

O Encerramento Irregular das Atividades da Pessoa Jurídica Devedora e a Prescrição na Execução Fiscal

Fabrizio Lungarzo O'Connor¹

Resumo: O presente trabalho objetiva analisar cientificamente a questão da prescrição da responsabilização dos sócios administradores, no caso de encerramento irregular das atividades da empresa, no curso de execução fiscal, construindo a norma jurídica da prescrição aplicável ao caso. Tratando-se de análise dentro do campo da Ciência do Direito, teremos como base a Teoria do Conhecimento, considerando o Cientista do Direito como ser cognoscente, que se debruça sobre o objeto de sua ciência – o Direito Positivo –, para construção de sua norma jurídica, construção que se realiza sob a influência da Teoria da Interpretação, tendo o Direito Positivo como realidade linguística a ser interpretada.

1. Introdução

O presente trabalho objetiva analisar uma questão jurídica corriqueira na prática forense tributária que vem sendo tratada, de forma geral, sem maior profundidade científica, motivo pelo qual cremos tenha surgido um consenso, em alguns setores do meio jurídico, quanto o que seria sua correta solução, a qual pretendemos analisar, apresentando nossa proposta para a questão. Trata-se da questão referente ao prazo prescricional, especialmente da questão de seu prazo inicial, do direito de redirecionar a execução fiscal em face dos administradores, na qualidade de responsáveis tributários, quando ocorrer o encerramento irregular das atividades da empresa, o que comumente se verifica pela não localização da empresa devedora nos autos da execução fiscal.

Delimitamos, então, o objeto deste trabalho, que é a prescrição do direito de redirecionar a execução fiscal na pessoa dos administradores e seu prazo inicial, caso haja o encerramento irregular das atividades da pessoa jurídica. Para

1 Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP
Procurador do Estado de São Paulo

isso, consequentemente pressupomos que existe a responsabilidade dos administradores nesse caso, bem como que é possível o redirecionamento da execução fiscal. Portanto, partimos das premissas de que, verificando-se o fato jurídico da responsabilidade dos administradores, que é o encerramento irregular das atividades, é possível prosseguir a execução fiscal em face de suas pessoas, por meio da inclusão no polo passivo da execução. Nosso objetivo é, portanto, analisar o direito positivo vigente e apresentar uma proposição científica sobre esse tema.

2. Conceitos básicos

Antes de iniciar o estudo do objeto conforme aqui proposto, importante definirmos alguns conceitos básicos sem os quais a presente investigação não poderia chegar a resultados dignos de cientificidade. São conceitos referentes ao objeto do nosso estudo e ao seu contexto existencial: o ser humano, o conhecimento e o direito como objeto de conhecimento.

2.1 O ser humano e o conhecimento

A forma como se conhece a realidade, como se compreende o mundo a nosso redor, é e sempre foi objeto da maior atenção dos filósofos e cientistas em todos os tempos.

O ato de conhecer foi primeiramente concebido como ato de organizar e compreender internamente o mundo exterior, por meio do contato com a realidade objetiva, única e verdadeira, externa ao ser humano. Tal ato de conhecimento seria praticado por meio dos sentidos, que teriam contato com os dados brutos da realidade, e por meio do intelecto (que seria a capacidade humana de sentir, perceber e organizar o mundo à sua volta, de forma interna) os organizaria de forma compreensível para a mente humana.

Havia, portanto, uma dualidade entre sujeito e realidade. A realidade seria uma existência única externa, e o ato de conhecimento teria por objetivo captar essa realidade. A verdade de um conceito seria estabelecida pela sua correspondência com o objeto exterior. Verdade seria a correspondência do exterior com o conceito elaborado pelo sujeito cognoscente.

O ato de conhecimento teria como meio de expressão a linguagem, que seria a via, o caminho pelo qual o ser humano poderia compreender e transmitir a realidade, realidade exterior a ele.

Vê-se que, para essa visão filosófica, somente haveria verdade, isto é, somente um conhecimento seria verdadeiro, quando correspondesse ao objeto sobre o qual recaiu o ato de conhecimento. E, nesse contexto, a linguagem seria apenas um meio para expressar o conhecimento do objeto.

Tal teoria científico-filosófica, apesar de respeitável, a nosso ver não resolveu o problema do conhecimento humano de forma satisfatória. A ideia de uma ver-

dade única, externa, que estaria fora do ser humano, aguardando ser captada, e passível de ser captada por todos os seres da mesma forma, mostrou-se insatisfatória diante da prática da existência humana.

Nesse contexto, ocorreu o chamado “giro linguístico”, uma verdadeira mudança de conceitos filosóficos sobre a verdade e o conhecimento. A partir dessa nova perspectiva, desmantelou-se o conceito de verdade absoluta, e atribuiu-se novo significado ao papel da linguagem no contexto do conhecimento, não mais como mero meio de acesso ao objeto, mas como mecanismo de construção de todo o ato de conhecimento, inclusive do objeto em si. Paulo de Barros Carvalho bem esclareceu a questão²:

Pondere-se: ultrapassar o modelo que trabalha com a “verdade absoluta”, no âmbito da linguagem empregada em função descritiva, não significa prescindir dos valores “verdadeiro/falso”. Obviamente, quem transmite uma notícia, uma informação, o faz “em nome da verdade”, sem o que não teria sentido a proposição expedida a título de mensagem. Tal reconhecimento, contudo, não tolhe as livres especulações de nossa mente a respeito do valor metafísico “verdade”. Há, portanto, duas dimensões operativas: (I) uma, de caráter eminentemente lógico, que advém da necessidade imanente ao ser humano de lidar com a “verdade” e com a “falsidade” das proposições; e (II) outra, de índole ontológica, a concepção de “verdade” como valor filosófico.

