



CENTRO UNIVERSITÁRIO LUTERANO DE PALMAS

*Recredenciado pela Portaria Ministerial nº 1.162, de 13/10/16, D.O.U. nº 198, de 14/10/2016
AELBRA EDUCAÇÃO SUPERIOR - GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO S.A.*

DIVINO FERNANDO OLIVEIRA BARBOSA

**A CARACTERIZAÇÃO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA PESSOA JURÍDICA E
O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL**

Palmas -TO

2020

DIVINO FERNANDO OLIVEIRA BARBOSA

**A CARACTERIZAÇÃO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA PESSOA JURÍDICA E
O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL**

Projeto de Pesquisa apresentado como requisito parcial da disciplina de Trabalho de Curso em Direito II (TCD II), do Curso de Direito do Centro Universitário Luterano de Palmas – CEULP/ULBRA.

Orientador(a): Prof. (a) THIAGO PEREZ
RODRIGUES DA SILVA

Palmas -TO

2020

DIVINO FERNANDO OLIVEIRA BARBOSA

**A CARACTERIZAÇÃO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA PESSOA JURÍDICA E
O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL**

Projeto de Pesquisa apresentado como requisito parcial da disciplina de Trabalho de Curso em Direito II (TCD II), do Curso de Direito do Centro Universitário Luterano de Palmas – CEULP/ULBRA.

Orientador: Prof. ^(a) THIAGO PEREZ
RODRIGUES DA SILVA

NOTA: _____

PARECER:

() Aprovado () Reprovado em _____ de _____ de 2020.

Palmas -TO

2020

BANCA EXAMINADORA

Prof.(a) Thiago Perez Rodrigues Da Silva (Orientador)
Centro Universitário Luterano de Palmas

Prof.(a) Denise Cousin Souza Knewitz
Centro Universitário Luterano de Palmas

Prof.(a) Marcelo Amaral Da Silva
Centro Universitário Luterano de Palmas

Palmas -TO
2020

RESUMO

O tema da caracterização da dissolução irregular da pessoa jurídica e o redirecionamento da execução fiscal tem sido bastante discutido no âmbito doutrinário e jurisprudencial, no que diz respeito ao momento em que ela ocorre, e a responsabilidade do sócio administrador pelos débitos fiscais deixados pela sociedade. Nesse sentido, o estudo tem por finalidade apresentar as formas de constituição dos créditos tributários, os meios pelos quais eles são cobrados, bem como as formas de responsabilização após a caracterização da dissolução irregular da pessoa jurídica e inclusão do sócio administrador no polo passivo da execução fiscal.

Palavras-chave: Dissolução irregular. Redirecionamento. Execução fiscal. Responsabilidade tributária.

SUMÁRIO

1	CRÉDITO TRIBUTÁRIO	08
1.1	CONCEITO DE TRIBUTO	08
1.2	MODALIDADES DE LANÇAMENTO	11
1.3	EXECUÇÃO FISCAL	14
2	RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	17
2.1	RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA	17
2.2	RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO	22
2.3	RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ART. 135 DO CTN	23
2.4	RESPONSABILIDADE DA FIRMA INDIVIDUAL	24
3	LINHAS GERAIS SOBRE DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO	27
3.1	DECADÊNCIA	27
3.2	PRESCRIÇÃO	28
3.3	PRESCRIÇÃO PARA O REDIRECIONAMENTO	28
4	REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL	30
4.1	DISSOLUÇÃO IRREGULAR	30
4.2	REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL	32
4.3	GERÊNCIA À ÉPOCA DO FATO GERADOR	32
4.4	GERÊNCIA À ÉPOCA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR	33
4.5	GERÊNCIA À ÉPOCA DO FATO GERADOR E DISSOLUÇÃO	35
5	CONCLUSÃO	37
	REFERÊNCIAS	41

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por finalidade, o estudo sobre a caracterização da dissolução irregular da pessoa jurídica, e o redirecionamento da execução fiscal aos sócios administradores por dívidas tributárias deixadas pelas empresas que são dissolvidas irregularmente no Brasil.

Partindo desta premissa, o primeiro capítulo aborda o conceito de tributo, bem como suas principais características, identificando os elementos cruciais para a composição do vínculo jurídico, que dá início ao instrumento pelo qual confere a exigibilidade da obrigação tributária, o transformando em crédito tributário e tornando um título certo e líquido. Por fim, a execução fiscal, meio pelo qual a fazenda pública busca a satisfação de seus créditos.

No segundo capítulo, procuraremos aprofundar na responsabilidade tributária, discorrendo sobre as modalidades previstas pelo Código Tributário Nacional - CTN, mais especificamente da responsabilidade dos administradores da pessoa jurídica, prevista no art. 135, III. Em seguida será abordado o posicionamento dos tribunais acerca do instituto da decadência e prescrição do crédito tributário, bem como a prescrição para o redirecionamento da execução fiscal ao sócio administrador.

Ao fim, no penúltimo capítulo abordaremos o redirecionamento da execução fiscal, trazendo o conceito de dissolução irregular, e as situações em que ela caracteriza, comentando sobre o entendimento dos tribunais através da Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça - STJ, bem como a correta extinção da sociedade empresarial a luz da Lei de Recuperação Judicial e Falências de Empresas, e o Código Civil brasileiro.

Desta feita, o estudo apresenta discrepância na atual jurisprudência em relação à responsabilização abordada no CTN, com ênfase na caracterização da infração à lei a estatutos sociais por parte dos sócios administradores, e a correta aplicabilidade do art. 135, III do CTN, como a simples inadimplência de tributos e o encerramento das atividades empresariais, que serão analisadas conforme a lei e princípios tributários.

1 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

1.1 CONCEITO DE TRIBUTO

O Estado carece, em sua atividade financeira, de captação de recursos para manter sua estrutura, de forma que venha a disponibilizar aos seus contribuintes os serviços que lhes compete.

A cobrança de tributos é uma das principais fontes de receitas públicas, e no intuito de facilitar o entendimento do tema proposto, é importante entender a definição de tributo que, segundo o Código Tributário Nacional – CTN, em seu artigo 3º, traz a seguinte definição:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Segundo Paulo de Barros Carvalho (2018, p.62 *apud* BLUMENSTEIN, 1954), os tributos são as prestações pecuniárias que o Estado, ou um ente por ele autorizado, em virtude de sua soberania territorial, exige dos sujeitos econômicos que lhe estão submetidos. Nesse mesmo entendimento, Rubens Gomes de Souza (1954, p.12), diz que tributo é toda receita derivada que o Estado arrecada mediante emprego da sua soberania, nos termos fixados em lei.

Ainda complementa Paulo de Barros Carvalho (2018, p.65), que o tributo é uma prestação pecuniária compulsória, é o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, que afasta qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias, independem da vontade do sujeito passivo, devendo este efetivá-la ainda que contra seu interesse. Já Luciano Amaro (Ed. 14, p.22), frisa que o nascimento da obrigação de prestar tributo é compulsório, ou seja, forçado. Nesse sentido, esse dever se cria por força de lei, e não da vontade dos sujeitos da relação jurídica.

Cabe ainda destacar que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, não se paga o tributo por uma infração à lei, entende Hugo de Brito Machado (Ed. 29, p. 54), que o tributo se distingue da penalidade, uma vez que esta tem hipótese de incidência sob atos ilícitos, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre sob algo lícito.

Ricardo Lobo Torres (Ed. 12, p. 236), diz que são inconfundíveis o tributo e a penalidade, pois aquele deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada, e a penalidade pecuniária resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica. O próprio art. 3º do CTN, ao se definir o tributo, exclui do seu conceito a prestação que constitua sanção de ato ilícito.

A cobrança do tributo ocorre mediante atividade administrativa plenamente vinculada, onde o lançamento aparece como procedimento de exigibilidade do tributo, conforme será comentado a seguir, criando um ato documental de cobrança pelo qual poderá quantificar e qualificar a obrigação tributária.

Segundo entendimento doutrinário, atualmente o sistema tributário brasileiro defende que existem 5 espécies de tributos, porém, o art. 145º da Constituição Federal, seguido do art.5º do CNT, fazem menção a apenas 3 espécies tributárias, os impostos, as taxas, e contribuições de melhoria, conforme dispõe a seguir:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Paulo de Barros Carvalho (Ed. 16, p. 36), diz que podemos definir imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do poder público. Já para José Eduardo Soares de Melo (Ed. 8, p. 55), o imposto sinaliza um tipo de tributo que tem como elemento fundamental um ato, negócio ou situação jurídica respaldada em substrato econômico, pertinente a uma pessoa privada, sem qualquer participação direta e imediata do poder público.

A taxa é um tributo imediatamente vinculado à ação estatal, atrelando-se à atividade pública, e não à ação do particular, Luciano Amaro (Ed. 14, p. 31), diz que o fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado. O Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade. O fato gerador da taxa é o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Por último, a contribuição de melhoria, que está prevista no nosso ordenamento jurídico manifestando-se no poder impositivo de exigir o tributo dos proprietários de bens imóveis valorizados com a realização de uma obra pública.

Rubens Gomes de Sousa (Ed. 6, p. 170), considera a contribuição de melhoria um tributo especial, pois não se confunde nem com o imposto, nem com a taxa. Com esta, precisamente, não se mistura, porquanto pressupõe uma obra pública, e não um serviço público, dependendo

de um fator intermediário, que é a valorização do bem imóvel. Com o imposto, por sua vez, não se confunde, uma vez que dele se distingue porque depende de atividade estatal específica.

