmulas farmacêuticas (vontade explícita do legislador complementar que não pode ser afastada pelo Judiciário)

1. Delimitação do tema. 2. Taxatividade da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.
3. Lei complementar e conflito de competência tributária (art. 146, I, da CF/88).
4. A interpretação dada pelo E. STJ sobre o conflito de competência tributária existente no caso.
5. Da prevalência da real intenção do legislador complementar na solução de conflitos em matéria tributária.
6. Conclusões.

7

Diego Diniz Ribeiro - Débitos sujeitos ao lançamento por homologação e a prescrição em matéria tributária: uma análise crítica da jurisprudência do STJ

1. Introdução.
2. O lançamento e a constituição do crédito tributário.
3. A prescrição em matéria tributária.
4. O Recurso Especial nº 1.120.295/SP.
5. Conclusões.

16

Francisco de Assis Praxedes - Lançamento por homologação segundo o Código Tributário Nacional

- I - Considerações preambulares.
- II - O lançamento por homologação - interpretação do art. 150 do Código Tributário Nacional.
- III - Decadência e prescrição no lançamento por homologação e a constituição do crédito por lançamento de ofício.
- IV - A obrigação acessória.
- Exigência no lançamento por homologação.
- V - Conclusão.

27

Gustavo da Gama Vital de Oliveira - Notas sobre a correção legislativa da jurisprudência no Direito Constitucional Tributário brasileiro

1. Introdução.
2. A supremacia judicial na doutrina norte-americana.
3. Críticas à supremacia judicial.
4. A teoria do diálogo constitucional.
5. Correção legislativa da jurisprudência e supremacia judicial no Direito Constitucional brasileiro.
6. Hipóteses de correção legislativa da jurisprudência no Direito Constitucional Tributário brasileiro.
7. Conclusões.

40

Horácio Villen Neto e Leonardo Freitas de Moraes e Castro - Importação por conta e ordem e por encomenda realizada por *trading* beneficiária do Fundap: reflexões atuais após o Protocolo ICMS 23/2009 celebrado entre São Paulo e Espírito Santo

- I - Introdução.
- II - Importação por conta e ordem x importação por encomenda.
- III - Riscos tributários para fins de ICMS perante o Estado de São Paulo.
- IV - Possibilidade de autuação pelo Estado de São Paulo cobrando o ICMS devido na importação.
- V - Possibilidade de glosa de créditos decorrentes de benefício fiscal unilateral.
- VI - Conclusões.

57

Hugo de Brito Machado - Redirecionamento da execução fiscal e prescrição

1. Introdução.
2. Redirecionamento da execução fiscal.
3. A Prescrição.
4. Conclusões.

71

Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza - Aspectos relacionados ao parcelamento da Lei 11.941/2009 e da Lei Interpretativa 12.249/2010

78

Joel Gonçalves de Lima Junior - Interrupção da prescrição na execução fiscal: involução e inconstitucionalidade da recente decisão do Superior Tribunal de Justiça

1. Introdução.
2. A decisão em sede de recurso repetitivo.
3. Impertinência da Súmula nº 106 em execução fiscal.
4. Involução da jurisprudência do STJ.
5. Inconstitucionalidade originária.
6. Conclusão.

89

Redirecionamento da Execução Fiscal e Prescrição

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

O denominado redirecionamento da execução fiscal tem suscitado algumas questões de grande interesse prático, entre as quais, a de saber se esse redirecionamento pode colocar como executado o responsável tributário cujo nome não consta da certidão de inscrição do crédito respectivo em Dívida Ativa, e a de saber se a prescrição ocorre igualmente para extinguir a ação de execução também contra o novo executado.

Não raras vezes tem ocorrido que, em execução fiscal promovida contra uma pessoa jurídica, é feita a penhora de bens de sócios ou dirigentes desta, que não são réus na execução, e cujos nomes não constam sequer da certidão de inscrição do respectivo crédito na Dívida Ativa da Fazenda Pública exequente. Por isto, fala-se de redirecionamento da execução fiscal; que há de ser entendido como a utilização do processo de execução para alcançar bens de pessoas que não foram inicialmente indicadas como réus.

