

Data do recebimento: 15/08/2018

Data do aceite: 18/09/2018

.....

A APLICAÇÃO DA TEORIA DA *ACTIO NATA* NO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL AOS ADMINISTRADORES DA PESSOA JURÍDICA NOS CASOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR

.....

THE APPLICATION OF THE THEORY OF THE NATION IN
THE REDIRECTION OF THE FISCAL EXECUTION TO THE
ADMINISTRATORS OF THE LEGAL PERSON IN THE CASES
OF IRREGULAR DISSOLUTION

Mila Grazielle Souza Vieira¹

SUMÁRIO: Introdução; 1. Execução Fiscal; 1.1. Aspectos Gerais da Execução Fiscal; 1.2. Da Inscrição em Dívida Ativa; 1.3. Da Prescrição; 1.3.1. Conceito e Efeitos da Prescrição; 1.3.2. Da Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal, 1.4. Da Responsabilidade Tributária; 1.4.1. Da Responsabilidade Tributária por

1 - Iniciou o curso de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais em 2014 e estagiou na Gerência de Atividades de Execução Fiscal da Procuradoria-Geral do Município de Belo Horizonte entre os anos de 2015 e 2017. No final do ano de 2017, iniciou as atividades de estágio no Tribunal de Justiça de Minas Gerais, na comarca de Belo Horizonte, onde atualmente atua no gabinete da 2ª Vara de Sucessões e Ausência. Foi aprovada no XXV exame da Ordem dos Advogados do Brasil no primeiro semestre de 2018 e cursa de forma regular o último período da faculdade de Direito.

Substituição; 1.4.2. Da Responsabilidade Tributária por Transferência; 2. Da Dissolução Irregular da Pessoa Jurídica e da Responsabilidade Tributária; 2.1. Definição e Hipóteses de Dissolução Irregular; 2.2. Responsabilidade Tributária do Administrador na Dissolução Irregular; 2.2.1. Da Responsabilidade do Ex Sócio; 2.3. Do Redirecionamento da Execução Fiscal nos Casos de Dissolução Irregular; 3. Da Teoria da *Actio Nata* e a Execução Fiscal; 3.1 Definição e Origem da Teoria da *Actio Nata*; 3.2. Aplicação do Princípio da *Actio Nata* no Redirecionamento da Execução Fiscal aos Administradores da Pessoa Jurídica nos Casos de Dissolução Irregular; 3.3. Dos Argumentos Contrários e Favoráveis à Aplicação da Teoria da *Actio Nata* na Execução Fiscal a Partir de Análise Jurisprudencial; 4. Conclusão; Referências.

RESUMO: O presente trabalho trata da análise da necessidade da aplicação da Teoria da *Actio Nata* no redirecionamento da execução fiscal, nos casos de dissolução irregular da pessoa jurídica. A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica, por meio de análise da doutrina e da jurisprudência. A proposta visa demonstrar a carência da aplicação da Teoria da *Actio Nata* no redirecionamento da execução fiscal como forma de garantir o direito do Fisco de cobrar o tributo do administrador que encerra as atividades da pessoa jurídica de forma irregular. Para tanto, inicia-se pelo exame das principais características da execução fiscal, do título extrajudicial que a embasa, da análise da prescrição e da responsabilidade tributária. Após, passa-se ao exame da dissolução irregular e da responsabilidade tributária do administrador da pessoa jurídica nesses casos. Por fim, e atingindo o cerne do trabalho, é explorada a Teoria da *Actio Nata*, analisando a possibilidade de seu cabimento, bem como estabelecendo os principais argumentos contrários e favoráveis para sua utilização na execução fiscal.

PALAVRAS-CHAVE: Execução Fiscal. Dissolução Irregular. Teoria da *Actio Nata*. Redirecionamento da Execução Fiscal. Prescrição. Responsabilização do Administrador.

ABSTRACT: This paper deals with the analysis of the need for the application of *actio nata* theory in the redirection of tax execution, in cases of irregular dissolution of the legal entity. The methodology used was the bibliographical research, through the analysis of the doctrine and jurisprudence. The proposal aims to demonstrate the lack of application of the *Actio Nata* Theory in redirecting the tax execution, as a way to guarantee the right of the tax authorities to collect the tribute of the administrator that encloses the activities of the legal entity in an irregular manner. To this end, it begins by examining the main characteristics of the tax execution, the extrajudicial title that is based on it, the prescriptive analysis and the tax liability. Afterwards, it is passed to the examination of the irregular dissolution and of the tax responsibility of the administrator of the legal person in those cases. Finally, and reaching the core of the work, the *Actio Nata* Theory is explored, analyzing the possibility of its head, as well as establishing the main opposing arguments and the favorable ones for its use in the tax execution.

KEYWORDS: Fiscal Execution. Irregular Dissolution. Theory of *Actio Nata*. Redirecting Tax Execution. Prescription. Responsibility of the Administrator.

INTRODUÇÃO

As Fazendas Públicas possuem mecanismo próprio para busca da satisfação dos créditos tributários não pagos pelos contribuintes e responsáveis tributários a tempo e modo, qual seja, a execução fiscal. Entretanto, tratando-se a parte componente do polo passivo da execução fiscal de pessoa jurídica que se dissolve de forma irregular, o Código Tributário Nacional - CTN não definiu o prazo para redirecionamento da execução na forma que autoriza seu art. 135, III, e tampouco qual seria seu termo *a quo*.

Assim, dada a ausência de previsão pelo CTN acerca do prazo prescricional e do termo inicial, a doutrina e a jurisprudência trataram de solucionar a questão, fixando entendimento que, muitas vezes, faz com que o mecanismo do redirecionamento da execução pelo Fisco seja ineficaz.

Nesse sentido, o presente trabalho pretende analisar a aplicação da Teoria da *Actio Nata* no redirecionamento da execução fiscal contra os administradores da pessoa jurídica, nos casos de dissolução irregular, tendo como termo *a quo* da contagem do prazo prescricional a data em que o Fisco tomou conhecimento da dissolução irregular da pessoa jurídica devedora. O propósito é justificar a necessidade da aplicação da citada teoria, visto que o atual entendimento acerca do prazo prescricional no caso em questão, além de tornar referido mecanismo ineficaz, muitas vezes, penaliza o Fisco, que perde seu direito de ação contra os responsáveis tributários, ainda que não tenha agido com desídia.

Para tanto, o presente trabalho foi dividido em três capítulos, nos quais, para compreensão da aplicação da Teoria da *Actio Nata*, serão abordados temas como os aspectos gerais da execução fiscal, a inscrição em dívida ativa, a prescrição, a responsabilidade tributária, a origem da Teoria da *Actio Nata* com viés subjetivo e seus argumentos favoráveis e contrários, por meio de análise bibliográfica e jurisprudencial.

Assim, o primeiro capítulo se dedicará à abordagem da execução fiscal, analisando seus principais aspectos, o título executivo que a embasa e a forma pela qual se realiza a inscrição em dívida ativa que origina esse título. Também serão objeto de análise os institutos da prescrição – e seus efeitos na execução fiscal – e da responsabilidade tributária.

Já o segundo capítulo discorrerá acerca da definição de dissolução irregular da pessoa jurídica e quais suas hipóteses fáticas, além de tratar da responsabilidade tributária nesses casos e da possibilidade de o Fisco redirecionar a execução fiscal aos responsáveis tributários.

Por fim, no terceiro e último capítulo, será abordado o cerne do presente trabalho, expondo-se a definição e origem da Teoria da *Actio Nata*, analisando-se ainda a necessidade de sua aplicação nos casos de redirecionamento da execução fiscal em que a pessoa jurídica se dissolve de forma irregular.

1. EXECUÇÃO FISCAL

1.1 Aspectos Gerais da Execução Fiscal

Inicialmente, revela-se necessário o exame preliminar dos aspectos gerais da execução

fiscal, para melhor compreensão da aplicação da Teoria da *Actio Nata*.

Os entes estatais, entre inúmeras atribuições, possuem competência para arrecadação de tributos destinados ao atendimento das necessidades públicas. Quando o contribuinte, porém, não recolhe os valores devidos à Fazenda Pública, o ente estatal pode coagir o devedor ao pagamento forçado do crédito, sendo a execução fiscal, portanto, uma das formas de coação ao pagamento.

Não obstante, saliente-se que não pode o próprio ente estatal executar os valores não pagos, devendo valer-se da via judicial assim como qualquer outro credor, sendo-lhe garantindo, todavia, procedimento especial para tanto.

Sobre o tema, esclarece José da Silva Pacheco:

O fato de ser o próprio Estado que tem direito, a pretensão ou ação não autoriza que ele, por si, execute sem invocar o Judiciário, que de forma exaustiva tem a faculdade de jurisdição, que abrange atos executivos. [...]

Não prestada a obrigação, porém, baldas as tentativas amigáveis nesse sentido, não pode o Estado-administrador penhorar, por si, os bens do obrigado ou do contribuinte relapso, ou expropriá-los para satisfazer-se. Há que inscrever a dívida, quando exigida a inscrição, e, com base no fato que a lei tem como relevante para autorizar e causar a execução pelo Judiciário, atuar perante esse, como faz qualquer cidadão, em igualdade de condições, para obter deste a prestação executiva. (1976, p. 26, apud SALOMÃO, 2006)

Nesse sentido, para regulamentar o procedimento pelo qual a Fazenda pode exigir o pagamento dos créditos vencidos, foi instituída a Lei de Execução Fiscal (LEF)², sendo subsidiariamente regulamentada pelo Código de Processo Civil.

