

BREVE ANÁLISE CRÍTICA DO TEMA 444 DOS  
RECURSOS REPETITIVOS, QUE FIXOU O PRAZO  
DE PRESCRIÇÃO PARA O REDIRECIONAMENTO DA  
EXECUÇÃO FISCAL AOS SÓCIOS

*Andréa Darzé Minatel*<sup>1</sup>

Em fevereiro de 2020, o C. Superior Tribunal de Justiça julgou o **Tema 444** dos Recursos Repetitivos, fixando três teses a respeito do termo inicial do prazo prescricional para o redirecionamento da Execução Fiscal aos “sócios-gerentes”<sup>2</sup>, assim definidas:

**(i) o prazo de redirecionamento da Execução Fiscal, fixado em cinco anos, contado da diligência de citação da pessoa jurídica, é aplicável quando o referido ato ilícito, previsto no art. 135, III, do CTN, for precedente a esse ato processual;**

---

1. Doutora e Mestra em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora do curso de especialização do IBET e do COGEAE. Conselheira da Terceira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Advogada em Campinas.

2. A despeito de a maioria dos julgados e dos próprios textos doutrinários se referirem à figura do sócio, importa destacar que o art. 135, do CTN, restringiu a possibilidade de imputação de responsabilidade pessoal apenas àqueles sujeitos que (i) exerçam cargo de gestão e desde que, (ii) em sua administração, tenham agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa e (iii) que, de seus atos, tenha resultado obrigações tributárias. Ou seja, o que implica a responsabilidade é a condição de administrador de bens alheios conjugada com a prática de um desses atos ilícitos, sendo irrelevante a condição de sócio nas sociedades empresariais.

(ii) a citação positiva do sujeito passivo devedor original da obrigação tributária, por si só, não provoca o início do prazo prescricional quando o ato de **dissolução irregular for a ela subsequente**, uma vez que, em tal circunstância, inexistirá, na aludida data (da citação), pretensão contra os sócios-gerentes (conforme decidido no Resp. 1.101.728/SP, no rito do art. 543-C do CPC/1973, o mero inadimplemento da exação não configura ilícito atribuível aos sujeitos de direito descritos no art. 135 do CTN). **O termo inicial do prazo prescricional para a cobrança do crédito dos sócios-gerentes infratores, nesse contexto, é a data da prática de ato inequívoco indicador do intuito de inviabilizar a satisfação do crédito tributário já em curso de cobrança executiva promovida contra a empresa contribuinte, a ser demonstrado pelo Fisco, nos termos do art. 593 do CPC/1973 (art. 792 do novo CPC - fraude à execução), combinado com o art. 185 do CTN (presunção de fraude contra a Fazenda Pública); e,**

(iii) em qualquer hipótese, a decretação da prescrição para o redirecionamento **impõe seja demonstrada a inércia da Fazenda Pública**, no lustro que se seguiu à citação da empresa originalmente devedora (REsp 1.222.444/RS) ou ao ato inequívoco mencionado no item anterior (respectivamente, nos casos de dissolução irregular precedente ou superveniente à citação da empresa), cabendo às instâncias ordinárias o exame dos fatos e provas atinentes à demonstração da prática de atos concretos na direção da cobrança do crédito tributário no decurso do prazo prescricional.

Analisando-se as teses firmadas, verifica-se que o julgador elegeu **duas circunstâncias** como fundamentais para a definição não só do termo inicial do prazo prescricional para o redirecionamento da Execução Fiscal para os administradores, mas da própria legitimidade da sua fluência, quais sejam: (i) **a data prática do ato ilícito** previsto no art. 135, III, do CTN, e (ii) a demonstração da **existência de inércia da Fazenda Pública** no lustro que segue a citação da pessoa jurídica.

Ao assim decidir, o presente precedente trouxe **mudança significativa** na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria, que até então era pacífica no sentido de que o prazo quinquenal para o redirecionamento da Execução Fiscal aos administradores começava a fluir, indistintamente, da data da citação da pessoa jurídica devedora<sup>3</sup>. Entretanto, a

---

3. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL.

partir do julgamento do Tema 444 do STJ, a ***data da prática do ato ilícito*** que enseja a responsabilização passou a ser fundamental para a definição do termo inicial do presente prazo prescricional: (i) se o ***ilícito for anterior*** à citação da pessoa jurídica, o prazo permanece sendo contado a partir dessa diligência; (ii) ***mas se o ilícito for posterior à citação da pessoa jurídica***, o prazo passa a correr a partir da ***data da prática do próprio ato inequívoco indicador do intuito de inviabilizar a satisfação do crédito tributário já em curso de cobrança executiva promovida contra a empresa contribuinte, a ser demonstrado pelo Fisco, nos termos do art. 593 do CPC/1973 (art. 792 do novo***