Segundo Hugo de Brito Machado (Ed. 29, p. 435), a contribuição de melhoria, é como um instrumento de realização do ideal de justiça, tem uma finalidade específica, de ordem redistributiva, evitar uma injusta repartição dos benefícios decorrentes de obras públicas. Já Ricardo Lobo Torres (Ed. 12, p. 408), diz que a contribuição de melhoria é tributo afinado com a ideia de justiça fiscal, subordinando-se ao princípio do custo benefício, embora não lhe seja estranho o princípio da capacidade contributiva.

Neste sentido, o Estado, de modo vinculado, com base no art. 5º, Inciso II da Constituição Federal de 1988, na execução das atividades que lhes são típicas, arrecadará para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição. Porém, a lei impõe limites ao poder de tributar, ou seja, limites à invasão patrimonial.

Com o surgimento da obrigação tributária, é importante destacarmos três elementos cruciais para a composição do vínculo jurídico, o sujeito ativo, que é o ente público estatal, também conhecido como Fisco, representados pela União, os Estados, Municípios e Distrito Federal. Ainda segundo o artigo 119 do CTN, “é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

O sujeito passivo, que é o devedor da relação tributária, representado pelas pessoas físicas e jurídicas, “é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”, o CTN elenca essas duas figuras como sendo o sujeito passivo da obrigação principal: o contribuinte e o responsável:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

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

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

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

O terceiro ponto, que é o objeto da obrigação tributária, é a prestação que será exigida do devedor, a obrigação principal acompanhada de multa, de cunho patrimonial, ou obrigação de fazer, de cunho instrumental, como emissão notas fiscais, e entrega de declarações relacionadas a obrigação tributária.

1.2 MODALIDADES DE LANÇAMENTO

O nascimento do crédito tributário ocorre com o lançamento, que é o instrumento pelo qual confere a exigibilidade da obrigação tributária, o transformando em crédito tributário e tornando um título certo e líquido.

O artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, dispõe que a competência para efetivação do lançamento é da autoridade administrativa.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Gilberto de Ulhôa Canto (1991, p. 7), exprime que o lançamento é o ato através do qual se procede à verificação da ocorrência do fato gerador do imposto, à respectiva avaliação e consequente criação do débito fiscal.

O CTN não define as autoridades administrativas que possuem competência para o lançamento do crédito tributário, fica a cargo de lei específica, cabendo ao Auditor Fiscal da Receita Federal o lançamentos dos tributos da União, aos Estados e Distrito Federal o Agente Fiscal de Renda, e Municípios e Distrito Federal o Auditor Fiscal do Município. Quanto a União cabe ainda salientar que o Autor Fiscal do Trabalho faz o lançamento dos tributos federais no âmbito das inspeções trabalhistas.

O lançamento direto ou de ofício, é a modalidade de lançamento realizado pela autoridade fiscal, que detém informações suficientes em seus registros para efetuar a cobrança, de forma que dispensa o auxílio do contribuinte, mais conhecido como lançamento de ofício, ou ex officio, conforme observado no art. 149, Inciso I, do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I – Quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.
Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

O lançamento de ofício é utilizado aos tributos que tem como fato gerador uma situação considerada permanente, são exemplos as propriedades imobiliárias e os automóveis, cujos dados do contribuinte constam nos cadastros fiscais, e o lançamento é realizado pela autoridade administrativa para cobrança de tributos como IPTU- Imposto Predial e Territorial Urbano, e o IPVA- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, e estipula prazo para o pagamento do tributo.

Já o lançamento misto ou por declaração, é realizado com base na declaração do contribuinte, que presta à autoridade lançadora as informações exclusivamente sobre a matéria de fato, necessárias a constituição do crédito tributário. Caracteriza-se pela ação conjunta entre a autoridade administrativa e o contribuinte, cabendo a este o fornecimento de informações faltantes, a àquele ao lançamento propriamente dito, nesse sentido, o CTN dispõe a seguir:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.
§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.
§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Cumprido ressaltar que esta modalidade de lançamento é muito comum no ITCMD- Imposto de Transmissão de Causa Mortis e Doação.

O lançamento por homologação, conceitua Sabbag (2018, p. 901), é aquele em que o contribuinte auxilia o fisco na atividade de lançamento, recolhendo o tributo antes de qualquer providência da administração com base no faturamento que ele mesmo estima. Diante da antecipação do pagamento, cabe a autoridade administrativa fazer a conferência do volume recolhido, e posterior homologação, conforme observado no art. 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio

exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

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

Esta modalidade de lançamento é muito comum também no ITCMD- Imposto de Transmissão de Causa Mortis e Doação, ISS- Imposto Sobre Serviços, e IR- Imposto de renda. Lembrando que, somente após a conferência da exatidão, deve proceder a autoridade administrativa com a extinção do crédito tributário, ou havendo imprecisão no pagamento, não gerando a homologação, a extinção do crédito será desfeita, e a autoridade administrativa lançará a diferença com base no Art. 149, Inciso V do CTN.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

Caso tenha o obrigado efetuado o pagamento inferior ao devido, o lançamento efetuado de ofício da diferença será aplicado o percentual de multa incidente sobre o saldo, com base no §3º do art. 150 do CTN:

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

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

Caso tenha finalizado o prazo para lançamento do tributo por homologação, contando-se do momento do fato gerador, sem que o Fisco tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, porém tem exceção, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, é o que dispõe o art.150, §4º do CTN.

1.3 EXECUÇÃO FISCAL

A Lei de Execução Fiscal – LEF, trata-se de um importante instrumento advindo da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, com a finalidade de promover a execução por quantia certa, criando um procedimento judicial aplicável tanto para cobrança dos créditos tributários como dos não tributários, sendo aplicado de forma subsidiária o Novo Código de Processo Civil - NCPC, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

Nesse sentido, cabem as procuradorias das fazendas nacional, estadual e municipal, na recuperação e defesa desses créditos tributários na fase judicial de cobrança, garantir o adimplemento em favor das fazendas públicas. Antes, porém, de ajuizar a ação, tem que a Fazenda Pública promover o acerto de seu crédito, mediante procedimento de inscrição, para garantir liquidez e certeza, somente após a inclusão em dívida ativa, e extração da certidão de dívida ativa, que existe título executivo fiscal.

O procedimento da execução fiscal quanto ao ato citatório, a LEF prevê de forma ordinária a citação por correio, podendo a Fazenda Pública requerer de outra forma, art. 8º, I, ou seja, a citação por oficial de justiça. O NCPC dispõe de forma diversa, a preferência é a citação por correio, e a citação por mandado só ocorrerá quando impossível, ou frustrada a citação postal. Frustradas a citação por correio, e por mandado, ocorrerá a citação por edital, que se trata de uma modalidade excepcional.

A modalidade de citação por correio só pode ser realizada através de correspondência registrada com aviso de recepção (AR), devendo ser observados os requisitos do art. 248 do NCPC. Na execução fiscal, a lei inovou, não sendo necessário que o oficial de justiça entregue em mãos do executado, basta apenas que seja entregue no endereço em questão, a citação postal se torna perfeita na data em que a correspondência for entregue ao executado, caso haja omissão, ela correrá no décimo dia após o registro da carta no correio, conforme o art. 8º, II da LEF.

Frustrada a citação postal, quando por qualquer razão o aviso de recebimento não retorna no prazo de 15 dias após o registro da correspondência no correio, ou não localizada o endereço do remetente, deve a citação ocorrer por mandado, ou seja, por oficial de justiça.

A citação por edital é modalidade de citação ficta, ou presumida, citado o devedor, haverá publicação por órgão oficial divulgando a citação pelo prazo de 30 dias. Quando o executado estiver ausente do país, a lei prevê um prazo maior para citação, que passa a ser de 60 dias. A lei de execuções fiscais prevê três circunstâncias para citação por edital:

- I – quando, na propositura da ação, a Fazenda requerer essa forma de citação, naturalmente, dentro das hipóteses previstas no novo Código de Processo Civil (art. 256);
- II – quando frustrar-se a citação postal e for inviável a citação pessoal (Lei n. 6.830, art. 8º, III);
- III – quando o executado achar-se ausente do País (art. 8º, § 1º).

Introduzida pela lei de Execução Fiscal, o ato citatório é feito para que o devedor pague ou garanta a dívida líquida, e certa provada pelo título executivo no prazo de 5 dias, art. 8º, caput da LEF, diferente do processo de conhecimento, em que o NCPC prevê a citação para que o executado integre a lide, e querendo apresente sua defesa. Na Execução Fiscal, para que ele se defenda, terá o prazo de 30 dias, posterior a penhora, ou garantia do juízo conforme prevê o art. 16, caput, através do instrumento Embargos à Execução.

Os embargos à execução é forma de impugnação mais comum de defesa do executado, é a interposição dos Embargos à Execução, porque possuem mais hipóteses de cabimento que a exceção de pré-executividade, a Lei de Execução fiscal assegura em seu art.16, § 2º, que poderá ser suscitada toda e qualquer matéria útil a sua defesa. São oferecidos como defesa do devedor e demais executados, dirigidos à desconstituir a dívida ativa, como causas de existência do crédito, e quantidade que venha a ser cobrada.

A interposição dos Embargos à Execução, porém, é um meio dispendioso para o executado, uma vez que para interpor, é necessário a garantia do juízo através de depósito, penhora de bens da empresa, ou do administrador em caso do redirecionamento da Execução Fiscal, é o que prevê o art. 16, § 1º, da LEF.