Entretanto, apesar de ser regulamentado por legislação específica, o procedimento de execução fiscal em muito se parece com a execução por quantia certa, conforme preleciona Pacheco:

A execução judicial, a que se alude o art. 1º, e que vai denominada de execução fiscal nos arts. 4º, 12, 25 e 26 da lei que comentamos, é a execução singular por quantia certa, com base em título executivo extrajudicial, constituído pela certidão de dívida ativa regularmente inscrita, de caráter expropriatório, que se realiza no interesse da Fazenda Pública, como tal compreendida a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e respectivas autarquias. (2000, p.10)

Assim, tendo em vista que a execução fiscal é o procedimento judicial pelo qual a Fazenda Pública, baseada na Certidão de Dívida Ativa (CDA), cobra o contribuinte ou responsável tributário pelo crédito inscrito, em seguida, será analisado como se dá a inscrição em dívida ativa.

1 - Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências.

1.2 Da Inscrição em Dívida Ativa

Nos termos do art. 39, § 1º, da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964³, os créditos de natureza tributária e não tributária são exigíveis somente após o transcurso do prazo para pagamento e inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa (DA), após apurada sua liquidez e certeza.

Desta feita, presentes os requisitos necessários, o crédito é lançado e posteriormente inscrito em Dívida Ativa pela Fazenda Pública, que pode ser tributária ou não tributária. Acerca da natureza do crédito inscrito em DA, preceitua o art. 39, § 2º, da Lei nº 4.320/1964, *in verbis*:

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735, de 1979)

[...]

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (Incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 1979) (BRASIL, 1964)

A Certidão de Dívida Ativa (CDA), então, trata-se de título executivo extrajudicial que alicerça a execução fiscal, sendo constituída pela Fazenda Pública por via de procedimento administrativo próprio, observando-se as legislações pertinentes decorrentes do crédito e os requisitos necessários para validade da certidão de dívida ativa, que se encontram elencados no art. 2º, §5º, da LEF, *in verbis*:

Art. 2º, § 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

3 - Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

Insta salientar que a CDA encontra arrimo na idoneidade inerente aos atos administrativos, além da presunção de certeza e liquidez, cabendo ao devedor, se for o caso, a sua desconstituição.

Acerca do caráter extrajudicial da CDA, nos termos do art. 784, IX, do CPC, leciona Ronaldo Cunha Campos (1995) que, apesar de ser constituída de forma unilateral, tendo em vista que, em princípio, a noção de título extrajudicial é de que este nasceria do consenso havido entre as partes, presumindo-se, daí, a certeza do credor em relação ao título cobrado do devedor, a CDA consiste em título extrajudicial não baseado no consenso havido entre as partes, mas sim porque este é de certa forma substituído pela oportunidade do contraditório e impugnação do lançamento do crédito, antes de sua constituição definitiva.

Nesse ínterim, a presunção de certeza e liquidez presentes na CDA revela-se quando o contribuinte ou responsável fiscal não impugna a pretensão fiscal ou, ainda, quando a impugnação apresentada for rejeitada, presumindo-se, neste caso, que a CDA atendeu a todos os requisitos formais que lhe são exigidos e que inexistiam fundamentos suficientes para a alegada resistência do devedor à pretensão da Fazenda Pública.

Relativamente à presunção de liquidez e certeza da CDA, deve-se destacar, ainda, o fato de que nem sempre o crédito é lançado de ofício pelo Fisco, sendo esta a forma subsidiária de lançamento, já que, comumente, a lei incumbe ao contribuinte não só o dever de quitar os tributos, mas também de apurá-los. Assim, quando o contribuinte declara o crédito, ainda que não seja acompanhado de seu pagamento e com ele não concorde, reconhece o crédito da Fazenda, dispensando o lançamento por parte do Fisco. (PAULSEN, 2007)

Ultrapassadas as questões relativas à constituição e presunção de liquidez e certeza do crédito da Fazenda constante na CDA, urge ressaltar que, após constituída definitivamente e iniciada a execução fiscal, não pode a autoridade administrativa substituir ou modificar a CDA a seu bel-prazer, sob o risco de invalidade do título executivo, conforme elucida Ronaldo Cunha Campos:

A aceitação do posicionamento contrário implicaria retirar da Inscrição o caráter de título executivo extrajudicial. Teríamos, por consequência, execução sem título, o que equivale ao acatamento do arbítrio, a admissão da possibilidade de se agredir o patrimônio de um suposto devedor com arrimo em simples pretensão. (CAMPOS, 1995, p. 69)

Assim sendo, a substituição ou emenda do referido título executivo deverá limitar-se ao levantamento de erro material que não traduza de forma fiel o procedimento administrativo do qual se originou, autorizando a Fazenda a modificar ou emendar a CDA tão somente para que esta passe a exprimir da forma mais verdadeira possível o procedimento administrativo a partir do qual foi concebida, não sendo, entretanto, a recíproca verdadeira. O que se pretende dizer é que não pode a Fazenda utilizar-se da substituição ou emenda da CDA para modificação do próprio

processo administrativo, devendo utilizar-se de tais recursos de forma responsável e respeitando-se a ampla defesa do executado. (SANTOS JÚNIOR)

1.3. Da prescrição

1.3.1. Conceito e Efeitos da Prescrição

A prescrição é uma das causas da extinção do crédito tributário previstas no rol taxativo do art. 156 do CTN. Assim, nota-se que a prescrição possui aplicações distintas no Direito Tributário e no Direito Civil. Neste, a prescrição extingue tão somente a pretensão da ação, nos termos do art. 189 do Código Civil, enquanto no Direito Tributário, além de extinguir a pretensão da ação, a prescrição extingue o crédito tributário em si.

Vale dizer que a prescrição do crédito e do direito à execução ocorre após o decurso de um quinquênio, tendo como termo inicial a data da constituição definitiva do crédito tributário, sem que este, por inércia da Fazenda, não tenha sido executado.

Assim, valendo-se da premissa de que o crédito é constituído definitivamente após seu lançamento e notificação do contribuinte para pagamento ou impugnação, o marco inicial da prescrição é a inércia do sujeito passivo em pagar o crédito tributário ou, ainda, da decisão final administrativa quanto à impugnação apresentada.

Sem prejuízo, destaque-se que a prescrição, em regra, pode ser reconhecida de ofício pelo juiz, conforme já pacificou o Superior Tribunal de Justiça ao editar a Súmula 409. Vejamos: “Em execução fiscal, a prescrição ocorrida antes da propositura da ação pode ser decretada de ofício (art. 219, § 5º, do CPC)”.

No mais, para análise da ocorrência da prescrição, deve-se observar, ainda, as causas de sua suspensão e interrupção.

Constituem causas de suspensão da prescrição todas aquelas que suspendem a exigibilidade do crédito, conforme enumeração taxativa do art. 151 do CTN, *in verbis*:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do 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;(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI - o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

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

Já a interrupção do prazo prescricional se dá com a ocorrência de qualquer das hipóteses do rol do art. 174 do CTN, *in verbis*:

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

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela LCP nº 118, de 2005)

II – pelo protesto judicial;

III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Por fim, quando suspenso o prazo prescricional, finda a causa que deu origem à suspensão, recomeça a contagem do prazo prescricional do ponto em que foi suspensa, ou seja, se a contagem do prazo já estava no 2º ano, retorna-se deste ponto até que se atinja o 5º ano e ocorra a prescrição. Por outro lado, após a interrupção do prazo prescricional, deverá ser iniciada nova contagem.

1.3.2. Da Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal

A prescrição intercorrente, diversamente da acima mencionada, é aquela que surge no curso do processo de execução fiscal, ocasionada pela desídia da Fazenda em imprimir andamento à execução durante o prazo de cinco anos.

Nesse ínterim, predispõe o caput do art. 40 da LEF acerca de hipótese de suspensão da prescrição intercorrente: “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”.

No entanto, decorrido o prazo de um ano sem localização do devedor ou bens penhoráveis, ordenar-se-á o arquivamento dos autos, sendo este o termo inicial da prescrição intercorrente.

Significa dizer, portanto, que primeiro se suspende o processo pelo prazo de um ano e, após o decurso de cinco anos, inicia-se a contagem do lustro prescricional, tendo-se, na prática, havido inércia por seis anos para o reconhecimento da prescrição intercorrente.

1.4. Da Responsabilidade Tributária

Antes de analisar o instituto da responsabilidade tributária, urge esclarecer, conforme pontifica Walter Schick, nas palavras de Leandro Paulsen, que, apesar de possível a remissão aos dispositivos da responsabilidade civil no Direito Tributário, este não sofre aplicação direta daqueles, acrescentando ainda:

Nada de particular há quanto à matéria de responsabilidade, a qual não apresenta nenhuma proximidade ao Direito Civil maior que o resto do Direito Tributário. Acrescenta, ainda, que a competência para disciplinar a responsabilidade tributária é a mesma que para disciplinar o Direito Tributário em geral, pois aquela é parte deste. (PAULSEN, 2014, p. 34-35)

Ademais, na abordagem da responsabilidade tributária na execução fiscal admite-se em função do caráter obrigacional que a lei confere ao sujeito não contribuinte com relação ao crédito devido à Fazenda, visando à simplificação e à efetividade da arrecadação fiscal pela via judicial ou administrativa.

A responsabilidade tributária, considerando-se o marco temporal do fato gerador do crédito, divide-se em duas espécies: responsabilidade por substituição e responsabilidade por transferência (SABBAG, 2017). Assim, passa-se a analisar as espécies de responsabilidade tributária.

1.4.1 Da Responsabilidade Tributária por Substituição

Segundo o dicionário Aurélio (2009, p. 1.888), o termo *substituição* quer dizer “1. ato ou efeito de substituir(-se). 2. Colocação de pessoa ou coisa no lugar de outra; troca, permutação. 3. *Quím.* Reação em que um átomo (ou grupo) é trocado por outro.”, significado este que se mantém quanto ao sentido jurídico do termo.