---

PRAZO PRESCRICIONAL. CINCO ANOS DA CITAÇÃO VÁLIDA DA EMPRESA. SÚMULA 83/STJ. ARTIGOS NÃO PREQUESTIONADOS. SÚMULA 283. (...). 4. A jurisprudência do STJ é no sentido de que o pedido de redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da pessoa jurídica executada deve ser realizado até cinco anos da citação válida da empresa, sob pena de se consumir a prescrição. Precedentes: AgRg no REsp 1120407/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 04/05/2017; AgRg no Ag 1239258/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Rel. p/ Acórdão Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 06/04/2015. 5. Recurso Especial não provido. (REsp 1807394/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/05/2019, DJe 18/06/2019).

A existência de entendimento pacificado neste sentido foi, inclusive, ressaltada no próprio julgamento do Tema 444 do STJ, conforme se verifica no seguinte trecho do acórdão:

(...) PANORAMA GERAL DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ SOBRE A PRESCRIÇÃO PARA O REDIRECIONAMENTO 5. Preliminarmente, observa-se que o legislador não disciplinou especificamente o instituto da prescrição para o redirecionamento. O Código Tributário Nacional discorre genericamente a respeito da prescrição (art. 174 do CTN) e, ainda assim, o faz em relação apenas ao devedor original da obrigação tributária. 6. Diante da lacuna da lei, a jurisprudência do STJ há muito tempo consolidou o entendimento de que a Execução Fiscal não é imprescritível. Com a orientação de que o art. 40 da Lei 6.830/1980, em sua redação original, deve ser interpretado à luz do art. 174 do CTN, definiu que, constituindo a citação da pessoa jurídica o marco interruptivo da prescrição, extensível aos devedores solidários (art. 125, III, do CTN), o redirecionamento com fulcro no art. 135, III, do CTN deve ocorrer no prazo máximo de cinco anos, contado do aludido ato processual (citação da pessoa jurídica). Precedentes do STJ: Primeira Seção: AgRg nos EREsp 761.488/SC, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, DJe de 7.12.2009. Primeira Turma: AgRg no Ag 1.308.057/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, DJe 26.10.2010; AgRg no Ag 1.159.990/SP, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, DJe 30.8.2010; AgRg no REsp 1.202.195/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 22.2.2011; AgRg no REsp 734.867/SC, Rel. Ministra Denise Arruda, DJe 2.10.2008. Segunda Turma: AgRg no AREsp 88.249/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 15.5.2012; AgRg no Ag 1.211.213/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 24.2.2011; REsp 1.194.586/SP, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 28.10.2010; REsp 1.100.777/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 2.4.2009, DJe 4.5.2009.

*CPC - fraude à execução*), combinado com o art. 185 do CTN (presunção de fraude contra a Fazenda Pública). E tudo isso com força cogente para todo o Poder Judiciário, nos termos do art. 927, III, do CPC.

Essa mudança de paradigma, com a eleição inaugural de um critério de discrimine na fixação das regras contagem do prazo de prescrição para o redirecionamento da Execução Fiscal aos responsáveis de que trata o art. 135, do CTM, em nosso entendimento, é muito acertada e merece todos os elogios.

Com efeito, como já chamamos à atenção em outras oportunidades<sup>4</sup>, ao contrário do que se verifica quando o sujeito passivo é da categoria dos contribuintes, é muito comum que, no momento da constituição do fato jurídico tributário ou mesmo do próprio ajuizamento da Execução Fiscal correlata, ainda não tenha ocorrido o evento que implica a responsabilidade. Isso porque *responsabilidade tributária* é norma que, a despeito de ter como pressuposto necessário um fato tributário, descreve em seu antecedente um fato não-tributário (lícito ou ilícito) e, em seu conseqüente, uma relação jurídica, na qual um *terceiro*, escolhido dentro da moldura traçada pela Constituição Federal e por normas gerais, tem o dever de levar dinheiro aos cofres públicos a título de tributo<sup>5</sup>.

O antecedente da norma de responsabilidade é sempre um enunciado molecular, composto pela descrição de duas situações de fato apenas logicamente dependentes, onde uma delas remete necessariamente às notas predicativas do evento descrito na hipótese da regra-matriz de incidência tributária e a outra indica uma situação dentro da moldura traçada

---

4. DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 122.

5. Também nesse sentido são as lições de Maria Rita Ferragut: “É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário”. (*Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 33).

pela Constituição Federal e por normas gerais, no caso específico dos administradores de pessoas jurídicas, definida no art. 135, do CTN. É justamente este “fato complexo” a causa eleita pelo legislador para a imputação da responsabilidade. Ausente qualquer das partes, não se terá suporte fático suficiente para a sua incidência.

