

DISSOLUÇÃO IRREGULAR: UMA ANÁLISE ACERCA DO TERMO *A QUO* PARA A CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL PARA O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL AOS SÓCIOS-ADMINISTRADORES¹

Damiane Muniz Coutinho²

RESUMO: O decurso do tempo sempre foi uma questão importante no Direito, sendo a maior expressão dessa relevância a existência dos institutos da prescrição e da decadência, que estão diretamente ligados à questão temporal. Pensando nisso, o presente trabalho visa o desenvolvimento de um estudo acerca do termo inicial para a contagem do prazo de prescricional para o redirecionamento da execução fiscal aos sócios-administradores nos casos de dissolução irregular das sociedades, uma vez que, apesar da relevância do tema, a discussão ainda não se encontra pacificada. A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica, pautando-se na pesquisa doutrinária e jurisprudencial, através do método dedutivo. Para o seu desenvolvimento, precipuamente foi realizada uma análise do instituto da prescrição, buscando o seu conceito, requisitos e natureza, bem como a sua importância para a manutenção da segurança nas relações jurídicas. Após, foi realizado um estudo acerca da obrigação e responsabilidade tributária, em especial, da circunstância autorizadora da responsabilização pessoal, prevista no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN), utilizada como fundamentação para a Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça, que autoriza o redirecionamento da execução fiscal no caso de dissolução irregular. Por fim, foi realizada a análise das teses fixadas pelo STJ ao julgar o REsp 1.201.993 na sistemática dos recursos repetitivos.

PALAVRAS-CHAVE: Responsabilidade Pessoal. Sócios-administradores. Dissolução Irregular. Prescrição. Segurança Jurídica.

¹ Artigo apresentado à Faculdade de Direito Professor Jacy de Assis sob a orientação de Ricardo Rocha Viola, professor assistente da mesma instituição da Universidade Federal de Uberlândia. Mestre em Direito Público pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Uberlândia, especialista em Direito Tributário pelo IBET e graduado em Direito pela Universidade Federal de Uberlândia. E-mail: ricardoviola@ferreiraviola.com.br

² Graduanda em Direito pela Universidade Federal de Uberlândia, email damianemcoutinho@gmail.com

INTRODUÇÃO

É de conhecimento público que o Poder Judiciário há muito se encontra sobrecarregado de demandas. No entanto, uma informação não tão difundida é a de que o principal fator que acarreta a morosidade do judiciário é a quantidade de execuções fiscais em trâmite. Segundo o relatório “*Justiça em números*” de 2018³, confeccionado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), os processos de execução fiscal representam cerca de 39% do total de casos pendentes e 74% das execuções pendentes no Poder Judiciário, apresentando uma taxa de congestionamento de 91,7%. Em outras palavras: de cada 100 (cem) execuções fiscais que tramitaram em 2017, apenas 8 (oito) foram baixadas.

Entre os diversos assuntos polêmicos envolvendo as relações entre o fisco e os contribuintes e/ou responsáveis, encontra-se a possibilidade de responsabilização pessoal dos sócios-administradores das sociedades, que há anos é uma questão de destaque no direito tributário, sendo hoje a dissolução irregular a maior causa para a utilização deste instituto.

Dentre os diversos aspectos que envolvem a problemática da possibilidade do redirecionamento da execução fiscal nos casos de dissolução irregular, existe o conceito da prescrição, fator essencial para a manutenção da razoabilidade nas relações jurídicas.

Aspecto importante acerca dessa questão é o fato de que o CTN, apesar de dispor sobre a possibilidade da responsabilização pessoal dos sócios-administradores, não prevê prazo para que a execução fiscal seja redirecionada, existindo assim uma lacuna legislativa que causa insegurança jurídica tanto para o fisco, quanto para os possíveis responsáveis.

Desta forma, urge a necessidade de se realizar um estudo aprofundado sobre o referido tema, analisando os seus aspectos jurídicos, éticos e econômicos, tendo em vista não apenas a questão de economia processual, tão em falta no que tange às execuções fiscais, mas também que a insegurança jurídica nos negócios cria um ambiente nocivo ao empreendedorismo, afetando a saúde econômica do país e, por conseguinte, toda a sociedade.

1. CONCEITO DE PRESCRIÇÃO

1.1. Noções introdutórias

É natural que o exercício de um direito não permaneça pendente de forma indeterminada no tempo, caso contrário, comprometer-se-ia a segurança da ordem jurídica,

³ *Justiça em Números 2018: ano-base 2017/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2018, p. 125*

elemento que confere suporte à estabilidade nas relações interindividuais e entre os indivíduos e o Estado.

Neste diapasão, leciona Venosa (2013, p. 571/572):

O direito exige que o devedor cumpra sua obrigação e permite ao credor valer-se dos meios necessários para receber seu crédito. Se o credor, porém, mantém-se inerte por determinado tempo, deixando estabelecer situação jurídica contrária a seu direito, este será extinto. Perpetuá-lo seria gerar terrível incerteza nas relações sociais.

O tempo é um fato jurídico natural que exerce importante influência nas relações jurídicas e se encontra estritamente ligado ao conceito de **prescrição**. Conforme ensina Flávio Tartuce (2017, p. 408), “a prescrição constitui um benefício a favor do devedor, pela aplicação da regra de que o direito não socorre aqueles que dormem, diante da necessidade do mínimo de segurança jurídica nas relações negociais”.

Desta forma, pode-se dizer que o instituto da prescrição busca garantir previsibilidade, estabilidade e equilíbrio nas relações sociais, fazendo com que a inércia prolongada do titular de um direito torne possível a recusa do devedor em adimplir a obrigação.

É importante salientar que a prescrição poderá ser *aquisitiva*, quando se trata da aquisição de um direito real pelo decurso do tempo, também chamada de usucapião; ou *extintiva*, quando se trata da perda de uma pretensão, e será esta última o objeto de análise do presente trabalho.

1.2. A prescrição no Código Civil de 2002

O Código Civil de 2002 (CC/02) adotou aceção de prescrição presente na dogmática alemã, na qual a prescrição atinge a *pretensão*. Este é o teor do art. 189 do referido diploma legal, abaixo transcrito:

Art. 189. **Violado o direito**, nasce para o titular a **pretensão**, a qual se extingue, pela **prescrição**, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206. (grifou-se)

Visando a compreensão do conceito de prescrição adotado pelo atual Código Civil, proceder-se-á a elucidação acerca dos seguintes institutos: direito subjetivo, pretensão e ação.

1.2.1. Direito subjetivo

A palavra “direito” pode assumir uma multiplicidade sentidos dependendo do contexto empregado, sendo possível se referir ao conjunto de normas imposto à sociedade pelo

Estado (direito objetivo) ou à projeção individual da norma, faculdade de que um sujeito é titular (direito subjetivo).

Quando se trata de direito subjetivo, ao longo dos anos, surgiram diversas teorias que buscavam conceituá-lo ou ainda negar a sua existência, como é o caso de Hans Kelsen (2000, p. 213) e Duguit (2009, p. 47). O primeiro converte o direito subjetivo em um modo de ser da norma jurídica, já o segundo, o reduz a uma situação fatal juridicamente garantida.

Entre os que admitem sua existência, na literatura jurídica tradicional, são elencadas três teorias que procuram fundamentar os direitos subjetivos, quais sejam: a teoria da vontade, a teoria do interesse e a teoria eclética.

A *teoria da vontade*, representada por Savigny e Windscheid, parte do pressuposto filosófico kantiano ao relacionar o direito subjetivo com a questão da autonomia da vontade. Partindo dessa premissa, para a teoria da vontade o direito subjetivo se define como o *poder da vontade concedido pela ordem jurídica* (MELLO, 2017).

