



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ

PARECER PGFN/ CAT/CRJ Nº 07 /2017

Acesso restrito até a assinatura do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do art. 7º, § 3º, e art. 22 da Lei nº 12.527, de 2011.

Consulta Interna da CDA/PGFN Nº 01, de 2016. Responsabilidade tributária dos administradores em face de dissolução irregular no âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional. Provas indiciárias. Devido processo legal.

Possibilidade de inclusão de codevedor com a execução fiscal ajuizada ou não. Desnecessidade de pleitear imediatamente o redirecionamento judicial em face do administrador incluído na seara administrativa. Perspectiva de êxito da demanda executiva.

I

Síntese da consulta

A Coordenação-Geral de Dívida Ativa da União (CDA/PGFN) encaminhou à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT/PGFN), a Consulta Interna Nº 01, de fevereiro de 2016, indagando sobre a possibilidade de o Procurador da Fazenda Nacional verificar a dissolução irregular e reconhecer a responsabilidade dos administradores da sociedade, inscrevendo-os em dívida ativa ao lado da sociedade empresarial, com fulcro no artigo 135, III, do CTN, diante de provas indiciárias.

2. Observando os termos da Portaria PGFN Nº 1005, de 2009, a CDA/PGFN explica a dúvida e propõe solução, valendo a pena transcrevê-la:



"Descrição da Questão

(...)

3. A ocorrência de dissolução irregular é presumida pelos Tribunais quando a empresa deixa de funcionar sem prestar qualquer informação aos órgãos adequados. A constatação, de praxe, é feita por Oficial de Justiça quando da tentativa frustrada de citação em execução fiscal

4. Todavia, nem a certidão do Oficial de Justiça que atesta o não funcionamento da empresa nos endereços fornecidos ao Fisco é o único meio de prova de que se pode lançar mão para a demonstração do encerramento irregular das atividades da empresa, nem a não localização da empresa é o único indício de dissolução irregular. É factível a verificação do não funcionamento de sociedade empresarial no endereço fornecido ao Fisco quando de notificação administrativa ou a obtenção de indícios de inatividade empresarial ante o descumprimento, por certo lapso temporal, de obrigações tributárias acessórias, como a entrega das declarações pertinentes. A conjugação de indícios diversos da certificação pelo Oficial de Justiça também poderia ensejar a constatação da dissolução irregular.

5. Estas elucubrações despontam, ato contínuo, dúvida acerca da legitimidade e da competência da autoridade administrativa para, diante de provas indiciárias, declarar a ocorrência de dissolução irregular e responsabilizar os administradores da sociedade dissolvida, com fulcro no art. 135, III, do CTN.

6. Tendo em vista, na esteira do processo de constituição e cobrança do crédito tributário, (...) que à PGFN competem as atividades de inscrição, administração e cobrança da dívida ativa da União, indaga-se se (...) poderia o agente incumbido das atividades de cobrança forçada reconhecer a responsabilidade e inscrever em dívida ativa o administrador ao lado da sociedade empresaria.

7. E, finalmente, em detendo o agente administrativo poderes para reconhecer a responsabilidade do administrador, restaria perquirir qual o devido processo legal para ser trilhado.

FUNDAMENTAÇÃO

9. (...). O encerramento das atividades empresariais, à míngua dos procedimentos legais, caracteriza a irregularidade da dissolução empresarial e redundando na ilicitude da conduta dos sócios e administradores sujeitando-os às consequências legais, tal qual a responsabilidade tributária por infração à ordem jurídica.

10. Por certo, o desaparecimento ou a inatividade da empresa podem não significar, de pronto, a pretensão dos sócios e administradores ao encerramento definitivo de suas atividades. É possível, ad exemplum, a paralisação temporária das atividades empresariais, ou a continuidade das atividades empresariais com a mudança de endereço da sede, porém sem comunicação ao Fisco. O desaparecimento e a inatividade da empresa são, em verdade, indícios que geram a presunção de um fato: a dissolução irregular empresarial. Explicamos.

II.1. Dos indícios de dissolução irregular

11. À luz da doutrina processual, as provas não têm o condão de reconstituir os fatos, mas aproximar ao máximo seu apreciador dos acontecimentos reais. (...)

13. Indícios não são, portanto, provas diretas do fato examinado, mas de fatos secundários que conduzem à conclusão da ocorrência do fato probando. Uma vez reunidos podem ser suficientes para se considerar comprovado o fato sob investigação.

14. No tocante à dissolução irregular, como mencionado em linhas preambulares, a jurisprudência tem entendido prova indiciária suficiente a indicar a ocorrência da conduta ilícita o não funcionamento da empresa no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes. O fato secundário – desaparecimento da empresa – poderia ser extraído das provas a seguir catalogadas.

44

2



II.1.1. Certidão de Oficial de Justiça que atesta o não funcionamento da empresa no endereço indicado

15. (...). Verificado pelo Oficial de Justiça o não funcionamento da empresa nos endereços cadastrados junto à RFB em processo executório

II.1.2. Declaração da Inaptidão

17. (...). A inaptidão da pessoa jurídica pode ser declarada pela autoridade tributária em decorrência de três fatos: (a) omissão na entrega de declarações por dois anos consecutivos; (b) irregularidades em operações de comércio exterior; (c) não localização no endereço informado ao CNPJ. A não regularização da inaptidão por 5 anos ocasiona a baixa da pessoa jurídica, ao lado de outras hipóteses de baixa, como a extinção da pessoa jurídica, o cancelamento, a omissão contumaz, a inexistência de fato da pessoa jurídica.

18. Certo que o registro de baixa é deveras amplo para gerar, por si só, a presunção de dissolução irregular, já que pode decorrer da própria extinção da pessoa jurídica; o registro de inaptidão no CNPJ, ao revés, tem sido interpretado por tribunais federais como indicio de paralisação das atividades empresariais sem a correspondente extinção da pessoa jurídica, e, como tal, indicio de dissolução irregular da sociedade.

(...).

19. Outros julgados somente admitiram a inaptidão como hipótese de dissolução irregular da sociedade se ladeada à comprovação de que a declaração da RFB deveu-se à não localização da empresa pela autoridade administrativa, equiparando-se, assim, à certificação pelo Oficial de Justiça de que a empresa não mais funciona no local informado.

(...).

II.1.3. Outros indícios

20. Demais desses, outros indícios poderiam ser tomados em consideração para corroborar a cessação das atividades empresariais desacompanhada das formalidades para sua extinção e ensejar a responsabilização dos administradores:

- a declaração de inatividade do IRPJ
- a exclusão do sistema SINTEGRA/ICMS
- a não emissão de notas fiscais (entrada e saída);
- (...);

23. Partindo-se da premissa de que esses indícios exemplificativamente postos e suficientemente conjugados demonstram fatos circunstanciais conducentes à ilação da ocorrência da dissolução irregular de sociedade empresarial, cabe-nos examinar eventual possibilidade de reconhecimento pela autoridade administrativa da responsabilidade tributária lastreada no art. 135, III, do CTN, e, diante das múltiplas e distintas atribuições institucionais desta PGFN (...), qual seria (...) o devido processo legal.

(...)"

3. É o que se tinha a relatar. Segue análise, nos termos do art. 13 da Lei Complementar Nº 73, de 1993, e do art. 22 do Regimento Interno da PGFN¹.

¹ Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria MF Nº36, de 24 de janeiro de 2014:

"Art. 22. À Coordenação-Geral de Assuntos Tributários compete coordenar o exame e a apreciação das matérias jurídicas pertinentes a assuntos tributários, aduaneiros e à dívida ativa no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional."



II

Da responsabilidade tributária decorrente da dissolução irregular

4. Inicialmente, insta esclarecer que o presente opinativo se refere apenas às hipóteses de dissolução irregular, sem adentrar nos casos de cessação regular das atividades via baixa simplificada, nos termos das alterações promovidas pela Lei Complementar nº 147/14. As hipóteses de responsabilidade tributária decorrentes deste tipo de baixa comercial já estão sendo tratadas por esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT em parecer específico, e não se confundem com as hipóteses do presente estudo, as quais se referem estritamente ao encerramento da atividade empresarial ao arrepio dos procedimentos descritos em lei.
5. Importa fixar, também, que a leitura desse parecer deve partir da premissa de que a responsabilidade de terceiros aqui sob estudo é aquela decorrente de dissolução irregular de pessoa jurídica com créditos já inscritos na dívida ativa, ou seja, créditos tributários sob a administração da Procuradoria da Fazenda Nacional. Outras hipóteses de responsabilização tributária do administrador, bem como os créditos tributários ainda não constituídos ou não inscritos, estão fora do alcance da presente análise.
6. Sobre a responsabilidade tributária de terceiros, o artigo 135 do CTN assim afirma:
- “Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
I - as pessoas referidas no artigo anterior;
II - os mandatários, prepostos e empregados;
III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.
7. Importante ter em mente que a responsabilidade de terceiro inculpada no art. 135, III, do CTN, é espécie de responsabilidade adquirida por transferência, após a prática de ato ilícito, desvinculado do fato gerador tributário. O ilícito cujos efeitos e características se está a apurar no presente opinativo é a dissolução irregular de empresa, fato este posterior à ocorrência do fato gerador do tributo devido pela empresa.
8. Na responsabilidade por transferência, a obrigação tributária nasce com o contribuinte, mas é adquirida pelo terceiro em decorrência de fato posterior – no caso, a dissolução



da empresa sem observância dos procedimentos e formalidades descritos em lei, concorrendo para o inadimplemento dos créditos tributários devidos pela sociedade, e diminuindo a garantia do crédito tributário.

9. Sobre a responsabilidade por transferência, e a desvinculação do ilícito que dá causa à responsabilidade tributária em relação ao fato gerador, segue a lição de LUCIANO AMARO, *verbis*:

“na transferência, a obrigação de um devedor (que pode ser um contribuinte ou um responsável) é deslocada para outra pessoa, em razão de algum evento.

[...]

Já a transferência, diversamente, dependeria de um evento cuja ocorrência viesse a deslocar para um terceiro a condição de devedor.

O evento que provoca a solidariedade não integra a definição legal do fato gerador (hipótese de incidência ou fato gerador abstrato).

[...]

Noutras situações, **o evento que provoca a solidariedade é estranho ao fato gerador**: este é realizado por uma pessoa, mas, em razão de evento (valorizado pela lei para tal efeito), **outra pessoa é eleita como responsável solidário**. É exemplo a situação em que a lei responsabiliza o usuário de um serviço pelo tributo devido pelo prestador de serviço, caso aquele efetue o pagamento sem exigir nota fiscal ou sem solicitar a prova de inscrição do prestador no cadastro de contribuintes. Se o contribuinte (prestador do serviço) não emite nota fiscal (ou não prova sua inscrição no cadastro fiscal), o terceiro (usuário do serviço), que não é contribuinte nem sujeito passivo dessas obrigações acessórias, acaba definido como responsável solidário pela obrigação principal do prestador do serviço. O usuário tem, originalmente, uma obrigação acessória (qual seja, a de exigir a nota fiscal ou a prova da inscrição cadastral); se não a cumpre, assume a condição de devedor solidário na obrigação principal que, originalmente, era apenas do prestador do serviço.

[...]

Opera-se aí uma extensão da subjetividade passiva, em razão da qual passam a figurar, como devedores da obrigação, dois ou mais indivíduos.

A par da comunhão de interesses, a razão que com mais freqüência se apresenta para ensejar a solidariedade, é a **omissão de dever de diligência** ou vigilância. São, como já vimos no exemplo acima comentado, situações em que **a lei impõe ao “terceiro” (que, por alguma circunstância, está vinculado ao fato gerador) a tomada de determinada providência para impedir ou dificultar eventual omissão do contribuinte, no que respeito ao cumprimento do dever de recolher o tributo; caso o terceiro não adote essa providência, a lei o responsabiliza solidariamente pelo tributo.**²

10. Perfeitamente possível, portanto, que o ilícito ensejador da responsabilidade tributária venha a ocorrer após a ocorrência do fato gerador, tal como sói ocorrer nos casos de responsabilidade decorrente de dissolução irregular da pessoa jurídica. Inclusive, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou sobre a desnecessidade de o administrador que promove a

² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 12ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2006, pp. 308-310.



dissolução irregular estar presente na empresa desde o momento do fato gerador ou vencimento do tributo, conforme acórdão a seguir transcrito, *verbis*:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 557, CAPUT, DO CPC/73. QUESTÃO SUPERADA PELO PRONUNCIAMENTO DO ÓRGÃO COLEGIADO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE. REDIRECIONAMENTO A SÓCIO-GERENTE. CONDIÇÃO: EXERCÍCIO DA ADMINISTRAÇÃO DA SOCIEDADE, NO MOMENTO DA SUA DISSOLUÇÃO IRREGULAR. EXERCÍCIO DO ENCARGO, QUANDO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO SONEGADO OU DO SEU VENCIMENTO. IRRELEVÂNCIA. NOVA ORIENTAÇÃO PROMANADA DA SEGUNDA TURMA DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. Trata-se de Agravo Regimental interposto em 08/10/2015, contra decisão monocrática, publicada em 02/10/2015.

