

UNIDADE DE ENSINO SUPERIOR DOM BOSCO - UNDB  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

**PERLA RODRIGUES MOURÃO SOUSA**

**A PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO FAZENDÁRIA PARA O  
REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL: UMA ANÁLISE À LUZ DO  
PRINCÍPIO DA *ACTIO NATA***

São Luís

2018

**PERLA RODRIGUES MOURÃO SOUSA**

**A PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO FAZENDÁRIA PARA O  
REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL: UMA ANÁLISE À LUZ DO  
PRINCÍPIO DA *ACTIO NATA***

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em  
Direito da Unidade de Ensino Superior Dom Bosco como  
requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em  
Direito.

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Esp. Rafael Moreira Lima Sauaia

São Luís

2018

Sousa, Perla Rodrigues Mourão

A prescrição da pretensão fazendária para o redirecionamento da execução fiscal: uma análise à luz do princípio da actio nata. / Perla Rodrigues Mourão Sousa. São Luís, 2018.

62f.

Orientador: Prof. Rafael Moreira Lima Sauaia.

Monografia (Graduação em Direito) - Curso de Direito – Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB, 2018.

1. Prescrição fiscal. 2. Responsabilidade tributária. 3. Princípio da actio nata. 4. Execução fiscal. I. Título.

CDU 340.1:336.2

**PERLA RODRIGUES MOURÃO SOUSA**

**A PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO FAZENDÁRIA PARA O  
REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL: UMA ANÁLISE À LUZ DO  
PRINCÍPIO DA *ACTIO NATA***

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito da Unidade de Ensino Superior Dom Bosco como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Aprovada em \_\_\_/\_\_\_/ 2018.

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Prof. Esp. Rafael Moreira Lima Sauaia (Orientador)**

Unidade de Ensino Superior Dom Bosco - UNDB

---

**Prof. Esp. Antônio de Moraes Rego Gaspar**

Unidade de Ensino Superior Dom Bosco - UNDB

---

**Prof. Me. Daniel Almeida Rodrigues**

Unidade de Ensino Superior Dom Bosco - UNDB

## AGRADECIMENTOS

A Deus agradeço pela vida, saúde e força para superar as dificuldades, o que me proporcionou chegar até aqui.

Ao meu pai, pelo privilégio e orgulho de ser sua filha.

À minha mãe, pela dedicação diária, meu porto seguro.

Aos meus irmãos, meus amores, por acreditarem e lutarem pela minha formação profissional.

Às verdadeiras amizades, desde aquelas que trago da escola às que criei vínculos em razão da faculdade, por existirem e nunca me deixarem desistir, mesmo na maior barreira que enfrentei.

Aos amigos que a PGFN me trouxe, toda a minha gratidão pelo partilhar do conhecimento, apoio e pela prontidão em me ajudar sempre que precisei no desenvolver do trabalho.

Aos meus mestres, tanto professores quanto supervisores de estágio, que com todo o amor à profissão compartilharam do saber comigo.

A Rafael Sauaia, inspiração profissional, que além de professor e supervisor de estágio, me deu a honra de ser sua orientanda, agradeço pelo suporte, suas correções e confiança no meu trabalho.

E a todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigada.

## RESUMO

A pesquisa perfaz uma análise acerca da pretensão do Fisco em redirecionar a ação executiva em casos de responsabilidade tributária mediante a dissolução irregular da sociedade. Tem como objetivo geral estabelecer os critérios de fixação do marco inicial da contagem prescricional para o redirecionamento da execução fiscal à luz do princípio da *actio nata*. Procurou-se especificar a conceituação da personalidade atribuída às Pessoas Jurídicas, bem como os requisitos para sua desconsideração; diferenciar as hipóteses de responsabilidade tributária por substituição e transferência à dissolução irregular da Pessoa Jurídica e, por último, apontar a divergência entre os julgados do Superior Tribunal de Justiça acerca do prazo para redirecionamento da execução fiscal, observando o precedente firmado pelo referido Tribunal em 2009 e defendendo-se, no entanto, a aplicação do princípio da *actio nata*, tendo em vista a verticalização da relação jurídica entre o Estado e o contribuinte, com vistas a possibilitar, portanto, a supremacia do interesse público sobre o privado, além de repreender condutas fraudulentas.

**Palavras-chave:** Dissolução Irregular. Prescrição. Princípio da *actio nata*. Redirecionamento da Execução Fiscal. Responsabilidade Tributária.

## **ABSTRACT**

The research comes across the analysis of the pretension of Fisco, in order to redirect the executorial plea in cases of tributary responsibility through the irregular dissolution of society. It has the general objective of establishing the fixing criteria of the starting point of the prescription count, in order to redirect fiscal execution under the light of the actio nata. It was sought to specify the conceptualization of the assigned personality to Legal Person, as well as the requisition for it's disregard; distinguish the hypothesis of tax liability, for substitution and transfer to the unlawful dissolution of the Legal Person. In the end, the objective to point the divergence between the judged by Superior Court of Justice (STJ) about the deadlines for redirecting fiscal execution, keeping in mind the former understanding from the same court back in 2009, as well is defending the action nata principle, owing to the vertical discrepancy of legal relationship between the State and the taxpayer, looking forward to establish the supremacy of the public interest over the particular, in addition to reprimanding fraudulent conduct.

**Keywords:** Redirecting of Fiscal Execution. Tax Liability. Irregular Dissolution. Principle of the actio nata. Prescription.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>9</b>
<b>2 PERSONALIDADE JURÍDICA .....</b>	<b>13</b>
<b>2.1 Pessoa Jurídica .....</b>	<b>13</b>
<b>2.2 A Personalidade Jurídica e o princípio da Autonomia Patrimonial.....</b>	<b>15</b>
<b>2.3 A Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Dissolução Irregular da Pessoa Jurídica.....</b>	<b>18</b>
<b>3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>25</b>
<b>3.1 A formação da relação jurídico-tributária .....</b>	<b>25</b>
<b>3.2 Diferenciação entre as figuras do contribuinte e do responsável tributário .....</b>	<b>29</b>
<b>3.3 Hipóteses legais de responsabilização pelo crédito tributário inadimplido.....</b>	<b>31</b>
<b>3.4 A responsabilidade e a presunção de dissolução societária .....</b>	<b>34</b>
<b>4 O PRAZO PARA REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL E O PRINCÍPIO DA <i>ACTIO NATA</i> .....</b>	<b>38</b>
<b>4.1 A prescrição e a decadência .....</b>	<b>38</b>
<b>4.2 Prescrição do crédito tributário e a prescrição intercorrente .....</b>	<b>41</b>
<b>4.3 A perda da pretensão fazendária e o redirecionamento da execução para o responsável de sociedade dissolvida irregularmente.....</b>	<b>46</b>
<b>4.3.1 O precedente do STJ e a citação da Pessoa Jurídica como marco inicial do prazo prescricional.....</b>	<b>46</b>
<b>4.3.2 A contagem prescricional do conhecimento da dissolução irregular como reforço à <i>actio nata</i>.....</b>	<b>48</b>
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>55</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>57</b>



## 1 INTRODUÇÃO

No Brasil, é sabido que a perda da pretensão para ajuizamento de alguma demanda caracteriza o instituto da prescrição. Dois são os fatores imprescindíveis para sua ocorrência: o decurso do tempo e a inércia do titular do direito. No Direito Tributário, está disposto no Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), em seu art. 174, que aduz que ocorre a prescrição do crédito tributário em cinco anos, a partir da sua constituição definitiva.

Atualmente, porém, paira no ordenamento jurídico brasileiro grande controvérsia acerca da prescrição no que tange ao seu marco inicial nos casos de redirecionamento da execução fiscal contra os sócios administradores de empresas. Tal redirecionamento, regulado pela súmula 435 do STJ (BRASIL, 2010), ocorre a partir do momento em que o Fisco constata a dissolução irregular da Pessoa Jurídica, o que gera a responsabilidade pessoal dos administradores.

De um lado, algumas decisões do STJ, em julgamento acerca do início do prazo da prescrição para o redirecionamento, como verificado no precedente AgRg 761488/SC (BRASIL, 2009), firmam que a contagem se inicia no mesmo momento do despacho citatório da Pessoa Jurídica executada. Esse posicionamento consona no sentido da pretensão da União redirecionar a execução fiscal se esgotar em 5 anos a partir do despacho que ordena a citação da empresa.

Tal teoria fundamenta-se no fato de que o crédito tributário não é imprescritível ao passo que o conhecimento da dissolução irregular da Pessoa Jurídica, no decorrer da ação de execução fiscal, não é elencado como marco de interrupção do prazo prescricional.

Noutro giro, o STJ concorda com o entendimento da União que o processo deve ser analisado de acordo com suas peculiaridades, não podendo ser aplicada a mesma solução para casos diversos, como visto no julgamento do REsp 1655054/RS (BRASIL, 2017). Nesse sentido, fica estabelecido que o marco inicial para efeitos de contagem da prescrição é o conhecimento da dissolução irregular da pessoa jurídica, o que autoriza o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios administradores.

Essa hipótese tem embasamento no princípio da *actio nata*, o qual regula que a contagem prescricional, ou seja, o nascimento da pretensão de ajuizamento da demanda, ocorre a partir do conhecimento da efetiva lesão ou ameaça do direito protegido por lei. Assim, considerando que a caracterização do instituto da prescrição pressupõe a inércia do credor, a pretensão de redirecionamento da execução fiscal não poderia, por óbvio, ter como marco inicial o momento da citação da pessoa jurídica.

Face ao exposto, pergunta-se: o que deve ser levado em consideração para fixação do marco inicial de contagem da prescrição para redirecionamento da execução fiscal contra o responsável tributário pelos débitos de sociedade dissolvida irregularmente?

O ministro Herman Benjamin, em julgamento do Recurso Especial nº 1.655.04 – RS, abordou a questão e, de forma cristalina, explicitou o princípio da *actio nata*. Nesse sentido, defendeu que deve ser adotado como marco inicial da contagem da prescrição para redirecionamento da execução fiscal o conhecimento da dissolução irregular da Pessoa Jurídica.

De acordo com tal princípio, disposto art. 189 do Código Civil (BRASIL, 2002), somente no momento em que o direito é violado é que surge a pretensão, a qual irá se extinguir com a prescrição. Dessa forma, como bem explana o referido ministro em sua decisão, não há que se falar em contagem prescricional para o redirecionamento da execução juntamente a citação da pessoa jurídica quando nem sequer existe a pretensão.

Como problema, tem-se, de início o seguinte questionamento: Há possibilidade de transferência da responsabilidade pelo adimplemento do crédito tributário para terceiros?

O Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) traz a figura do responsável tributário como sendo todo sujeito passivo que possui, na condição indireta, obrigação tributária, além do próprio contribuinte, decorrida de determinação legal. Desse modo, a lei poderá elencar um terceiro, vinculado a obrigação, que assumirá a posição quer seja de responsável exclusivo pela satisfação do crédito tributário, o chamado responsável substituto, ou a posição solidária ou subsidiária, a partir do momento da ocorrência de um fato ou em razão de determinados fenômenos.

Dentre os vários tipos de responsabilidades tributárias, a modalidade da problemática aqui discutida é a denominada pessoal, pautada no art. 135, III, do referido código, vez que no momento em que os sócios-gerentes dissolvem irregularmente a Pessoa Jurídica, tornam-se pessoalmente responsáveis pelos créditos executados.

Outro problema discutido no trabalho é a possibilidade de a responsabilidade pessoal do sócio decretada em execução fiscal ensejar, automaticamente, a desconsideração da personalidade jurídica.

O referido instituto possibilita a atribuição de obrigações aos sócios, originalmente da Pessoa Jurídica, quando um dos propósitos pelo qual a sociedade foi concebida for violado. A teoria subjetiva tem como requisitos para tal desconsideração a presença de fraude contra credores, abuso de direito ou desvio de finalidade, necessitando-se da comprovação de vontade do agente em violar a lei, corroborando na mesma linha o disposto no art. 50 do Código Civil (BRASIL, 2002).

Na execução fiscal, a responsabilidade pessoal do sócio é decretada, tão somente, quando constatada a dissolução irregular, nos termos da súmula 435, STJ (BRASIL, 2010), não havendo que se falar, por conseguinte, na automática aplicação da desconsideração da personalidade jurídica vez que esta necessita da comprovação de vontade do agente.

Por último, levanta-se o seguinte questionamento: Nos termos do art. 40, da Lei 6.830/80, pode-se dizer que a perda da pretensão para o redirecionamento da execução fiscal diz respeito à prescrição intercorrente?

A prescrição intercorrente está disposta na Lei nº 6.830 (BRASIL, 1990), em seu artigo 40. Esse fenômeno diz respeito ao despacho do juiz que determinará a suspensão da execução pelo prazo de um ano e, após isso, ocorrerá o arquivamento automático dos autos.

Passados cinco anos sem que a Fazenda tenha se manifestado no sentido de requerer o desarquivamento em face de novas diligências, terá ocorrido a prescrição intercorrente. No caso em análise, portanto, não se vê configurado o instituto da prescrição intercorrente vez que quando se discute sobre o prazo prescricional para redirecionamento da execução fiscal, o marco inicial não será o arquivamento do feito.

Cientificamente, o tema apresenta-se com um viés de extrema relevância no ordenamento jurídico brasileiro já que o instituto da prescrição, amplamente estudado e aplicado em diversos ramos tanto do direito público quanto do direito privado, depara-se com uma lacuna, especificamente no direito tributário, no que tange aos casos de redirecionamento da execução fiscal porquanto o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), em seu art. 174, não regula a dissolução irregular da Pessoa Jurídica como causa de interrupção do prazo prescricional, muito menos especifica o marco inicial da contagem do prazo para tais casos.

A motivação social se faz presente na temática uma vez que os contribuintes, polos passivos da relação processual tributária na ação de execução fiscal, sofrem as consequências da divergência já que para alguns não é aceito o redirecionamento, com base no argumento de que a contagem prescricional se inicia juntamente a citação da pessoa jurídica, e para outros é aceito o redirecionamento, sendo o prazo contado a partir do conhecimento da dissolução irregular da empresa, o que resulta em uma instabilidade jurídica.

Já a motivação pessoal originou-se perante a ampla discussão do tema tanto em sala de aula, em plano de estudo de casos através da metodologia de cases da UNDB, como em abordagem prática do assunto no estágio na Procuradoria da Fazenda Nacional do Maranhão, em que tais casos são vistos, discutidos e estudados diariamente.

A abordagem empregada nesse projeto caracteriza-se como dedutiva vez que se parte da análise de premissa para chegar a conclusões provavelmente verdadeiras. Quanto aos

objetivos, trata-se de estudo de caso, tendo como base o estudo profundo de decisões, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado. Com relação aos procedimentos utilizados, a pesquisa assume forma bibliográfica, tendo em vista a busca principalmente em livros que abordam o assunto, artigos, análise de súmulas e da jurisprudência atuais que proporcionam dados relevantes para o estudo da referida temática. (LAKATOS, 2003)

## 2 PERSONALIDADE JURÍDICA

### 2.1 Pessoa Jurídica

De início, necessária se faz uma abordagem acerca da personalidade jurídica vez que a sua desconsideração possibilita a atribuição de obrigações aos sócios, originalmente da Pessoa Jurídica, quando um dos propósitos pelo qual a sociedade foi concebida for violado. Embora parecidos, não há que se confundir, no entanto, esse instituto com a dissolução irregular da sociedade em sede de Execução Fiscal, pelo que imprescindível a explanação a seguir.

Denomina-se pessoa jurídica a reunião de pessoas naturais, bem como o agrupamento de bens, com um determinado fim em comum, sendo esta passível de direitos e deveres. Diniz (2014, p. 270) elenca como três os seus requisitos: a organização de pessoas e bens, objetivos e fins lícitos e a capacidade jurídica legalmente reconhecida. E, ainda, nas palavras de Amaral (2014, p. 332):

Caracterizam-se as pessoas jurídicas: a) por sua capacidade de direito e de fato, b) pela existência de uma estrutura organizativa artificial, c) pelos objetivos comuns de seus membros, d) por um patrimônio próprio e independente do de seus membros e e) pela publicidade de sua constituição, isto é, o registro dos seus atos constitutivos nas repartições competentes.

Com o intuito de explicar a sua criação, assim como a atribuição de capacidade, várias teorias foram criadas acerca de sua natureza jurídica. Tartuce (2014, p. 181) procurou esclarecer que tanto a legislação anterior como a atual adotam a teoria da realidade técnica.

