VOLUME 43 | NÚMERO 6
NOVEMBRO/DEZEMBRO 2019

BOLETIM

PGE-SP

ISSN 2237-4515

CENTRO DE ESTUDOS E ESCOLA SUPERIOR DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO

VOLUME 43 | NÚMERO 6
NOVEMBRO/DEZEMBRO 2019

BOLETIM

PGE-SP

CENTRO DE ESTUDOS E ESCOLA SUPERIOR
DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO

Expediente

Procuradoria Geral do Estado

Procuradora Geral do Estado
Maria Lia P. Porto Corona

Procuradora Geral do Estado Adjunta
Cristina M. Wagner Mastrobuono

Procuradora do Estado Chefe de Gabinete
Patricia de Oliveira Garcia Alves

Subprocuradora Geral da Consultoria
Eugenia Cristina Cleto Marolla

Subprocurador Geral do Estado da Área do Contencioso Geral
Frederico José Fernandes de Athayde

Subprocurador Geral do Estado da Área do Contencioso Tributário-Fiscal
João Carlos Pietropaolo

Corregedor Geral
Adalberto Robert Alves

Ouvidoria
Regina Maria Sartori

Conselho da PGE

Maria Lia P. Porto Corona (Presidente), Adalberto Robert Alves, Bruno Maciel dos Santos, Eugenia Cristina Cleto Marolla, Frederico José Fernandes de Athayde, Glauco Farinholi Zafanella, João Carlos Pietropaolo, Julia Cara Giovannette, Lenita Leite Pinho, Lucas Pessoa Moreira, Maria Cecília Claro Silva, Paulo Sérgio Garcez Guimarães Novais, Rafael Camargo Trida, Rogério Pereira da Silva

Centro de Estudos e Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado

Procurador do Estado Chefe
Bruno Maciel dos Santos

Assessoria
Joyce Sayuri Saito
Mariana Beatriz Tadeu de Oliveira

Comissão Editorial

Presidência
Bruno Maciel dos Santos

Secretária Executiva
Joyce Sayuri Saito

Membros da Comissão Editorial

Américo Andrade Pinho, Cláudio Henrique Ribeiro Dias, Juliana Campolina Rebelo Horta, Juliana de Oliveira Duarte Ferreira, Lucas de Faria Rodrigues, Marcello Garcia, Rafael Carvalho de Fassio, Telma de Freitas Fontes e Thiago Oliveira de Matos

Redação e Correspondência

Serviço de Divulgação do Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, Rua Pamplona, 227, 10º andar – CEP 01405-100 – São Paulo/SP – Brasil. Tel.: (11) 3286-7005.
Homepage: www.pge.sp.gov.br
E-mail: divulgacao_centrodeestudos_pge@sp.gov.br

Projeto, produção gráfica e impressão

Imprensa Oficial do Estado S/A – IMESP
Rua da Mooca, 1.921 – Mooca
03103-902 – São Paulo – SP – Brasil
sac 0800 01234 01
www.imprensaoficial.com.br

Tiragem: 100 exemplares

As colaborações poderão ser encaminhadas diretamente ao Serviço de Divulgação do Centro de Estudos. Os artigos jurídicos, pareceres e peças processuais somente serão publicados com a aprovação da Comissão Editorial, e as opiniões neles contidas são de exclusiva responsabilidade dos respectivos autores, não vinculando a Administração Pública.

Sumário

Editorial 7

Cursos e Eventos
Cursos do Centro de Estudos 9
Cursos e eventos em parceria com outras instituições 9

Atualidades da Área Jurídica 11

Doutrina 17
TERMO INICIAL DO PRAZO PRESCRICIONAL PARA O REDIRECIONAMENTO DA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL FUNDADO EM FATO JURÍDICO POSTERIOR AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA PÁTRIA

Parecer da Procuradoria Administrativa 39
SERVIDOR PÚBLICO. CONTAGEM DE TEMPO. ABONO DE PERMANÊNCIA. Certidão de Tempo de Contribuição (CTC) emitida pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) para averbação no Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) paulista. Cômputo do tempo, no âmbito funcional, para concessão de abono de permanência. Diante da independência entre os efeitos previdenciários e funcionais conferidos a um só período de tempo (Súmula nº 567, do Supremo Tribunal Federal), é viável a desaverbação de tempo de contribuição considerado exclusivamente no âmbito funcional, para fins de abono de permanência. Vedação à "desaverbação de tempo em Regime Próprio de Previdência Social quando o tempo averbado tiver gerado a concessão de vantagens remuneratórias ao servidor público em atividade", imposta no artigo 96, VIII, da Lei federal nº 8.213/1991, que não se aplica a hipóteses em que a averbação não esteja a gerar efeitos previdenciários. Competência do Estado de São Paulo para legislar a respeito de cômputo de tempo para efeitos funcionais, entre os quais se inclui a obtenção de abono de permanência. Recomendável o deferimento do pleito de desaverbação *in casu*, que não deve ser condicionado à devolução dos valores legitimamente percebidos pelo interessado a título de abono de permanência. Precedentes: Pareceres PA-3 nº 322/1995 e 77/2000; Pareceres PA nº 361/2003, 303/2004, 31/2008, 124/2011, 59/2013, 64/2013, 36/2014, 41/2015, 42/2015, 03/2017, 21/2017 e 05/2018; Parecer AJG nº 121/2006.

Ementário da Consultoria Jurídica 67

Principais Julgados
STF 69
STJ 75

Caros colegas,

Este é o último Boletim de 2019!

Em que pese a reduzida equipe, trabalhamos bastante para manter a excelência das atividades do Centro de Estudos. Para tanto, firmamos várias parcerias com outras instituições e promovemos novas atividades de aprimoramento e aperfeiçoamento dos Procuradores do Estado e Servidores da PGE.

Neste ano, destacou-se o apoio do Centro de Estudos no desenvolvimento de diversos Núcleos Temáticos, que têm por escopo promover a capacitação de seus integrantes para questões específicas a serem enfrentadas no exercício de suas atribuições. Em suma, tivemos cinco diferentes núcleos: o *Núcleo Temático de Estudos e Pesquisas Empíricas para Racionalização das Estratégias de Litigância*, instituído pela Resolução PGE nº 26, de 25 de julho de 2018; o *Núcleo Temático de Estudos e Pesquisas sobre Parcerias Público-Privadas e Concessões*, reinstituído pela Resolução PGE nº 29, de 15 de julho de 2019; o *Núcleo Temático de Estudos e Pesquisas sobre Propriedade Intelectual e Inovação*, instituído pela Resolução PGE nº 30, de 1º de agosto de 2019, o *Núcleo Temático de Estudos e Pesquisas sobre Reforma Tributária*, instituído pela Resolução PGE nº 33, de 16 de agosto de 2019; e o *Núcleo Temático de Estudos e Pesquisas sobre o Direito Previdenciário e a Reforma da Previdência*, instituído pela Resolução PGE nº 32, de 15 de agosto de 2019.

Ao longo do ano, foram disponibilizadas 4.577 vagas em 72 cursos/eventos promovidos pelo Centro de Estudos e, no âmbito específico da Escola Superior da PGE, foram realizados dois cursos de pós-graduação, a saber, Especialização em Direito do Estado e Especialização em Direito Processual Civil.

Foram organizados, ainda, quatro cursos de extensão: *Orçamento e Finanças* e *Direito Administrativo Aplicado III* (vinculados ao curso de Direito do Estado), em parceria com a Advocacia Geral da União – AGU, e os cursos de extensão em *Contabilidade*, *Orçamento e Finanças Públicas* e *Arbitragem*, promovidos pela ESPGE/CE.

É importante destacar também o *Curso de Adaptação aos Novos Procuradores do Estado*, que contou com a participação de 99 novos integrantes da carreira.

Na área de Divulgação, a produção e a publicação de material de apoio, como boletins bimestrais e livros/revistas de doutrina relacionados às atividades de Procurador do Estado, permaneceram como prioridades, tratando-se de importante instrumento de capacitação.

Nessa toada, o presente boletim traz o excelente artigo de lavra da colega Alcione Benedita de Lima, intitulado *Termo inicial do prazo prescricional para o redirecionamento da ação de execução fiscal fundado em fato jurídico posterior ao fato jurídico tributário à luz da jurisprudência pátria,* que suscita relevantes argumentos sobre o tema e que, certamente, auxiliaram no exitoso desfecho do Recurso Especial nº 1 201 993/SP.

Com a mesma excelência, o parecer PA nº 45/2019 trata do tormentoso tema relacionado à contagem de tempo, com o *intuito de esclarecer se tempo averbado nos assentamentos funcionais de servidor ocupante de cargo efetivo no Estado de São Paulo, com lastro em Certidão de Tempo de Contribuição (CTC) emitida pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), pode ser objeto de desaverbação, ainda que já considerado para fins de abono de permanência*.

Convidando todos a uma proveitosa leitura, agradeço a toda equipe do Centro de Estudos pela imensurável dedicação em 2019 e desejo a todos um excelente 2020!

BRUNO MACIEL DOS SANTOS
Procurador do Estado Chefe
Centro de Estudos – Escola Superior

Cursos do Centro de Estudos

05.11 – *Workshop* e Debate – Nova Lei de Abuso de Autoridade e a Administração Pública

07.11 – 2ª Reunião Técnico-Temática do Núcleo Estratégico de Regulação e Contratações Públicas (NRC)

12.11 – 1º Encontro do Ciclo de Palestras sobre a Reforma da Previdência

13.11 – Reunião Aberta – Núcleo Temático de Estudos e Pesquisas sobre Propriedade Intelectual e Inovação

25 a 27.11 – Microsoft Excel 2010 – Básico – Programa de formação continuada

02.12 – Reunião Aberta Conjunta do Grupo de Trabalho sobre o Novo Marco Legal de Saneamento Básico e do Núcleo Temático de Regulação e Contratações Públicas

04.12 – 2º Encontro do Ciclo de Palestras sobre a Reforma da Previdência

Cursos e eventos em parceria com outras instituições

06 a 08.11 – 3º Encontro Nacional sobre Parcerias Público-Privadas e Concessões

1) ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA AJUDA REDUZIR NÚMERO DE AÇÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS[1]

Em 2011 já escrevia sobre juntar a prática da arbitragem privada, que se consolidava no Brasil, com o contencioso tributário, cada vez mais lento e ineficiente. Era uma ideia ainda inicial, intuitiva, quase impensável à época. Ela surgiu da prática em Direito Tributário em conjunto com a atuação em arbitragem, que se desenvolvia positivamente no país, mas não atingia as disputas tributárias nas esferas administrativa e judicial.

Hoje, oito anos depois, o Brasil trilha um caminho rumo à junção da arbitragem privada com o contencioso tributário – a tramitação do Projeto de Lei 4.257/2019, do senador Antonio Anastasia (PSDB-MG). Se criado, o instituto será uma ferramenta inovadora para a solução rápida dos inúmeros litígios entre Fiscos e contribuintes, seguramente útil para acelerar a arrecadação tributária da União, estados e municípios e, ao mesmo tempo, para encerrar pendências fiscais dos contribuintes que travam o crédito e os investimentos.

Desde sua criação em 1996, a arbitragem privada se consolidou para a solução de litígios fora do Judiciário; cresceu o número de praticantes da arbitragem; surgiram câmaras privadas de excelência; Conima (Conselho Nacional das Instituições de Mediação e Arbitragem), Cbar (Comitê Brasileiro de Arbitragem) e algumas câmaras disseminaram o debate e a prática da ferramenta em seus congressos, encontros, palestras e seminários.

No começo, a prática da arbitragem limitava-se a controvérsias entre particulares e empresas privadas. Depois, o uso se estendeu para as empresas estatais e, também, para órgãos da Administração Pública direta. A eficácia da arbitragem mostrou às procuradorias da União, estados e municípios que essa ferramenta soluciona conflitos nos negócios e estabelece um relacionamento fluído entre o setor privado e a administração pública.

1 Revista *Consultor Jurídico*, 1º de novembro de 2019, 7h04. Autor: Roberto Pasqualin.

A utilidade da arbitragem, no entanto, ainda não se estendeu para a área da administração pública que decide os conflitos tributários com os contribuintes. São bem distintas a especificidade das normas que regulam a relação jurídico-tributária e a diversidade das normas que regulam as relações de negócios envolvendo a administração pública e os particulares. Essas diferenças têm sido um obstáculo para a implementação da arbitragem tributária no Brasil. Os litígios nessa seara são julgados até hoje exclusivamente pelo contencioso estatal, administrativo e judicial. Nessas esferas vimos claramente a demora nas decisões sobre os conflitos tributários.

A ideia de juntar as duas disciplinas e implementar a arbitragem tributária no Brasil, ante a ineficiência e demora do contencioso tributário estatal, voltou a ganhar espaço no Brasil a partir da experiência pioneira de Portugal nessa matéria. Em 2011, Portugal aprovou legislação especial para arbitragem em matéria tributária, e hoje é o país da Europa mais avançado no tratamento dos litígios tributários pela via da arbitragem.

O contencioso arbitral português é praticado separadamente do contencioso administrativo e do judicial, cada qual com jurisdição própria e independente. A diferença é que o contencioso tributário arbitral passou a resolver mais rapidamente os conflitos entre a administração pública tributária portuguesa e seus contribuintes e, ainda, acelerou a arrecadação de tributos. Atualmente, os procedimentos arbitrais em matéria tributária são resolvidos em média em quatro meses e meio, tempo de resolução impensável no Brasil.

Apesar das notórias diferenças de dimensão econômica, geográfica e populacional entre Portugal e Brasil, a arrecadação tributária pela via arbitral em Portugal superou a arrecadação obtida nos âmbitos administrativo e judicial.

Implementada no Brasil, será uma nova via para solucionar controvérsias que surgem dos complexos e contraditórios relacionamentos entre Fiscos e contribuintes. Será um novo tipo de contencioso tributário, praticado em ambiente privado, por instituições arbitrais privadas e por árbitros privados.

A arbitragem tributária no Brasil passou assim a ser uma ideia pensada na academia, em teses de mestrado e doutorado; discutida na doutrina jurídica, em artigos, livros, congressos e seminários; assim como passou a ser estudada por administradores tributários e procuradores das Fazendas Públicas brasileiras em reuniões com a Fazenda Pública portuguesa, e toma forma para o debate por meio do PL 4.257/2019.

Há ainda trabalho a fazer para que a ferramenta se torne realidade. Questões como a definição das matérias tributárias que seriam arbitráveis; os critérios de credenciamento de instituições arbitrais idôneas; a exigência de especialização de árbitros e de sua imparcialidade e independência em relação ao Estado e aos contribuintes; e a proteção contra a corrupção.

Pela importância das repercussões que a implementação da arbitragem tributária seguramente irá provocar, há de se ter um grande cuidado na elaboração da legislação autorizadora e nos regulamentos que viabilizarão sua implementação. Como se diz nos corredores do Congresso, sabe-se como os projetos de lei entram no Parlamento, mas não se sabe como saem. A hora é de cuidar para que essa terceira via do contencioso tributário no Brasil seja implementada com inteligência, técnica e espírito público.

2) PLENÁRIO DO STF FIXA TESE SOBRE CRIMINALIZAÇÃO POR DÍVIDA DE ICMS DECLARADO[2]

O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90. A tese foi acatada, por maioria, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal nesta quarta-feira (18/12).

No antagonismo natural entre o Estado e o contribuinte, o poder público fez mais um tento. Deixar de recolher tributo, ainda que seja por culpa do governo – ou da sua política econômica – dá cadeia. Não importa se por equívoco, asfixia ou erro do Fisco, agora vira culpa exclusiva de quem não pôde pagar o sócio mais bem remunerado de qualquer empresa: o governo. Claro, por decisão dos julgadores escolhidos pelo governo.

Com a ausência do ministro Celso de Mello, o plenário concluiu o julgamento em sete votos a favor da criminalização e três contra. A maioria do Supremo declarou que é crime não pagar o ICMS devidamente declarado.

Principal fonte de receita dos estados, o imposto é cobrado pela movimentação de mercadorias e serviços, devendo ser recolhido e repassado ao governo por uma empresa na venda de algum produto ou serviço.

2 Revista *Consultor Jurídico*, 18 de dezembro de 2019, 17h11. Autor: Gabriela Coelho.

O Supremo voltou a debater se o Direito Penal pode alcançar a inadimplência e considerar crime de apropriação indébita a dívida fiscal de um empresário que reconhece ter um débito, mas não o quitou.

O voto que prevaleceu é o do ministro Luís Roberto Barroso, relator do caso. Segundo o ministro, crimes tributários não são crimes de pouca importância, e o calote impede o país de "acudir as demandas da sociedade". No entendimento do ministro, o ICMS não faz parte do patrimônio da empresa, que é mera depositária do valor, devendo repassá-lo ao Fisco estadual.

Mais cedo, o presidente da corte, ministro Dias Toffoli, votou a favor da criminalização por dívida de ICMS declarado. "Deve-se demonstrar que o responsável ou o contribuinte têm consciência e têm a vontade explícita e contumaz de não adimplir com o Fisco. Ou seja, vontade consciente e deliberada de apropriação dos valores do fisco", disse.

RHC 163.334

3) JURISTAS AGUARDAM VIGÊNCIA DA LEI DE ABUSO DE AUTORIDADE[3]

Entra em vigor, no dia 3 de janeiro de 2020, a Lei nº 13.869, conhecida como Lei de Abuso de Autoridade. Sancionada em setembro, a norma criminaliza excessos cometidos por servidores, juízes, membros do Ministério Público e das Forças Armadas.

A expectativa é grande entre juristas ouvidos pela *ConJur*. Entre advogados e magistrados de instâncias superiores, é uníssono que a lei é importante para conter e prevenir abusos.

Vale lembrar que o projeto de lei fez parte do 2º Pacto Republicano, de 2009, proposto pelo ministro Gilmar Mendes, do STF, à época na Presidência do Supremo, e pelo então presidente Lula. Para o ministro, a lei aprovada neste ano é "uma das mais importantes vitórias na defesa do Estado de Direito".

Endossa o coro o criminalista Conrado Gontijo. Ele conta que, historicamente, agentes públicos abusaram de suas funções no âmbito penal e as normas vigentes "não ofereciam resposta satisfatória a esses casos".

3 Revista *Consultor Jurídico*, 31 de dezembro de 2019, 8h22. Autor: Fernanda Valente.

No entanto, com a nova lei, chegam "novas disposições, várias situações graves de abuso de autoridade serão efetivamente sancionadas, o que é essencial para a manutenção do regime democrático", reflete.

O ex-secretário-geral da Presidência da República do governo FHC, Eduardo Jorge, que foi vítima de perseguição por membros do CNMP, reforça a necessidade da lei para combater abusos e reforça que ela já era reclamada por operadores do Direito há muito tempo.

Ele conta de caso pessoal: "A perseguição contra mim nos anos 2000, feita pelos procuradores Luis Francisco e Schelb, teve apoio de praticamente toda a corporação". "No fim, ficou demonstrado não ter base factual e ter sido mera perseguição política, e os procuradores foram punidos pelo CNMP. Já naquela época havia pedidos para a responsabilização de autoridades que cometessem esse tipo de abuso. Mas os corporativistas sempre usaram o pretexto de falsa luta contra a corrupção para abafar essa luta."