A Exceção de Pré-Executividade ocorre quando o credor não dispõe de título executivo, ou este não apresente liquidez, certeza e exigibilidade, que incorrerá o processo de execução em nulidade, poderá o devedor apresentar a Exceção de pré-executividade. A lei não possui regulação legal, trata-se de uma construção doutrinária que visa possibilitar a defesa do executado sem cumprir os requisitos dos Embargos à Execução, como por exemplo garantia do juízo.

A Exceção de pré-executividade consiste numa simples petição, encaminhada ao juízo competente que responde pela execução fiscal, que poderão ser alegadas matérias de ordem, pública, conhecíveis de ofício, e que demandam dilação probatória, esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, expresso na Súmula nº 393.

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

Está assente na doutrina e jurisprudência atuais a possibilidade de o devedor usar da exceção de pré-executividade, independentemente de penhora ou depósito da coisa e sem sujeição ao procedimento dos embargos, sempre que sua defesa se referir a matéria de ordem pública e ligada às condições da ação executiva e seus pressupostos processuais.

Em relação a penhora ou garantia da execução fiscal, caso não seja realizada a citação pessoal do executado, poderá ser deferida o arresto de bens suficientes para garantia da execução, e o oficial de justiça irá realizar ex officio, ou seja, independente de pedido da exequente. A medida cautelar é realizada sem a prévia ciência do executado, e após a citação, converte-se em penhora, que deverá ser lavrada após expirado o prazo de pagamento, ou nomeação de bens pelo devedor. O arresto não exclui do executado, o direito de nomear outros bens à penhora, que possui a seguinte ordem de preferência, conforme preconiza o art. 11 da LEF:

Art. 11 - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:

I - dinheiro;

II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa;

III - pedras e metais preciosos;

IV - imóveis;

V - navios e aeronaves;

VI - veículos;

VII - móveis ou semoventes; e

VIII - direitos e ações.

Quanto aos Embargos de terceiros, quando ocorrer a execução forçada sobre o patrimônio do devedor inadimplente, não pode os atos expropriatórios atingir o patrimônio de pessoas alheias a execução. O terceiro indevidamente atingido pode utilizar-se dos Embargos de Terceiros para defender seu direito conforme dispõe o art. 674, do NCPC, que possui plena aplicação ao procedimento executivo fiscal.

“São cabíveis os embargos de terceiro opostos em execução fiscal onde se haja promovido arresto contra pessoa totalmente estranha à relação processual, uma vez que a liquidez e certeza do título executivo da Fazenda Pública deflui da certidão de dívida ativa regularmente formada contra o devedor; não podendo o Fisco, arbitrariamente, executar quem bem lhe aprouver” (TJMG, Ap. 60.236, Rel. Des. Humberto Theodoro, ac. 17-2-1983, DJMG, 10-5-1983).

Os casos que merecem destaque quanto a utilização dos Embargos de Terceiros, são aqueles em que a esposa do sócio que sofreu a expropriação defende o seu direito de meação, e aqueles em que a penhora incidiu sobre imóvel já compromissado à venda com terceiro, mas desde que a escritura seja registrada antes da autuação fiscal, para que tal ato não configure

fraude à execução (STF, 2ª T., RE 80.834-5/RJ, Rel. Min. Aldir Passarinho, ac. 24-6-1983, DJU 9-9-1983, p. 13.556, ADCOAS, 1984, n. 94.667, p. 14).

A execução fiscal poderá ser suspensa com base no art. 40 da LEF, quando não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, não depende da decisão solene do juiz, basta que o feito seja paralisado por falta de citação ou penhora, e não correrá prescrição.

Após a suspensão, abre-se vistas a Fazenda Pública, e decorrido este prazo de 1 ano da suspensão sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos, que poderá ser desarquivado a qualquer momento a pedido da Fazenda Pública.

A Súmula 314 do STJ trouxe uma grande novidade no processo da execução fiscal, que é a autorização legal à decretação ex officio pelo juiz.

Súmula 314/STJ - 18/10/2005 - Execução fiscal. Prescrição intercorrente. Penhora. Bens penhoráveis não localizados. Suspensão do processo por um ano. Findo esse prazo começa a fluir a prescrição quinquenal intercorrente.

Na Prescrição intercorrente, prevista no art. 40, §4º da LEF, a Fazenda Pública ao fazer diligências e não encontrar bens passíveis de penhora, ou até mesmo não localizar o devedor, ocorrerá a paralização do feito, e quando a suspensão perdura por mais de cinco anos por culpa exclusiva do exequente, podendo ser reconhecida a perda da pretensão executiva tributária.

A Súmula 314 do Superior Tribunal de Justiça retrata a jurisprudência atualizada acerca da prescrição intercorrente na execução fiscal, não localizados os bens penhoráveis que satisfaça a dívida, a execução fiscal poderá ser suspensa por um ano, e findo este prazo, inicia-se o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.

2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA

A responsabilidade tributária já foi ligeiramente abordada no capítulo 1, o qual foi discutido acerca do conceito de crédito tributário, bem como do sujeito ativo e passivo da relação tributária. No entanto, neste abordaremos as modalidades da responsabilidade tributária.

Segundo Hugo de Brito Machado (2002, p.132) responsabilidade tem dois sentidos: um amplo; outro estrito. Explica o ilustre doutrinador que a responsabilidade tributária:

Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária. Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.

Diante dessa diferenciação, o presente trabalho será direcionado ao estudo da responsabilidade tributária em sentido estrito, mais especificamente da responsabilidade dos administradores de pessoa jurídica, prevista no art. 135, III, do CTN, que adiante será tratada mais detidamente.

A responsabilidade por transferência acontece quando a ocorrência de um fato posterior ao surgimento da obrigação, transfere a um terceiro a condição de sujeito passivo na obrigação tributária, que antes era responsabilidade do contribuinte ou responsável. Havendo em momento posterior mudança do sujeito passivo, este poderá excluir a responsabilidade do contribuinte, ou atribuir a ele responsabilidade subsidiária, podendo responder por solidariedade, por sucessão, ou por responsabilidade de terceiros.

Após a ocorrência de morte de um contribuinte, ou aquisição de bens, ou aquisição de fundo de comércio, transfere-se o ônus tributacional, que até então estava a pesar sobre o devedor principal, para o responsável tributário. Em outras palavras, depois de surgida a obrigação tributária contra uma pessoa certa e determinada, é ela transferida a outrem, em consequência de um fato que lhe é posterior.

Enquadram na responsabilidade por transferência em solidariedade os seguintes obrigados, conforme prevê o artigo 124, e 125 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

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

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

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

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

Nesse contexto, a solidariedade tributária se dá quando cada um dos devedores solidários responde perante a obrigação tributária correspondente. É importante destacar que o parágrafo único do art. 124 do CTN, afirma que a solidariedade passiva, situação na qual o credor tem a prerrogativa de exigir de qualquer dos coobrigados, ou de todos o cumprimento da obrigação, pois não comporta benefício de ordem.

Segundo o art. 124 do CTN, a solidariedade tributária ocorre quando as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal, um imóvel urbano pertencente a um casal, em que ambos os cônjuges são proprietários do bem. Estes se encontram solidariamente obrigados ao pagamento do IPTU, tendo o Fisco a faculdade de exigir de qualquer um deles o adimplemento da obrigação tributária, já o art. 125 do CTN discrimina, em seus três incisos, os efeitos comuns da solidariedade.

Na responsabilidade de devedores sucessores, a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original, esse desaparecimento pode ser morte do primeiro devedor, recaindo o ônus sobre os herdeiros, ou por venda do imóvel ou estabelecimento, incidindo o importe tributário sobre o comprador, ou herdeiro em caso de morte. Nessa modalidade pode então ocorrer a transferência por causa mortis, ou inter vivos, conforme exposto abaixo.

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

- I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;
- II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;
- III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Cabe ainda destaque quanto ao art. 130 preconiza que o adquirente que assumi a condição de responsável tributário, e deixar de averiguar se existe algum ônus sobre o bem, passa a ser obrigado a respectiva quantia pendente, sendo o encargo também transferido com a propriedade, como prevê o artigo 131.

Caracteriza também a responsabilidade por transferência, quando ocorre a sucessão da obrigação em virtude de um fato posterior, fusão ou incorporação, e outra pessoa passa a responder pelo pagamento da obrigação tributária.

A sucessão empresarial em regra tem solução semelhante as anteriormente comentada na essência, a pessoa jurídica que resultar da operação societária será responsável pelas dívidas anteriores, ou seja, haverá responsabilidade empresarial até a data do ato, valendo dizer que o desaparecimento de uma gera a responsabilização daquela outra que a ela suceder, conforme prevê o art. 132 do CTN:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

O parágrafo único do art. 132 preconiza que a responsabilidade por sucessão se estende aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou como empresário individual.

O artigo art. 133 do CTN, dispõe acerca da responsabilidade por sucessão comercial, projetando-se o ônus sobre o adquirente, na aquisição de fundo de comércio ou de estabelecimento.

Por fundo de comércio, entende-se como um conjunto de bens, materiais ou imateriais, agregados pelo empresário para a consecução de suas atividades. Designa a universalidade harmônica de bens, utilizada na realização da atividade comercial. Exemplo: uma loja possui, como fundo de comércio: prateleiras, balcões, máquinas, o ponto, a clientela, e uma marca.