Num resumo, o evento que implica a responsabilidade pode ser **anterior, concomitante ou posterior** à ocorrência do fato jurídico tributário, bem como da própria Execução Fiscal. Nas duas primeiras hipóteses, como já estão presentes todos os elementos suficientes para a imputação da responsabilidade, o sujeito competente fica obrigado a constituir inauguralmente o débito tributário contra todos os codevedores e, no caso de não satisfação voluntária, incluir todos eles na certidão de dívida ativa e contra todos ajuizar a execução fiscal, sob pena de nulidade desses atos. No último caso, todavia, se no instante da expedição do lançamento ou mesmo da confecção da CDA, ainda não tenha se verificado a ocorrência do evento da responsabilidade, legítima será a posterior introdução de norma individual e concreta constituindo o crédito também em face do codevedor ou, ainda, sua inclusão no polo passivo da execução, desde que respeitados os limites legais, notadamente as regras relativas às possibilidades de alteração do lançamento ou do polo passivo do feito executivo.

Veja que para estas situações em que o fato ilícito que enseja a responsabilidade é efetivamente realizado em um “terceiro” instante, ou seja, em data posterior não só a do lançamento, mas do próprio ajuizamento da Execução fiscal, não fazia qualquer sentido o entendimento até então prevalecente no E. STJ, de que o prazo prescricional para o redirecionamento da Execução Fiscal aos administradores começava a fluir a partir da data da citação da pessoa jurídica. Afinal, nestas circunstâncias sequer existia suporte fático suficiente para a válida inclusão do responsável no polo passivo do lançamento, quicá para a alteração da CDA do correspondente feito executivo.

Com efeito, o pressuposto objetivo ou motivo do lançamento e, conseqüentemente da Certidão da Dívida Ativa correlata, é a realização de determinado(s) evento(s) cujas notas estão descritas no antecedente da regra-matriz de incidência, já com a interferência das normas sobre responsabilidade. É apenas a partir da verificação da sua ocorrência que surge o poder-dever de o auditor fiscal constituir a obrigação tributária e, no caso de não pagamento voluntário, de a Procuradoria inscrever em dívida ativa. Nos casos específicos de responsabilidade dos administradores, além da realização do fato tributário, exige-se a concorrência do próprio fato da responsabilidade solidária, qual seja, de algum daqueles atos ilícitos taxativamente discriminados no art. 135, do CTN<sup>6</sup>.

Assim, não é preciso muito esforço para verificar que era completamente desprovida de lastro jurídico o anterior entendimento do E. STJ que definia indistintamente a data da citação da pessoa como o termo de início da fluência do prazo prescricional para o redirecionamento da Execução Fiscal para o administrador, mesmo nas situações em que não havia sequer a configuração do fato da responsabilidade. Lamentável apenas que esta mudança de entendimento não venha acompanhada de regra expressa sobre esta específica matéria, a qual, nos termos do art. 146, III, b, da CF, exige, inclusive, lei complementar para discipliná-la, mas que permanece sendo (em quase todos os aspectos) definida exclusivamente pelo Poder Judiciário.

---

6. Quanto ao tema, esclarece Ives Gandra da Silva Martins que “contrariamente ao dispositivo anterior em que o legislador fala em responsabilidade solidária, [...] o dispositivo comentado fala apenas em responsabilidade pessoal”. E acrescenta: “deve-se notar que tanto foi a intenção de o legislador criar para um campo a responsabilidade substitutiva (art. 135) e para outro aquela solidária (art. 134) que ajustou as expressões adequadas para cada caso, graduando a participação da pessoa em função do mal praticado, ou seja, através de responsabilidade solidária nos casos de culpa e de pessoal nos casos de dolo”. (Responsabilidade Tributária. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 5. São Paulo: Resenha Tributária – CEEU, 1980, p. 306-307). A despeito de compartilharmos desse raciocínio, o entendimento que prevalece tanto na doutrina como na jurisprudência é no sentido de que a presente regra de responsabilidade é marcada pela solidariedade.

Outro ponto desse precedente que merece ser enaltecido é a circunstância ter de ter afastado qualquer dúvida de que **é ônus do Fisco provar** a ocorrência do fato ilícito ensejador da responsabilidade tributária de que trata o art. 135, do CTN.

Com efeito, ao usar o signo “ato inequívoco” associando-o à expressão “demonstrada pelo Fisco”, o julgador deixou claro que não é suficiente a mera alegação da prática dos atos ilícitos de que trata o art. 135, do CTN. É imprescindível que esses fatos estejam devidamente lastreados em provas trazidas aos autos previamente pelo próprio Fisco<sup>7</sup>.