Por sua vez, a *teoria do interesse*, orquestrada por Ihering, fundamenta-se em um elemento substantivo e outro formal. O elemento substantivo seria a finalidade prática, o *interesse*, enquanto o elemento formal seria o *procedimento jurídico de defesa* de tal interesse, ou seja, o seu instrumento de efetivação. Assim, a teoria do interesse conceitua direito subjetivo como um *interesse juridicamente protegido*.

Finalmente, a teoria eclética, protagonizada por Jellinek, mescla as duas teorias descritas anteriormente, definindo direito subjetivo como *um interesse tutelado pela lei mediante o reconhecimento da vontade individual*.

No direito brasileiro, ganha destaque o entendimento de Pontes de Miranda, que aponta o direito subjetivo como **“a vantagem que veio a alguém, com a incidência da regra jurídica em algum suporte fático.”** (PONTES DE MIRANDA, 1995, p. 226).

1.2.2. Ação

A ação, por sua vez, decorre do monopólio estatal da justiça e refere-se ao direito de exercício da jurisdição. Ora, se o estado reserva para si a jurisdição, não poderá negar aos cidadãos o direito de acessar o judiciário quando estes se sentirem lesados ou tiverem os seus direitos ameaçados (THEODORO JÚNIOR, 2017, p. 182).

Assim, a ação se revela como um direito subjetivo do cidadão constitucionalmente garantido perante o **Estado** conforme art. 5º, incisos XXXV e LIV da Constituição Federal de 1988, abaixo transcritos:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

(...)

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

Dos dispositivos colacionados acima, tem-se que o direito de ação não é exclusivo do autor, mas também do réu, que poderá se opor à pretensão do primeiro utilizando os mecanismos de defesa processual admitidos.

Assim, conclui Humberto Theodoro Júnior (2017, p. 184) “que tanto para o autor como para o réu, a ação é o direito a um pronunciamento estatal que solucione o litígio, fazendo desaparecer a incerteza ou a insegurança gerada pelo conflito de interesses, pouco importando qual seja a solução a ser dada pelo juiz.”

Desta feita, não se pode dizer que a prescrição extingue o direito de ação, tendo em vista que este é um direito constitucionalmente garantido a todos os cidadãos. A partir da leitura literal do art. 189 do CC, conclui-se que não foi a intenção do legislador do CC/02 conceituar a prescrição como a extinção do direito de ação, mas tão somente da pretensão, cujo conceito será explicitado a seguir.

1.2.3. Pretensão

A pretensão, ensina Humberto Theodoro Jr. (2003, p. 6), como apresentada no art. 189 do CC, aproxima-se não do conceito de *ação* moderno, mas da antiga *actio* do direito romano:

É, pois, a *actio* em sentido material - direito à prestação que irá reparar o direito violado - que será o objeto da prescrição. Não é nem o *direito subjetivo material da parte*, nem o direito processual de *ação* que a prescrição atinge, é apenas a *pretensão de obter a prestação devida* por quem a descumpriu (*actio* romana ou ação em sentido material). Nesse sentido, a pretensão nada mais é de que o poder de exigir uma prestação. Não nasce do direito subjetivo diretamente, mas de seu vencimento ou de qualquer fato que gere sua exigibilidade. (grifos originais)

Sendo assim, a prescrição não extingue o direito subjetivo, que permanecerá incólume. Neste sentido, o art. 882 do CC estabelece que não se pode repetir o que se pagou para solver dívida prescrita, ou seja, uma vez adimplida a obrigação prescrita, não será possível ao devedor reaver o valor adimplido.

Da mesma forma, a prescrição não atingirá a ação, uma vez que esta se trata de uma garantia oponível contra o estado-juiz – e não contra o devedor. A ação refere-se a um direito

assegurado a todo e qualquer cidadão de receber do poder judiciário uma sentença de mérito, seja esta solução favorável ou não ao seu pedido.

O art. 487, inciso II do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/15) prevê que haverá resolução de mérito quando o juiz decidir sobre a ocorrência de decadência ou prescrição, portanto, caso o demandante se depare com uma sentença de mérito reconhecendo a prescrição do direito pleiteado, não se pode dizer que não teve o seu direito de ação preservado.

Logo, a prescrição, nos termos do art. 189 do CC, extingue tão somente a *pretensão*, essa definida como **o direito de exigir a satisfação de um direito subjetivo utilizando como meio as vias judiciais**, permanecendo intacto tanto o direito subjetivo quanto o direito de ação.

1.3. Termo inicial para a contagem do prazo prescricional

O art. 189 do CC define que a pretensão nasce para o titular após a violação de um direito subjetivo. Em ocasião da *I Jornada de Direito Civil*, realizada em setembro de 2002, foi aprovado o Enunciado nº 14 do CJP/STJ que possui a seguinte redação:

Art. 189: 1) o início do prazo prescricional ocorre com o surgimento da pretensão, que decorre da exigibilidade do direito subjetivo; 2) o art. 189 diz respeito a casos em que a pretensão nasce imediatamente após a violação do direito absoluto ou da obrigação de não fazer

Seguindo o entendimento acima, a **pretensão surgiria a partir da violação do direito subjetivo**. A título de exemplo, podemos dizer que no caso de um ato ilícito, como a dissolução irregular de uma sociedade, o prazo prescricional teria início no momento em que se dá o evento danoso.

1.3.1. A teoria da *actio nata*

Contudo, o entendimento apresentado acima, pelo qual a pretensão nasce com a violação do direito subjetivo, vem sendo questionado na literatura jurídica e jurisprudência, ganhando espaço a *teoria da actio nata*, cuja ideia se originou com o trabalho de Savigny, conforme descreve José Fernando Simão (2011, p. 272):

“(…) explica o autor que as condições da prescrição podem ser agrupadas em quatro pontos: *actio nata*; inação não interrompida; *bona fides* e lapso de tempo. Sobre a noção de *actio nata*, Savigny discorre longamente em seu tratado. Nas palavras do autor, a primeira condição de uma prescrição possível coincide com a determinação do seu

ponto de partida. Enquanto um direito de ação não existir, não pode deixar de exercê-lo, nem se perderá por negligência. Para que uma prescrição se inicie, é necessária, então, uma *actio nata*. Todo o direito de ação tem duas condições: primeiro, um direito relevante, atual e suscetível de ser reclamado em juízo; sem isso não há prescrição possível. Se, então, uma obrigação estiver limitada por uma condição ou prazo, a prescrição somente se inicia quando a condição for cumprida ou o prazo expirado. É necessária, então, uma violação do direito que determine a ação do titular. Tudo se reduz, pois, a bem caracterizar essa violação do direito, que é a condição da ação. A maior parte das dificuldades nessa matéria é que se tem apreciado mal a natureza dessa violação. Conclui Savigny que, se se subordinar o começo da prescrição ao fato da violação que a ação é chamada a combater, esse começo tem uma natureza puramente objetiva. E pouco importa que o titular do direito tenha ou não conhecimento. Essa circunstância é indiferente, mesmo para as prescrições curtas, salvo, contudo, casos excepcionais, em que se considera o conhecimento que o titular tem da ação”

Assim, percebe-se que a noção originária da *actio nata* possui um caráter objetivo, encontrado no texto do art. 189 do CC/02 e do Enunciado nº 14 da *I Jornada de Direito Civil*. Entretanto, é o **aspecto subjetivo** da *actio nata* que leva em consideração o **conhecimento da violação do direito**, que vem ganhando espaço. Isto posto, a violação do direito não seria suficiente para a caracterização do termo *a quo* do prazo prescricional, mas também seria necessário levar em consideração o momento em que o titular do direito subjetivo tomou conhecimento de sua ofensa.