Com estes torneios, pretendo deixar claro que a superação dos métodos científicos tradicionais pelo movimento “giro linguístico” deixou de encontrar-se tão só no degrau do valor da “verdade”; crava, da mesma forma, uma nova postura cognosciva perante o que se entende por “sujeito”, por “objeto” e pelo próprio “conhecimento”. Levando-se em conta essas injunções para delinear os traços do movimento, após o “giro linguístico”, passou-se a exigir o próprio conhecer da linguagem, condição primeira para a apreensão do objeto. Eis o resultado dessa transposição de sistemas referenciais.

Essa nova visão sobre a existência humana e sobre o ato de conhecimento estabeleceu como premissas a inexistência de uma realidade exterior única captável por todos os seres humanos, mas a linguagem como a própria realidade; não mais um meio de acesso a ela. As premissas dessa teoria filosófica são impressionantes: o ser humano somente se compreende (subjetivamente e intersubjetivamente) por meio da linguagem. Os sentidos não são nada sem a linguagem, que cria uma realidade para o ser cognoscente. O ato de olhar para uma cadeira e concluir que se trata de uma cadeira é um ato de linguagem. O sentido da visão capta uma imagem que é entendida pelo intelecto humano por meio de sua linguagem. O próprio pensar é linguagem, uma linguagem que cria pensamentos e sentimentos subjetivos, que, primordialmente, fazem perceber, antes de tudo, que o ser existe. É a celebre frase de Descartes: *cogito ergo sum*.

2 *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 161.

Essa função da linguagem em relação à existência é muito bem explanada por Fabiana Del Padre Tomé³:

Tomados o conhecimento e seu objeto como construções intelectuais, sua existência dá-se pela linguagem: metalinguagem o primeiro; linguagem-objeto o segundo. Só há realidade onde atua a linguagem, assim como somente é possível conhecer o real mediante enunciados linguísticos. Quaisquer porções do nosso meio-envolvente que não sejam formadas especificamente pela linguagem permanecerão no campo das meras sensações, e, se não forem objetivadas no âmbito das interações sociais, acabarão por dissolver-se no fluxo temporal da consciência, não caracterizando o conhecimento, na sua forma plena.

Portanto, a linguagem, sob essa nova visão, não é mais mero elemento na busca por uma realidade exterior, mas a criação da própria realidade, a partir do contato do ser com a existência.

Tal visão da realidade é acalentadora, pois traz como cerne a diversidade. A diversidade de realidades: cada sujeito terá sua realidade, construída pelo seu ser. Sob essa visão, não mais falaremos em verdades absolutas, muitas vezes opressoras, mas sim em tolerância pelas diferentes visões da realidade, nossas e alheias. Interessante a colocação de Dardo Scavino, quando relaciona a defesa da “verdade única”, intolerante, idealizada, com regimes totalitários e opressores⁴. A visão da realidade como linguagem foi, certamente, uma revolução em termos de paradigmas científicos.

Uma crítica que se fez a essa teoria foi que afirmar a inexistência de uma verdade externa ao ser e idêntica a todos os seres humanos equivaleria a uma negação de qualquer realidade externa, uma afirmação de que não haveria nada além do próprio ser. Cremos que tal crítica não se sustenta. A Filosofia da Linguagem, a nosso ver, não professa a inexistência de uma realidade externa, mas sim que toda e qualquer percepção do ser humano somente se compreende por meio de linguagem. Para essa filosofia, existe, sim, uma realidade externa, mas apreendida única e exclusivamente pela linguagem do ser humano, extremamente limitada para produzir categóricas afirmações a respeito do que deve ser a verdade absoluta.

Parece-nos apropriada a seguinte colocação de Vilém Flusser, a respeito da questão da verdade absoluta⁵:

[...] As palavras observam uma ordem hierárquica, que varia de língua para língua. As frases, ou pensamento, são organizações de palavras obedecendo a regras que, no caso do português, são aproximadamente lógicas. A verdade é uma correspondência entre frases ou pensamentos, resultado das regras da língua. A verdade absoluta, essa correspondência entre língua e o “algo” que ela significa, é tão inarticulável quanto esse algo.

3 *A Prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 3.

4 *La filosofía actual*. 4. ed. 1999, pp. 14-17.

5 *Língua e realidade*. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007, p. 46.

Outra questão interessante que chama à meditação e que já foi utilizada como crítica à visão da realidade como linguagem, construída pelo ser, é o porquê de, se cada ser pode livremente construir a sua realidade, haver realidades tão semelhantes umas das outras, originadas de seres aparentemente tão diferentes; o porquê de haver um consenso em relação a determinadas realidades que não parecem subjetivas, mas externas. Cremos que, para tirar uma conclusão a respeito dessa questão, devem ser analisadas as noções de texto e contexto e sua influência no ato de formar conceitos, de construir a realidade, o que faremos a seguir, utilizando o contexto do direito e a construção da realidade jurídica, que é linguagem também.

2.2 O direito

O primeiro conceito que devemos construir, tratando-se de uma investigação no campo do direito, é o do próprio direito. O que é o direito? O que consideraremos como direito na presente investigação? Essas perguntas deverão ser respondidas com clareza, para que o presente trabalho possa se desenvolver com coerência.

O direito é linguagem. Somente se cria e se compreende direito por meio da linguagem. Aurora Tomazini de Carvalho bem sintetiza essa característica linguística do direito, quando afirma que “Da mensagem legislada, o que temos acesso é um aglomerado de palavras estruturadas em frases (artigos, incisos, parágrafos) que tem o condão de serem significativas. Nossa função, como juristas, é atribuir sentido, a tais estruturas científicas, a fim de compreender a mensagem transmitida pelo legislador”⁶.