O advogado Davi Tangerino afirma que raramente festeja novas normas penais, mas abre exceção para a Lei de Abuso de Autoridade, que vai "equilibrar o exercício do poder punitivo, sempre em expansão". "Os crimes contra a Administração da Justiça podem ser cometidos por seus integrantes institucionais e não havia norma suficientemente repressiva a tais abusos", entende.

O criminalista Pierpaolo Bottini faz apenas uma ressalva quanto a algumas falhas técnicas: "Há expressões abertas demais, uso de adjetivos que são estranhos à técnica legislativa, como excepcionalíssimo". Ele reconhece a importância da lei e espera que, com o tempo, a jurisprudência assente as questões e garanta um critério de aplicação seguro para a lei.

TERMO INICIAL DO PRAZO PRESCRICIONAL PARA O REDIRECIONAMENTO DA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL FUNDADO EM FATO JURÍDICO POSTERIOR AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA PÁTRIA

Alcione Benedita de Lima[1]

Resumo: O presente trabalho abordará a responsabilização de terceiros por dívida tributária alheia sob uma perspectiva processual, com o objetivo de definir o marco temporal inicial do prazo prescricional para o redirecionamento da ação de execução fiscal a terceiro responsável pelo pagamento de tributo inicialmente devido por outrem em razão do vínculo existente entre tais pessoas. Após breves comentários sobre a prescrição tributária, será exposta a divergência doutrinária e jurisprudencial acerca do início do aludido prazo nos casos envolvendo o redirecionamento aos sócios-gerentes fundado na dissolução societária irregular, apresentando-se, ao final, uma proposta de solução do embate que seja coerente com a jurisprudência consolidada pelo STJ, que, de um lado, rejeita o pedido de redirecionamento ao sócio-gerente pelo simples inadimplemento do tributo pela pessoa jurídica inicialmente executada, mas, de outro, o entende viável por fato posterior a esse inadimplemento.

1 Procuradora do Estado de São Paulo. Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Graduada em Direito pela Universidade de São Paulo.

Palavras-chave: Responsabilidade de terceiro por dívida tributária alheia; Redirecionamento do feito Executivo-Fiscal; Prescrição tributária; Marco temporal inicial.

Sumário: 1– Introdução; 2 – Breves apontamentos sobre a prescrição no Direito Tributário; 3 – Da divergência doutrinária e jurisprudencial sobre o marco temporal inicial da contagem do prazo prescricional para o redirecionamento da ação de execução fiscal aos sócio-administradores da empresa executada no caso de dissolução societária irregular; 4 – Das considerações conclusivas: Uma proposta de solução da divergência apresentada que seja coerente com a jurisprudência do STJ sintetizada nas súmulas nº 430 e 435; 5 – Referências bibliográficas.

1. Introdução

Já se teve a oportunidade de defender, com esteio em conceitos doutrinários e nas disposições relativas à responsabilidade tributária contidas no Código Tributário Nacional (CTN)[2], que o responsável tributário é o terceiro que, embora não pratique diretamente o fato jurídico tributário, é designado pela lei como sujeito passivo da relação jurídico-tributária estabelecida entre Fisco e responsável, seja por manter um vínculo, ainda que indireto, com o fato descrito na hipótese de incidência tributária, seja por possuir uma relação com o sujeito que praticou esse fato.

No que concerne a essa segunda hipótese, em que a responsabilidade tributária do terceiro assenta-se no vínculo mantido com o sujeito realizador do fato jurídico tributário, e não com esse fato em si, igualmente se afirmou, naquela mesma ocasião, que a respectiva regulamentação cabe exclusivamente ao Código Tributário Nacional, à vista do disposto no art. 128 daquele diploma legal[3], que autoriza a lei ordinária a estatuir outros casos de sujeição passiva do responsável, diversos daqueles contidos no Codex Tributário, desde que esse terceiro mantenha ao menos uma relação indireta com o fato jurídico tributário da exação respectiva.

2 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 06 nov. 2016.

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

Na mesma oportunidade, analisando inúmeros julgados do Superior Tribunal de Justiça, demonstrou-se que a tese há muito pacificada por aquela Corte no sentido do cabimento da responsabilização tributária dos sócios-gerentes por débitos outrora devidos pela empresa quando tais pessoas agirem com excesso de poderes, infração ao estatuto, ao contrato social ou à lei – hipótese essa na qual, segundo aquela mesma Corte Superior, se subsume a responsabilização do sócio-gerente em razão de dissolução societária irregular[4] –, assenta-se na interpretação conferida ao artigo 135, inc. III, do CTN.

Fundando-se em doutrina de escol, defendeu-se, outrossim, que o referido entendimento jurisprudencial mostra-se consentâneo com a específica previsão de responsabilidade constante no mencionado dispositivo, a partir do momento em que se vislumbra nessa proposição normativa a existência de duas regras-matrizes: a da incidência tributária e a da responsabilização tributária, entendimento esse, aliás, que encontra respaldo em precedente firmado em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.276/PR, de Relatoria da E. Ministra Ellen Gracie[5].

Nesse diapasão, concluiu-se pela plena possibilidade de responsabilização tributária de terceiro em razão de conduta posterior ao fato jurídico tributário ensejador do dever de pagar tributo inicialmente imputado a outrem.

Agora, aprofundando o estudo do tema, mediante a análise da questão da responsabilização tributária sob uma perspectiva processual, passa-se a examinar uma outra controvérsia doutrinária e jurisprudencial afeta a essa temática, qual seja, aquela relativa ao marco temporal inicial a ser considerado para a contagem do prazo prescricional de que dispõe o Fisco para voltar-se contra os sócios responsáveis no bojo de ação executiva fiscal inicialmente ajuizada contra a empresa contribuinte, e cuja conclusão, evidentemente, poderá ser estendida a outras hipóteses de redirecionamento da ação de execução fiscal a

4 Súmula nº 435: "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". BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 19 nov. 2016.

5 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 562.276, Relatora Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, Repercussão Geral – Mérito, publicado em 10/02/2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28562276%2ENUME%2E+OU+562276%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kztbae4>. Acesso em: 14 nov. 2016.

terceiro responsável pelo pagamento de tributo devido por outrem por força do vínculo existente entre aquele terceiro e este outro alguém.

Afinal, a Lei de Execução Fiscal possibilita que seja promovida a ação de execução fiscal não somente contra o devedor originário, mas também em face do responsável tributário, consoante se infere da mera leitura do art. 4º, inc. V, da Lei nº 6.830/80[6], o que, diante de princípios albergados pelo ordenamento jurídico, como, por exemplo, o do devido processo legal e o da segurança jurídica, deve se dar antes do transcurso do prazo que o Fisco possui para executar seus créditos tributários.

Nesse contexto, o presente artigo, após abordar, ainda que brevemente, a prescrição no âmbito do Direito Tributário, passará a pontuar e a contextualizar a divergência atualmente existente sobre o momento inaugural da contagem do prazo prescricional para o redirecionamento do feito executivo fiscal contra os responsáveis tributários no caso da dissolução irregular da empresa, controvérsia essa que, em sede judicial, encontra-se pendente de definição perante o Superior Tribunal de Justiça, no bojo do Recurso Especial nº 1.201.993/SP, submetido à sistemática dos recursos repetitivos.

Por fim, será apresentada uma proposta de solução da aludida discussão, que seja coerente com a própria jurisprudência há muito firmada por aquele Tribunal Superior, que permite a responsabilização do sócio-gerente por fato posterior à realização concreta da hipótese de incidência da regra-matriz tributária em relação à empresa e ao inadimplemento da respectiva obrigação pela pessoa jurídica, e que possa ser aplicável a outras hipóteses de responsabilização tributária de terceiro por fato jurídico tributário de outrem com o qual aquele terceiro mantém um vínculo.

2. Breves apontamentos sobre a prescrição no Direito Tributário

De início, cabe estabelecer os contornos delimitadores do instituto da prescrição no Direito Tributário, ainda que em linhas gerais, haja vista os específicos limites deste trabalho.

6 BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em: 06 nov. 2016.

Não obstante, tendo em conta a unicidade do Direito, e sem perder de vista o disposto no art. 109 do CTN, segundo o qual "Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas [...]", rememore-se, inicialmente, a noção civilista do instituto da prescrição, mais precisamente da prescrição extintiva (termo utilizado em contraposição à expressão prescrição aquisitiva ou usucapião e com a qual não se confunde).

Segundo nos esclarece Silvio Rodrigues[7], fundando-se em Clovis Bevilaqua, para quem a prescrição seria a perda da ação atribuída a um direito e de toda sua capacidade defensiva, em consequência do não uso delas, durante um determinado espaço de tempo, são elementos integrantes do conceito desse instituto a inércia do credor diante da violação de um direito seu; o decurso de um período fixado em lei; e a perda da ação a que todo direito corresponde, privando seu titular de toda capacidade defensiva.

Pontes de Miranda[8], por seu turno, ao tratar do suporte fático das regras jurídicas sobre prescrição, assevera que a prescrição somente ocorre quando composto seu suporte fático, no qual devem estar presentes a possibilidade de pretensão ou ação; a prescritibilidade da pretensão ou da ação; e o transcurso ininterrupto do prazo prescricional sem o exercício pelo titular da pretensão ou ação.

Caio Mario da Silva Pereira[9], atualizando o tema à luz do Código Civil de 2002 e a partir da dogmática alemã, assevera que a prescrição é a extinção, nos prazos legalmente previstos, da pretensão exigível judicialmente a partir da violação de um direito subjetivo, cujo titular recebe o poder de exercê-lo do próprio ordenamento jurídico. E, segundo adverte o aludido mestre, a doutrina alemã ensina que a contagem da prescrição somente se inicia quando nasce para alguém uma pretensão acionável, pois *actio nondum nata non praescribitur*, o que, em bom português, significa que a ação ainda não nascida não prescreve.

7 RODRIGUES, Silvio. Direito Civil. Parte Geral. 34. ed. – Coleção Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 07/2013. VitalSource Bookshelf Online, V. 1, p. 324.

8 MIRANDA, Pontes de. Tratado de Direito Privado. Tomo VI. Exceções. Direitos Mutilados. Exercício dos direitos, pretensões, ações e exceções. Prescrição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 237.

9 PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil - Volume I – Introdução ao Direito Civil: Teoria Geral do Direito Civil. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense, 02/2015. VitalSource Bookshelf Online.

Desses robustos ensinamentos, tem-se, agora, que distinguir os requisitos da prescrição de suas consequências, já que estas últimas acabam por serem diversas nas searas civil e tributária[10].

Com efeito, a prescrição é fenômeno nitidamente relacionado à fluência de um determinado lapso temporal previsto em lei e, simultaneamente, à inércia, nesse mesmo ínterim, do titular de um direito subjetivo anteriormente violado. Tem, pois, como requisitos a violação de um direito subjetivo, a inação do titular do direito e o transcurso do tempo.

Daí se poder afirmar, em termos gerais, que a prescrição é a perda da pretensão do titular de um direito subjetivo violado de agir contrariamente ao transgressor desse direito pelo transcurso do interregno legal.

A propósito, consignem-se, por elucidativas, as precisas palavras de Caio Mario da Silva Pereira sobre o assunto:

> Segundo os conceitos doutrinários incorporados, para apurar a prescrição requer-se o consenso de dois elementos essenciais: o tempo e a inércia do titular. Não basta o decurso do *lapsus temporis*. Pode ele ser mais ou menos prolongado, sem que provoque a extinção da exigibilidade do direito. Ocorre, muitas vezes, que a não utilização deste é mesmo a forma de o exercer. Para que se consume a prescrição é mister que o decurso do prazo esteja aliado à inatividade do sujeito, em face da violação de um direito subjetivo. Esta, conjugada com a inércia do titular, implica a cessação da relação jurídica e extinção da pretensão.[11]

Há de se ressaltar, outrossim, que a prescrição pressupõe sempre a constatação da violação de um direito subjetivo, sem o que o respectivo titular não terá interesse de agir contrariamente ao devedor inadimplente com o objetivo de ver satisfeito seu direito outrora afrontado.

Nesse sentido, aliás, o art. 189 do Código Civil, que prevê expressamente que "violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206".

---

10 O que, frise-se, está em consonância ao disposto no já mencionado art. 109 do CTN, que assim dispõe em sua integralidade: "Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários."

11 PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil - Volume I – Introdução ao Direito Civil: Teoria Geral do Direito Civil. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense, 02/2015. VitalSource Bookshelf Online.

Todavia, embora no âmbito civil a prescrição tenha como efeito a perda da pretensão correlata ao direito material violado, ou seja, a perda da pretensão de agir contra o devedor recalcitrante, sem fulminar o direito de crédito em si e a relação material subjacente, na seara tributária a prescrição tem o efeito de atingir não apenas os meios de que dispõe o titular do crédito tributário para ver satisfeito seu direito, mas o próprio direito material, extinguindo a obrigação tributária, consoante expressamente previsto no art. 156, inc. V, do CTN.

Por elucidativas, consignem-se as lições de Paulo Cesar Conrado[12], que, fundando-se nesse dispositivo legal, ressalta que, justamente por extinguir a obrigação tributária, a prescrição dita tributária não se relaciona apenas ao mero exercício de cobrança pelo Fisco, pois, diversamente do que se dá em outras áreas, extingue o próprio direito de fundo.

A despeito dessa distinção consequencial, a prescrição tributária é instituto jurídico que tem a mesma finalidade da civil, a qual, segundo Silvio Rodrigues[13], visa à pacificação social, conferindo segurança jurídica e estabilidade às relações sociais, sem, porém, deixar de penalizar o credor, que se vê privado da proteção do ordenamento jurídico em decorrência de sua própria desídia.

Fincados esses conceitos, passa-se adiante, relembrando que, por força do art. 146, inc. III, b, da Constituição da República, tratando-se de norma geral em matéria de legislação tributária, a prescrição deve ser disciplinada por meio de lei complementar[14].

Em atendimento ao comando constitucional, prevê o artigo 174 do Código Tributário Nacional, em seu *caput*, que a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da sua constituição definitiva, e, em seu parágrafo único, estabelece como hipóteses interruptivas do lapso temporal prescricional o despacho do juiz que ordena a citação em execução fiscal (redação dada pela LC nº 118/2005; anteriormente à vigência desse diploma legal, a despeito da previsão contida no art. 8º, § 2º,

12 CONRADO, Paulo César. Execução Fiscal. São Paulo: Noeses, 2013, p. 274.

13 RODRIGUES, Silvio. Direito Civil, p. 328.

14 Daí o fundamento para a edição da Súmula Vinculante nº 8, por meio da qual o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratavam da prescrição e decadência do crédito tributário.

da LEF, somente a citação do devedor tinha o condão de interromper a prescrição[15]); o protesto judicial; qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor ou qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Todavia, não se pode descurar que, embora o art. 174, *caput*, do CTN seja expresso no sentido de que "a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva", exige-se do intérprete mais do que uma exegese meramente literal dessa regra para aplicá-la em sua integralidade não somente ao sujeito passivo originário, em relação ao qual a prescrição flui a partir da constituição definitiva do crédito tributário advindo da relação contributiva, mas também para o responsável tributário, em relação a quem, porém, a fluência do prazo prescricional quinquenal somente terá início com a ocorrência do fato próprio ensejador da responsabilização e, por conseguinte, da instauração da relação jurídico-tributária Fisco-responsável.

Destarte, apresentados esses breves, mas necessários, apontamentos sobre a prescrição no Direito Tributário, volta-se ao objeto específico deste estudo.

3. Da divergência doutrinária e jurisprudencial sobre o marco temporal inicial da contagem do prazo prescricional para o redirecionamento da ação de execução fiscal aos sócios-administradores da empresa executada no caso de dissolução societária irregular

Consoante visto linhas atrás, a prescrição na seara tributária, assim como a civil e a de qualquer outra natureza, é a perda de um direito pelo transcurso do tempo previsto em lei, a qual, para além de estar atrelada à inação do respectivo titular, necessariamente pressupõe a anterior violação de um direito subjetivo da qual se inicia o cômputo do prazo prescricional.

Foi observado, outrossim, que, por se tratar de matéria sujeita a reserva de lei complementar, o tema da prescrição tributária deve obedecer às regras correlatas previstas no Código Tributário Nacional, conforme expostas no item precedente, dentre elas a que prevê o prazo prescricional de 5 (cinco)

15 Nesse sentido pacificou-se o Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento, sob a sistemática dos recursos repetitivos, do Recurso Especial nº 999.901/RS, de Relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado em 13/05/2009, DJe 10/06/2009.

anos para o Fisco exercer sua pretensão, tanto em face do contribuinte, quanto contra o responsável tributário.

Agora, traz-se à discussão uma outra controvérsia, que, como pontuado na introdução do presente trabalho, encontra-se pendente de definição no Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso representativo de controvérsia, agora precedente de observância obrigatória pelos juízes e demais Tribunais, por força da previsão contida no art. 927, inc. III, do Código de Processo Civil.

O aludido embate refere-se ao marco temporal inicial para a contagem do prazo prescricional de que dispõe a Fazenda para o pedido de redirecionamento da ação executiva fiscal aos sócios-administradores fundado na dissolução irregular da empresa executada, cuja definição pela Corte Superior, à evidência, tornar-se-á paradigma aplicável às demais hipóteses de responsabilização de terceiros decorrentes de fato posterior à incidência tributária concernente ao sujeito passivo original com o qual aqueles terceiros mantém um vínculo.

Afinal, se a prescrição pressupõe sempre, ao lado da inércia do titular do crédito, a fluência de um lapso temporal a contar da violação desse direito, impõe-se, em prol do princípio da segurança jurídica, que deve nortear todas as relações jurídicas, e especialmente as tributárias, seja fixada com exatidão a data de início da contagem do lustro prescricional para o redirecionamento do feito executivo fiscal.

Daí a importância de se bem definir o exato momento inaugural da fluência desse prazo, seja para impedir, em benefício do devedor, que a pretensão fazendária extrapole o limite previsto no art. 174 do CTN, seja para que o ente arrecadador possa, conscientemente, eleger as estratégias possíveis na busca da satisfação de seu crédito dentro do prazo legal de que dispõe para tanto.

A respeito dessa controvérsia, uma primeira corrente, defendida, dentre outros, por Humberto Theodoro Junior[16] e Cleide Previtalli Cais[17] e seguida por parte da jurisprudência pátria, entende que a citação da pessoa jurídica

16 THEODORO JÚNIOR, Humberto. Lei de Execução Fiscal. Comentários e Jurisprudência. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 11/2010. VitalSource Bookshel Online, p. 117.

17 CAIS, Cleide Previtalli. O Processo Tributário. 8. ed. Ver. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, pp. 543/544.

no feito executivo fiscal deve ser tomado como marco interruptivo para o (re)início da contagem do prazo prescricional, inclusive, no que tange aos sócios que venham posteriormente a ser incluídos no polo passivo da ação, sob pena de tornar imprescritível a dívida fiscal.