O autor aborda que tal teoria é a junção de duas outras. A primeira diz respeito a teoria da ficção, elaborada por Savigny, em que se determina que as pessoas jurídicas são elaboradas por uma ficção legal. Originariamente, o homem é o ser capaz de suportar direitos e obrigações. Nesse sentido, vê-se que a atribuição das mesmas características da pessoa física à jurídica emana de uma criação artificial disposta em lei. (apud TARTUCE, 2014, p. 181)

A segunda se refere a teoria da realidade orgânica, defendida por Gierke e Zitelman, pela qual se afirma que, em vista dessa criação legal, não se pode olvidar que a pessoa jurídica tem autonomia e organização própria. Assim, junto às pessoas naturais, que são constituídas por estrutura física, têm-se os organismos sociais, ou seja, as pessoas jurídicas, tendo estas existência e vontade próprias. (apud TARTUCE, 2014, p. 181)

Maria Helena Diniz (2014, p. 271), por outro lado, afirma, quanto a teoria da ficção, que não se pode aceitar a concepção da criação artificial uma vez que tal embasamento não corresponde à realidade do Estado, pessoa jurídica, que não é uma ficção ou criação doutrinária. Caso contrário, os direitos dele decorrentes também seriam.

Além disso, a autora aduz que a teoria da realidade orgânica recai na ficção quando afirma que a pessoa jurídica tem vontade própria, quando na verdade o fenômeno do comportamento, da volição, depende do ser humano e não do ente coletivo.

Amaral (2014, p. 338) aborda que, de acordo com a teoria da realidade técnica, adotada pelo direito brasileiro, apesar de produtos da ordem jurídica, as pessoas jurídicas são uma realidade, não uma ficção. A pessoa jurídica, assim, resulta de um processo técnico em que é atribuída a personalidade a grupos que a lei reconhece vontade e objetivos próprios.

Para o autor, essa técnica jurídica não consiste no ser em si, porquanto caracteriza-se como uma forma jurídica, ou seja, tem-se uma concepção formalista. Sendo assim, conclui-se que a personificação da pessoa jurídica é a “tradução de um fenômeno empírico, sendo a função do direito apenas a de reconhecer algo já existente no meio social” (AMARAL, 2014, p. 339).

Maria Helena Diniz (2014, p. 271), por fim, leciona que a teoria da realidade das instituições reconhece um pouco de verdade em cada uma das concepções abordadas. É fato que a personalidade humana deriva do direito. Nesse sentido, conforme a teoria, da mesma forma pode ser concedida aos agrupamentos de pessoas ou bens que tenham como base a realização de desejos humanos. É uma qualidade outorgada pelo Estado a entes que a merecem, sendo esta a teoria que mais atende à essência da pessoa jurídica vez que a estabelece como uma realidade jurídica.

São várias as teorias que tentam explicar a natureza da pessoa jurídica. Fazem-no sob diferentes argumentos, mas todas possuem um ponto em comum: reconhecem que a pessoa jurídica é uma criação legal, e como tal, deve servir de instrumento para o alcance de certos interesses, de certas necessidades do ser humano, de forma que deve estar, necessariamente, vinculada aos interesses sociais, os quais, por sua vez, não podem afastar-se do interesse coletivo. (ALMEIDA, 2001, p. 190)

Cabe destacar, acerca desses entes, que aqueles de direito privado, constituídos exclusivamente com recursos particulares, podem apresentar-se de três formas: fundação, associação ou sociedade. No primeiro caso, os objetivos não são econômicos e sim filantrópicos, culturais, sociais ou políticos. Já no segundo e terceiro casos, as pessoas se unem para a realização de um fim comum, mas nas sociedades esses fins são econômicos. (COELHO, 2013, p. 33)

Essas sociedades podem assumir as seguintes formas: simples ou empresárias. Aquela é exploradora de atividades econômicas, mas sem a chamada empresarialidade, pois possuem natureza notadamente intelectual e/ou cooperativa; esta, por sua vez, explora a

empresa, desenvolvendo a produção ou circulação de bens ou serviços, a qual é objeto do presente trabalho quando da sua dissolução irregular. (COELHO, 2013, p. 31)

Ademais, vê-se que uma opção para que se realize o exercício da atividade lucrativa com mais segurança é a união de duas ou mais pessoas, podendo-se revestir essa relação entre as mais variadas formas, importando, aqui, a sociedade empresária.

## **2.2 A Personalidade Jurídica e o princípio da Autonomia Patrimonial**

Podem-se listar como direitos da pessoa jurídica o das coisas, em que esta pode ser proprietária ou possuidora de bens, das obrigações, os industriais, no que se refere a marca/nome, sucessórios e à personalidade jurídica, sendo o último objeto de estudo do presente trabalho.

A personalidade jurídica está disposta no art. 52 do Código Civil (BRASIL, 2002). Diniz leciona que para a perfeita compreensão da temática, faz-se necessário entender que pessoa é “o ente físico ou coletivo suscetível de direitos e obrigações, [...] que é sujeito de um dever jurídico, de uma pretensão ou titularidade jurídica com o poder de fazer valer, através de uma ação, o não cumprimento de um dever jurídico” (2014, p. 129).

Assim, verifica-se que a partir do momento em que a pessoa jurídica passa a ser autônoma em relação às pessoas físicas, as quais se reuniram para sua formação, respondendo aquela por seus direitos e obrigações, tem-se a formação da personalidade jurídica.

A personificação consiste em uma técnica de cunho jurídico que tem como escopo a efetivação de finalidades inerentes à política do direito. Assim, reconhece-se que um grupo de pessoas, no caso das associações e sociedades, ou um conjunto de bens, no caso das fundações, possuem a personalidade jurídica. Se determinada sociedade, por exemplo, não tivesse personalidade, as dívidas dela decorrentes seriam de seus sócios. (AMARAL, 2014, p. 340)

Nesse sentido, é inegável que esses grupos necessitam da personificação, que é fundamental à vida jurídica, para que possam ter uma organização própria e ter o poder de estabelecer órgãos com funções específicas que tenham como objetivo a realização do fim para o qual se formaram. (AMARAL, 2014, p. 340)

Embora se tenham, hoje, várias teorias pré-normativistas e normativistas, como já explicado, é fato que a pessoa jurídica não pode ser estabelecida apenas no plano da realidade preexistente ao passo que a normatização de sua constituição e funcionamento cada vez mais o aproxima do ente do Direito que o criou. (BOEIRA, 2010, p. 2)

Assim, a partir dessa criação, observa-se, além dos efeitos já suscitados, que a titularidade das relações passa a ser própria, tendo-se, então, as mais diversas relações negociais em nome do próprio ente moral. Pode-se perceber os efeitos da personalidade atribuída a esses entes, também, no plano processual em que a titularidade passa a ser da pessoa e não dos sócios constituidores. (BOEIRA, 2010, p. 2)

Em relação à titularidade obrigacional, nota-se que os vínculos de obrigação jurídica, contratuais ou extraconcursais, originados da exploração da atividade econômica aproximam terceiros (fornecedores, consumidores, empregados, locador, fisco etc) e a pessoa jurídica da sociedade empresária. Os sócios não são partícipes dessa relação. [...] Quanto à titularidade processual, a personalização da sociedade empresária importa a definição da sua legitimidade para demandar e ser demandada em juízo [...]. (COELHO, p. 32, 2013)

Ligada a essa ideia, tem-se a capacidade que nada mais é que “a medida jurídica da personalidade” (DINIZ, 2014, p. 131), ou seja, é a manifestação da capacidade de agir juridicamente seja passivamente, ao suportar direitos e deveres, ou ativamente, em que há a possibilidade cumprir suas obrigações.

Quanto ao início, de fato, da personalização da pessoa jurídica, no caso das sociedades, o Código Civil (BRASIL, 2002) o elenca, em seus arts. 45 e 985, como o registro na Junta Comercial. Assim, a própria legislação civil aponta essa formalidade como o ato que estabelece a constituição da pessoa jurídica.

Nesse contexto, enquanto o acordo entre os sócios não for formalizado perante o referido órgão competente, com a realização das formalidades próprias do contrato ou estatuto, a pessoa jurídica não poderá ser registrada e estará atuando de forma irregular. Enquanto não houver a devida regularização, funcionarão com o regime das sociedades comuns, dispostas nos arts. 986 a 990 do Código Civil (BRASIL, 2002),

Coelho (2013, p. 34) afirma que em termos de segurança jurídica, é inegável que essa organização é apropriada, porque esse registro faz saber a criação de um sujeito de direito, o que torna possível que os demais agentes do plano econômico saibam de sua existência e exerçam o controle devido ao passo que possibilita que o estado estabeleça a extensão de suas obrigações.

O autor ressalva, porém, que há uma certa impropriedade nessa sistemática vez que desde o momento em que os sócios, em exploração a atividade econômica, passam a atuar de forma conjunta, ou seja, desde o contrato, mesmo que verbal, já se pode considerar a existência da pessoa jurídica. Defende, assim, que para a configuração da personalidade jurídica, suficiente se faz o encontro de vontade dos sócios. (COELHO, 2013, p. 35)



Destaca-se como uma das características da personalidade jurídica a autonomia patrimonial, a qual consagrou-se como um princípio do Direito Empresarial referindo-se, especificamente, às sociedades empresárias, trazidas pelo art. 44 do Código Civil (BRASIL, 2002) como pessoas jurídicas de direito privado.

Nas palavras de Coelho (2013, p. 80) “Em razão da autonomia patrimonial, os bens, direitos e obrigações da sociedade, enquanto pessoa jurídica, não se confundem com os dos seus sócios”. O autor denomina tal autonomia como uma técnica de segregação de riscos vez que há uma proteção ao sócio de perda total do seu patrimônio. Em caso de falência, por exemplo, irá se perder apenas aquilo que foi investido no capital social.

Marlon Tomazzete (2012, p. 225) ensina que, nos termos desse princípio, o sócio não responderá, em regra, pelas obrigações da própria sociedade. Tem-se, assim, a existência de um patrimônio próprio da pessoa jurídica constituída o qual responderá em sua totalidade pelas obrigações por ela contraídas. Do mesmo modo, a sociedade não responderá por dívidas particulares dos sócios que a compõem.

O princípio da separação patrimonial, então, funciona como um estímulo aos investidores e empreendedores a aplicar seu dinheiro em atividades econômicas que possuem um certo risco. Se não existisse a separação, os insucessos no ramo da exploração empresarial iriam resultar na perda de todos os bens dos sócios e, conseqüentemente, em uma diminuição na confiança em investir na atividade econômica.

Essa separação, no entanto, suporta algumas limitações. Na justiça do trabalho, observa-se, muitas vezes, a penhora de bens particulares dos sócios quando da insolvência de dívidas trabalhistas da sociedade. (RAMOS, 2012, p. 232)

A título de exemplo, tem-se, ainda, a legislação previdenciária que possibilita ao INSS cobrar dos sócios da limitada os seus débitos, o Código de Defesa do Consumidor, tutela de estruturas do livre mercado e a legislação ambiental que autoriza a responsabilização dos sócios por prejuízos causados pela sociedade. (RAMOS, 2012, p. 232)

Em resumo, verifica-se que o direito tende a tornar plenos os efeitos dessa personalização apenas no campo empresarial. Desse modo, quando se tem bancos, fornecedores, ou outros empresários como credores, a autonomia patrimonial da sociedade prevalecerá; porém, normalmente, quando não se tratam de credores empresários, o princípio tem sido desvalorizado. (COELHO, 2013, p. 38)

Tem-se, pois, a personalização jurídica como base para a separação dos patrimônios da sociedade empresária e de seus sócios, respondendo aqueles, em tese, ilimitadamente pelas dívidas da sociedade. São pessoas distintas e independente em relação às outras.

### **2.3 A Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Dissolução Irregular da Pessoa Jurídica**

O atual Código Civil não trouxe expressamente, como dispunha o art. 20 do Código Civil de 1916, a regra de que a pessoa jurídica tem existência distinta de seus membros, porém é uma norma inerente à identidade dessas pessoas, podendo ser afastada em algumas hipóteses em que há a violação da personalidade jurídica.

Tais hipóteses estão elencadas no art. 50 do Código Civil (BRASIL, 2002) o qual dispõe que “Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, [...]” o patrimônio do sócio administrador poderá responder pela obrigação originalmente da pessoa jurídica, o que caracteriza o instituto da desconsideração da personalidade jurídica.

Venosa (2005, p. 24) caracteriza o abuso da personalidade como sendo o uso indevido de um direito, em que se pratica um ato lícito, violando, entretanto, a finalidade daquela, o que tem como consequência um resultado ilícito. Esta hipótese de desconsideração encontra embasamento no art. 187 do Código Civil (BRASIL, 2002) em que se aduz que cometerá ato ilícito aquele que excede os limites determinados pela sua finalidade.

Como consequências do abuso de um direito tem-se o desvio de finalidade e a confusão patrimonial, abordando Maria Helena Diniz (2014, p. 347) sobre aquele que é preciso tornar claro a função da pessoa jurídica, decorrendo-se desta direitos e obrigações. Se o indivíduo foge do que é preceituado em contrato social como função da sociedade, viola seu fim. Já a confusão patrimonial nada mais é que a mistura entre o patrimônio da pessoa jurídica - o qual, em regra, é autônomo, - e o patrimônio do sócio, causando danos a terceiros.

No direito brasileiro, o primeiro doutrinador a trazer essa teoria foi Rubens Requião. Ele apresentou a superação do conflito entre soluções éticas e as técnicas. A primeira tendia a responsabilizar sempre os sócios e a segunda significava um apego a separação patrimonial. Requião, então, defendeu a plena adequação da teoria ao Brasil. (apud COELHO, 2013, p. 60)

Para o referido doutrinador, os juízes devem utilizar o mecanismo independentemente de previsão legal. De qualquer modo, é pacífico tanto na doutrina como na jurisprudência a independência de alteração legislativa para sua aplicação para que se coíba a fraude. Caso contrário, significaria resguardar os atos fraudulentos. (apud COELHO, 2013, p. 60)

Contudo, o Código de Processo Civil (BRASIL, 2015) trouxe a regulamentação própria de tal instituto, o chamado incidente de desconsideração da personalidade jurídica, como uma forma de intervenção de terceiros, com legitimidade das partes do processo e do Ministério Público, quando couber intervir no processo. (MEDINA, 2015, p. 140)

Há de se lembrar que a teoria foi desenvolvida a fim de viabilizar a desconstrução de estruturas societárias que cometem fraude ou esvaziamento de direitos creditórios, justamente em razão do ordenamento jurídico não aceitar qualquer convivência com a má-fé, o que difere do procedimento em si trazido pelo CPC, o qual institucionalizou a teoria enquanto incidente processual, estabelecendo-se um rito adequado para que se avalie, por meio da ampla defesa e contraditório, a desconsideração da personalidade.

Amaral (2014, p. 363) ensina que a independência entre os sócios e a pessoa jurídica pode levar a práticas abusivas ou ilícitas, pois seus membros podem aproveitar-se da prevalência de vida externa da entidade para prejudicar terceiros com o exercício irregular de um direito. Ocorre o chamado “levantamento de véu da personalidade jurídica”, o que significa que às vezes é necessária a superação da forma externa da pessoa jurídica para que sejam penetrados, através dela, bens que ficam ocultados embaixo do seu véu.

Diniz (2014, p. 355) aponta que a desconsideração é uma forma de corrigir o ato ilícito, tratando-se de “[...] uma medida protetiva que tem por escopo a preservação da sociedade e a tutela dos direitos de terceiros que com ela efetivaram negócios”.

Coelho (2013, p. 65) ressalva que cabe a sua aplicação apenas se a personalidade jurídica se apresentar como um obstáculo à justa solução dos interesses. Para ele, a pessoa jurídica apresenta um pressuposto de licitude ao passo que se autonomia patrimonial não se apresenta como impedimento de responsabilização do sócio, serão tidos como lícitos os atos praticados. Em outras palavras, se o ato é imputável somente a sociedade, é lícito; quando é de responsabilidade do sócio, pressupõe-se ilícito.

Convém destacar, no entanto, que há controvérsias acerca dos requisitos para a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica. Como bem explanado por Coelho(2003, p. 35), existem duas teorias no ordenamento jurídico brasileiro: a menor – objetiva – em que se aceita a desconsideração perante, apenas, a frustração do credor em vista do inadimplemento e a maior ou subjetiva, em que é necessário a comprovação de fraude contra credores e o abuso de direito (desvio de finalidade ou confusão patrimonial), adotada atualmente pelo Código Civil.

O Código de Defesa do Consumidor (BRASIL, 1990) adota a teoria menor objetiva, em seu art. 28, §5, ao declarar que “Também poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica

sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores”. Ramos (2012, p. 407) salienta que boa parte da comunidade jurídica não vê o dispositivo com bons olhos uma vez que há uma relativização do princípio da autonomia patrimonial.