Dentro dessa perspectiva de direito como linguagem, fica visível a distinção entre as duas diferentes linguagens dos dois ramos do direito: a Ciência do Direito e o direito positivo. O primeiro é o ramo do conhecimento científico que objetiva analisar o direito positivo e descrevê-lo, por meio de proposições. É uma ciência descritiva, sujeita aos critérios da lógica alética, da veracidade e falsidade das proposições. O segundo ramo, objeto de estudo do primeiro, é o conjunto composto pela totalidade das normas jurídicas válidas em determinado território. O direito positivo, sendo composto de normas, que são entidades que determinam condutas, pertence ao campo da lógica deontica, composta por critérios de validade e invalidade.

Tendo-se afirmado que o direito positivo é composto de normas, esse conceito deve ser elaborado.

2.3 A norma

Afirmamos que o direito é composto de normas jurídicas. Norma é a menor unidade semântica que possibilite determinar uma conduta humana (ação ou omissão). É o menor conteúdo de linguagem apto a determinar a um ser humano que

⁶ Regras para fixação do critério temporal das normas de decadência e prescrição no direito tributário in *Decadência e prescrição no direito tributário*, São Paulo: MP Editora, 2007, p. 39.

faça ou deixe de fazer alguma coisa. Dentro do direito, essa norma, denominada norma jurídica, de acordo com sua estrutura lógica, sempre preverá em seu antecedente um fato de possível ocorrência no mundo social, que, uma vez ocorrido, implicará, por meio de seu consequente, determinada relação jurídica entre dois sujeitos. A estrutura da norma jurídica será, portanto, de antecedente e consequente.

Tratando o direito como realidade que objetiva regular as condutas dos indivíduos em sociedade, a norma do direito, a norma jurídica, somente possuirá coerência lógica se for apta a determinar condutas que devam ou possam ser praticadas, ou que não devam ser praticadas (por meio de seus três modais deônticos: obrigatório, permitido e proibido, únicos existentes, em decorrência da lei do quarto excluído), por determinado sujeito identificável. A norma jurídica será, portanto, a determinação de conduta imposta pelo Estado. Essas normas, porém, não se confundem com os textos jurídicos, enunciados prescritivos do direito. A norma é configuração mental construída pelo ser, ao tomar contato com os textos prescritivos jurídicos. A construção de seu sentido se dará por meio da interpretação. Ao interpretar os enunciados prescritivos do direito positivo, o intérprete construirá as normas jurídicas.

Nesse ponto, oportuna a lição de Paulo de Barros Carvalho⁷:

A norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos. Vejo os símbolos linguísticos marcados no papel, bem como ouço a mensagem sonora que me é dirigida pelo emissor da ordem. Esse ato de apreensão sensorial propicia outro, no qual associo ideias ou noções para formar um juízo, que se apresenta, finalmente, como proposição.

Esse processo de criação do direito será composto, segundo Paulo de Barros Carvalho⁸, cuja visão adotamos, por sucessivas etapas intelectuais, nas quais o intérprete primeiramente tomará contato com o aglomerado de palavras que é o texto jurídico, formando o denominado plano da expressão (S1). Após, construirá o sentido dos conceitos desses textos, suas significações, de forma não deonticamente estruturada (S2). Na etapa seguinte, criará a norma jurídica, mediante a estruturação dessas proposições na forma implicacional, o que significa que entre dois enunciados pode ser lícito colocar um operador de implicação, como no exemplo “se houver operação de circulação de mercadoria, deve ser recolhido o ICMS” (S3). Nesse momento, já surgiram as normas jurídicas, mas é necessário proceder-se a uma sistematização entre todas as normas do sistema, organizando-as em relações de coordenação e subordinação (S4), para, somente nesse ponto, chegar-se ao sentido da norma jurídica dentro do sistema.

Ao passar pelos quatro planos da construção do sentido jurídico, o intérprete, que busca construir o sentido do texto jurídico, encontra-se imerso em um contex-

7 *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 18.

8 *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 182.

to, composto de outros textos, jurídicos e extrajurídicos. Esses textos influenciam a formação das significações dos textos nos quatro planos, e serão a causa das diferentes construções: cada intérprete construíra o sentido de sua norma jurídica com base em seu contexto, com base em sua cultura e em seu conjunto de valores. Esse contexto é formado por infinitos textos, quer jurídicos, quer não, motivo pelo qual Paulo de Barros Carvalho afirmou que a interpretação é intertextual e inesgotável⁹.

Veja-se o seguinte exemplo, extraído de recente julgamento realizado na mais alta corte de justiça do País.

Na mente de um ministro, dos enunciados prescritivos analisados, construiu-se uma norma que permite que seja realizado um aborto em caso de anencefalia. Na mente de outro, reconhecidamente tão culto, estudado e conhecedor do direito como o primeiro, tal sentido não foi criado, mas seu contrário. Ambos os ministros analisaram o mesmo objeto, os mesmos enunciados prescritivos; partiram, portanto, do mesmo texto, mas chegaram a conclusões contrárias. O que gerou a diferença de conclusões foi o contexto pessoal de cada intérprete: em cada contexto criou-se um sentido diferente. Contextos diferentes geram construções diferentes; contextos semelhantes, construções semelhantes.

Em esse contexto, esse conjunto de valores culturais, espirituais, sociais, antropológicos, jurídicos e todos os demais possíveis e imagináveis que componham o meio do intérprete é que ditarão o sentido da norma a ser criada. A única objetividade, o único dado comum ao qual se pode referir é o texto jurídico, que será, a princípio, o mesmo para todos. Aurora Tomazini de Carvalho bem esclarece a questão, observando a ausência de padrões significativos na construção do direito, no seguinte excerto¹⁰:

Podemos dizer que os limites construtivos da mensagem jurídica são: (I) o plano de expressão dos textos jurídicos; (II) os horizontes culturais do intérprete; e (III) todo contexto que os envolve. Isto causa um desconforto em muitos juristas, porque não há um padrão significativo para a construção normativa. Todas as palavras, expressões e frases presentes no texto produzido pelo legislador podem dar ensejo a inúmeras significações. Mas, o fato é que o direito é assim. Não existe um limite objetivo para a interpretação, como pressupõe a teoria tradicional. A objetividade do direito está no seu suporte físico, que é aberto. A comunicação jurídica (entre legislador e intérpretes) se estabelece por ambos vivenciarem a mesma língua, a mesma cultura, por estarem inseridos no mesmo contexto histórico. É por isso que, para HEIDEGGER, a referência objetiva do diálogo, que guia o processo de entendimento mútuo, deve sempre se dar no solo de um consenso prévio, produzido por tradições comuns. As significações jurídicas, assim, aproximam-se tendo em conta o mesmo contexto histórico-cultural, mas se afastam na medida em que se consideram as associações valorativas ideológicas que informam os horizontes culturais de cada intérprete.