Nesse sentido, confiram-se os seguintes precedentes do Superior Tribunal de Justiça:

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ALEGAÇÃO DE QUE A MATÉRIA EM DEBATE ESTÁ AFETADA À PRIMEIRA SEÇÃO PARA SER DECIDIDA EM RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. DESNECESSIDADE DE SOBRESTAMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO AOS SÓCIOS. PRAZO PRESCRICIONAL DE CINCO ANOS QUE SE INICIA COM A CITAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. ENTENDIMENTO FIRMADO COM O ESCOPO DE PACIFICAÇÃO SOCIAL E SEGURANÇA JURÍDICA A SER TUTELADO NO PROCESSO, EVITANDO-SE A IMPRESCRITIBILIDADE DAS DÍVIDAS FISCAIS. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.
>
> 1. A Corte Especial deste Superior Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de orientar que a determinação de suspensão dos processos afetados com fundamento no art. 543-C do CPC, somente atinge os recursos em trâmite perante os Tribunais Estaduais e Regionais Federais, não se aplicando aos processos em curso nesta instância superior. Precedentes: EDcl no AgRg nos EREsp. 1.174.957/RS, Rel. Min. SIDNEI BENETI, Corte Especial, DJe 26.11.2013; AgRg no AgRg nos EREsp. 1.268.960/PR, Rel. Min. ELIANA CALMON, Corte Especial, DJe 23.9.2013; e AgRg nos EAREsp. 114.752/PR, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Corte Especial, DJe 29.5.2013.
> 2. *O Superior Tribunal de Justiça possui o entendimento firme 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*. Precedentes: AgRg no Ag 1.211.213/SP, Rel. Min.MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 24.2.2011; AgRg no REsp. 1.202.195/PR, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 22.2.2011.
> 3. Agravo Regimental da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento.[18]
>
> (Sem itálico no original)

18 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 220.293/PA, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 03/11/2015, DJe 16/11/2015. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 11 nov. 2016.

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. AUSÊNCIA. OMISSÃO. ACOLHIMENTO PARA ESCLARECIMENTO. EXECUÇÃO. FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA SÓCIOS. PRESCRIÇÃO. AUSÊNCIA. CARACTERIZAÇÃO. INÉRCIA. PEDIDO. REDIRECIONAMENTO POSTERIOR AO QUINQUÍDEO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE CONFIGURADA. INCIDÊNCIA. ART. 174 DO CTN. INAPLICABILIDADE. TEORIA DA "ACTIO NATA."

1. [...]

2. 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 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).

3. Desta sorte, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, decorridos mais de 5 (cinco) anos após a citação da empresa, ocorre a prescrição intercorrente inclusive para os sócios.

4. *In casu*, verifica-se que a empresa executada foi citada em 07/07/1999. O pedido de redirecionamento do feito foi formulado em 12/03/2008. Evidencia-se, portanto, a ocorrência da prescrição.

5. A aplicação da Teoria da *Actio Nata* requer que o pedido do redirecionamento seja feito dentro do período de 5 anos que sucedem a citação da pessoa jurídica, *ainda que não tenha sido caracterizada a inércia da autarquia fazendária* (REsp 975.691/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/10/2007, DJ 26/10/2007 p.355).

6. Embargos declaratórios acolhidos somente pra fins de esclarecimento mantendo o teor da decisão agravada.[19] (Sem itálico no original)

Segundo se depreende desse entendimento, o fato desencadeador da pretensão fazendária, tanto em face do contribuinte, quanto em relação ao responsável tributário, é o inadimplemento do débito tributário, de sorte que não seria possível, conforme esse raciocínio, adotar dois prazos prescricionais,

19 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EDcl no AgRg no Ag 1.272.349/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 02/12/2010, DJe 14/12/2010. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 06 nov. 2016.

um para o contribuinte e outro para o responsável, já que ambos derivariam de uma mesma violação de direito – inadimplemento do tributo – e seriam conjuntamente interrompidos pelas causas previstas no art. 174 do Código Tributário Nacional.

E, conforme nos esclarece o Excelentíssimo Senhor Ministro Herman Benjamin, em voto de sua lavra, no bojo do Recurso Especial nº 1.095.687/SP[20], esse posicionamento reflete a adoção de precedentes exarados em período anterior à inclusão do § 4º ao art. 40 da Lei de Execução Fiscal[21] pela Lei nº 11.051/2004, o qual passou a permitir o reconhecimento da prescrição intercorrente em desfavor do Fisco exequente.

Anteriormente à inovação legislativa, assevera o eminente Ministro, para sanar um flagrante conflito entre o art. 174 do CTN e a redação do art. 40, § 3º, da LEF[22], que poderia levar à interpretação no sentido da imprescritibilidade do crédito tributário, o STJ firmou-se no sentido de que a regra do art. 40 da Lei nº 6.830/80 deveria ser aplicada à luz do disposto no art. 174 do CTN, o que, posteriormente veio a ser positivado pela Lei nº 11.051/2004, que incluiu o § 4º àquele dispositivo, prevendo expressamente a possibilidade de reconhecimento da prescrição intercorrente.

Por oportuno, para a distinção entre prescrição propriamente dita e prescrição intercorrente, tome-se a doutrina de Paulo Cesar Conrado[23], segundo a qual o fenômeno da prescrição deve ser analisado sob dupla perspectiva: enquanto aquela se refere ao momento inicial em que é provocado o Poder

---

20 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.095.687/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Rel. para acórdão Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 15/12/2009, DJe 08/10/2010. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 11 nov. 2016.

21 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.
[...]
§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)
[...]

22 Art. 40. [...] § 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

23 CONRADO, Paulo César. Execução Fiscal, p. 275.

Judiciário, a intercorrente remonta ao momento subsequente da prestação da tutela jurisdicional executiva.

Portanto, embora a regra da contagem do prazo prescricional a partir da citação da empresa executada tenha sido fixada pelo STJ em julgamentos que versavam sobre prescrição intercorrente, aquele entendimento passou a ser aplicado em sucessivos julgados que tinham por objeto não a prescrição intercorrente, mas a prescrição propriamente dita em relação à pretensão executiva fazendária inicial contra o responsável tributário.

Não por outro motivo, o Ministro Herman Benjamim, quando da prolação de seu já mencionado voto, externou sua crítica à então generalizada (e equivocada) aplicação daquela antiga jurisprudência a casos outros, a despeito de sua origem.

Vê-se, pois, que a orientação jurisprudencial do STJ segundo a qual o fato desencadeador da pretensão fazendária (leia-se, marco inicial da prescrição propriamente dita), tanto em face do contribuinte, quanto em relação ao responsável tributário, seria o inadimplemento do débito tributário, fundou-se em substrato fático-jurídico bem diverso daquele objeto do presente estudo, pois remonta a um contexto em que aquela Corte, diante da lacuna legal então existente, e para evitar a imprescritibilidade da dívida tributária, valendo-se de uma interpretação sistemática, adotou o lustro prescricional previsto no art. 174 do CTN para o cômputo do prazo para o redirecionamento do feito aos responsáveis, a contar do inadimplemento do tributo devido pela pessoa jurídica.

A par disso, não se pode descurar que, conforme leciona Eduardo de Assis Ribeiro Filho[24], nos primórdios do exercício da competência constitucional para o qual foi criado, o STJ, seguindo a orientação até então esposada pelo Supremo Tribunal Federal, havia se firmado no sentido de que o mero inadimplemento da obrigação tributária pela pessoa jurídica seria suficiente para ensejar a responsabilização tributária de seus sócios-gerentes[25] - entendimento esse, anote-

24 RIBEIRO FILHO, Eduardo de Assis. A Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador, por uma Concepção Subjetiva e Solidária. Revista da PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Ano I, n. 2, 2011, pp. 129/130.

25 A título de exemplo, cite-se: REsp 86.439/ES, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/06/1996, DJ 01/07/1996. Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 19 nov.2016.

-se, posteriormente alterado, culminando com a edição do enunciado sumular nº 430 da Corte Superior[26].

Portanto, aquela orientação do STJ, objeto de crítica do Ministro Herman Benjamin, estava totalmente afinada com aquele outro (e ultrapassado) entendimento que admitia a responsabilização tributária dos sócios-administradores pela simples falta do pagamento do tributo, já que essa ausência de tempestivo pagamento seria justamente o fato ensejador da responsabilização tributária do terceiro por débito alheio, deflagrando o prazo prescricional em relação ao contribuinte e ao responsável, concomitantemente.

Feita a contextualização histórica dessa primeira concepção, passemos à análise da segunda corrente, perfilhada, dentre outros, por Juliana Furtado Costa Araujo[27], Hugo de Brito Machado Segundo[28] e Renato Lopes Becho[29], e seguida por outra parte da jurisprudência brasileira, que defende que somente com a ocorrência do fato desencadeador da responsabilidade tributária – no caso, a dissolução irregular societária sem o cumprimento das respectivas obrigações e o devido pagamento do débito tributário da pessoa jurídica irregularmente dissolvida – é que se origina a pretensão executiva do Fisco no que se tange ao responsável tributário.

Nesse diapasão, em sendo referido fato necessariamente posterior ao inadimplemento do débito tributário, somente após seu acontecimento é que se pode falar em início da contagem do lustro prescricional para pleitear o redirecionamento do feito executivo aos sócios eventualmente corresponsáveis.

E assim o é porque o direito de ação surge com a violação do direito, que, no caso em análise, é a dissolução irregular da sociedade empresarial sem o cumprimento de suas obrigações ou qualquer ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei, ao estatuto ou ao contrato social ulterior à ocorrência do fato jurídico imponível relativamente à empresa, sendo, a princípio,

26 O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. (Súmula 430, Primeira Seção, julgado em 24/03/2010, DJe 13/05/2010, RepDJe 20/05/2010). Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 19 nov.2016.

27 ARAUJO, Juliana Furtado Costa. O Prazo para o Redirecionamento da Ação de Execução Fiscal em face de Terceiros Responsáveis. Revista da PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Ano I, n. 1, 2011, pp. 90/91.

28 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Tributário. 8. ed. São Paulo: Atlas, 04/2015. VitalSource Bookshelf Online, p. 252.

29 BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 10/2013. VitalSource Bookshelf Online, p. 205.

irrelevante a data da citação da executada originária ou mesmo do despacho citatório desta, nos termos do artigo 174, parágrafo único, inc. I, com a redação dada pela LC nº 118/05.

A respeito do tema, por oportunas, consignem-se as lições de Hugo de Brito Machado[30], que, distinguindo entre as hipóteses de responsabilidade subsidiária e solidária, adverte que, quando a responsabilidade do terceiro está a depender da impossibilidade de se fazer valer a responsabilidade do próprio devedor – o que, em nosso entender, aplica-se à hipótese da dissolução irregular – somente quando certificada nos autos a inexistência de bens da pessoa jurídica – o que, especificamente no caso da dissolução irregular, deve ser entendida como a certificação nos autos a respeito dessa circunstância ensejadora da responsabilidade do sócio-administrador ou, então, a certificação de qualquer outra medida que indique expressa ciência do sujeito ativo a respeito do fato ensejador da responsabilização tributária do terceiro – é que se inicia o prazo prescricional de 5 (cinco) anos para o redirecionamento, já que, até então, não se pode falar em prescrição no que tange aos sócios eventualmente corresponsáveis, pois ainda não existente ação contra eles.

Destaque-se que o próprio Superior Tribunal de Justiça possui precedentes adotando esse segundo entendimento, consoante se verifica dos arestos sintetizados nas seguintes ementas:

> TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. PRESCRIÇÃO. TEORIA DA "ACTIO NATA". RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. MATÉRIA QUE EXIGE DILAÇÃO PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 393/STJ.
>
> 1. *O termo inicial da prescrição é o momento da ocorrência da lesão ao direito, consagrado no princípio universal da* actio nata.
> 2. In casu*, não ocorreu a prescrição, porquanto o redirecionamento só se tornou possível a partir da dissolução irregular da empresa executada*.
> 3. A responsabilidade subsidiária dos sócios, em regra, não pode ser discutida em exceção de pré-executividade, por demandar dilação probatória, conforme decidido no Recurso Especial "repetitivo" 1.104.900/ES,

30 MACHADO, Hugo de Brito. Redirecionamento da Execução Fiscal e Prescrição. ***Revista Dialética de Direito Tributário***, nº 181, out. 2010, pp. 71/77.

Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Seção, julgado em 25.3.2009, DJe 1º.4.2009, nos termos do art. 543-C, do CPC.

4. Incidência da Súmula 393/STJ: "A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória".

Agravo regimental provido.[31] (Sem itálico no original)

EXECUÇÃO FISCAL – DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA – MARCO INICIAL DA PRESCRIÇÃO – "ACTIO NATA".

1. *A jurisprudência do STJ é no sentido de que o termo inicial da prescrição é o momento da ocorrência da lesão ao direito, consagração do princípio universal da* actio nata.

2. *In casu*, não ocorreu a prescrição, porquanto o redirecionamento só se tornou possível a partir da dissolução irregular da empresa executada.

Agravo regimental improvido.[32] (Sem itálico no original)

Destarte, conforme essa segunda concepção, que se funda no princípio da *actio nata*, somente é possível cogitar de início do prazo prescricional para o redirecionamento da execução quando incidente, *in concreto*, a norma configuradora da responsabilidade tributária. E isso porque não se mostra logicamente possível falar em inércia do Fisco se antes da presença dos requisitos ensejadores da responsabilidade tributária do terceiro não lhe era lícito demandar esse terceiro por dívida alheia.

Não obstante esses distintos entendimentos, cumpre ressaltar uma vez mais, que a controvérsia em comento é objeto do Recurso Especial nº 1.201.993/SP, que se encontra afetado à sistemática dos recursos repetitivos e, tão logo seja julgado, deverá encerrar definitivamente a discussão.

31 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1.196.377/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 19/10/2010, DJe 27/10/2010. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 06 nov. 2016.

32 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1.100.907/RS. Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 01/09/2009, DJe 18/09/2009. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 06 nov. 2016.

O aludido reclamo foi interposto pela Fazenda do Estado de São Paulo e seu julgamento já se iniciou, consoante se verifica da consulta ao andamento processual constante do site daquele Tribunal Superior[33], sendo que, até o momento, foi proferido voto pelos senhores ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Regina Helena Costa, no sentido de dar provimento ao recurso fazendário, sendo aberta divergência pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, que votou pela negativa de provimento ao recurso.

Assim, encontrando-se ainda pendente de definição, em âmbito jurisdicional, a divergência pontuada, passa-se a apresentar uma proposta de solução para esse embate, que seja coerente com a jurisprudência dessa própria Corte que, atualmente afastando a responsabilização do sócio-gerente pelo mero inadimplemento do tributo, admite-a por fato próprio do terceiro posterior à incidência tributária relativa à pessoa jurídica inicialmente executada.

4. Das considerações conclusivas: Uma proposta de solução da divergência apresentada que seja coerente com a jurisprudência do STJ sintetizada nas súmulas nº 430[34] e 435[35]

Analisadas as distintas concepções doutrinárias e jurisprudenciais, bem como os fundamentos ensejadores da atual divergência existente na jurisprudência do STJ em relação ao marco temporal inicial para a contagem do prazo prescricional para o redirecionamento da ação de execução fiscal ao sócio dotado de poderes de administração fundado na dissolução societária irregular, passa-se a delinear uma solução considerada a mais adequada ao dever de manutenção de coerência da jurisprudência do Tribunal, expressamente previsto no art. 926 do novo Código de Processo Civil, segundo o qual os Tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente[36],

33 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 28 nov. 2016.

34 O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. (Súmula 430, Primeira Seção, julgado em 24/03/2010, DJe 13/05/2010, RepDJe 20/05/2010). Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 27 nov. 2016.

35 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. (Súmula 435, Primeira Seção, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010). Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 19 nov. 2016.

36 BRASIL. Código de Processo Civil. Lei nº13.105 de 16 de março de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 06 nov. 2016.

e que, à evidência, será aplicável às demais hipóteses de redirecionamento quando o fato jurídico ensejador da responsabilidade do terceiro for posterior à obrigação tributária do sujeito passivo originário e restar constatado já no curso da execução inicialmente promovida contra este último.

Para tanto, cabe relembrar, a princípio, que a jurisprudência mais recente do STJ, além de rechaçar a tese de que a mera ausência de tempestivo pagamento da obrigação tributária enseja a responsabilização dos sócios-administradores, pacificou-se, com fulcro no art. 135, inc. III, do CTN, no sentido de que a dissolução irregular da sociedade empresarial ou sua presunção é fato legitimador do redirecionamento do feito executivo fiscal em que se persegue débito tributário da pessoa jurídica contra os sócios dotados de poderes de administração ou representação. Essa é síntese dos Enunciados Sumulares nº 430 e 435 daquela Corte.

E, conforme já asseverado, essa possibilidade de responsabilização do sócio dotado de poderes de administração ou representação mostra-se consentânea com aquele dispositivo legal quando se compreende a existência de duas regras-matrizes nessa proposição normativa: a da incidência tributária e a da responsabilização tributária, sendo que essa última incidirá *in concreto* em razão de fato necessariamente posterior à ocorrência do fato tributário imponível.

Destarte, se o fato desencadeador da responsabilização dos sócios, no caso em estudo, é inexoravelmente ulterior ao fato gerador do tributo, evidente que se mostra incoerente considerar o momento do inadimplemento do tributo pela empresa executada e a citação desta como, respectivamente, marco inicial e interruptivo da prescrição em relação ao contribuinte e ao sócio responsável tributário, concomitantemente, já que isso evidencia uma indevida confusão entre os distintos pressupostos fáticos das duas normas tributárias em comento.

Desse modo, se o STJ, com fundamento no art. 135, inc. III, do CTN, permite a posterior responsabilização tributária de terceiro por débitos decorrentes de fato jurídico tributário do sujeito passivo com o qual aquele mantém (ou manteve) um vínculo, sistematicamente – e até mesmo por questão de isonomia –, deve-se aplicar ao responsável o mesmo prazo prescricional de 5 (cinco) anos e as mesmas causas interruptivas da prescrição tais quais previstos no art. 174 do CTN para o sujeito passivo originário, com a ressalva de que cada uma dessas hipóteses, por se fundarem em circunstâncias fático-jurídicas diferentes, têm marcos iniciais próprios e diversos para o cômputo do lustro prescricional.

Ressalte-se que referido entendimento coaduna-se mais perfeitamente com a teoria civilista desenvolvida em torno do fenômeno da prescrição adrede exposta do que aquela primeira concepção mencionada, que, como demonstrado, ao menos em âmbito judicial, funda-se em precedentes erigidos em substrato fático-jurídico historicamente distinto e jurisprudencialmente ultrapassado.

Com efeito, tomando novamente de empréstimo as claras lições de Pontes de Miranda[37], pode-se afirmar que, enquanto não houver possibilidade de pretensão nem ação, não se perfaz o suporte fático da prescrição, não sendo lícito, por conseguinte, adotar como marco inicial para a fluência do prazo prescricional momento anterior àquele em que o Fisco poderia agir contra o responsável tributário, sob pena de se permitir a configuração da prescrição desvinculada da inércia do titular do direito e, pior, antes mesmo da violação do direito pelo responsável tributário, em flagrante descaracterização do fenômeno prescricional.

Não se pode ignorar, outrossim, que, sob o aspecto processual, embora o interesse de agir do Fisco em relação ao contribuinte – no caso a empresa originalmente executada –, surja com o inadimplemento do débito especificado na Certidão de Dívida Ativa, que, como título executivo extrajudicial que é, possibilita o ajuizamento inicial da execução fiscal contra o devedor originário –, o interesse de agir fazendário no que concerne ao responsável tributário somente surge com o fato próprio desse terceiro, desencadeador de sua responsabilidade pessoal pela obrigação tributária antes devida pela empresa e que é necessariamente posterior à ocorrência do fato jurídico de incidência tributária.