E por estabelecimento, diferentemente da universalidade de bens mencionada, que marca o fundo de comércio, passa pela identificação da unidade fisicamente autônoma, na qual uma pessoa física ou jurídica realiza suas atividades comerciais. Significa a parte, a fração, e não a totalidade de bens.

Então, com a aquisição do fundo de comércio ou do estabelecimento, por qualquer título, se o adquirente, pessoa física ou jurídica, continuar a respectiva exploração do empreendimento, sendo irrelevante o rótulo sob o qual dita exploração será continuada, beneficiando-se da estrutura organizacional anterior com a absorção da unidade econômica e da clientela do alienante, será possível a sua responsabilização pelos tributos devidos pelo sucedido até a data do ato traslativo, ainda que ele, o adquirente, não tenha tido nenhuma participação nos fatos que deram causa à obrigação tributária, conforme exposto a seguir:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

§ 1º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

I – em processo de falência;

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

Portanto, a responsabilidade dependerá, de fato, do rumo a ser tomado pelo adquirente, se antes havia uma loja de eletrodomésticos e, após, com a aquisição, abrir-se uma oficina mecânica, não se há de falar em responsabilidade do adquirente por sucessão. Assim, a unidade adquirente responde pelos tributos, nos casos de continuidade do empreendimento.

O adquirente responderá Integralmente se o alienante cessar a exploração, não retomando qualquer atividade no período de 6 meses, a contar da alienação. Neste caso, a responsabilidade será integral do adquirente-sucessor, indicando-se que este responde por todo o débito, pois o alienante terá encerrado suas atividades. Com efeito, o CTN escolhe a pessoa sobre a qual o ônus tenha mais facilidade em recair.

Responde subsidiariamente o alienante que não tiver cessado a exploração comercial ou, interrompendo-a, tiver retomado as atividades em 6 meses a contar da alienação, Neste caso, a responsabilidade será subsidiária do adquirente-sucessor, indicando que, em primeiro lugar, cobra-se o tributo do alienante do fundo, devedor principal e, se este não tiver como pagar, exige-se a dívida do adquirente-sucessor.

Por fim, o art. 134 do CTN, que traz a responsabilidade subsidiária ou de terceiros, esta responsabilidade não se prende à transmissão patrimonial, como se pôde notar na responsabilidade dos sucessores, mas no dever de zelo, legal ou contratual, que certas pessoas

devem ter com relação ao patrimônio de outrem, geralmente pessoas naturais incapazes, ou entes despidos de personalidade jurídica.

Os terceiros devedores em geral, administradores ou gestores da vida patrimonial de certos contribuintes, razão por que o CTN os responsabiliza em relação aos atos praticados sob sua gerência ou supervisão. Exemplos: o pai, quanto aos bens de filhos menores; o administrador judicial, quanto à massa falida; entre outros exemplos.

A responsabilidade prevista no art. 134 é subsidiária pois só pode o Fisco acionar o terceiro, em uma cobrança judicial, se comprovada a ausência ou insuficiência dos bens penhoráveis que possam ser executados do patrimônio do contribuinte.

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

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

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

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

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

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

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

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, à de caráter moratório.

Nesse passo, se a Fazenda executar diretamente os bens dos terceiros devedores, estes poderão invocar o cumprimento da ordem na persecução da dívida, a fim de que sejam alcançados, em primeiro lugar, os bens do contribuinte.

2.2 RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO

A responsabilidade por substituição ocorre quando o responsável ocupa o lugar do contribuinte desde a ocorrência do fato gerador, de forma que no nascimento da obrigação tributária, o responsável já é o sujeito passivo.

José Eduardo Soares de Melo (Ed. 8, p.274) diz que trata-se a substituição de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte. O substituto tem que decorrer naturalmente do fato imponível, da materialidade descrita na norma jurídica, não podendo ser configurado por mera ficção do legislador. Deve inserir-se em uma realidade do sistema jurídico, permeada pelos princípios da segurança, certeza e do direito de propriedade, uma vez que o patrimônio

das pessoas só pode ser desfalcado por fatos efetivamente realizados, e que contenham ínsita a capacidade contributiva.

A responsabilidade por substituição pode ser ainda regressiva, ou para trás, é a postergação ou o adiamento do recolhimento do tributo com relação ao momento pretérito em que ocorre o fato gerador. Assim, à luz da falta de contemporaneidade do pagamento diferido com o fato imponible antecedente, adia-se o momento da quitação do ICMS por mera conveniência da Administração Fiscal, uma vez que o substituído não dispõe de aparato fiscal ou contábil para efetuar-lo, fazendo recair o ônus tributário sobre o substituto legal tributário.

A substituição regressiva representa, assim, o fenômeno tributário conhecido por diferimento, viabilizador da otimização do esforço fiscal da entidade tributante, que passa a ter em mira um número bem menor de sujeitos passivos sob seu controle fiscalizatório. São exemplos de produtos que se inserem no contexto de substituição tributária para trás: o leite cru, o produtor rural versus laticínio, este recolhe para aquele, ou a cana em caule, o produtor rural versus usina, esta recolhe para aquele, ou a sucata, o sucateiro versus indústria, a carne de animais de corte, o produtor versus frigorífico.

A substituição pode ser progressiva, é a antecipação do recolhimento do tributo cujo fato gerador ocorrerá em um momento posterior, com lastro em base de cálculo presumida. Assim, antecipa-se o pagamento do tributo, sem que se disponha de uma base imponible apta a dimensionar o fato gerador, uma vez que ele ainda não ocorreu.

Eduardo Marcial Ferreira Jardim (Ed. 2, p.148) diz que a substituição tributária é instituto empregado na legislação do ICMS, dentre outras, na qual o legislador estabelece a antecipação da incidência do imposto com relação a operações sucessivas, cada qual objeto de tributação em tese, e, para tanto, elege como sujeito passivo o substituto tributário, o parágrafo único do art. 45 do CTN diz que: “A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.”

2.3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ART. 135, III DO CTN.

Esta modalidade que tem previsão no art. 135 do CTN, busca responsabilizar todos aqueles que praticarem atos com excesso de poderes ou infração de lei, estatuto ou contrato social que venham a originar o crédito tributário.

Segundo Sabbag (Ed. 10, p.857), trata-se de responsabilidade pessoal e exclusiva das pessoas discriminadas no referido artigo, como mandatários, prepostos, empregados, diretores ou gerentes, que no exercício da função que lhe é atribuída dão origem ao crédito tributário. O

contribuinte é vítima dos atos abusivos, ilegais e não autorizados, razão pela qual serão responsabilizados os representantes, desobrigando assim o contribuinte da relação obrigacional.

Vale apresentar o referido dispositivo para melhor entendimento:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

A expressão excesso de poderes é de supra importância para entender o contexto, o terceiro age por conta própria, além dos poderes que a norma legal, contratual ou estatutária lhe conferem, ou seja, subvertendo as atribuições que lhe foram outorgadas. Diferentemente das hipóteses de omissão do art. 134, neste artigo temos nítido comportamento comissivo. Exemplo: diretor de sociedade que adquire um bem imóvel sabendo-se que, pelo estatuto social, estava impedido de fazê-lo sem a anuência de todos os sócios. A dívida de ITBI, desse modo, recairá pessoalmente sobre ele.

Já na Infração de lei, contrato social ou estatutos é importante enfatizar que o descumprimento da obrigação tributária principal, sem dolo ou fraude, apenas representa mora da empresa, e não infração legal deflagradora da responsabilidade pessoal. É imprescindível para a responsabilização pessoal a atuação dolosa do gerente ou diretor, devendo ser cabalmente provada. Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça diz através da Súmula 430 que o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

2.4 RESPONSABILIDADE DA FIRMA INDIVIDUAL

Conforme já citado, a responsabilidade dos sócios administradores pelos débitos da sociedade é subsidiária, essa é a regra para eventual responsabilização por obrigações da entidade tem por pressuposto o esgotamento do ativo patrimonial social da empresa.

Porém, a empresa individual é uma exceção, esta não é considerada pessoa jurídica nos termos da lei, nos ditames do artigo 44, do Código Civil, sendo equiparada à pessoa jurídica apenas para efeitos tributários, consoante depreende-se da leitura do artigo 150, parágrafo 1º, inciso II, do decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

Sobre o tema, assim, se manifestou o Tribunal Regional Federal, conforme julgado que segue:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. INCLUSÃO DO NOME DO TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STJ E DO TRF-1ª REGIÃO. SANADA A OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS, COM EFEITOS INFRINGENTES. 1. Havendo omissão no julgado, no tocante à inclusão do nome do titular no polo passivo da execução quando a devedora constitui-se em firma individual, impõe-se o acolhimento dos embargos de declaração. 2. "A firma individual ou empresário individual é mera extensão da pessoa física ou natural. As relações entre a pessoa física (empresário) e a pessoa jurídica (empresa) são tão estreitas que, muitas vezes, se confundem. Por isso, a pessoa física é responsável, com seus bens pessoais, pelos atos praticados pela empresa e o seu falecimento implica necessariamente o desaparecimento da firma por ele intitulada" (AP 0000698-10.2011.4.01.3604/MT, TRF1, Rel. Des. Fed. Maria do Carmo Cardoso, Oitava Turma, e-DJF1 17/01/2014). 3. Não há que se falar em redirecionamento da ação quando a executada é uma firma individual, haja vista inexistir dualidade entre pessoa jurídica e seu único administrador, com personalidades jurídicas distintas, respondendo o titular da firma individual ilimitadamente pelas obrigações assumidas pela devedora. Precedentes. 4. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes. (Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Oitava Turma. EDAG 2007.01.00.054179- 6/PA P. Relator: Desembargador Federal Marcos Augusto De Sousa. Data da decisão: 18/04/2016. Data da publicação: 06/05/2016 e-DJF1)

Constata-se, que inexistente, para efeitos patrimoniais, diferença entre a firma individual e seu titular. Conclui-se que a firma individual não tem personalidade diversa e separada da pessoa física. Ambos são uma única pessoa, com único patrimônio, e uma única responsabilidade perante a administração pública fazendária.