Dessa forma, percebe-se que o substituto tributário é o sujeito que a lei coloca no lugar do contribuinte, apesar de não o ser, desde a ocorrência do fato gerador, para que dê efetivo cumprimento à obrigação tributária em nome do contribuinte, sendo pressuposto de fato para a substituição a existência de relação econômica entre as partes.

A responsabilização tributária por substituição ocorre geralmente quando há a retenção pelo substituto e conseqüente repasse ao Fisco dos valores devidos, que estão à disposição do contribuinte em razão de pagamento que seria realizado pelo substituto a este; ou, ainda, quando o substituto exige do contribuinte o pagamento do tributo devido ao Fisco como condição de entrega de um bem, por exemplo.

Para Paulsen, o substituto atua, portanto, como mero auxiliar da Fazenda, uma vez que a carga tributária recai somente sobre o contribuinte e nunca sobre o substituto, que somente repassa os valores à Fazenda. Sobre o tema, aduz o autor:

O chamamento do terceiro para colaborar com a Administração Tributária como substituto do contribuinte deve necessariamente atentar para os requisitos da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Este último requisito impõe que na ponderação entre as vantagens da substituição para o Fisco e os ônus para o substituto não haja desproporção, ou seja, que não se restrinja demasiadamente a esfera jurídica do substituto. Assim é que a obrigação deste não pode ser a tal ponto onerosa que se transforme em um encargo de natureza contributiva. Efetivamente, a substituição é colaboração; não é contribuição. (PAULSEN, 2014, p. 238-239)

Destaque-se, por fim, que a substituição tributária, via de regra, não exclui a obrigação do contribuinte ao cumprimento da obrigação.

1.4.2. Da Responsabilidade Tributária por Transferência

De forma diversa à responsabilidade tributária por substituição, a responsabilidade tributária por transferência advém da ocupação do lugar do contribuinte após a ocorrência do fato gerador e em razão de um evento a partir do qual a obrigação se transfere a terceiro escolhido por lei, conforme estabelecido nos arts. 124, 125 e 130 a 135 do Código Tributário Nacional (CTN).

Da leitura dos artigos supramencionados, denota-se que a responsabilidade por transferência cinge-se em responsabilidade de devedores solidários (arts. 124 e 125 do CTN), responsabilidade de devedores sucessores (arts. 129 ao 133 do CTN) e responsabilidade de terceiros devedores (arts. 134 e 135 do CTN).

No presente estudo, destaca-se especificamente a responsabilidade dos sócios-administradores de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, a que faz alusão o art. 135, III, do CTN, *in verbis*:

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.

Nessa perspectiva, já definidas as espécies de responsabilidade tributária, será analisada no próximo capítulo a responsabilidade tributária assinalada no art. 135, III, do CTN, de forma mais detalhada.

2. DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA PESSOA JURÍDICA E DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

É importante entender o que é a dissolução da pessoa jurídica para que, então, sejam analisadas as hipóteses de dissolução irregular e a responsabilidade tributária pelos débitos existentes.

A dissolução das pessoas jurídicas encontra fundamentação legal na Lei das Sociedades Anônimas e no Código Civil. É definida como o ato pelo qual a pessoa jurídica encerra suas atividades definitivamente, deixando de existir, sendo o ato voluntário, decorrente de manifestação própria; ou forçado, decorrente de decisão judicial.

Não obstante, para ocorrer a dissolução da pessoa jurídica de forma regular, deve haver previamente sua liquidação, preceito corroborado por Edilson Enedino das Chagas:

A dissolução total [da pessoa jurídica] pode ser judicial ou extrajudicial, segundo a natureza do ato dissolutório. Se a dissolução decorrer de decisão judicial, será judicial. Se decorrer de deliberação dos sócios, será extrajudicial.

[...]

A dissolução da sociedade não implica na extinção da sua personalidade jurídica, que somente se completa com a liquidação. (CHAGAS, 2017, p. 261-263)

Assim, aqueles que desejam encerrar a pessoa jurídica deverão liquidar todos os ativos e passivos existentes, ou seja, devem ser realizados todos os ativos e pagos todos os passivos, inclusive e, principalmente, os débitos existentes com as Fazendas Públicas. Tal medida visa assegurar que os credores da pessoa jurídica tenham seus créditos garantidos ou, pelo menos, parte deles, sendo que somente após a liquidação, portanto, é que a pessoa jurídica poderá ser dissolvida. Sobre a questão, ensina Marlon Tomazette:

Apurado o ativo, o liquidante deve proceder ao pagamento dos credores da sociedade com extremo cuidado, na medida em que pode ser responsabilizado pessoalmente por eventuais erros na condução de tal procedimento.

[...]

Há que se ressaltar, ainda, que, no caso de ativo inferior ao passivo, é dever do liquidante reconhecer o estado de insolvência da sociedade e requerer, conforme o caso, a falência, a recuperação judicial ou a homologação da recuperação extrajudicial para a sociedade, obedecidas as regras procedimentais inerentes a cada tipo societário. (TOMAZETTE, 2017, p. 504-505)

Ademais, quando da liquidação, as responsabilidades decorrentes nessa etapa são do liquidante, que, em sua maioria, é um dos administradores e/ou sócios, mas ainda que não o seja, “[...] assume condição análoga a de um administrador, e, como tal, a lei lhe impõe o respeito a

certos deveres” (CHAGAS, 2017, p. 263).

Assim, o liquidante passa a ter as mesmas responsabilidades que os administradores e/ou sócios da pessoa jurídica possuem, sem, contudo, retirar as responsabilidades destes, que persiste até a finalização da liquidação e a decretação da extinção.

2.1. Hipóteses de Dissolução Irregular

Conforme exposto no item anterior, para que ocorra a dissolução regular da pessoa jurídica, é preciso que seus responsáveis manifestem tal interesse ou, se for o caso, que o Judiciário a determine. Após, é necessária sua prévia liquidação para, posteriormente, ser decretada a extinção da pessoa jurídica.

Nesse sentido, definido como será o processamento da dissolução regular da pessoa jurídica, tem-se, por via de consequência, que todas as dissoluções que não obedeçam às formalidades estipuladas em lei são irregulares. Não basta, portanto, que os administradores da pessoa jurídica manifestem o desejo de dissolvê-la, há também de ser observadas todas as determinações e procedimentos contidos nas disposições legais, sob pena de ser considerada irregular a referida dissolução.

Nesse raciocínio, uma das formas de ser considerada irregular a dissolução da pessoa jurídica é a hipótese do simples encerramento de suas atividades sem ser iniciada a baixa da inscrição perante a junta comercial e observados os procedimentos legais.

Quanto à dissolução irregular pelo simples encerramento das atividades, esta poderá ser apurada a partir, por exemplo, da confirmação do esvaziamento patrimonial da empresa ou por ocasião da sua insolvência, sem que tenha sido requerida a falência. Entretanto, a forma mais recorrente de configurar a dissolução irregular ocorre quando o oficial de justiça, nos autos da execução fiscal, ao tentar citar e/ou intimar a sociedade executada para algum ato processual, constata que a ela não mais funciona no seu domicílio fiscal.

Sem prejuízo, cabe ressaltar que a comunicação da alteração do domicílio fiscal é obrigação do contribuinte e, por isso, quando este não é encontrado no endereço constante no domicílio fiscal cadastrado perante a junta comercial, presume-se a dissolução irregular. Reforça Eduardo Sabbag que é obrigação dos gestores das empresas manter atualizados os registros empresariais e comerciais, com o fito de demonstrar que a dissolução da sociedade se realizou de forma regular (SABBAG, 2017).

Nesse sentido é, acertadamente, o voto da ex-ministra Eliana Calmon, relatora nos autos do Recurso Especial de nº 1.017.732/RS:

Isso porque o art. 127 do CTN impõe ao contribuinte, como obrigação acessória, o dever de informar ao fisco o seu domicílio tributário, que, no caso das pessoas jurídicas de direito privado, é, via de regra, o lugar da sua sede.

[...]

No direito comercial, há que se valorizar a aparência externa do estabelecimento comercial, não se podendo, por mera suposição de que a empresa poderia estar operando em outro endereço, sem que tivesse ainda comunicado à Junta Comercial, obstar o direito de crédito da Fazenda Pública.

Por fim, sendo certo que a dissolução irregular da pessoa jurídica é claramente caracterizada como ato infracional, uma vez que deixa de observar dispositivos legais que regulam o tema, será essa a premissa a ser utilizada no redirecionamento da execução fiscal contra os administradores da pessoa jurídica, conforme veremos a seguir.

2.2. Responsabilidade Tributária do Administrador na Dissolução Irregular

No presente estudo, conforme já assinalado no tópico anterior, é essencial a compreensão da responsabilidade tributária determinada pelo art. 135, III, do CTN, que aduz, *in verbis*:

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.

Aduz o *caput* do artigo retromencionado que a responsabilidade tributária atribuída aos administradores da pessoa jurídica é pessoal e não subsidiária. Isso pois, considerando o dever de administração que este possui para com o administrado, deverá agir em conformidade com a lei e em observância ao contrato social ou estatuto. Assim, tendo havido excesso de poderes ou, ainda, infração de lei, os demais sócios e administradores não poderão ser responsabilizados. Nessa toada, leciona Eduardo Sabbag:

Em geral, o contribuinte aqui [pessoa jurídica] é vítima de atos abusivos, ilegais ou não autorizados, cometidos por aqueles que o representam, razão pela qual se procura responsabilizar pessoalmente tais representantes, ficando o contribuinte, em princípio, afastado da relação obrigacional. De fato, no art. 135 do CTN, a responsabilidade se personaliza, ou seja, torna-se plena, rechaçando o benefício de ordem e fazendo com que o ônus não recaia sobre o contribuinte, mas, pessoalmente, sobre o responsável citado quando houver *excesso de poderes* ou *infração da lei, contrato social ou estatutos*. (SABBAG, 2017, p. 1.048)

Importante salientar que o excesso de poderes se caracteriza quando o administrador age por conta própria sem observar o contrato social ou estatuto, ao passo que a infração de lei se

configura pelo inadimplemento ocorrido com dolo (SABBAG, 2017). Frise-se, aqui, que o mero inadimplemento não configura infração de lei, devendo obrigatoriamente ser demonstrado o dolo do administrador quando do não pagamento.