Nelson Rosenvald e Cristiano Chaves de Farias (2011, p. 798) consideram que tal entendimento seria mais adequado para orientar a questão do termo *a quo* do prazo prescricional, na medida em que obsta que o titular seja prejudicado por não ter tido conhecimento da lesão ao seu direito. Ressaltam os autores: “é absolutamente possível afrontar o direito subjetivo de alguém sem que o titular tenha imediato conhecimento”.

De fato, a jurisprudência do STJ vem caminhando no sentido de considerar o aspecto subjetivo da *actio nata*, a título de exemplo, podemos citar a Súmula 278 que possui a seguinte redação: “o termo inicial do prazo prescricional, na ação de indenização, é a data em que o segurado teve **ciência inequívoca** da incapacidade laboral” (grifou-se).

A Súmula 278 foi firmada na ocasião do julgamento de um caso que tratava da prescrição para a propositura de ação para o recebimento de indenização do seguro DPVAT. No caso, foi ponderada a questão de que o segurado necessita de um laudo médico para tomar conhecimento de sua invalidez permanente (total ou parcial) e também para pleitear a referida indenização, de modo que seria irrazoável que o prazo prescricional tivesse início a partir do evento que causou a invalidez.

Percebe-se que a necessidade da ciência inequívoca do titular do direito subjetivo nesse caso está ligada à incapacidade de a vítima tomar, sozinha, o conhecimento de sua lesão.

Em outras palavras, podemos dizer que o teor da Súmula 278 do STJ está relacionado à hipossuficiência, imperícia e vulnerabilidade do titular do direito subjetivo.

Diga-se de passagem, essa foi a tese de que a Fazenda Pública tentou se utilizar para fazer com que o prazo prescricional para o redirecionamento da execução fiscal aos sócios-administradores tivesse início da data em que tivesse ciência da certidão do Oficial de Justiça atestando que a sociedade não se encontrava mais em funcionamento no endereço informado. Entretanto, o fisco não obteve sucesso e uma das três teses fixadas pelo STJ considerou o entendimento tradicional, qual seja, o de que a pretensão nasce no momento da violação do direito subjetivo.

Nesse caso, entende-se que o tribunal decidiu acertadamente, tendo em vista que não há qualquer razão que possa justificar de maneira crível a aplicação da *actio nata* em seu sentido subjetivo, isto pois a Fazenda Pública **não** padece de vulnerabilidade, imperícia ou hipossuficiência. Pelo contrário, são os contribuintes e responsáveis os vulneráveis na relação jurídico-tributária, de forma que a adoção da tese defendida pelo fisco os causaria danos incalculáveis.

2. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O estudo do conceito de obrigação tributária se faz necessário para o desenvolvimento do presente trabalho, uma vez que a hipótese de redirecionamento da execução fiscal se trata justamente da possibilidade de terceiros não contribuintes figurarem o polo passivo da obrigação tributária.

A relação jurídico-tributária é, antes de tudo, uma relação obrigacional. Obrigação é uma concepção que nasce no Direito Civil e é definida, nas palavras de Washington de Barros Monteiro (2007, pg. 8), como:

“(...) uma relação jurídica de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através do seu patrimônio.”

A obrigação tem como elementos subjetivos as pessoas que figuram em seu polo ativo e passivo. No caso específico das obrigações tributárias, o polo ativo é ocupado por um dos entes federativos ou outra pessoa de direito público para quem tenha sido delegada a capacidade tributária ativa, já no polo passivo figura o contribuinte ou o responsável.

O elemento objetivo de uma obrigação se caracteriza como a atividade positiva ou negativa do devedor para com o credor (STOLZE, 2019, p. 75). Finalmente, o terceiro elemento

das obrigações é o vínculo jurídico existente entre o credor e o devedor, nas palavras de Flávio Tartuce (2019, p. 32), é o “elo que sujeita o devedor à determinada prestação – positiva ou negativa -, em favor do credor, constituindo o liame legal que une as partes envolvidas.”

A obrigação tributária se difere das obrigações presentes nas relações civis por não dependerem da vontade do sujeito passivo de participar da relação jurídico-tributária. Sendo o tributo estabelecido por lei (art. 150, inciso I da CRFB), em regra ordinária, uma vez ocorrido no mundo fenomênico a hipótese de incidência prevista na legislação tributária (art. 96, CTN), o contribuinte ou responsável tem o dever de adimplir a obrigação – que poderá ser principal ou acessória – e a autoridade administrativa tem o dever de fiscalizar e realizar o lançamento do tributo, quando for o caso.

A obrigação tributária pode ser então definida como a relação jurídica decorrente da legislação tributária entre o particular e o Estado, na figura de seus entes federativos ou de outras pessoas de direito público para quem for delegada a capacidade tributária ativa, em que o particular figura no polo passivo e o Estado no polo ativo e que possui como objeto uma prestação pecuniária ou uma ação positiva ou negativa.

Contudo, também é importante salientar que há a hipótese de em uma obrigação tributária o Estado figurar no polo passivo, como nos casos de restituição de tributos pagos indevidamente ou a maior, chamada restituição de indébito. Porém, ainda que haja essa possibilidade, ela somente existe porque, na origem, existiu uma obrigação tributária em que o Estado figurou no polo ativo.

Quando se trata do objeto, as obrigações tributárias se subdividem entre obrigações tributárias principais e obrigações tributárias acessórias, sendo esse também um tópico que merece atenção para o desenvolvimento do presente estudo. Por ora, mister destacar que é possível que exista obrigação tributária sem que haja necessariamente um tributo a ser pago, o que ocorre com o surgimento de uma obrigação tributária acessória e, nesse caso, o objeto prestacional será o dever de fazer ou deixar de fazer algo com vistas a resguardar o interesse da arrecadação tributária e sua fiscalização.

2.1. Obrigações tributárias principais e acessórias

O CTN ao tratar das obrigações tributárias se preocupou em diferenciar as obrigações tributárias principais e acessórias, conforme se pode verificar em seu art. 113, abaixo transcrito:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória:

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

A obrigação tributária acessória consiste em ações ou omissões a ser tomadas pelos contribuintes, no interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos. São, portanto, obrigações instrumentais, que tem por objetivo facilitar o cumprimento das obrigações principais (RICARDO, 2017, 330). Como exemplos de obrigações tributárias acessórias, podemos citar a emissão de nota fiscal, de elaborar as declarações dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (p. ex.: IR), de manter livros fiscais e qualquer outra instituída por lei.

Já as obrigações tributárias principais têm por objeto o pagamento de um determinado valor. Normalmente, conforme §1º do art. 113 do CTN, elas surgem com a ocorrência do fato gerador, contudo, elas também podem surgir a partir do descumprimento de uma obrigação tributária acessória, nos termos do §3º do supracitado artigo: “§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Também são consideradas obrigações tributárias principais eventuais multas e juros, fazendo com que seja possível concluir que as obrigações tributárias principais são assim caracterizadas, exclusivamente, pelo seu conteúdo pecuniário.

Sobre o tema, outro ponto relevante é o de que, em razão do princípio da legalidade estrita, previsto no art. 150, inciso I da CRFB, os tributos somente poderão ser instituídos ou majorados por lei. Porém, os tributos são objeto somente das obrigações tributárias principais, de forma que as obrigações tributárias acessórias poderão ser instituídas por outro ato normativo que não a legislação, ou seja, qualquer dos instrumentos normativos previstos no art. 96 do CTN:

“Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e as relações jurídicas a eles pertinentes.”

São essas obrigações tributárias principais que, após constituído o crédito tributário, são cobradas nas Execuções Fiscais e, portanto, serão estas o objeto de estudo do presente trabalho.