A firma individual possui inscrição no CNPJ unicamente pelo fato de ela sofrer tributação em regime equiparado ao das pessoas jurídicas, não significando que efetivamente seja uma pessoa jurídica, ou que tenha um regime especial de responsabilidade para fins tributários.

A pessoa física titular da firma individual responde com todo seu patrimônio pelos débitos advindos na atividade empresarial, não havendo qualquer preferência quanto a penhorabilidade daqueles afetados ao estabelecimento. O exercício de atividade empresarial não restringe a responsabilidade patrimonial dos titulares das firmas individuais pelas dívidas tributárias.

A responsabilidade patrimonial do empresário individual perante os credores é única, e incide sobre a pessoa natural que empresta o nome à firma individual, sendo os bens da pessoa natural atingido pelos atos de constritivos, nada atingindo os bens da firma, simplesmente porque, não sendo sujeito de direito, não pode ter patrimônio próprio.

Trata-se, portanto, de pessoa física que se dedica à realização de atividades empresariais, a qual é titular de CNPJ apenas para fins de controle tributário e administrativo e detém nome empresarial para o exercício da atividade empresarial.

O executado tem uma única personalidade jurídica, a qual lhe confere capacidade civil e também empresarial, sendo que esta decorre do registro na junta comercial da sua condição de empresário.

Por se tratar de pessoa física, o patrimônio do empresário individual, ainda que não seja esteja vinculado diretamente com a atividade empresarial, responde ilimitadamente pelas obrigações contraídas.

Outro não é o entendimento da Corte Superior, conforme julgado que se segue:

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.088.564 - SP (2017/0088573-2)
RELATOR: MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES AGRAVANTE: SEBASTIAO NICOLAU DIAS ADVOGADO: ALONSO SANTOS ALVARES E OUTRO(S) - SP246387 AGRAVADO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO PROCURADOR: MARIA DO CARMO DE QUADROS E OUTRO(S) - SP088255
PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 2/STJ. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. EMPRESÁRIO INDIVIDUAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA EXECUTADA. DISCUSSÃO ACERCA DA LEGALIDADE DO REDIRECIONAMENTO. QUESTÕES ATRELADAS AO REEXAME DE MATÉRIA DE FATO. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL PREJUDICADA. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL CONHECIDO PARA CONHECER PARCIALMENTE DO RECURSO ESPECIAL E, NESSA EXTENSÃO, NEGAR-LHE PROVIMENTO. DECISÃO Trata-se de agravo em recurso especial interposto em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, cuja ementa é a seguinte: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - EMPRESÁRIO INDIVIDUAL - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - Ilegitimidade passiva do sócio - Não ocorrência - Caso concreto que trata de empresa individual - A responsabilidade do empresário individual não se confunde com a responsabilidade do sócio de sociedade comercial - Ausência de separação patrimonial - Desnecessidade de desconsideração da personalidade jurídica - Ratificação dos fundamentos da r. sentença nos termos do art. 252 do Regimento Interno deste Tribunal - Recurso não provido. (...) Se não bastasse, em se tratando de firma individual, o embargante responde de forma solidária e ilimitada pelos débitos da pessoa jurídica por ele titularizada, dada a confusão patrimonial existente.
(...) 3. Irretocável, portanto, a análise preliminar feita pela r. sentença que analisou com afincos as circunstâncias em torno do direito. (grifou-se) Nesse contexto, para se adotar qualquer conclusão em sentido contrário ao que ficou expressamente consignado no acórdão atacado e se reconhecer, como pretende o agravante, a inexistência de dissolução irregular da firma individual para efeito de redirecionamento, é necessário o reexame de matéria de fato, o que é inviável em sede de recurso especial, para ambas as alíneas do permissivo constitucional, tendo em vista o disposto na Súmula 7/STJ. (...) (STJ, AREsp 1088564, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques. Data da Publicação: 18/05/2017)

Desta forma, o empresário individual que não cumprir com as exigências em relação as suas obrigações tributárias, terá que responder de forma objetiva, com todo o seu patrimônio através da penhora na execução fiscal.

3 LINHAS GERAIS SOBRE DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

3.1 DECADÊNCIA

A Fazenda Pública dispõe do prazo de cinco anos para realizar o ato jurídico administrativo de lançamento, a não realização de tal ato durante o período decai o direito de celebrá-lo.

O art. 173 do CTN prevê os termos iniciais para contagem, na primeira hipótese conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, na segunda hipótese, da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

O parágrafo único ainda traz uma terceira contagem, que é da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, conforme dispositivo a seguir:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A decadência é um instituto jurídico que visa proteger o executado, de forma que o direito de cobrança do crédito não permaneçam indefinidamente, estipulando um período para que os titulares do direito realizem os atos necessários a satisfação do crédito, e diante da inércia do credor, o ato de deixar esgotar o prazo fulmina a existência do direito, decretando-lhe a extinção.

3.2 PRESCRIÇÃO

A prescrição é causa extintiva do crédito tributário, define-se como fato jurídico que determina a perda do direito subjetivo de ajuizamento da execução fiscal, é a perda do direito à ação (*actio nata*), atribuída à proteção de um direito subjetivo e, por isso mesmo, desfazendo a força executória do credor em razão de sua inoperância, desaparece o direito de pleitear a intervenção do Judiciário, diante da falta da capacidade defensiva, que lhe foi retirada em consequência do não uso dela durante certo interregno, atingido pela força destrutiva da prescrição.

Portanto, havendo a prescrição, nula será a ação executiva, conforme o art. 156, V do CTN:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

V - a prescrição e a decadência;

O termo a quo para a contagem do quinquênio prescricional se dá na constituição definitiva do crédito tributário,

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

3.3 PRESCRIÇÃO PARA O REDIRECIONAMENTO

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça já é pacífica acerca da prescrição para redirecionamento da execução fiscal, os tribunais se posicionam no sentido de que o pedido de redirecionamento para o sócio administrador é possível se realizado no prazo de 5 anos a partir do momento em que a empresa executada é citada, conforme julgado a seguir:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À **EXECUÇÃO FISCAL**. EFEITO SUSPENSIVO. APLICABILIDADE DO ART. 739-A DO CPC/1973. RESP 1.272.827/PE, REL. MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJE 31.5.2013, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973. REQUISITOS DA SUSPENSÃO. REEXAME DE PROVA. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE NESTA VIA EXCEPCIONAL. **PRESCRIÇÃO** PARA O **REDIRECIONAMENTO**. NÃO OCORRÊNCIA NA ESPÉCIE. AGRAVO

INTERNO DO PARTICULAR A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. Quanto à atribuição do efeito suspensivo, o STJ, no julgamento do REsp. 1.272.827/PE, de relatoria do eminente Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 31.5.2013, submetido ao rito do art. 543-C do CPC/1973, firmou o entendimento de que o art. 739-A do CPC/1973 se aplica às **Execuções** Fiscais, desde que presentes os seguintes requisitos: requerimento do embargante; garantia do juízo; verificação, pelo Juiz, **da** relevância **da** fundamentação (fumus boni juris) e do perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (periculum in mora).
2. Ocorre que a análise referente ao cumprimento dos citados requisitos demanda o revolvimento do suporte fático-probatório dos autos, o que é inviável em Recurso Especial.
3. A 1a. Seção desta Corte, ao julgar o REsp. 1.201.993/SP, mediante o rito dos recursos repetitivos, entendeu que o prazo prescricional quinquenal para o **redirecionamento da execução fiscal** deve ser contado a partir **da** data **da** ocorrência **da** dissolução irregular, se esta for posterior à citação **da** pessoa jurídica, o que ocorreu na espécie, segundo consignado no acórdão recorrido. Assim, em não havendo o transcurso do lapso temporal de cinco anos entre a data do conhecimento **da** dissolução irregular (14.4.2008) e o pedido de **redirecionamento** (3.4.2013), não há que se falar em **prescrição**.
4. Agravo Interno do Particular a que se nega provimento.

Eurico de Santi (2ª ed., p. 185), defende que nessas situações não há o que se falar em prescrição, uma vez que a prescrição delimita o prazo para o exercício do direito do credor, não em relação ao devedor, conforme a seguir:

“A prescrição dirige-se ao credor: a prescrição extingue o direito de ação que se estabelece entre sujeito-credor e Estado-juiz. O devedor e os sócios encontram-se em relação de direito material com o sujeito credor, relação esta que não é objeto da prescrição. Sendo assim, pressupondo-se que conste da certidão da dívida ativa o nome do devedor e dos corresponsáveis ex vi do Art. 202, I do CTN, dívida esta que regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez e tem efeito de prova pré-constituída, conforme dicção do Art. 204 do CTN, não há como admitir que, exercida a ação, alegue-se ainda prescrição.”