9 *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, pp. 194-198.

10 *Sobre a interpretação e a aplicação do direito*. Texto inédito.

Observe-se que tanto o cientista do direito quanto o aplicador do direito (o juiz, por exemplo) criam a sua norma jurídica. Porém, apenas a norma criada pelo segundo poderá ser tida como pertencente ao sistema do direito positivo, e, portanto, como norma válida ou inválida.

Esse aplicador do direito será um agente credenciado pelo sistema jurídico como apto a inserir novas normas nesse sistema. Essa aptidão será conferida por outra norma de hierarquia superior. Isso nos leva à questão da validade das normas.

2.4 A validade das normas

As normas jurídicas, como categorias da lógica do comportamento, da lógica deôntica, possuem a característica da *validade*: serão válidas ou não em relação a determinado sistema, obrigando a seu cumprimento dentro desse. Importante observar que a validade não é atributo da norma em si, mas relação dela para com o sistema. A norma não vale por si só, ela vale em relação a determinado sistema, de acordo com os critérios de pertinencialidade impostos pelo próprio sistema, que, no modelo Kelseniano, é o de ser produzida por órgão credenciado pelo sistema e na conformidade com o procedimento também previsto pelo sistema, como bem afirma Paulo de Barros Carvalho¹¹. Tárek Moysés Moussallem chamou este aspecto da validade de validade sintática¹². Afirmou também que deve ser considerado o aspecto da validade semântica das normas jurídicas, que consiste em seu conteúdo relacionar-se com fatos que possuam o mínimo de relação com a conduta humana. Caso contrário, serão desprovidos de valor deôntico¹³.

Portanto, se a norma for válida em relação a um determinado sistema, deverá ser aplicada, esperando-se os efeitos previstos em seu consequente; se não, não o será. Não haveria sentido em se falar em valor de verdade e falsidade para normas jurídicas, dentro do sistema do direito positivo.

Assim colocando a questão, temos que o direito positivo é composto pela totalidade das construções de sentido criadas a partir dos enunciados prescritivos inseridos validamente no sistema jurídico, e cujo conteúdo material possua relação com a conduta humana.

2.5 A vigência

Adotaremos no presente trabalho o conceito de vigência de Tárek Moysés Moussallem, o qual transcrevemos¹⁴:

11 *Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, pp. 49-52.

12 *Fontes do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, pp 171-172.

13 Op. Cit., pp. 172-174.

14 *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, pp. 143-144.

O conceito de vigência (que alguns chamam de validade normativa) nada mais é do que uma consequência da função criadora exercida pela linguagem normativa para determinar o tempo e o espaço em que uma norma jurídica (em sentido amplo) terá força para regulamentar condutas. Na esteira do pensamento de GARCÍA MÁYNEZ, “o termo vigência designa o atributo das regras de conduta que em certo lugar e em certa época o poder público considera obrigatórias (sejam ou não cumpridas ou aplicadas)”.

Vigência é, portanto, um pré-requisito para que as normas jurídicas válidas possam ser aplicadas. Uma norma validada, mas ainda não vigente, não pode obrigar a conduta. Para construir as normas jurídicas referentes ao objeto de nosso estudo, o que faremos adiante, devemos considerar apenas os enunciados prescritivos válidos e vigentes dentro do direito positivo.

2.6 Aplicação do direito

Cremos importante, para encerrar a análise dos conceitos básicos que constituem as premissas deste trabalho, uma explicação sobre o conceito de aplicação do direito, sem o qual fica comprometido o entendimento da incidência jurídica.

Não seguimos a linha de pensamento que concebe que a incidência da norma jurídica é automática e infalível, decorrente da mera ocorrência do fato previsto no antecedente da norma. Seguimos a linha que concebe que o direito precisa ser aplicado, por meio de um processo de concretização, e que a incidência ocorre simultaneamente a essa aplicação.

Disse-se que dos textos do direito positivo se constrói a norma jurídica. No caso, será a norma geral e abstrata, conforme a estrutura já anteriormente descrita, de antecedente e consequente. Essa norma prevê hipoteticamente um evento de possível ocorrência na vida social como desencadeador de determinada relação jurídica entre dois sujeitos determináveis. Essa previsão, como não poderia deixar de ser, não se aplica por si só. Requer-se um agente competente para aplicar a norma ao caso, determinando que seja cumprida a prestação jurídica devida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo, no caso concreto, em decorrência da ocorrência de determinado fato que se amolda à previsão geral e abstrata da norma jurídica. É necessário se produza uma norma individual e concreta, saindo da previsão hipotética para a indicação efetiva de certo fato determinado, ocorrido em determinado tempo e espaço, como fato implicacional de uma determinada relação jurídica entre dois sujeitos determinados. Trata-se, portanto, de um trajeto da previsão geral e abstrata para o caso concreto.

Em uma ação judicial, o juiz é o agente que expede a norma individual e concreta, por meio de uma sentença, determinando que aquela obrigação genérica de ressarcir o dano se aplica ao caso dos autos, ficando o Sr. X obrigado a reparar o dano causado ao Sr. Y, por meio da entrega da quantia R, em decorrência do dano Z, de efetiva ocorrência em um determinado tempo e lugar.