Coelho, por outro lado, em obra mais recente, reconhece que os conceitos de teoria maior ou menor se encontram ultrapassados. Ele explica que a preocupação em fazer essa distinção se devia ao fato de que era significativa a gama de decisões judiciais que desvirtuava o instituto da desconsideração que era aplicada pelo simples fato de a sociedade não possuir mais patrimônio e o sócio ser solvente. (COELHO, 2013, p. 69-70)

Hoje, Coelho (2013, p. 66) explica a teoria somente no que tange ao viés objetivo e subjetivo, ensinando que a teoria da desconsideração elege como pressuposto para o afastamento da autonomia patrimonial da empresa o seu uso fraudulento ou abusivo. Vê-se, assim, uma vontade dos sócios em violar os interesses do credor.

Ele explica, porém, que há uma dificuldade na aplicação subjetiva da teoria em certos ramos do direito no que se refere ao campo das provas. Muitas vezes, o ônus probatório do demandante em demonstrar as intenções do agente mostra-se inacessível, em razão da complexidade das provas desse teor.

Komparato (apud COELHO, 2013, p. 67) apontou como solução para essa problemática a aplicação objetiva do instituto. Para a aplicação objetiva, porém, faz-se necessária a demonstração de confusão patrimonial dos sócios e da sociedade. Se ao analisar-se depósitos ou escrituras contábeis ficarem comprovados o pagamento pela sociedade de dívida de seus membros ou o inverso, então não pode se falar em distinção.

A formulação objetiva da desconsideração pautada na confusão patrimonial, visa, assim, a tutela de interesse dos que forem afetados pelo uso fraudulento da pessoa jurídica. Em suma, “pela formulação subjetiva, os elementos autorizadores da desconsideração são a fraude e o abuso de direito; pela objetiva, a confusão patrimonial. a importância dessa diferença está ligada à facilitação da prova em juízo”. (COELHO, 2013, p. 67)

Ressalte-se, porém, que a aplicação objetiva não exaure todas as hipóteses em que cabe a desconsideração uma vez que nem todas as fraudes envolvem a confusão patrimonial entre a sociedade e um ou mais de seus integrantes. Quando caracterizada, de outra forma, a fraude, deve ser aplicada a formulação subjetiva.

Relacionando o que foi afirmado a alguns entendimentos jurisprudenciais, verifica-se o equívoco quanto a decretação automática da desconsideração da personalidade jurídica a

partir da dissolução irregular em sede de execução fiscal. A exemplo, tem-se o relato do ministro Humberto Martins:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE EMPRESÁRIA. REDIRECIONAMENTO. MEDIDA EXCEPCIONAL. SÓCIO SEM PODER DE GERÊNCIA À ÉPOCA DO FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE. 1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, consolidou o entendimento segundo o qual o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa. 2. **Assim, a desconSIDERAÇÃO da personalidade jurídica, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei.** 3. Constatada a dissolução irregular da empresa, o redirecionamento da execução fiscal somente é possível contra sócio-gerente da sociedade à época do fato gerador, o que não ocorre no caso dos autos. Agravo regimental improvido.

STJ - AgRg no REsp: 1474400 SP 2014/0202788-4, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 21/10/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 29/10/2014. (grifo nosso)

Primeiramente, necessárias se fazem as considerações acerca da dissolução regular da pessoa jurídica. É imprescindível distinguir o procedimento de dissolução e o ato de dissolução. O ato de dissolução precede aquele e consiste em um ato, judicial ou extrajudicial, em que se formaliza o fim da sociedade, sendo após desencadeado todo o procedimento dissolutório, abrangendo a liquidação e a partilha. (RAMOS, 2012, p. 380)

A classificação dos atos fundamenta-se nos instrumentos utilizados para a dissolução: se os sócios o fazem em assembleia geral com os demais membros ou por distrato, diz-se extrajudicial; já se estes o fazem mediante requerimento ao poder judiciário, diz-se judicial. (RAMOS, 2012, p. 380)

Ocorrendo o ato de dissolução da sociedade, cumpre destacar que ela não perde automaticamente a sua personalidade jurídica. O ato de dissolução – um distrato ou uma decisão judicial, por exemplo – deverá ser registrado na Junta Comercial, e a sociedade então inicia sua fase de liquidação, devendo acrescer ao seu nome empresarial, para a proteção de terceiros que com ela com ela contratam, a expressão “em liquidação”, bem como designar o respectivo liquidante. (RAMOS, 2012, p. 381)

Assim, pode-se afirmar que o procedimento dissolutório inaugura-se com um ato praticado pelos sócios ou pelo judiciário, prossegue com a liquidação, a qual sana as pendências da sociedade, e finaliza-se com a partilha, em que se analisa o acervo remanescente e faz-se a distribuição aos sócios. Enquanto o procedimento não é efetivado, a sociedade continua titular da personalidade jurídica própria e todos os seus efeitos.

Quando os sócios, contudo, não se utilizam do procedimento de dissolução regular, há uma violação aos preceitos do direito societário estabelecidos pela legislação civil, o que os leva a responder perante os credores da sociedade. Importante destacar que os sócios não estarão respondendo por dívidas da sociedade e sim por ato ilícito que eles mesmos praticaram, caracterizando a figura da dissolução irregular que, conforme Coelho (2013, p. 37)

[...] é o “golpe na praça”, como alguns comerciantes costumam dizer. A sociedade não dissolvida pela forma legal não se considera encerrada, não perdeu sua personalidade jurídica própria. Vige, portanto, plenamente o postulado da autonomia patrimonial, abrindo-se aos credores duas alternativas: responsabilizar a pessoa jurídica, que ainda existe, mesmo depois de encerradas irregularmente as atividades; ou responsabilizar os sócios, por ato ilícito (inobservância de normas legais relativas à regular finalização da sociedade).

Como visto, a teoria da desconsideração é aplicada apenas quando o sócio não pode ser diretamente responsabilizado. Se essa responsabilização pode ser feita de forma direta, a pessoa jurídica não se apresenta como um obstáculo para a satisfação do crédito, não devendo, assim, ser desconsiderada a sua personalidade.

Assim, quando o sócio provocar danos a terceiros, pautado em comportamento ilícito, responderá pela indenização correspondente, o que dá ensejo a uma obrigação pessoal. O fato de a circunstância ter ocorrido na representação legal da pessoa jurídica ou na qualidade de sócio em nada altera a responsabilidade daquele que, intencionalmente, causa danos a terceiros. (RAMOS, 2012, p. 408).

No mesmo sentido tem-se a crítica feita por Ramos (2012, p. 406) em que o autor aborda o caput do art. 28 do Código de Defesa do Consumidor (BRASIL, 1990) o qual elenca o excesso de poder, infração, ato ou fato ilícitos como autorizadores da desconsideração da personalidade. O doutrinador aduz que o próprio ordenamento jurídico já o responsabiliza pessoalmente. Nesse contexto:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E COMERCIAL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DE INSTITUIÇÃO FINANCEIRA SUJEITA À LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL NOS AUTOS DE SUA FALÊNCIA. POSSIBILIDADE. A CONSTRICÇÃO DOS BENS DO ADMINISTRADOR É POSSÍVEL QUANDO ESTE SE BENEFICIA DO ABUSO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. - A desconsideração não é regra de responsabilidade civil, não depende de prova da culpa, deve ser reconhecida nos autos da execução, individual ou coletiva, e, por fim, atinge aqueles indivíduos que foram efetivamente beneficiados com o abuso da personalidade jurídica, sejam eles sócios ou meramente administradores. - O administrador, mesmo não sendo sócio da instituição financeira liquidada e falida, responde pelos eventos que tiver praticado ou omissões em que houver incorrido, nos termos do art. 39, Lei 6.024/74, e, solidariamente, pelas obrigações assumidas pela instituição financeira durante sua gestão até que estas se cumpram, conforme o art. 40, Lei 6.024/74. A responsabilidade dos administradores, nestas hipóteses, é subjetiva, com base em culpa ou culpa presumida, conforme os precedentes desta Corte, dependendo de ação própria para ser apurada. - **A responsabilidade do**

**administrador sob a Lei 6.024/74 não se confunde a desconsideração da personalidade jurídica. A desconsideração exige benefício daquele que será chamado a responder. A responsabilidade, ao contrário, não exige este benefício, mas culpa. Desta forma, o administrador que tenha contribuído culposamente, de forma ilícita, para lesar a coletividade de credores de uma instituição financeira, sem auferir benefício pessoal, sujeita-se à ação do art. 46, Lei 6.024/74, mas não pode ser atingido propriamente pela desconsideração da personalidade jurídica. Recurso Especial provido.**

STJ - REsp: 1036398 RS 2008/0046677-9, Relator: Ministra NANCY ANDRIGHI, Data de Julgamento: 16/12/2008, T3 - TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: --> DJe 03/02/2009 (grifo nosso)

Cumpre destacar que no que se refere à dissolução irregular da empresa, nos termos da súmula 435 do STJ (BRASIL, 2010), para que seja atingido o patrimônio do sócio administrador deve ser obedecido como requisito a ausência de funcionamento no domicílio fiscal sem comunicação aos órgãos competentes, sendo este o elemento autorizativo do redirecionamento da ação executiva.

Tal fato demonstra que, com base na teoria subjetiva, aceita pelo ordenamento jurídico, a responsabilidade suportada pelo sócio nos referidos casos não autoriza a desconsideração imediata da personalidade vez que, para que isso ocorra, é imprescindível a comprovação dos elementos elencados pelo Código Civil brasileiro.

O que pode acontecer, no entanto, é que a dissolução irregular da pessoa jurídica, sem o devido procedimento de encerramento das atividades e sem a devida liquidação para pagamento dos seus credores, seja considerada um indício de uso abusivo de personalidade jurídica e da má administração do patrimônio pelos seus sócios. (CARNEIRO, 2016, p. [?])

Esses pressupostos devem ser demonstrados mediante contraditório e ampla defesa em via incidental do processo de conhecimento ou de execução, através do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, a partir da comprovação dos requisitos dispostos no art. 50 do Código Civil (BRASIL, 2002), não podendo, assim, ser decretada a perda da personalidade jurídica, automaticamente, com a constatação da dissolução irregular. (CARNEIRO, 2016, p. [?])

Nesse sentido, ao julgar o REsp 1526287, em 2017, relatou a ministra Nancy Andrigli:

PROCESSUAL CIVIL E CIVIL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO DE LUCROS CESSANTES. POSSE INDEVIDA DE IMÓVEL. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. ART. 50 DO CC/02. TEORIA MAIOR. ATUAÇÃO DOLOSA E INTENCIONAL DOS SÓCIOS. UTILIZAÇÃO DA SOCIEDADE COMO INSTRUMENTO PARA O ABUSO DE DIREITO OU EM FRAUDE DE CREDITORES. COMPROVAÇÃO CONCRETA. AUSÊNCIA. 1. O propósito recursal é definir se, na hipótese em exame, estão presentes os pressupostos para a desconsideração da personalidade

jurídica, segundo a teoria maior, prevista no art. 50 do CC/02. 2. Nas relações jurídicas de natureza civil-empresarial, adota-se a teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica, segundo a qual a desconsideração da personalidade é medida excepcional destinada a punir os sócios, superando-se temporariamente a autonomia patrimonial da sociedade para permitir que sejam atingidos os bens das pessoas naturais, de modo a responsabilizá-las pelos prejuízos que, em fraude ou abuso, causaram a terceiros. **3. Para a aplicação da teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica exige-se a comprovação de que a sociedade era utilizada de forma dolosa pelos sócios como mero instrumento para dissimular a prática de lesões aos direitos de credores ou terceiros - seja pelo desrespeito intencional à lei ou ao contrato social, seja pela inexistência fática de separação patrimonial -, o que deve ser demonstrado mediante prova concreta e verificado por meio de decisão fundamentada.** 4. A mera insolvência da sociedade ou sua dissolução irregular sem a devida baixa na junta comercial e sem a regular liquidação dos ativos, por si sós, não ensejam a desconsideração da personalidade jurídica, pois não se pode presumir o abuso da personalidade jurídica da verificação dessas circunstâncias. [...] 6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, provido.

STJ - REsp: 1526287 SP 2013/0175505-2, Relator: Ministra NANCY ANDRIGHI, Data de Julgamento: 16/05/2017, T3 - TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 26/05/2017

Vê-se, portanto, que a personalidade jurídica é, em regra, autônoma e seu patrimônio diz respeito aos bens da empresa, sendo este paradigma quebrado somente nas hipóteses em que for comprovada a conduta dolosa do agente, o que não acontece nos casos de dissolução irregular da empresa.



### 3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

#### 3.1 A formação da relação jurídico-tributária

Antes de adentrar-se na esfera da responsabilidade tributária e suas consequências, faz-se imprescindível o esclarecimento de como ocorre a efetivação de toda essa relação, desde o fato que determina a incidência do tributo à formação deste como crédito fazendário.

Sabbag (2017, p.764), leciona que, com o intuito de sistematizar a relação jurídico-tributária, a doutrina criou o que se chama de linha do tempo compacta, em que se torna claro o momento da existência de cada fator crucial formador dessa relação. Diz respeito, cronologicamente, à seguinte ordem: hipótese de incidência, fato gerador, obrigação tributária e crédito tributário.

A formação dessa relação é efetivada por meio do que o professor Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 265) denomina de regra matriz da incidência, sendo esta uma estrutura normativa criada através da análise de normas tributárias.

Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deontica, o dever-ser que caracteriza a imputação jurídico-normativa. Assim, para obter-se o vulto abstrato da regra-matriz é mister isolar as proposições em si, como formas de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas (tecidas por fatos e por comportamentos do mundo); ao mesmo tempo em que se desconsidera os atos psicológicos de querer e de pensar a norma. (CARVALHO, 2007, p. 252)

A regra matriz de incidência tributária possui em seu antecedente três critérios que formam a hipótese de incidência: o critério material, que é o comportamento da pessoa física ou jurídica, critério temporal, que diz o momento em que deverá acontecer, e o critério espacial, local onde o fato deverá ocorrer. (CARVALHO, 2007, p. 253)

A hipótese de incidência, assim, nada mais é que a previsão em lei da situação caracterizada pela abstração de inúmeros fatos, como a doutrina denomina, do mundo fenomênico, a qual enseja o nascimento do relação jurídico-tributária. (SABBAG, 2017, p764)

Geraldo Ataliba (2002, p. 68) ensina que o fato gerador, por outro lado, é a concretização no plano fático de tal previsão abstrata. É a própria realização paradigma legal antecedente (hipótese de incidência prevista em norma tributária). Ocorrida a situação, atrai-se a incidência da norma. Tem-se, assim, a integral adaptação do fato ao modelo ou paradigma legal, tendo como consequência a realização do fenômeno da subsunção.

Nesse contexto, cumpre destacar a crítica doutrinária à expressão “fato gerador”. Toda linguagem científica deve ser na medida do possível unívoca, de modo que as expressões utilizadas no texto científico tenham apenas um significado. Entretanto, percebeu-se que tal

expressão era utilizada de forma ambígua. Ela se remetia tanto a realidade individual e concreta quanto a realidade geral e abstrata das normas jurídicas. Havia uma inconsistência nos textos jurídicos. (AMARO, 2009, p. 258)

Por conta disso, o autor Geraldo Ataliba explicou o fato gerador apontando para a realidade geral e abstrata, denominando-o de hipótese de incidência – eis o motivo pelo qual a hipótese de incidência está contida no antecedente da regra geral matriz; e quando o fato gerador se dirige a realidade concreta, denominou-o de fato impositivo, ou fato jurídico tributário. Assim, quando se fala de fato impositivo, tem-se uma referência às normas individuais e concretas. (2002, p. 74)

Embora seja alvo de crítica por vasta gama da doutrina, a expressão “fato gerador” tem sobrevivido pelo fato de que, como explica Luciano Amaro (2009, p. 259), a hipótese de incidência é de difícil utilização prática ao passo que fato impositivo não seria a expressão adequada vez que denota qualidade de algo que pode vir a ser, mas que ainda não é.

Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 252) aborda que verificados esses critérios em concreto, nasce automática e infalivelmente a obrigação de se pagar o tributo. Quanto a essa obrigação, pode-se afirmar que é um vínculo, uma conexão. Logicamente esse vínculo é formado por pessoas. Tem-se, então, o critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e o critério quantitativo, que é base de cálculo mais a alíquota.