2.2. Contribuinte e responsável

O sujeito ativo da obrigação tributária, como já visto acima, é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento, conforme descrito no art. 119 do CTN. O sujeito passivo da obrigação tributária, por sua vez, será o contribuinte ou o responsável (art. 121, parágrafo único do CTN).

A diferenciação entre contribuinte e responsável, segundo a teoria adotada pelo CTN, é a de que o contribuinte possui relação pessoal e direta com o fato gerador, enquanto o responsável não. Por oportuno, cabe verificar o que se entende por relação pessoal e direta com o fato gerador.

É sabido que todo o tributo tem como fato gerador uma manifestação de riqueza, seja através da propriedade sobre um determinado bem, sobre a renda ou consumo. Diz-se que o contribuinte possui relação pessoal e direta com o fato gerador pois é ele quem manifesta a riqueza, é ele quem realiza no mundo fenomênico a hipótese prevista em lei como fato gerador do tributo. O responsável, entretanto, não é o titular da riqueza tributada, mas sua obrigação decorre tão somente de disposição expressa em lei.

Ressalte-se que, apesar de o responsável não possuir relação pessoal e direta com o fato gerador, não pode ele ser completamente estranho ao fato, sendo necessário que possua algum vínculo com a ocorrência no mundo fenomênico tipificada como hipótese de incidência tributária. Nas palavras de Paulo Caliendo (2019, p. 476):

“O responsável, apesar de ser um terceiro em relação ao contribuinte, possui um vínculo com este, que autoriza a exigência do pagamento do tributo em lugar do contribuinte. Esse vínculo pode ser de natureza jurídica, material ou juseconômica, conforme dispuser a legislação.”

A figura do responsável fica melhor definida no art. 128 do CTN, *in verbis*:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a **lei** pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.” (grifou-se)

O artigo acima colacionado se trata de um enunciado geral que tem o condão de introduzir os demais dispositivos presentes no Capítulo V do CTN, que trata das hipóteses de responsabilidade tributária, classificando-as em: responsabilidade dos sucessores, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infrações. Da leitura do dispositivo,

verifica-se também que a responsabilidade é necessariamente atribuída por lei, sendo vedada a sua instituição por norma infralegal.

A responsabilidade tributária pode ser atribuída por substituição ou por transferência. A primeira ocorre quando, no nascimento da obrigação tributária, já figurar como responsável pelo seu adimplemento o responsável e não o contribuinte. Por seu turno, a responsabilidade por transferência ocorre quando a obrigação nasce tendo como responsável o contribuinte, porém, por motivos diversos, é atribuída ao responsável (BORBA, 2019, p. 498).

O CTN traz três espécies de responsabilidade por transferência, quais sejam: a responsabilidade por sucessão, a responsabilidade de terceiros e a responsabilidade por infrações. Para o presente artigo, importa o estudo acerca da responsabilidade de terceiros, uma vez que é o art. 135, inciso III do CTN que aborda a possibilidade de responsabilização dos diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado em virtude de atos praticados com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos, justamente a hipótese em que se encaixa a dissolução irregular da sociedade.

Aqui, cabe destacar apenas a título de curiosidade que alguns autores entendem que a hipótese do art. 135, apesar de estar localizada no CTN na Seção III do Capítulo V (responsabilidade de terceiros), não se encaixa nessa categoria, mas sim na categoria de responsabilidade por infração (BORBA, 2019, p. 507).

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ART. 135 DO CTN

3.1. O mero inadimplemento como hipótese autorizadora para o redirecionamento da execução fiscal – Súmula 430 do STJ

Até a edição da Súmula 430 do STJ, em 2010, o entendimento do fisco e de alguns autores de que o inadimplemento das obrigações tributárias pela sociedade caracterizaria infração a lei e, portanto, seria aplicável a previsão do art. 135, inciso III do CTN, de modo a autorizar o redirecionamento da execução fiscal para os sócios-administradores.

Esse cenário mudou com a edição da supramencionada Súmula, cujo conteúdo segue transcrito:

“Súmula 430, STJ. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”

O entendimento do STJ foi embasado no fato de que, ainda que a pessoa jurídica atue por intermédio de seus administradores, quem está obrigado a recolher o tributo é aquela, não este. Portanto, sempre que a pessoa jurídica deixa de recolher um tributo na data de seu respectivo vencimento, a impontualidade e/ou inadimplência é da pessoa jurídica e não do seu sócio-gerente.

Nas palavras de Leonardo Carneiro da Cunha (2018, p. 403):

É comum, em execução fiscal, investigar a responsabilidade do sócio-gerente ou diretor pelo pagamento de dívida tributária da empresa. Tal responsabilidade está prevista no art. 135 do CTN, de sorte que “a validade do redirecionamento do executivo fiscal, forte no art. 135 do CTN, fica à mercê da prova inequívoca de que o não recolhimento do tributo resultou de atuação dolosa ou culposa do sócio-gerente ou diretor. À míngua de qualquer elemento probatório, não merece guarida pretensão de redirecionamento do executivo fiscal. **É, pois, ontologicamente subjetiva a responsabilidade pessoal do sócio-gerente ou diretor por débito fiscal societário. A abordagem desse assunto importa para esse trabalho uma vez que, antes da sua edição, quando era de praxe o redirecionamento da execução pelo simples inadimplemento da obrigação tributária, existia também o entendimento de que o prazo prescricional para o redirecionamento da execução fiscal tinha início na data de citação da pessoa jurídica devedora.**” (grifou-se)

A inadimplência de qualquer crédito que seja pela pessoa jurídica diz respeito à atuação normal da empresa, que assume o risco do negócio juntamente com as consequências previstas para inadimplemento na legislação tributária, como as multas moratórias (PAULSEN, 2017, p. 226).

A título de exemplo, segue colacionado o Informativo de Jurisprudência nº 243 da Segunda Turma do STJ em 2005:

“PRESCRIÇÃO. EXECUÇÃO FISCAL. CITAÇÃO. SÓCIO. **A Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos, contados da citação da pessoa jurídica devedora**, para promover o redirecionamento da execução fiscal contra os responsáveis tributários relacionados no art. 135, III, do CTN. Precedentes citados: EREsp 41.958-SP, DJ 28/8/2000, e REsp 142.397-SP, DJ 6/10/1997. REsp 205.887-RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 19/4/2005.” (grifou-se)

Ora, se com o mero inadimplemento do tributo surgia a pretensão para a responsabilização pessoal dos sócios-administradores da pessoa jurídica devedora e a citação do contribuinte interrompia a contagem do prazo para a prescrição executória, é natural que a partir desse ato processual tivesse início a contagem do prazo prescricional para o redirecionamento da execução fiscal.

A partir da edição da Súmula 430 do STJ, entretanto, tal entendimento não encontra mais respaldo no ordenamento jurídico pátrio, sendo necessária uma reanálise dos aspectos atinentes à prescrição para o redirecionamento da execução fiscal.

3.2. Redirecionamento da execução fiscal vs Desconsideração da personalidade jurídica

Apesar de a consequência ser parecida (afastamento do princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica) o redirecionamento da execução fiscal não pode ser confundido com a desconsideração da personalidade jurídica, porquanto seus fundamentos são completamente diferentes.

A desconsideração da personalidade jurídica é aplicada com base no CC/02 e tem o condão de limitar e coibir o uso indevido do instituto da pessoa jurídica. Como destaca Alexandre Ferreira de Assumpção Alves (2001, p. 273):

“A desconsideração da personalidade jurídica é um instrumento de correção dos desvios de finalidade da pessoa jurídica. Através dela o juiz pode reparar os atos emulativos causados por aqueles que se serviram da autonomia e capacidade próprias do ente moral para auferir vantagens injustas ou ilícitas.”