Assim, a aplicação do direito é uma jornada de concretização do direito.

3. O objeto da presente investigação

Estabelecidos os conceitos básicos do presente trabalho, passamos a analisar o objeto proposto: a prescrição do redirecionamento da execução fiscal em face dos administradores, na qualidade de responsáveis tributários, no caso de encerramento irregular das atividades, definindo o prazo prescricional e seu termo inicial.

Como já mencionado, vamos pressupor que essa responsabilidade existe no caso de encerramento e que é possível o redirecionamento da execução. Tomando esses pressupostos, pretendemos, partindo da Constituição e do Código Tributário Nacional, elaborar uma conclusão coerente. Para tanto, cremos necessário construir a norma da responsabilidade dos administradores, a norma da responsabilidade pelo encerramento irregular das atividades, e a norma da prescrição da responsabilidade dos administradores, aplicando-a, por fim, ao caso ora em exame: a prescrição da responsabilidade tributária dos administradores pelo encerramento irregular das atividades da pessoa jurídica.

3.1 A norma da responsabilidade dos administradores

O primeiro passo é construir a norma da responsabilidade dos administradores. E para tanto, importante apresentar os conceitos básicos da responsabilidade tributária.

Quanto à sua natureza jurídica, adotamos a visão de que se trata de norma de caráter sancionatório, e não propriamente de obrigação tributária, conforme bem esclarecido por Paulo de Barros Carvalho¹⁵. Ainda, outro aspecto importante a observar é que a responsabilidade tributária possui três espécies: responsabilidade dos sucessores, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infração. O caso em estudo enquadra-se na terceira.

Colocados esses conceitos, passamos à construção da norma da responsabilidade dos administradores, que será construída com base nos enunciados prescritivos do artigo 135, *caput* e III, do Código Tributário Nacional, que estão assim redigidas:

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:

[...]

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

Em termos de responsabilidade por infrações dos administradores, vamos considerar que sua norma jurídica prevê, no antecedente, a ocorrência de um fato que consiste na prática de uma infração à lei ou a estatuto ou contrato social, que acarrete na impossibilidade de recebimento de tributo devido, e que,

15 *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, pp. 568.

no consequente, prevê a instauração de uma relação jurídica entre o credor do tributo cujo recebimento se impossibilitou, como sujeito ativo, e o praticante do ato infracional como sujeito passivo, que é obrigado a recolher o tributo cujo recebimento frustrou.

Temos, também, que a obrigação do responsável por infração é autônoma, decorrente de norma autônoma em relação à norma da obrigação do contribuinte, motivo pelo qual assim deve ser tratada, inclusive no que se refere ao prazo prescricional e seu termo inicial. Não negamos a relação entre as obrigações do contribuinte e do responsável, que podem se influenciar mutuamente, como no caso da interrupção da prescrição, que, operada em desfavor do contribuinte, prejudica também o responsável, nos termos das normas dos artigos 124, I, e 125, III, do Código Tributário Nacional. São, no entanto, obrigações autônomas.

3.2 A norma da responsabilidade pelo encerramento irregular das atividades

Para o presente caso, temos, então, que a norma jurídica da responsabilização dos administradores pelo encerramento irregular das atividades possui, em seu antecedente, a previsão de um fato consistente em ter a pessoa jurídica encerrado irregularmente suas atividades; não tendo encerrado as atividades por uma das formas legalmente previstas (falência, distrato social e liquidação, etc.), configura-se o fato jurídico previsto. No consequente, a norma implica uma relação jurídica que prevê a obrigação do administrador de saldar o valor devido pelo contribuinte, de forma solidária.

3.3 A norma da prescrição em relação à responsabilidade dos administradores

A prescrição tributária, se possui certa autonomia didática, não possui de forma alguma autonomia em relação à prescrição, considerada como instituto aplicável a todo o direito. Os sobreprincípios que orientam a prescrição em geral, como o da segurança jurídica, aplicam-se à prescrição tributária da mesma forma que à prescrição em geral. Haverá diferenciação apenas em relação aos aspectos infraconstitucionais da prescrição tributária, pois, como regra geral, a prescrição no direito é tratada por meio de lei ordinária, enquanto que, por previsão constitucional, as normas específicas da prescrição tributária devem ser veiculadas por meio de lei complementar (artigo 146, III, “b” da Constituição da República).

No presente estudo, seguiremos o conceito de norma prescricional proposto por Paulo de Barros Carvalho, o qual transcrevemos¹⁶:

16 *Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 205.

De fora, parte o interesse que há no estudo das significações e toda magnitude de que o tema se reveste, tomemos logo “prescrição” como a perda do direito de ação pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo. No direito tributário, o prazo para ingresso da ação de cobrança é de cinco anos, firmados a partir do momento em que a norma individual e concreta constituiu o fato (relatando o evento) e constituiu também a relação jurídica tributária (fato relacional). Eficaz essa regra, tem início a contagem do tempo, ainda que o legislador do Código Tributário Nacional utilize a frase “... *contados da data da sua constituição definitiva*” (crédito tributário).

Temos, então, que a prescrição é a norma jurídica que gera a extinção de determinado direito subjetivo cuja defesa judicial não foi exercitada em determinado período de tempo pelo seu titular.

Como já mencionado antes, consideraremos que a prescrição tributária é matéria de lei complementar, motivo pelo qual passaremos a analisar os enunciados prescritivos veiculados por meio de lei complementar – ou lei assim recepcionada pela Constituição da República de 1988, caso do Código Tributário Nacional –, a partir dos quais entendemos se possa construir uma norma jurídica referente à prescrição da responsabilidade dos administradores.