Assim, o dolo em face do inadimplemento é recorrentemente detectado quando há dissolução irregular da pessoa jurídica sem que tenham sido pagos os débitos ou mantido patrimônio para garantir seu pagamento. Nessa toada, leciona Humberto Theodoro Junior:

As hipóteses de responsabilidade tributária definidas pelo art. 135 do Código Tributário Nacional, pelas próprias palavras da lei, não se fundam no mero inadimplemento da sociedade contribuinte, mas na *conduta dolosa* especificamente apontada pelo próprio legislador, que vem a ser a ocorrência de um fato gerador de tributo praticado com *excesso de poder, infração da lei* ou *violação do contrato social*, por parte do gestor da pessoa jurídica.

Como o *dolo não se presume*, adverte Ives Gandra da Silva Martins que se torna obrigatória a apuração, não só da “hipótese dolosa” como também, e necessariamente, da “participação” efetiva nela do terceiro indigitado como responsável tributário, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional (*Seleções Jurídicas*, ADV, jun. 1983, p. 33).

[...]

Entre os casos de gestão autorizadora da aplicação do art. 135, III, do CTN, para permitir execução contra sócio-gerente, a jurisprudência atual arrola a dissolução ou extinção irregular da sociedade devedora. (THEODORO JÚNIOR, 2016, p. 101-103)

Superada a questão, quando da dissolução irregular da pessoa jurídica, havendo débitos perante os entes estatais, presume-se, portanto, que o administrador agiu com dolo ao encerrar as atividades sem antes quitar os débitos ou, se for o caso, garantir os valores devidos com a preservação do patrimônio da pessoa jurídica, como ressalta Aliomar Baleeiro, nas palavras de Misabel Abreu:

[...] No entanto, se ocorre a dissolução irregular da sociedade, aqueles que a provocaram por omissão ou ação serão responsabilizados. A presunção é de que todos os sócios são responsáveis, mas trata-se de presunção relativa que admite prova em contrário. (BALEIRO, apud ABREU, 2013, p. 1.151)

Assim, aqueles que, no contrato social ou estatuto, apresentem-se como administradores da pessoa jurídica, sejam eles sócios desta ou não, serão igualmente e pessoalmente responsabilizados pelo inadimplemento do débito tributário, podendo, inclusive, serem inscritos na Certidão de Dívida Ativa como coobrigados.

Nesse raciocínio, quando do procedimento administrativo que apura os créditos tributários não pagos, se verificada a ocorrência de uma das hipóteses descritas no art. 135, III, do CTN, os administradores poderão ser enquadrados como coobrigados do crédito tributário a ser lançado, com posterior inscrição em dívida ativa.

Entretanto, quando já inscrito em dívida ativa e iniciada a execução fiscal contra a pessoa jurídica, se constatada sua dissolução irregular, o administrador ainda sim poderá ser responsabilizado pelo inadimplemento, uma vez que a dissolução irregular foi superveniente ao lançamento do crédito tributário e decorrente do dolo do administrador. Relativamente ao tema, Humberto Theodoro Junior destaca:

Segundo firme entendimento pretoriano, se a execução for iniciada contra a sociedade, é possível, no curso do processo, redirecioná-la para os sócios administradores, quer constem, quer não, os respectivos nomes na certidão de dívida ativa [...]. (THEODORO JÚNIOR, 2016, p.127)

Por fim, cumpre salientar que a responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN visa assegurar que o administrador da pessoa jurídica não se beneficie de sua própria torpeza, pois, do contrário, seria uma maneira legalmente tolerada de dar o calote nos entes públicos, o que não se pode admitir.

2.2.1. Ex-Sócios

A responsabilização de ex-sócios da pessoa jurídica é, ainda hoje, ponto controverso no Direito Tributário, tendo em vista que não há disposição legal específica e tampouco há consenso na jurisprudência. A esse respeito, esclarece Eduardo Sabbag:

De um modo geral, vemos o atual panorama decisório com certas reservas, uma vez que a oscilação de entendimento nas Turmas do STJ – com ementas e veredictos que se sucedem, ora em um sentido, ora em outro, e em um mesmo período – desestabiliza as relações e fertiliza a insegurança jurídica. (SABBAG, 2017, p. 1.054)

Mister salientar que a controvérsia se apresenta quando há necessidade de delimitação do contexto em que se pode responsabilizar o sócio no caso de dissolução irregular. Nesse sentido, Humberto Theodoro Júnior entende que deverá ser responsabilizado o sócio que compõe o quadro societário quando da ocorrência de dissolução irregular:

[...] o redirecionamento da execução fiscal deve recair sobre o sócio-gerente à época da dissolução irregular. Isto porque o “pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular ou em ato que presuma sua ocorrência – encerramento das atividades empresariais no domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes (Súmula 435/STJ) –, pressupõe a permanência do sócio na administração da sociedade no momento dessa dissolução ou do ato presumidor de sua ocorrência, uma vez que, nos termos do art. 135, *caput*, III, CTN, combinado com a orientação constante da Súmula 435/STJ, o que desencadeia a responsabilidade tributária é a infração de lei evidenciada na existência ou presunção de ocorrência de referido fato” (STJ, 2ª T., REsp. 1.520.275/SP, Rel. Min. Og Fernandes, ac. 16-6-2015, *DJe* 23-6-2015. No mesmo sentido: STJ, 2ª T., REsp. 1.539.851/BA, Rel. Min. Og Fernandes, ac. 18-8-2015, *DJe* 28-8-2015). (THEODORO JÚNIOR, 2016, p. 120-121)

Em contrapartida, a respeito do tema, a primeira Turma do STJ firmou entendimento admitindo que, para possível redirecionamento da execução fiscal, o sócio deveria figurar no quadro societário com poderes de gerência à época do fato gerador e, concomitantemente, à época da dissolução irregular. Nesse sentido é o voto do Ministro Relator Olindo Menezes, nos autos do Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 648.070/SC (BRASIL, 2015):

No que se refere à dissolução irregular, o exercício de gerência, por si só, não é o bastante para ensejar a responsabilidade pessoal dos sócios.

[...] Nesse diapasão, “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)” (EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1009997/SC, Relatora Ministra Denise Arruda, DJe 4/5/2009 e AgRg no AG 1244276/SC, Relator Ministro Sérgio Kukina, DJe 04/03/2015).

Nessa linha, o acórdão recorrido, ao decidir que a responsabilidade pelo pagamento do tributo não deve ser suportada por sócio que, embora tenha exercido a gerência da pessoa jurídica no momento dos fatos geradores, não permaneceu na sociedade ao tempo da dissolução irregular, está em consonância ao atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

Já a segunda Turma do STJ firmou entendimento no mesmo sentido de Humberto Theodoro Júnior, afirmando que deve ser responsabilizado o sócio-administrador que figurava no quadro societário quando da dissolução irregular, sendo irrelevante sua presença quando do fato gerador. Conforme tal entendimento é o voto do Ministro Relator Herman Benjamin nos autos do Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 53.560/SC (BRASIL, 2016):

Desse modo, não constituindo a mera falta de pagamento do tributo fato que acarreta, por si só, a responsabilidade do sócio e estando incontroverso no acórdão embargado que, à época da dissolução irregular da sociedade, o ora embargante não figurava como sócio-gerente, é incabível o redirecionamento do executivo fiscal contra ex-sócio tão somente porque era gerente ao tempo do fato gerador, se ele já não o era quando da dissolução irregular.

É que a responsabilidade pessoal do administrador em casos tais não decorre da ausência de pagamento do débito per se, mas da própria dissolução irregular, que não se lhe pode imputar.

Com efeito, 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. (grifos do autor)

Diante de tamanho impasse, em 2017, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial 1.645.333/SP, decidiu delimitar a referida controvérsia, para fins de afetação da matéria ao rito dos recursos repetitivos, cadastrado o Repetitivo sob o número 981, a aguardar julgamento quanto à questão, *in verbis*:

À luz do art. 135, III, do CTN, o pedido de redirecionamento da Execução Fiscal, quando fundado na hipótese de dissolução irregular da sociedade empresária executada ou de presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), pode ser autorizado contra: (i) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), e que, concomitantemente, tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária não adimplida; ou (ii) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), ainda que não tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido.

Dessa forma, até decisão definitiva do Recurso Especial com repercussão geral supramencionado, o ex-sócio poderá ser responsabilizado nos casos em que figurar como corresponsável na CDA ou, ainda, quando estiver na administração da pessoa jurídica à época da dissolução irregular, ficando a cargo dos juízos o entendimento acerca da necessidade ou não da presença do sócio à época do fato gerador.

2.3. Do redirecionamento da execução fiscal nos casos de dissolução irregular

Quando da inscrição em Dívida Ativa, caso já constatada alguma das hipóteses do artigo 135 do CTN, as Fazendas podem incluir os administradores da pessoa jurídica como coobrigados ao pagamento do débito tributário, sendo a execução ajuizada em face de todos os obrigados e coobrigados.