Os defensores da possibilidade desse redirecionamento sustentam que o dirigente da pessoa jurídica responde pelos créditos tributários desta, e, por isto mesmo, não se faz necessário o nome deste na inicial da execução, nem na certidão de Dívida Ativa que a instrui. A penhora de bens do dirigente pode ser posteriormente requerida, e geralmente é requerida quando ocorre dificuldade na localização de bens da pessoa jurídica, ou os bens localizados são insuficientes.

Existem decisões do Superior Tribunal de Justiça^{1,2}, e até do Supremo Tribunal Federal³, admitindo o redirecionamento. Neste pequeno estudo, todavia, não vamos examinar essa questão. Admitimos, para o desenvolvimento da tese que agora adotamos, que ocorre validamente o redirecionamento. Vamos aqui estudar apenas a questão da ocorrência, ou não, da prescrição a favor daquele contra quem é requerido o redirecionamento.



Hugo de Brito Machado

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

¹ STJ, 2ª Turma, REsp 41.836/SP, rel. Min. Hélio Mosimann, DJU 1 de 09.12.1996, p. 49.238, e *Repertório IOB de Jurisprudência* nº 2/97, caderno 1, texto nº 1/10620, p. 34.

² Acórdão unânime da 1ª Turma do STJ, REsp 28.142-1/SP, rel. Min. Demócrito Reinaldo, julgado em 18.06.98, DJU 1 de 08.09.1998, p. 25, e *Repertório IOB de Jurisprudência* nº 21/98, caderno 1, p. 530.

³ 2ª Turma, RE 113.089-0/RJ, julgado em 12.05.1987, ADV 1987, p. 610.

O estudo dessa questão tem, a nosso ver, grande interesse prático, pois existem decisões do Superior Tribunal de Justiça, que vamos citar, e que são aparentemente contraditórias. Só aparentemente, porque a ocorrência, ou não, da prescrição no que diz respeito à execução contra aquele que a Fazenda busca alcançar com o redirecionamento, depende da natureza da responsabilidade a ele atribuída. Assim, se existe controvérsia, esta deve ser situada na qualificação da responsabilidade que justifica o redirecionamento, e não na questão de saber se ocorre ou não a prescrição.

2. Redirecionamento da Execução Fiscal

2.1. Em que consiste

O redirecionamento da execução fiscal consiste na providência destinada a tornar efetiva a responsabilidade de alguém que não foi colocado no polo passivo da ação de execução fiscal, vale dizer, alguém que não foi colocado como réu. Providência visando a penhora de bens de alguém que, sem ter sido inicialmente colocado na condição de réu, é responsável pelo pagamento do crédito tributário em execução.

O redirecionamento começa com o pedido, feito pela Fazenda Pública exequente, de citação da pessoa contra a qual o redirecionamento deve ocorrer, pessoa que há de ser necessariamente responsável pelo pagamento do crédito tributário em execução.

Como acontece nas relações jurídicas em geral, na relação obrigacional tributária, a responsabilidade pode ser de duas espécies, a saber, a *subsidiária* e a *solidária*, cada qual com as características a seguir apontadas.

2.2. Responsabilidade subsidiária

Diz-se que a responsabilidade é *subsidiária* quando a sua efetividade, em cada caso concreto, depende da impossibilidade de se fazer valer a responsabilidade do próprio devedor. Em outras palavras, a responsabilidade *subsidiária* só nasce quando, além do inadimplemento da obrigação, que é necessário ao nascimento de qualquer responsabilidade, ocorre a impossibilidade de se fazer valer a responsabilidade do devedor, mediante a execução da obrigação correspondente.

Subsidiário é o que consubstancia uma ajuda, ou subsídio. Fala-se, então, de aplicação *subsidiária* de uma lei. Aplicação que somente deve acontecer no caso de a lei específica, destinada a regular determinado tipo de relações, não conter regra adequada para o caso concreto. Assim, a responsabilidade *subsidiária* é aquela que se faz valer quando a responsabilidade do devedor é insuficiente. E por isto mesmo se pode dizer que somente surge, ou se faz efetiva, no momento em que tal insuficiência resta demonstrada.

2.3. Responsabilidade solidária

A responsabilidade *solidária*, diversamente, surge desde logo para todos os sujeitos passivos da relação obrigacional. Decorre simplesmente do inadimplemento do dever jurídico pelo sujeito qualificado como devedor, de sorte que o credor pode cobrar o seu crédito, integralmente, de qualquer dos responsáveis.