Importante ainda destacar que a desconsideração da personalidade jurídica é utilizada apenas para afastar temporária e pontualmente a personificação da sociedade, com vistas a responsabilizar os sócios solidária e ilimitadamente. Em outras palavras, a desconsideração da personalidade jurídica não extingue a sociedade, apenas suspende momentaneamente a autonomia da pessoa jurídica para que se alcance o patrimônio dos **sócios e administradores**.

Na literatura jurídica, existem duas teorias a respeito da desconsideração da personalidade jurídica: a teoria maior e a teoria menor. Na teoria menor, aplica-se a desconsideração da pessoa jurídica apenas pela insolvência da sociedade, não requerendo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, que são requisitos subjetivos. Contudo, essa teoria não é aceita pelo ordenamento jurídico pátrio, considerada como um desvirtuamento da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, sendo a teoria maior a adotada pelo CC/02, encontrando o seu principal fundamento em seu art. 50:

“Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos **bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso**. (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

I - cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

II - transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 3º O disposto no caput e nos §§ 1º e 2º deste artigo também se aplica à extensão das obrigações de sócios ou de administradores à pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 4º A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o caput deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 5º Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)”

Embora não seja o tema do presente artigo, é relevante notar, apenas de passagem, que houve uma recente alteração legislativa no dispositivo legal acima colacionado, alterando a redação do *caput* do art. 50, bem como incluindo os parágrafos 1º ao 5º. Anteriormente, a redação do art. 50 era mais ampla, **não** especificando que a desconsideração da personalidade jurídica atingisse apenas o patrimônio pessoal de sócios e/ou administradores que tenham se beneficiado do abuso, veja-se:

“Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, **que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.**”

A alteração legislativa também detalhou melhor o que poderia ser entendido como desvio de finalidade e confusão patrimonial, além da redação dos §§ 4º e 5º, vedando a desconsideração apenas pela existência de um grupo econômico e esclarecendo que não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica.

Tais alterações contribuem para dar menos espaço para interpretações jurisprudenciais arbitrárias, de modo a trazer mais segurança jurídica para o ambiente econômico nacional.

Cumpre destacar ainda que com o advento do CPC/15 surgiu a necessidade de instauração de um incidente para que seja aplicada a desconsideração da personalidade jurídica, sendo garantido o contraditório e a ampla defesa, nos termos do art. 5º, LV da CRFB.

O CPC/15 estabeleceu em seu art. 134 que o incidente de desconsideração da personalidade jurídica é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.

Há também fundamentos para a utilização da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no Código de Defesa do Consumidor (CDC), conforme abaixo:

“Art. 28, CDC. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má-administração.

(...)

§ 5º. Também poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que a sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores.”

Existem ainda discussões sobre a existência de hipótese de desconsideração da personalidade jurídica na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) que, em seu art. 2º, §2º, trata da solidariedade entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico. (FREITAS, 2002, p. 274 e COELHO, 2002, p. 43). No entanto, não cabe a esse trabalho a apresentação mais detalhada dessa controvérsia.

O redirecionamento da execução fiscal, por sua vez, não obstante seja muito confundido com a desconsideração da personalidade jurídica por alguns autores do Direito Civil, trata igualmente a possibilidade de se atingir o patrimônio de outra pessoa que não a sociedade para sanar dívidas tributárias. Contudo, a primeira diferenciação que importa ressaltar é a de que, enquanto na desconsideração da personalidade jurídica é possível atingir o patrimônio tanto de sócios quanto de administradores, no redirecionamento da execução fiscal, é possível atingir o patrimônio apenas das pessoas listadas nos incisos I a III do art. 135 do CTN.

Faz-se necessário, portanto, que o sócio tenha exercido a direção ou gerência da sociedade com poderes de gestão, sendo a mera condição de sócio insuficiente para embasar o redirecionamento da execução fiscal. Sobre o tema, sustenta Leandro Paulsen (2017, p. 226):

Sendo a responsabilidade, assim, do diretor, gerente ou representante, e não do simples sócio sem poderes de gestão, também não é possível responsabilizar pessoalmente o diretor ou o gerente por atos praticados em **período anterior ou posterior a sua gestão**. Assim, sócios que não tenham tido nenhuma ingerência sobre os fatos não podem ser pessoalmente responsabilizados pelos créditos tributários decorrentes. (grifos originais)

Outro ponto relevante é o de que não é necessária a instauração de um incidente, bastando o requerimento, por simples petição acompanhada de documentos hábeis para comprovar a ocorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Ademais, o redirecionamento da execução fiscal se ampara na previsão expressa na legislação tributária, sendo instituto específico do Direito Tributário e possuindo requisitos próprios.

3.3. Responsabilidade tributária por dissolução irregular da sociedade – Súmula 435 do STJ

Como visto anteriormente, o responsável tributário é definido por lei (CTN ou legislação ordinária), de forma que não poderá ser alheio ao fato gerador do tributo. Tais exigências se encontram explícitas no art. 128 do CTN, *in verbis*:

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

O CTN elenca diversas possibilidades para a responsabilização por créditos tributários, entretanto, para o presente trabalho, importa a análise da responsabilidade tributária de terceiros, mais especificamente, a responsabilidade prevista no inciso III do art. 135 do CTN, que trata da hipótese de **responsabilização pessoal** dos “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

Paulsen (2017, p. 222) esclarece que a responsabilidade é pessoal quando é exclusiva, ou seja, há uma mudança no polo passivo da relação tributária, fazendo com que o contribuinte seja excluído dessa. Outrossim, é importante ressaltar que a hipótese de responsabilização pessoal dos sócios administradores é configurada quando há prática de atos com **excesso de poderes ou infração à lei contrato social ou estatutos**, nos termos do art. 135 do CTN.

Verifica-se também que no caso do art. 135, a responsabilidade atribuída aos sócios-administradores será não somente sobre o tributo, mas sobre toda a obrigação tributária, abrangendo as multas e demais penalidades. O caráter severo dessa responsabilização se deve à gravidade da conduta praticada, sobre o assunto, ensina Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 695):

“O administrador deve sempre agir com cuidado, diligência e probidade. Deve zelar pelos interesses e pela finalidade da sociedade, o que se faz mediante o cumprimento de seu objetivo social, definido no estatuto ou no contrato social. Quando o administrador pratica qualquer ato dentro dos limites estabelecidos, o faz em nome da pessoa jurídica e não como ato particular seu. Mas quando o administrador, investido dos poderes de gestão da sociedade, pratica algo que extrapole os limites contidos nos contratos sociais, comete ato com excesso de poderes.”

A Súmula 435 do STJ, também editada pelo tribunal em 2010, prevê a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal nos casos de dissolução irregular da sociedade:

“Súmula 435, STJ. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar em seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.”

De acordo com o art. 206 e ss. da Lei n. 6.404/1976 e art. 1.033 e ss. do CC/02, o procedimento a ser adotado para a dissolução de uma sociedade deverá se dar com: i) a deliberação dos sócios de encerrar a sociedade; ii) a liquidação, mediante a realização do ativo, pagamento da dívida e distribuição entre os sócios de eventual capital excedente; e iii) a efetiva extinção da pessoa jurídica por meio de sua averbação no registro comercial (CARVALHO, 2019, p. 697).

Sempre que não observados os requisitos dispostos no parágrafo anterior, restará configurada a dissolução irregular da sociedade. Todavia, o conteúdo da Súmula 435 encontra críticos na literatura jurídica, cabendo aqui destacar as observações feitas por Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 698).