Nesse caso, ao ser inscrito o administrador em dívida ativa, presume-se que a ele já foi possibilitada a comprovação de que não houve excesso de poder ou infração a lei decorrentes de sua administração que ensejaram o inadimplemento do crédito tributário, conforme ensina Leandro Paulsen:

[...] tendo em conta que se cuida de responsabilidade pessoal decorrente da prática de ilícito, impende que seja apurada não apenas a ocorrência do fato gerador, mas também a ocorrência do próprio ilícito que faz surgir para o terceiro a obrigação de responder pelo débito. Ou seja, o pressuposto de fato específico da responsabilidade tem de ser devidamente apurado administrativamente, oportunizando-se ao suposto responsável o direito de defesa já na esfera administrativa. (PAUSEN, 2012, p. 976)

Assim, tendo em vista que já foi oportunizada a impugnação administrativa do lançamento, no caso de redirecionamento da execução fiscal de sócio-administrador que se encontra inscrito em CDA, é desnecessária a comprovação de alguma das hipóteses do artigo 135, III, do

CTN pelas Fazendas, haja vista o fato de o título que embasa a execução fiscal ser revestido de presunção de certeza e liquidez. Entretanto, a “[...] liquidez da certidão de dívida ativa não inibe o executado de questionar a existência e validade do lançamento tributário, uma vez que se trata de presunção legal apenas *juris tantum*” (THEODORO JÚNIOR, 2016, p. 74), cabendo ao administrador a desconstituição de tais presunções, nesse caso.

Por outro lado, quando o encerramento das atividades é fato superveniente à execução e, portanto, não havendo a inclusão dos administradores em dívida ativa, para que ocorra o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-administradores, é necessária a comprovação pela Fazenda de ocorrência de uma das hipóteses previstas no artigo 135, III, do CTN, no qual se enquadra a dissolução irregular da pessoa jurídica, em consonância com os ensinamentos de Humberto Theodoro Junior:

Se para propor a execução fiscal contra o sócio que já figura na CDA, ou para redirecionar a execução contra ele, a Fazenda credora não precisa explicar, desde logo, como se estabeleceu a corresponsabilidade, muito diferente é a condição de redirecionamento contra quem não tem o nome na CDA. “Nesses casos – sublinha o STJ –, embora configurada a legitimidade passiva (CPC, art. 586, VI) [NCPC, art. 779, VI], caberá à Fazenda exequente, ao promover a ação ou ao requerer o seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que há de ser uma das situações, previstas no direito material, como configuradoras da responsabilidade subsidiária” (STJ, 1ª T., REsp 545.080/MG, cit.).

Como nosso direito processual civil adota o sistema da substanciação do pedido, não basta ao Fisco invocar genericamente a violação à lei, ou ao contrato social. É indispensável enunciar, explicitamente, o fato ou os fatos concretos através dos quais a violação se consumou (NCPC, art. 319, III). Sem esses dados claramente declarados, o sócio não tem como exercer, proficuamente, o contraditório e ampla defesa assegurados pelo art. 5º, LV, da Constituição. A petição de redirecionamento, portanto, apresenta-se inepta (NCPC, art. 330, § 1º, I). (THEODORO JÚNIOR, 2016, p. 130)

Nesse ínterim, o redirecionamento da execução fiscal contra os administradores pelo encerramento irregular das atividades da pessoa jurídica encontra arrimo na Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça (BRASIL, 2010a), que solidificou o entendimento de que “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”.

Aqui, cabe acentuar que o fato autorizador do redirecionamento não é o mero inadimplemento do tributo, e sim o encerramento irregular das atividades, uma vez que é este o fato configurado como infração a lei. Leandro Paulsen reforça, ainda, que o mero inadimplemento de obrigação tributária “[...] diz respeito à atuação normal da empresa, inerente ao risco do negócio, à existência ou não de disponibilidade financeira no vencimento, gerando exclusivamente multa moratória a cargo da própria pessoa jurídica” (PAULSEN, 2017, p. 226). E, nesse sentido, é o teor da Súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça (BRASIL, 2010b), na qual fixou-se o entendimento de que “[...] o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Superada a questão, extrai-se que o redirecionamento da execução fiscal independe de inscrição prévia do administrador em dívida ativa, visto que, em ambos os casos, a Fazenda deverá comprovar o cometimento de ato com excesso de poder ou infração de lei. O que difere, entretanto, é que, no primeiro caso, a comprovação é realizada de forma administrativa e unilateral, podendo a Fazenda ajuizar a execução fiscal diretamente contra a pessoa jurídica e os coobrigados inscritos na CDA, cabendo ao responsável a prova em contrário. Já no segundo caso, a Fazenda deverá comprovar no bojo dos autos da execução, dependendo, portanto, de autorização judicial para inclusão dos administradores no polo passivo.

3. DA TEORIA DA *ACTIO NATA* E A EXECUÇÃO FISCAL

3.1. Definição da teoria da *actio nata* e a origem da aplicação na execução fiscal

Actio nata, do latim “nascimento da ação”, diz respeito ao marco inicial do direito subjetivo de ajuizar uma ação ante o conhecimento da violação de um direito material. Por derradeiro, a Teoria da *Actio Nata* refere-se ao termo *a quo* do nascimento da pretensão da ação, bem como ao marco inicial da prescrição dessa pretensão, uma vez que, somente com a origem daquela é que se inicia, também, o prazo prescricional para o indivíduo exercer esse direito perante o Judiciário.

Para surgir a pretensão da ação, é necessário que, em primeiro lugar, exista um direito e que este, posteriormente, seja violado. Segundo a Teoria da *Actio Nata*, configurada essa violação do direito material, surge o direito de ajuizar a ação e, com ele, inicia-se o prazo prescricional. Observe-se que não pode a contagem do prazo prescricional iniciar-se antes do conhecimento da parte de que ocorreu a violação do seu direito.

Nesse sentido, leciona Tartuce:

[...] constata-se que a lei, a jurisprudência e a própria doutrina têm levado em conta esse *conhecimento* para os fins de fixação do termo *a quo* da prescrição, construindo uma teoria da *actio nata* com *viés subjetivo*. Nessa esteira, José Fernando Simão expõe que, “contudo, parte da doutrina pondera que não basta surgir a ação (*actio nata*), mas é necessário o conhecimento do fato. Trata-se de situação excepcional, pela qual o início do prazo, de acordo com a exigência legal, só se dá quando a parte tenha conhecimento do ato ou fato do qual decorre o seu direito de exigir. Não basta, assim, que o ato ou fato violador do direito exista para que surja para ela o exercício da ação. Já aqui mais ‘liberal’, exige a lei o conhecimento pelo titular para que, só assim, se possa falar em ação e também em prescrição desta. (TARTUCE, 2017, p. 210)

Entretanto, no Direito Tributário, a Teoria da *Actio Nata* não foi adotada pela maioria dos tribunais, que seguem a tese de que a citação do devedor principal interrompe a prescrição para os demais, devendo o redirecionamento ser pleiteado pelo Fisco em até cinco anos da data da citação da pessoa jurídica (EDcl no AgRg no Ag 1272349/SP, 2010). O Código Tributário Nacional não indicou prazo específico para o redirecionamento da execução fiscal nos casos previstos em seu art. 135, II, sendo que, de forma predominante, a doutrina e a jurisprudência considera-

ram que, como forma de garantir a segurança jurídica para as partes interessadas, o prazo seria o mesmo que o Fisco possui para ajuizar a execução fiscal contra o devedor.

Nesse sentido, conforme bem observa Rodolfo Botelho Cursino, apesar de não ter sido sedimentado pelo CTN o termo inicial da referida prescrição, antes da edição da Súmula 430 do STJ, a falta de tal previsão e aplicação do entendimento ainda adotado nos dias de hoje não afetava tão intensamente o redirecionamento da execução. O mero inadimplemento do tributo por si só configurava infração a lei e, conseqüentemente, uma das hipóteses de responsabilização do sócio-administrador da pessoa jurídica, nos termos do art. 135, III, do CTN (CURSINO, 2017). Desse modo, quando a pessoa jurídica deixava de pagar o tributo, a Fazenda já tinha ciência da violação do seu direito e, assim, nascia não só o direito de executar a pessoa jurídica, mas de executar também os responsáveis tributários, uma vez que ambos haviam infringido o direito do Fisco ao não pagar o tributo em tempo próprio.

De tal maneira, o prazo prescricional para redirecionar a execução fiscal contra o sócio-administrador iniciava-se com a citação da pessoa jurídica para realização do pagamento do tributo nos autos da execução fiscal. Referente a tal entendimento é o voto do Ministro Castro Meira, nos autos do Recurso Especial 975.691/RS:

[...] A pretensão da Fazenda em ver satisfeito seu crédito, ainda que por um pagamento realizado por um dos responsáveis tributários elencados no art. 135 do CTN, e não pelo contribuinte, surge com o inadimplemento da dívida tributária após sua regular constituição.

Não há que se falar do transcurso de um prazo em relação ao contribuinte e outro referente ao responsável, pois ambos têm origem no inadimplemento e se interrompem, também conjuntamente, pelas causas previstas no art. 174 do CTN. O argumento de que é necessário constatar a existência de uma causa que possibilite a responsabilidade tributária para só, a partir de então, ser pedido o redirecionamento da execução para o sócio e com o deferimento desse se iniciar o prazo prescricional para citar o sócio não deve ser admitido, ao menos por duas razões.

Primeiro porque, para se responsabilizar, nos termos do art. 135, III, do CTN, o sócio da pessoa jurídica pelo pagamento de dívida tributária, não é necessário que a prova de ter ele agido com dolo, fraude, contrário à lei, contrato ou estatuto social seja produzida nos autos do processo de execução fiscal ajuizado contra a empresa. [...] O outro motivo para refutar a tese do recorrente é que, caso fosse essa admitida, se estaria permitindo que processos de execução permaneçam nos cartórios dezenas de anos, podendo ser reiniciados contra os responsáveis tributários, pois, só então, a Fazenda Pública afirmaria ter encontrado prova de que sócio incorrera em uma das situações previstas no art. 135 do CTN.