A obrigação, no direito civil, corresponde a uma relação jurídica estabelecida entre devedor e credor em que se tem um objeto consistente em prestação econômica, positiva ou negativa, devida por aquele, o qual garante o adimplemento da obrigação através do patrimônio, a este. (MONTEIRO apud ALEXANDRE, 2017, p. 327)

A relação jurídico-tributária, também, é eminentemente obrigacional. Aqui tem-se no polo ativo da obrigação um credor que é um ente político, sendo a União, Estado, Distrito Federal ou Município, bem como outra pessoa jurídica a quem tenha sido delegada a capacidade de cobrança do crédito, e no polo passivo um particular que cumpre os elementos subjetivos formadores da obrigação, gerando o dever de pagar. (ALEXANDRE, 2017, p. 327)

Desse modo, verifica-se que a obrigação, no direito tributário, não difere da conotação do direito obrigacional comum. Particulariza-se, porém, pelo seu objeto que será sempre no campo dos tributos. Ou seja, será caracterizada pelo dar, fazer ou não fazer de natureza tributária. Esse objeto poderá ser caracterizado pela prestação em pecúnia ao sujeito ativo, fazer algo, como emitir uma nota fiscal, ou não fazer algo, como não obstruir uma fiscalização. (AMARO, 2009, p. 243)

O Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) decidiu classificar a obrigação de acordo com o seu objeto, denominando-a principal ou acessória. Aduz seu art. 113 que a principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem como objeto “[...] o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária[...]”; já a obrigação acessória tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, decorrentes da legislação tributária.

Assim, pode-se dizer que a obrigação principal consiste na obrigação de dar, sendo, então, uma prestação de cunho pecuniário ao passo que se refere ao ato de pagar o tributo ou a multa tributária correspondente. A obrigação acessória, por outro lado, é uma obrigação de fazer ou não fazer que afasta o caráter patrimonial, sendo o que Sabbag (2017, p. 782) denomina de “deveres instrumentais do contribuinte”.

Há de se destacar, ainda, que, levando-se em consideração o fato de ser uma relação de direito público, o ente administrativo não dispõe do crédito, não podendo, assim, como na relação obrigacional privada, deixar voluntariamente de exercitar o direito atribuído por lei<sup>1</sup>. É um direito pertencente ao Estado o qual o ente apenas administra, devendo cumprir rigorosamente a lei. (AMARO, 2009, p. 246)

A obrigação tributária se vale de uma natureza *ex lege*. Nesse sentido, independentemente da vontade do sujeito passivo, ela nascerá. Abstrai-se a vontade e, até mesmo, o conhecimento do obrigado. Assim, ainda que o devedor negue/ignore a relação tributária, terá vinculada a ele a obrigação que corresponda ao seu objeto, embora o cumprimento da obrigação, obviamente, dependa do seu conhecimento. (AMARO, 2009, p. 247)

Ademais, tem-se uma relação jurídica formada por pessoas cujo objeto é pecuniário – dinheiro, conforme definição prevista no artigo 3º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). Toda relação jurídica que tem por objeto dinheiro é conhecida por obrigação, sendo esta intersubjetiva.

Logo, quando se fala da perspectiva do direito sobre aquele valor, esse direito se chama de direito de crédito. O crédito tributário é, portanto, o direito que o fisco (sujeito ativo) tem sobre determinado valor que deve ser a ele ofertado pelo contribuinte (sujeito passivo).

---

<sup>1</sup> No mesmo sentido existe, inclusive, vedação expressa da Constituição Federal (BRASIL, 1988), em seu art. 153, §4º, III, à renúncia fiscal, com a seguinte redação: “Art. 153. [...] § 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: [...] III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que **não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal**”. (grifo nosso)

Para muitos doutrinadores, como Ricardo Alexandre, se há a definição de credor e devedor, já há crédito, de forma que o surgimento do crédito tributário nasceria juntamente à obrigação tributária, com a ocorrência do fato gerador. Quando da ocorrência deste, porém, é preciso ser apurado detalhadamente o montante do tributo ou penalidade, devedor e prazo para pagamento, razão pela qual o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) designou um procedimento oficial que confere a exigibilidade à obrigação, o chamado lançamento, previsto em seu art. 142.

Nos termos de tal dispositivo legal, o procedimento, feito pela autoridade administrativa competente, deverá constituir o crédito tributário, definindo os elementos materiais da obrigação existente, especificamente a base de cálculo e alíquota, calculando-se o montante devido e identificando quem é o respectivo sujeito passivo para que em nome deste seja cobrado o tributo ou penalidade pecuniária. Tem-se, então, a premissa de que para haver o lançamento, necessária se faz a existência do fato gerador e da obrigação tributária. (ALEXANDRE, 2017, p. 433)

A doutrina por muito tempo levantou questionamentos acerca da natureza jurídica do lançamento em que se questionava se esta seria declaratória ou constitutiva. Para alguns, como dito, o surgimento do crédito se daria concomitantemente à ocorrência do fato gerador. Nesse contexto, o lançamento seria um procedimento apenas declaratório, para que se tornasse líquido e certo um crédito já existente. (ALEXANDRE, 2017, p. 434)

No entanto, como observado no dispositivo legal, o próprio legislador o enxerga como um fenômeno jurídico-tributário em que se entende que não existe crédito antes do lançamento, tendo o procedimento, logo, natureza constitutiva. Assim assevera, também, o STJ ao pontuar que “o crédito tributário não surge com o fato gerador. Ele é constituído com o lançamento” (REsp 250.306/DF, 1ª T., rel. Ministro Garcia Vieira, j. em 06.06.2000).

Não se pode olvidar que o mesmo dispositivo faz menção à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação. Por esse motivo, Sabbag (2017, p. 869) conclui que “[...] é defensável a natureza jurídica mista ou dúplice para o lançamento, isto é, constitutiva do crédito tributário e declaratória da obrigação tributária”.

Numa definição mais analítica, Paulo de Barros Carvalho (2000, p. 538) diz que:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.

Nesse contexto, o lançamento pode ser realizado de ofício, quando a própria autoridade administrativa verifica a ocorrência do fato gerador, determina a matéria tributável e calcula o montante do tributo devido e identifica o sujeito passivo, por declaração, quando o sujeito passivo declara a ocorrência do fato e a autoridade efetua o lançamento, e por homologação, em que o sujeito passivo independe de atuação prévia da autoridade administrativa. (AMARO, 2009, p. 358/362)

A relação jurídico-tributária é, portanto, o conjunto de atos e procedimentos existentes entre o contribuinte e o Fisco, tendo como objeto a obrigação tributária. Tem início com a ocorrência do fato gerador, que é a concretização da hipótese de incidência, e evolui por outras fases, tendo seu fim com a extinção do crédito tributário das mais variadas formas.

### **3.2 Diferenciação entre as figuras do contribuinte e do responsável tributário**

É cediço que a Constituição Federal (BRASIL, 1988) outorga poderes para os Entes Federativos criarem ou majorarem os tributos. Como visto, essa criação ocorrerá por meio de lei que vai, dentre outras atribuições, descrever o fato gerador. No momento da ocorrência no mundo concreto do fato gerador, ocorrerá a obrigação tributária. Quando nasce a obrigação tributária, aparecem junto a ela os sujeitos da relação jurídico-tributária: ativo e passivo.

Sujeito ativo diz respeito a quem tem o direito de exigir o cumprimento da obrigação, que é pagamento do montante devido ou o exercício de prestação acessória, na maioria das vezes a Fazenda Pública; já o passivo se refere à pessoa que é obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, no caso da obrigação principal, e à pessoa que tem o dever de cumprir prestações que constituem o objeto, no caso da acessória. (AMARO, 2009, p. 291/298)

O sujeito passivo, por sua vez, é gênero que possui duas espécies, a figura do contribuinte e a do responsável. O Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) classifica como contribuinte aquele que “art. 121, I – [...] tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” ao passo que, no mesmo artigo, diz-se responsável aquele que “[...] II – sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa na lei”. Em outras palavras, o contribuinte é o que se denomina de sujeito passivo direto e o responsável é o sujeito passivo indireto.

Leandro Paulsen (2012, p. 924) leciona que o dispositivo que trata do contribuinte de direito, ou seja, refere-se a quem é designado por lei como obrigado ao pagamento de

determinado tributo por ter praticado o fato gerador descrito na norma, diferenciando-se da figura do contribuinte de fato.

O autor destaca que o contribuinte de direito é o sujeito passivo que tem relação direta e pessoal com a realização do fato gerador, sendo aquele que, em última análise recolherá o tributo. Já o contribuinte de direito é quem realmente suporta o ônus econômico do tributo, a quem a carga indireta do tributo é repassada. (PAULSEN, 2012, p. 924)

Não se confunda o sujeito passivo indireto com o sujeito passivo de tributo indireto. O dito tributo indireto é o que, onerando embora o contribuinte (“de direito”), atinge, reflexamente, um terceiro (o chamado contribuinte “de fato”); para oposição, o tributo direto atinge o próprio contribuinte “de direito” (que acumularia também a condição de contribuinte “de fato”). Sujeito passivo indireto (que pode, em princípio, estar presente tanto em tributos diretos como em tributos indiretos) é um terceiro que (“de direito” e não “de fato”) é eleito como devedor da obrigação tributária. (AMARO, 2009, p. 303)

Faz-se essa diferenciação pelo fato de que, a exemplo, em casos de cobrança do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) ou Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) o valor é repassado ao adquirente, que é quem suportará o ônus do pagamento como consumidor final, sendo este o contribuinte de fato. (ALEXANDRE, 2017, p. 352)

O responsável, por outro lado, pode ser um sucessor ou um terceiro, respondendo de forma solidária ou subsidiária ou ainda por substituição, conforme será visto em próximo tópico. O Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), assim, tratou da responsabilidade em sentido amplo ao se referir tanto ao seu sentido estrito quanto a substituição tributária.

Ribeiro de Moraes afirma, assim, que não é qualquer pessoa que será apontada como responsável. Este, nos termos do disposto na norma tributária, se equipara ao devedor principal, na sua posição jurídica, de forma que deverá ser alguém relacionado ao próprio devedor ou com o fato gerador da obrigação tributária. (apud PAULSEN, 2012, p. 925)

O legislador não pode atribuir responsabilidades tributárias de modo aleatório, a quem não se relacione com o fato gerador ou com o contribuinte. A causa da responsabilidade e seus efeitos tem de se justificar. Em se tratando de substituição tributária, por exemplo, é imperativo que o substituto tenha como reter ou exigir do contribuinte o valor do tributo. (PAULSEN, 2012, p. 926)

Ricardo Alexandre (2017, p. 371) leciona, nesse sentido, que a terminologia adotada pelo Código, ao tratar do responsável em seu art. 121 (BRASIL, 1966) parece autorizar que a lei aponte qualquer pessoa como responsável pelo pagamento do crédito tributário inadimplido, independentemente de relação com o fato gerador.

O autor afirma que o raciocínio é equivocado uma vez que não pode o legislador definir arbitrariamente como sujeito passivo pessoa totalmente alheia à situação definida por lei baseando-se no fato de que não possui a relação direta e pessoal ao fato gerador. Para verificar o que é aqui defendido, basta a leitura do art. 128 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966):

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. (grifo nosso)

Nessa toada, observa-se que o responsável deve ser alguém vinculado ao fato gerador. Deve ser verificada, nesse ponto, a intensidade do vínculo que, como dito, deve, necessariamente, existir, mas não pode configurar uma relação direta e pessoal com o fato, sob pena de caracterizar-se o sujeito como contribuinte e não mais como responsável. (ALEXANDRE, 2017, p. 372)

Importante destacar que, em se tratando de obrigação acessória, não há que se falar em contribuinte ou responsável. Isso porque, nos termos do art. 122 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), todos, contribuintes ou não, em quaisquer situações, têm o dever de colaborar com a fiscalização tributária. A condição de sujeito passivo, nesse caso, dependerá somente da previsão legal da obrigação de fazer, não fazer ou tolerar. (PAULSEN, 2012, p. 926)

Outra questão interessante suscitada por Hugo de Brito Machado (2014, p. 148) diz respeito às convenções particulares no que tange ao adimplemento de determinado tributo. Estas podem ser feitas e serão juridicamente válidas entre as partes contratantes, mas não são oponíveis à Fazenda Pública no que tange à responsabilidade tributária, já que esta, como já explanado, depende de previsão legal. A Fazenda Pública, então, terá o direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária diretamente àquelas pessoas designadas por lei como sujeitos passivos.

### **3.3 Hipóteses legais de responsabilização pelo crédito tributário inadimplido**

Como visto, o surgimento do responsável como devedor na obrigação tributária implica em uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação, na posição que, inicialmente, seria ocupada pela figura do contribuinte.

O Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) trata da responsabilidade tributária dos artigos 128 ao 138, dividindo-a em responsabilidade dos sucessores, de terceiros e por

infrações. A doutrina, de forma mais didática, as dividiu em responsabilidade por substituição e por transferência, sendo esta subdivida nas modalidades de sucessão, solidariedade e de terceiros. (ALEXANDRE, 2017, p. 373)

Hugo de Brito Machado (2014, p. 155) ensina que a lei pode liberar o contribuinte da obrigação quando atribui a alguém a condição de responsável (em sentido estrito) mas também pode atribuir tal responsabilidade supletivamente de modo que não há a liberação do contribuinte. Pode ser, ainda, tanto total como parcial.

Nesse contexto, relevante é a questão de saber se a lei pode estabelecer que o contribuinte continua responsável pelo pagamento do imposto mesmo nos casos em que, em sua relação com aquele a quem a lei atribuiu a responsabilidade tributária, tenha suportado o ônus correspondente, que lhe foi imputado pelo responsável, seja mediante desconto ou mediante acréscimo no preço de mercadoria ou serviço. (MACHADO, 2014, p. 155)

A responsabilidade nada mais é, assim, que a modificação da sujeição passiva no polo da obrigação na posição que, originalmente, seria ocupada por quem praticou o fato gerador. Essa figura se evidencia, como já dito, em várias situações. Convém explanar, primeiramente, acerca da responsabilidade por substituição.

Alexandre (2017, p. 375) leciona que nesses casos, “desde a ocorrência do fato gerador, a sujeição passiva recai sobre uma pessoa diferente daquela que possui relação pessoal e direta com a situação descrita em lei como fato gerador do tributo”. Aqui, verifica-se uma incongruência com o conceito de responsável tributário vez que nem sequer há mudança de sujeição passiva da obrigação, o responsável, desde o início, já tem a obrigação de pagar, que, em tese, seria do contribuinte.

Outrossim, vale salientar que essa responsabilidade pode ser realizada de dois modos: para trás (regressiva) ou para frente (progressiva). A primeira ocorre nas situações em que as pessoas que ocupam as posições anteriores na cadeia de produção/circulação são substituídas pelas que ocupam as posições posteriores no que tange à obrigação de pagar o tributo devido; já na segunda, tem-se uma inversão e quem deverá pagar o tributo são os ocupantes das posições anteriores dessas cadeias. (ALEXANDRE, 2017, p. 375/377)

Na responsabilidade solidária, também, não há a mudança no polo passivo da relação obrigacional tributária. Desde logo, são incluídos nessa relação como responsáveis pelo pagamento ou prestador da obrigação acessória “art. 124 [...] I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II – as pessoas expressamente designadas por lei” (BRASIL, 1966).



Dessa forma, o código traz situações em que duas ou mais pessoas irão se apresentar como sujeitos passivos, obrigando-se cada um pelo pagamento inteiro da dívida. O Fisco, assim, poderá cobrar de todos, de um ou de outro ou de um e depois o outro, até a completa satisfação do crédito tributário. Há casos em que poderá haver a isenção ou remissão a todos os obrigados. Quando, contudo, o benefício atingir a somente um deles, os outros serão solidariamente responsáveis pelo remanescente. (AMARO, 2009, p. 314/315). A propósito:

A solidariedade tributária não comporta benefício de ordem, podendo o Estado escolher que um dos codevedores responda pelo cumprimento total da obrigação tributária, não observando qualquer ordem de vocação. Assim, não fica o Fisco adstrito a uma ordem de preferência, cobrando inicialmente de um para, depois, fazê-lo com relação a outro devedor solidário, sendo defeso a estes, destinatários da solidariedade tributária, invocar o “benefício de ordem”, como ocorre em determinadas situações regidas pelo Código Civil. (SABBAG, 2017, p. 814)

No que tange a responsabilidade dos sucessores, Paulsen (2012, p. 951) aduz que ela “envolve fatos geradores ocorridos antes da sucessão, ainda que objeto de lançamento efetuado posteriormente”. Aqui, se tem a mudança na sujeição passiva e o sucessor passa a ocupar a posição do contribuinte, cabendo a aquele adimplir a dívida tributária, mesmo quando, por exemplo, os fatos geradores forem praticados antes da compra de imóvel, salvo prova de quitação constante no próprio título.