II. No que tange à suposta ofensa ao art. 557 do CPC/73, na forma da jurisprudência desta Corte "o julgamento pelo órgão colegiado via agravo regimental convalida eventual ofensa ao art. 557, caput, do CPC, perpetrada na decisão monocrática" (STJ, REsp 1.355.947/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 21/06/2013).

III. **A jurisprudência da Segunda Turma do STJ, até recentemente, orientava-se no sentido de que a autorização judicial do redirecionamento de Execução Fiscal, em face de sócio-gerente, estaria subordinada a dois requisitos cumulativos: a) que o referido sócio-gerente tivesse exercido o encargo, ao tempo em que se deu o inadimplemento do tributo; b) que o referido sócio-gerente tivesse permanecido no exercício do encargo, durante a dissolução irregular da sociedade.**

IV. Entretanto, a Segunda Turma do STJ veio a alterar, em parte, esse entendimento, de modo a condicionar a responsabilização pessoal de sócio-gerente a um único requisito, ou seja, encontrar-se o referido sócio no exercício da administração da sociedade, no momento da sua dissolução irregular.

V. Nos termos do mencionado precedente inovador, "o pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular ou em ato que presuma sua ocorrência - encerramento das atividades empresariais no domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes (Súmula 435/STJ) -, pressupõe a permanência do sócio na administração da sociedade no momento dessa dissolução ou do ato presumidor de sua ocorrência, uma vez que, nos termos do art. 135, caput, III, CTN, combinado com a orientação constante da Súmula 435/STJ, o que desencadeia a responsabilidade tributária é a infração de lei evidenciada na existência ou presunção de ocorrência de referido fato. Consideram-se irrelevantes para a definição da responsabilidade por dissolução irregular (ou sua presunção) a data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, bem como o momento em que vencido o prazo para pagamento do respectivo débito" (STJ, REsp 1.520.257/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 23/06/2015). Em igual sentido: STJ, MC 24.906/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 05/02/2016; AgRg no REsp 1.545.342/GO, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 28/09/2015; EDcl no AgRg no REsp 1.465.280/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 11/03/2016.



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ

Registro PGFN 00052627/2016

VI. Agravo Regimental improvido". (STJ, AgRg no REsp 1541209 / PE AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2015/0159888-3, Segunda Turma, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Publicado no DJe em 19/04/2016).

11. Assim, nos dizeres da própria Segunda Turma, **são irrelevantes para a definição da responsabilidade por dissolução irregular (ou sua presunção) a data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, bem como o momento em que vencido o prazo para pagamento do respectivo débito.**

12. Insta definir, também, antes de adentrar-se no cerne da questão proposta pela consulta, que tipo de infração à lei é capaz de gerar a responsabilidade tributária de administradores ou sócios com poderes de gerência.

13. Sobre o tema, a Procuradora da Fazenda Nacional, Dra. Juliana Furtado Costa Araújo, em artigo sobre a Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores de Pessoas Jurídicas, esclarece que não é todo e qualquer ato de afronta às prescrições normativas que acarreta a incidência do artigo 135, III, do CTN, mas tão somente os ilícitos incorridos por representantes de pessoa jurídica que concorram, de alguma forma, para o inadimplemento dos créditos tributários devidos pela sociedade³.

14. Assim, somente há de se falar em responsabilidade tributária de terceiros por infração à lei quando o administrador, através de procedimentos contrários à lei, visa a encobrir ou se furta à própria obrigação tributária (falta de escrituração regular, por exemplo), ou a diminuir as garantias do crédito tributário, tal como ocorre no caso da dissolução irregular, em que há encerramento das atividades sem a observância das formalidades legais.

15. É nesse contexto que se insere a responsabilidade do administrador decorrente da dissolução irregular da sociedade, por descumprimento das formalidades e procedimentos taxativamente estabelecidos em lei para extinção das pessoas jurídicas.

³ ARAUJO, Juliana Furtado Costa. **Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores de Pessoas Jurídicas e a Portaria PGFN Nº 180/2010**. In: De Souza, Priscila. (Org.). **Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado**. 1ed. São Paulo: Noeses, 2010, v. VII, p. 743-757.

7



16. A cessação das atividades da pessoa jurídica perpassa, legalmente, pelo disposto nos artigos 51⁴, 1.033 a 1.038 e 1.013 a 1.112 do Código Civil. Ao tomar a decisão de encerrar a prática empresarial, cabe à pessoa jurídica percorrer os passos descritos em lei, que incluem, *ab initio*, a deliberação pela dissolução da sociedade; a liquidação, para realização do ativo, pagamento do passivo e distribuição do saldo porventura remanescente entre os sócios; e a efetiva extinção, com a baixa no registro competente.

17. Não raro, é usual que ocorra apenas a primeira fase das três acima descritas, com a deliberação societária pelo fechamento das portas da pessoa jurídica, sem observância dos requisitos legais à sua extinção, como liquidação, pagamento dos credores, ou averbação da dissolução nos órgãos competentes. Em termos concretos, o que acontece, muitas vezes, é que a empresa simplesmente deixa de existir no mundo fático, sem patrimônio para garantia de suas dívidas, embora sua existência formal ainda persista. Assim é a dissolução irregular.

18. Sobre a extinção de fato da empresa, e o seu desaparecimento no endereço arquivado no registro competente, esclarece a Dra. Juliana Furtado⁵ se tratar também de violação ao dever de manter atualizados os dados da sociedade, previsto nos artigos 1.150⁶ e 1.151⁷ do Código Civil, c/c o inciso II, alínea a, do artigo 32⁸ da Lei 8.934/94, porquanto caberia ao representante legal da empresa, responsável pela sua administração, promover as alterações pertinentes em seus registros, e zelar para que estejam sempre atualizados.

⁴ Art. 51. Nos casos de dissolução da pessoa jurídica ou cassada a autorização para seu funcionamento, ela subsistirá para os fins de liquidação, até que esta se conclua.

§ 1º Far-se-á, no registro onde a pessoa jurídica estiver inscrita, a averbação de sua dissolução.

§ 2º As disposições para a liquidação das sociedades aplicam-se, no que couber, às demais pessoas jurídicas de direito privado.

§ 3º Encerrada a liquidação, promover-se-á o cancelamento da inscrição da pessoa jurídica.

⁵ ARAUJO, Juliana Furtado Costa. **Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administrados de Pessoas Jurídicas e a Portaria PGFN Nº 180/2010**. In: De Souza, Priscila. (Org.). *Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado*. 1ed. São Paulo: Noeses, 2010, v. VII, p. 743-757.

⁶ Art. 1.150. O empresário e a sociedade empresária vinculam-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais, e a sociedade simples ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o qual deverá obedecer às normas fixadas para aquele registro, se a sociedade simples adotar um dos tipos de sociedade empresária”.

⁷ Art. 1.151. O registro dos atos sujeitos à formalidade exigida no artigo antecedente será requerido pela pessoa obrigada em lei, e, no caso de omissão ou demora, pelo sócio ou qualquer interessado”.

⁸ Art. 32. O registro compreende: (...);

II - O arquivamento:

a) dos documentos relativos à constituição, alteração, dissolução e extinção de firmas mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas;

(...)."



19. O gestor que encerra as atividades de empresa que não está quite com suas obrigações tributárias sem prévia liquidação, ocasião em que o ativo seria destinado à quitação do passivo societário, infringe, portanto, diversos comandos legais. O encerramento das atividades ao arrepio dos ditames legais caracteriza a infração à lei, prevista na regra matriz da responsabilidade tributária de terceiros, insculpida no artigo 135, III, do CTN.

20. Afinal, na administração de uma sociedade, conforme os arts. 1.011, do CC e 153 da Lei das Sociedades Anônimas⁹, recomenda-se que o administrador tenha, no exercício das suas funções, cuidado e diligência.

21. É assente na jurisprudência o entendimento de que a dissolução irregular se reveste da ilicitude necessária para acarretar a responsabilização do administrador, tal como fixado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, conforme acórdão a seguir colacionado, *in verbis*:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL DE DÍVIDA ATIVA NÃO-TRIBUTÁRIA EM VIRTUDE DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. ART. 10, DO DECRETO N. 3.078/19 E ART. 158, DA LEI N. 6.404/78 - LSA C/C ART. 4º, V, DA LEI N. 6.830/80 - LEF.

1. (...).

2. Consoante a Súmula n. 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".

3. É obrigação dos gestores das empresas manter atualizados os respectivos cadastros, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, referentes à dissolução da sociedade. A regularidade desses registros é exigida para que se demonstre que a sociedade dissolveu-se de forma regular, em obediência aos ritos e formalidades previstas nos arts. 1.033 à 1.038 e arts. 1.102 a 1.112, todos do Código Civil de 2002 - onde é prevista a liquidação da sociedade com o pagamento dos credores em sua ordem de preferência - ou na forma da Lei n. 11.101/2005, no caso de falência. A desobediência a tais ritos caracteriza infração à lei.

4. Não há como compreender que o mesmo fato jurídico "dissolução irregular" seja considerado ilícito suficiente ao redirecionamento da execução fiscal de débito tributário e não o seja para a execução fiscal de débito não-tributário. "Ubi eadem ratio ibi eadem legis dispositio". O suporte dado pelo art. 135, III, do CTN, no âmbito tributário

⁹ CC - Art. 1.011. O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.
Lei das Sociedades por Ações - Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.



é dado pelo art. 10, do Decreto n. 3.078/19 e art. 158, da Lei n. 6.404/78 - LSA no âmbito não-tributário, não havendo, em nenhum dos casos, a exigência de dolo.

5. Precedentes: REsp. n. 697108 / MG, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 28.04.2009; REsp. n. 657935 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 12.09.2006; AgRg no AREsp 8.509/SC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 4.10.2011; REsp 1272021 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 07.02.2012; REsp 1259066/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Nancy Andrighi, DJe 28/06/2012; REsp.n. ° 1.348.449 - RS, Quarta Turma, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, julgado em 11.04.2013; AgRg no AG nº 668.190 - SP, Terceira Turma, Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, julgado em 13.09.2011; REsp. n.º 586.222 - SP, Quarta Turma, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, julgado em 23.11.2010; REsp 140564 / SP, Quarta Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, julgado em 21.10.2004.

6. Caso em que, conforme o certificado pelo oficial de justiça, a pessoa jurídica executada está desativada desde 2004, não restando bens a serem penhorados. Ou seja, além do encerramento irregular das atividades da pessoa jurídica, não houve a reserva de bens suficientes para o pagamento dos credores.

7. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008". (STF, REsp 1371128 / RS, Julgado pela sistemática do Art. 543-C do CPC/1973, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Publicado no DJ em 17.09.2014).

22. Pacificada também no STJ, a ponto de ser sumulada¹⁰, a interpretação no sentido de que a não localização da empresa no seu domicílio fiscal gera presunção de dissolução irregular, a acarretar, em consequência, a responsabilização do gestor, como bem citado pelo acórdão acima exposto.

III

Das provas na apuração da responsabilidade tributária

23. Delimitados acima os principais contornos da responsabilidade tributária do gestor, decorrente de dissolução irregular de empresa detentora de débitos tributários, é chegado o momento de se avaliar a possibilidade de verificação e atribuição desta responsabilidade tributária a partir de provas indiciárias. A esse respeito, insta analisar-se como a doutrina e a jurisprudência se posicionam.

24. O termo prova pode indicar um conjunto de atividades que envolvem verificação e demonstração, com o escopo de aproximar ao máximo o seu apreciador dos acontecimentos reais relevantes para a formação da convicção.

10 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".

44



25. As provas podem ser diretas ou indiretas. Daniel Amorim Assumpção Neves, na obra *Manual de Direito Processual Civil – Vol. Único*, esclarece com propriedade a diferença entre ambas, *in verbis*:

“A prova direta é aquela destinada a comprovar justamente a alegação de fato que se procura demonstrar como verdadeira. Já a prova indireta é aquela destinada a demonstrar as alegações de fatos secundários ou circunstanciais, das quais o juiz, por um raciocínio dedutivo, presume como verdadeiro o fato principal. As provas indiretas são conhecidas como indícios”¹¹.