Partindo dessas premissas, identificamos o seguinte enunciado que cremos sirva de suporte fático para a construção da norma prescricional relativa à responsabilidade dos administradores, inserido no artigo 174 do CTN, que está assim redigido:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Desse enunciado prescritivo, é consenso que se constrói a norma da prescrição em relação ao contribuinte. Se assim é, e se a relação do responsável, ainda que autônoma e sem propriamente caráter tributário, está relacionada com o tributo devido pelo contribuinte, cremos que sua obrigação deve ser construída a partir desse enunciado, localizado no mesmo contexto. Por esse motivo, tomaremos esse enunciado como base para a construção da norma da prescrição da responsabilidade dos administradores. Construiremos o sentido de seus termos, aplicando-os à responsabilidade tributária dos administradores, e, mais especificamente, ao caso de encerramento irregular das atividades.

Quanto ao prazo prescricional, não parece haver maiores dificuldades: será de cinco anos. Quanto à menção “crédito tributário” do enunciado do artigo 174, conforme o conceito que adotamos para a responsabilidade tributária, concluímos que a responsabilidade por infração não é propriamente crédito tributário, mas obrigação autônoma a esse relacionado. No entanto, foi tratado dentro do contexto do crédito tributário pelo Código Tributário Nacional, pelo que cremos tratar-se de um caso de atecnia da legislação nacional, sendo mais apropriado falar-se em “crédito decorrente de responsabilidade tributária”.

Creemos que a maior dificuldade semântica surge quando se verificam os vocábulos a partir dos quais se constrói o termo inicial da prescrição, do que trataremos adiante, já entrando no objeto do presente estudo.

3.3.1 A norma da prescrição no caso do encerramento irregular das atividades e seu termo inicial

A maior divergência surge quando se procura identificar o termo inicial da prescrição.

O artigo 174 menciona que o termo inicial da prescrição é a “data da constituição definitiva do crédito”. Para o contribuinte, significa que apenas com a constituição definitiva do crédito, isto é, com a constatação do fato jurídico tributário e de sua consequência, por meio da linguagem competente, é que surge o direito do Estado de exigir o tributo, conjuntamente com a obrigação do contribuinte de recolhê-lo – e, portanto, o direito de ação, caso não seja voluntariamente satisfeita a prestação.

Essas noções não parecem aplicar-se ao responsável por infração, porque sua relação jurídica é autônoma em relação à do contribuinte, bem como porque, no caso de encerramento irregular das atividades durante a execução fiscal, o crédito tributário já se encontra definitivamente constituído anteriormente à ocorrência do fato da responsabilidade.

O termo inicial da prescrição em face do responsável será a data na qual for definitivamente constituído o fato jurídico que implica sua responsabilidade. No caso do encerramento irregular das atividades, o fato jurídico da responsabilização é exatamente a constatação dessa ocorrência do mundo social, por meio da linguagem das provas. Somente nesse momento é que se pode cogitar da responsabilização, e somente nesse momento é que surge para o Estado o direito de ação em face do responsável, caso não cumpra a prestação à qual está obrigado.

Creemos, portanto, ser coerente entender que, no caso em estudo, a expressão “da sua constituição definitiva” refere-se ao momento do surgimento do direito de ação, que é, no caso em estudo, o momento da constatação do fato “encerramento das atividades”, por meio da linguagem competente para tanto, que, na execução fiscal, é a não localização da pessoa jurídica em seu endereço cadastral pelo oficial de justiça. Somente nesse momento surge a relação jurídica entre sujeito ativo e responsável, e, por consequência, o direito de exigir a prestação, caso não adimplida voluntariamente. Esse, então, o termo inicial da prescrição.

Posto isso, a norma jurídica da prescrição no caso em estudo fica assim constituída: ANTECEDENTE: não ter o sujeito ativo requerido o redirecionamento da execução fiscal para a pessoa dos administradores, exercendo assim seu direito de ação, no prazo de cinco anos, após ter sido constatado o encerramento das atividades do devedor; CONSEQUENTE: extingue-se a responsabilidade dos administradores, não mais podendo ser a execução fiscal redirecionada em face dos mesmos. Observamos que o crédito tributário em si permanece inalterado, e em relação a ele permanece obrigada a devedora principal.

3.3.2 Análise da principal tese contrária

Estabelecemos nossa proposição quanto à prescrição da responsabilidade dos administradores, no caso de encerramento irregular das atividades, construindo a sua norma e indicando o termo inicial da fluência do prazo prescricional.

Há uma tese, muito difundida no meio jurídico, que diverge da tese aqui colocada em ponto substancial. Sob seu ponto de vista, o prazo prescricional da obrigação dos responsáveis pelo encerramento irregular das atividades seria também de cinco anos, aplicando-se norma de prescrição construída com base no enunciado prescritivo do artigo 174 do Código Tributário Nacional. Interessante notar, então, que essa tese parte dos mesmos enunciados prescritivos dos quais partimos.

A divergência surge ao se definir o termo inicial da fluência do prazo prescricional. Sob essa visão, o prazo prescricional em relação aos responsáveis flui conjuntamente com o prazo prescricional relativo ao devedor principal. Assim, distribuída a execução fiscal, interrompe-se a prescrição em face da devedora principal, pelo despacho do juiz que determina a citação. Essa interrupção aplicar-se-ia ao responsável também. Uma vez interrompida a prescrição, essa não mais fluiria em face da devedora principal, executada na ação de execução fiscal, mas recomençaria a fluir imediatamente em face dos responsáveis que não fazem parte do polo passivo da execução fiscal. Assim, o redirecionamento em face dos administradores deveria ocorrer, necessariamente, dentro do período de cinco anos a partir da interrupção da prescrição pelo despacho que determina a citação da executada (se outra causa de interrupção da prescrição não ocorreu posteriormente). Não redirecionada a execução para a pessoa dos administradores dentro desse prazo, estaria prescrito o direito do sujeito ativo em face dos mesmos. Vamos chamar essa de proposta de “tese do reinício imediato”.