Quanto à responsabilidade de terceiros, temática imprescindível para a compreensão da presente temática, destaque-se que esta é diferenciada entre as decorrentes de atuação regular e as decorrentes de atuação irregular. O art. 134 do CTN (BRASIL, 1966) especifica as situações em que, na impossibilidade de se cobrar o pagamento de quem realiza o fato gerador, determinadas pessoas responderão pelos atos ou omissões pelos que forem responsáveis. É o caso dos pais responsáveis pelos tributos devidos por seus filhos. (ALEXANDRE, 2017, p. 405)

No referido artigo, referente à responsabilidade de terceiros decorrente de atuação regular, se faz presente um equívoco no momento em que o legislador afirma que o responsável responderia solidariamente com o contribuinte. Ora, se primeiro buscou-se o patrimônio do devedor para satisfação da dívida, esta busca restou infrutífera e, após, foi redirecionada a cobrança para o responsável, não há que se falar em solidariedade e sim subsidiariedade. (PAULSEN, 2012, p. 962)

Já o art. 135 do CTN (BRASIL, 1966) se refere à responsabilidade de terceiro com atuação irregular. Trata-se de responsabilidade pessoal em que há ocorrência de infração à lei, contrato social ou estatutos e excesso de poderes. Nesse caso, o contribuinte é afastado da relação tributária vez que é vítima de atos ilegais e abusivos que são cometidos por aquele que

o representa. Aqui, não cabe falar em solidariedade. O responsável é pessoalizado, não havendo benefício de ordem. (SABBAG, 2017, p. 839). Por isso:

[...] é preciso destacar que o vocábulo “pessoal” para caracterizar a responsabilidade parece ter condão de afastar a sujeição passiva do devedor originário. É que, ao contrário da responsabilidade subsidiária (em que há um devedor principal e o responsável somente é chamado caso aquele não arque com a obrigação), e da responsabilidade solidária (em que os diversos devedores podem ser cobrados sem benefício de ordem), a responsabilidade pessoal seria exclusiva, não havendo quem respondesse supletiva ou subsidiariamente com o devedor. (ALEXANDRE, 2017, p. 411)

Aqui, a lista de pessoas abrangidas é maior que a responsabilidade decorrente da atuação regular. Abrange-se, também, além das pessoas elencadas pelo art. 134 do CTN (BRASIL, 1966), mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

No que tange ao excesso de poderes, o terceiro age além do que a norma contratual estabelece em nome do contribuinte. Na infração de lei, contrato social ou estatutos é necessário que se demonstre, com provas cabais, a vontade do agente em infringir tais institutos. A exemplo, o entendimento da súmula 430 do STJ (BRASIL, 2010) em que o mero inadimplemento representa apenas mora da empresa, e não a responsabilização pessoal vez que dolo não se presume.

### 3.4 A responsabilidade e a presunção de dissolução societária

Constata-se que a dissolução irregular da pessoa jurídica não é motivo de responsabilidade de terceiros fixada em dispositivo legal. A jurisprudência acolhe-a, no entanto, de forma inequívoca, como hipótese de responsabilização pessoal vez que se deixam débitos pendentes de pagamento e nenhum patrimônio útil a satisfação da dívida.

Tal caso é, também, alvo de súmula do STJ, nº 435 (BRASIL, 2010), e, aqui, pode haver uma presunção tributária ao passo que é autorizado redirecionamento da execução fiscal quando há o encerramento da atividade empresarial sem a devida comunicação aos órgãos fiscais, independentemente da existência de dolo.

Para o STJ, é obrigação dos gestores das empresas manter atualizados os registros empresariais e comerciais, com o fito de demonstrar que a sociedade dissolveu-se de forma regular, em obediência aos ritos e formalidades previstas no Código Civil de 2002 (arts. 1.033 a 1.038 e arts. 1.102 a 1.112) e na Lei de Falências (Lei n. 11.101/2005). **A desobediência a tais ritos caracteriza infração à lei.** Frise-se que o embasamento dado pelo art. 135, III, do CTN, no âmbito tributário é igualmente ofertado pelo art. 10, do Decreto n. 3.078/19 e pelo art. 158, da Lei n. 6.404/78 (Lei das S.As.) no âmbito não tributário, **não havendo, em nenhum dos casos, a exigência de dolo.** (SABBAG, 2017, p. 841, grifo nosso)

Silva e Bassoli (2010, p. 178) indicam que a caracterização de tal fato como forma de responsabilidade por ato infracional tem origem nas reiteradas decisões pelos órgãos do Poder Judiciário, a partir da interpretação que passou a ser dada ao artigo 135, III, do CTN (BRSIL, 1966), pela qual se entende que a dissolução irregular da pessoa jurídica é ato equivalente à infração à lei, o que justificaria a sujeição do patrimônio desse administrador para pagamento dos créditos tributários da sociedade por ele controlada.

Na esteira desse raciocínio, Leandro Paulsen (2012, p. 970) esclarece que o STJ tem precedentes reafirmando que a dissolução irregular configura a responsabilidade e no sentido de que inverte o ônus da prova, mas essa hipótese, a rigor, não se enquadra em previsão de responsabilização pessoal haja vista que tal acontecimento não é fato gerador de tributo algum, não decorre obrigação tributária nova.

Florence Cronember Haret (2010, p. 74) entende que, no direito tributário, há o que se chama de presunção legal estendida em que, a partir do sentido da norma, tem-se o domínio sintático e lógico da presunção, tendo por consequência a extensão de um enunciado factual a outro. Assim, “mediante regra de direito substantivo que assume um fato pelo outro, desconhecido e presumido, atribuem-se as consequências ou os efeitos jurídicos deste àquele e estendendo os casos aptos a subsumirem à previsão legal”.

Na prática, quando o oficial de justiça vai até o local de funcionamento da empresa indicado às autoridades fazendárias e esta não é localizada, constatando-se, também a situação insolvência sem o devido pedido de quebra, é autorizado o redirecionamento da execução fiscal.

O administrador de empresas é aquela pessoa física a quem foram conferidos poderes, outorgados pela pessoa jurídica. Este deverá praticar atos de gestão, sendo ele sócio ou não da pessoa jurídica, acautelando-se sempre quanto aos deveres de cuidado e diligenciando para o bom desenvolvimento de suas atividades. (SILVA; BASSOLI, 2010, p. 176)

Em tese, em virtude da personificação da sociedade, os administradores deverão, mediante realização de atos de gestão, cumprir com atos essenciais da entidade perante os órgãos competentes, bem como controlar o patrimônio da empresa para que se assegure a quitação de todas as dívidas desta. A ele compete adotar as providências legalmente exigíveis para que a dissolução da empresa seja operacionalizada conforme o direito, sob pena de responsabilização pessoal. (SILVA; BASSOLI, 2010, p. 176)

Importante notar-se que a simples condição de sócio não implica a responsabilidade tributária. O que desencadeia tal responsabilidade, de acordo com o art. 135, III, do CTN (BRASIL, 1966) é a condição de administrador de bens da pessoa jurídica. Dessa forma, o dispositivo legal remete-se a diretores, gerentes ou representantes, não a sócios. Se o sócio não

praticar atos de administração, ausente é a sua responsabilidade mediante os créditos inadimplidos da sociedade. (MACHADO, 2014, p. 164)

Convém destacar que, antes, havia no ordenamento jurídico divergência acerca da legitimidade do sócio que seria responsabilizado pessoalmente. Deveriam ser obedecidos dois requisitos: a composição do sócio no quadro societário estando no comando ao tempo da dissolução irregular e a gerência do sócio na oportunidade da ocorrência do fato gerador. (ALEXANDRE, 2017, p. 414)

Nesse contexto, quanto aos tributos abrangidos pela responsabilidade decorrente da dissolução irregular, Leandro Paulsen (2012, p. 973) aduz que devem ser pagos pelo administrador a totalidade dos tributos que deixaram de ser pagos em razão da infração, entendendo o STJ, em 2010, que não alcançava tributos anteriores ao ingresso do sócio-gerente.

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO DA SOCIEDADE. FATO GERADOR ANTERIOR AO INGRESSO DO SÓCIO NA SOCIEDADE. REDIRECIONAMENTO. INCABIMENTO. AGRAVO IMPROVIDO. 1. A responsabilidade do sócio, que autoriza o redirecionamento da execução fiscal, ante a dissolução irregular da empresa, não alcança os créditos tributários cujos fatos geradores precedem o seu ingresso na sociedade, como é próprio da responsabilidade meramente objetiva. Precedentes de ambas as Turmas da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça. 2. Agravo regimental improvido.

STJ - AgRg no REsp: 1140372 SP 2009/0092779-7, Relator: Ministro HAMILTON CARVALHIDO, Data de Julgamento: 27/04/2010, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 17/05/2010

Em 2015, porém, ao julgar o REsp 1.520.257/SP, a 2ª Turma do STJ apontou, por votação unânime, que o fator de responsabilização deve ser fundado apenas na gerência do sócio que comanda a entidade ao tempo da dissolução feita irregularmente. (ALEXANDRE, 2017, p. 414)

Sabbag (2017, p. 843) afirma que, por meridiana questão de lógica, se o mero inadimplemento do tributo não é hipótese de transferência de responsabilidade, é possível concluir que o elemento constitutivo da relação jurídico-tributária, o fato gerador, não pode ter influência sobre a determinação da responsabilidade tributária.

O entendimento levanta questionamentos acerca da incidência de fraudes em que, a exemplo, se procederia a uma alteração no contrato com inserção de “laranjas” como sócios-gerentes. No caso, os anteriores ficariam livres da obrigação tributária vez que aqueles presentes ao tempo de tal dissolução seriam responsabilizados. Sabbag (2017, p. 843) leciona, no entanto, que tal fato deve corresponder a infração de lei, sendo os infratores responsabilizados pessoalmente.

O ordenamento jurídico pátrio, pois, com o fim de proteger a principal fonte de arrecadação do Estado, que é a tributação, procura sempre salvaguardar o direito fazendário, atribuindo a responsabilidade de pagamento do crédito tributário a pessoa diferente daquela que naturalmente seria o polo passivo da obrigação, para que se coíbam ações que tendam a não garantir esta obrigação.

## 4 O PRAZO PARA REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL E O PRINCÍPIO DA *ACTIO NATA*

### 4.1 A prescrição e a decadência

Sabe-se que o direito positivo não beneficia a quem permanece inerte. O direito não compadece àquele reclamante tardio no que se refere à certeza e seguridade de sua demanda. Assim, esgotado o prazo assinalado sem que haja o pleno exercício do direito, este será sacrificado, o que “terá gerado uma pretensão fenecida por falta de exercício tempestivo” (AMARO, 2009, p. 396).

Tal fato tem base na decadência e prescrição, institutos que operam em vista de dois requisitos: o decurso do tempo e a inércia do titular do direito. A decadência consiste na perda de um prazo legal extintivo, quando do seu decurso, fixado pela norma que deu nascimento a esse direito. (PAULSEN, 2012, p. 1078)

A prescrição, por sua vez, também diz respeito a prazo determinado que, se exaurido, extingue-se o direito. Distinguem-se, porém, pelo fato de que nesta o nascimento da pretensão não depende de estabelecimento legal e sim da violação de um direito subjetivo. (PAULSEN, 2012, p. 1078)

Sasha Calmon, fazendo uma análise geral, ensina que:

Os atos jurídicos sujeitados a tempo certo, se não praticados, precluem. Os direitos, se não exercitados no prazo assinalado por seus titulares pela lei, caducam ou decaem. As ações judiciais, quando não propostas no espaço de tempo prefixado legalmente, prescrevem. Se um direito, para aperfeiçoar-se, depende de um ato jurídico que não é praticado (preclusão), acaba por perecer (caducidade ou decadência). Se um direito autoexecutável precisa de uma ação judicial para efetivar-se, não proposta ou proposta a destempo, ocorre a prescrição, gerando a oclusão do direito, já que desvestido da possibilidade de ação. (apud PREVITALLI CAIS, 2013, p. 621)

Nessa senda, ensina Miguel Reale (apud TARTUCE, 2017, p. 483), ao explicar os motivos de criação do Código Civil de 2002, que um dos referenciais basilares da codificação civil atual é o princípio da operabilidade<sup>2</sup>, de início em razão da simplicidade, pelo qual se procura proporcionar facilidade no estudo de tais institutos jurídicos.

Amaral (2014, p. 619) aduz que para que se entenda o tempo como fato jurídico, faz-se necessária a compreensão da relação jurídica, na sua estrutura e função, sendo esta dotada de vários tipos de direitos em que os sujeitos podem exercitá-los das mais variadas formas. O

---

<sup>2</sup> O princípio possibilita a subsunção da norma, considerando-lhe a enunciação e sua posterior aplicação, importando “[...] na concessão de maiores poderes hermenêuticos ao magistrado, verificando, no caso concreto, as efetivas necessidades a exigir a tutela jurisdicional”. (GAGLIANO; FILHO, 2011, p. 95)

autor destaca, porém, a relação mais comum, qual seja: o direito subjetivo, a pretensão, o direito potestativo e as faculdades jurídicas.

De início, expõe como direito subjetivo o poder que o ordenamento jurídico prevê a determinado sujeito de ter, fazer ou exigir de outra pessoa alguma conduta. É o que a doutrina denomina de permissão jurídica, sendo uma capacidade conferida ao indivíduo de dar procedência aos seus interesses, tendo-se, assim, a estrutura conhecida como poder-dever. Uma das partes terá um poder correspondente ao dever da outra. (AMARAL, 2014, p. 619)

Quando o referido dever é violado dentro da relação jurídica, tem-se como consequência a ocorrência de um dano para o titular do direito subjetivo. Assim é que surge para este o poder de reivindicar do infrator uma ação ou omissão que repare o dano cometido. Esse poder de exigir é denominado de pretensão, a qual nasce no momento em que o credor exige do devedor determinada prestação e ela não é cumprida. Pressupõe-se, então, a existência de um crédito, com o qual não deve ser confundida a pretensão. Esta será configurada apenas no momento em que o crédito for inadimplido. (AMARAL, 2014, p. 619)

Já o direito potestativo se refere ao poder que o agente possui de adentrar a esfera de outro sujeito de forma modificativa, constitutiva ou extintiva de uma situação subjetiva sem que este possa responder ou tomar alguma atitude se não apenas sujeitar-se. Tem-se um ato unilateral, sem que haja dever contraposto. O autor conclui, então, que o conceito de pretensão serve para distinguir direitos subjetivos dos potestativos – neste ela inexistente. (AMARAL, 2014, p. 620)

Ademais, as faculdades jurídicas são nada menos que poderes de agir englobados pelos direitos subjetivos. Diferem, no entanto, porque nestes aquelas estão contidas e, então, destes dependem. “A faculdade de agir será delineada apenas como um elemento constituinte do direito subjetivo, porém sem se confundir com ele”. (PIMENTEL, TEIXEIRA, 2009)

Francisco Amaral (2014, p. 620) leciona que contraposto ao conceito de pretensão existe o de exceção, questão primordial para a compreensão da presente temática uma vez que diz respeito ao direito que se tem de impossibilitar a eficácia do direito subjetivo de um indivíduo, como no caso da prescrição e decadência. O autor aborda que “[...] funciona como um *contradireito* ou, tecnicamente, um direito de negar o cumprimento da prestação devida, correspondente à pretensão do credor”.

Previtalli Cais (2013, p. 622) comenta que a inovação trazida pelo art. 190 do Código Civil (BRASIL, 2002), em que se elenca que a exceção prescreve no mesmo prazo da pretensão, era inexistente no código revogado, o que gerava interpretações sem lógica,

admitindo a possibilidade de ocorrência de prescrição da pretensão, mas não da exceção – que seria imprescritível.