Para o autor, o enunciado do art. 135 do CTN prescreve necessária a prova concludente da realização de fato ilícito doloso, não dando espaço à presunção da prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos:

Ainda que “fechar as portas” de uma empresa sem promover a comunicação aos órgãos fiscais e comerciais competentes possa implicar a presunção de encerramento irregular de pessoa jurídica, seguramente não autoriza a presumir a prática das condutas dolosas enunciadas no caput do art. 135 do CTN. Para além disso, **a autorização genérica para redirecionamento da execução fiscal na forma preconizada pelo Enunciado n. 435 da Súmula acaba por destoar do ordenado por outra orientação sumular da Corte Superior, a de n. 430, que afasta a responsabilidade tributária por mero inadimplemento da obrigação tributária.** Mesmo que existam débitos tributários devidos pela empresa extinta, também nos casos de dissolução irregular faz-se notar a relevância de conjunto probatório que ateste o intuito doloso, por parte do representante legal, de comprometer as garantias patrimoniais da empresa para satisfazer os créditos tributários, atuando o sócio-gerente com objetivos estranhos aos interesses do contribuinte representado. (grifou-se)

Entretanto, apesar das críticas, a Súmula 435 é amplamente utilizada pela Fazenda Pública para que se proceda o redirecionamento da execução fiscal, uma vez que o posicionamento é pacificado na jurisprudência pátria. Assim, finalmente chegando ao cerne do tema do presente trabalho, cabe realizar um estudo acerca do prazo prescricional para que o fisco se utilize de tal recurso.

4. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO DO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

Primeiramente, cabe destacar que o este estudo não considera as hipóteses em que os sócios-administradores figuram no polo passivo desde o Processo Administrativo Tributário, constando como responsáveis na Certidão de Dívida Ativa (CDA). Nesses casos, não há que se falar em prescrição para a responsabilização dos sócios-administradores, porquanto estes naturalmente já fazem parte do polo passivo da relação jurídico-tributária desde a constituição do crédito.

O presente trabalho visa a análise da prescrição para o redirecionamento da execução fiscal quando a ocorrência da dissolução irregular **não se deu ou não foi verificada** pelo fisco **antes** da inscrição do débito em dívida ativa.

Como visto no tópico 3.1. do presente artigo, antes da afetação do tema nº 444 pelo STJ e consequente edição da Súmula 430, havia entendimento firmado na jurisprudência de que o prazo prescricional para o redirecionamento da execução fiscal começava a contar a partir da data a citação da pessoa jurídica. Tal entendimento, no entanto, somente encontrava sustendo legal antes da vigência da Lc 118, ou seja, antes de 2005, ocasião na qual a citação era o marco de interrupção do prazo prescricional.

Para a análise mais completa desse cenário, se faz necessário abordar brevemente os conceitos de prescrição executória e prescrição intercorrente do crédito tributário.

4.1. Prescrição executória ou direta do crédito tributário

Após ocorrido o fato gerador e efetuado o lançamento do tributo pela autoridade administrativa competente, conforme previsto nos arts. 142 a 150 do CTN, tem-se início a contagem do prazo prescricional, que pode ser interrompido ou suspenso, conforme disposições expressas em lei complementar. A exigência de legislação complementar para tratar das hipóteses de suspensão e interrupção da contagem do prazo prescricional decorre diretamente de disposição da CRFB, nos termos do art. 146:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, **prescrição e decadência** tributários. (grifou-se)

Como exemplo de causas suspensivas da prescrição, podemos citar as listadas no art. 151 do CTN, abaixo transcrito:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – moratória;

II – o depósito de seu montante integral;

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.”

Cumprido observar que, apesar de o artigo acima colacionado não citar a prescrição, a conclusão de que as referidas hipóteses a interrompe parte da lógica de que, uma vez suspensa a exigibilidade, inexistente a pretensão executória e, diante da inexistência da pretensão, não se pode falar em decorrência do prazo prescricional.

Não ocorrendo nenhuma hipótese de suspensão e/ou interrupção da prescrição, essa se opera após 5 (cinco) anos contados da constituição definitiva do crédito, prazo que se interrompe com o despacho do juiz que ordenar a citação do devedor em execução fiscal, nos termos do art. 174, parágrafo único, inciso I do CTN. Entretanto, esse dispositivo legal passou a ter essa redação somente após a edição da Lei Complementar nº 118 (Lc 118), em 2005 sendo que antes a prescrição se interromperia apenas com a citação do executado.

Importante enfatizar que o art. 174 do CTN prevê outras hipóteses de interrupção da contagem do prazo prescricional do crédito tributário, porém, foi abordada a hipótese do inciso I do parágrafo único, pois é a única que, uma vez ocorrida, não dá início a uma nova contagem do prazo de prescrição executória, mas sim do prazo de prescrição intercorrente, tema do próximo tópico a ser abordado.

4.2. Prescrição intercorrente

A prescrição intercorrente é aquela que, antes de 2005, se iniciava a partir da citação do executado em execução fiscal e, com o advento da Lc 118, passou a ser contada a partir do despacho do juiz que ordena este ato processual. A prescrição intercorrente recebeu esse nome pois se opera no bojo da execução fiscal e ocorre em razão da desídia da Fazenda Pública na cobrança do crédito tributário.

O art. 40 da Lei de Execuções Fiscais (LEF) prevê um rito para a ocorrência da prescrição intercorrente, veja-se:

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

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

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

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

§ 4º - Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

§ 5º - A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4o deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Assim, verificada a ausência de bens ou não encontrado o devedor, dar-se-á início ao procedimento descrito no art. 40 acima colacionado, inicialmente com a suspensão da execução por 1 (um) ano e, após esse prazo, persistindo a situação que impossibilita a cobrança do crédito tributário, os autos serão arquivados. Passados 5 (cinco) anos do arquivamento, restará configurada a prescrição intercorrente.

Fato que merece ser citado apenas de passagem é o de que, recentemente, o STJ firmou entendimento de que o prazo de 1 (um) ano de suspensão previsto no *caput* do art. 40 tem início automaticamente a partir do momento em que a Fazenda Pública toma ciência da não localização do devedor ou da inexistência de bens penhoráveis. Segue a ementa do julgado:

RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ARTS. 1.036 E SEQUENTES DO CPC/2015 (ART. 543-C, DO CPC/1973). PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. SISTEMÁTICA PARA A CONTAGEM DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE (PRESCRIÇÃO APÓS A PROPOSITURA DA AÇÃO) PREVISTA NO ART. 40 E PARÁGRAFOS DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL (LEI N. 6.830/80).

1. O espírito do art. 40, da Lei n. 6.830/80 é o de que nenhuma execução fiscal já ajuizada poderá permanecer eternamente nos escaninhos do Poder Judiciário ou da Procuradoria Fazendária encarregada da execução das respectivas dívidas fiscais.

2. Não havendo a citação de qualquer devedor por qualquer meio válido e/ou não sendo encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora (o que permitiria o fim da inércia processual), inicia-se **automaticamente** o procedimento previsto no art. 40 da Lei n. 6.830/80, e respectivo prazo, ao fim do qual restará prescrito o crédito fiscal. Esse o teor da Súmula n. 314/STJ: "*Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente*".