26. A prova indiciária visa demonstrar a existência ou inexistência do fato principal a partir de eventos secundários, que conduzem à conclusão do fato presumido via raciocínio indutivo, decorrente da constatação de que, se tais eventos ocorreram, muito provavelmente o fato presumido também terá ocorrido.

27. Nas palavras do processualista Daniel Assumpção, “a presunção representa o resultado de um processo mental que, partindo de um fato demonstrado como ocorrido, permite a conclusão de que outro fato, ainda que não provado, seja também considerado como existente ou ocorrido”¹².

28. Para configuração da responsabilidade pessoal do administrador, é necessária, para a correta aplicação do artigo 135, III, do CTN, a prática de ao menos uma das condutas descritas na norma tributária. Imprescindível, portanto, a produção de provas acerca do cometimento de um dos pressupostos da responsabilidade tributária.

29. Esta prova pode ser direta ou indireta, sendo perfeitamente cabível a utilização de indícios para atribuição de responsabilidade tributária a representante de pessoa jurídica. A presunção é suficiente para fundamentar uma decisão, tendo sua força de convencimento afastada somente no caso de haver provas contrárias nos autos.

¹¹ ASSUMPÇÃO, DANIEL. *Manual de Direito Processual Civil*. Vol. Único. 8ª ed. Salvador: Juspodivm, 2016, pg. 938

¹² ASSUMPÇÃO, DANIEL. *Manual de Direito Processual Civil*. Vol. Único. 8ª ed. Salvador: Juspodivm, 2016, pg. 948.



30. Quanto ao emprego de indícios na demonstração de fatos de natureza tributária, Heleno Taveira Tôres ensina que:

“A pluralidade e concomitância de significações dos indícios servirão para a produção de prova consistente, tendo como resultado a elaboração do fato presumido ou de um fato que revele maior aproximação com a realidade empírica. Fontes indiciárias podem gerar encadeamentos de textos até compor o fato que se queira provar, por acumulação.

Dentre os instrumentos probatórios, os indícios podem ser colhidos a partir de diversas fontes, como testemunhas, documentos, livros e registros em geral, dados contábeis etc. Todos têm similar relevância na cadeia de construção de presunção do ato simulado, visando a alcançar a verdade real. Assim, o “fato” será o resultado lingüístico, a significação, alcançado pela cadeia dos significados dos indícios, colhidos como eventos no mundo das coisas.”¹³ (*original sem grifos*)

31. A respeito da utilização de presunções para fins de se estabelecer a responsabilidade pessoal do administrador, Maria Rita Ferragut discorre com clareza acerca de sua possibilidade e de seus limites, conforme a seguir transcrito, *in verbis*:

“Tratando-se de responsabilidade de terceiros, a regra que contém uma presunção legal relativa será constitucional e legal se (i) o ilícito for tipificado segundo os termos do artigo 135 do CTN; (ii) inexistirem provas em sentido contrário e (iii) todas as condições para admissibilidade das presunções tiverem sido cumpridas (observância dos princípios da segurança jurídica, legalidade, tipicidade, igualdade, razoabilidade, e ampla defesa, bem como a subsidiariedade na aplicação da regra e que os indícios da prática do ilícito sejam graves, precisos e concordantes)”.¹⁴

32. Ora, a própria presunção de dissolução irregular originada da não localização da pessoa jurídica em seu domicílio fiscal pelo Oficial de Justiça é uma hipótese de responsabilidade tributária do representante legal da empresa originada a partir de provas indiciárias, hipótese essa amplamente aceita pela jurisprudência, a ponto de originar a Súmula 435 do STJ, tal como já exposto linhas acima.

33. Ademais, a dissolução irregular de pessoa jurídica é o tipo de fato jurídico que dificilmente será provado mediante provas diretas, já que se trata justamente de cessação das atividades empresariais sem observância dos requisitos impostos pela lei que configura o ilícito

¹³ TÔRES, Heleno Taveira. *Provas e presunções em matéria tributária e sua aplicabilidade nos casos de simulação*. In: TÔRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.381-382.

¹⁴ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, pg. 137.

340

12



ensejador da responsabilidade tributária. O fato a se comprovar é uma ausência de acontecimentos no mundo dos fatos aliada a uma ausência de atos no mundo jurídico: inexistência de atividade comercial combinada à inexistência das providências legalmente previstas para extinção da pessoa jurídica. É **situação de fato**, a respeito da qual não há qualquer documento formal a atestar que a sociedade foi dissolvida. Seria muito difícil – para não se dizer, impossível – exigir-se somente provas diretas sobre a ausência de determinados fenômenos. Daí a importância das provas indiretas, perfeitamente cabíveis na hipótese em apreço.

34. E tal presunção de dissolução irregular pode ser ilidida caso o gestor consiga demonstrar a continuidade das atividades em outro local com a respectiva comunicação aos órgãos competentes, que por algum motivo não atualizaram os cadastros apesar da solicitação do representante da empresa. É o contraditório, com a notificação e possibilidade de impugnação por parte do administrador então responsabilizado, a impactar a valoração que se atribui às provas.

35. O valor que se atribui a determinada prova, direta ou indireta, será, portanto, influenciado diretamente por eventual impugnação do gestor apontado como responsável tributário, via contraditório adequado. São os argumentos de defesa e eventuais provas levantados pelo administrador cuja responsabilização se pretende que poderão determinar o peso das provas – ainda que indiciárias – na formação da convicção de seu apreciador. E nesse contexto é, portanto, essencial o acesso ao contraditório e ampla defesa.

36. Há casos, vale ressaltar, que a responsabilidade tributária é estabelecida diretamente pela própria lei, que indica expressamente a correspondência entre um fato objetivo e o reconhecimento da responsabilidade. São hipóteses legais de atribuição automática do vínculo de responsabilidade, após a ocorrência comprovada de determinada premissa fática, que, por decorrer de expressa determinação legal, não envolverá dilação probatória para sua apuração administrativa, e poderá ter um contraditório diferido, ou seja, após a inclusão do nome do responsável na CDA. Como exemplo de atribuição automática da responsabilidade tributária, pode-se citar a responsabilidade advinda da baixa regular da pessoa jurídica, nos termos do art. 7^o¹⁵ da

¹⁵ Art. 7º A Lei nº 11.598, de 3 de dezembro de 2007, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 7º-A:

“Art. 7º-A. O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos 3 (três) âmbitos de governo, ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos



Lei Complementar nº 147/14. Nesses casos, a própria lei se preocupa em delimitar de forma clara e objetiva fatos de fácil constatação que, ocorridos, ensejam aplicação automática da responsabilidade tributária. Outras possibilidades de contraditório diferido, porventura existentes, deverão ser estudadas em parecer específico, caso seja elaborada consulta sobre o tema.

III.I

Dos indícios capazes de demonstrar a dissolução irregular da empresa

37. Estabelecida a possibilidade de apuração da responsabilidade tributária de terceiros a partir de provas indiciárias, resta avaliar se a certidão do oficial de justiça que atesta a não localização da empresa nos endereços cadastrados é o único meio de prova capaz de demonstrar o encerramento irregular das atividades da empresa, bem como se a não localização da empresa é o único indício de dissolução irregular.

38. Restringir a aferição e a comprovação da dissolução irregular às hipóteses em que há certidão de oficial de justiça atestando a não localização da empresa do domicílio fiscal equivaleria a desconsiderar diversas outras circunstâncias válidas, relevantes e fidedignas, capazes de demonstrar adequadamente a extinção irregular da empresa, além de sobrecarregar o Poder Judiciário com a atribuição – que seria então nesse caso exclusiva desse Poder – de constatar e certificar a baixa irregular, não obstante os atos emanados das autoridades fiscais também possuam presunção de legitimidade. Tal interpretação procrastinaria ainda mais a recuperação do crédito público, ao arrepio da presunção de legitimidade dos atos praticados pelos agentes integrantes da Administração Pública Tributária. Ademais, o fato de o Poder Judiciário (notadamente o STJ) atribuir à certidão do oficial de justiça a aptidão para provar que a empresa não mais está em funcionamento no seu domicílio fiscal – a autorizar a presunção de ocorrência da dissolução irregular, nos termos do enunciado nº 435 da súmula do STJ –, não implica dizer que somente essa situação se prestaria a tal fim.

administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos titulares, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção.

§ 1º A baixa referida no **caput** deste artigo não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados impostos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da simples falta de recolhimento ou da prática comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial de outras irregularidades praticadas pelos empresários ou por seus titulares, sócios ou administradores.

§ 2º A solicitação de baixa na hipótese prevista no **caput** deste artigo importa responsabilidade solidária dos titulares, dos sócios e dos administradores do período de ocorrência dos respectivos fatos geradores."



39. Há características que são inerentes a todos os atos administrativos, conhecidos como atributos. As presunções de legitimidade e veracidade são uns desses atributos e, como tais, decorrem da própria natureza do ato administrativo, estão presentes desde o nascimento do ato e independem de previsão legal. São presunções relativas, que admitem prova em contrário pela parte interessada.

40. A respeito da presunção de legitimidade e de veracidade dos atos administrativos, Maria Sylvia Zanella di Pietro assim discorre, *verbis*:

"A presunção de legitimidade diz respeito à conformidade do ato com a lei; em decorrência desse atributo, presumem-se, até prova em contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei.

A presunção de veracidade diz respeito aos fatos; em decorrência desse atributo, presumem-se verdadeiros os fatos alegados pela Administração. Assim ocorre com relação às certidões, atestados, declarações, informações por ela fornecidos, todos dotados de fé pública"¹⁶.

41. José dos Santos Carvalho Filho vai além, e esclarece se tratar de atributo intrínseco aos atos emanados dos agentes integrantes da estrutura do Estado, sem distinguir entre suas diferentes categorias, *in verbis*:

"Vários são os fundamentos dados a essa característica. O fundamento precípua, no entanto, reside na circunstância de que se cuida de atos emanados de agentes detentores de parcela do Poder Público, imbuídos, como é natural, do objetivo de alcançar o interesse público que lhes compete proteger"¹⁷.

42. Da doutrina acima transcrita, é possível auferir-se três conclusões: (i) a presunção de legitimidade é **atributo dos atos emanados de todos os agentes integrantes da estrutura do Estado, o que inclui as autoridades fiscais**; (ii) os atos administrativos presumem-se verdadeiros e adequados juridicamente; (iii) é cabível prova em contrário por parte do administrado, para infirmar os fatos alegados pela Administração.

¹⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, pg. 189.

¹⁷ FILHO, José dos Santos Carvalho. *Manual de Direito Administrativo*. 23ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, pg.135.



43. Disso tudo decorre que não há justificativa legal para se restringir a aferição e a comprovação da dissolução irregular às hipóteses em que há mandado de constatação expedido por oficial de Justiça, mesmo porque sequer a Lei de Execução Fiscal ou qualquer outro diploma legal assim o fazem.

44. A própria Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça, que estabelece a presunção de dissolução irregular diante da não localização da pessoa jurídica em seu domicílio fiscal, não exige que a constatação seja exclusivamente via certidão exarada por oficial de justiça.

45. A conjugação de indícios de dissolução irregular distintos da certificação pelo oficial de justiça, capazes de também demonstrar validamente a cessação das atividades de forma contrária aos ditames legais, pode, portanto, ensejar a apuração e a declaração da responsabilidade tributária por Procurador da Fazenda Nacional, via notificação do interessado e instauração do processo administrativo, caso seja de seu interesse impugnar e/ou produzir provas em sentido contrário.

46. Parecer produzido pela PFN/CE, da lavra das Procuradoras da Fazenda Raquel Mota e Metoniza Albuquerque, conclui também pela possibilidade de utilização de outros meios de prova para a constatação da dissolução irregular, e cita recentes julgados dos Tribunais Regionais Federais.

47. O Tribunal Regional Federal da 1ª Região possui entendimento no sentido de que a prova da dissolução irregular pode ser feita através de quaisquer elementos hábeis a provar a verdade dos fatos, não sendo essencial a constatação da inatividade da empresa por oficial de justiça:

"PROCESSUAL CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL EM VARA FEDERAL - INDEFERIMENTO DE "MANDADO DE CONSTATAÇÃO" PARA VERIFICAÇÃO DA INATIVIDADE DA DEVEDORA - AGRAVO DE INSTRUMENTO NÃO PROVIDO.

1. A pretensão de expedição de "mandado de constatação" (figura sequer prevista no CPC para tal finalidade) é desnecessária se a pretendida constatação já consta dos autos.