Cumpre salientar que algumas noções são imprescindíveis para a compreensão do que sejam a prescrição e decadência, como a de exigibilidade e exercício desses direitos. Aquela se trata da qualidade do direito que pode ser exigido em cunho financeiro; já o exercício é o uso que se faz de um direito. Zelando-se pela segurança e certeza, valores tidos como fundamentais do direito moderno, tem-se a limitação no decurso do tempo dessa exigibilidade e exercício de direitos subjetivos em que se fixa prazos maiores ou menores, dependendo de sua função. (AMARAL, 2014, p. 621)

Nesse sentido, o Código Civil (2002), em seu art. 189, determinou que violado o direito, nasce a pretensão a ser extinguida pela prescrição estabelecida em prazo legal. Como a matéria era mais confusa no Código Civil de 1916, a prescrição foi associada às ações condenatórias, ou seja, àquelas que se referem a direitos subjetivos, mantendo relações com “[...] deveres, obrigações e com a responsabilidade decorrente da inobservância das regras ditadas pelas partes ou pela ordem jurídica”. (TARTUCE, 2017, p. 484)

As ações condenatórias (positivas ou negativas) objetivam obter do réu uma determinada prestação, porque o elemento condenação é ligado ao conceito de prestação. Assim, um dos pressupostos da ação condenatória é a existência de uma vontade de lei que garanta um bem a alguém, impondo ao réu a obrigação de uma prestação. Dessa forma, os direitos potestativos não ensejam sentença de condenação, porque dispensam a obrigação de prestação. (PREVITALLI CAIS, 2013, p. 624)

Por outro lado, a decadência está ligada a direitos potestativos e às ações constitutivas, tendo relação com o estado de sujeição, próprio destes direitos. Quando um direito potestativo não é exercido, extrajudicialmente ou judicialmente, dentro do prazo para exercê-lo, ocorre a decadência desse direito. (MOREIRA ALVEZ apud TARTUCE, 2017, p. 485)

O objeto da decadência são os direitos potestativos, aqueles que existem por si próprios, independentemente de outros direitos, e que, por força da lei, devem ser exercidos em certo prazo. Caso não sejam exercitados por seus titulares, esses direitos se extinguem, independentemente da produção de efeitos, não mais podendo ser invocados por seus titulares. (PREVITALLI CAIS, 2013, p. 624)

Flávio Tartuce (2017, p. 486) lembra que a prescrição pode ser aquisitiva, no caso da usucapião, estudada no direito das coisas, e extintiva, aqui em destaque. Esta diz respeito a um fato jurídico em sentido estrito em que há uma sanção ao sujeito que teve um direito violado e ficou-se inerte, extinguindo-se tanto a pretensão positiva quanto a negativa. Ocorre, nesses casos, que já vem na legislação os efeitos naturais dessa ausência da vontade humana, tendo origem no decurso do tempo.



A maioria da doutrina ainda conceitua a prescrição extintiva como sendo a perda do direito de ação ou da própria ação. Esta é uma tese que Clóvis Beviláqua firmou ao explicar seus entendimentos, mas que Tartuce (2017, p. 486) discorda totalmente, tendo em vista, principalmente, a codificação civil de 2002 que não faz menção a ação no artigo acima citado, mas sim à pretensão e esta é que se extinguirá com o decorrer do tempo.

Cumprido ressaltar que a ideia de pretensão adotada pelo Código Civil de 2002 tem como finalidade transpor ao direito a ideia da *actio*, que tem origem no antigo direito comum. A questão refere-se a um conceito de direito subjetivo processual, tendo como norte a possibilidade de processo.

Em suma, para que seja configurada a prescrição, segundo Francisco Amaral, é necessário que se estejam presentes alguns elementos, quais sejam: a lesão a um direito subjetivo, originando-se a pretensão de reparação; a ausência de exigência do cumprimento do dever que gerado pelo dano e o decurso do prazo fixado por lei. “Reunidos tais elementos, estabelece o direito a perda da pretensão não exercida”. (2014, p. 623)

Pode-se concluir que tais institutos têm a finalidade de resguardar essencialmente a paz, ordem, segurança e certeza jurídica. Se não existissem, os litígios perdurariam infinitamente no tempo e se retornaria a pretensões superadas. Protege-se, por conseguinte, o interesse público, punindo-se a negligência do titular do direito que se manteve ausente no exercício deste.

#### **4.2 Prescrição do crédito tributário e a prescrição intercorrente**

No campo do direito tributário, a prescrição é reservada à matéria de lei complementar desde a constituinte de 1967, tendo a mesma previsão na atual Constituição Federal de 1988, especificamente em seu artigo 146, III, b, como visto a seguir:

- Art. 146.** Cabe à lei complementar: [...]
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
  - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; [...]

Dessa forma, não pode o legislador, ordinariamente, dispor sobre a matéria. Caso contrário, poderão ser ajuizadas ações que pugnem pela inconstitucionalidade das normas. Tem-se, assim, como válido o sistema estabelecido pelo Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), tendo em vista que este fora recepcionado como lei complementar.

A prescrição está disposta no Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), em seu art. 174, afirmando-se que ocorre a prescrição do crédito tributário em cinco anos, a partir da sua constituição definitiva.

Necessário salientar, de início, que no direito tributário a distinção entre decadência e prescrição não produz maiores discussões uma vez que bem delineadas na legislação competente. Aqui, existe o lançamento que serve de marco separador entre um instituto e outro. Quando há a constituição do crédito por lançamento, cessa a possibilidade de ocorrência da decadência e inicia-se a cogitação de prescrição. (HARADA, 2018, p. 711)

O art. 173, do CTN (BRASIL, 1966) elenca que o direito da Fazenda Pública se extinguirá, no prazo de 5 anos, caso esta não efetue o lançamento do crédito tributário do primeiro dia do exercício seguinte àquele que poderia ter sido efetuado ou da data que tenha se tornado definitiva a decisão que houver anulado lançamento anterior.

A decadência é, pois, como um prazo de vida do direito, sendo irrenunciável e podendo ser pronunciado de ofício. Não comporta causas interruptivas e nem suspensivas. Harada (2018, p. 710) aduz que se de um lado existe o interesse público visando proteção do titular do direito, “[...] decorrido determinado prazo, sem que o mesmo exercite esse direito, passa a ser de interesse público que o sujeito passivo daquele direito não mais venha a ser perturbado pelo credor a fim de preservar a estabilidade das relações jurídicas”.

Leandro Paulsen (2017, p. 286) considera que a constituição do crédito pode ocorrer por quaisquer das maneiras pelas quais se darão sua formalização. Ele destaca que a constituição definitiva não terá nenhum efeito no que tange à formalização do crédito feita por declaração ou confissão do devedor.

O autor explica que no momento em que parte do próprio contribuinte o reconhecimento da dívida, não se tem abertura de prazo para impugnação. Assim, quando se estiver perante créditos dessa forma declarados, considera-se formalizado o crédito no momento da apresentação da declaração. (PAULEN, 2017, p. 286)

Nesses casos, Paulsen esclarece que o prazo prescricional terá início a partir da data em que tenha sido realizada a entrega da declaração do tributo e escoado o prazo para pagamento espontâneo do tributo. Na prática, será contado do dia seguinte ao vencimento da exação ou da entrega da declaração pelo devedor, o que for posterior, sendo exigível e constituído só a partir desse momento. (2017, p. 286)

Nos demais casos, a formalização do crédito será feita a partir do lançamento, considerando-se como definitivo quando for esgotado o prazo para impugnação ou interposição de recurso ou, ainda, quando da intimação da decisão que cabe recurso. Em outras palavras, a

constituição definitiva do crédito é caracterizada pelo fim do processo administrativo-fiscal.

(ALEXANDRE, 2017, p. 549)

Ricardo Alexandre conclui o entendimento afirmando que

[...] com a notificação, o crédito está constituído, mas não que ele está definitivamente constituído. Por conseguinte, tem-se uma situação em que não se conta decadência – porque a Administração já exerceu seu direito – nem prescrição por conta da ausência de definitividade do lançamento efetuado. (2017, p. 549/550)

Cabe ter em conta, no entanto, que se parte do crédito não é impugnado, nem recorrido, ocorre a sua constituição definitiva no momento da apresentação da impugnação ou do recurso parcial, ou seja, acontece a preclusão lógica. A Lei do Processo Administrativo-Fiscal, decreto nº 70.235/72, em seu art. 21, é bem clara ao destacar que caso haja essa impugnação parcial e inadimplida a parte não litigiosa, o Fisco providenciará de imediato autos apartados com o fim de cobrança da parte incontroversa.

Kiyoshi Harada salienta que a prescrição é um prazo para o exercício do direito do credor, comportando causas suspensivas e interruptivas. Aduz que é renunciável e que deve ser arguida pelo interessado que tenha interesses patrimoniais na causa. Comenta, ainda, do surgimento do conceito de pretensão, já elucidado em tópico anterior, nada mais sendo que “[...]a exigência de subordinar o interesse alheio ao interesse próprio”. (2018, p. 710)

O art. 156 do CTN (BRASIL, 1966) arrola tanto a prescrição como a decadência entre as modalidades de extinção do crédito tributário. Abraham (2018, p. 257) dispõe em sua obra que o artigo corrobora com a ideia de que se extingue o próprio direito de crédito a ser cobrado. Não há, nessa senda, direito de a Fazenda Pública receber qualquer valor dessa relação. Se cobrados quaisquer valores, enseja-se o indébito tributário.

Portanto, na esfera tributária, não é possível aplicar a norma típica de direito privado (art. 882 do Código Civil) de que não cabe restituição do pagamento de dívida prescrita. Enquanto no direito privado entende-se que o pagamento da dívida prescrita é devido, pois ainda subsiste o direito de crédito, no direito tributário, o crédito se extingue. (ABRAHAM, 2018, p. 257)

No que tange à prescrição intercorrente, a doutrina, assim como a jurisprudência pátria, firmam o entendimento que é aquela que ocorre no curso da ação, por determinado prazo, pela inércia do titular do direito subjetivo em praticar atos processuais que são imprescindíveis para a regular tramitação do processo, seja de conhecimento, cautelar ou de execução. (MIRANDA, 2010, p. 14)

Oliveira (2015, p. 44) anota que o processo não tem um prazo para encerramento pré-definido, até porque pode enfrentar uma série de imprevistos que o prolongue até o término

da assistência jurisdicional. Por outro lado, não poderá ter duração indefinida, uma vez que se deve zelar pela efetividade das decisões. O instituto da prescrição intercorrente vem, pois, estabelecer um limite temporal para estes tipos de incongruências.

Importante explicar a diferença entre prescrição tributária direta e a prescrição intercorrente. Aquela diz respeito a não propositura pela Fazenda Pública no prazo legalmente estipulado; esta está disposta na Lei de Execução Fiscal, nº 6.830/90, em seu artigo 40. Esse fenômeno está condicionado a, primeiramente, não ser localizado o devedor ou não forem encontrados bens úteis que possam ser penhorados com a finalidade de satisfação do crédito.

A partir de então, o juiz, por meio de despacho, determinará a suspensão da execução pelo prazo de um ano e, após isso, determinará o arquivamento dos autos. Percebe-se, então, que o dispositivo veio tão-somente legislar sobre a suspensão do processo de execução.

No entanto, tomando-o como base, o STJ consolidou o entendimento a respeito da contagem do prazo para a prescrição intercorrente, editando a súmula 314, nos seguintes termos: “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual inicia-se o prazo da prescrição quinquenal intercorrente”.

No embalo desta criação jurisprudencial, a Lei 11.051/2004 acrescentou ao artigo 40 da LEF o artigo § 4º, in verbis:

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).

Nesse sentido, Sabbag (2017, p. 936) ensina que passados cinco anos desse arquivamento sem que a Fazenda tenha se manifestado no sentido de requerer o desarquivamento em face de novas diligências, terá ocorrido a prescrição intercorrente. Do mesmo modo, esclarece Sasha Calmon Coelho e Coêlho (2008, p. 80):

A Prescrição intercorrente consiste na perda da pretensão, durante o curso da relação processual, em face do decurso da relação processual, sem a prática de todos os atos processuais destinados a levar a cabo o processo e fixar definitivamente a decisão acerca da pretensão levada a juízo.

Como bem explica Oliveira (2015, p. 44) o instituto deriva das normas que tratam a prescrição, possuindo algumas de suas especificidades, como os prazos, causas de interrupção ou suspensão em geral. O que ocorre é que as normas jurisprudenciais inovaram ao autorizar o reinício do prazo interrompido no âmbito do processo em que ocorrera a interrupção da prescrição pelo ajuizamento da demanda.

Em outras palavras, a chamada prescrição intercorrente irá se diferenciar da ordinária por representar o reinício do prazo no momento processual - interrompido pelo ajuizamento da ação - escolhido pelo legislador como conveniente, qual seja: o arquivamento provisório do processo com base no art. 40 da LEF.

Em decisão recente, de setembro de 2018, o STJ afirmou tese que corrobora com o entendimento acima exposto. Em sede de julgamento de recurso repetitivo, definiu como deve ser aplicado o art. 40 e parágrafos da Lei de Execuções Fiscais e a sistemática para contagem do prazo de prescrição intercorrente. Veja-se:

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". [...] 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.  
[...] 4.2.) 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;  
[...] 4.5.) 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 – Resp Nº 1.340.553 RS (2012/0169193-3), Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. Data do julgamento: 12/09/2018.

De grande relevância é, portanto, a demonstração de quão delineada está a diferença entre a prescrição atrelada ao decurso do processo e aquela que diz respeito ao ajuizamento da demanda, tendo em vista que ainda há, hoje, nos tribunais pátreos algumas confusões entre os termos. Primordial para que se entenda, sobretudo, que não podem ser confundidas à temática aqui em foco, tratando-se esta da perda pretensão para redirecionamento da execução fiscal.

#### **4.3 A perda da pretensão fazendária e o redirecionamento da execução para o responsável de sociedade dissolvida irregularmente**

Atualmente, paira no ordenamento jurídico brasileiro grande controvérsia acerca da prescrição no que tange ao seu marco inicial nos casos de redirecionamento da execução fiscal contra os sócios administradores de empresas. Tal redirecionamento, regulado pela súmula 435 do STJ (BRASIL, 2010), ocorre a partir do momento em que o Fisco constata a dissolução irregular da Pessoa Jurídica, o que gera a responsabilidade pessoal dos administradores.

##### 4.3.1 O precedente do STJ e a citação da Pessoa Jurídica como marco inicial do prazo prescricional

A Execução Fiscal é um procedimento especial em que o Fisco, Fazenda Pública ou Nacional, requererá aos contribuintes o que lhe é devido por meio do Poder Judiciário. Nesse feito, atingirá o patrimônio do devedor, procurando quantos bens bastem para a garantia da execução. Esse processo se baseia na existência de uma certidão que contém todos os fundamentos da dívida cobrada. (BRASIL, 1980)

A partir da citação, o executado tem o prazo de 5 dias para pagar a dívida ou nomear bens à penhora, tendo a Fazenda o poder de aceitar ou não determinado bem, baseando-se na legislação. Não garantida a dívida, o Fisco poderá recorrer a outros meios como penhora de valores on-line, de faturamento da empresa, de ações, imóveis, veículos, etc. (BRASIL, 1980)

Vale destacar que o contribuinte pode, ainda, discutir tal cobrança, seja por meio de autos apartados, os embargos à execução (quando houver garantia da dívida), ou por meio da denominada exceção de pré-executividade<sup>3</sup>, a qual consiste em uma manifestação nos próprios autos quando se trata de matéria de ordem pública.

---

<sup>3</sup> É sabido que a defesa do executado é feita naturalmente por meio dos embargos à execução, tendo em vista a presunção de certeza e liquidez do título executivo. No entanto, com a tendência do ordenamento jurídico em facilitar o acesso à justiça, a jurisprudência criou a exceção de pré-executividade, que nada mais é que um incidente nos autos do próprio pleito executivo sem a necessidade de penhorar bens para garanti-la. (CAIS, 2013, p. 584)

Frustradas todas essas diligências e constatando alguma infração ou tentativa de burlar a administração tributária no que tange a satisfação do crédito, a Fazenda poderá averiguar causas que atribuam a terceiro a responsabilidade pelo adimplemento da dívida, hipóteses essas comentadas no capítulo anterior.

Fato importante para a compreensão da controvérsia aqui discutida é a constatação, em meio a todas essas procuras, da dissolução irregular da sociedade, a qual permite que a execução seja movida em face do sócio-gerente, bem como o prazo para que se efetive tal redirecionamento.

De um lado, tem-se o precedente do STJ, de 2009, em julgamento acerca do início do prazo da prescrição para o redirecionamento, o qual firmou o entendimento de que a contagem se inicia no mesmo momento do despacho citatório da Pessoa Jurídica executada. Esse posicionamento, assim, consona no sentido de que a pretensão da União em redirecionar a execução fiscal se esgota em 5 anos a partir do despacho que ordena a citação da empresa, conforme visto a seguir:

AGRAVO REGIMENTAL EM EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. 1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por suas duas Turmas de Direito Público, consolidou o entendimento de que, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, no caso de redirecionamento da execução fiscal, há prescrição intercorrente se decorridos mais de cinco anos entre a citação da empresa e a citação pessoal dos sócios, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal. 2. Agravo regimental improvido.