A Fazenda Nacional entende que a prescrição para a citação do sócio administrador como codevedor em caso de redirecionamento, deve se contar a partir do momento em que permite no processo a inclusão do sócio, e não da citação da pessoa jurídica executada.

Alegam que não tem como contar o prazo de prescrição para inclusão do sócio administrador como codevedor da dívida da pessoa jurídica, devendo ser contado o prazo a partir do momento em que se permite no processo a possibilidade de se redirecionar o feito, e devendo ter início quando for possível a satisfação do pedido.

Dessa forma, conclui-se que a prescrição em cinco anos, sem verificação de a partir de quando, poderá realmente ocorrer o redirecionamento da execução fiscal ao sócio administrador, possibilitando o executado, que após a citação da pessoa jurídica, se mantenha

a empresa em funcionamento, utilizando-se de mecanismos para protelar o feito, retardando ao máximo a execução, por meio de ocultação de bens, ou apresentando exceção de pré-executividade.

4 REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

4.1 DISSOLUÇÃO IRREGULAR

A dissolução irregular expressa no ramo jurídico, é a extinção de vínculo que dá existência à sociedade empresarial. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 674) diz que a dissolução irregular da pessoa jurídica é o evento contingente na caracterização da responsabilidade tributária do administrador e acionista, em situações em que o encerramento das atividades empresariais, combinado com a impossibilidade de quitação de tributos devidos, estão dissociadas de qualquer má-fé do sócio na gestão da empresa com o fim de prejudicar o erário.

A constituição de uma sociedade empresária deve seguir alguns requisitos legais, e neste sentido, a dissolução da sociedade empresária também deve observar as formalidades da lei. Porém, um grande número de empresas simplesmente encerram suas atividades sem comunicar as autoridades competentes, bem como não buscam a satisfação dos débitos fiscais.

No intuito de coibir a prática do encerramento irregular das empresas, criou-se no judiciário uma orientação jurisprudencial com a finalidade de proteger o credor, e efetivar a satisfação do crédito tributário, passando a dissolução irregular da pessoa jurídica um fundamento legítimo para o redirecionamento da execução aos sócios-administradores.

O Superior Tribunal de Justiça editou em 2010 a Súmula de nº 435, diante da repercussão da matéria, criando o entendimento no sentido de que a mera certidão do oficial de justiça, certificando que a empresa deixou de funcionar no endereço sem comunicar as autoridades competentes, é suficiente para legitimar o redirecionamento da execução. Desse modo, poderá a Fazenda Pública, deferir a inclusão do sócio administrador no polo passivo da ação, conforme exposto abaixo:

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.

No Brasil, as empresas se dissolvem irregularmente, ao invés de se submeterem aos trâmites legais, ou de utilizar de soluções que venham a superar a crise da empresa, como por exemplo a Lei de Recuperação Judicial e Falências de Empresas, Lei de nº 11.101, de 24 de março de 2005.

Diante de fatores como o insucesso na atividade empresarial, bem como o desinteresse dos sócios e administradores relacionados a procedimentos e burocracia para a extinção da empresa, como custos levam a dissolução irregular da pessoa jurídica. A dissolução irregular é definida como algo ilícito, devido à liquidação e extinção da sociedade empresária não correr aos moldes da lei de falências, acarretando assim a inclusão dos sócios administradores no polo passivo da ação, vindo à responder pelas dívidas da empresa.

No que diz respeito ao encerramento das atividades empresariais, o art. 1.103 do Código Civil elenca quais os deveres impostos ao liquidante e regularidade do procedimento:

Art. 1.103. Constituem deveres do liquidante:

- I - averbar e publicar a ata, sentença ou instrumento de dissolução da sociedade;
 - II - arrecadar os bens, livros e documentos da sociedade, onde quer que estejam;
 - III - proceder, nos quinze dias seguintes ao da sua investidura e com a assistência, sempre que possível, dos administradores, à elaboração do inventário e do balanço geral do ativo e do passivo;
 - IV - ultimar os negócios da sociedade, realizar o ativo, pagar o passivo e partilhar o remanescente entre os sócios ou acionistas;
 - V - exigir dos quotistas, quando insuficiente o ativo à solução do passivo, a integralização de suas quotas e, se for o caso, as quantias necessárias, nos limites da responsabilidade de cada um e proporcionalmente à respectiva participação nas perdas, repartindo-se, entre os sócios solventes e na mesma proporção, o devido pelo insolvente;
 - VI - convocar assembléia dos quotistas, cada seis meses, para apresentar relatório e balanço do estado da liquidação, prestando conta dos atos praticados durante o semestre, ou sempre que necessário;
 - VII - confessar a falência da sociedade e pedir concordata, de acordo com as formalidades prescritas para o tipo de sociedade liquidanda;
 - VIII - finda a liquidação, apresentar aos sócios o relatório da liquidação e as suas contas finais;
 - IX - averbar a ata da reunião ou da assembléia, ou o instrumento firmado pelos sócios, que considerar encerrada a liquidação.
- Parágrafo único. Em todos os atos, documentos ou publicações, o liquidante empregará a firma ou denominação social sempre seguida da cláusula "em liquidação" e de sua assinatura individual, com a declaração de sua qualidade.

A liquidação é uma fase que ocorre após a dissolução de uma sociedade, onde se converte todos os bens da empresa em valor financeiro, para pagamento do passivo, podendo a dissolução ocorrer de forma judicial ou extrajudicial. O liquidante é a pessoa que ficará responsável de realizar a liquidação, podendo ser o administrador, ou alguém investido em sua função.

A dissolução da sociedade que tiver sido realizada judicialmente, terá sua liquidação também de forma judicial, ou recorrer ao judiciário mesmo após requerida extrajudicialmente pelos sócios. Tal instituto é de extrema importância, pois visa evitar prejuízos em decorrência da má-liquidação, que venham a causar danos a credores e sócios.

4.2 REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

Segundo entendimento de Theodoro Júnior (2016, p. 127), o redirecionamento da execução fiscal poder acontecer a qualquer tempo, enquanto perdurar a ação, porém, deve se respeitar o prazo de prescrição da obrigação tributária em relação a pessoa que não figura ainda como parte no processo. Assim, as procuradorias tem prazo a contar da citação da pessoa jurídica executada para promover o redirecionamento contra os corresponsáveis tributários relacionados no art. 135 do CTN.

É importante destacar que o redirecionamento da execução somente pode ocorrer contra o sócio que possuía o poder de administrador da sociedade empresária, e causador da responsabilidade tributária. O sócio que não está sofrendo a execução, deve ser citado pessoalmente pela dívida da pessoa jurídica, para que seu patrimônio particular passe a responder pela sociedade.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça já é pacífico que a dissolução irregular da empresa constitui infração à lei em diversos aspectos, razão pela qual configura a legítima responsabilização pessoal dos sócios gestores com fundamento no art. 135, III do CTN.

Em se tratando de responsabilidade de sócios e administradores, a averiguação do momento da ocorrência do fato gerador assume papel de destaque. De fato, a referida responsabilidade está diretamente conectada ao fator temporal.

Nos termos da definição de Carvalho (2018, p.37), eminente expoente e desenvolvedor do conceito da Norma Matriz de Incidência Tributária no Brasil, o critério temporal pode ser conceituado como:

O grupo de indicações, contidas no suposto da regra. E que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto - o pagamento de certa prestação pecuniária

Vê-se, portanto, ser tal critério que determina, no tempo, o momento de ocorrência da hipótese tributária e, por isso, do fato jurídico tributário. Tal instante interessará, portanto, para aferir quem são os reais terceiros responsáveis.

Assim, se o sócio ou administrador não se vinculou ao fato gerador da obrigação tributária, não se pode admitir redirecionamento da Execução Fiscal ao seu patrimônio. Afinal, o art. 135, III do CTN, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado, inclusive no tempo, ao fato gerador. Resta claro, portanto, que a apuração da responsabilidade do sócio deve dizer respeito aos atos praticados à época do fato gerador, não importando os fatos geradores que lhe antecederam ou sucederam.

4.3 GERÊNCIA À ÉPOCA DO FATO GERADOR

O debate acerca da ocorrência do fato gerador e a responsabilidade tributária, ensejando no redirecionamento da execução fiscal ao gerente à época do fato gerador, tem como fator importante o momento do nascimento da obrigação tributária. O art. 114 do CTN, diz que o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, ao passo que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (art. 115 do CTN).

Destarte, no caso das execuções fiscais, nas quais os créditos executados correspondem a obrigações cujo objeto, via de regra, é o pagamento de um tributo, tem-se que o fato gerador será sempre a situação fática ou jurídica descrita na lei como necessária e suficiente para fazer nascer o dever de pagar o tributo. É esse o raciocínio consignado no seguinte julgado do e. STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA O SÓCIOGERENTE. DISSOLUÇÃO DA SOCIEDADE. POSSIBILIDADE. FATO GERADOR OCORRIDO À ÉPOCA EM QUE O SÓCIO INTEGRAVA O QUADRO SOCIETÁRIO DA EMPRESA. 1. Discute-se nos autos a possibilidade de redirecionamento de execução fiscal contra sócio-gerente da empresa irregularmente dissolvida. O agravante alega, em síntese, que o fato de ter se retirado da empresa antes de sua dissolução irregular obsta o redirecionamento da execução fiscal contra ele, a despeito de que integrava o quadro societário da sociedade à época do fato gerador. 2. A irresignação do agravante vai de encontro ao entendimento já pacificado por esta Corte no sentido de que a dissolução irregular da sociedade, fato constatado pelo acórdão recorrido, autoriza o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente da sociedade à época do fato gerador. Dessa forma, independentemente de constar ou não da CDA o nome do sócio alvo do redirecionamento da execução, é lícita a inclusão dele no pólo passivo da ação executiva. 3. Agravo regimental não

provido. (STJ, AgRg no Ag 1105993/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2009, DJe 10/09/2009)

De acordo com essa orientação, portanto, estabelece-se uma relação direta entre o não pagamento do tributo e a dissolução irregular da empresa, razão pela qual mesmo o sócio que não exercia a gerência da sociedade quando do seu encerramento, pode se ver pessoalmente responsabilizado. O inadimplemento da obrigação tributária, somada à posterior dissolução irregular, não remanescendo bens passíveis de penhora, legitimaria assim o alcance da responsabilidade apenas ao gestor da empresa à época dos fatos geradores.