3. Nem o Juiz e nem a Procuradoria da Fazenda Pública são os senhores do termo inicial do prazo de 1 (um) ano de suspensão previsto no *caput*, do art. 40, da LEF, somente a lei o é (ordena o art. 40: "[...] o juiz suspenderá [...]"). Não cabe ao Juiz ou à Procuradoria a escolha do melhor momento para o seu início. **No primeiro momento em que constatada a não localização do devedor e/ou ausência de bens pelo oficial de justiça e intimada a Fazenda Pública, inicia-se automaticamente o prazo de suspensão, na forma do art. 40, caput, da LEF.** Indiferente aqui, portanto, o fato de existir petição da Fazenda Pública requerendo a suspensão do feito por 30, 60, 90 ou 120 dias a fim de realizar diligências, sem pedir a suspensão do feito pelo art. 40, da LEF. Esses pedidos não encontram amparo fora do art. 40 da LEF que limita a suspensão a 1 (um) ano. Também indiferente o fato de que o Juiz, ao intimar

a Fazenda Pública, não tenha expressamente feito menção à suspensão do art. 40, da LEF. **O que importa para a aplicação da lei é que a Fazenda Pública tenha tomado ciência da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido e/ou da não localização do devedor. Isso é o suficiente para inaugurar o prazo, ex lege.**

4. Teses julgadas para efeito dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 543-C, do CPC/1973):

4.1.) O prazo de 1 (um) ano de suspensão do processo e do respectivo prazo prescricional previsto no art. 40, §§ 1º e 2º da Lei n. 6.830/80 - LEF tem início automaticamente na data da ciência da Fazenda Pública a respeito da não localização do devedor ou da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido, havendo, sem prejuízo dessa contagem automática, o dever de o magistrado declarar ter ocorrido a suspensão da execução;

4.1.1.) Sem prejuízo do disposto no item 4.1., nos casos de execução fiscal para cobrança de dívida ativa de natureza tributária (cujo despacho ordenador da citação tenha sido proferido antes da vigência da Lei Complementar n. 118/2005), depois da citação válida, ainda que editalícia, logo após a primeira tentativa infrutífera de localização de bens penhoráveis, o Juiz declarará suspensa a execução.

4.1.2.) Sem prejuízo do disposto no item 4.1., em se tratando de execução fiscal para cobrança de dívida ativa de natureza tributária (cujo despacho ordenador da citação tenha sido proferido na vigência da Lei Complementar n. 118/2005) e de qualquer dívida ativa de natureza não tributária, logo após a primeira tentativa frustrada de citação do devedor ou de localização de bens penhoráveis, o Juiz declarará suspensa a execução.

4.2.) Havendo ou não petição da Fazenda Pública e havendo ou não pronunciamento judicial nesse sentido, findo o prazo de 1 (um) ano de suspensão inicia-se automaticamente o prazo prescricional aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) durante o qual o processo deveria estar arquivado sem baixa na distribuição, na forma do art. 40, §§ 2º, 3º e 4º da Lei n. 6.830/80 - LEF, findo o qual o Juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato;

4.3.) A efetiva constrição patrimonial e a efetiva citação (ainda que por edital) são aptas a interromper o curso da prescrição intercorrente, não bastando para tal o mero peticionamento em juízo, requerendo, v.g., a feitura da penhora sobre ativos financeiros ou sobre outros bens. Os requerimentos feitos pelo exequente, dentro da soma do prazo máximo de 1 (um) ano de suspensão mais o prazo de prescrição aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) deverão ser processados, ainda que para além da soma desses dois prazos, pois, citados (ainda que por edital) os devedores e penhorados os bens, a qualquer tempo – mesmo depois de escoados os referidos prazos –, considera-se interrompida a prescrição intercorrente, retroativamente, na data do protocolo da petição que requereu a providência frutífera.

4.4.) A Fazenda Pública, em sua primeira oportunidade de falar nos autos (art. 245 do CPC/73, correspondente ao art. 278 do CPC/2015), ao alegar nulidade pela falta de qualquer intimação dentro do procedimento do art. 40 da LEF, deverá demonstrar o prejuízo que sofreu (exceto a falta da intimação que constitui o termo inicial - 4.1., onde o prejuízo é presumido), por exemplo, deverá demonstrar a ocorrência de qualquer causa interruptiva ou suspensiva da prescrição.

4.5.) O magistrado, ao reconhecer a prescrição intercorrente, deverá fundamentar o ato judicial por meio da delimitação dos marcos legais que foram aplicados na contagem do respectivo prazo, inclusive quanto ao período em que a execução ficou suspensa.

5. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 543-C, do CPC/1973).

(STJ. RECURSO ESPECIAL: REsp 1.340.553 RS 2012/0169193-3. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. DJ: 16/10/2018.)

Ato contínuo, destaque-se que quando se opera a prescrição ou a decadência em matéria tributária o crédito é extinto (art. 156, inciso V do CTN), diferentemente do que ocorre no direito civil, no qual com a prescrição se extingue somente a pretensão, permanecendo o

intacto o direito. Assim, no direito tributário, caso seja realizado pagamento de um crédito prescrito ou decaído, o contribuinte pode pleitear a sua restituição.

4.3. As teses fixadas pelo STJ – Resp 1.201.993

O STJ, ao julgar o REsp 1.201.993 que envolvia a empresa Casa do Sol Móveis e Decorações, fixou três teses a respeito da contagem do prazo prescricional para o redirecionamento da execução fiscal. Como o caso é analisado como repetitivo, o entendimento adotado deverá ser seguido pelas instâncias inferiores em casos idênticos, por força do art. 1.036 do CPC/15. Seguem transcritas as teses apresentadas pelo Ministro Herman Benjamin durante o julgamento:

- 1) O prazo de redirecionamento da execução fiscal, fixado em **cinco anos contados da citação da pessoa jurídica**, é aplicável quando o referido ato ilícito previsto no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN), **for precedente a esse ato processual**.
- 2) A citação positiva do sujeito passivo devedor original da obrigação tributária por si só não provoca o início do prazo prescricional quando o ato de dissolução irregular for a ela posterior, **uma vez que em tal hipótese inexistirá, na aludida data da citação, pretensão contra o sócio gerente. O termo inicial do prazo prescricional para cobrança do crédito dos sócios gerentes infratores nessas hipóteses é a data da prática de ato inequívoco indicador do intuito de inviabilizar a satisfação do crédito tributário já em curso de cobrança executiva** promovida contra a empresa contribuinte, a ser demonstrado pelo fisco.
- 3) Em qualquer hipótese, a decretação da prescrição para o redirecionamento **impõe seja demonstrada a inércia da Fazenda Pública** ou ato inequívoco mencionado no item anterior, respectivamente nos casos de dissolução irregular, precedente ou superveniente à citação da empresa, cabendo às instâncias ordinárias o exame dos fatos e provas atinentes à demonstração da prática de atos concretos no sentido de cobrança do crédito tributário no decurso do prazo prescricional.

A primeira tese fixada pelo tribunal destoa do entendimento apresentado no presente artigo, tendo em vista que considera a data da citação da pessoa jurídica como termo inicial para a contagem do prazo prescricional nos casos em que a dissolução irregular tenha se dado **antes** da citação da pessoa jurídica. Utiliza-se do entendimento firmado antes da vigência da Lc 118/2005, pelo qual a prescrição se interrompia com a citação da pessoa jurídica.

Outrossim, o entendimento não se coaduna com o disposto no art. 174, parágrafo único, inciso I do CTN, utilizando como marco inicial para a contagem do prazo prescricional para a responsabilização dos sócios-gerentes data distinta do marco previsto como interruptor da prescrição executória.

Já a segunda tese é, no nosso entendimento, acertada, uma vez que considera corretamente o marco inicial para a contagem da prescrição a data do ato ensejador do redirecionamento, no caso, a dissolução irregular, seguindo fidedignamente o disposto no art.

189 do CC e ainda atribuindo à Fazenda Nacional o ônus da prova da ocorrência da violação do direito.