2. A citação de corresponsável é possível independentemente de "constatação" da inatividade da empresa por Oficial de Justiça, pois o pedido de citação do sócio ou responsável tributário (presunção legal de veracidade) encontra fundamentação jurídica em si próprio e corre à conta e risco da requerente, que, no momento oportuno dos eventuais embargos, deverá provar tal condição, se questionada no ponto,

WHD



suportando, se o caso, os ônus processuais decorrentes da possível incúria ou leviandade.

3. A prova da dissolução irregular (situação fática e jurídica) pode fundar-se em quaisquer elementos ("legais, bem como os moralmente legítimos") que construam o convencimento do julgador (não o diz o art. 332 do CPC?), não havendo porque a obstinação compulsiva por "mandado de constatação", não previsto na Lei n. 6.830/80, como se a certificação decorrente prova plena por acaso fosse, com o risco de eventuais discussões estéreis e procrastinatórias daquele que "deveria" ser seu verdadeiro intento. Ademais, o art. 333 do CPC bem distribui o ônus probatório entre autora e ré.

4. Agravo de instrumento não provido." (original sem grifos) (TRF1, AG 0059789-71.2014.4.01.0000/MG, Sétima Turma, Rel. Des. Fed. Ângela Catão, Conv. Juiz Federal Ávio Mozar José Ferraz de Novaes, DJe 05.12.2014)

48. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região tem se manifestado na mesma direção, acerca da não exclusividade da certidão emitida por oficial de justiça como único meio de prova da dissolução irregular:

"AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. INDÍCIOS. SÚMULA Nº 435 DO STJ.

1. É possível a responsabilização do administrador, no caso de dissolução irregular da sociedade, consoante precedentes do STJ e desta Corte, na medida em que é seu dever, diante da paralisação definitiva das atividades da pessoa jurídica, promover-lhe a regular liquidação. Não cumprido tal mister, nasce a presunção de apropriação indevida dos bens da sociedade.

2. In casu, a baixa de ofício no SINTEGRA, a declaração de inatividade no IRPJ e a ausência de bens aptos a satisfazer o crédito formam conjunto probatório apto à configuração da dissolução irregular e do seu conseqüente redirecionamento em face dos sócios.

3. Agravo de instrumento provido." (original sem grifos) (TRF4, Agravo de Instrumento 5028297-89.2014.404.0000, Segunda Turma, Rel. Des. Fed. Eduardo Vandrê O. L. Garcia, DJe 04.02.2015)

49. Adotando o mesmo posicionamento, o Superior Tribunal de Justiça também se manifestou sobre o assunto, *in verbis*:

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO, EM FACE DE SÓCIO-GERENTE OU ADMINISTRADOR. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. MATÉRIA DE PROVA. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME, EM RECURSO ESPECIAL. SÚMULA 7/STJ. PRECEDENTES. CERTIDÃO LAVRADA POR OFICIAL DE JUSTIÇA. EFICÁCIA. INOVAÇÃO RECURSAL. INADMISSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. Entendeu-se, no acórdão recorrido, que, "ao que consta, no ano de 2006, a empresa já não mais declarou rendimentos à Receita Federal do Brasil (...), parecendo que se encaminhou para a inatividade ainda em 2005, ano em que suas receitas, embora ainda existentes (...), já tiveram volume bastante inferior ao de 2004 (...). A ficha do cadastro nacional de pessoas jurídicas relativa à empresa MXT Trading do Brasil Importação e Exportação Ltda. indica que, desde 2004, já havia registros de que estaria



Registro PGFN 00052627/2016

ela 'inexistente de fato' (...). Considerando que foi somente em junho de 2005 que o embargante deixou formalmente a administração da empresa, penso, diante desse conjunto de elementos probatórios, que estava efetivamente autorizada sua inclusão no polo passivo da execução fiscal." Rever esse juízo de fato, acerca da positiva caracterização da responsabilidade pessoal dos sócios e administradores da pessoa jurídica, demandaria nova incursão no conjunto probatório dos autos, o que se revela incabível, em face da Súmula 7/STJ.

II. (...).

III. A jurisprudência deste STJ não vincula, necessariamente, a prova indiciária da dissolução irregular da sociedade à existência de certidão, lavrada pelo Oficial de Justiça, atestando a cessação de funcionamento da empresa no endereço constante de seus registros fiscais ou comerciais. Deveras, a correta compreensão da orientação adotada neste STJ é de que, uma vez presente a certidão do Oficial de Justiça, a atestar o encerramento das atividades da sociedade, tem-se por provada, ao menos num primeiro momento, a dissolução irregular da empresa. A inversão do silogismo não se segue. Vale dizer, acaso inexistente a referida certidão, não decorre, necessariamente, a ausência de prova do encerramento irregular da empresa.

IV. (...).

V. Agravo Regimental improvido".

(AgRg no REsp 1527224/SC, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 06/08/2015, DJe 14/09/2015)

50. A respeito de quais seriam os indícios e casos concretos considerados por esta PGFN como capazes de gerar presunção de dissolução irregular de pessoa jurídica, sugere-se a edição de ato específico para tal fim por parte do Departamento de Gestão da Dívida Ativa da União (DGDAU), com o escopo de balizar a atuação do Procurador da Fazenda Nacional e conferir uniformidade na atuação de todas as unidades da instituição. Sugere-se, ainda, que referido ato possa ser objeto de constantes atualizações, sempre que se fizerem necessárias, além de proporcionar fundamentação razoável para a utilização de cada indício na elaboração do ato declaratório da responsabilidade a ser processado no âmbito da PGFN. Sugere-se, também, que sejam utilizados o maior número possível de indícios conjugados para a configuração da situação de fato.

51. Além da possibilidade de utilização de outros indícios para comprovação da dissolução irregular, é importante lembrar que o fato atestado pela certidão expedida pelo oficial de justiça também pode servir para o reconhecimento administrativo da dissolução irregular, com

JP

18
JP



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ

Registro PGFN 00052627/2016

relação a outros débitos inscritos, tendo em vista que a situação fática é a mesma.¹⁸ A esse respeito, bem pontuou o Parecer exarado pela PFN/CE:

“No âmbito administrativo, não se vislumbra óbice à utilização de tal documento para fins de reconhecimento da corresponsabilidade quanto a outros débitos inscritos, mesmo que não sejam objeto da execução fiscal na qual consta a certidão, uma vez que é idêntica a situação de fato. Explique-se.

Como mencionado, o reconhecimento administrativo da responsabilidade tributária deve ser feito através de despacho fundamentado. Assim, uma certidão que ateste que a empresa devedora não funciona mais no endereço cadastrado junto ao Fisco pode instruir despacho de reconhecimento de responsabilidade em processos administrativos diversos, desde que se refiram ao mesmo contribuinte.

É recomendável, todavia, que além da certidão, o despacho administrativo seja instruído com outros indícios da cessação das atividades da empresa sem a regular comunicação ao Fisco”.

IV

O processo administrativo de apuração e declaração da responsabilidade tributária no âmbito da PGFN

IV.1

Da possibilidade de a Responsabilidade Tributária ser declarada no âmbito da PGFN

52. Ante o exposto, e uma vez ciente da dissolução irregular de empresa com débitos tributários inscritos da Dívida Ativa, ao Procurador da Fazenda Nacional caberá promover o acesso ao contraditório e à ampla defesa, via notificação do administrador da pessoa jurídica para, querendo, impugnar e demonstrar fatos que vão de encontro ao entendimento da Administração Tributária. Nessa ocasião, estará instaurado o processo administrativo para apuração e declaração da responsabilidade tributária do representante legal da empresa, no âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional, que ao fim poderá culminar no despacho fundamentado em que será reconhecida a responsabilidade. Este processo, conforme se esclarecerá adiante, é diverso do processo administrativo para constituir o crédito tributário.

¹⁸ Como argumento de reforço, importa dizer que o Parecer PGFN/CRJ nº 618/2016 tratou da utilização do instituto da prova emprestada, que era consagrado na doutrina e jurisprudência e foi expressamente previsto no nCPC, e se relaciona ao princípio eficiência, por evitar a reprodução da prova. Não há dúvidas de que a prova produzida em processo judicial pode ser utilizada no processo administrativo no escopo de demonstrar a ocorrência da dissolução irregular.



53. Sobre o assunto, foi editada a Portaria PGFN nº 180/2010, que assim prevê, *in verbis*:

“Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir:

- I- excesso de poderes;
- II- infração à lei;
- III- infração ao contrato social ou estatuto;
- IV- dissolução irregular da pessoa jurídica.

Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, deverão ser considerados responsáveis solidários: (Redação dada pela Portaria PGFN nº 713, de 14 de outubro de 2011)

I- os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular; (Redação dada pela Portaria PGFN nº 713, de 14 de outubro de 2011)

II- os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular, bem como à época do fato gerador, quando comprovado que a saída destes da pessoa jurídica é fraudulenta (Redação dada pela Portaria PGFN nº 713, de 14 de outubro de 2011)

Art. 3º - (Revogado pela Portaria PGFN nº 1.242/2010).

Art. 4º - Após a inscrição em Dívida Ativa e antes do ajuizamento da execução fiscal, caso o Procurador da Fazenda Nacional responsável constate a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 2º, deverá juntar aos autos documentos comprobatórios e, após, de forma fundamentada, declará-las e inscrever o nome do responsável solidário no anexo II da Certidão de Dívida Ativa da União.

Art. 5º - Ajuizada a execução fiscal e não constando da Certidão da Dívida Ativa da União o responsável solidário, o Procurador da Fazenda Nacional responsável, munido da documentação comprobatória, deverá proceder à sua inclusão na referida certidão.

Parágrafo único. No caso de indeferimento judicial da inclusão prevista no caput, o Procurador da Fazenda Nacional interporá recurso, desde que comprovada, nos autos judiciais, a ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 2º desta Portaria.
(...)”.

54. Tendo-se em mente, mais uma vez, que o presente opinativo alcança somente os casos em que já inscrito em Dívida Ativa o crédito tributário, importa observar que o normativo da PGFN acima transcrito cuida, em seus artigos 4º e 5º, de determinar a juntada de documentos comprobatórios dos fatos alegados, o que denota que a referida Portaria já vinculava os seus agentes, desde a sua edição, à necessidade tanto da produção de prova do ato ilícito quanto de



motivação da decisão de responsabilizar o administrador. A determinação de inclusão do corresponsável na CDA em casos tais deve, portanto, ser subsidiada e motivada.

55. É possível verificar-se, outrossim, a possibilidade de declaração administrativa da responsabilidade tributária pelo Procurador da Fazenda Nacional, a qual deve ser sempre fundamentada, inexistindo qualquer óbice ao reconhecimento administrativo da ocorrência de dissolução irregular, a ensejar a declaração de responsabilidade do administrador e a sua inclusão na Certidão de Dívida Ativa.

56. Sobre o procedimento administrativo conduzido por Procurador da Fazenda Nacional para verificação e declaração da responsabilidade do gestor da empresa em momento diverso da constituição do crédito tributário devido pelo contribuinte, verifica-se que o Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009 já registrou expressamente tal possibilidade, conforme o elucidativo trecho a seguir transcrito, *verbis*:

“98. A possibilidade de ser declarada a responsabilidade do administrador em momento diverso da constituição do crédito tributário devido pelo contribuinte decorre de sua natureza de *relação jurídica de garantia*. Em razão dessa natureza, a obrigação do responsável, para existir, valer e produzir efeitos, precisa da existência, da validade e da eficácia da obrigação do contribuinte (pessoa jurídica). Diversamente, a obrigação do contribuinte, para existir, valer e produzir efeitos, **não depende** da existência, da validade e da eficácia da obrigação do responsável. Logo, o crédito tributário do contribuinte pode ser plenamente exigido independentemente de ser declarada ou não a responsabilidade do administrador.

99. Assim, não se pode reconhecer invalidade no auto de infração lançado contra a pessoa jurídica se for descoberto posteriormente ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária do administrador. Nem mesmo se pode cominar nulidade se o ato ilícito do administrador já era conhecido pela Administração Tributária ao tempo da constituição do crédito tributário. Eis a razão: a responsabilidade do administrador surge independentemente da obrigação da pessoa jurídica contribuinte, não havendo qualquer imposição legal que determine que deva ser, no mesmo auto de infração, lançado o crédito tributário de que é devedora a pessoa jurídica e declarada a responsabilidade do infrator. A obrigação deste pode ser declarada em apartado, noutro ato administrativo ou em sede judicial, ainda que o ato ilícito de que deriva a responsabilidade tenha ocorrido em coincidência temporal com o fato jurídico tributário principal.

(...).