Desse modo, torna-se evidente que o Fisco somente poderá demandar legitimamente o terceiro quando efetivamente ocorrido o fato desencadeador da responsabilidade tributária pelo débito de outrem, sob pena de se ver judicialmente reconhecida a ausência de interesse processual do ente fazendário em relação ao terceiro responsável.

Destarte, a única forma possível de o Superior Tribunal de Justiça manter sua jurisprudência coerente com seu atual e pacífico entendimento que

37 MIRANDA, Pontes de. Tratado de Direito Privado. Tomo VI. Exceções. Direitos Mutilados. Exercício dos direitos, pretensões, ações e exceções. Prescrição, p. 237.

rechaça a responsabilização do sócio-gerente pelo mero inadimplemento do tributo pela empresa, mas admite a responsabilidade tributária dessas pessoas com fulcro no art. 135, inc. III, do CTN, por fato necessariamente posterior ao fato jurídico tributário de incidência, é tomar como marco inicial da fluência da prescrição para o redirecionamento do feito executivo fiscal ao terceiro responsável exatamente o fato ulterior que enseja essa responsabilização.

E isso porque o fato desencadeador da responsabilidade tributária dos sócios dotados de poderes de administração ou de representação não é o mero inadimplemento do tributo, conforme há muito pacificado pela jurisprudência daquela Corte Superior, mas sim a infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto ou, ainda, a atuação que extrapole os regulares poderes, condutas essas que perfeitamente podem ser posteriores ao inadimplemento do tributo.

Esclareça-se, por oportuno, que não se está defendendo aqui a total e irrestrita desconsideração do lustro prescricional que flui em relação ao sujeito passivo originalmente executado a partir de sua citação, nos casos em que constatada a inércia do Fisco em relação àquele para obter a satisfação de seu crédito, pois, caso isso venha a ocorrer, haverá, por óbvio, a consumação da prescrição e, por conseguinte, a extinção do crédito tributário, não se podendo mais falar, a partir daí, de eventual e posterior responsabilização de terceiros pelo débito alheio, já que este estará extinto pela prescrição.

O que se defende, isso sim, é que, empreendendo o Fisco as diligências que lhe competir na persecução de seu crédito em face do sujeito passivo originário, eventual notícia da dissolução irregular societária (ou qualquer outro fato posterior ensejador da responsabilidade tributária do terceiro), mesmo após transcorridos mais de cinco anos da citação daquele inicialmente executado, autorizará o redirecionamento da ação de execução fiscal ao terceiro responsável, sem que se possa cogitar da prescrição, seja porque o exequente não terá permanecido inerte, seja porque não terá ocorrido o fato violador do direito subjetivo do Fisco pelo terceiro (e desencadeador da responsabilidade tributária), requisitos esses imprescindíveis para a configuração da prescrição em relação ao responsável tributário.

Nesse sentido espera-se seja a conclusão do julgamento do Recurso Especial nº 1.201.993/SP, pois assim a Primeira Seção daquele Tribunal Superior encerrará, definitivamente, a divergência assinalada, observando seu dever de coerência na fixação da tese jurídica vinculante a ser aplicada aos demais ca-

sos de redirecionamento de ação de execução fiscal fundado em fato jurídico de terceiro, próprio da caracterização da responsabilidade tributária e que é distinto e posterior ao inadimplemento do tributo pelo devedor originário.

5. Referências bibliográficas

ARAUJO, Juliana Furtado Costa. O Prazo para o Redirecionamento da Ação de Execução Fiscal em face de Terceiros Responsáveis, *Revista da PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*, Ano I, n. 1, 2011.

BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 10/2013. VitalSource Bookshelf Online.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Brasília: 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>.

BRASIL. Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>.

BRASIL. Código Civil. Lei nº10.406 de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>.

BRASIL. Código de Processo Civil. Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <www.stj.jus.br>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <www.stf.jus.br>.

CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 8. ed. Ver. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

CONRADO, Paulo César. *Execução Fiscal*. São Paulo: Noeses, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. Redirecionamento da Execução Fiscal e Prescrição, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 181, Out. 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 04/2015. VitalSource Bookshelf Online.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado. Tomo VI. Exceções. Direitos Mutilados. Exercício dos direitos, pretensões, ações e exceções. Prescrição.* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil – Volume I – Introdução ao Direito Civil: Teoria Geral do Direito Civil.* 28. ed. Rio de Janeiro: Forense, 02/2015. VitalSource Bookshelf Online.

RIBEIRO FILHO, Eduardo de Assis. A Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador, por uma Concepção Subjetiva e Solidária, *Revista da PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*, Ano I – Número 2 – 2011.

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. Volume 1. Parte Geral. 34. ed. – Coleção Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 07/2013. VitalSource Bookshelf Online.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal. Comentários e Jurisprudência.* 12. ed. São Paulo: Saraiva, 11/2010. VitalSource Bookshel Online.

NE: O acórdão do Recurso Especial nº 1.201.993/SP, aludido no texto, foi recentemente publicado, em 12/12/2019, cadastrado como Tema 444 no sistema de repetitivos, nos seguintes termos:
(i) o prazo de redirecionamento da Execução Fiscal, fixado em cinco anos, contado da diligência de citação da pessoa jurídica, é aplicável quando o referido ato ilícito, previsto no art. 135, III, do CTN, for precedente a esse ato processual;(ii) a citação positiva do sujeito passivo devedor original da obrigação tributária, por si só, não provoca o início do prazo prescricional quando o ato de dissolução irregular for a ela subsequente, uma vez que, em tal circunstância, inexistirá, na aludida data (da citação), pretensão contra os sócios-gerentes (conforme decidido no REsp 1.101.728/SP, no rito do art. 543-C do CPC/1973, o mero inadimplemento da exação não configura ilícito atribuível aos sujeitos de direito descritos no art. 135 do CTN). O termo inicial do prazo prescricional para a cobrança do crédito dos sócios-gerentes infratores, nesse contexto, é a data da prática de ato inequívoco indicador do intuito de inviabilizar a satisfação do crédito tributário já em curso de cobrança executiva promovida contra a empresa contribuinte, a ser demonstrado pelo Fisco, nos termos do art. 593 do CPC/1973 (art. 792 do novo CPC - fraude à execução), combinado com o art. 185 do CTN (presunção de fraude contra a Fazenda Pública); e, (iii) em qualquer hipótese, a decretação da prescrição para o redirecionamento impõe seja demonstrada a inércia da Fazenda Pública, no lustro que se seguiu à citação da empresa originalmente devedora (REsp 1.222.444/RS) ou ao ato inequívoco mencionado no item anterior (respectivamente, nos casos de dissolução irregular precedente ou superveniente à citação da empresa), cabendo às instâncias ordinárias o exame dos fatos e provas atinentes à demonstração da prática de atos concretos na direção da cobrança do crédito tributário no decurso do prazo prescricional.

PROCESSO: SPG-370580/2018

INTERESSADO: **********

PARECER: PA nº 45/2019

EMENTA: SERVIDOR PÚBLICO. CONTAGEM DE TEMPO. ABONO DE PERMANÊNCIA. Certidão de Tempo de Contribuição (CTC) emitida pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) para averbação no Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) paulista. Cômputo do tempo, no âmbito funcional, para concessão de abono de permanência. Diante da independência entre os efeitos previdenciários e funcionais conferidos a um só período de tempo (Súmula nº 567, do Supremo Tribunal Federal), é viável a desaverbação de tempo de contribuição considerado exclusivamente no âmbito funcional, para fins de abono de permanência. Vedação à "desaverbação de tempo em Regime Próprio de Previdência Social quando o tempo averbado tiver gerado a concessão de vantagens remuneratórias ao servidor público em atividade", imposta no artigo 96, VIII, da Lei federal nº 8.213/1991, que não se aplica a hipóteses em que a averbação não esteja a gerar efeitos previdenciários. Competência do Estado de São Paulo para legislar a respeito de cômputo de tempo para efeitos funcionais, entre os quais se inclui a obtenção de abono de permanência. Recomendável o deferimento do pleito de desaverbação *in casu*, que não deve ser condicionado à devolução dos valores legitimamente percebidos pelo interessado a título de abono de permanência. Precedentes: Pareceres PA-3 nº 322/1995 e 77/2000; Pareceres PA nº 361/2003, 303/2004, 31/2008, 124/2011, 59/2013, 64/2013, 36/2014, 41/2015, 42/2015, 03/2017, 21/2017 e 05/2018; Parecer AJG nº 121/2006.

1. Cuida-se de consulta encaminhada pela Unidade Central de Recursos Humanos (UCRH) com o intuito de esclarecer se tempo averbado nos assentamentos funcionais de servidor ocupante de cargo efetivo no Estado de São Paulo, com lastro em Certidão de Tempo de Contribuição (CTC) emitida pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), pode ser objeto de desaverbação, ainda que já considerado para fins de abono de permanência.

2. No caso vertente, **********, titular do cargo efetivo de Oficial Administrativo na Secretaria de Estado da Saúde, apresentou à Administração paulista uma CTC emitida pelo INSS, solicitando a averbação de 16 (dezesseis) anos, 1 (um) mês e 22 (vinte e dois) dias de tempo de contribuição ao Regime Geral da Previdência Social (RGPS) (fls. 03/07).

3. Com fundamento no artigo 201, § 9º, da Constituição Federal de 1988, esse período foi somado ao tempo de contribuição da servidora ao RPPS, totalizando tempo hábil a garantir-lhe a concessão de aposentadoria (fls. 08).

4. Todavia, a servidora optou por permanecer em serviço, fruindo abono de permanência (fls. 03) que lhe foi concedido a partir de 2 de novembro de 2007 (fls. 09/10).

5. Transcorridos mais de dez anos de fruição do abono de permanência, a interessada solicitou ao setor de recursos humanos do órgão com o qual mantém vínculo funcional "a desaverbação do tempo de contribuição do INSS, bem como a retirada da certidão original", acrescentando estar ciente "de que esse tempo de contribuição de atividade privada será desconsiderado para fins de aposentadoria neste vínculo ativo, bem como [...] de possível ressarcimento" (fls. 11).

6. Tendo em vista entendimento esboçado no Parecer AJG nº 121/2006[1] (fls. 13/20), que examinara caso análogo, e na Nota Técnica nº 12/2015/CGNAL/DRPSP/SPPS (fls. 22/37), a Coordenadoria de Recursos Humanos da Secretaria de Estado da Saúde concluiu pelo indeferimento do pleito de desaverbação do tempo de contribuição ao RGPS, que fora utilizado para fins de abono de permanência (fls. 38/41). No entanto, considerando que "especialmente à vista da provável e iminente Reforma da Previdência, alguns servidores têm solicitado a desaverbação de tempo do INSS, com a finalidade de se aposentar

1 Parecerista dra. Maria Luisa de Oliveira Grieco.

o mais rápido possível no INSS", houve por bem encaminhar os autos para exame da Unidade Central de Recursos Humanos (UCRH).

7. A Informação UCRH nº 577/2018 reafirmou a inviabilidade da desaverbação de tempo de contribuição ao INSS utilizado para obtenção de benefícios funcionais, mas houve por bem submeter a matéria a exame do Núcleo de Direito de Pessoal da Procuradoria Geral do Estado (NDP) (fls. 56/57).

8. Com isso, veio a lume o Parecer NDP nº 31/2019[2], que, com base no Parecer AJG nº 121/2006, no Parecer PA nº 124/2011, no artigo 15, *in fine*, da Portaria MPS nº 154/2008, no artigo 452 da Instrução Normativa INSS/PRES nº 77/2015, na Nota Técnica nº 12/2015/CGNAL/DRPSP/SPPS e em recentes julgados do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (fls. 71/83), recomendou o indeferimento do pleito de desabervação em foco (fls. 64/70).

9. Entretanto, "haja vista não existir orientação institucional específica sobre o tema e a possível repercussão em toda a Administração Pública", o i. autor do opinativo encaminhou o expediente à Subprocuradoria Geral do Estado da Área da Consultoria Geral, com sugestão de remessa à Procuradoria Administrativa.

10. Acolhida a proposta, vieram os autos a essa Especializada, para análise e manifestação (fls. 84).

Feito o relato do essencial, passo a opinar.

11. A consulta objeto do feito traz à tona, novamente, o complexo tema da contagem recíproca de tempo de contribuição, prevista nos artigos 40, § 9º, e 201, § 9º, da Constituição da República, *in verbis:*

> Artigo 40. [...]. § 9º O tempo de contribuição federal, estadual ou municipal será contado para efeito de aposentadoria e o tempo de serviço correspondente para efeito de disponibilidade.
>
> Artigo 201. [...]. § 9º Para efeito de aposentadoria, é assegurada a contagem recíproca do tempo de contribuição na administração pública e na atividade privada, rural e urbana, hipótese em que os diversos regimes de previdência social se compensarão financeiramente, segundo critérios estabelecidos em lei. [g.n.]

12. À luz de tais dispositivos, não há dúvidas de que a contagem recíproca de tempo de contribuição constitui verdadeiro direito assegurado a todos os

2 Parecerista dr. Wolker Volanin Bicalho.

trabalhadores que, no decorrer da vida laboral, experimentam alteração de vínculo previdenciário. No dizer de Fábio Zambitte Ibrahim[3]:

> [...] **como não poderia deixar de ser, a pessoa não poderá ser prejudicada em razão da mudança de regime previdenciário**. Se, por exemplo, empregado, vinculado ao RGPS, logra aprovação em concurso público, por certo poderá computar seu interregno contributivo em RPPS. Da mesma forma, se servidor exonera-se e trabalha agora vinculado ao RGPS, poderá computar neste regime o tempo de contribuição do RPPS. [g.n.]

13. Ou seja, a contagem recíproca é assegurada pelo Constituinte como meio de garantir o **direito fundamental à previdência social**[4], cujo exercício em regra depende do cômputo de tempo mínimo de contribuição, aos trabalhadores que, ao longo da vida, migraram de um regime previdenciário a outro.

14. Nos termos do artigo 2º da Lei federal nº 9.796, de 5 de maio de 1999, o direito à contagem recíproca garante ao trabalhador o cômputo do tempo de contribuição ao regime previdenciário ao qual **esteve vinculado** "sem que dele receba aposentadoria ou tenha gerado pensão para seus dependentes" (regime de origem) no âmbito do regime "responsável pela concessão e pagamento de benefício de aposentadoria ou pensão dela decorrente [...] a seus dependentes" (regime instituidor)[5].

---

3 IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 21ª ed. Niterói: *Impetus*, 2015, pp. 123/124.

4 Quanto à fundamentalidade do direito à previdência social, Daniel Machado da Rocha leciona: "No atinente ao aspecto formal, o direito à previdência social tem sua fundamentalidade acolhida de maneira irrefutável pela nossa Lei Maior no seu artigo 6º, *verbis:* 'Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição'. A fundamentalidade material, por sua vez, não apresenta maiores dificuldades no seu reconhecimento. Na lição de Benda, a obrigatoriedade do Estado de respeitar a dignidade do indivíduo não se restringe à expectativa de não ser tratado arbitrariamente, abrangendo uma obrigação prestatória quando o indivíduo não pode, de outra maneira, prover uma existência humanamente digna. É exatamente nos momentos nos quais os cidadãos, inseridos na sociedade por força de sua capacidade de trabalho (substancial maioria da população), têm a sua força laboral afetada, ou mesmo negado o acesso ao trabalho, como é cada vez mais comum por força do modelo de trabalho excludente, que a previdência social evidencia seu papel nuclear para a manutenção do ser humano dentro de um nível existencial minimamente adequado. A doutrina nacional mais abalizada sobre direitos humanos também reconhece a íntima ligação entre o direito à previdência social e a dignidade humana, princípio basilar de todos os direitos sociais". (ROCHA, Daniel Machado da. *Direito Fundamental à Previdência Social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, pp. 110/111).

5 A Lei Federal nº 9.796/1999, ao dispor sobre a compensação previdenciária entre o RGPS e os regimes próprios de previdência, estabelece: "Artigo 2º Para os efeitos desta Lei, considera-se: I - **regime de origem:** o regime previdenciário ao qual o segurado ou servidor público esteve vinculado sem que dele receba aposentadoria ou tenha gerado pensão para seus dependentes; II - **regime instituidor**: o regime previdenciário responsável pela concessão e pagamento de benefício de aposentadoria ou pensão dela decorrente a segurado ou servidor público ou a seus dependentes com cômputo de tempo de contribuição no âmbito do regime de origem" [g.n.].

15. Para exercer tal direito, o trabalhador faz jus à Certidão de Tempo de Contribuição relativa ao período em que esteve filiado ao regime de origem para utilização no regime instituidor[6]. E, naturalmente, faz jus à averbação desse tempo certificado pelo regime de origem no âmbito do regime instituidor.

16. Nas palavras de Marcelo Barroso Lima de Brito Campos[7]:

> *Averbação de tempo de contribuição,* para fins do regime próprio de previdência social dos servidores públicos, é o ato administrativo pelo qual a Administração Pública reconhece, a pedido ou de ofício, período de contribuição do servidor realizado em atividade laboral diversa do cargo em que se dará o registro do tempo.

17. Curial destacar que a emissão da CTC pelo regime de origem e a averbação do respectivo tempo na seara do regime instituidor são etapas preparatórias da contagem recíproca, que apenas se concretizará quando o trabalhador efetivamente exercer o direito à aposentadoria.

18. Demais disso, cumpre alertar que, nas hipóteses em que o RPPS é o regime instituidor, enquanto o ato de emissão da CTC e o ato de concessão da aposentadoria estão indubitavelmente situados na seara do direito previdenciário, **isso não necessariamente acontece no tocante ao ato de averbação de tempo**, que costuma aperfeiçoar-se, em caráter preliminar, apenas nos assentamentos funcionais do servidor, isto é, no âmbito administrativo do ente federado a que esse se vincula. Somente quando da concessão do benefício previdenciário é que se dará, propriamente, a averbação do tempo de contribuição no regime instituidor.

19. Pois bem. A dúvida que se coloca nos autos é se, uma vez efetuada a averbação de tempo de contribuição constante de CTC emitida pelo INSS nos assentamentos funcionais de um servidor, poderá esse vir a desistir do côm-

---

6 Até o advento da Medida Provisória nº 871, de 18 de janeiro de 2019, era viável a contagem recíproca de tempo de contribuição sem prévia emissão de CTC nas específicas hipóteses em que se pretendia contar tempo de contribuição ao INSS relativo ao mesmo vínculo funcional que passou a embasar a filiação do servidor a RPPS, como ocorreu quando da instituição do Regime Jurídico Único pela União. Em tais casos, admitia-se a denominada "averbação automática" que, contudo, a partir da vigência do referido ato normativo, deixou de ser possível. Eis a redação conferida pela Lei federal nº 13.846, de 18 de junho de 2019, na qual a mencionada medida provisória foi convertida, conferiu ao inciso VII do artigo 96 da Lei federal nº 8.213/1991: " VII- **é vedada a contagem recíproca de tempo de contribuição do RGPS por regime próprio de previdência social sem a emissão da CTC correspondente**, ainda que o tempo de contribuição referente ao RGPS tenha sido prestado pelo servidor público ao próprio ente instituidor" [g.n.].