STJ - AgRg nos EREsp: 761488 SC 2007/0246618-2, Relator: Ministro HAMILTON CARVALHIDO, Data de Julgamento: 25/11/2009, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 07/12/2009

Da análise jurisprudencial, pode-se observar o entendimento que se ocorre a prescrição da ação de cobrança, consumada no decurso de mais de cinco anos entre a data da constituição do crédito tributário e o despacho que autoriza a citação, esta se aplicaria tanto em relação ao contribuinte quanto ao terceiro responsável.

A corrente considera que essa hipótese enseja a responsabilidade solidária entre os sócios e a empresa, levando-se em consideração os efeitos da solidariedade em que a interrupção da prescrição favorece aos demais, o que é um equívoco já que, como já explanado em capítulo anterior, a dissolução irregular é aceita pela jurisprudência como infração à lei, estando caracterizada pelo art. 135, III, CTN, (BRASIL, 1966) como responsabilidade pessoal.

Seguindo a jurisprudência citada, o ministro Castro Meira, em 2010, ao julgar o REsp 1163220/MG, afirmou que não há como afastar a incidência da prescrição quando decorrido o prazo estabelecido pelo Código Tributário Nacional.

Ele explica que a União requer o redirecionamento da execução fiscal de forma tardia, somente após constatar o insucesso no que tange a penhorabilidade de bens, devendo ser reconhecida a prescrição em relação aos sócios de modo a evitar a eterna possibilidade de redirecionamento, violando a segurança jurídica. Além disso, argumenta-se que a dissolução irregular não é um marco interruptivo da prescrição, nos termos do art. 174, CTN (BRASIL, 1966).

A tese tem base, ainda, no fato de que a segurança jurídica deverá prevalecer para que a demanda não se torne imprescritível e permaneça indefinidamente no tempo, tendo em vista que as únicas exceções aceitas no ordenamento jurídico para tanto estão previstas nos arts. 5º, inc. XLII e XLIV e art. 37, § 5º da Constituição Federal. (BRASIL, 1988)

Sabbag (2017, p. 937) ao tratar da prescrição intercorrente, segue a mesma linha de raciocínio afirmando que não se pode desconsiderar que com o decorrer dos anos, ocorrem situações jurídicas em que “[...] documentos se perdem, pessoas morrem, fatos se esvaem no esquecimento, patrimônios desaparecem. O direito não deve socorrer ao credor inerte”.

Cumprido consignar, no entanto, que a questão não se trata da inércia do titular do direito, mas pura e simplesmente do não conhecimento da violação ao direito subjetivo deste, restando necessária a aplicação do princípio da *actio nata*, pelos motivos especificados no tópico a seguir.

#### 4.3.2 A contagem prescricional do conhecimento da dissolução irregular como reforço à *actio nata*

Como já visto, o Código Civil de 2002 adotou a tese de que a prescrição é a perda ou extinção da pretensão, que nasce a partir da violação de um direito subjetivo. Nesse pensar, o Enunciado nº 14 do Conselho da Justiça Federal foi editado para regular a contagem de tal instituto, aprovado na I Jornada de Direito Civil, em setembro de 2002, com a seguinte redação:

- 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.

Flávio Tartuce (2017, p. 487) ensina que a doutrina majoritária sempre foi favorável à ideia de que os parâmetros utilizados no enunciado devem ser aplicados para contagem do



início de prazos prescricionais, exemplificando que “[...] No caso de uma dívida a termo, a prescrição tem início quando ela não é paga (vencimento + inadimplemento); no caso de um ato ilícito, a prescrição tem início quando ocorre o evento danoso”.

O autor explica, no entanto, que esses parâmetros de início da contagem do prazo vem sendo cada vez mais contestados tanto na doutrina como na jurisprudência, tendo em vista que o Superior Tribunal de Justiça vem adotando a teoria da *actio nata* segundo a qual a contagem do prazo de prescrição deve ser iniciada com o conhecimento da violação ou lesão ao direito subjetivo. (TARTUCE, 2017, p. 487)

Os primeiros julgados envolvendo a aplicação do princípio vieram na seara do Direito Tributário e Administrativo, mas já abrange outras esferas, como a civil. A exemplo, o seguinte julgado envolvendo a responsabilidade civil do Estado:

ADMINISTRATIVO. RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO. PRETENSÃO DE INDENIZAÇÃO CONTRA A FAZENDA NACIONAL. ERRO MÉDICO. DANOS MORAIS E PATRIMONIAIS. PROCEDIMENTO CIRÚRGICO. PRESCRIÇÃO. QUINQUÍDIO DO ART. 1.º DO DECRETO 20.910/1932. TERMO INICIAL. DATA DA CONSOLIDAÇÃO DO CONHECIMENTO EFETIVO DA VÍTIMA DAS LESÕES E SUA EXTENSÃO. PRINCÍPIO DA ACTIO NATA.

1. **O termo a quo para aferir o lapso prescricional para ajuizamento de ação de indenização contra o Estado não é a data do acidente, mas aquela em que a vítima teve ciência inequívoca de sua invalidez e da extensão da incapacidade de que restou acometida.** Precedentes da Primeira Seção. 2. É vedado o reexame de matéria fático-probatória em sede de recurso especial, a teor do que prescreve a Súmula 07 desta Corte. Agravo regimental improvido. (grifo nosso)

STJ, AgRg no REsp 931.896/ES, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, j. 20.09.2007, DJ 03.10.2007, p. 194.

A título de demonstração da preferência em aplicação do princípio, principalmente pelo Superior Tribunal de Justiça, pode-se citar, ainda, a Súmula 278 que enuncia: “O termo inicial do prazo prescricional, na ação de indenização, é a data em que o segurado teve ciência inequívoca da incapacidade laboral”. (STJ, 2003)

Em sede de previsão legal, pode ser visto no Código de Defesa do Consumidor, em seu artigo 27, em que, ocorrido o acidente de consumo, o prazo prescricional de cinco anos terá início do conhecimento do dano e de sua autoria. (BRASIL, 1990)

Tartuce (2017, p. 488) se demonstra favorável ao que preceitua o princípio. Ele explica que surge um redimensionamento do tema da prescrição que vai ao encontro da eticidade e socialidade nas relações jurídicas, pelo que se sobrepõe o valor das informações, adaptando-se o ordenamento brasileiro à realidade moderna e à boa-fé objetiva.

No que tange à prescrição do redirecionamento do feito executivo, quando da dissolução irregular da sociedade, o STJ entendeu, como visto, em precedente firmado em 2009, que a contagem deve ser iniciada junto à citação da pessoa jurídica devedora.

Rebatendo a tese, Juliana Araújo [?] afirma que não se pode olvidar que a constituição definitiva do crédito tributário não ocorre em nome do responsável por meio do lançamento. O que acontece, aqui, é a aplicação de regra processual com o redirecionamento da ação de execução fiscal.

Além disso, veja-se, por meridiana questão de lógica e nos termos do conceito de prescrição já comentado, trazido pelo Código Civil de 2002, não há como firmar o prazo de 5 anos da citação da pessoa jurídica para prescrever a pretensão para redirecionamento se, antes, o Fisco nem sequer constatou a violação de um direito.

Segundo a corrente que preza pela aplicação da *actio nata*, a prescrição terá sua contagem iniciada quando o titular do direito violado, no caso a Fazenda Pública, tomar conhecimento do fato relevante e da extensão das suas consequências para que possa tomar as medidas adequadas. Se a prescrição é instituto usado para punir o titular que se mantém inerte, seu prazo deve ter início quando o titular adquire o direito de reivindicar.

Vale lembrar que esse entendimento não implica em dizer que, nesses casos, o início da contagem do termo *a quo* da prescrição estaria a critério do Fisco, em que este resolveria atingir o patrimônio de terceiros a qualquer momento, anexando aos autos provas da responsabilidade tributária.

Cabe ao ente público demonstrar essas provas ao magistrado, mas é notório que o seu direito não é ilimitado no tempo. O início da contagem, para fins de redirecionamento da execução fiscal, é determinado pela disponibilização dessas informações e não pela vontade do sujeito ativo, uma vez que a Fazenda não escolhe quando terá conhecimento dos fatos relevantes para que dê procedência ao seu requerimento. (FERRAGUT, 2017, p. [?])

Ferragut (2017, p. [?]) aduz que a maior dificuldade encontrada é identificação de quando se dará exatamente esse marco, ou seja, quando a informação que autoriza o redirecionamento estaria disponível, tendo-se, atualmente, como principal, no que tange a dissolução irregular da pessoa jurídica, a certidão do oficial de justiça atestando a não localização do devedor no endereço informado à base da Receita Federal.

De acordo com Melo (2015, p. [?]), quando a empresa é citada para pagar, não há como haver desde logo o pedido de redirecionamento para os responsáveis pela infração à lei, especificamente pela dissolução irregular, pelo lógico fato de ainda não ter ocorrido tal extinção da sociedade. Do contrário, se estaria diante de uma contradição até mesmo ao entendimento

sumulado de que o inadimplemento da obrigação da sociedade não gera, por si só, a responsabilidade tributária.

Desse modo, não obstante a teoria dominante no STJ, verificam-se indícios de alteração de jurisprudência do referido Tribunal:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. REDIRECIONAMENTO DOS SÓCIOS. INEXISTÊNCIA DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. FALTA DE INÉRCIA DO FISCO. 1. A responsabilização do sócio pela dissolução irregular da empresa causa redirecionamento da Execução Fiscal, conforme admitido pacificamente pela jurisprudência deste Tribunal Superior, nos termos da Súmula 435/STJ: "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". 2. Por outro lado, o STJ, no julgamento do REsp 1.222.444/RS, julgado no rito do art. 543-C do CPC, pacificou a orientação de que "A configuração da prescrição intercorrente não se faz apenas com a aferição do decurso do lapso quinquenal após a data da citação. Antes, também deve ficar caracterizada a inércia da Fazenda exequente". 3. É possível estabelecer um critério objetivo para analisar a suposta ocorrência da prescrição para redirecionar a Execução Fiscal, qual seja a análise, em concreto ou de acordo com as circunstâncias dos autos, da inexistência da prescrição em relação ao devedor principal e, sucessivamente, da identificação do momento a partir do qual se verificou inércia na movimentação dos autos, desde que atribuível exclusivamente à Fazenda Pública. 4. Constatada a ocorrência de ato que implique a corresponsabilidade do sócio-gerente -, como é o exemplo da dissolução irregular ocorrida posteriormente à citação da pessoa jurídica - mostra-se juridicamente inadmissível fazer retroagir a fluência do prazo prescricional para um período em que, reitero, não havia pretensão a ser exercida contra o sócio-gerente. Recurso Especial não provido.

STJ - REsp: 1655054 RS 2017/0028167-8, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data do Julgamento: 06/04/2017. T2 - SEGUNDA TURMA. Data da Publicação: 27/04/2017.

Nessa seara é que surge a necessidade de aplicação do princípio da *actio nata*. Segundo tal princípio, como já dito, a prescrição inicia-se com o surgimento da pretensão. De outro modo, relata a ministra Eliana Calmon no REsp 1.257.387/RS: “o curso do prazo prescricional do direito de reclamar inicia-se somente quando o titular do direito subjetivo passa a conhecer o fato e a extensão de suas consequências”. No mesmo sentido:

Partindo-se do meio de interrupção, o despacho que ordena a citação da pessoa jurídica, há duas situações: a primeira ocorre quando o ato irregular do sócio ocorre antes da interrupção da prescrição contra a sociedade. Neste caso, interrompida a citação contra a pessoa jurídica, a Fazenda teria cinco anos, no caso de débitos tributários, a partir da interrupção, para incluir o sócio no polo passivo da execução. Por outro lado, quando o ato irregular autorizador da responsabilização pessoal do sócio ocorre depois da interrupção contra a pessoa jurídica, a situação é distinta. O prazo prescricional para o redirecionamento da execução aos sócios, nessa situação, só pode ser iniciado depois da ocorrência do evento autorizador do redirecionamento. (MELO FILHO, 2013, p. 351)

Insta destacar que o tema não é totalmente pacificado uma vez que o Superior Tribunal de Justiça vai estabelecer, mediante a sistemática dos recursos repetitivos, o prazo

inicial para contagem da prescrição do redirecionamento no caso de dissolução irregular. Tal questão está sendo decidida no Recurso Especial nº 1.201.993.

O caso chegou ao STJ em 2010. Trata do impedimento que impôs o Tribunal de Justiça de São Paulo na cobrança de ICMS aos sócios da loja executada feita pela Fazenda Pública Estadual. A devedora foi citada em julho de 1998, tendo firmado acordo de parcelamento, mas não adimpliu a obrigação por total. Em 2005, sete anos depois, frustradas todas as diligências, o Fisco teve conhecimento da dissolução irregular da empresa.

Já foram proferidos cinco votos, com algumas posições distintas. O relator Herman Benjamin entende que a contagem do prazo prescricional seria iniciada a partir da citação da pessoa jurídica quando o ato infrator que atrela a responsabilidade aos sócios, descrito no art. 135, CTN, houver ocorrido antes do referido ato processual.

Além disso, decidiu que mesmo a ocorrência do ato de infração sendo posterior à citação, o prazo não será iniciado, vez que à época da sua efetivação não se podia falar em pretensão do Fisco contra os sócios. Ele leva em consideração, ainda, que o mero inadimplemento não configura ilícito ensejador de responsabilidade de terceiro, bem como o fato de que deve ser demonstrada a inércia da Fazenda no período da citação.

O STJ passou a analisar o caso em setembro de 2011. Os ministros irão decidir, ainda, acerca dos casos em que a dissolução irregular da empresa ocorrer antes da citação da pessoa jurídica. Os ministros que já deram seus votos já corroboraram com o entendimento que o prazo deverá ser contado a partir da citação.

Considerando que o instituto da prescrição é medida punitiva da qual se pressupõe a inércia do titular do direito, não há que se falar em contagem a partir da citação da pessoa jurídica nos casos de dissolução irregular vez que a autoridade fazendária possui o dever de esgotar, primeiramente, todos os meios possíveis de satisfação do crédito tributário em nome do contribuinte. Em meio a essas tentativas, se descoberta infração, é que nascerá a pretensão para redirecionamento da ação executiva.

Ademais, a responsabilização nesses casos é imprescindível para que se coíbam as ações fraudulentas. Se o princípio não é aplicado e, conseqüentemente, o marco inicial do prazo prescricional não é contado do conhecimento da dissolução irregular, abre-se margem para que os devedores utilizem das mais variadas artimanhas possíveis para que o Fisco somente perceba o não funcionamento da empresa após os 5 anos da citação da Pessoa Jurídica.

Nesse sentido, há de se destacar que a tendência do Superior Tribunal de Justiça em corroborar com o entendimento da Fazenda Pública se deve, também, ao fato de que a repercussão social da aplicação desse princípio é de extrema relevância, tendo em vista que vai

diretamente ao encontro do bem-estar da população. Bem mais importante que livrar um contribuinte devedor de uma pretensão que nem sequer estaria prescrita, quando analisada à luz da violação ao direito subjetivo, é a arrecadação do tributo e a destinação deste.

Nessa linha, Alexandre (2017, p. 38) ensina que quando se passa a tratar de direito público, parte-se de premissas diferentes da análise do direito privado. Aqui, há a valorização dos princípios da supremacia do interesse público sobre o privado e a indisponibilidade do interesse público, considerados fundamentais no Direito Tributário.

[...] em virtude do primeiro princípio, quando há, numa relação jurídica, um polo ocupado pelo Estado, agindo nesta qualidade (como ente estatal buscando a consecução de fins públicos), e outro ocupado por particular defendendo seus direitos individuais, é considerada normal a atribuição de vantagens ao Estado. Há um desnivelamento, uma verticalização na relação jurídica. O Estado comparece um pouco acima; o particular, um pouco abaixo. (ALEXANDRE, 2017, p. 38)

Dessa forma, tem-se uma relação jurídica verticalizada, ou seja, o Estado se estabelece em uma situação de supremacia já que ele é que atende os interesses de toda a coletividade. Mesmo que legítimo o interesse do particular, se fará uma cessão mediante a supremacia do interesse público sobre o privado.