Entretanto, com a edição da Súmula 430 do STJ, uniformizou-se o entendimento de que o mero inadimplemento não mais constituía infração a lei e, portanto, o Fisco deveria comprovar nos autos a prática de ato com infração de lei ou excesso de poderes. Nesse raciocínio, para cada execução fiscal, agora é possível que uma das hipóteses elencadas no art. 135, III, do CTN ocorra em um tempo diferente, não sendo mais uniforme tal como era anteriormente à edição da Súmula 430 do STJ.

Não obstante, e em que pese a Súmula 430 do STJ, o termo inicial da prescrição para o redirecionamento continuou sendo o mesmo, qual seja, cinco anos, a contar da citação do devedor originário, como aponta Rodolfo Botelho Cursino:

Ocorre que, com o passar do tempo, após diversas decisões, o Superior Tribunal de Justiça, por meio de sua Súmula 430, consolidou o entendimento no sentido de que o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Não obstante referida mudança de entendimento, o Egrégio STJ e grande parte da doutrina continuou a aplicar a tese de que a citação do devedor originária interromperia a prescrição para o responsável tributário, devendo o Fisco pleitear o redirecionamento e o responsável ser devidamente citado em até cinco anos a partir do marco citatório inicial, inclusive em se tratando de dissolução irregular. (CURSINO, 2017, p.8)

Com isso, parte dos créditos perseguidos pelas Fazendas por meio das execuções fiscais não são mais satisfeitos, visto que muitas vezes o Fisco só toma conhecimento da ocorrência de alguma das hipóteses que lhe autorizam o redirecionamento após decorrido o prazo prescricional.

Nesse contexto, parte da jurisprudência passou a aplicar a Teoria da *Actio Nata* para redirecionar a execução fiscal contra os responsáveis tributários, a fim de resguardar o direito das Fazendas Públicas.

3.2 Aplicação da Teoria da *Actio Nata* no redirecionamento da execução fiscal aos administradores da pessoa jurídica nos casos de dissolução irregular

Apesar de as Fazendas Públicas possuírem mecanismo próprio para execução dos seus créditos tributários, a execução fiscal não garante a elas que tais créditos sejam satisfeitos, ainda mais na ocasião em que o contribuinte se trata de pessoa jurídica que, por qualquer que seja o motivo, se dissolve de forma irregular, dificultando ainda mais a cobrança dos valores devidos ao erário.

Uma vez caracterizada a hipótese que autoriza o redirecionamento da execução fiscal aos administradores da pessoa jurídica, a Teoria da *Actio Nata* visa resguardar ao ente estatal a utilização de tal mecanismo, na medida em que o entendimento hoje adotado escusa muitos responsáveis tributários de seu dever de quitar os tributos.

Conforme já mencionado, aplica-se o entendimento de que o prazo para o redirecionamento da execução fiscal é de cinco anos, a contar da data da citação da pessoa jurídica, sendo irrelevante a data em que ocorreu a hipótese autorizativa do redirecionamento da execução fiscal.

Entretanto, tal entendimento é falho na medida em que não considera que os casos elencados no art. 135, III, do CTN possam ocorrer após o decurso de cinco anos da citação da pessoa jurídica, aspecto sobre o qual ensina Tartuce:

Em se tratando de direito disponível no qual não houve negligência ou inércia do titular do direito que desconhecia a existência do próprio crédito e, portanto, a possibilidade de exercício da pretensão, o prazo prescricional só se inicia com o efetivo conhecimento. A afirmação do autor [José Fernando Simão] de que a prescrição da ação começa, então, imediatamente após a perpetração do delito, pois há negligência desde que a pessoa lesada demore em propor a ação, não reflete a realidade, mormente em tempos atuais de danos múltiplos que só são conhecidos com o passar do tempo”. (TARTUCE, 2017, p. 210)

Para melhor exemplificar, considere que uma empresa em funcionamento regular deixou de pagar um tributo e, após esgotadas as vias alternativas, está sendo executada pelo ente do qual é devedora. Iniciada a execução da empresa devedora, o oficial de justiça a cita e procede à penhora do imóvel-sede da empresa. Decorridos cinco anos da citação, o oficial de justiça vai até o seu domicílio fiscal para proceder à avaliação do imóvel penhorado, visando posterior arrematação. Nesse momento, o oficial de justiça certifica que a empresa não mais funciona naquele local ou, ainda, que encerrou suas atividades há cerca de um ano.

Na situação narrada, a empresa encerrou as atividades quatro anos após sua citação, tendo o Fisco tomado conhecimento somente após efetivada a prescrição, segundo o atual entendimento jurisprudencial e doutrinário. Observe que o mesmo aconteceria se, por exemplo, a empresa tivesse encerrado as atividades após cinco anos da sua citação.

Nesse ínterim, o que marca o início do prazo prescricional para a atual jurisprudência é a citação da pessoa jurídica, e não a ocorrência de um dos casos previstos no art. 135, III, do CTN ou o conhecimento da ocorrência desse casos pelo Fisco.

Assim, mesmo caracterizada a dissolução irregular, nos termos da Súmula 435 do STJ, o Fisco não mais poderia se valer do redirecionamento da execução fiscal contra os administradores da empresa devedora, uma vez que a prescrição já teria se operado em razão de ser contada a partir da citação da empresa devedora. Com isso, o Fisco não consegue satisfazer seu crédito, ainda que não tenha agido com desídia.

Não obstante, o encerramento irregular da pessoa jurídica é algo recorrente, que acarreta enormes prejuízos ao erário, uma vez que ao Fisco não é possível fiscalizar todas as empresas que estão sendo executadas para apurar tais encerramentos irregulares. Cabe aqui ressaltar que a comunicação da mudança de domicílio fiscal ou do encerramento das atividades é dever do contribuinte e não do Fisco, conforme Súmula 435 do STJ.

Acerca do tema, explica Simão:

[...] Não nos parece racional admitir-se que a prescrição comece a correr sem que o titular do direito violado tenha ciência da violação. Se a prescrição é um castigo à negligência do titular – *cum contra desides homines, etsui juris contentores, odiosa exceptiones oppositae sunt* –, não se compreende a prescrição sem a negligência, e esta certamente não se dá, quando a inércia do titular decorre da ignorância da violação (2011, p. 279-280, apud TARTUCE, 2017).

Nessa toada, o Fisco acaba por ser duplamente penalizado, não recebendo seu crédito a tempo e modo, bem como não podendo cobrá-lo do responsável, ainda que não tenha agido com desídia. Com isso, além de se materializar prejuízo recorrente ao erário, de certa forma, incentiva-se o encerramento irregular das empresas e a perpetuação da má-fé nas obrigações tributárias.

Nesse raciocínio, a aplicação da Teoria da *Actio Nata* se afigura mais justa, diante do princípio da boa-fé, sendo que, no caso supracitado, “[...] apenas com a certificação da dissolução irregular é que se constatou a prática do ilícito, surgindo, neste momento, à Fazenda Pública, o interesse e o direito em redirecionar o feito” (CURSINO, 2017, p. 9). O prazo prescricional começaria a correr somente quando da certificação do oficial de justiça nos autos da execução de que a empresa foi encerrada de forma irregular, ou seja, a partir da juntada da certidão do oficial de justiça, o Fisco teria mais cinco anos para requerer o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-administrador.

A aplicação de tal teoria resolveria as situações mais conflitantes, tanto aquela em que o Fisco toma conhecimento somente após o decurso de cinco anos desde a citação da empresa, quanto no caso de a hipótese que autoriza o redirecionamento da execução fiscal ocorra após esse período.

Nos termos da Teoria da *Actio Nata*, é o momento da ciência da lesão do direito que enseja a pretensão do Fisco em redirecionar a execução, não sendo razoável limitar o direito do poder público, já penalizado por não ter recebido o tributo a tempo e modo. Ademais, segundo a citada teoria, é esse o momento em que se inicia a contagem do prazo prescricional. Considerar, portanto, que o termo *a quo* do prazo prescricional para o redirecionamento da execução fiscal se inicia antes mesmo do conhecimento da ocorrência de uma das hipóteses elencadas no art. 135 do CTN, em especial a dissolução irregular, e, conseqüentemente, antes do nascimento da pretensão das Fazendas, é no mínimo contraditório.

Nessa acepção, ensina Cláudia Gama Gondim:

[...] ainda que se entendesse ser a prescrição um castigo à negligência, não seria racional admitir que a contagem do lapso prescricional se iniciasse sem a ciência inequívoca do titular do direito violado. Em outras palavras, não haveria prescrição sem negligência, nem negligência sem conhecimento da violação, pois, para que se pudesse considerar o comportamento desidioso, a inércia do titular teria que ser consciente. (GONDIM, 2016)

O entendimento hoje adotado acaba por beneficiar a torpeza do devedor, na medida em que por vezes é utilizado como forma de burlar a execução do Fisco e impedir que este tenha seu crédito satisfeito, dada a má-fé. Nessa lógica, salientam Cristiano Chave de Farias e Nelson Rosenvald (2015, p. 622 apud TARTUCE, 2017):

[...] a tese da *actio nata*, reconhecida jurisprudencialmente, melhor orienta a questão. Efetivamente, o início da fluência do prazo prescricional deve decorrer não da violação, em si, de um direito subjetivo, mas, sim, do *conhecimento da violação ou lesão ao direito subjetivo pelo respectivo titular*. Com isso, a boa-fé é prestigiada de modo mais vigoroso, obstando que o titular seja prejudicado por não ter tido conhecimento da lesão que lhe

foi imposta. Até porque, e isso não se põe em dúvida, é absolutamente possível afrontar o direito subjetivo de alguém sem que o titular tenha imediato conhecimento. (FARIAS; ROSENVALD, 2015, p. 622)

Ademais, frise-se que o instituto da prescrição tem como fundamento a pacificação social, na certeza e na segurança da ordem jurídica, tendo como uma de suas finalidades não perpetuar a execução, visando punir aqueles que agirem com desídia na busca de seus interesses (GONDIM, 2016). Ademais, não é propósito da prescrição impedir o sujeito que já teve seu direito violado de buscar sua preservação e satisfação, tal qual o Fisco faz quando requer o redirecionamento da execução fiscal.