101. Da desnecessidade de se realizar um só auto de infração, conglobando contribuinte e responsáveis, decorre a ilação de que não há qualquer nulidade na ausência de participação dos responsáveis no processo administrativo fiscal em que se discute a legitimidade do crédito tributário devido pela pessoa jurídica. O crédito tributário é do contribuinte; a obrigação do responsável decorre doutro fato jurídico e doutra declaração. Assim, o responsável é tão-só *terceiro interessado* e, enquanto tal,



está legitimado para produzir provas e alegações, seja no processo administrativo, seja em processo judicial, por força, inclusive, dos princípios da ampla defesa e do devido processo legal.

102. Noutros termos, podemos afirmar que o responsável pode participar do processo administrativo fiscal em que se discute o crédito tributário na posição de terceiro interessado; trata-se de faculdade sua. Não é obrigatória, porém, sua presença e sequer sua intimação para tanto, justamente porque ele, no PAF em questão, é meramente terceiro interessado. Distintamente, em processo administrativo em que se apura sua responsabilidade “pessoal” decorrente de ato ilícito, sua presença é indispensável, obviamente.

(...).

104. Já a possibilidade de ser declarada a responsabilidade do administrador-infrator por autoridade judicial (redirecionando a execução fiscal) ou pelo Procurador da Fazenda Pública (colocando o nome do administrador na CDA), sem prévio “lançamento” de sua obrigação, decorre de que sua natureza é tributária tão-só mediatamente. Vale dizer, a hipótese normativa que enseja seu nascimento no mundo jurídico não é fato lícito, de movimentação ou detenção de riqueza. Deveras, como já dissemos, o fato jurídico que dá nascimento à responsabilidade é ilícito, não sendo caso, portanto, de obrigação tributária em sentido estrito, por força do conceito contido no art. 3º do CTN. Assim, a obrigação do administrador-infrator é tão-só mediatamente tributária, pois no prescritor da norma concreta está o pagamento de crédito tributário, havendo, além do nexo de adimplemento entre essa obrigação e a obrigação tributária em sentido estrito, a subordinação da obrigação do responsável no que tange à existência, validade e eficácia. Enfim, por não se tratar de obrigação tributária em sentido estrito, não está sujeita às normas de constituição de crédito contidas no Código Tributário Nacional. *Constituído precisa ser o crédito tributário do contribuinte; a obrigação do responsável precisa somente ser declarada, seja pela autoridade administrativa do Fisco, seja pelo Procurador da Fazenda (na CDA), seja pela autoridade judicial.*

57. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional tem sua atribuição para apurar, inscrever e cobrar a Dívida Ativa da União prevista expressamente no art. 12¹⁹ da Lei Complementar nº 73/93. Uma vez já constituído o crédito tributário, sua inscrição e cobrança estão sob os cuidados do Procurador da Fazenda Nacional, cuja presunção de legitimidade e veracidade de seus atos, e o dever legal de garantir a recuperação do crédito, embasam a sua obrigação de declarar a responsabilidade de terceiro e incluí-lo na CDA, perfectibilizando o ato de inscrição, diante de provas de ilícito capaz de fazer incidir o artigo 135, III, do CTN.

¹⁹ “Art. 12 - À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, compete especialmente:

I - apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial;
(...).”



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ

Registro PGFN 00052627/2016

58. Vale lembrar ainda que a atribuição da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional tem esteio no art. 131, *caput* e §3º, da Constituição Federal de 1988, dispositivos cuja leitura demonstra a incumbência do órgão para a representação judicial e extrajudicial da União, quanto à cobrança da dívida ativa de natureza tributária.²⁰ Nessa seara, impende mencionar que a Constituição, ao determinar expressamente a competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para cobrar os créditos tributários, de forma judicial e extrajudicial, ao mesmo tempo, implicitamente, confere ao órgão, os meios necessários para que realize integralmente os fins almejados. Desse modo para a realização de uma atividade-fim, lastreada em previsão constitucional, que, no caso, é a cobrança do crédito tributário, haveria, implicitamente, a atribuição de poderes que seriam meios para a realização desse fim, sem necessidade de norma explícita estabelecendo esses meios.²¹

59. Nesse diapasão, deve-se rememorar que ao Procurador da Fazenda Nacional incumbe o procedimento de controle de legalidade que resulta no ato de inscrição. De tal afirmação decorre que tal agente é, a um só tempo, responsável pela condução judicial da cobrança, mas também atua no plano administrativo. Tais atribuições estão relacionadas aos mecanismos para que seja atingida a missão constitucional atribuída à PGFN.

60. Vale dizer, demais disso, que do disposto no art. 202 do CTN²², ao estabelecer que a autoridade competente pela inscrição da dívida ativa – o Procurador da Fazenda Nacional – indicará o nome do corresponsável, se for o caso, se extrai, no plano infraconstitucional, a

²⁰ Art. 131. A Advocacia-Geral da União é a instituição que, diretamente ou através de órgão vinculado, representa a União, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe, nos termos da lei complementar que dispuser sobre sua organização e funcionamento, as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo.

§ 3º - Na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei.

²¹ Trata-se da teoria dos poderes implícitos (*inherent powers theory*) desenvolvida no direito norte-americano e acolhida em alguns precedentes do Supremo Tribunal Federal, que a considerou compatível com a Constituição Federal de 1988. Nesse sentido, cita-se o Recurso Extraordinário nº 593.727/MG, com repercussão geral reconhecida, no qual o Plenário da Corte Suprema fixou o entendimento acerca da possibilidade de o Ministério Público, por autoridade própria, realizar as investigações penais, não obstante a ausência de autorização expressa, tendo em vista a aplicação da teoria dos poderes implícitos.

²² Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:
I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;
II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;
III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;
IV - a data em que foi inscrita;
V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.
Parágrafo único. A certidão conterà, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.



possibilidade de realização de procedimento para inclusão de codevedor na certidão de dívida ativa. Em sentido semelhante há também a previsão do art. 2º §5º, da Lei nº 6.830/80²³, destacando-se também o disposto no §§3º e 4º, do mesmo dispositivo, que tratam do controle administrativo de legalidade que decorre do ato de inscrição, assentando a atribuição da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para a apuração e cobrança do crédito tributário inscrito quanto ao devedor e demais corresponsáveis.

61. Cumpre ainda mencionar que o próprio STJ já pacificou, em sede de recurso repetitivo²⁴ (REsp 1.104.900/ES), a inversão do ônus da prova nos casos de inclusão administrativa do nome do sócio ou administrador na CDA, o que evidencia que tal inclusão (ocorrida na esfera administrativa) não afeta a higidez do título, bem como corrobora a presunção de legitimidade dos

²³ Art. 2º - (...)

(...)

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

§ 4º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

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

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

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

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

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

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

§ 6º - A Certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente.

(...)

²⁴ "PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos".

2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras.

3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ". (STJ, Primeira Seção, REsp 1104900/ES, Rel. Ministra Denise Arruda, Julgado em 25.03.2009).



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ

Registro PGFN 00052627/2016

atos praticados, em sede de controle da legalidade pelos Procuradores da Fazenda Nacional.

62. Ademais, e como já bem pontuado no trecho acima transcrito do Parecer CAT/PGFN Nº 55/2009, a obrigação do responsável não se subsume às regras de constituição do crédito tributário, prescindindo do lançamento (ato de competência privativa da autoridade administrativa²⁵), dada a sua natureza tributária indireta, ou seja, a hipótese que enseja seu nascimento no mundo jurídico não é ato lícito, de movimentação ou detenção de riqueza, conforme exige o art. 3º²⁶ do CTN, mas sim um ato ilícito. O simples fato da obrigação decorrente da responsabilidade decorrer da prática de ato contrário aos ditames legais, afasta a natureza imediatamente tributária do instituto, e **permite que essa responsabilidade seja declarada pelo Procurador da Fazenda Nacional ou por autoridade judicial (via redirecionamento da execução), sem que isso implique lançamento do crédito tributário, atividade essa, repita-se, de competência privativa da autoridade administrativa, no caso a Receita Federal.**

IV.II

Do procedimento de apuração e declaração da responsabilidade decorrente de dissolução irregular no âmbito da PGFN

63. Assentada a possibilidade de o Procurador da Fazenda Nacional apurar e declarar a responsabilidade tributária do administrador de empresa detentora de débito tributário em face da União, quando da ocorrência de cessação irregular das atividades da pessoa jurídica, importa dizer que tal ato administrativo, para ser viável e sem qualquer mácula constitucional ou legal, deve ocorrer via processo administrativo, com a devida notificação do representante legal da empresa, lhe devendo ser oportunizada a produção de provas, além do acesso à ampla defesa e ao contraditório.

²⁵ "Art. 142 CTN - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

²⁶ "Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".



64. A respeito do diploma legal que regerá esse processo administrativo, cujo escopo é o de apurar e declarar responsabilidade tributária de representante legal de empresa devedora de débitos já inscritos na Dívida Ativa da União, verifica-se a ausência de lei específica a regular o seu trâmite e suas fases processuais. É, portanto, caso de aplicação da Lei nº 9.784/99, em face de sua natureza subsidiária, diploma que oferecerá as balizas e os parâmetros gerais na definição das etapas e regras a serem observadas.

65. Cabe, neste ponto, fixar ser imprescindível que tal processo administrativo seja conduzido com elevados níveis de zelo e atenção por parte da autoridade fazendária responsável – no caso, o Procurador da Fazenda Nacional, de forma a garantir a sua legalidade acima de qualquer questionamento, inclusive na formalização e certificação dos atos administrativos. Ainda neste contexto, e vislumbrando-se a necessidade de clareza, uniformidade e isonomia a permearem os procedimentos a serem adotados pelos Procuradores da Fazenda Nacional, o presente opinativo recomenda expressamente a edição de um ato normativo disciplinando e estabelecendo as etapas e procedimentos específicos e obrigatórios a serem observados.

66. No âmbito da Receita Federal do Brasil, a Portaria RFB nº 2.284/2010 trata dos procedimentos a serem adotados quando constatada pluralidade de sujeitos passivos (contribuintes e responsáveis) de uma mesma obrigação, no momento do lançamento do crédito tributário.

67. A referida Portaria traz alguns aspectos relevantes para a apuração e declaração da responsabilidade tributária, quais sejam: i) quando identificada hipótese de pluralidade de sujeitos passivos, devem ser reunidas provas necessárias à caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado (art. 2º, *caput*); ii) a autuação deverá conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações apuradas e o vínculo de responsabilidade (art. 2º, §1º); iii) todos os autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação (art. 3º).

44



68. É imprescindível também que seja ofertado ao administrador da empresa acesso ao contraditório e à ampla defesa, como bem determinado pelos artigos 2º e 3º²⁷ da Lei nº 9.784/99, para que ele possa, assim, ter ciência do processo e então produzir provas, além de lhe ser permitido impugnar as provas da parte contrária e as razões inicialmente consignadas pela autoridade administrativa tributária, caso assim entenda cabível ou necessário. A partir do conjunto dos autos, o Procurador da Fazenda Nacional decidirá de forma motivada e, caso esta seja no sentido da responsabilização, incluirá o nome do sócio no Anexo II da CDA. O corresponsável poderá também recorrer da decisão ao fim adotada pelo Procurador, no caso de decisão desfavorável, nos termos do art. 56 e s/s da Lei nº 9.784/99.²⁸

69. Mais uma vez, importa lembrar que há hipóteses legais para atribuição automática do vínculo de responsabilidade, nas quais a ocorrência de fatos previstos expressamente em lei não envolverá dilação probatória para sua apuração administrativa. Possível, então, um contraditório diferido, ou seja, após a inclusão do nome do responsável na CDA, conforme mencionado no capítulo anterior do presente parecer.

²⁷ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

(...);

V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

(...);

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII - observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

(...).

Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

I - ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;

II - ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas;

III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;

(...).

²⁸ Vale dizer que o recurso administrativo não tem efeito suspensivo nos termos do art. 61 da Lei nº 9.784/99:

Art. 61. Salvo disposição legal em contrário, o recurso não tem efeito suspensivo.



IV.III

Do processo administrativo no âmbito da PGFN e as matérias objeto de discussão

70. Insta, ainda, destacar que tal processo administrativo para verificação e declaração da responsabilidade tributária do administrador da empresa no âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional **restringe-se, tão somente, ao exame acerca da existência dos elementos da regra matriz da responsabilidade tributária, distinta da regra matriz da incidência tributária. O objeto do processo administrativo ora em foco é restrito e vinculado, admitindo-se apenas provas e impugnações atinentes à configuração ou não dos pressupostos ensejadores do vínculo de responsabilidade tributária do representante legal da empresa. Logo, não caberá neste processo qualquer discussão sobre o crédito tributário, sua constituição ou a sua exigibilidade, aspectos esses exclusivamente relacionados ao lançamento**²⁹.