4.4 GERÊNCIA À ÉPOCA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR

O entendimento de que o sócio-gerente responsável, na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, é aquele contemporâneo à sua ocorrência, consoante assinala FILIPPO, foi pela primeira vez adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em meados da década de 90, quando do julgamento do Recurso Especial nº. 33.364/SP:

EMBARGOS DE TERCEIRO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. EXSÓCIO. PENHORA. DISSOLUÇÃO DE SOCIEDADE. DIVERGÊNCIA PRETORIANA NÃO DEMONSTRADA. ART. 135, I A III, CTN. – Se, quando da dissolução irregular da sociedade, o sócio, que jamais exerceu cargo de gerência, não fazia mais parte da mesma, não pode ser considerado responsável pelos tributos não pagos. – Para caracterização do dissídio jurisprudencial e imprescindível que os acórdãos em confronto tenham sido proferidos em idênticas hipóteses. – Recurso não conhecido. (STJ - REsp: 33.364 SP, Relator: Ministro AMERICO LUZ, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 27/06/1994)

No voto condutor, o Ministro Relator, Américo Luz, esclareceu sobre a necessidade de permanência do sócio no quadro social no momento do ilícito:

No caso em discussão ocorreu a infração da lei com o encerramento das atividades da sociedade sem a sua legal dissolução. Porém, tal infração não foi cometida pelo embargante, pois não mais compunha o quadro social da devedora. Dissolução irregular e não pagamento das dívidas tributárias só podem ser atribuídos aos novos sócios e contra eles dirigida a execução.

Em outras palavras, não pode ser responsabilizado o dirigente que se desliga da sociedade antes da infração que enseja a responsabilização. Nesse compasso, entende-se que a retirada do sócio previamente à dissolução irregular elide sua responsabilização pessoal, tendo em conta que não lhe pode ser imputada a ausência dos procedimentos de baixa da sociedade,

cuja responsabilidade é exclusiva do sócio-gerente contemporâneo à ao período em que se encerrou de fato a pessoa jurídica.

A dissolução irregular é um ilícito autônomo à ocorrência dos fatos geradores, motivo pelo qual se justifica a responsabilização apenas do administrador contemporâneo ao encerramento indevido.

É essa, inclusive, a orientação predominante nas Turmas de Direito Tributário do Tribunal Regional Federal da 4ª. Região:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO DE FATO. CORREÇÃO. REDIRECIONAMENTO. NOME DOS SÓCIOS NA CDA. RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS DIRIGENTES À ÉPOCA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE E NÃO DAQUELES QUE INTEGRAVAM A PESSOA JURÍDICA À ÉPOCA DO FATO GERADOR. 1. (...) 3. O redirecionamento da execução fiscal, na hipótese de dissolução irregular da sociedade, pressupõe a permanência do sócio na administração da empresa ao tempo da ocorrência da dissolução. Hipótese em que os sócios que integravam à sociedade à época do fato gerador, mas não à época da dissolução irregular, devem ter sua responsabilização tributária excluída em face de não terem participado do ato reputado como infrigente à lei, qual seja, a dissolução irregular da pessoa jurídica. (TRF4 – Agravo de Instrumento nº 2006.04.00.030529-9. Relator: ARTUR CÉSAR DE SOUZA, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 04/08/2011)

Destarte, muito embora o sócio estivesse atuando ativamente na empresa à época de ocorrência dos fatos geradores, somente responderá, em caso de dissolução irregular, se estiver integrando o quadro social da empresa neste momento específico, em função de ser a ele atribuída à realização do ato tido como infrator.

É por essa razão que, de acordo com esse entendimento, o sócio que se retirou da sociedade antes do seu encerramento, só poderá ser responsabilizado caso fique comprovada a sua atuação com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos à época dos fatos geradores da obrigação que consubstancia os créditos exigidos, consoante determina o art. 135 do CTN.

4.5 GERÊNCIA À ÉPOCA DO FATO GERADOR E DISSOLUÇÃO

Nesta situação, ocorre a uma espécie de junção entre o momento em que a mesma gerência à época do fato gerador, permanece na sociedade empresária até a caracterização da dissolução irregular. A responsabilização do sócio-gerente pela dissolução irregular exigiria a sua permanência na sociedade tanto à época do fato gerador quanto no momento da dissolução irregular. Presume-se como responsável tributário, conforme esse posicionamento, aquele sócio

que, tendo administrado a empresa à época dos fatos geradores, também era gerente por ocasião de sua dissolução irregular.

O que se pressupõe, portanto, é a solução de continuidade entre o não recolhimento do tributo e a posterior dissolução irregular, considerando-se ambos decorrentes de atos praticados pelo mesmo sócio-gerente. Vale dizer: o dirigente que, ciente da insolvência da empresa, opta por, posteriormente, dissolvê-la irregularmente, age com infração à lei, legitimando a sua inclusão no polo passivo da execução fiscal.

Conforme BECKER (2014), a justificativa para a adoção desse entendimento foi melhor esclarecida no julgamento do Agravo regimental no Recurso Especial nº. 1034238/SP, de relatoria da Ministra Denise Arruda, a qual sustentou a tese de que a responsabilidade do administrador deve derivar, simultaneamente, do não pagamento do tributo e da consequente dissolução irregular, daí porque o responsável seria aquele sócio-gerente à época de ambas as situações:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONTROVÉRSIA SOBRE A POSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DO SÓCIO NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUPOSTA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO PELA SIMPLES FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DO NOME NA CDA. NECESSIDADE DE O EXEQUENTE COMPROVAR OS REQUISITOS DO ART. 135, III, DO CTN. 1. (...) 4. O pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da sociedade executada, pressupõe a permanência de determinado sócio na administração da empresa no momento da ocorrência dessa dissolução, que é, afinal, o fato que desencadeia a responsabilidade pessoal do administrador. Ainda, embora seja necessário demonstrar quem ocupava o posto de gerente no momento da dissolução, é necessário, antes, que aquele responsável pela dissolução tenha sido também, simultaneamente, o detentor da gerência na oportunidade do vencimento do tributo. É que só se dirá responsável o sócio que, tendo poderes para tanto, não pagou o tributo (daí exigir-se seja demonstrada a detenção de gerência no momento do vencimento do débito) e que, ademais, conscientemente, optou pela irregular dissolução da sociedade (por isso, também exigível a prova da permanência no momento da dissolução irregular). 5. Agravo regimental desprovido. (STJ - AgRResp: 1034238 SP, Relator: Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 04/05/2009)

Esse entendimento, aquele sócio que administrou a sociedade empresária à época dos fatos geradores, e também estava à frente no momento em que foi reconhecida a dissolução irregular. Portanto, ambos os atos deverão ser praticados pelo mesmo sócio-gerente, que ciente que poderia se valer da insolvência da empresa, ainda assim opta pela dissolução irregular, agindo contrário a lei, e legitimando o redirecionamento da execução fiscal.

O embasamento para adotar tal entendimento trata-se do julgamento do Agravo regimental no Recurso Especial nº 1034238/SP, que tinha como relatora a Ministra Denise

Arruda, que apresentou a tese de que a responsabilidade do sócio-gerente deve surgir do não pagamento do tributo, e da consequência da dissolução irregular, conforme julgado a seguir:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONTROVÉRSIA SOBRE A POSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DO SÓCIO NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUPOSTA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO PELA SIMPLES FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DO NOME NA CDA. NECESSIDADE DE O EXEQUENTE COMPROVAR OS REQUISITOS DO ART. 135, III, DO CTN. 1. É firme a orientação desta Corte no sentido de não ser possível a inclusão de diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica no polo passivo da execução fiscal, quando não estiver configurada a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, ou, ainda, a dissolução irregular da sociedade. A simples falta de pagamento do tributo associada à inexistência de bens penhoráveis no patrimônio da devedora, por si só, não enseja a responsabilidade do sócio, tendo em vista que a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, não é objetiva. 2. A Primeira Seção, na assentada do dia 11 de março de 2009, ao julgar o REsp 1.101.728/SP, mediante a utilização da nova metodologia de julgamento de recursos rep (Rel. Min. Teori Albino Zavascki) etitivos, prevista no art. 543-C do Código de Processo Civil, referendou o posicionamento já reiteradamente adotado no âmbito das Pri (introduzido pela Lei 11.672/2008) meira e Segunda Turmas no sentido de que "a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária dos sócios, prevista no art. 135 do CTN". 3. Impossibilidade de inversão do ônus da prova em favor do órgão fazendário, pois o nome do sócio não consta da Certidão de Dívida Ativa. 4. O pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da sociedade executada, pressupõe a permanência de determinado sócio na administração da empresa no momento da ocorrência dessa dissolução, que é, afinal, o fato que desencadeia a responsabilidade pessoal do administrador. Ainda, embora seja necessário demonstrar quem ocupava o posto de gerente no momento da dissolução, é necessário, antes, que aquele responsável pela dissolução tenha sido também, simultaneamente, o detentor da gerência na oportunidade do vencimento do tributo. É que só se dirá responsável o sócio que, tendo poderes para tanto, não pagou o tributo (daí exigir-se seja demonstrada a detenção de gerência no momento do vencimento do débito) e que, ademais, conscientemente, optou pela irregular dissolução da sociedade (por isso, também exigível a prova da permanência no momento da dissolução irregular). 5. Agravo regimental desprovido (STJ - AgRg no REsp: 1034238 SP 2008/0042121-3, Relator: Ministra DENISE ARRUDA, Data de Julgamento: 02/04/2009, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: 20090504 --> DJe 04/05/2009)