Em outras palavras, pode-se afirmar que o Estado existe para a efetivação do bem comum. Buscando atingir tal finalidade, é necessária a obtenção de recursos financeiros, o que é feito através das receitas públicas. Estas podem ser originárias, em que o Estado explora o seu próprio patrimônio, e derivadas, em que este usa seu poder de império para obrigar o particular a contribuir por meio de tributos, hipótese aqui discutida. (ALEXANDRE, 2017, p. 41)

É ingenuidade, fundada na incompreensão do papel da tributação numa democracia, a assunção de posições ferrenhas a favor ou contra o Fisco. Efetivamente deve-se afastar a concepção negativa da tributação como norma de rejeição social ou de opressão de direitos (em verdade, a tributação é uma condição inafastável para a garantia e efetivação tanto dos direitos individuais como dos sociais). A tributação é inafastável. O que temos de buscar é que se dê de modo justo, com respeito às garantias individuais e em patamar adequado ao sacrifício que a sociedade está disposta a fazer em cada momento histórico, de modo que sirva de instrumento para que se alcancem os objetivos relacionados à solidariedade sem atentar contra a segurança e a liberdade. (PAULSEN, 2017, p. 18)

Destarte, o cumprimento do dever de pagar tributos está diretamente vinculado à possibilidade concreta de serem efetivados os direitos fundamentais assegurados constitucionalmente aos cidadãos brasileiros. Verdadeiramente, tem-se em jogo a responsabilidade social e não apenas o cumprimento de um dever em face da previsão legal. (PAULSEN, 2017, p 19)

Diante disso é que se defende que o ordenamento jurídico deve tender a repudiar práticas fraudulentas que impliquem na não satisfação do crédito tributário, pois o contribuinte

não está somente atentando a uma exigência legal pelo Fisco, mas também violando seu próprio vínculo enquanto cidadão que desfruta de direitos igualmente aos demais.

A aplicação do princípio da *actio nata*, no que tange a contagem prescricional para redirecionamento da Execução Fiscal quando da dissolução irregular, resta, pois, como inequívoca, hoje, não só por reconhecer que a pretensão do titular nascerá a partir do seu conhecimento quanto a violação de um direito, como também pela grande repercussão positiva no bem-estar social.

## 5 CONCLUSÃO

O presente trabalho procurou abordar o tema da perda da pretensão executiva para o redirecionamento da execução fiscal em face do responsável tributário pelos débitos da sociedade dissolvida irregularmente vez que algumas decisões, atualmente, se mostram controvertidas quanto ao marco inicial da contagem do prazo prescricional.

De início, demonstrou-se a importância da abordagem da personalidade jurídica para a compreensão da proposta discutida. Foi feita a definição do conceito de Pessoa Jurídica como sendo a reunião de pessoas e bens com um fim em comum, sendo esta entidade detentora de direitos e deveres. Quanto a sua natureza jurídica, foi ressaltado que a atual legislação brasileira adota a teoria da realidade técnica a qual estabelece que esse grupo de pessoas terá personalidade própria.

Destacou-se que a personalidade jurídica é formada pela autonomia da Pessoa Jurídica em relação às pessoas físicas que se uniram para sua formação. Tal autonomia serve como uma segregação de riscos, protegendo o sócio da perda total de seu patrimônio em caso de insolvência.

Quando há a violação dessa personalidade, nas hipóteses elencadas pelo art. 50 do Código Civil Brasileiro de 2002, esta pode ser desconsiderada e o patrimônio do administrador poderá responder pela obrigação que originalmente fora atribuída à empresa. A pesquisa mostrou, contudo, que não se pode confundir o instituto com a presunção de dissolução irregular em sede de Execução Fiscal.

Nesse pensar, a ausência de funcionamento no domicílio fiscal sem comunicação aos órgãos competentes se mostra como único requisito para aplicação da súmula 435 do STJ, autorizando-se o redirecionamento da ação executiva com base na presunção de dissolução irregular, enquanto para que haja a desconsideração da personalidade jurídica devem ser observados os requisitos do art. 50, CC, e, ainda, instaurado incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

Em relação ao reflexo disso na responsabilidade tributária, concluiu-se que o sujeito passivo comporta as figuras do contribuinte e do responsável, podendo este responder de forma solidária, subsidiária ou, ainda, por substituição.

No que tange à dissolução irregular da Pessoa Jurídica, a jurisprudência firmou-se no sentido de a considerar uma hipótese de responsabilidade de terceiro por atuação irregular, de forma pessoal. Apesar de não estar legalmente prevista, é caracterizada como ato equivalente à infração de lei, pelo que aplicável a esses casos o art. 135, III, do CTN.

Determinou-se que o sócio a ser responsabilizado pela dissolução irregular deve ser aquele que administra os bens da Pessoa Jurídica, ou seja, diretores, gerentes ou representantes - não o mero sócio – e deve, ainda, de acordo com Superior Tribunal de Justiça, estar na gerência ao tempo da ocorrência do ato infracional.

No tocante à prescrição, esta foi definida no trabalho como sendo a perda da pretensão, a qual nasce a partir da ofensa a um direito subjetivo, que dentro da relação jurídica é a violação de deveres por uma das partes, diferenciando-se da decadência que tem como objeto os direitos potestativos.

Verificou-se, ainda, que a prescrição do crédito tributário difere da prescrição intercorrente tendo em vista que aquela diz respeito ao prazo de 5 anos que a autoridade fazendária possui para ajuizamento da demanda a contar da constituição definitiva do crédito, ao passo que esta relaciona-se com o decurso de tempo e inércia do credor a partir do arquivamento do feito pelo art. 40 da LEF.

Após todas as contextualizações acima descritas, passou-se a análise do marco inicial para contagem da prescrição em casos de redirecionamento da Execução Fiscal.

De início, não se pôde olvidar do precedente firmado em 2009 pelo STJ que determinou a citação da pessoa jurídica como começo do prazo prescricional. Depreendeu-se do julgado que os ministros pautaram seu entendimento na segurança jurídica e no fato de que tal ocorrência não é um marco interruptivo da prescrição, nos termos do art. 174, CTN.

Por outro lado, foi demonstrado que a questão trata do não conhecimento à violação do direito subjetivo do titular do direito, pelo que imprescindível a aplicação do princípio da *actio nata*. Observou-se que o ordenamento jurídico já vem aderindo a aplicação do princípio, não só na seara tributária, pelo fato de que se tem uma valorização da eticidade nas relações jurídicas.

Se a autoridade fazendária possui o dever de esgotar, primeiramente, todas as diligências em busca do patrimônio da Pessoa Jurídica devedora, não há que se falar em inércia desta por não requerer, desde logo, o redirecionamento da Execução Fiscal. No momento da citação do contribuinte, não se tem sequer ideia da futura ocorrência de dissolução irregular.

No mais, deve ser ressaltado que a aplicação do princípio a esses casos, além de estar em consonância com o que determina a legislação brasileira no que tange à prescrição, valoriza o princípio do interesse público sobre o privado, tendo, ainda, impacto positivo na repreensão de condutas que visem burlar a garantia do crédito tributário. Dessa forma, garante-se maior arrecadação de tributos por parte do Estado e, conseqüentemente, investimentos em políticas públicas que resultam no bem-estar social.



## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ALMEIDA, Amador Paes de. **Execução de bens dos sócios: obrigações mercantis, tributárias, trabalhistas: da desconsideração da personalidade jurídica: doutrina e jurisprudência**. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2001.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. rev., atual. e ampl. – Salvador: JusPodivm, 2017.

AMARAL, Francisco. **Direito Civil: Introdução**. 8. ed. ver., atual. e aum. – Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa. **O prazo para redirecionamento da ação de execução fiscal em face de terceiros responsáveis**. Disponível em:  
< <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/juliana.pdf> >  
Acesso em: 06 mar. 2018.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

BASSOLI, Marlene Kempfer; SILVA, Nayara Crispim da. **A dissolução irregular da sociedade empresária como causa de responsabilidade de seus administradores**. 2010. Disponível em: <  
<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/viewFile/7557/6643>> Acesso em 25 abr. 2018.

BOEIRA, Alex Perozzo. **A desconsideração da personalidade jurídica – Noções gerais e questões controvertidas à luz da doutrina e da jurisprudência**. Revista Magister de Direito Empresarial, Concorrencial e do Consumidor. Porto Alegre. vol. 6, nº 36, dez. 2010.

BRASIL. **Código Civil**. 2002. Disponível em: <  
[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2002/L10406.htm)> Acesso em 06 mar. 2018.

BRASIL. **Código de Defesa do Consumidor**. 1990. Disponível em: <  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8078.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8078.htm)> Acesso em 11 abr. 2018.

BRASIL, **Código Tributário Nacional**. 1966. Disponível em: <  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)> Acesso em 02 mar. 2018.

BRASIL. Conselho Federal de Justiça. **Enunciado nº 14**. I Jornada de Direito Civil. 2002. Disponível em < <http://www.cjf.jus.br/enunciados/enunciado/660>> Acesso em 22 out. 2018.

BRASIL. **Constituição Federal**. 1988. Disponível em: <  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em 25 abr. 2018.

BRASIL. **Decreto nº 70.235**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal. 1972. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/decreto/D70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/decreto/D70235cons.htm) > Acesso em 18 out. 2018.

BRASIL. **Lei de Execuções Fiscais**. 1980. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L6830.htm) > Acesso em 06 mar. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1140372 SP 2009/0092779-7**, Relator: Ministro HAMILTON CARVALHIDO, Data de Julgamento: 27/04/2010, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 17/05/2010. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/9272512/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1140372-sp-2009-0092779-7-stj/certidao-de-julgamento-14303696>> Acesso em 25 de abr. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp: 1474400 SP 2014/0202788-4**, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 21/10/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 29/10/2014. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/153368957/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1474400-sp-2014-0202788-4>> Acesso em 06 mar. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg nos EREsp: 761488 SC 2007/0246618-2**, Relator: Ministro HAMILTON CARVALHIDO, Data de Julgamento: 25/11/2009, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 07/12/2009. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6202222/agravo-regimental-nos-embargos-de-divergencia-em-recurso-especial-agrg-nos-eresp-761488-sc-2007-0246618-2-stj/relatorio-e-voto-12334309?ref=juris-tabs>> Acesso em 06 mar. 2018.

BRASIL Superior Tribunal de Justiça. **REsp: 1036398 RS 2008/0046677-9**, Relator: Ministra NANCY ANDRIGHI, Data de Julgamento: 16/12/2008, T3 - TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 03/02/2009. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2502939/recurso-especial-resp-1036398-rs-2008-0046677-9/inteiro-teor-100964605?ref=juris-tabs>> Acesso em 11 abr. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp: 1163220 MG 2009/0204603-0**, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 17/08/2010, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 26/08/2010. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/15936012/recurso-especial-resp-1163220-mg-2009-0204603-0-stj/relatorio-e-voto-15936014?ref=juris-tabs> > Acesso em 06 mar. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 12011993**. Relator: HERMAN BENJAMIN. Data de publicação: DJ 21/09/2010. Disponível em < <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/16148863/peticao-de-recurso-especial-resp-12011993> > Acesso em 24 out. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.257.387/RS**, Relatora: Ministra ELIANA CALMON. Data de Julgamento: 05/09/2013, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 17/09/2013. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24199747/recurso-especial-resp-1257387-rs-2011-0126207-0-stj/inteiro-teor-24199748?ref=juris-tabs>> Acesso em 06 mar. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Resp N° 1.340.553 RS (2012/0169193-3)**, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. Data do julgamento: 12/09/2018. Disponível em <  
<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=%20REsp%201340553>> Acesso em 24 out. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.520.257/SP. 2015/0053066-3**, Relator: Ministro OG FERNANDES, Data de publicação: DJ 18/08/2015. Disponível em:  
<<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/200025945/recurso-especial-resp-1520257-sp-2015-0053066-3> > Acesso em 06 mar. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp: 1526287 SP 2013/0175505-2**, Relator: Ministra NANCY ANDRIGHI, Data de Julgamento: 16/05/2017, T3 - TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 26/05/2017. Disponível em:  
<<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/464676959/recurso-especial-resp-1526287-sp-2013-0175505-2/inteiro-teor-464676964>> Acesso em 06 mar. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp: 1655054 RS 2017/0028167-8**, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data do Julgamento: 06/04/2017. T2 - SEGUNDA TURMA. Data da Publicação: 27/04/2017. Disponível em:  
<<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/465736648/recurso-especial-resp-1655054-rs-2017-0028167-8> > Acesso em 06 mar. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 250.306/DF**, 1ª T., rel. Ministro Garcia Vieira, j. em 06.06.2000. Disponível em: <  
<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8210257/recurso-especial-resp-250306-df-2000-0021404-3/inteiro-teor-102561567>> Acesso em 25 abr. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 931.896/ES**, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, j. 20.09.2007, DJ 03.10.2007. Disponível em <  
<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/11707/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-931896-es-2007-0046821-6/inteiro-teor-100021044?ref=juris-tabs>> Acesso em 20 out. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 278**. O termo inicial do prazo prescricional, na ação de indenização, é a data em que o segurado teve ciência inequívoca da incapacidade laboral. 2003. Disponível em <  
[https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011\\_21\\_capSumula278.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011_21_capSumula278.pdf)> Acesso em 20 out. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 314**. 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. 2005. Disponível em <  
[https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011\\_25\\_capSumula314.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011_25_capSumula314.pdf)> Acesso em 21 out. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 430**. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. 2010. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014\\_41\\_capSumula430.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf)> Acesso em 10 mar. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 435**. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. 2010. Disponível em: <

<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=%28sumula%20adj1%20%27435%27%29.sub.>> Acesso em 06 mar. 2018.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo Tributário**. 8. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

CARNEIRO, Raphael Funchal. **A dissolução irregular como fundamento da desconsideração da personalidade jurídica**. 2016. Disponível em: <  
<https://raphaelfunchalcarneiro.jusbrasil.com.br/artigos/251714467/a-dissolucao-irregular-como-fundamento-da-desconsideracao-da-personalidade-juridica>> Acesso em 11 abr. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 6. ed., rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2003.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: direito de empresa. Sociedades**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COELHO, Sacha Calmon; COELHO, Eduardo Junqueira. **Decadência e Prescrição, pesquisas tributárias, nova série 13**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. 1. Teoria Geral do Direito Civil. 31. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014.

FERRAGUT, Maria Rita. **Prescrição intercorrente e redirecionamento da EF**. 2017. Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/prescricao-intercorrente-e-redirecionamento-da-ef-09102017>> Acesso em 22 out. 2018.

GAGLIANO, Pablo Stolze e FILHO, Rodolfo Pamplona. **Novo curso de direito civil**. Volume I: parte geral. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2018.

HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no Direito Tributário: teoria e prática**. 2010. Disponível em: < [http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/publico/Florence\\_Cronemberger\\_Haret\\_Versao\\_final\\_Arquivo\\_completo.pdf](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/publico/Florence_Cronemberger_Haret_Versao_final_Arquivo_completo.pdf)> Acesso em 25 abr. 2018.

- OLIVEIRA, Claudio Lísias Afonso de. **A prescrição intercorrente na Execução Fiscal**. 2015. Disponível em <[http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/2147/Monografia\\_Claudio%20Lisias%20Afonso%20de%20Oliveira.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/2147/Monografia_Claudio%20Lisias%20Afonso%20de%20Oliveira.pdf?sequence=1&isAllowed=y)> Acesso em 18 out. 2018.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- MEDINA, José Miguel Garcia. **Novo Código de Processo Civil Comentado**. 3ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2015. p. 140.
- MELO, Keila Morgana Gomes de. **Redirecionamento da execução fiscal com fundamento na dissolução irregular e o início do seu prazo prescricional**. Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/45442/redirecionamento-da-execucao-fiscal-com-fundamento-na-dissolucao-irregular-e-o-inicio-do-seu-prazo-prescricional>> Acesso em 22 out. 2018.
- MELO FILHO, João Aurino. **Modificações no polo passivo da execução fiscal: consequências da falência, da morte, da dissolução irregular da pessoa jurídica e da sucessão empresarial no processo executivo**. In: **Execução Fiscal Aplicada**. Coord. João Aurino de Melo Filho. 2 ed. Salvador: Juspodivm, 2013.
- MIRANDA, Marcone Alves. **A prescrição intercorrente no processo de execução**. 2010. Disponível em <<http://www.conteudojuridico.com.br/pdf/cj031485.pdf>> Acesso em 18 out. 2018.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- PIMENTEL, Alexandre Freire; TEIXEIRA, Sergio Torres. **Distinções conceituais entre: direito subjetivo, facultas agendi, pretensão, tutela jurisdicional e ação**. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XII, n. 68, set 2009. Disponível em: <[http://ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo\\_id=6480&n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura](http://ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo_id=6480&n_link=revista_artigos_leitura)>. Acesso em 22 out. 2018.
- RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Direito Empresarial esquematizado**. 2. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- TARTUCE, Flávio. **Direito civil: Lei de introdução e Parte Geral**. 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2014.
- TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: Lei de Introdução e Parte Geral**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.
- TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário**. v.2. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2012. p.225.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.