7 CAMPOS, Marcelo Barroso Lima de Brito. *Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos.* 4ª ed. Curitiba: Juruá, 2012, p. 291.

puto desse tempo para fins de aposentadoria no RPPS, malgrado o período já tenha sido considerado para fruição de abono de permanência.

20. Examinando os precedentes da Procuradoria Geral do Estado acerca da matéria, verifica-se a consolidação de **diretriz geral favorável ao deferimento de pedidos de desaverbação**[8] **de tempo de contribuição ao INSS, quando não computado no regime instituidor, ou seja, quando não aperfeiçoada a contagem recíproca.**

21. Deveras, no **Parecer PA-3 nº 322/1995**[9], que teve por objeto hipótese na qual servidor desistiu de utilizar parcela do período estampado em CTC emitida pelo RGPS e averbado em seus assentamentos funcionais, para fins de aposentadoria no RPPS paulista, fixou-se orientação no sentido de "inexistir óbice jurídico ao deferimento do pedido de desistência de cômputo de tempo de serviço prestado à iniciativa privada"[10]. No opinativo, argumentou-se que "**se estava na esfera da vontade do interessado pedir ou não a contagem do tempo de atividade privada e declarar o tempo que pretendia ver aproveitado não há limitação legal para modificação desse ato com a finalidade de desistir da contagem de um bloco**".

22. De fato, a contagem recíproca é um direito, e não um dever que recai sobre o trabalhador. Assim, ainda que efetuada a averbação de período de contribuição constante de CTC, se o tempo não foi computado para fins de obtenção de benefício previdenciário, não há óbices para que o servidor desista de levar a cabo a contagem recíproca, solicitando a desaverbação do tempo para cômputo no âmbito do regime previdenciário que lhe aprouver.

23. Seguindo a mesma trilha, no **Parecer PA nº 31/2008**[11]**,** que examinou situação na qual servidora que averbara tempo de contribuição ao INSS além do necessário para inativar-se no RPPS solicitou a alteração do ato de aposentadoria para suprimir esse tempo excedente, concluiu-se pela viabili-

8 De acordo com Marcelo Barroso Lima de Brito Campos, desaverbação é o "ato administrativo pelo qual a Administração Pública cancela, de ofício ou a pedido, o registro do tempo de contribuição do servidor perante o RPPS" (*Idem*).

9 Parecerista dra. Maria Luci Buff Migliori.

10 Excerto do despacho de aprovação do opinativo, lançado pelo então Procurador Geral do Estado, i. Dr. Marcio Sotelo Felippe.

11 Parecerista dra. Patrícia Ester Fryszman. No mesmo sentido: **Parecer PA nº 21/2017**, de minha autoria.

dade da pretendida retificação. De acordo com o opinativo, a retificação do ato de aposentadoria para desaverbação de parcela de tempo certificado pelo INSS não impingiria riscos à segurança das relações jurídicas, eis que "**a relação jurídica entre a interessada e o Estado se manteria inalterada caso seu pleito fosse deferido**".

24. Isso porque, nas hipóteses em que o tempo de contribuição constante de CTC emitida pelo INSS sobeja o necessário para aposentadoria nesse regime, o tempo excedente não é considerado para a concessão do benefício previdenciário, ou seja, não é objeto de contagem recíproca.

25. Essa diretriz permaneceu inalterada com a aprovação do **Parecer PA nº 124/2011**[12], que teve por objeto hipótese na qual servidora que computara tempo de contribuição **para o RPPS** paulista além do necessário para inativar-se em tal regime solicitou a emissão de CTC relativa a esse "tempo excedente", para utilização em outro regime. Nesse caso, ponderou-se que, tratando-se de **tempo de contribuição ao regime de previdência em que se deu a aposentadoria**, em que pese o trabalhador ter alcançado a inatividade computando tempo de contribuição que excede o exigido para tanto, não há que se falar em "tempo excedente" passível de ser utilizado para aposentadoria em outro regime. Assim, com lastro no artigo 96, III, da Lei federal nº 8.213, de 24 de julho de 1991, segundo o qual **"não será contado por um sistema o tempo de serviço utilizado para concessão de aposentadoria pelo outro",** concluiu-se pelo indeferimento do pleito.

26. Lembre-se que o direito à contagem recíproca almeja garantir que o tempo de contribuição a regime no qual o trabalhador "esteve vinculado sem que dele receba aposentadoria ou tenha gerado pensão para seus dependentes"[13] seja aproveitado em regime no qual pretende obter benefício previdenciário. Não há que se cogitar de direito à contagem recíproca e, destarte, à emissão de CTC, referente a tempo já utilizado para obtenção de benefício previdenciário em regime ao qual o trabalhador **permanece vinculado**[14].

12 Parecerista dra. Patrícia Ester Fryszman.

13 Artigo 2º, da Lei federal nº 9.796/1999.

14 Nas hipóteses de desaposentação, a emissão de CTC é viável porque, ao renunciar à aposentadoria, o servidor rompe o vínculo com o RPPS.

27. De igual maneira, a tese favorável à desaverbação de tempo constante de CTC emitida pelo INSS manteve-se incólume com o advento do **Parecer PA nº 64/2013**[15], que firmou orientação no sentido de que "**não tem jus à expedição e à homologação de certidão de tempo de contribuição para fins de contagem recíproca o servidor que permanece vinculado ao cargo efetivo e, portanto, ao regime próprio de previdência social**"[16]. Por óbvio, com espeque no que dispõe o artigo 2º da Lei federal nº 9.796/1999, não há que se falar de direito à contagem recíproca de tempo em regime com o qual o trabalhador mantém vínculo previdênciário[17].

28. Em resumo, a Procuradoria Geral do Estado fixou dois entendimentos diversos, para duas situações distintas: (i) é viável a desaverbação de tempo constante de CTC emitida pelo INSS para fins de utilização no RPPS, sempre que o tempo de contribuição certificado não houver sido efetivamente computado nesse âmbito, seja porque o servidor não alcançou a inatividade, seja porque a alcançou, mas o tempo em questão sobejou o necessário à aquisição do direito à aposentadoria no RPPS (**Pareceres PA-3 nº 322/1995 e PA nº 31/2008**); (ii) é inviável a emissão de CTC pelo RPPS paulista quando requerida por servidor ativo ou por servidor inativo, ainda que o tempo de contribuição a tal regime, no momento da aposentadoria, tenha superado o necessário para aquisição de tal direito (**Pareceres PA nº 124/2011 e PA nº 64/2013**).

29. Vale alertar que, nas situações tratadas nesses dois últimos precedentes, ao contrário do que ocorreu nas hipóteses examinadas nos dois primeiros opinativos citados, não se cogitava de desaverbação de tempo de vínculo ao

15 Parecerista dr. Demerval Ferraz de Arruda Junior.

16 No mesmo sentido: **Parecer PA nº 36/2014** (Parecerista dr. Demerval Ferraz de Arruda Junior).

17 A única exceção quanto ao ponto diz respeito às situações de acúmulo de funções públicas que ensejam dupla vinculação ao RPPS, tema abordado com primor no **Parecer PA nº 36/2014** (Parecerista Dr. Demerval Ferraz de Arruda Junior), que porta a seguinte ementa: "**SERVIDOR PÚBLICO. Previdência social. Contagem de tempo.** Contagem recíproca. Certidão de tempo de contribuição para fins previdenciários. Expedição e homologação pela entidade gestora do regime próprio de previdência estadual. Possibilidade restrita a ex-servidor ou, em se tratando de acumulação lícita de cargos efetivos, restrita ao tempo de contribuição no cargo do qual o atual servidor se exonerou ou foi demitido. Impossibilidade, mesmo quanto a este cargo, de certificar-se tempo de contribuição que não tenha transcorrido em situação de acumulação de cargos. Direito à contagem recíproca de determinado tempo de contribuição que só surge quando impossível o aproveitamento desse tempo no regime próprio. Inteligência do artigo 12, *caput* e parágrafo 2º, da Portaria MPS nº 154/2008. Inaplicabilidade, no caso, dos artigos 9º e 15, parágrafo único, do mesmo diploma normativo. Precedentes: **Parecer PA nº 124/2011**; **Parecer PA nº 64/2013**".

regime de origem, comprovado mediante apresentação de CTC emitida por esse para utilização no regime instituidor, mas de "desaverbação"[18] de tempo de vínculo ao próprio regime instituidor, para posterior emissão de CTC a ser utilizada em outro regime. Ora, o direito constitucional à contagem recíproca garante ao trabalhador a faculdade de computar tempo de contribuição ao regime de origem para obter aposentadoria no regime instituidor, **se isso lhe aprouver**, o que permite concluir pela possibilidade de desistência desse cômputo, desde que o respectivo tempo não esteja sendo efetivamente utilizado no regime instituidor; não abrange, contudo, o direito de desistir da contagem de tempo de contribuição ao regime instituidor, ao qual está filiado e em que, portanto, deverá vir a fruir ou já frui benefícios previdenciários, para utilização em outro regime.

30. Fixada a premissa de que a desaverbação de tempo de contribuição estampado em CTC é viável **desde que o período não tenha sido utilizado no âmbito do regime instituidor para fins de contagem recíproca**, o enfrentamento da questão debatida nos autos demanda perscrutar se o cômputo do tempo de contribuição ao INSS para fins de concessão de abono de permanência configura utilização do período pelo RPPS, a obstar sua desaverbação.

31. Quanto a esse ponto, necessário rememorar que **o direito ao abono de permanência, embora apenas caracterizado quando o servidor "tenha completado as exigências para aposentadoria voluntária"[19], não se insere entre os benefícios previdenciários**, ou seja, não configura direito a ser fruído na órbita do RPPS. Tanto é que a concessão do abono se dá exclusivamente no âmbito funcional, sem necessidade de exame pelo órgão gestor do Regime Próprio de Previdência.

32. Com efeito, doutrina e jurisprudência pátrias são hoje unânimes no sentido de que o abono de permanência é **vantagem pecuniária**[20] inserida no rol dos benefícios funcionais dos servidores públicos titulares de cargo

18 Rigorosamente, uma vez adotado o sentido técnico de averbação que temos empregado, o tempo de contribuição ao regime a que o servidor está vinculado não é averbado nos assentamentos funcionais, mas simplesmente computado.

19 Artigo 40, § 19, da Constituição da República.

20 Nos termos do **Parecer PA nº 03/2017**, de minha autoria: "o abono de permanência é vantagem pecuniária criada pela Emenda Constitucional nº 20/1998, como incentivo para que os servidores que já completaram os requisitos para o gozo de aposentadoria voluntária optem por persistir no exercício de suas funções".

efetivo. Logo, em princípio, parece razoável reconhecer que o cômputo do tempo de contribuição ao INSS para fins de concessão de abono de permanência não caracteriza utilização do tempo no RPPS, mas mero cômputo do tempo para efeitos funcionais.

33. E, ao menos desde a aprovação da **Súmula nº 567**, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, aos 15 de dezembro de 1976, não se discute acerca da **independência entre os efeitos funcionais e previdenciários produzidos por um mesmo período de tempo.**

34. A valer, com a aprovação do enunciado, firmou-se que a norma constitucional que garantia a contagem de determinado tempo de serviço para efeitos previdenciários não inibia os entes federados de garantirem a seus servidores o cômputo desse mesmo tempo para efeitos diversos. Confira-se:

> A constituição, ao assegurar, no § 3º do art. 102[21], a contagem integral do tempo de serviço público federal, estadual ou municipal para os efeitos de aposentadoria e disponibilidade não proíbe à União, aos Estados e aos Municípios mandarem contar, mediante lei, **para efeito diverso**, tempo de serviço prestado a outra pessoa de direito público interno.

35. Não é demais lembrar que, enquanto a matéria previdenciária está situada no âmbito da competência constitucional concorrente (artigo 24, I, da CF/1988), cabendo à União traçar normas gerais a seu respeito, **o regime jurídico dos servidores públicos é matéria cuja disciplina incumbe exclusivamente aos respectivos entes, no exercício da competência para se auto-organizarem** (artigos 18, *caput,* 25, *caput,* 61, § 1º, II, e 84, II, todos da Constituição da República de 1988).

36. Donde se extrai que, se à União é legítimo estabelecer parâmetros gerais de contagem de tempo para fins previdenciários, a cada ente federado é perfeitamente legítimo disciplinar o regime funcional de seus servidores, inclusive estabelecendo benefícios funcionais fulcrados em requisitos temporais já contemplados, para outros fins, em normas constitucionais ou infraconstitucionais.

37. Seguindo essa linha de raciocínio, o **Parecer PA-3 nº 77/2000**[22], que apreciou hipótese em que servidora computara o mesmo tempo de serviço

21 § 3º O tempo de serviço público federal, estadual ou municipal será computado integralmente para os efeitos de aposentadoria e disponibilidade, na forma da lei.

22 Parecerista dr. Carlos Ari Sundfeld.

público estadual em que laborou sob regime celetista para aposentadoria no âmbito do INSS e para obter vantagens funcionais em cargo efetivo no Estado de São Paulo, concluiu:

> Os quase 27 anos de emprego público registrados na Certidão de Tempo de serviço público estadual mencionados servem para fins de concessão de aposentadoria por tempo de serviço junto ao INSS. Quanto a isso não há dúvidas, tanto que a servidora foi aposentada pela Previdência Social em meados de 1994.
>
> Porém, isso não prejudica a contagem já realizada, com base no ordenamento estadual, do tempo de serviço para outros efeitos – adicional de tempo de serviço, sexta-parte e licença-prêmio –, pois há independência entre os requisitos para aposentadoria e os requisitos para fruição desses outros benefícios, como foi expressamente reconhecido no recente Parecer PA-3 nº 28/2000, com expressa aprovação da Chefia da 3ª Seccional desta Procuradoria Administrativa, com análise específica quanto ao ponto (despacho de 21.3.2000 – Processo nº 2.862/77).
>
> A contagem de tempo de serviço estadual para fins de obtenção de vantagens pecuniárias do cargo efetivo, como a sexta-parte e os quinquênios, tem fundamento no art. 76 do Estatuto dos Funcionários Públicos Civis do Estado de São Paulo (Lei nº 10.261, de 28.10.1968), segundo o qual "o tempo de serviço público, assim considerado o exclusivamente prestado ao Estado e suas Autarquias, será contado singelamente para todos os fins".
>
> Esse tempo podia ser contado também para fins de aposentadoria, abrindo-se para a interessada duas possibilidades: ou o utilizava para aposentação no cargo efetivo, com base no mesmo art. 76 citado, ou o contava para a aposentadoria junto ao INSS. Como seguiu esse último caminho, a servidora renunciou ao direito de valer-se do referido tempo para aposentadoria no cargo efetivo estadual, sem que isso importasse em qualquer prejuízo quanto a outras vantagens fundadas em tempo de serviço.

38. Note-se que, àquela altura, o principal requisito para a aposentadoria no âmbito do RPPS coincidia exatamente com aquele previsto na legislação estadual para aquisição do direito aos adicionais temporais: tempo mínimo de **serviço.** Ainda assim, reconhecia-se a independência entre os efeitos funcionais e previdenciários conferidos ao tempo desse modo qualificado.

39. Atualmente, com a consagração do princípio contributivo na seara do Regime Próprio de Previdência Social e a substituição do requisito de tempo mínimo de serviço pela exigência de tempo mínimo de contribuição para aquisição do direito à aposentadoria, a independência entre os efeitos previdenciários e funcionais conferidos a um mesmo interstício de tempo tornou-se ainda

mais evidente. Ora, tempo de contribuição previdenciária e tempo de serviço não são, necessariamente, coincidentes[23].

40. Nesse contexto, o **Parecer PA nº 42/2015**[24] preceituou:

> [...]
>
> 17. Tem-se reconhecido ao funcionário público o direito à contagem, para todos os efeitos, do tempo de serviço público estadual prestado antes do ingresso no cargo efetivo, independentemente do regime jurídico a que se subordinava o servidor, a teor do que dispõe o artigo 76 do Estatuto dos Funcionários Públicos. Nesse sentido foram proferidos os pareceres PA-3 nº 29/1982, PA-3 nº 49/1982 e PA-3 nº 318/1992, que envolviam tempo prestado nos idos da década de 1970 por servidores temporários submetidos ao regime da Lei estadual nº 500/1974.
>
> 18. É também orientação da Procuradoria Geral do Estado que a concessão de aposentadoria pelo Instituto Nacional do Seguro Social com base em tempo de serviço público não obsta o deferimento, com esteio em idêntico tempo, de vantagens pecuniárias do cargo efetivo em que o servidor posteriormente veio a ser investido.
>
> [...]
>
> 20. Portanto, mesmo que o interessado houvesse, de fato, obtido a aposentadoria pelo Regime Geral de Previdência Social em razão dos períodos indicados, nos quais exerceu a função pública de Professor-III sob o regime da Consolidação das Leis do Trabalho, ser-lhe-iam devidas todas as vantagens fundadas nesse tempo de serviço, exceto outra aposentadoria. Quanto a esse benefício, e apenas ele, o recente e bem-lançado Parecer PA nº 124/2011 confirmou o óbvio: o mesmo tempo de serviço não pode ser aproveitado em mais de uma aposentadoria – fato que, entretanto, não impede a certificação desse tempo, segundo o modelo de certidão praticado na Administração e sem homologação pela entidade gestora do regime próprio de previdência, para outros fins a que ele possa servir.
>
> 21. Convém repetir o que estabelece o artigo 76 do Estatuto dos Funcionários Públicos: "O tempo de serviço público, assim considerado o exclusivamente prestado ao Estado e suas Autarquias, será contado singelamente para todos os fins." (g.n.). É dizer: esse tempo não se desincorpora do patrimônio funcional do servidor pelo fato de ter servido a certa finalidade; continua a gerar outros efeitos, sem que se possa apontar, como regra, sobreposição indevida de vantagens.

23 Antônio Flávio de Oliveira, na obra "Servidor Público – A Averbação do Tempo de Serviço/Contribuição" ensina: "[...] o fato jurídico tempo de serviço é o período em que o trabalhador da iniciativa pública ou privada, efetivamente, nos termos da lei, desempenhou determinada função em razão de vínculo laboral ou funcional. Quanto ao tempo de contribuição, trata-se do lapso durante o qual o trabalhador prestou contribuições a um determinado regime previdenciário, recolhendo, nos termos da legislação pertinente, as contribuições correspondentes a percentual de sua remuneração mensal ou outro critério definido em lei, no intuito de fazer jus à aposentadoria ou de propiciar pensão aos seus dependentes" (Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 19).

24 Parecerista dr. Demerval Ferraz de Arruda Junior.

> [...]
>
> 23. Logo, no caso destes autos, os períodos em questão apenas não aproveitariam à aposentadoria compulsória do interessado (fls. 133). Não poderiam ser considerados tempo de serviço e assim de contribuição para efeito de proporção dos proventos (artigo 40, parágrafo 1º, II, da Constituição da República; artigo 4º da Emenda Constitucional nº 20/1998), se bem que, validamente, pudessem ter algum reflexo sobre esses em razão dos acréscimos gerados pelos adicionais *ex facto temporis* nas remunerações consideradas no cálculo (artigo 40, parágrafo 3º, da Constituição da República).