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional por sua vez com o objetivo de redirecionar a *actio* executiva para o maior número possível de sócios, inseriu, no parágrafo único do art. 2º. da Portaria Interna 180/2010, a seguinte determinação:

Art. 2º. A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir: I – excesso de poderes; II – infração à lei; III – infração ao contrato social ou estatuto; IV – dissolução irregular da pessoa jurídica. Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios

com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários.

Trata-se, como se vê, de um possível quarto entendimento, já que não exige a contemporaneidade do sócio-gerente apenas com a dissolução irregular, ou, ainda, somente com o fato gerador. Tampouco se institui a necessidade de que aquele responsável pela dissolução tenha exercido a gerência, simultaneamente, à época do fato gerador: tanto um quanto o outro serão, segundo esse artigo, solidariamente responsáveis pelo advento da dissolução irregular.

Amplia-se, dessa forma, a possibilidade de êxito da execução, na medida em que mesmo os sócios que sequer integram o quadro social por ocasião do encerramento indevido poderão ser chamados para responder, com seus bens particulares, pelas dívidas sociais exigidas em execução fiscal. Essa orientação, entretanto, não parece ser acolhida pelos tribunais, que, via de regra, se limitam a adotar algum dos três entendimentos estudados.

5 CONCLUSÃO

No decorrer do estudo, foi abordado a responsabilização tributária do sócio administrador decorrente da dissolução irregular da pessoa jurídica, tendo como base de estudo, a legislação e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Dessa forma, constatamos que o entendimento predominante nos Tribunais, é o de que é devida a responsabilização dos sócios administradores pelos débitos tributários deixados pela sociedade empresária irregularmente dissolvida. Essa responsabilização, encontra-se fundamento de validade no artigo 135 do Código Tributário Nacional, em seu inciso III e, diante de tal entendimento, o STJ editou a Súmula N° 435 sobre o tema.

Feita toda exposição, verificamos quando e como se caracteriza a responsabilização tributária em casos de dissolução irregular da pessoa jurídica, concluindo que ela ocorre no processo de execução fiscal, através certidão do oficial de justiça, certificando não ter encontrado a pessoa jurídica no endereço de seus cadastros, o que valida o ato judicial de redirecionamento do feito e inclusão dos sócios administradores no polo passivo da ação.

Esclarecemos que o redirecionamento da execução fiscal, é um ato único e exclusivamente do oficial de justiça, não se podendo constituir o crédito tributário contra o terceiro, sócio.

Em seguida, atentamos para a possibilidade de a defesa do sócio administrador, que ocorrerá mediante instrumento processual chamado de embargos de terceiros, e exceção de pré-executividade, o qual abordamos as características e hipóteses de cabimento, concluindo pela

possibilidade de ser utilizado nas hipóteses em que o credor procura responsabilizar o sócio administrador acerca dos débitos tributários deixados pela sociedade empresária dissolvida irregularmente.

Nesse sentido, seria por tal mecanismo que o sócio administrador, cuja responsabilização tributária recai, manifestaria as razões fáticas e jurídicas a esquivar de sua responsabilidade, de ter a sociedade empresária se dissolvido irregularmente.

Isso porque, também apresentamos em nosso estudo argumentos e exemplos de situações concretas, e vivenciadas no dia-a-dia das empresas, que conduzem à sua extinção, sem que as formalidades exigidas pela lei sejam cumpridas para que se tenha por correta sua dissolução.

São situações em que, apesar de a dissolução empresarial não ter seguido as formalidade legais, o contexto em que a mesma se encontra não permite ser caracterizada como ilícita e, não sendo ilícita, não deveria resultar em responsabilidade dos sócios administradores.

Nesse cenário, nosso trabalho concluiu que ausência de ilicitude da dissolução irregular, argumento desenvolvido e trabalhado com ênfase em seu sentido material e não apenas formal, não seria uma matéria típica para ser tratada por meio de embargos à execução, mas sim por meio da já mencionada exceção de pré-executividade, vez que inexistiria a necessidade de dilação probatória.

Poderia então, o sócio administrador construir a prova em exceção de pré-executividade, considerando que para embasar seus argumentos necessitaria apenas de prova meramente documental.

Para tanto, a produção desta prova pelo sócio administrador não é fácil, por se tratar de prova de fatos negativos. De toda forma, cabe ao interessado demonstrar com todos os meios possíveis a lisura de seu comportamento e de seus atos com o intuito de afastar sua responsabilização.

Esse comportamento a ser adotado pelo sócio administrador, não impede a Fazenda Pública de produzir prova a demonstrar a ocorrência de atos irregulares por parte do administrador empresarial, pois a coerência processual nesses casos impõe a cooperação entre as partes para que não se tenha por inapropriada a solução jurídica.

Por essa linha, é também dever da Fazenda Pública comprovar, além do ilícito da dissolução irregular da pessoa jurídica, que essa ocorrência teria resultado uma obrigação tributária inadimplida, pois é exigência do artigo 135 do CTN.

A comprovação da existência desse vínculo é essencial para que se possa falar em responsabilização tributária com fundamento no artigo 135, nos casos de dissolução irregular.

No entanto, em que pese a redação do caput do artigo referido, o atual posicionamento dos Tribunais não tem por ela se conduzido, preferindo decretar a responsabilização do sócio administrador, em razão de ter se operado a dissolução irregular, sem sequer se examinar sobre a relação de causalidade por lei exigida entre esta situação e o nascimento da obrigação tributária.

Observa-se que atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que deve ser seguido por todos os tribunais, não exige culpa na caracterização da dissolução irregular, nem tampouco se busca analisar as causas e circunstâncias que levaram a sociedade empresária a dissolver irregularmente, delimitando seu posicionamento unicamente no ato de violar as formalidades exigidas por lei.

Ademais, este posicionamento que não exige, como de fato é ordenado pelo artigo 135 do CTN, a relação de causa entre a dissolução irregular e o surgimento da obrigação tributária.

Dessa forma, a responsabilidade tributária em casos de dissolução irregular em ligação no objeto e no tempo em se tratando das obrigações tributárias inadimplidas, não encontra fundamento em nosso ordenamento jurídico. A linha de posicionamento predominante seguida pelos Tribunais cria uma responsabilização tributária nos casos de dissolução irregular da sociedade empresária, um modelo de responsabilidade tributária objetiva, sendo interpretada como aquela que não precisa comprovar de dolo ou culpa, posicionamento este não respaldado pela lei.

Tendo em vista as considerações realizadas, a dissolução irregular de pessoas jurídicas é tema que precisa ser discutido com atenção, e com uma perspectiva mais ampla, buscando analisar as circunstâncias concretas que contribuíram para a sua ocorrência, com a finalidade de responsabilizar os sócios administradores somente em situações que se consiga comprovar que a dissolução irregular acarretou em ato ilícito e, ainda, que tenha contribuído com o surgimento da obrigação tributária inadimplida.

Conclui-se então que se não tiver presente todos os elementos, na linha do foi apresentado e com base nos posicionamentos transcritos, não há de se falar que toda e qualquer dissolução irregular acarrete à responsabilidade tributária dos sócios administradores, pois tal ato além de equivocado, gera um desestímulo à atividade empresarial, o que reflete de forma negativa no desenvolvimento econômico do país.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 14^o ed., São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL, **Código de Tributário Nacional**. Lei n^o 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 19 de junho 2020.

_____, **Lei de Execução Fiscal**. Lei n^o 6.830/80, de Setembro de 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm. Acesso em 19 de junho 2020.

_____, **Código de Processo Civil**. Lei n^o 13.105, de 16 de março de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em 19 de junho 2020.

_____, **Código Civil**, Lei de n^o 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em 19 de junho de 2020.

_____, **Superior Tribunal de Justiça**, Súmula n^o 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. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/sites/portalp/Jurisprudencia/Sumulas>. Acesso em 19 de junho 2020.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 4^o ed., São Paulo: Noeses, 2007.

CANTO, Gilberto de Uchôa, **Contribuições Sociais, Caderno de Pesquisa Tributária**, 17 ed., São Paulo: 1992.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 30^o ed., São Paulo: Saraiva, 2019.

GOMES DE SOUSA, Rubens. **Compêndio de legislação tributária**, 2. ed., Rio de Janeiro, Ed. Financeiras, 1954.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário jurídico tributário**. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 29. ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, 8. ed., São Paulo: Dialética, 2008.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

TEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**, 12^o ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, 12. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2005.