Em outras palavras, sempre que existirem dois ou mais sujeitos passivos em uma relação jurídica obrigacional, diz-se que a responsabilidade é *solidária* quando existe igualmente para todos eles, surgindo no mesmo momento, vale dizer, desde que configurado o inadimplemento do dever jurídico.

Estabelecida a distinção entre a responsabilidade *subsidiária* e a responsabilidade *solidária*, podemos examinar a questão da ocorrência, ou não, da prescrição para liberar do vínculo jurídico obrigacional o responsável tributário contra o qual pretenda a Fazenda obter o redirecionamento da execução fiscal.

3. A Prescrição

3.1. Decisões aparentemente divergentes

O Superior Tribunal de Justiça tem decidido que não acontece a prescrição para liberar do vínculo obrigacional tributário o responsável contra o qual a Fazenda pede o redirecionamento. Exemplo de decisão neste sentido é a que está consubstanciada em acórdão que porta a seguinte ementa:

“Processual Civil e Tributário. Execução Fiscal. Redirecionamento. Citação da Empresa e do Sócio-gerente. Prazo Superior a Cinco Anos. Prescrição. Princípio da *Actio Nata*.

1. O Tribunal de origem reconheceu, *in casu*, que a Fazenda Pública sempre promove regularmente o andamento do feito e que somente após seis anos da citação da empresa se consolidou a pretensão do redirecionamento, daí reiniciando o prazo prescricional.

2. A prescrição é medida que pune a negligência ou a inércia do titular de pretensão não exercida, quando o poderia ser.

3. A citação do sócio-gerente foi realizada após o transcurso de prazo superior a cinco anos, contados da citação da empresa. Não houve prescrição, contudo, porque se trata de responsabilidade subsidiária, de modo que o redirecionamento só se tornou possível a partir do momento em que o juízo de origem se convenceu da inexistência de patrimônio da pessoa jurídica. Aplicação do princípio da *actio nata*.

3. [sic] Agravo regimental provido.”⁴

Como se vê, nessa decisão o Superior Tribunal de Justiça afirma que, mesmo tendo decorrido prazo superior a cinco anos, entre a citação do contribuinte - a empresa - e a citação do seu sócio-gerente na condição de responsável tributário, não se deu a prescrição em favor deste. Entretanto, o mesmo Superior Tribunal de Justiça decidiu em sentido oposto, no caso em que negou provimento a agravo da Fazenda Pública do Estado de São Paulo, em julgado que porta a seguinte ementa:

“Processual Civil. Agravo Regimental em Agravo de Instrumento. Art. 544, CPC. Execução Fiscal. Redirecionamento da Execução para o Sócio. Prescrição. Ocorrência. Art. 174 do CTN.

1. O redirecionamento da execução contra o sócio deve dar-se no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica, sendo inaplicável o disposto no art. 40 da Lei nº 6.830/80 que, além de referir-se ao devedor, e não ao responsável tributário, deve harmonizar-se com as hipóteses previstas no art. 174 do CTN, de modo a não tornar imprescritível

⁴ AgRg no Recurso Especial 1.062.571/RS, rel. Min. Herman Benjamin, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 165. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 164/169.

a dívida fiscal (Precedentes: REsp nº 205.887, DJU de 01/08/2005; REsp nº 736.030, DJU de 20/06/2005; AgRg no REsp nº 445.658, DJU de 16/05/2005; AgRg no Ag nº 541.255, DJU de 11/04/2005).

2. Desta sorte, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, decorridos mais de 05 (cinco) anos após a citação da empresa, ocorre a prescrição intercorrente inclusive para os sócios.

3. *In casu*, verifica-se que o despacho que ordenou a citação ocorreu em 31/03/1998. Evidencia-se, portanto, a ocorrência da prescrição.

4. Agravo regimental desprovido.”⁵

À primeira vista, parece haver uma contradição entre esses dois julgados, pois no primeiro o Superior Tribunal de Justiça afirma não ocorrer, enquanto no último afirma ocorrer, sim, a prescrição a favorecer o responsável tributário. Essa contradição, todavia, é apenas aparente, como a seguir será demonstrado.