71. A corroborar a existência de uma regra-matriz própria das normas sancionadoras (tal como normas de responsabilidade tributária de terceiros), distinta da regra-matriz da incidência tributária, Paulo de Barros Carvalho assim ensina, *verbis*:

"O antecedente da regra sancionatória descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de dever estipulado no consequente da regra-matriz de incidência. É a não-prestação do objeto da relação jurídica tributária. Essa conduta é tida como antijurídica, por transgredir o mandamento prescrito, e recebe o nome de ilícito ou infração tributária. (...).

No terreno do estudo das infrações e sanções também é utilíssimo o esquema metodológico da regra-matriz, permitindo uma análise minuciosa do suposto, que traz a descrição hipotética do fato ilícito ou infração, e bem assim do consequente, que nos leva à prescrição dos elementos que compõem o nexos sancionatório"³⁰.

72. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 562.276/PR, também reconhece expressamente a distinção entre a regra-matriz do vínculo de responsabilidade da regra-matriz de incidência tributária, e ressalta a autonomia entre ambas, conforme acórdão a seguir transcrito, *verbis*:

"DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES

²⁹ Sem prejuízo das ações judiciais relacionadas ao crédito tributário.

³⁰ PAULO DE BARROS CARVALHO. *Direito Tributário, linguagem e método*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. Pg. 845.



FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS
DEMAIS TRIBUNAIS.

1. (...).

3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.

4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Person*e, *terzo* ou *tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a *contrario sensu*, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.

7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração *ex lege* e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição.

8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

9. Recurso extraordinário da União desprovido.

10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.” (STF, RE 562276/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 03/11/2010).



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ

Registro PGFN 00052627/2016

73. Logo, a norma que determina a incidência tributária, base legal para o lançamento tributário, é distinta da norma que atribui responsabilidade tributária a terceiros. A impugnação à aplicação desta última não afeta a aplicação da primeira, mantendo-se incólumes o lançamento e o crédito já constituído.

74. Ademais, não custa mais uma vez lembrar que a responsabilidade do administrador possui natureza jurídica tributária indireta, porquanto decorrente de ato ilícito, como já explicitado no parágrafo 62 do presente Parecer, não se tratando de obrigação tributária em sentido estrito, e portanto prescinde do lançamento tributário e das normas de constituição de crédito contidas no Código Tributário Nacional.

75. Eventuais irresignações acerca da validade ou exigibilidade do crédito tributário poderão ser suscitadas, por sua vez, nas oportunidades processuais adequadas para tanto, ou seja, mediante ações judiciais, ou ao longo do próprio processo administrativo fiscal de lançamento – esta última hipótese, quando o ilícito ensejador da responsabilidade for praticado e chegar ao conhecimento da Administração Tributária antes da constituição do crédito, ou quando houver conexão entre o fato gerador da obrigação tributária e o fato gerador da responsabilidade tributária (o que incorre nos casos de dissolução irregular da empresa, em que a responsabilidade tributária, como já visto, é adquirida por transferência, posteriormente ao fato gerador do tributo devido pela empresa).

76. Nos casos de ilícito ensejador da aplicação do art. 135, III, do CTN, ser praticado após o fato gerador do tributo, quicá após a própria inscrição do crédito tributário ou após o seu ajuizamento, a apuração e atribuição de responsabilidade a administrador de pessoa jurídica não configura substituição do sujeito passivo. Alterar o sujeito passivo envolve alterar o próprio lançamento, atividade privativa da Receita Federal na qual se apura **quem é colocado por lei como obrigado ao pagamento do tributo, ou seja, quem é o sujeito passivo contribuinte, que pratica o fato gerador descrito na norma tributária**. Não é o que se verifica no caso em apreço, de inclusão do nome do administrador na CDA, **via cumulação subjetiva ulterior**, porquanto não se está a promover qualquer alteração ou revisão no lançamento, mas sim reconhecendo-se a responsabilidade tributária do gestor, após oferecido o devido processo legal, e sem qualquer necessidade de substituição ou revisão do sujeito passivo já existente no título.

JP

30



77. O pressuposto da responsabilização no caso da dissolução irregular da pessoa jurídica é um fato exterior e posterior ao fato gerador, ao tempo que o efeito dessa responsabilização é uma outra relação obrigacional, com a adição de um TERCEIRO (no caso, o gestor responsável pela dissolução sem prévia liquidação) como corresponsável na CDA: a extensão da responsabilidade – trata-se de inclusão de devedor, não de substituição ou revisão.

78. A própria jurisprudência que impede a responsabilização do gestor pelo simples inadimplemento do tributo reforça a tese ora defendida. A infração à lei, autônoma em relação ao fato gerador e a ele exterior, é que traz como consequência a ampliação da responsabilidade pelo pagamento do tributo.

79. Neste sentido, como se vai detalhar mais adiante, são inaplicáveis a Súmula 392/STJ³¹ e o acórdão proferido pelo STJ no REsp 1.045.472/BA³², visto que, na hipótese de acréscimo do nome do administrador na CDA após apuração e declaração da sua responsabilidade tributária em face da dissolução irregular da empresa, constatada após a inscrição em dívida, não há qualquer erro ou equívoco no próprio lançamento ou na Certidão de Dívida Ativa, tampouco há necessidade de alteração de fundamento legal ou de substituição ou revisão do sujeito passivo da obrigação tributária.

³¹ Súm. 392/STJ - A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.

³² "PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA). SUBSTITUIÇÃO, ANTES DA PROLAÇÃO DA SENTENÇA, PARA INCLUSÃO DO NOVEL PROPRIETÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO ERRO FORMAL OU MATERIAL. SÚMULA 392/STJ.

1. A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução (Súmula 392/STJ).

2. É que: "Quando haja equívocos no próprio lançamento ou na inscrição em dívida, fazendo-se necessária alteração de fundamento legal ou do sujeito passivo, nova apuração do tributo com aferição de base de cálculo por outros critérios, imputação de pagamento anterior à inscrição etc., será indispensável que o próprio lançamento seja revisado, se ainda viável em face do prazo decadencial, oportunizando-se ao contribuinte o direito à impugnação, e que seja revisada a inscrição, de modo que não se viabilizará a correção do vício apenas na certidão de dívida. A certidão é um espelho da inscrição que, por sua vez, reproduz os termos do lançamento. Não é possível corrigir, na certidão, vícios do lançamento e/ou da inscrição. Nestes casos, será inviável simplesmente substituir-se a CDA." (Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka, in "Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência", Livraria do Advogado, 5ª ed., Porto Alegre, 2009, pág. 205).

3. Outrossim, a apontada ofensa aos artigos 165, 458 e 535, do CPC, não restou configurada, uma vez que o acórdão recorrido pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1045472/BA, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009)".



80. **Isso se deve ao fato de que a obrigação tributária em sentido estrito é autônoma em relação à obrigação decorrente da responsabilidade. A obrigação do responsável depende da existência e validade da obrigação do contribuinte, mas a obrigação deste não é afetada pela obrigação daquele. A inclusão do nome do responsável tributário na CDA, por ilícito praticado após o fato gerador, ou até após a inscrição do crédito em dívida ativa, assim, em nada atingirá a certeza e liquidez do título.**

81. Disso tudo decorre a possibilidade de este processo administrativo para apuração e declaração da responsabilidade tributária ser instaurado e finalizado ainda que já ajuizada a execução fiscal de determinado crédito, caso se tenha ciência da dissolução ao arrepio dos ditames legais somente após o início da ação executória. Não pudesse assim ocorrer, os inúmeros casos de dissolução irregular de pessoas jurídicas com créditos já ajuizados – fato muito corriqueiro na prática comercial –, ficariam exclusivamente na pendência do processamento judicial da questão, não obstante seja poder-dever do agente da Fazenda Pública, uma vez ciente da dissolução da empresa, indicar os corresponsáveis pelo crédito na CDA, nos termos do art. 202³³ do CTN. Além disso, tal hipótese prolongaria ainda mais a duração do processo, dificultando a recuperabilidade dos valores devidos ao erário.

82. O que se está a afirmar é a possibilidade de apuração e declaração administrativa da responsabilidade por créditos inscritos ajuizados e não ajuizados, com a inclusão do nome do corresponsável na CDA administrativamente, em face de ilícitos praticados após a inscrição do crédito ou de ilícitos que, conquanto praticados antes da inscrição, a Administração somente tomou conhecimento deles após o crédito ter sido inscrito. Providência similar já costuma ocorrer na esfera judicial, segundo o instituto do redirecionamento da execução fiscal, ocasião em que são praticados, inclusive, atos de expropriação do patrimônio do corresponsável. Afinal, admite-se o corresponsável como legitimado passivo na execução, mesmo que seu nome não conste inicialmente na certidão de dívida ativa. Frise-se que a inclusão do representante legal da empresa na CDA administrativamente, no âmbito da PGFN, não acarreta, por si só, qualquer ato de expropriação do

³³ Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente: I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado; IV - a data em que foi inscrita; V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.
Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição".



seu patrimônio. Eventual necessidade de adoção de tais medidas dependerá, por óbvio, da provocação do Poder Judiciário, a quem caberá deferi-las ou não.

83. Admitindo-se, assim, o redirecionamento da execução fiscal, com a consecução de atos de constrição do patrimônio do corresponsável (mais gravosos), após o ajuizamento da execução fiscal com base em determinada Certidão de Dívida Ativa que não possui o nome do corresponsável, por que não se haveria de admitir a apuração de eventual ilícito posterior ao fato gerador, e inclusão do administrador como corresponsável na CDA administrativamente, garantindo-se que eventuais pedidos de atos expropriatórios dependerão de permissão do Poder Judiciário? Ainda mais, se tal inclusão se der após o processamento válido de processo administrativo em que inexistente prejuízo ao contraditório e à ampla defesa do interessado?

84. A tais argumentos, se acresça o fato de que a grande maioria dos créditos tributários inscritos em dívida ativa são constituídos por declaração do próprio constituinte – lançamento por homologação –, casos em que a cessação irregular das atividades da empresa costuma ser conhecida apenas após o ajuizamento da execução fiscal. Eventual interpretação que restrinja a inclusão do nome do corresponsável somente via pedido de redirecionamento ao Poder Judiciário aumentaria a litigiosidade, e faria letra morta – ou quase sem eficácia alguma – das atribuições da Procuradoria da Fazenda Nacional previstas no art. 12³⁴ da Lei Complementar nº 73/93.

85. A possibilidade de o Procurador da Fazenda Nacional apurar e declarar administrativamente o vínculo de responsabilidade tributária do representante legal de empresa detentora de crédito tributário inscrito, sob a luz do contraditório e da ampla defesa, é medida inclusive salutar e adequada aos novos rumos do ordenamento jurídico, mormente diante da crescente necessidade de adoção de mecanismos que promovam maior economia processual e redução da litigiosidade perante o Poder Judiciário. Caso contrário, estar-se-ia condicionando a apuração de responsabilidade tributária e a inclusão do nome do administrador na CDA a pronunciamentos judiciais toda vez que o Procurador da Fazenda Nacional venha a se deparar com fortes indícios de dissolução irregular, na pendência de créditos tributários já inscritos em dívida ativa. Tal raciocínio promoveria um aumento maciço do número de petições ao Poder Judiciário,

³⁴ “Art. 12 - À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, compete especialmente: I - apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial; (...)”.



com o incremento do tempo para o julgamento da execução fiscal, e abriria as comportas para o enriquecimento ilícito e concorrência desleal, diante das dificuldades impostas à recuperação do crédito tributário. Ademais, a inclusão do corresponsável em âmbito administrativo permite a racionalização que transcende os pedidos formulados em dezenas de casos, minimizando os riscos de coexistência de decisões conflitantes. Trata-se, portanto, de medida que favorece a segurança jurídica.

86. O próprio Poder Judiciário, ao julgar recentemente a constitucionalidade do protesto na recuperação do crédito tributário, na ADI nº 5135, reconheceu a legitimidade de um meio de cobrança conduzido integralmente na via administrativa, o que reforça a tendência atual de utilização de instrumentos administrativos na cobrança do crédito público, como forma de se buscar maior eficiência e economicidade.

V

O reconhecimento administrativo de responsabilidade e a execução fiscal

87. Uma vez assentadas as diferenças entre a norma que atribui responsabilidade de terceiros e a que determina a incidência tributária e a consequente possibilidade de apuração do ilícito ensejador da responsabilização do agente após a inscrição do crédito em Dívida Ativa, deve-se analisar os reflexos de tal procedimento em relação às execuções fiscais, uma vez que tal responsabilização de terceiros pode acontecer de forma antecedente ou quando já ajuizado o processo executivo.