A aplicação da Teoria da *Actio Nata* no redirecionamento da execução fiscal contra os administradores da pessoa jurídica nos casos de dissolução irregular é medida que se impõe no atual cenário do Direito Tributário, visando garantir a efetiva execução do crédito devido ao Fisco.

3.3. Dos argumentos contrários e favoráveis à aplicação da Teoria da *Actio Nata* na execução fiscal a partir de análise jurisprudencial

Conforme já exposto, tendo em vista que o CTN não fixou prazo específico para as Fazendas Públicas exercerem o mecanismo do redirecionamento da execução fiscal nos casos de dissolução irregular, restou para a doutrina e a jurisprudência a fixação de tal prazo. Dessa maneira, surgiu a divergência de quando se daria o termo *a quo* da prescrição desse direito.

Da análise das decisões judiciais proferidas pelos Tribunais de Justiça e Superior Tribunal de Justiça, constata-se que não há entre eles e, sequer, dentro do mesmo órgão, a convergência de entendimento acerca da aplicação ou não da Teoria da *Actio Nata* no caso em estudo. Na praxe jurídica, portanto, o que se verifica são decisões contrárias advindas de um mesmo órgão colegiado, no qual cada turma se posiciona de acordo com suas próprias convicções, atribuindo tanto argumentos favoráveis quanto contrários à aplicação da aludida teoria.

Nesse diapasão, o Ministro Luiz Fux, em atuação pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, nos autos dos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.273.349/SP, ementou da seguinte forma seu entendimento:

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. AUSÊNCIA. OMISSÃO. ACOLHIMENTO PARA ESCLARECIMENTO. EXECUÇÃO. FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA SÓCIOS. PRESCRIÇÃO. AUSÊNCIA. CARACTERIZAÇÃO. INÉRCIA. PEDIDO. REDIRECIONAMENTO POSTERIOR AO QUINQUÍDEO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE CONFIGURADA. INCIDÊNCIA. ART. 174 DO CTN. INAPLICABILIDADE. TEORIA DA “ACTIO NATA.” 1. Os embargos declaratórios são cabíveis em caso de omissão, contradição ou obscuridade, nos termos do art. 535, II do CPC. 2. O magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. 3. Todavia, a solução da lide deve ser realizada de modo a restar indubitoso os limites da prestação jurisdicional entregue aos postulantes. Desta feita, são cabíveis os embargos

declaratórios para fins de esclarecimento. 4. O redirecionamento da execução contra o sócio deve dar-se no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica, sendo inaplicável o disposto no art. 40 da Lei n.º 6.830/80 que, além de referir-se ao devedor, e não ao responsável tributário, deve harmonizar-se com as hipóteses previstas no art. 174 do CTN, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal (Precedentes: REsp n.º 205.887, DJU de 01/08/2005; REsp n.º 736.030, DJU de 20/06/2005; AgRg no REsp n.º 445.658, DJU de 16.05.2005; AgRg no Ag n.º 541.255, DJU de 11/04/2005). 4. Desta sorte, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, decorridos mais de 05 (cinco) anos após a citação da empresa, ocorre a prescrição intercorrente inclusive para os sócios. 5. In casu, verifica-se que a empresa executada foi citada em 07/07/1999. O pedido de redirecionamento do feito foi formulado em 12/03/2008. Evidencia-se, portanto, a ocorrência da prescrição. 6. A aplicação da Teoria da Actio Nata requer que o pedido do redirecionamento seja feito dentro do período de 5 anos que sucedem a citação da pessoa jurídica, ainda que não tenha sido caracterizada a inércia da autarquia fazendária. (REsp 975.691/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/10/2007, DJ 26/10/2007 p. 355) 7. Embargos declaratórios acolhidos somente pra fins de esclarecimento mantendo o teor da decisão agravada. (EDcl no AgRg no Ag 1272349/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/12/2010, DJe 14/12/2010) (grifo nosso)

Em seu voto, o Ministro Luiz Fux defendeu a tese de que a prescrição começa a correr quando da citação da empresa executada, de modo a não tornar a dívida fiscal imprescritível. Para o Ministro, é irrelevante a análise de outros aspectos, como a inércia do exequente e a data em que se configurou a hipótese que autoriza o redirecionamento, valendo-se apenas da justificativa da segurança jurídica em prol do executado, segundo a qual a execução fiscal não pode ter caráter *ad eternum*, forçando seu fim a título de prescrição. Em consonância com o entendimento do Ministro Fux, são os acórdãos proferidos nos autos dos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 1272920/SP do STJ e do Agravo de Instrumento n.º 2252448-39.2017.8.26.0000 do TJSP.

Além disso, o Desembargador Judimar Biber, nos autos do Agravo de Instrumento n.º 1.0024.07.358531-7/001, do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, complementou a tese contrária à Teoria da *Actio Nata* no redirecionamento da execução fiscal, sob o argumento de que sua aplicação se daria “[...] sob pena de se permitir que o redirecionamento fique a depender de situações casuísticas, sujeitas apreciação subjetiva do julgador, permanecendo o responsável tributário ao eterno e livre alvedrio do credor” (BRASIL, 2018), bem como que caberia ao credor ser mais diligente na busca pela satisfação de seu crédito.

Lado outro, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 1.239.258/SP, em dissonância com o entendimento proferido pelo Ministro Luiz Fux, assim emitiu seu entendimento:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. TERMO INICIAL DA PRESCRIÇÃO PARA O REDIRECIONAMENTO.

1. O prazo de prescrição para o redirecionamento da Execução Fiscal é de cinco anos, contados da citação da pessoa jurídica.
2. A orientação deste Superior Tribunal de Justiça passou a ser aplicada de forma abs-

trata pelos órgãos jurisdicionais, sem observância das circunstâncias do caso concreto, à luz da ciência jurídica.

3. *A prescrição pressupõe, lógica e necessariamente, violação de direito e, cumulativamente, a existência de pretensão a ser exercida. Na ausência de um único destes elementos, não há fluência do prazo de prescrição.*

4. *Desta forma, não havendo direito violado e pretensão a ser exercida, não tem início a prescrição (art. 189 do Código Civil).*

5. *Decorrência natural é que a orientação do STJ somente é aplicável quando o ato de infração à lei ou aos estatutos sociais (in casu, dissolução irregular) é precedente à citação do devedor principal.*

6. Na hipótese dos autos, a Fazenda do Estado de São Paulo alegou que a Execução Fiscal jamais esteve paralisada, pois houve citação da pessoa jurídica em 1999, penhora de seus bens e realização de quatro leilões, todos negativos. Somente com a tentativa de substituição da constrição judicial é que foi constatada a dissolução irregular da empresa (2006), ocorrida inquestionavelmente em momento posterior à citação da empresa, razão pela qual o pedido de redirecionamento, formulado em 2007, não estaria fulminado pela prescrição.

7. *A genérica observação, pelo órgão colegiado do Tribunal a quo, de que o pedido foi formulado após prazo superior a cinco anos da citação do estabelecimento empresarial é insuficiente, como se vê, para caracterizar efetivamente a prescrição, de modo que é manifesta a aplicação indevida da legislação federal.*

8. Agravo Regimental provido. Determinação de retorno dos autos ao Tribunal de origem, para reexame da prescrição, à luz das considerações acima.

(AgRg no Ag 1239258/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, Rel. p/ Acórdão Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/02/2015, DJe 06/04/2015) (grifo nosso)

Brilantemente, o Ministro Herman, no voto condutor proferido nos mesmos autos, esclarece que deve haver a inércia do exequente depois de concebida sua pretensão de redirecionamento para que seja configurada a prescrição, sendo totalmente plausível a aplicação, portanto, da Teoria da *Actio Nata*. Nestes termos, ressalta o ministro:

[...] se houve prescrição, ou prescrição intercorrente, para a cobrança do crédito tributário do devedor principal, estará fulminada a pretensão de redirecionar a Execução Fiscal para os demais responsáveis tributários. Em contrapartida, enquanto o crédito tributário não estiver fulminado pela prescrição, não será legítimo entender que houve prescrição (original ou intercorrente) para o redirecionamento, afinal, o crédito tributário, que é o mesmo, não pode estar simultaneamente prescrito e não prescrito. Procede, dessa forma, o raciocínio de que, se não houve prescrição quanto ao devedor principal, é porque se reconhece indiretamente que inexistiu inércia da Fazenda Pública – em outras palavras, abandono permanente e duradouro há pelo menos cinco anos –, e, portanto, não seria correto aplicar aquele instituto em relação aos co-responsáveis. (BRASIL, 2015)

Reforça o entendimento do Ministro Herman os acórdãos proferidos nos autos do Agravo em Recurso Especial nº 1.062.571/RS e no Agravo de Instrumento nº 0029089-34.2018.8.21.7000/

RS. Além desses, em consonância com os acórdãos retromencionados, ressaltou o Desembargador Renato Dresch, nos autos do Agravo de Instrumento nº 1.0024.10.706593-0/001 do TJMG:

Se não era possível à Fazenda Pública requerer o redirecionamento da execução em face dos sócios durante o prazo em que a pessoa jurídica encontrava-se ativa, inclusive adimplindo o débito através de parcelamento, não há como cogitar a ocorrência do prazo prescricional quinquenal para o redirecionamento da execução fiscal em face da sócia Valeska Carvalho e Almeida em período anterior ao conhecimento da dissolução irregular da pessoa jurídica. (BRASIL, 2018)

Assim, verifica-se que a jurisprudência ainda não encontrou um consenso, sendo os argumentos contrários à aplicação da Teoria da *Actio Nata* firmados com base na não perpetuação da execução fiscal, na garantia da segurança jurídica e na não subjetividade da prescribibilidade do crédito tributário com relação ao administrador da pessoa jurídica. Por outro lado, os argumentos favoráveis foram firmados com base na imprescribibilidade do crédito tributário com relação ao administrador da pessoa jurídica que ainda não incorreu em algum dos casos previstos pelo art. 135, que origina a pretensão de redirecionar a execução fiscal; bem como na impossibilidade da prescrição do mesmo crédito tributário somente para o coobrigado, sem que esteja prescrito em relação ao devedor principal, uma vez que decorre do mesmo fato: a desídia do Fisco.