41. De modo parelho, ao examinar situação em que o mesmo período de trabalho junto a Município fora computado como tempo de contribuição para fins de aposentadoria no âmbito do RGPS e como tempo de serviço público para fins de vantagens funcionais em cargo efetivo estadual, o **Parecer PA nº 41/2015**[25] esclareceu:

> **[...] o mesmo tempo de serviço não pode dar margem a duas aposentadorias distintas, pelo que o tempo utilizado para a obtenção de uma delas não pode ser utilizado para obtenção de outra.**
>
> **16.** Em consequência, tendo o Interessado já utilizado o tempo de serviço/contribuição prestado junto ao Município de Regente Feijó para sua aposentadoria no RGPS, não pode esse tempo ser computado para sua futura aposentadoria no RPPS paulista. Em consequência, tal tempo não poderá ser considerado nem para fins de aposentadoria nem de abono permanência.
>
> **17. Tal situação, todavia, não contamina as demais vantagens funcionais e/ou pecuniárias que o Interessado possui em razão de lícita contagem desse tempo**. [g.n.]

42. Esses três precedentes, entretanto, limitaram-se a examinar situações em que, já concedida a aposentadoria no âmbito do RGPS com lastro em determinado período de tempo, discutia-se a possibilidade de esse mesmo interstício ser considerado pelo Estado para efeito de concessão de benefícios funcionais. É dizer: cuidava-se apenas de definir os efeitos funcionais e, portanto, internos, de determinado tempo de serviço.

43. O problema que se coloca nos autos, contudo, diz respeito aos efeitos que um período de tempo já considerado para fins funcionais no Estado de São Paulo pode surtir fora da órbita da competência estadual, no Regime Geral de Previdência Social.

25 Parecerista dr. Marcos Fábio de Oliveira Nusdeo.

44. A meu sentir, sendo certo que os efeitos funcionais e previdenciários de um período de tempo não se confundem, é defeso ao INSS obstar que o tempo de contribuição ao RGPS seja utilizado para fins de aposentadoria nesse regime simplesmente porque já computado para fins funcionais. A Lei Maior não autoriza semelhante restrição ao direito fundamental à previdência social, cujo exercício em regra exige o cômputo de tempo mínimo de contribuição.

45. Consoante adrede referido, ainda que o RGPS tenha expedido CTC relativa ao período e que esse tenha sido averbado nos assentamentos funcionais do servidor[26], só o fato de ter sido utilizado para concessão de vantagens funcionais não implica concretização da contagem recíproca. Logo, perfeitamente viável a desistência do cômputo do período no RPPS, para utilização no RGPS.

46. Repise-se: a contagem recíproca não é um dever imposto ao trabalhador, mas um direito conferido àquele que vivencia migração entre regimes previdenciários, com a finalidade precípua de garantir-lhe a fruição do direito fundamental à previdência social. E, **obstar que o trabalhador desista da contagem recíproca e conte o respectivo tempo para obtenção de benefício no regime para o qual contribuiu originariamente significaria impor limites à fruição do direito fundamental à previdência, sem qualquer respaldo constitucional.**

47. Pior que isso, nos casos de **exoneração**, **demissão** ou **desaposentação**[27] em que o ex-servidor houver averbado tempo de contribuição ao RGPS em seus assentamentos funcionais e computado o respectivo período para fins de vantagens funcionais, a imposição **de tal óbice poderá significar mesmo a inaceitável negação do direito fundamental à previdência a esse trabalhador.**

48. Provavelmente ancorada nesses argumentos, a Instrução Normativa INSS/PRES nº 45, de 6 de agosto de 2010, ao disciplinar a revisão de Certidões de Tempo de Contribuição emitidas pela Autarquia Previdenciária Federal, estabeleceu:

---

26 De rigor notar que o cômputo de determinado tempo de **serviço público** prestado a ente federado para fins funcionais em regra prescinde de apresentação de Certidão de Tempo de Contribuição, mesmo nos casos em que o servidor esteve vinculado ao RGPS durante o período. A comprovação de tempo de serviço para fins **funcionais** demanda apresentação de certidão emitida pelo ente federado de origem, em que deverão constar dados acerca da vida **funcional** do trabalhador naquela seara.

27 A aprovação do **Parecer PA nº 05/2018**, de minha autoria, corroborou orientação há muito vigente na Procuradoria Geral do Estado em sentido favorável à renúncia à aposentadoria (desaposentação) para obtenção de benefício previdenciário mais vantajoso.

> Artigo 380. **A CTC que não tiver sido utilizada para fins de averbação no RPPS ou, uma vez averbada, o tempo certificado, comprovadamente não tiver sido utilizado para obtenção de aposentadoria ou vantagem no RPPS, será revista**, a qualquer tempo, a pedido do interessado, inclusive para incluir novos períodos ou para fracionamento, mediante a apresentação dos seguintes documentos:
> [...]
> § 1º **Não serão consideradas como vantagens no RPPS as verbas de anuênio, quinquênio, abono de permanência em serviço ou outras espécies de remuneração, pagas pelo ente público, considerando que são parcelas de natureza remuneratória e que não interferem no cômputo do tempo de contribuição nem alteram o período certificado.** [g.n.]

49. À luz desse dispositivo, destarte, não se controvertia acerca da possibilidade de desaverbação de tempo certificado em CTC que houvesse sido utilizado apenas para efeitos funcionais[28], inclusive para fins de abono de permanência.

50. Nesse cenário, aos 15 de maio de 2013, a 9ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo julgou a Apelação nº 0008789- 09.2012.8.26.0053[29], por meio de acórdão do qual se extrai:

> A autora é servidora pública ativa do quadro do Magistério da Secretaria de Estado da Educação e teve a inclusão de tempo prestado à iniciativa privada em sua Certidão de Tempo de Serviço, fato a ensejar que ela passasse a fazer jus ao **abono de permanência**. Posteriormente, constatou a autora que a inclusão do aludido tempo não lhe era favorável, motivo pelo qual requereu o cancelamento da averbação, sem prejuízo de posterior devolução dos valores recebidos a título de abono de permanência. No entanto, referido pedido de cancelamento da averbação restou-lhe indeferido pela administração, o que ensejou o ajuizamento da presente, em face da Fazenda do Estado de São Paulo e da SPPREV.
> [...]
> **A averbação do tempo trabalhado na iniciativa privada na Certidão de Tempo de Serviço prestado ao Estado constitui ato de mero registro e a exclusão do referido tempo não implica anulação ou revogação do ato administrativo.**
>
> Ademais, não haveria qualquer prejuízo ao Estado a referida desaverbação, já que a autora não se nega a devolver o abono de permanência, se com a desaverbação daquele tempo prestado na iniciativa privada não tiver mais direito a ele.

28 Naturalmente, nesse contexto, era de rigor reconhecer que o artigo 15, ***in fine,*** da Portaria MPS nº 154, de 15 de maio de 2008, ao obstar a revisão de CTC emitida **por RPPS** nas hipóteses em que o tempo certificado houvesse sido utilizado para fins de obtenção de "qualquer direito ou vantagem" em outro RPPS, não estava a vedar a revisão de CTC cujo tempo certificado houvesse sido computado para obtenção de "anuênio, quinquênio, abono de permanência em serviço ou outras espécies de remuneração, pagas pelo ente público".

29 Rel. Des. Moreira de Carvalho.

O tempo de serviço prestado é de interesse único do servidor e não do Estado, pois ele é o titular daquele direito, podendo dele dispor quando lhe convier.

Quanto à desaverbação o Superior Tribunal de Justiça já proferiu decisão, na qual deu a permissão, a seguir:

"A contagem de tempo de serviço para funcionário não diz respeito a interesse do Estado, em princípio, porque gera direito para aquele. Ao Estado caberá a fiscalização para evitar cômputos indevidos e outorga de vantagens a que não faz jus o funcionário. Também intervirá o Estado para opor direitos quando o tempo de serviço é imposto ao indivíduo como fator de restrição; é o caso, por exemplo, do militar que tem sua permanência na ativa limitada.

Fora dessas exceções, cabe ao funcionário o interesse na iniciativa para a contagem, pois ele é titular, podendo dele dispor a seu talante, alterando até sua configuração, o que não pode fazer a Administração, salvo para anular ato legítimo" (RMS nº 174/PR, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/3/1992, DJ 20/4/1992).

Nesse sentido também é o entendimento deste Tribunal, que vale trazer à colação trecho do corpo do voto, conforme segue:

"O autor voltou a trabalhar e com o intuito de receber uma segunda aposentadoria, requereu à ré a desaverbação da certidão do INSS com o tempo não utilizado para a concessão da primeira aposentação....

Ora, é certo que é vedada a contagem de tempo de serviço que serviu de base em um, para outro sistema, mas esse não é o caso dos autos em que o que se requer é a desaverbação do tempo não utilizado para a concessão da primeira aposentadoria. E se há tempo não computado, de rigor sua desaverbação para utilização futura ...

Assim, ***escorreita a respeitável sentença que determinou a desaverbação da certidão expedida pelo INSS, com a recontagem do tempo de serviço utilizado para fins de proporcionalidade da aposentadoria no Estado****."* (Apelação nº 0083035- 84.2008.8.26.0224 - 8ª Câmara de Direito Público - Rel. Des. Cristina Cotrofe j. em 1º/2/2012).

Dessa forma, a sentença merece reforma para determinar que a Fazenda expeça nova certidão de liquidação de tempo de serviço, desaverbando o tempo prestado na iniciativa privada. [g.n.]

51. Sucede que a Instrução Normativa INSS/PRES nº 45/2010 foi revogada pela Instrução Normativa INSS/PRES nº 77, de 21 de janeiro de 2015, que, **no mesmo quadro normativo**, passou a contemplar diretriz diametralmente oposta acerca do tema sob exame. Confira-se:

> Art. 452. **A CTC que não tiver sido utilizada para fins de averbação no RPPS ou, uma vez averbada, o tempo certificado, comprovadamente não tiver sido utilizado para obtenção de aposentadoria ou vantagem no RPPS, será revista**, a qualquer tempo, a pedido do interessado, inclusive

> para incluir novos períodos ou para fracionamento, mediante a apresentação dos seguintes documentos:
> [...]
> § 1º **Serão consideradas como vantagens no RPPS as verbas de anuênio, quinquênio, abono de permanência em serviço ou outras espécies de remuneração, pagas pelo ente público**. [g.n.]

52. A Nota Técnica nº 12/2015/CGNAL/DRPSP/SPS, que veicula "considerações sobre averbação e desaverbação de tempo de contribuição", apresenta argumentos práticos para essa guinada na disciplina conferida ao tema pelo INSS, **especialmente no tocante às hipóteses de averbação automática**[30]:

> 18. Este Departamento tem observado que se tornou recorrente o pedido de desaverbação do tempo de contribuição prestado pelo servidor público quando vinculado ao RGPS, que fora objeto de averbação automática na mudança de regime previdenciário para o RPPS, com vistas à concessão de aposentadoria no Regime Geral. Contudo, o servidor da Administração direta, autárquica ou fundacional que postula tal desaverbação pretende permanecer em atividade, o que pode gerar consequências no âmbito do direito previdenciário e do direito administrativo, matéria que tem sido objeto de litígios de solução ainda não pacificada.
>
> 19. A prática tem demonstrado que a dispensa da exigência da manutenção da qualidade de segurado para a concessão de aposentadoria por idade no RGPS, promovida pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003, é o motivo preponderante para as ocorrências de desaverbação. Desde então, os ex-segurados do RGPS, atualmente vinculados a RPPS, ao cumprirem a idade exigida e comprovarem ter cumprido, a qualquer tempo, a carência exigida no art. 25, II, da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991 (atualmente, de cento e oitenta contribuições mensais), podem pleitear a concessão de aposentadoria no RGPS. Para tanto, muitos utilizam, integral ou parcialmente, o tempo que já foi computado para diversos efeitos funcionais no âmbito do ente federativo detentor de RPPS.
>
> 20. Convém lembrar que a desconsideração da perda da qualidade de segurado para fins de concessão de aposentadoria por idade no RGPS tem o intuito de proteger os segurados com condição trabalhista instável, que desempenham atividades na iniciativa privada, com ou sem vínculo empregatício. Nessa condição, com o avançar da idade, é mais comum a descontinuidade no exercício de atividade laborativa formalizada. Dessa forma, o benefício poderá ser obtido no RGPS quando alcançada a idade mínima, mesmo que a carência

30 Conforme referido na nota nº 06, a averbação automática consistia na possibilidade de computar tempo de contribuição ao RGPS para fins de aposentadoria no RPPS independentemente de obtenção de CTC, expediente reservado às situações em que o servidor migrou de um regime previdenciário a outro sem alteração do vínculo funcional.

exigida tenha sido cumprida muito antes dessa data. Esse não é o cenário que vivenciam os segurados de RPPS que mantêm a titularidade do cargo até a aposentadoria em razão da estabilidade funcional e, com o procedimento da desaverbação, acabam por obter dois benefícios por meio de um único vínculo funcional, situação facilitada pelo fato de a aposentadoria por idade no RPPS exigir apenas dez anos de serviço público e cinco anos no cargo efetivo.
[...]
É importante apontar que, **embora essa matéria – a concessão de vantagens remuneratórias decorrentes da averbação de tempo de serviço público – tenha gênese em regras de natureza administrativa, a reversão desse ato administrativo de averbação, caso admitida a desaverbação, poderá implicar desequilíbrio financeiro e atuarial para os Regimes Próprios e para o RGPS, gerando pois consequências no âmbito do direito previdenciário.**

37. No RPPS, a concessão de aposentadoria por idade, prevista no art. 40, § 1º, III, b, da Constituição Federal, exige o cumprimento de apenas dez anos de tempo de serviço público e cinco anos no cargo efetivo. Quanto à aposentadoria compulsória, regida pelo art. 40, § 1º, II, da Constituição, não há previsão de tempo mínimo, observando-se apenas a idade limite para permanência no serviço público, de 70 anos para o segurado ou a segurada.

38. Com a desaverbação, além de receber parte da remuneração com fundamento em um tempo prestado à própria Administração, que depois foi extraído do cômputo, futuramente o servidor irá receber outro benefício previdenciário que, embora seja concedido com proventos proporcionais, resulta, quase sempre, em valor superior ao decorrente da proporção de tempo cumprido e tempo total exigido, em decorrência da garantia constitucional de benefícios previdenciários não inferiores ao salário mínimo. Segundo o art. 7º, IV, c/c art. 39, § 3º, e art. 40, § 12, c/c art. 201, § 2º, da CF/1988, é vedada a redução do benefício de aposentadoria a valor inferior ao salário mínimo.

39. Ademais, alguns benefícios do RPPS não dependem da contagem de tempo, como a pensão por morte, e a aposentadoria por invalidez, essa quando resultante de acidente em serviço, moléstia profissional ou doença grave, contagiosa ou incurável. E o próprio aumento no valor da remuneração, crescente no decorrer da vida funcional, irá interferir no valor do benefício devido pelo RPPS, se esse for calculado considerando o tempo final, ainda que os proventos sejam proporcionais ao tempo de contribuição, visto que calculados pela média das contribuições conforme art. 1º da Lei nº 10.887/2004[31]. Verifica-se que são diversas as hipóteses em que o RPPS poderá ser obrigado a arcar com benefícios em valor integral ou quase integral, com tempo de contribuição reduzido.

31 Destaque-se que tal argumento não tem aplicação no tocante ao abono de permanência, sobre o qual não incidem contribuições previdenciárias e que, portanto, não é considerado no cálculo dos proventos de aposentadoria.

> 40. Destarte, **a questão é fundamental do ponto de vista do equilíbrio financeiro e atuarial tanto dos RPPS quanto do RGPS, visto que, na maior parte dos Municípios brasileiros, a remuneração de grande parte dos servidores é igual ou pouco superior ao valor do salário mínimo nacional. E embora muitas vezes tenha o segurado contribuído durante toda a vida laboral sobre apenas um salário-mínimo, obterá dois benefícios nesse piso, um em cada regime.** [...]

53. Como se vê, com o fito de evitar que alguns trabalhadores se valham de legítimas possibilidades do sistema normativo para alcançar vantagens em suposto prejuízo econômico dos regimes previdenciários, o INSS impôs a todos os trabalhadores, sem fundamento legal e em evidente ofensa ao direito fundamental à previdência social, restrição ao cômputo de tempo de contribuição para fins de aposentadoria.

54. Atente-se que os autores da nota não negam o direito de todos os trabalhadores à contagem de tempo de contribuição para efeito de aposentadoria no regime que lhes aprouver, mesmo que para tanto seja necessária a desaverbação desse tempo. Veja-se:

> [...] a faculdade de averbar ou não, para fins previdenciários, o tempo cumprido em emprego público equipara-se à possibilidade que teria o atual servidor que teve vínculo ao RGPS por exercício de outra atividade. **Considerando que a averbação de tempo é ato volitivo, praticado com finalidade precípua de garantir a contagem recíproca para fins de aposentadoria, é possível, a princípio, que haja a sua desaverbação caso o servidor não pretenda mais que haja essa contagem, independentemente se o tempo foi prestado à Administração ou à atividade privada.** [g.n.]

55. Sem embargo, em prol de alegada necessidade de proteção ao equilíbrio financeiro e atuarial dos regimes previdenciários, defendem, sem lastro em lei e em evidente ofensa a direito fundamental, que a desaverbação de tempo utilizado unicamente para fins funcionais seja obstada.

56. Cumpre notar que essa tese, veiculada apenas em ato infralegal (o artigo 452, § 1º, Instrução Normativa INSS/PRES nº 77/2015), não foi unanimemente acolhida pelo Tribunal de Justiça de São Paulo[32], como é possível extrair do seguinte julgado:

32 Anote-se que não foram localizados, nos respectivos sítios eletrônicos, decisões emanadas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça quanto ao assunto.

> Mandado de Segurança. Servidora pública municipal inativa. Município de Ribeirão Preto. **Aposentadoria concedida junto ao RPPS com utilização da contagem recíproca. Período contributivo excedente, não computado para efeitos previdenciários. Desaverbação para aproveitamento no RGPS. Direito líquido e certo bem-delineado.** Recursos oficial e voluntário desprovidos [Apelação Cível nº 1009666-86.2016.8.26.0506; 2ª Câmara de Direito Público, Rel. Des. Luciana Bresciani, j. 29/9/2018, g.n.].