A ideia de contradição entre os dois julgados em exame resulta do fato de que, em ambos, há referência a sócio-gerente como responsável. Ocorre que, em um, a responsabilidade do sócio-gerente seria *solidária*, enquanto no outro, a responsabilidade do sócio-gerente seria *subsidiária*. Assim, para evidenciar que não existe contradição entre os dois julgados acima transcritos, basta que se reconheça a distinção que existe entre a execução contra o responsável *solidário* e a execução contra o responsável *subsidiário*.

3.2. Redirecionamento contra responsável solidário

O redirecionamento da execução fiscal contra o responsável solidário pode ser considerado simplesmente uma correção da petição inicial, posto que a execução poderia ter sido proposta contra a pessoa jurídica e também contra aqueles que são *solidariamente* responsáveis pelo crédito tributário em cobrança.

A nosso ver, se a execução é proposta apenas contra a pessoa jurídica, vale dizer, se não é proposta contra o sócio, colocando-o na condição de responsável *solidário*, nem se pode dizer que o despacho do juiz que determina a citação interrompa a prescrição. Entretanto, admitindo-se, em atenção à jurisprudência predominante, que ocorre tal interrupção, é indiscutível que começa a correr novo prazo de prescrição a favorecer o sócio, pois é inegável que a sua condição de responsável *solidário* o coloca na mesma situação em que está a pessoa jurídica executada.

Correto, portanto, o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no acórdão proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.062.571/RS, do qual foi relator o Ministro Herman Benjamin, publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 165, junho de 2009, pp. 164/169. Esse entendimento, que é predominante na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, afirma a ocorrência da prescrição intercorrente a impedir o redirecionamento exatamente porque afirma ser o sócio-gerente responsável *solidário*.

⁵ 1ª Turma, AgRg no Agravo de Instrumento 1.230.155/SP, rel. Min. Luiz Fux, julgado em 18.02.2010, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 178. São Paulo: Dialética, 2010, p. 203.

3.3. No redirecionamento contra devedor subsidiário

Situação diversa ocorre no redirecionamento contra responsável *subsidiário*. Neste caso, é impossível a propositura da execução contra a pessoa jurídica e também, desde logo, contra o sócio que se tenha como responsável *subsidiário*.

Realmente, como já neste estudo foi afirmado (item 2.2.), a responsabilidade subsidiária *depende da impossibilidade de se fazer valer a responsabilidade do próprio devedor*. Assim, a execução contra o sócio, na qualidade de responsável tributário, não pode ser requerida desde logo, na inicial da execução contra a pessoa jurídica. É necessário que seja demonstrada a inviabilidade da execução contra esta, à míngua de bens seus a serem penhorados. Assim, somente a partir do momento em que se comprova nos autos da execução contra a pessoa jurídica, que esta não tem com que possa ser satisfeito o crédito em cobrança, é que se faz juridicamente possível o redirecionamento da execução.

Vê-se, pois, que a tese adotada pelo Superior Tribunal de Justiça, no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.230.155/SP, do qual foi relator o Ministro Luiz Fux, julgado em 18 de fevereiro de 2010, não está em contradição com a tese predominante na jurisprudência do citado tribunal, que afirma não ocorrer a prescrição intercorrente.

3.4. Natureza da responsabilidade

A questão que deve ser colocada no confronto entre os dois julgados do Superior Tribunal de Justiça aqui examinados diz respeito à natureza da responsabilidade de que ao sócio de uma pessoa jurídica pode ser atribuída pela Fazenda Pública, relativamente à dívida tributária da sociedade. Questão que é da maior relevância porque, como se viu, se a responsabilidade do sócio é *subsidiária*, e por isto mesmo não se consuma a seu favor a prescrição a impedir o redirecionamento da execução, por outro lado, é inadmissível que seja desde logo, na propositura da execução, requerida a penhora ou a indisponibilidade de bens seus.