88. Em princípio, a regra é que aquele que é indicado como devedor na Certidão de Dívida Ativa não apenas ostenta a condição de sujeito passivo, como se pode dizer, com base inclusive na jurisprudência do STJ, que é parte passiva presumivelmente legítima, já que o título, além de integrar a petição inicial, corresponde, materialmente, à obrigação de fundo.

89. A figura do devedor, que é quem ostenta a condição de sujeito passivo ordinário, é a pessoa identificada na CDA. Paulo César Conrado, ao referir-se ao art. 4º da LEF³⁵,

³⁵ Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra:
I - o devedor;
II - o fiador;

CGO



deliberadamente, exclui dos casos de sucessão material que importam sucessão processual a figura prevista no inciso V daquele dispositivo, que corresponde ao “responsável, nos termos da lei”.

90. Isso porque os demais legitimados previstos no dispositivo mantêm um vínculo com o devedor e esse vínculo explica-se pela noção de sucessão. Todavia, no que pertine à responsabilidade, não se tem, em princípio, um evento que decorre do desaparecimento do devedor, como seria, por exemplo o caso de morte, mas à ocorrência do fato gerador da responsabilidade incidente sobre o terceiro. Nesse caso há, verdade, um litisconsórcio, que pode ser inicial ou ulterior.³⁶

91. Com efeito, quando a inclusão do codevedor é posterior ao ato de inscrição, mas antes do ajuizamento, não parece tratar-se de situação a suscitar dúvidas acerca do procedimento relativo à cobrança do devedor principal e do codevedor. Nessa hipótese, como já ocorre, atualmente, nas situações em que o devedor e os corresponsáveis constam da inscrição, o ajuizamento da execução fiscal será feito em relação a ambos, permitindo-se, com isso, a prática de atos de expropriação.

92. Consoante afirmado, no bojo do presente opinativo, para além da obrigação tributária, é possível que outro sujeito que não o devedor incorra em algum evento considerado normativamente relevante de modo que a mesma obrigação tributária seja canalizada para esse terceiro. Há, portanto, a possibilidade de formação de litisconsórcio inicial, quando constituído já no ajuizamento da ação, e outros de litisconsórcio ulterior, quando constituído em momento processual posterior, seja porque o ilícito que ensejou a responsabilidade ocorreu depois do ajuizamento seja porque seu conhecimento pela Administração deu-se no curso da execução fiscal.

93. Quando, após o ajuizamento da execução fiscal, se verifica a ocorrência do ilícito, conquanto desde já se possa afirmar a inexistência de quaisquer impedimentos para formação desse litisconsórcio passivo, impende tecer algumas considerações sobre o tópico. Vale dizer que

III - o espólio;

IV - a massa;

V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e

VI - os sucessores a qualquer título.

³⁶ Conrado, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2015, p. 50-56.



é bastante comum que o fato implicativo da corresponsabilidade do terceiro seja apurado no decorrer da execução fiscal, como, inclusive, sói acontecer nos casos da Súmula 435 do STJ, em que se constata um encerramento irregular da empresa.

94. Em situações como essas, entende-se que é plenamente possível que se faça o procedimento para inclusão do corresponsável administrativamente, prescindindo de procedimento judicial prévio para tal, uma vez que, ontologicamente, não há diferença entre o procedimento para apuração de responsabilidade antes ou depois do ajuizamento. Entretanto, uma vez ajuizado o crédito, poder-se-ia questionar se seria necessária a cumulação subjetiva ulterior.

95. Antes de, propriamente, se responder ao questionamento proposto, convém minudenciar o esclarecimento já feito na presente manifestação de que a ampliação subjetiva nas execuções fiscais decorrente da inclusão administrativa, embora decorra de acréscimo realizado na CDA, não incorre em qualquer incompatibilidade com o entendimento do STJ acerca da substituição da certidão.

96. Nesse ponto, importa reportar ao RESP nº 1.045.472/BA, julgado na forma dos recursos repetitivos, que analisou a aplicação da Súmula nº 392 /STJ³⁷ e no qual prevaleceu o entendimento já consolidado na Corte Superior acerca da impossibilidade de substituir ou emendar a Certidão de Dívida Ativa em caso de alteração do sujeito passivo da demanda executiva, considerando que tal situação seria caso de alteração do próprio lançamento e não mera correção de erro formal ou material. Segundo o mencionado recurso repetitivo, se constarem falhas na CDA, em especial, omissão de qualquer dos requisitos previstos no art. 202 do CTN ou erro a eles relativo, seria possível promover a emenda ou requerer a substituição da certidão até prolação da sentença nos embargos. O julgado referido, contudo, ressalva que, no caso de vícios relativos ao lançamento, a exemplo da indevida identificação do sujeito passivo,³⁸ não se trataria de mero erro material, e, como tal, não seria possível a emenda ou substituição da CDA, mas sim a extinção da execução fiscal.

97. Sobre esse tema, debruçou-se o Parecer PGFN/CRJ nº 1.433/2013, *in verbis*:

³⁷ A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução

³⁸ A propósito, o Parecer PGFN/CAT nº 278/2014 tratou do erro no lançamento relacionado à identificação do sujeito passivo.

JP



6. Com a edição da súmula nº 392, o STJ teve como objetivo assentar que a possibilidade de alteração do sujeito passivo da execução fiscal não poderia ser entendida como erro formal ou material apto a ensejar a alteração ou troca da Certidão de Dívida Ativa. Por seu turno, o cerne da questão discutida nos autos do RESP 1.045.472/BA referia-se à faculdade de substituição ou emenda da Certidão de Dívida Ativa, com a modificação do sujeito passivo antes da sentença de julgamento dos embargos à execução. No julgado, prevaleceu o entendimento já consolidado na Corte Superior de impossibilidade de substituir ou emendar a Certidão de Dívida Ativa em caso de alteração do sujeito passivo da demanda executiva, considerando que tal situação seria caso de alteração do próprio lançamento e não mera correção de erro formal ou material.

7. Entende-se, nesse contexto, que se pode interpretar o julgado no sentido de que a exigência de novo lançamento somente se justificaria em face da ocorrência de um vício no procedimento de constituição do crédito tributário que antecederia a inscrição. Desse modo, por exemplo, se o contribuinte tiver sido autuado com base em fundamentos equivocados e tais fundamentos constarem na inscrição, não será admissível a emenda ou substituição da certidão. Pode-se, assim, depreender que, nos casos em que o vício na inscrição decorre de defeito que não se estende ao procedimento de constituição do crédito tributário, é possível substituir ou emendar a Certidão de Dívida Ativa.

(...)

11. Pode-se entender, assim, que a modificação do título somente não é facultada nos casos que impliquem alteração do próprio lançamento. O STJ entende incabível a pretensão de se alterar o sujeito passivo da certidão na qual se fundamenta a execução fiscal, argumentando que seria caso de modificação do próprio lançamento tributário. A Corte Superior considera que a substituição ou emenda da Certidão de Dívida Ativa não pode servir para corrigir vícios que acarretem substancial modificação no lançamento do crédito tributário. Nesses casos, a certidão seria nula, porque o executado não teve oportunidade de defender-se de forma plena.

12. Por outro lado, o STJ interpreta que, quando a nulidade não gerar prejuízos à defesa do executado, não haveria motivo para o cancelamento da inscrição. Destarte, pode-se afirmar que a nulidade da Certidão de Dívida Ativa não deve ser declarada por eventuais falhas que não prejudicam o executado para que promova sua defesa.

13. De acordo com a Corte Superior, se o título estiver perfeito formalmente, com discriminação precisa do fundamento legal no qual se lastreia a obrigação tributária, os juros de mora, a multa e a correção monetária, revela-se descabida sua invalidação, não se configurando qualquer óbice ao prosseguimento da execução. O STJ entende que, se o vício é apenas da inscrição e não do lançamento, o cancelamento da inscrição seria medida inócua, já que levaria apenas a nova lavratura da inscrição, corrigindo o defeito, sem que fosse necessário reabrir processo administrativo fiscal e sem necessidade de nova intimação.

(...)

19. Destarte, depreende-se que se no título executivo constarem falhas, notadamente, omissão de qualquer dos requisitos previstos no art. 202 do CTN ou erro a eles relativo, a Fazenda Pública poderá promover a emenda ou requerer a substituição da Certidão até o momento da prolação da sentença nos embargos. Afasta-se, dessa maneira, o vício do título executivo e, por conseguinte, a nulidade da execução. A apresentação de nova e correta certidão da inscrição – ou mesmo sua alteração – pode



sanar a nulidade identificada, desde que a nulidade não se refira ao próprio ato de lançamento e a emenda ou substituição seja feita até o momento anterior ao julgamento dos embargos à execução.

(...)

24. Se o vício da certidão ou da inscrição decorrer de fato anterior à constituição definitiva do crédito, faz-se necessário refazer o lançamento. Por outro lado, se o vício decorrer de fato ocorrido após o lançamento, é possível a correção da inscrição e da certidão, permitindo-se, por conseguinte, o novo ajuizamento da execução fiscal.

25. Por fim, é relevante destacar que o STJ possui julgados nos quais assenta a inexistência de modificação do sujeito passivo da execução, sendo desnecessário, até mesmo, substituir a Certidão de Dívida Ativa. Trata-se de hipótese em que não incide a Súmula nº 392/STJ.

26. A esse respeito confira-se o RESP nº 1.359.041/SE:

PROCESSUAL CIVIL, CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. FALÊNCIA. INDICAÇÃO DO DEVEDOR SEM A MENÇÃO "MASSA FALIDA". VÍCIO SANÁVEL. SUBSTITUIÇÃO DA CDA. DESNECESSIDADE.

1. A massa falida nada mais é do que o conjunto de bens, direitos e obrigações da pessoa jurídica que teve contra si decretada a falência, uma universalidade de bens, a que se atribui capacidade processual exclusivamente, mas que não detém personalidade jurídica própria nos mesmos moldes da pessoa natural ou da pessoa jurídica. Todo esse acervo patrimonial não personificado nasce com o decreto de falência e sobre ele recai a responsabilidade patrimonial imputada, ou imputável, à empresa falida, apenas isso, mas não configura uma pessoa distinta.

2. Não incide, portanto, a Súmula 392/STJ ("A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução"), pois o decreto de falência não gera "modificação do sujeito passivo da execução", sendo desnecessária, até mesmo, a substituição da CDA.

3. "A pessoa jurídica já dissolvida pela decretação da falência subsiste durante seu processo de liquidação, sendo extinta, apenas, depois de promovido o cancelamento de sua inscrição perante o ofício competente. Inteligência do art. 51 do Código Civil". (REsp 1.359.273/SE, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, DJe 14.5.13)

4. O simples fato de não ter sido incluído ao lado do nome da empresa executada o complemento "massa falida" não gera nulidade nem impõe a extinção do feito por ilegitimidade passiva ad causam. A massa falida não é pessoa diversa da empresa contra a qual foi decretada a falência. Não há que se falar em redirecionamento nem mesmo em substituição da CDA. Trata-se de mera irregularidade formal, passível de saneamento até mesmo de ofício pelo juízo da execução.

5. No caso dos autos, a impossibilidade de extinção do feito é ainda mais patente porque a execução fiscal foi ajuizada apenas 20 dias após o decreto de falência, ou seja, é possível, e mesmo provável, que a Fazenda Pública exequente nem tivesse ciência desse fato.

6. Recurso especial provido.



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ

Registro PGFN 00052627/2016

(RESP Nº 1.359.041/ SE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/06/2013, DJE: 28/06/2013)

98. **Ora, por óbvio, a inclusão de sócio como responsável, ao lado do devedor originário, não configura vício do lançamento, já que não se confunde com uma falha na identificação do sujeito passivo, o que implicaria um novo lançamento para que o título seja hígido. Essa inclusão é, tampouco, erro material que enseja a alteração ou substituição do título.**

99. **É, portanto, possível fazer a cumulação subjetiva ulterior enquanto estiver sendo processada a execução fiscal. Fosse entendido o contrário, não seria possível a corrente prática de inclusão do codevedor no curso da execução, quando verificados os pressupostos para a corresponsabilização, o que é largamente aceito pelos magistrados e tribunais pátrios, sobretudo nos casos de dissolução irregular, inclusive para créditos não tributários.³⁹ Nota-se que para o redirecionamento – seja ele em relação à execução de dívida tributária ou não tributária – não se cogita a aplicação do entendimento firmado no RESP nº 1.045.472/BA.**

100. Havendo uma inclusão de codevedor há uma cumulação subjetiva. Se o processo está em curso, essa cumulação é ulterior, como em qualquer redirecionamento feito, em que se objetiva a ampliação subjetiva da demanda.⁴⁰ Acaso fosse aplicável a Súmula nº 392/STJ nessa situação, qualquer redirecionamento judicial estaria obstado, não apenas a declaração de responsabilidade tributária na seara administrativa, seguida ou não de pedido de redirecionamento judicial.