57. No entanto, ao que parece pelas mesmas razões alinhavadas na referida nota técnica[33], a Medida Provisória nº 871, de 18 de janeiro de 2019, convertida na Lei federal nº 13.846, de 18 de junho de 2019, acrescentou ao artigo 96 da Lei federal nº 8.213, de 24 de julho de 1991, o inciso VIII, que veda expressamente "a desaverbação de tempo em regime próprio de previdência social quando o tempo averbado tiver gerado a concessão de vantagens remuneratórias ao servidor público em atividade". Eis a redação atual do artigo 96 da Lei federal nº 8.213/1991:

> Artigo 96. O tempo de contribuição ou de serviço de que trata esta Seção será contado de acordo com a legislação pertinente, observadas as normas seguintes:
>
> I - não será admitida a contagem em dobro ou em outras condições especiais;
>
> II - é vedada a contagem de tempo de serviço público com o de atividade privada, quando concomitantes;
>
> III - não será contado por um sistema o tempo de serviço utilizado para concessão de aposentadoria pelo outro;
>
> IV - o tempo de serviço anterior ou posterior à obrigatoriedade de filiação à Previdência Social só será contado mediante indenização da contribuição correspondente ao período respectivo, com acréscimo de juros moratórios de zero vírgula cinco por cento ao mês, capitalizados anualmente, e multa de dez por cento.
>
> V - é vedada a emissão de Certidão de Tempo de Contribuição (CTC) com o registro exclusivo de tempo de serviço, sem a comprovação de contribuição efetiva, exceto para o segurado empregado, empregado doméstico, trabalhador avulso e, a partir de 1º de abril de 2003, para o contribuinte

33 A **Nota Informativa SEI nº 01/2019/CONO/CGNAL/SRPPS/SPREV-ME**, que teve por objeto esclarecer as alterações feitas pela Medida Provisória nº 871/2019 na Lei Federal nº 8.213/1991 no tocante à contagem recíproca de tempo de contribuição entre regimes, utiliza praticamente os mesmos argumentos referidos na Nota Técnica nº 12/2015/CGNAL/DRPSP/SPS para justificar a alteração normativa e concluir: "Não se admite a desaverbação de tempo que foi averbado (**automaticamente ou mediante CTC**) e que tenha gerado o pagamento de vantagens remuneratórias ao servidor" [g.n.].

> individual que presta serviço a empresa obrigada a arrecadar a contribuição a seu cargo, observado o disposto no § 5º do art. 4º da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003;
>
> VI - a CTC somente poderá ser emitida por regime próprio de previdência social para ex-servidor;
>
> VII - é vedada a contagem recíproca de tempo de contribuição do RGPS por regime próprio de previdência social sem a emissão da CTC correspondente, ainda que o tempo de contribuição referente ao RGPS tenha sido prestado pelo servidor público ao próprio ente instituidor;
>
> VIII - **é vedada a desaverbação de tempo em regime próprio de previdência social quando o tempo averbado tiver gerado a concessão de vantagens remuneratórias ao servidor público em atividade**; e
>
> IX - para fins de elegibilidade às aposentadorias e especiais referidas no § 4º do art. 40 e no § 1º do art. 201 da Constituição Federal, os períodos reconhecidos pelo regime previdenciário de origem como de tempo especial, sem conversão em tempo comum, deverão estar incluídos nos períodos de contribuição compreendidos na CTC e discriminados de data a data.
>
> Parágrafo único. O disposto no inciso V do *caput* deste artigo não se aplica ao tempo de serviço anterior à edição da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, que tenha sido equiparado por lei a tempo de contribuição.

58. E, como sabido, o artigo 96 da Lei federal nº 8.213/1991, assim como os demais dispositivos do diploma que cuidam de contagem recíproca, possui natureza de norma geral previdenciária[34], que vincula todos os entes federados.

59. A desaverbação de tempo dos assentamentos **funcionais** de servidor que computou o respectivo período apenas para fins funcionais, todavia, constitui efetivamente matéria de direito previdenciário?

---

34 Daniel Machado da Rocha assevera que um dos critérios para identificação das normas gerais em matéria previdenciária é o da ***interconexão***. Segundo ele, a justificativa da aceitação desse critério "repousa na necessidade de conciliar as interações que diferentes regimes próprios necessitem entabular, em face dos sucessivos vínculos previdenciários que o servidor público, ao longo de sua vida produtiva, poderá constituir. Se o desafio nuclear do federalismo, modelo potencialmente tendente à descentralização e ao fortalecimento da democracia, sempre consistiu em compatibilizar a participação e a autonomia dos estados-membros com a unidade e a hierarquia mínimas reclamadas pelo Estado Federal, em matéria previdenciária a uniformização mínima é impulsionada, principalmente, pela dificuldade no reconhecimento do alcance e da abrangência dos direitos dos beneficiários constituídos sob as diferentes legislações. **O diálogo entre os regimes previdenciários, imperioso para que o princípio da efetividade seja efetivo, é sedimentado sobre o alicerce da interconexão previdenciária, cujos pilares são a contagem recíproca de tempo de contribuição e a compensação financeira**". (*Normas Gerais de Direito Previdenciário e a Previdência do Servidor Público*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012, p. 172). Assim, o autor conclui que estas matérias merecem receber "o destaque conferido pelo instituto das normas gerais".

60. Observe-se que a referência legal à "desaverbação de tempo **em regime próprio de previdência social**" é indicativa do alcance que deve ser dado à norma, eis que enquanto não computado o tempo de contribuição para fins previdenciários não se verifica a averbação do período **no âmbito do RPPS**, mas somente nos assentamentos funcionais do servidor.

61. Ora, se enquanto o servidor não exercer direito previdenciário decorrente da averbação do tempo de contribuição o ato de averbação não surte qualquer efeito previdenciário, seja na seara do RPPS, seja na seara do RGPS, evidente que a desistência da averbação desse tempo interessa exclusivamente ao respectivo ente federado.

62. Embora averbação e desaverbação de tempo possam constituir etapa preparatória da contagem recíproca, não se confundem com esta. **A desaverbação de tempo não computado para fins previdenciários não constitui**, portanto**, matéria a ser objeto de norma geral previdenciária.**

63. Daí que o inciso VIII do artigo 96 da Lei nº 8.213/1991 deve ser compreendido como uma vedação à desaverbação enquanto ela esteja a gerar **efeitos previdenciários na órbita do regime em que houve a averbação**. Quanto à vedação à desaverbação de certidão utilizada unicamente para efeitos funcionais (concessão de vantagens remuneratórias, a exemplo do abono de permanência), a norma poderia vincular, quando muito, o ente que a editou – a União –, sob pena de indevido avanço desse ente sobre a competência dos demais entes políticos para organizar seus serviços e dispor sobre seus servidores.

64. Não se pode olvidar que, "como corolário da autonomia federativa que cada ente dispõe para organizar seus serviços e servidores"[35], a Constituição da República atribui a cada ente federado competência para disciplinar o regime jurídico de seus servidores, sendo proscrito à União legislar a respeito de averbação e desaverbação de tempo dos assentamentos funcionais de servidores dos outros entes (artigos 18, *caput,* 25, *caput,* 61, § 1º, II, e 84, II, todos da Constituição da República de 1988).

65. Por tudo isso, com o devido respeito às opiniões em sentido contrário sustentadas nos autos e no Parecer AJG nº 121/2006[36], mesmo na vigência

35 **Parecer PA nº 33/2018** (Parecerista Dra. Suzana Soo Sun Lee).

36 Parecerista dra. Maria Luisa de Oliveira Grieco.

da Lei federal nº 13.846/2019, afigura-se forçoso concluir pela viabilidade da desaverbação de tempo de contribuição **computado exclusivamente no âmbito funcional** para fins de abono de permanência.

66. Essa desaverbação, além disso, não implica para o servidor o dever de devolver as parcelas recebidas até então a título de abono de permanência. Ora, se, somado o tempo de contribuição constante de CTC emitida pelo INSS com o tempo de contribuição ao RPPS, o servidor fazia jus a aposentadoria voluntária, mas optou por permanecer trabalhando, é evidente que preencheu os requisitos constitucionais para fruir de abono de permanência e, destarte, tanto o ato concessivo da vantagem quanto os pagamentos dele decorrentes foram legítimos.

67. A posterior desaverbação do tempo estampado na CTC emitida pelo INSS, conquanto possa ser hábil a cessar o pagamento do abono nas hipóteses em que, sem o cômputo do período correlato, o servidor deixa de preencher os requisitos para aposentadoria voluntária no RPPS, não subtrai a higidez do ato concessivo do abono nem dos pagamentos correlatos.

68. Descabido, portanto, cogitar-se de devolução dos valores recebidos a título de abono de permanência até o momento em que concretizada a desaverbação. Veja-se que a jurisprudência administrativa vigente admite até mesmo a renúncia à aposentadoria para utilização do tempo de contribuição para fins de obtenção de benefício previdenciário mais vantajoso, **sem que isso, da mesma forma, implique devolução dos proventos já recebidos**. Isso porque a renúncia à aposentadoria, tal qual a desistência do cômputo de tempo, "não opera retroativamente"[37].

69. À vista do exposto, conclui-se:

> (i) a desaverbação de tempo de contribuição estampado em CTC é viável desde que o período não esteja sendo utilizado no âmbito do regime instituidor para fins de contagem recíproca (**Pareceres PA-3 nº 322/1995 e PA nº 31/2008**);
>
> (ii) os efeitos previdenciários e funcionais de um mesmo período de tempo não se confundem (Súmula nº 567, do Supremo Tribunal Federal), de modo que não há óbices a que um período

37 Despacho de desaprovação ao **Parecer PA nº 303/2004**, de autoria do então Procurador Geral do Estado, i. dr. Elival da Silva Ramos.

computado para fins de fruição de benefícios funcionais, entre os quais inclui-se o abono de permanência, seja utilizado para fruição de benefícios previdenciários (**Pareceres PA-3 nº 77/2000**, **PA nº 41/2015 e PA 42/2015,** *contrario sensu*);

(iii) obstar a desaverbação de CTC cujo tempo certificado foi utilizado para fins exclusivamente funcionais é impor restrição não prevista constitucionalmente ao direito fundamental à previdência social, cujo exercício em regra depende do cômputo de tempo mínimo de contribuição;

(iv) a vedação à "desaverbação de tempo em regime próprio de previdência social quando o tempo averbado tiver gerado a concessão de vantagens remuneratórias ao servidor público em atividade", imposta no artigo 96, VIII, da Lei Federal nº 8.213/1991, mandamento que não contém norma de índole previdenciária, é aplicável, se aceita sua constitucionalidade, apenas no âmbito da União;

(v) o requerimento de desaverbação de tempo de contribuição constante de CTC emitida pelo INSS deve ser deferido, ainda que o período tenha sido computado para fins de abono de permanência;

(vi) a desaverbação de CTC utilizada para fins de abono de permanência prescinde da devolução dos valores percebidos pelo servidor a esse título, eis que não descaracteriza a higidez do ato concessivo do benefício funcional, nem dos pagamentos dele decorrentes;

(vii) contudo, recomendável ao setor de recursos humanos da Secretaria a que se vincula o servidor interessado comunicar-lhe formalmente que, diante do tratamento que o INSS vem conferindo à matéria[38], a Autarquia Previdenciária Federal poderá impor-lhe entraves ao cômputo do respectivo interstício para fruição de benefício na órbita do RGPS.

É o parecer, *sub censura.*

São Paulo, 23 de julho de 2019.

JULIANA DE OLIVEIRA DUARTE FERREIRA
Procuradora do Estado

38 Nota Informativa SEI nº 01/2019/CONO/CGNAL/SRPPS/SPREV-ME.

PROCESSO: SPG-370580/2018 (GDOC 14120-251565/2018)

INTERESSADA: **********

PARECER: PA nº 45/2019

A partir de cuidadoso resgate dos precedentes da Procuradoria Geral do Estado a respeito da matéria examinada, o **Parecer PA nº 45/2019** distingue entre **i)** averbação de tempo enquanto ato enunciativo de efeitos meramente funcionais e **ii)** averbação de tempo enquanto ato de efeitos previdenciários pelo qual se materializa o direito constitucional à contagem recíproca de tempo de contribuição. Dessa distinção, extrai-se que o art. 96, VIII, da Lei nº 8.213/1991, com a redação dada pela Lei nº 13.846/2019, não tratou – como não poderia ter tratado, com alcance nacional – da primeira dessas hipóteses.

Estou de acordo com o bem-elaborado opinativo, de que destaco as conclusões lançadas em derradeiro item.

Transmitam-se os autos à consideração da douta Subprocuradoria Geral da Consultoria Geral.

P.A., em 25 de julho de 2019.

DEMERVAL FERRAZ DE ARRUDA JUNIOR
Procurador do Estado, respondendo pelo expediente
da Procuradoria Administrativa
OAB/SP nº 245.540

PROCESSO: SPG-370580/2018

INTERESSADO: **********

ASSUNTO: DESAVERBAÇÃO DE CERTIDÃO DE CONTAGEM DE TEMPO

PARECER: PA nº 45/2019

1. A Procuradoria Administrativa analisou dúvida jurídica suscitada no âmbito do órgão central do Sistema de Administração de Pessoal do Estado, referente a pedido de desaverbação, para fins de aproveitamento no Regime Geral de Previdência Social, do tempo de contribuição utilizado pela servidora interessada para aquisição do direito ao abono de permanência, concluindo, na esteira de precedentes da Procuradoria Geral do Estado, pela viabilidade jurídica do pleito, na forma exposta em sua criteriosa fundamentação, sumariada em seu tópico final.

2. Manifesto minha anuência à orientação jurídica externada no Parecer PA nº 45/2019, que contou com a aquiescência do Procurador do Estado Chefe da Especializada.

3. À Senhora Procuradora Geral do Estado, com proposta de aprovação da peça opinativa.

SubG-Consultoria, 2 de outubro de 2019.

EUGENIA CRISTINA CLETO MAROLLA

Subprocuradora Geral do Estado

Consultoria Geral

PROCESSO: SPG-370580/2018

INTERESSADO: **********

ASSUNTO: DESAVERBAÇÃO DE CERTIDÃO DE CONTAGEM DE TEMPO

1. Aprovo o **Parecer PA nº 45/2019**, por seus próprios e jurídicos fundamentos.

2. Restituam-se os autos à Subprocuradoria Geral da Consultoria Geral para prosseguimento.

GPG, em 31 de outubro de 2019.

CRISTINA M. WAGNER MASTROBUONO

Procuradora Geral do Estado Adjunta,
respondendo pelo expediente da PGE

Consultoria

42) SERVIDOR PÚBLICO. PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR. PENA DEMISSÓRIA DECLARADA NULA POR DECISÃO JUDICIAL. REINTEGRAÇÃO. EFEITOS. Artigo 41, § 2º, da Constituição da República. Doutrina e jurisprudência assentadas no sentido de que a restituição dos valores que deixaram de ser pagos ao servidor em virtude de ato demissório declarado nulo constitui efeito natural da decisão (administrativa ou judicial) declaratória de nulidade. A incidência dos artigos 136, da Constituição Estadual; 30, da Lei estadual nº 10.261/1968; 31, da Lei Complementar estadual nº 180/1978; e 65, § 2º, da Lei Complementar estadual nº 207/1979, não permite dúvidas quanto ao ponto. Orientação administrativa vigente no sentido de que a restituição dos valores que deixaram de ser pagos em decorrência da demissão declarada nula deve observar o prazo quinquenal estabelecido no Decreto federal nº 20.910/1932. Questão relativa a cumprimento de julgado, que, nos termos das Rotinas do Contencioso Geral, deve ser respondida pelo Procurador do Estado responsável pelo acompanhamento do feito. Precedentes: Pareceres PA-3 nº 85/1994 e 98/2001; Pareceres PA nº 253/2003, 172/2006, 18/2010, 196/2010, 88/2011 e 20/2019. (Parecer PA 63/2019 – Aprovado pela Procuradora Geral do Estado em 5/12/2019)

43) MILITAR. INATIVIDADE. RESERVA A PEDIDO. Designação de policiais militares da reserva. Artigo 26-A do Decreto-Lei estadual nº 260, de 29 de maio de 1970, com a redação dada pela Lei Complementar nº 1.305, de 20 de setembro de 2017. Estruturação da inatividade militar em duas situações: desligamento do serviço ativo e desligamento da Corporação. Precedente: Parecer PA nº 140/2010. Militares que, em situação de reserva, permanecem vinculados à Corporação. Exegese do artigo 26-A do Decreto-Lei nº 260/1970 deve ser compatível com a sistemática de inatividade dos Militares e com a Constituição Federal, à luz da qual deverão ser delimitadas as "funções administrativas, técnicas ou especializadas" que poderão desempenhar. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Considerações gerais sobre o tema. (Parecer PA 56/2019 – Aprovado pela Subprocuradora Geral do Estado da Consultoria Geral em 6/12/2019)

PLENÁRIO

DIREITO PENAL – LEGISLAÇÃO PENAL ESPECIAL

Lei nº 8.137/1990, art. 2º, II: não recolhimento de ICMS declarado e tipicidade

O Plenário iniciou julgamento de recurso ordinário em *habeas corpus* no qual se discute se a conduta de não recolhimento de ICMS próprio, regularmente escriturado e declarado pelo contribuinte, enquadra-se no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

Na situação dos autos, sócios e administradores de uma empresa declararam operações de venda ao Fisco, mas deixaram de recolher o ICMS relativamente a diversos períodos. Denunciados pela prática do delito previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, o juízo de primeira instância os absolveu sumariamente por considerar a conduta atípica. Em sede de apelação, o tribunal de justiça local afastou a tese da atipicidade e determinou o regular prosseguimento do processo.

Ato contínuo, a defesa impetrou *habeas corpus* perante o Superior Tribunal de Justiça (STJ) (HC 399.109). Naquela Corte, a Terceira Seção, por maioria, asseverou ser inviável a absolvição sumária, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude. Salientou-se que eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar deverá ser esclarecida com a instrução criminal. Daí a interposição do presente recurso ordinário, no qual requer seja declarada a ilegalidade do acórdão do Tribunal de Justiça, com o objetivo de restabelecer a sentença que absolveu sumariamente os denunciados, em virtude da atipicidade formal da conduta que lhes foi imputada.

O ministro Roberto Barroso (relator) negou provimento ao recurso, no que foi acompanhado pelos ministros Alexandre de Moraes, Luiz Fux, Edson Fachin, Rosa Weber e Cármen Lúcia.

De início, o relator estabeleceu três premissas, que reputou importantes no equacionamento da matéria: (i) o Direito Penal deve ser sério, igualitário e moderado; (ii) o pagamento de tributos é dever fundamental de todo cidadão, na medida em que ocorra o fato gerador e ele exiba capacidade con-

tributiva; e (iii) o mero inadimplemento tributário não deve ser tido como fato típico criminal; para que seja reconhecida a tipicidade de determinada conduta, impende haver um nível de reprovabilidade especial que justifique o tratamento mais gravoso.

Explicitou que o sujeito ativo do crime é o sujeito passivo da obrigação, que, na hipótese do ICMS próprio, é o comerciante. O objeto do delito é o valor do tributo. No caso, a quantia transferida pelo consumidor ao comerciante. O ponto central do dispositivo em apreço é a utilização dos termos "descontado" e "cobrado". Tributo descontado, não há dúvidas, refere-se aos tributos diretos. Já a expressão "cobrado" abarcaria o contribuinte nos tributos indiretos. Portanto, cobrado significa o tributo que é acrescido ao preço da mercadoria, pago pelo consumidor – contribuinte de fato – ao comerciante, que deve recolhê-lo ao Fisco. O consumidor paga mais caro para que o comerciante recolha o tributo à Fazenda estadual.

O ministro salientou que o valor do ICMS cobrado em cada operação não integra o patrimônio do comerciante, que é depositário desse ingresso de caixa. Entendimento coerente com o decidido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no RE 574.706 (Tema 69 da Repercussão Geral). Oportunidade na qual assentado que o ICMS não integra o patrimônio do sujeito passivo e, consequentemente, não compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Dessa maneira, a conduta não equivale a mero inadimplemento tributário e, sim, à apropriação indébita tributária. A censurabilidade está em tomar para si valor que não lhe pertence. Para caracterizar o tipo penal, a conduta é composta da cobrança do consumidor e do não recolhimento ao Fisco.