A nosso ver, a tese do reinício imediato não pode ser considerada uma tese aplicável a qualquer caso de responsabilidade, indistintamente, e não é adequada para o caso em estudo.

Tratando-se de duas obrigações distintas, ainda que inter-relacionadas, temos que apenas acidentalmente pode ocorrer o reinício do prazo de prescrição em face dos responsáveis, após o despacho que determina a citação do devedor principal para a execução fiscal.

Permitimo-nos apresentar dois exemplos práticos, retirados da prática forense tributária, aplicando a eles a tese por nós apresentada e a tese do reinício imediato. Quer nos parecer que os resultados mais coerentes são obtidos por meio da aplicação da tese por nós sustentada.

No primeiro caso, a fiscalização da Secretaria da Fazenda dirigiu-se a determinado estabelecimento comercial, onde verificou que determinada pessoa jurídica deixou de recolher certa quantia de ICMS. Foi detectado o chamado “calçamento” ou “espelhamento” de notas fiscais, prática ilícita que consiste em informar valores menores do que o efetivamente objeto da operação tributável, nas vias dos documentos fiscais de permanência na empresa e encaminhamento ao fisco, gerando um recolhimento a menor do imposto devido, pela redução de

sua base de cálculo. Verificada a infração à lei, o agente fiscal de rendas lavrou auto de infração apenas em face da pessoa jurídica. Após o devido processo administrativo, não sendo liquidado o débito, ocorreu a inscrição do débito na dívida ativa. Promovida a execução, o juiz determinou a citação da pessoa jurídica, ato que interrompeu a prescrição em face da pessoa jurídica e dos responsáveis. Passados mais de cinco anos do despacho que determinou a citação (e sem ter ocorrido outra causa de suspensão ou interrupção da prescrição), a Fazenda requereu a inclusão dos administradores no polo passivo, sob o argumento de que esses praticaram ato infracional à lei (adulteração de notas fiscais). O magistrado indeferiu o pedido, reconhecendo a prescrição em relação aos administradores, determinando o prosseguimento apenas em face da pessoa jurídica.

Nesse caso, cremos correta a decisão, aplicando-se a tese do reinício imediato. Há coincidência (acidental) dos termos iniciais de prescrição, em decorrência de ter o fato jurídico previsto na norma da responsabilidade dos administradores sido constituído contemporaneamente ao fato jurídico tributário que desencadeou a obrigação da devedora principal. Portanto, constituído definitivamente o fato da responsabilidade dos administradores, pela sua constatação durante a fiscalização e sua formalização em linguagem competente, mediante a lavratura do auto de infração, o prazo prescricional em face dos administradores iniciou-se. Isso independentemente de ter sido lavrado o auto em face apenas da pessoa jurídica ou da pessoa jurídica e dos administradores.

Nesse caso, se a Fazenda manteve-se inerte em relação à propositura da ação em face dos responsáveis (no caso por meio do instituto processual do redirecionamento), a prescrição se consumou.

Consideremos, no entanto, um segundo caso. Uma pessoa jurídica contribuinte do ICMS declarou por meio de GIA um determinado valor a recolher, referente às operações realizadas em um determinado mês. Não tendo recolhido o tributo, o valor foi inscrito na dívida ativa, e a respectiva execução fiscal, ajuizada. O magistrado determinou a citação da executada. Após a citação, essa não ofereceu bens à penhora. Inúmeras diligências se seguiram, até lograr-se uma penhora que garantisse o juízo. Após a penhora, a devedora apresentou embargos, que foram processados e julgados improcedentes. Apresentou, então, apelação, que também foi processada, julgada e denegada. O devedor não mais recorreu, e o processo retornou ao juízo originário, momento em que a Fazenda requereu a constatação e reavaliação dos bens penhorados, objetivando o leilão dos mesmos. O oficial de justiça, então, constatou que a empresa encerrou suas atividades irregularmente, pois não mais existia, apesar de não constar sua dissolução perante a Junta Comercial do Estado de São Paulo, ou ter sido sua falência decretada. Nesse momento, então, formalizou-se, na linguagem competente para o direito, a ocorrência de um fato jurídico descrito no antecedente de uma norma jurídica que prevê a responsabilização dos administradores pelo encerramento irregular das atividades da empresa. Surgiu, então, o direito de a Fazenda promover a execução fiscal em face desses administradores, motivo pelo qual imediatamente

requereu a inclusão dos mesmos no polo passivo da execução fiscal e sua citação em nome próprio. O magistrado, no entanto, indeferiu o pedido, fundamentado que, do despacho que determinou a citação da pessoa jurídica, até o momento do requerimento, transcorreram mais de cinco anos, tendo ocorrido a prescrição da responsabilidade. Determinou, então, o prosseguimento da execução apenas em face da pessoa jurídica.

Nesse caso, cremos que a decisão aplicou a tese do reinício imediato incorretamente.

O fato jurídico desencadeador da relação jurídica que prevê a responsabilidade dos administradores pelo encerramento irregular das atividades ocorreu apenas quando da formalização do fato social do encerramento, na linguagem competente prevista pelo sistema do direito positivo. Até esse momento, não havia fato jurídico, e, por consequência, relação jurídica de responsabilidade. Sem relação jurídica obrigando certa pessoa ao cumprimento de determinada prestação, não há possibilidade de seu descumprimento, e, conseqüentemente, não há direito de ação a ser exercitado pelo sujeito ativo. E sem direito de ação, não pode haver prescrição. Seria efetivamente uma contradição em termos lógicos afirmar que se extinguiu o direito de ação, que pressupõe uma obrigação, antes mesmo de essa obrigação ter existido. Seria como afirmar que faleceu uma pessoa que não chegou a nascer.