Finalmente, a terceira tese fixada também acerta ao relacionar a ocorrência da prescrição à inércia da exequente, porquanto a própria definição de prescrição tem relação direta com a letargia do titular do direito subjetivo em buscar a sua efetividade. Carlos Roberto Gonçalves (2013, p. 514) coaduna com esse entendimento ao afirmar que a prescrição “tem como requisitos: a) a violação do direito, com o nascimento da pretensão; b) a inércia do titular; c) o decurso do tempo fixado pela lei.”

5. CONCLUSÃO

O desenvolvimento do presente trabalho possibilitou uma análise ampla a respeito de um dos temas mais polêmicos envolvendo a responsabilização pessoal dos sócios-administradores das sociedades prevista no art. 135 do CTN, perpassando por todos os aspectos que envolvem a discussão: o conceito de prescrição no direito civil, a definição e espécies de obrigação tributária, os conceitos de contribuintes e responsáveis no direito tributário, a hipótese de responsabilização pessoal do art. 135 do CTN, a diferença existente entre a desconsideração da personalidade jurídica e o redirecionamento da execução fiscal, as Súmulas 430 e 435 do STJ, os conceitos de prescrição executória e intercorrente e, finalmente, foi realizada uma análise acerca das teses fixadas pelo STJ no julgamento do REsp 1.201.993.

Uma vez esclarecidos os pontos relevantes para a análise a que esse trabalho se propõe, cabe iniciar a análise acerca da prescrição para o redirecionamento da execução fiscal.

Como visto no tópico que tratou da Súmula 435 do STJ, a dissolução irregular é considerada infração para os efeitos do art. 135 do CTN, ensejando assim a responsabilização pessoal dos sócios-administradores da pessoa jurídica dissolvida. A supracitada súmula, no entanto, aborda apenas a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

Porém, através do exame fidedigno do art. 135 é possível inferir que, mesmo que ainda não tenha sido ajuizada a execução fiscal, é possível a responsabilização dos sócios-administradores. Assim, se a dissolução irregular tiver operado antes do ajuizamento da execução fiscal, é legítimo que a Fazenda Pública inclua os responsáveis como devedores na Certidão de Dívida Ativa (CDA) e ajuíze a execução fiscal com estes já incluídos no polo passivo do feito executivo.

Caso não o tenha feito, considera-se o teor do art. 125, inciso III do CTN, pelo qual a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais. Assim, uma vez ajuizada a execução fiscal e proferido o despacho de citação da pessoa jurídica dissolvida irregularmente, inicia-se novamente a contagem do prazo prescricional para todos os devedores, contribuinte e responsável(is).

Portanto, caso a dissolução irregular tenha se dado em período anterior ao ajuizamento da execução fiscal, deve-se contar o prazo para o seu redirecionamento da data em que foi proferido o despacho citatório pelo juiz.

Todavia, na hipótese de a dissolução irregular se dar durante o curso da execução fiscal, não é possível manter o entendimento de que o prazo prescricional para o seu redirecionamento se inicia da data em que foi proferido o despacho citatório pelo juiz, uma vez que nesse caso inexistente pretensão para tanto.

A pretensão para a responsabilização dos sócios-administradores nasce somente após a violação do direito, no caso em tela, da dissolução irregular da sociedade. Há o entendimento por parte do fisco, entretanto, de que a pretensão para o redirecionamento da execução fiscal nasceria apenas após a sua ciência inequívoca da violação de seu direito, ou seja, a partir do momento em que é atestada a dissolução irregular da sociedade através da certidão do oficial de justiça, para a sustentação desse argumento, o Fisco utiliza-se da teoria da *actio nata* em seu caráter subjetivo, já abordada anteriormente no presente trabalho.

A despeito da argumentação tecida pela Fazenda Pública, o seu entendimento não merece prosperar, tendo em vista que i) o art. 189 do CC prevê expressamente que a pretensão nasce com a violação do direito subjetivo e ii) ainda que pudesse se considerar que a pretensão nasce a partir da ciência da violação do direito subjetivo, é notório que o Fisco goza de outros meios hábeis para o conhecimento da dissolução irregular da sociedade que não a certidão do oficial de justiça, como exemplo, podemos citar a possibilidade de se consultar o histórico de declarações fiscais do contribuinte.

Por conseguinte, entende-se a contagem do prazo prescricional para o redirecionamento da execução fiscal no caso de dissolução irregular da sociedade pode se dar de duas maneiras:

I – caso a dissolução irregular tenha se dado antes do despacho do juiz ordenando a citação do contribuinte, a partir deste ato, por força do art. 174, parágrafo único, inciso I do CTN, pois a interrupção da prescrição deve ser aproveitada por todos os devedores (art. 125, inciso III do CTN); e

II – tendo a dissolução irregular ocorrido após o ajuizamento da execução fiscal, a partir da dissolução irregular, cabendo à Fazenda Pública o ônus comprobatório da ocorrência da dissolução e da inoccorrência da prescrição para a responsabilização dos sócios-gerentes.

Para ambas as hipóteses, o prazo prescricional é de 5 (cinco) anos, consoante previsto no art. 174 do CTN, e a ocorrência de quaisquer causas interruptivas e/ou suspensivas da exigibilidade do crédito tributário suspendem e/ou interrompem também o prazo para o redirecionamento do feito executivo.

Apesar da discordância a respeito da primeira tese fixada pelo STJ, entende-se que a uniformização da jurisprudência sobre o assunto exerceu um papel importante para conferir maior segurança jurídica na já tão conturbada relação entre a Fazenda Pública e os contribuintes e responsáveis tributários.

BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. Salvador: Editora Juspodivm, 2017.

ALVES, Alexandre Ferreira de Assumpção. *A desconsideração da personalidade jurídica e o direito do consumidor: um estudo de direito civil constitucional*. In: TEPEDINO, Gustavo (Coord.). *Problemas de direito civil-constitucional*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2001.

AZEVEDO, Álvaro Villaça. *Curso de direito civil: teoria geral das obrigações e responsabilidade civil*. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2019.

BORBA, Claudio. *Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Editora Forense. São Paulo: Editora Método, 2019.

CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2019.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial. v. 2. 5. ed. rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil e alterações da LSA*. São Paulo: Editora Saraiva, 2002.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018.

DUGUIT, Léon. *Fundamentos do direito*. São Paulo: Editora Marin Claret, 2009.

FREITAS, Elizabeth Cristina Campos Martins de. *Desconsideração da personalidade jurídica: análise à luz do código de defesa do consumidor e do novo código civil*. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

GAGLIANO, Pablo Stolze. *Novo curso de direito civil, volume 2: obrigações*. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2019.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2019.

Justiça em Números 2018: ano-base 2017/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2018.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MAZZA, Alexandre. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2019.

- MELLO, Cleyson de Moraes. *Direito civil: parte geral*. Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos Editora, 2017.
- MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo V, Rio de Janeiro: Editora Borsoi, 1955.
- NOVAIS, Rafael. *Direito tributário facilitado*. Rio de Janeiro: Editora Forense. São Paulo: Editora Método, 2018.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.
- PEIXOTO, Marco Aurélio Ventura. *Fazenda Pública e Execução*. Salvador: Editora Juspodivm, 2018.
- ROSENVALD, Nelson. *Direito Civil: Teoria Geral*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2011.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2019.
- SIMÃO, José Fernando. *Tempo e direito civil. Prescrição e decadência*. São Paulo: USP, 2011.
- TARTUCE, Flávio. *Direito Civil, v. 1: Lei de Introdução e Parte Geral*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2017.
- TARTUCE, Flávio. *Direito Civil: Direito das Obrigações e Responsabilidade Civil - v. 2*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2019.
- THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Alguns aspectos relevantes da prescrição e decadência no novo código civil*. Belo Horizonte, 2003.
- THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum - vol. I*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2017.
- VENOZA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. São Paulo: Editora Atlas, 2013.
- MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.