Segundo o relator, além da interpretação textual do preceito, a interpretação histórica também conduz à tipicidade da conduta. Na redação apresentada em substitutivo ao projeto de lei original, tratava-se, em incisos separados, a hipótese de retenção e não recolhimento e a hipótese de cobrança no preço e não recolhimento. No texto final aprovado, o dispositivo foi compactado sem a modificação do sentido da norma. Fundiu os dois incisos em um só e dispôs os termos "descontado", para o tributo retido na fonte, e "cobrado", para o incluído no preço.

De igual modo, a análise do direito comparado reforça essa compreensão. Em outras partes do mundo, os delitos tributários inclusive são punidos de forma mais severa. O relator lembrou que a Primeira Turma do STF concedeu pedido de extradição fundado em tipo penal análogo (Ext 1.139) e o STF já reconheceu a constitucionalidade do tipo penal em debate (ARE 999.425, Tema 937 da Repercussão Geral).

Ao versar sobre a interpretação teleológica, o ministro observou que são financiados, com a arrecadação de tributos, direitos fundamentais, serviços públicos, consecução de objetivos da República. No país, o ICMS é o tributo mais sonegado e a principal fonte de receita própria dos estados membros da Federação. Logo, é inequívoco o impacto da falta de recolhimento intencional e reiterado do ICMS sobre o erário. Considerar crime a apropriação indébita tributária produz impacto relevante sobre a arrecadação.

Também a livre-iniciativa é afetada por essa conduta. Empresas que sistematicamente deixam de recolher o ICMS colocam-se em situação de vantagem competitiva em relação às que se comportam corretamente. No mercado de combustíveis, por exemplo, são capazes de alijar os concorrentes que cumprem suas obrigações.

O ministro esclareceu que a oscilação da jurisprudência do STJ afirmando a atipicidade da conduta adversada fez com que diversos contribuintes passassem a declarar os valores devidos, sem recolhê-los. Houve uma "migração" do crime de sonegação para o de apropriação indébita e não é isso que o direito deseja estimular.

No tocante às consequências do reconhecimento da tipicidade sobre os níveis de encarceramento no país, aduziu que é virtualmente impossível alguém ser efetivamente preso pelo delito de apropriação indébita tributária. A pena cominada é baixa, portanto, são cabíveis transação penal, suspensão condicional do processo e, em caso de condenação, substituição da pena privativa de liberdade por medidas restritivas de direito. Demais disso, é possível a extinção da punibilidade se o sonegador ou quem tenha se apropriado indevidamente do tributo quitar o que devido.

Assentada a possibilidade do delito em tese, o relator assinalou que o crime de apropriação indébita tributária não comporta a modalidade culposa. É imprescindível a demonstração do dolo e não será todo devedor de ICMS que cometerá o delito. O inadimplente eventual distingue-se do devedor contumaz, esse faz da inadimplência tributária seu *modus operandi*.

O relator consignou que o dolo da apropriação deve ser apurado na instrução criminal, pelo juiz natural da causa, a partir de circunstâncias objetivas e factuais, tais como a inadimplência reiterada, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de "laranjas", a falta de tentativa de regularização de situação fiscal, o encerramento irregular de atividades com aberturas de outras empresas.

Mantida a decisão do STJ, o ministro Roberto Barroso propôs a seguinte tese: "O contribuinte que deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, desde que aja com intenção de apropriação do valor do tributo a ser apurada a partir de circunstâncias objetivas factuais."

Por seu turno, o ministro Alexandre de Moraes enfatizou que os tipos da Lei nº 8.137/1990 não se confundem com prisão civil por dívida. Para ele, o delito em debate consiste em apropriação dolosa. Acrescentou ter sido estabelecido pelo legislador que o sujeito ativo do crime é o sujeito passivo da obrigação tributária. Diferentemente do que alegado pela defesa, não teria restringido o tipo à hipótese de substituição tributária. Concluiu ser possível a continuidade da ação penal nos termos em que julgado pelo Tribunal de Justiça.

Segundo o ministro Luiz Fux, o preceito penal dispõe crime contra a ordem tributária, e não delito de apropriação indébita tributária. Evidentemente, exige-se o dolo, o *animus* de não pagar o tributo e enriquecer às custas do Estado. Indicou que, para caracterização do delito, a denúncia deve narrar circunstanciadamente a efetiva cobrança ou desconto do tributo do preço final ao consumidor ou a redução do preço para finalidade ilícita, excluída do âmbito de incidência do tipo penal a criminalização da mera inadimplência isolada do contribuinte. Nessa inadimplência isolada do contribuinte, encaixar-se-iam os casos enumerados pelo relator.

O ministro Edson Fachin discorreu que o tipo penal versa crime próprio, cuja conduta é suscetível de realização pelo sujeito passivo da obrigação tributária, abrangidas as figuradas do contribuinte e do responsável tributário. O valor do tributo cobrado a título de ICMS não integra o patrimônio do contribuinte, que age com contornos semelhantes aos de um depositário. Por coerência, a ausência de recolhimento não denota tão somente inadimplemento fiscal, mas também disposição de recurso de terceiro, a aproximar-se da espécie de apropriação tributária. No tocante ao ICMS, a conduta incrimina a ruptura, causada pelo contribuinte de direito, entre a atividade de tributação realizada pelo Fisco e o atingimento da riqueza concernente à capacidade contributiva do consumidor.

Por sua vez, a ministra Rosa Weber acentuou que a conduta eleita pelo legislador penal não exige, para sua perfectibilização, o emprego de fraude ou simulação pelo contribuinte, nem qualquer omissão.

Em divergência, o ministro Gilmar Mendes deu provimento ao recurso. No mesmo sentido, votaram os ministros Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio.

Para o ministro, deve ser imperiosamente levado em conta o dolo com a imprescindível consideração do elemento subjetivo especial do injusto em comento, qual seja, a vontade de se apropriar dos valores retidos, omitindo o cumprimento do dever tributário com a intenção de não os recolher. O dolo de não recolher o tributo, de maneira genérica, não seria suficiente para preencher o tipo subjetivo do referido dispositivo. É necessária a presença de uma vontade de apropriação fraudulenta dos valores do Fisco para materializar o elemento subjetivo especial do tipo em comento. Esse ânimo se manifesta pelo ardil de omitir e/ou alterar os valores devidos e se exclui com a devida declaração da espécie tributária junto aos órgãos de administração fiscal. Na situação dos autos, inexiste imputação de fraude.

Em cotejo analítico de proporcionalidade entre os valores constitucionais da liberdade individual e da própria ordem jurídica tributária, na qualidade de bem jurídico tutelado pelo tipo em questão, a intervenção criminal somente se justifica na medida em que houver alguma forma de fraude por parte do agente. Isso porque a fraude é objeto da norma penal, e não a dívida. A interpretação constitucional do dispositivo deve considerar o ânimo de fraude, sob pena de fomentar-se política criminal arrecadatória.

O ministro salientou que o instrumento hermenêutico de analogia não pode ser utilizado para suprir a necessária demonstração da vontade ardilosa de se apropriar dos valores devidos. Quando não é suficientemente levada a cabo, pela acusação, a clara demonstração do liame subjetivo entre autor e fato – como ocorre na espécie –, estar-se-á diante de verdadeira imputação criminal pelo mero inadimplemento de dívida fiscal.

Ponderou que a criminalização de mera dívida se equipara à prisão civil e fere de forma grave tanto a Constituição Federal (CF) quanto o Pacto de San José da Costa Rica. Na falta de demonstração do elemento determinante do tipo, é cristalino o vilipêndio da proibição constitucional à criminalização do simples inadimplemento, bem assim do próprio princípio da não culpabilidade.

Além da apontada ausência do elemento subjetivo especial do injusto – fraude –, o ministro Gilmar Mendes consignou a necessidade da análise dos elementos normativos do tipo penal, sem os quais não há que se falar em crime. Depreendeu do ensinamento doutrinário que os termos "descontado" e "cobrado" não devem ser aplicados às hipóteses em que, por simples repercussão econômica, o comerciante repassa o seu ônus tributário no preço final da mercadoria ao consumidor.

Segundo o ministro, é certo que, em notas fiscais, destaca-se o valor do ICMS do valor das mercadorias e serviços. No entanto, essa indicação, para fins de controle e de aplicação sistemática da não cumulatividade, não significa que

o ICMS deixa de integrar o preço de venda das mercadorias. Outros custos, diretos e indiretos, também compõem o preço de venda das mercadorias.

O ICMS não funciona como imposto retido. Não é recolhido automaticamente com a ocorrência da operação. É recebido pelo vendedor e integra o seu caixa, o seu patrimônio. O contribuinte irá repassar o valor ao estado apenas ao término do período de apuração, depois de considerada a compensação de créditos. O comerciante não é mero intermediário. Ademais, o contribuinte de direito não é obrigado a repassar o gravame econômico do ICMS ao consumidor, contribuinte de fato. Não se pode confundir dever jurídico tributário, que recai sobre o empresário contribuinte, com o mero ônus econômico que é suportado pelo adquirente.

O ministro avaliou inexistir apropriação de tributo devido por terceiro, pois é devido pela própria empresa. Observou que a apropriação indébita tributária está estritamente relacionada à substituição tributária, e não a impostos indiretos, em que o custo é repassado somente do ponto de vista econômico. O consumidor não é contribuinte do ICMS, no sentido técnico, nem sujeito passivo da obrigação. Inexistente relação jurídica tributária, não correto, juridicamente, compreender que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido "cobrado" ou "descontado" do consumidor.

Dessa maneira, concluiu que os recorrentes foram denunciados por conduta atípica, o não recolhimento de ICMS devidamente declarado por comerciante ou empresário, embutido no preço por mera repercussão econômica ao consumidor, ou seja, sem a devida descrição de situação fática que esteja no espectro de alcance do preceito normativo previsto no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

O ministro Ricardo Lewandowski sublinhou estar em discussão a exata subsunção do fato à norma, não a constitucionalidade do dispositivo.

O ministro Marco Aurélio salientou que o contribuinte de direito não cobra do consumidor o tributo. O próprio contribuinte é obrigado a recolher o tributo na venda de mercadorias. A seu ver, deu-se interpretação elástica ao preceito.

Em seguida, o ministro Dias Toffoli pediu vista dos autos.

(1) Lei nº 8.137/1990: "Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (...) II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;"

RHC 163334/SC, rel. Min. Roberto Barroso, julgamento em 11 e 12.12.2019. (RHC-163334)

Elaborados com base nos informativos divulgados pelo Superior Tribunal de Justiça[1]

PROCESSO REsp 1.428.247-RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, Rel. Acd. Min. Regina Helena Costa, Primeira Turma, por maioria, julgado em 15/10/2019, DJe 29/10/2019

RAMO DO DIREITO DIREITO TRIBUTÁRIO

TEMA Contribuição ao PIS e COFINS. Não Cumulatividade. ICMS - Substituição Tributária (ICMS-ST). Aquisição de bens para revenda por empresa substituída. Base de cálculo do crédito. Inclusão do valor do imposto estadual. Legalidade. Creditamento que independe da tributação na etapa anterior. Custo de aquisição configurado.

DESTAQUE

É possível o desconto de créditos existentes de contribuição ao PIS e da COFINS, pelo contribuinte substituído, sobre o ICMS recolhido pelo substituto, no regime de substituição tributária progressiva do imposto estadual (ICMS-ST), na aquisição de bens para revenda.

INFORMAÇÕES DO INTEIRO TEOR

Salienta-se preliminarmente que os arts. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, de idêntica redação, vedam a concessão de créditos de contribuição ao PIS e da COFINS sobre valores de "aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição". Todavia, a Primeira Turma desta Corte assentou que a disposição do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, a qual assegura a manutenção dos créditos existentes de contribuição ao PIS e da COFINS, ainda que a

1 Elaborado com base nos informativos 659, 660 e 661 do STJ.

revenda não seja tributada, não se aplica apenas às operações realizadas com os destinatários do benefício fiscal do REPORTO, assentando, como corolário, a revogação tácita do art. 3º, § 2º, II, de ambas as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Por conseguinte, o direito ao creditamento independe da ocorrência de tributação na etapa anterior, vale dizer, não está vinculado à eventual incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a parcela correspondente ao ICMS-ST na operação de venda do substituto ao substituído. Nesse contexto, sendo o fato gerador da substituição tributária prévio e definitivo, o direito ao crédito do substituído decorre da repercussão econômica do ônus gerado pelo recolhimento antecipado do ICMS-ST atribuído ao substituto, compondo, desse modo, o custo de aquisição da mercadoria adquirida pelo revendedor. Anote-se ainda que, quando não verificado o fato gerador presumido ou realizado por valor inferior ao previsto, eventual recuperação do ICMS-ST caberá ao substituto, único sujeito passivo da relação jurídica tributária desse regime, o qual poderá defender, com exclusividade, "suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo para, sobre elas, obter a prestação jurisdicional do Estado", consoante fixado, por esta Corte, no precedente de eficácia vinculante (REsp 931.727/RS, Rel. Min. Luiz Fux, j. 26/8/2009, DJe 14/9/2009). Desse modo, no contexto da não cumulatividade, é juridicamente ilegítimo frustrar o direito ao creditamento por supor recuperado o custo mediante eventual projeção no valor de revenda. Assim, o substituído faz jus aos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS pretendidos, quer porque independem da incidência de tais contribuições sobre o montante do ICMS-ST recolhido pelo substituto na etapa anterior, quer porque o valor do imposto estadual antecipado caracteriza custo de aquisição.

PROCESSO	AREsp 1.280.342-RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, por unanimidade, julgado em 15/10/2019, DJe 11/11/2019
RAMO DO DIREITO	DIREITO TRIBUTÁRIO
TEMA	Execução fiscal. Decisão que anula ou reforma acórdão favorável a contribuinte. Trânsito em julgado. Início. Prazo prescricional.

DESTAQUE

O trânsito em julgado da anulação ou da reforma de acórdão favorável a contribuinte marca o início do prazo prescricional para o Fisco cobrar o crédito tributário.

INFORMAÇÕES DO INTEIRO TEOR

Por falta de previsão legal, a sentença favorável ao sujeito passivo impugnada por recurso da Fazenda Pública dotado de efeito suspensivo não suspende a exigibilidade do crédito tributário. Já o acórdão da apelação que confirma essa sentença, no caso de natureza declaratória, produz efeitos desde logo, infirmando a certeza do correspondente crédito inscrito em dívida ativa e, por conseguinte, impedindo o ajuizamento da execução fiscal. Somente depois de anulado ou reformado o aludido acórdão é que, não ocorrendo nenhuma causa de suspensão de exigibilidade (art. 151 do CTN), o Fisco estará autorizado a proceder à cobrança do crédito tributário referente ao direito então controvertido, iniciando-se a contagem da prescrição para o ajuizamento da execução fiscal do trânsito em julgado desse novo provimento judicial.

PROCESSO	REsp 1.631.846-DF, Rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, Rel. Acd. Min. Nancy Andrighi, Terceira Turma, por maioria, julgado em 5/11/2019, DJe 22/11/2019
RAMO DO DIREITO	DIREITO PROCESSUAL CIVIL
TEMA	Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas - IRDR. Acórdão que admite ou inadmite a instauração do incidente. Irrecorribilidade.

DESTAQUE

É irrecorrível o acórdão que admite ou inadmite o Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas - IRDR

INFORMAÇÕES DO INTEIRO TEOR

O primeiro fundamento que justifica o não cabimento do recurso especial contra o acórdão que versa sobre a admissibilidade ou não do IRDR está assentado na possibilidade, expressamente prevista pelo art. 976, § 3º, do CPC/2015,

de ser requerida a instauração de um novo IRDR quando satisfeito o pressuposto que não havia sido inicialmente cumprido, sanando-se o vício existente ao tempo do primeiro requerimento. Isso porque, como destaca a doutrina, "da decisão de inadmissibilidade do incidente não decorre preclusão, podendo voltar a ser suscitado inclusive no mesmo processo". Além disso, o descabimento do recurso especial na hipótese decorre ainda do fato de que o novo CPC previu a recorribilidade excepcional ao Superior Tribunal de Justiça e ao Supremo Tribunal Federal apenas contra o acórdão que resolver o mérito do incidente, conforme se depreende do art. 987, *caput*, do CPC/2015, mas não do acórdão que admite ou inadmite a instauração do IRDR. O acórdão que inadmite a instauração do IRDR não preenche o pressuposto constitucional da causa decidida apto a viabilizar o conhecimento de quaisquer recursos excepcionais, pois ausente o caráter de definitividade no exame da questão litigiosa.

PROCESSO REsp 1.798.939-SP, Rel. Min. Nancy Andrighi, Terceira Turma, por unanimidade, julgado em 12/11/2019, DJe 21/11/2019

RAMO DO DIREITO DIREITO PROCESSUAL CIVIL

TEMA Decisão interlocutória. Exibição de documento. Incidente processual, ação incidental ou mero requerimento no bojo do processo. Agravo de instrumento. Cabimento.

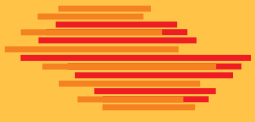
DESTAQUE

O art. 1.015, VI, do CPC/2015, abrange a decisão interlocutória que versa sobre a exibição do documento em incidente processual, em ação incidental ou, ainda, em mero requerimento formulado no bojo do próprio processo.

INFORMAÇÕES DO INTEIRO TEOR

Cinge-se a controvérsia a definir se o art. 1.015, VI, do CPC/2015, diz respeito somente às decisões interlocutórias proferidas no incidente processual e na ação incidental a que se referem os arts. 396 e 404 do CPC/2015 ou se é mais amplo, abrangendo quaisquer decisões que digam respeito à exibição ou posse de documento ou coisa. Não há dúvida de que a decisão que resolve o incidente processual de exibição instaurado contra parte e a decisão que resolve a ação in-

cidental de exibição instaurada contra terceiro estão abrangidas pela hipótese de cabimento do art. 1.015, VI, do CPC/2015. Contudo, não se identifica na doutrina que tenha sido examinada a hipótese em que a decisão interlocutória versou sobre a exibição ou a posse de documento ou coisa fora do modelo procedimental delineado pelos arts. 396 e 404 do CPC/15, ou seja, deferindo ou indeferindo a exibição por simples requerimento de expedição de ofício feito pela parte no próprio processo, sem a instauração de incidente processual ou de ação incidental. Nesse contexto, pouco importa, para fins de cabimento do recurso de agravo de instrumento com base no art. 1.015, VI, do CPC/15, que a decisão que indeferiu o pedido de exibição tenha se dado na resolução de um incidente processual, de uma ação incidental ou de um mero requerimento formulado no próprio processo. Em suma, a regra do art. 1.015, VI, do CPC/2015, tem por finalidade permitir que a parte a quem a lei ou o juiz atribuiu o ônus de provar possa dele se desincumbir integralmente, inclusive mediante a inclusão, no processo judicial, de documentos ou de coisas que sirvam de elementos de convicção sobre o referido fato *probandi* e não possam ser voluntariamente por ela apresentados.



CENTRO DE ESTUDOS E ESCOLA SUPERIOR
DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO

ISSN 2237-4515