4. CONCLUSÃO

Conforme proposto no presente trabalho, a análise doutrinária e jurisprudencial acerca da aplicação da Teoria da *Actio Nata* no redirecionamento da execução fiscal nos casos de dissolução irregular não é finda, tendo em vista que o tema ainda pende de regulamentação. Entretanto, levando-se em conta o conjunto de ideias apresentado, no atual cenário das execuções fiscais, a utilização dessa teoria é medida que se impõe.

Apesar de as Fazendas Públicas possuírem mecanismo próprio para busca da satisfação dos créditos tributários não pagos, na praxe jurídica, a execução fiscal é muitas vezes frustrada em razão do entendimento predominante na atual jurisprudência de que a prescrição é objetiva e não poderia ser relativizado seu marco inicial.

Tal entendimento é, todavia, incentivador de um provável comportamento inidôneo por parte do responsável tributário que usa de tal mecanismo para evitar sua execução, sendo o Fisco impossibilitado de satisfazer seu crédito sem que sequer tenha sido negligente, sendo duplamente penalizando. Além disso, considerar que a prescrição da pretensão do redirecionamento da execução se inicia quando da citação do devedor principal é, em muitos casos, inverter a ordem natural dos fatos – primeiro se dá o nascimento da pretensão para posteriormente ocorrer sua “morte” (prescrição). Considerar a inversão de tal ordem fática seria, no mínimo, ilógico.

Assim, verifica-se que prescrição não pode ser declarada a partir de um ponto fixo e de forma sistemática sem que as execuções fiscais em que seja requerido o redirecionamento possam

ser analisadas caso a caso. Nesse contexto, deve-se observar quando se deu o início da pretensão e se ocorreu a desídia da parte exequente após o início da pretensão, requisitos necessariamente prévios à declaração de eventual prescrição, sob pena de se penalizar duplamente o Fisco.

Outrossim, o redirecionamento da execução fiscal não pode ser requerido antes de consumada uma das hipóteses elencadas no art. 135 do CTN. Dessa forma, não pode ser desconsiderado pelos juristas o limite imposto pela própria lei, que acaba forçando o ente público a requerer o redirecionamento decorridos cinco anos da citação do devedor principal.

Em vista de todos os argumentos apresentados, a Teoria da *Actio Nata* é provavelmente a melhor e mais justa forma de se analisar a prescrição do direito do Fisco de redirecionar a execução. Sem a pretensão, não há como se falar em prescrição, devendo o aspecto objetivo da prescrição – a desídia do Fisco por prazo igual ou superior a cinco anos – ser aplicado na execução fiscal a partir de aspecto subjetivo a ser analisado caso a caso – quando a Fazenda Pública tomou conhecimento do início de sua pretensão.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BANDEIRA NETO, Milton. Suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário. In: ANDRADE, Flávia Cristina Moura de; FRANCESCHET, Júlio Cesar; PAVIONE, Lucas dos Santos. (Orgs.). *Exame da Ordem: todas as disciplinas*. 9. ed. Salvador: JusPODVIM, 2018. Direito Tributário. Cap. VIII, p. 1049-1066.

BRASIL. Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, 23 mar. 1964.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário. *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 out. 1966.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. *Diário Oficial da União*, Brasília, 17 dez. 1976.

BRASIL. Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 24 set. 1980.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial da União*, Brasília, 11 fev. 2002.

BRASIL. Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. *Diário Oficial da União*, Brasília, 17 mar. 2015.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Subsecretaria de Fiscalização da Receita Federal. *Dissolução, Liquidação e Extinção da PJ*. Brasília, DF, 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 1.272.349/SP. Relator: Luiz Fux. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 14 dez. 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 1.272.920/SP. Relator: Luiz Fux. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 18 out. 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 1.239.258/SP. Relatora: Eliana Calmon; Relator p/ acórdão: Herman Benjamin. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 06 abr. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 648.070/SC. Relator: Olindo Menezes – Primeira Turma. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 23 set. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 534.560/SC. Relator: Herman Benjamin – Segunda Turma. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 07 out. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial 1.062.571/RS. Relator: Herman Benjamin. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 24 mar. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 975.691/RS. Relator: Castro Meira. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 26 out. 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.107.732/RS. Relatora: Eliana Calmon. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 07 abr. 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 392. *Diário de Justiça*, Brasília, 07 out. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 409. *Diário de Justiça*, Brasília, 25 nov. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430. *Diário de Justiça*, Brasília, 20 maio 2010b.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 435. *Diário de Justiça*, Brasília, 13 maio 2010a.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Agravo de Instrumento 1.0024.10.706593-0/001. Relator: Renato Dresch. *Diário de Justiça Eletrônico*, Belo Horizonte, 23 abr. 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Agravo de Instrumento 1.0024.07.358531-7/001. Relator: Judimar Biber. *Diário de Justiça Eletrônico*, Belo Horizonte, 14 maio 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Agravo de Instrumento 2252448-

39.2017.8.26.0000. Relator: Silva Russo. *Diário de Justiça Eletrônico*, São Paulo, 15 maio 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Agravo de Instrumento 70076638774. Relatora: Marilene Bonzanini. *Diário de Justiça Eletrônico*, Porto Alegre, 03 maio 2018.

CAMPOS, Ronaldo Cunha. *Ação de Execução Fiscal*. Rio de Janeiro: Aide, 1995.

CHAGAS, Edilson Enedino das. *Direito empresarial esquematizado*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Disponível em: <<https://yadi.sk/d/IudCEW6k3LzjcU>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

CURSINO, Rodolfo Botelho. A Teoria da *Actio Nata* e o redirecionamento da execução fiscal com base na dissolução irregular da sociedade limitada. *Revista da Advocacia Pública Federal - ANAFE*. Brasília, v. 1, n. 1, 2017. Disponível em: <<http://anafenacional.org.br/seer/revista/article/view/10>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

DIDIER JÚNIOR, Fredie. et al. *Curso de direito processual civil: execução*. 7. ed. revisada, ampliada e atualizada. Salvador: JusPodvm, 2017.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Substituição. In: FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário Aurélio de Língua Portuguesa*. 4. ed. Curitiba: Positivo, 2009. p. 1888.

GONDIM, Cláudia Gama. A teoria da actio nata e o termo a quo da contagem do prazo prescricional perante o STJ. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIX, n. 155, dez 2016. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=18302>. Acesso em: 30 abr. 2018.

PACHECO, José da Silva. *Comentários à lei de execução fiscal: Lei Federal nº 6.830, de 22-09-1980*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

PACHECO, José da Silva. Tratado das execuções: execução fiscal. São Paulo: Saraiva, 1976. In: SALOMÃO, Leonardo Rizo. Elementos do processo de execução fiscal. *Revista de Direito Público*, Belo Horizonte: v.1, n. 1, p. 79-106, jan./abr. 2006. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/download/11583/10279>>. Acesso em: 27 fev. 2018.

PAULSEN, Leandro. Da noção do lançamento à da formalização. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, nº 29, ano 5, set./out. 2007. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=47982>>. Acesso em: 21 fev. 2018.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2011.

PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Disponível em: <<https://yadi.sk/d/IudCEW6k3LzjcU>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS. Pró-Reitoria de Graduação. Sistema Integrado de Bibliotecas. *Orientações para elaboração de trabalhos científicos*: projeto de pesquisa, teses, dissertações, monografias, relatório entre outros trabalhos acadêmicos, conforme a Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT). 2. ed. Belo Horizonte: PUC Minas, 2016. Disponível em: <http://portal.pucminas.br/imagedb/documento/DOC_DSC_NOME_ARQUI20160217102425.pdf> Acesso em: 04 abr. 2018.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Disponível em: <<https://yadi.sk/d/IudCEW6k3LzjcU>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

SALOMÃO, Leonardo Rizo. Elementos do processo de execução fiscal. *Revista de Direito Público*, Belo Horizonte: v.1, n° 1, p. 79-106, jan./abr. 2006. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/download/11583/10279>>. Acesso em: 27 fev. 2018.

SANTOS JÚNIOR, Brivaldo Pereira dos. *Limites ao poder de emenda à certidão da dívida ativa pela Fazenda Pública*. [S.l.: s.n.], Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/521938>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

TARTUCE, Flávio. *Manual de Direito Civil*: volume único. 7. ed. São Paulo: Método, 2017.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal*: comentários e jurisprudência. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. Disponível em: <<https://yadi.sk/d/IudCEW6k3LzjcU>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

TOMAZETTE, Marlos. *Curso de Direito Empresarial*: teoria geral e Direito Societário. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