A jurisprudência é imprecisa na distinção entre responsabilidade solidária e responsabilidade subsidiária. As Fazendas Públicas, talvez por pretenderem sempre o maior proveito da responsabilização de sócios e dirigentes de sociedades, alegam serem eles responsáveis, com fundamento tanto no art. 134, como também no art. 135 do Código Tributário Nacional, e os julgados geralmente não esclarecem bem qual desses dispositivos legais está sendo tomado como fundamento para a responsabilidade tributária. Certo, porém, é que a responsabilidade prevista no art. 134 é subsidiária, enquanto a responsabilidade prevista no art. 135 é solidária. Sobre o assunto já escrevemos:

“Note-se que as pessoas mencionadas no art. 134, se agirem com excesso de mandato, infração à lei ou contrato, assumem plena responsabilidade pelos créditos tributários respectivos. Embora essa responsabilidade na prática somente seja evidenciada quando a pessoa jurídica não tem condições patrimoniais para suportar a exigência, certo é que ela existe em qualquer hipótese, mesmo que a pessoa jurídica prossiga em condições de fazer o pagamento.

A responsabilidade atribuída pelo art. 134 às pessoas nele mencionadas é subsidiária. Aquelas pessoas só serão chamadas a responder na *impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte*, como está dito na norma. Ou

mais exatamente, elas só serão chamadas a responder na impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Já a responsabilidade daquelas mesmas pessoas, atribuída pelo art. 135, inciso I, ocorre independentemente de ter ou não o contribuinte condições de cumprir a obrigação tributária principal. É responsabilidade solidária.”⁶

Merece especial atenção a atribuição de responsabilidade às pessoas referidas no art. 134 do Código, entre elas os sócios, inclusive os gerentes de sociedades comerciais, porque a depender do caso concreto eles podem ser responsáveis subsidiários, nos termos do art. 134, inciso VII, e podem ser responsáveis solidários, nos termos do art. 135, inciso I.

3.5. Limite da responsabilidade solidária

Ressalte-se que a responsabilidade *solidária* prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional diz respeito apenas aos “créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

Assim, se a Fazenda Pública pretende promover a execução contra o responsável tributário, deve fazer a prova, já no processo administrativo de constituição do crédito, de que o mesmo corresponde a obrigação tributária decorrente de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, e assim incluir o nome do responsável na Certidão da Dívida Ativa que serve como título executivo.

3.6. Limite da responsabilidade subsidiária

Em se tratando de responsabilidade subsidiária, que somente se faz efetiva diante da impossibilidade de se fazer valer com proveito a responsabilidade do devedor, é relevante observar-se que esta não diz respeito às multas que não sejam simplesmente moratórias.

Realmente, aqueles aos quais é atribuída responsabilidade subsidiária com fundamento no art. 134 do Código Tributário Nacional, entre os quais os sócios, na situação prevista em seu inciso VII, não podem ser desde logo colocadas no polo passivo da execução fiscal, que deve ser promovida somente contra a pessoa jurídica, e somente quando demonstrada nos autos a inviabilidade desta à minguia de bens penhoráveis será possível o redirecionamento. E essa responsabilidade não diz respeito às multas punitivas. Assim, em se tratando, por exemplo, de imposto de renda, objeto de lançamento de ofício, o crédito que pode ser cobrado do responsável subsidiário contra o qual se faz o redirecionamento *não abrange a denominada multa de ofício*.

Este aspecto tem grande interesse prático porque, mesmo nos casos nos quais o redirecionamento é perfeitamente cabível, aquele contra o qual o mesmo ocorre poderá embargar a execução, alegando não ser responsável por parcela significativa do crédito tributário em cobrança.

⁶ Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. II, 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2008, p. 597.

4. Conclusões

Em face do que foi exposto, podemos firmar as seguintes conclusões:

1ª) Em se tratando de execução para cobrança de crédito em relação ao qual exista a responsabilidade solidária do sócio, a prescrição, que começa com a constituição definitiva do crédito, é interrompida com o despacho do juiz que determina a citação do executado. E daí começa a correr a prescrição que favorece o responsável solidário, a impedir o redirecionamento da execução contra ele.

2ª) Em se tratando de cobrança de crédito em relação ao qual exista a responsabilidade subsidiária do sócio, o redirecionamento contra este somente é possível a partir de quando for certificada nos autos a inexistência de bens da pessoa jurídica que possam ser penhorados para a satisfação do crédito. Até então, portanto, não se pode falar de prescrição, pois não existe a ação. E só a partir desse momento processual, portanto, é que começa o prazo de cinco anos, de prescrição, a impedir o redirecionamento.