101. **É importante reiterar que, na inclusão administrativa do codevedor, o lançamento é hígido e não há vício no título, apenas adota-se a sistemática de realizar a inclusão administrativamente, para posterior e eventual reflexo na esfera judicial. Impende salientar que a CDA não é por si só documento constitutivo do crédito tributário e do responsável original, mas sim**

³⁹ Cumpra mencionar que o STJ firmou a tese no RESP nº 1.371.128/RS, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, de que "em execução fiscal de dívida ativa tributária ou não-tributária, dissolvida irregularmente a empresa, está legitimado o redirecionamento ao sócio-gerente."

⁴⁰ Impende destacar o entendimento da PGFN de que não é cabível o rito do incidente de descon sideração da personalidade jurídica para inclusão de codevedor no bojo da execução fiscal, seja por incompatibilidade com o rito da execução fiscal, seja porque o instituto da responsabilização tributária é diferente daquele que enseja o rito previsto no nCPC, conforme salientado no Parecer PGFN/CRJ nº 618/2016.



o lançamento. Se no momento do ajuizamento da execução fiscal, a certidão refletia o devedor original, ainda que sem algum ou todos os corresponsáveis – mesmo porque desconhecido até então o fato gerador da responsabilidade – não se pode falar em vício que possa ensejar a aplicação da Súmula nº 392/STJ. A rigor, a inclusão ulterior de corresponsáveis não altera a CDA em si, mas apenas o anexo que trata de tal tema.

102. Não há, tampouco, que se cogitar a ausência de higidez ou que fora inquinada a presunção de legitimidade do título em virtude da inclusão *a posteriori* de corresponsável na CDA. Em verdade, pode-se dizer que ocorrida a inclusão administrativa de codevedor, sobretudo diante de ter sido possibilitado o exercício do contraditório administrativamente, a CDA com acréscimo do anexo serve como prova pré-constituída da relação de responsabilidade.

103. **Nessa situação, portanto, entende-se que caberia ao corresponsável incluído administrativamente o ônus probatório de afastar, judicialmente, a ocorrência do fato ensejador da responsabilidade.** Isso porque a inclusão, como regra, além da base normativa incidente, decorre de procedimento em que se respeita o contraditório e a ampla defesa, havendo portanto um arcabouço jurídico e probatório que lastreia a presunção consubstanciada no título. Pode-se, pois, sustentar que, em caso de inclusão administrativa de codevedor, quando requerido, judicialmente, o redirecionamento, o corresponsável tem que se desincumbir do ônus probatório relativo à ocorrência do ilícito apurado e, conseqüentemente, da relação de responsabilidade.

104. A grande questão decorrente da inclusão do responsável na certidão é sobre a necessidade de refletir essa inclusão quando já em curso a execução fiscal. Ou seja, sendo possível nesse caso o redirecionamento da execução, é possível que a Fazenda Pública apenas faça a inclusão administrativa sem promover o redirecionamento?

105. A resposta a tal questionamento é afirmativa, ressalvada a hipótese em que se pretenda a prática de atos tendentes ao cumprimento forçado do direito que subjaz ao título executivo. Dessa forma, caso se objetive praticar atos de expropriação, deve-se pleitear o redirecionamento em relação ao sócio incluído administrativamente *a posteriori*. Isso porque tais atos, dentro do arcabouço normativo atual, devem ser praticados via jurisdição executiva.

106. O presente entendimento de que, mesmo quando possível realizar o redirecionamento, pode ser conveniente que não seja promovido, guarda sintonia com a perspectiva

JK



de não litigar em qualquer situação, senão quando vislumbrada possibilidade de êxito na cobrança judicial. A medida, além de compatível com o Novo Regime da Cobrança da Dívida Ativa da União, também vem ao encontro da histórica busca da redução de litigiosidade pela PGFN e da releitura do interesse processual promovida pelo Parecer PGFN/CRJ nº 789/2016, que subsidiou a Portaria PGFN nº 502/2106, o que ainda é mais sensível em se tratando de execuções fiscais, as quais, além do grande acúmulo de volume processual, são responsáveis por taxa de congestionamento judicial na ordem de 92% (noventa e dois por cento), segundo dados do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) divulgados em 2016 e referentes a 2015.

107. Segundo o Relatório Justiça em Números de 2016,⁴¹ consideram-se os processos de execução fiscal como os grandes responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, na medida em que representam aproximadamente 39% (trinta e nove por cento) do total de casos pendentes e apresentaram congestionamento de 91,9% (noventa e um, vírgula nove por cento), que foi o maior dentre os tipos de processos analisados na ocasião.

108. A publicação do Relatório Justiça em Números vem, anualmente, destacando o impacto negativo gerado pelas execuções fiscais nos dados de litigiosidade do Poder Judiciário brasileiro. Nesse sentido, convém transcrever excerto do mencionado relatório:

“Dentro do quadro geral das execuções, pode-se afirmar que o maior problema são as execuções fiscais. **Na verdade, como sabido, o executivo fiscal chega a juízo depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, levando à sua inscrição da dívida ativa. Dessa forma, o processo judicial acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor ou patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário já adotadas pela administração fazendária ou pelo conselho de fiscalização profissional sem sucesso, de modo que chegam ao Judiciário justamente aqueles títulos cujas dívidas já são antigas, e por consequência, mais difíceis de serem recuperadas.** Basta ver que os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 39% do total de casos pendentes e 75% das execuções pendentes no Poder Judiciário. Os processos desta classe apresentam alta taxa de congestionamento, 91,9%, ou seja, de cada 100 processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2015, apenas 8 foram baixados. Desconsiderando estes processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia de 72,2% para 63,4% no ano de 2015 (redução de 9 pontos percentuais). A maior taxa de congestionamento de execução fiscal está na Justiça Federal (93,9%), e a menor, na Justiça do Trabalho (75,8%).”

109. Nota-se que o relatório atribui como uma das causas ao cenário de grande volume processual e taxa de congestionamento alta em relação às execuções fiscais a baixa

⁴¹ <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/10/b8f46be3dbbfff344931a933579915488.pdf> Acesso em 13/02/2017.



recuperabilidade do crédito cobrado judicialmente, de forma que o processo judicial apenas repete etapas e providências de localização do devedor já adotadas pela autoridade fazendária. Em sentido semelhante, também se manifestou Gustavo Caldas:

“A ineficiência na cobrança de dívidas pode ocorrer por diversos motivos. Dentre esses, destacam-se o excessivo tempo entre o vencimento da obrigação e a efetiva cobrança, a baixa qualidade do bem penhorado, a ausência de garantias, a inexistência de sanções por atraso ou descumprimento da obrigação e a falta de informações sobre o patrimônio do devedor.

A celeridade poder ser considerada como um dos fatores determinantes para o sucesso da cobrança, porque a demora permite a alienação do patrimônio do executado e dos responsáveis legais e o encerramento das atividades da empresa (...), dificultando a localização do devedor e de seus bens.

O procedimento integralmente judicial acaba por contribuir com a demora na cobrança, gerando custos adicionais ao erário.

(...)

Contribui para a lentidão da cobrança a desnecessária repetição de procedimentos nas esferas administrativa e judicial.”⁴²

110. Nesse contexto, a PGFN tem reformulado sua atuação relativa às execuções fiscais para que, gradativamente, se deixe de atuar na esfera judicial por meio da mera repetição de diligências que poderiam ser feitas administrativamente, buscando-se a efetiva satisfação do crédito fazendário, com a tentativa de prática de atos de expropriação somente em relação aos devedores cujo perfil (notadamente, o patrimônio) se mostre adequado a tal estratégia de cobrança.

111. Desse modo, uma vez promovida a inclusão administrativa do codevedor e não se tendo perspectivas de êxito na cobrança judicial em relação a tal devedor, não se vislumbra uma obrigatoriedade quanto ao redirecionamento, o que, obviamente, não acarretará qualquer prejuízo ao corresponsável, na medida em que, para além da possibilidade de defesa na esfera administrativa, poderá livremente (afinal, trata-se de direito fundamental) questionar o ato administrativo através de ação judicial. Ao revés, crê-se que, com o objetivo de reduzir a litigiosidade e de evitar eternizar demandas judiciais que, possivelmente, serão infrutíferas, tendo em vista as investigações realizadas administrativamente, pode-se recomendar que não seja promovida cumulação subjetiva no polo passivo da execução fiscal, se a medida não se revelar útil, ao menos potencialmente.

VI

⁴² CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães de. *Execução fiscal e efetividade* – análise do modelo brasileiro à luz do sistema português – São Paulo: Quartier latin, 2009, p. 55.



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ

Registro PGFN 00052627/2016

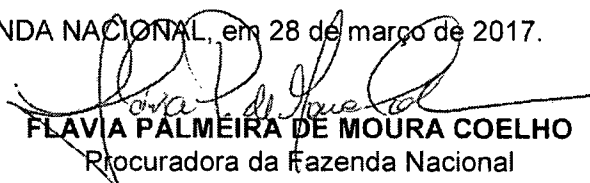
Conclusões

112. Por todo o exposto, conclui-se pela possibilidade de apuração e declaração da responsabilidade de administrador de pessoa jurídica com créditos tributários já inscritos em dívida ativa, no âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional, em face de provas diretas e indiretas de dissolução irregular, mediante procedimento administrativo que obedeça ao contraditório e à ampla defesa.

113. Entende-se possível que a inclusão do administrador se dê anterior ou posteriormente ao ajuizamento da execução fiscal. Mesmo na hipótese de ocorrer *a posteriori*, entende-se que não é obrigatório o pedido de redirecionamento judicial, somente devendo ocorrer quando se vislumbrar perspectiva de êxito com a cobrança judicial relativa ao codevedor incluído na certidão.

À consideração superior.
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 28 de março de 2017.


ANDREA MUSSNICH BARRETO
Procuradora da Fazenda Nacional


FLAVIA PALMEIRA DE MOURA COELHO
Procuradora da Fazenda Nacional



Ministério da Fazenda
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

DESPACHO PGFN/CAT/CRJ/ S/N /2017

Documento: Registro nº 0052627/2016


Interessados: PGFN/CAT e PGFN/CRJ

Ementa: Parecer público. Não há motivo que justifique sigilo desta informação, nos termos do art. 7º e art. 22 da Lei nº 12.527, de 2011, e art. 7º do Decreto nº 7.724, de 2012. Consulta Interna da CDA/PGFN Nº 01, de 2016. Responsabilidade tributária dos administradores em face de dissolução irregular no âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional. Provas indiciárias. Devido processo legal. Possibilidade de inclusão de codevedor com a execução fiscal ajuizada ou não. Desnecessidade de pleitear imediatamente o redirecionamento judicial em face do administrador incluído na seara administrativa. Perspectiva de êxito da demanda executiva.

Trata-se do Parecer/PGFN/CAT/CRJ/Nº /2017, da lavra das Procuradoras ANDRÉA MUSSNICH BARRETO e FLÁVIA PALMEIRA DE MOURA COELHO, com o qual manifestamos nossa concordância.


PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 31 de março de 2017.

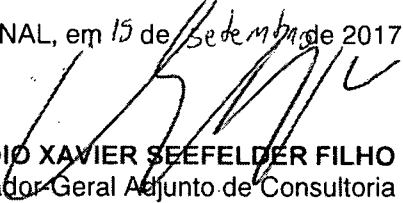

NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS
Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários


ROGÉRIO CAMPOS
Coordenador-Geral de Representação Judicial da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração do Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

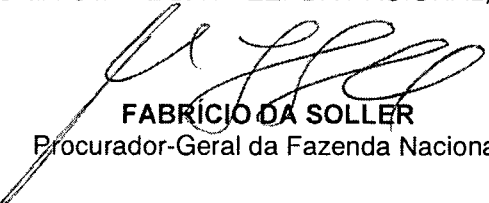
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 15 de Setembro de 2017.


LEONARDO DE ANDRADE REZENDE ALVIM
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária


CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Estratégia da representação Judicial e Administrativa Tributária

Aprovo o presente Parecer. Dê-se ciência a todos os Procuradores da Fazenda Nacional. Encaminhe-se à CDA e à CGD/PGFN, em resposta à consulta formulada.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 15 de SET. de 2017.


FABRÍCIO DA SOLLER
Procurador-Geral da Fazenda Nacional