Curioso observar que, se fosse requerido o redirecionamento da execução pelo encerramento irregular das atividades, antes de ser tal fato constituído na linguagem do direito, o magistrado certamente – e corretamente – indeferiria o pedido, pela ausência de relação jurídica, face à inocorrência do fato jurídico previsto na norma de responsabilidade. Se, então, após a construção do fato do encerramento para o direito, o magistrado afirmasse que a prescrição já transcorrera e que se consumou, antes da ocorrência do fato jurídico, então, em termos de lógica formal, há uma violação ao princípio da não contradição, pois se afirma que “A” deixou de existir, enquanto “A” sequer começou a existir, semelhante a afirmar que “A” é e não é ao mesmo tempo.

Parece-nos que melhor seria aplicar a tese defendida neste trabalho: quando da constituição do fato jurídico do encerramento irregular das atividades, inicia-se o prazo prescricional para o exercício do direito de ação em face dos administradores, o qual se esgota após cinco anos, caso não haja causa interruptiva ou suspensiva da prescrição.

Em termos de sistema jurídico, da coerência do sistema em relação a suas premissas e aos valores sociais que visa defender e difundir, uma tese jurídica que gera a extinção de direitos ainda não surgidos, com fundamento na negligência de seu titular em defendê-los, agindo de forma contrária às leis da lógica, parece-nos muito danosa, geradora de insegurança jurídica, prejudicando a unidade sistêmica e o caráter científico do direito, abrindo um perigoso caminho para a manipulação do sistema, por meio de argumentos mais convenientes a determinados interesses específicos, do que efetivamente coerentes.

Ocorreria efetivamente uma destruição da consistência interior do conjunto, esfacelando o sistema, como bem afirmou Paulo de Barros Carvalho¹⁷.

3.3.3 Da jurisprudência do c. Superior Tribunal de Justiça sobre o tema

Importante no estudo do direito a análise da jurisprudência pátria. Não apenas em termos da pragmática jurídica, mas em termos de análise do argumento da verdade por consenso.

Em defesa da tese do reinício imediato, normalmente apresenta-se o forte argumento de que o c. Superior Tribunal de Justiça, a mais alta corte do País a decidir a questão até o presente momento, teria pacificado seu entendimento nesse sentido.

Analisamos alguns acórdãos que bem exprimem a jurisprudência à qual se faz referência, inclusive acórdãos recentes, como o REsp 1.026.369-PR, julgado em 04/11/2008, do qual foi relator o ministro Humberto Martins, disponível na página do tribunal na internet (www.stj.gov.br). Concluímos que em nenhum dos casos a questão ora em estudo foi tratada com a profundidade e especificidade necessária. Apenas aplicou-se uma tese geral, que não nos parece aplicável ao caso em espécie. Isso porque essa tese (tese do reinício imediato) foi aplicada majoritariamente a casos em que os responsáveis possuíam seus nomes inscritos na dívida ativa, e a casos em que a exequente permaneceu inerte, negligenciando o andamento dos autos por muitos e muitos anos. Casos como o do encerramento irregular das atividades aqui mencionado não foram muito discutidos na história do colendo tribunal.

Recentemente, no entanto, ao julgar o AgRg no REsp 1.062.571-RS, o c. Superior Tribunal de Justiça, por meio de sua segunda turma, sinalizou que a prescrição contra os responsáveis, no caso do encerramento irregular das atividades, apenas se inicia quando consolidada a pretensão, em obediência ao princípio da *actio nata*. Esse julgamento ocorreu em 20/11/2008 e foi relatado pelo ministro Herman Benjamin, estando o acórdão pendente de publicação. Seu conteúdo foi, no entanto, publicado no respeitado Informativo de Jurisprudência dessa corte, de número 377, referente ao período de 17 a 21 de novembro de 2008, cujo conteúdo encontra-se disponível em sua página na internet, na seção de jurisprudência. O teor da publicação é o seguinte:

EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. PRESCRIÇÃO.

O Tribunal de origem reconheceu, *in casu*, que a Fazenda Pública sempre promoveu o andamento do feito e que, somente após seis anos da citação da empresa, consolidou-se a pretensão do redirecionamento, daí reiniciando o prazo prescricional. Assim, ainda que a citação dos administradores-gerentes tenha sido realizada após o transcurso de prazo superior a cinco anos, contados da citação da empresa, não houve prescrição, aplicando-se ao caso o princípio da *actio nata*. Precedentes citados:

17 *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 11.

REsp 996.409-SC, DJ 11/3/2008, e REsp 844.914-SP, DJ 18/10/2007. AgRg no REsp 1.062.571-RS, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 20/11/2008.

Cremos, portanto, que o c. Superior Tribunal de Justiça, por meio desse caso, vem a fixar a sua orientação específica relativa ao termo inicial da prescrição para o caso do encerramento irregular das atividades da pessoa jurídica, e o faz no sentido da tese defendida neste trabalho.

4. Conclusão

Concluimos que o prazo de prescrição do direito de redirecionar a execução fiscal para a pessoa dos administradores responsáveis, quando do encerramento irregular das atividades, é de cinco anos, somente se iniciando com a constituição de seu fato jurídico na linguagem competente do direito, isto é, com a constatação, nos autos, do encerramento irregular das atividades, sendo inaplicável ao caso a tese que prevê a contagem desse prazo a partir do despacho que determinar a citação da pessoa jurídica para a execução fiscal.

Referências

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Regras para fixação do critério temporal das normas de decadência e prescrição no direito tributário* in *Decadência e prescrição no direito tributário*, São Paulo: MP Editora, 2007.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Sobre a interpretação e a aplicação do direito*, texto inédito.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 3. ed., São Paulo: Annablume, 2007.

MOUSSALLEM, Târek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

MOUSSALLEM, Târek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

SCAVINO, Dardo. *La filosofía actual*. 4. ed. 1999.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.