Essa condição que, do nosso ponto de vista, é determinante para a validade da alteração da Certidão de Dívida Ativa para nela incluir responsáveis solidários, infelizmente, não tem ganhado a devida relevância no julgamento dos pedidos de redirecionamento das Execuções Fiscais

De fato, ainda hoje, o que se verifica é a Procuradoria pedir indiscriminadamente<sup>8</sup> e o Judiciário autorizar o redire-

---

7. Paulo de Barros Carvalho ao tratar da motivação das normas individuais e concretas que imputam o dever de pagar tributos é enfático: “A motivação do ato administrativo de lançamento ou antecedente é a descrição da ocorrência do fato jurídico tributário normativamente provada segundo as regras em direito admitidas. É a motivação do ato o liame que possibilita a consecução do princípio da legalidade nos atos administrativos. A força impositiva da obrigação de pagar o crédito tributário decorre da motivação do ato, que se lastreia na prova da realização do fato e na subsunção à hipótese da norma jurídica tributária. A motivação é, portanto, o elo entre o prescriptor da norma de lançamento e o prescriptor da regra-matriz de incidência, que viabiliza a realização e o controle da legalidade dos atos administrativos. Por isso, a ausência de motivação vicia a norma de lançamento tributário. Mas não basta a simples descrição do motivo do ato. A motivação deve consignar objetivamente as presunções legais e a prova dos fatos índices que se referem ao fato jurídico tributário. Feito isso, a observância do procedimento legitimará a motivação do ato. A construção da motivação do ato de lançamento tributário rege-se pelas regras que definem o procedimento da autoridade, na conformação desse ato de aplicação do direito (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 57).

8. Importa lembrar que no Parecer PGFN/CRJ/CAT n° 55/2009, ao enumerar os requisitos para a imputação de responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN, a PGFN ressaltou que “a prova da prática do ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública”. Não obstante, conclui que esta regra tem aplicação salvo nos casos “de normas especiais probatórias, como a relativa à CDA”.

cionamento da Execução Fiscal aos administradores da pessoa jurídica, com base em mera certidão de oficial de justiça atestando que não localizou a empresa no endereço indicado nos seus cadastros<sup>9</sup>, ou pela ausência de transmissão de declarações de tributos ou ainda pela entrega de declarações de inatividade, isso tudo sem sequer averiguar se estes indícios se confirmam de alguma forma. Vale aqui insistir que muito dessa falta de coerência e uniformidade nos critérios para requerer e determinar o redirecionamento da execução fiscal aos administradores se deve à falta de prescrições normativas expressas tratando especificamente de cada uma dessas situações particulares, o que tem levado o Poder Judiciário a atuar como verdadeiro legislador positivo dessas questões.

Assim a expectativa é de que, mesmo não se tratando da matéria central do Tema 444, este posicionamento externado pelo STJ quanto à necessidade de apresentação pelo Fisco de prova da prática inequívoca do ilícito ensejador da responsabilidade, sirva como balizador das decisões futuras também quanto a este aspecto, por trazer alguma segurança jurídica a estas situações excepcionais, nas quais se legitima a imputação inaugural do dever de pagar tributo ao administrador que praticou um dos ilícitos do art. 135, CTN, realizada no próprio feito executivo, sem ser precedida de ato de lançamento, quitação de processo administrativo pressuposto de seu controle<sup>10</sup>.

---

9. Súmula STJ 435 - Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. (Súmula 435, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010).

10. Neste ponto, vale lembrar a advertência de Paulo César Conrado, no sentido de que diferentemente do que ocorre nas ações de conhecimento, no processo de execução, o juiz parte do direito material já atestado: [...] i) se, por meio do primeiro (processo de conhecimento), o Estado-juiz 'diz o direito material tributário' (partindo dos fatos sociais que foram reconstruídos, no processo, por meio da linguagem das provas), ii) no processo de execução, o Estado-juiz parte do 'direito material tributário já dito', reconhecendo que a obrigação (tributário ou sua anversa) já se encontra 'dita'. (CONRADO, Paulo César. Tutela Jurisdicional Diferenciada (Cautelar e Satisfativa) em Matéria Tributária. *Processo Tributário Analítico*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 130.) Também nesse sentido se posiciona Humberto Theodoro Júnior. Segundo o autor, o procedimento previsto na Lei de Execução Fiscal não se



## TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Aliás, é premente a reflexão sobre a extensão dos atos ilícitos que ensejam a responsabilidade dos administradores de que trata o art. 135, do CTN. É fato que a pesquisa empírica dos precedentes comprova que a maioria absoluta dos casos concretos submetidos à análise do Poder Judiciário tem a dissolução irregular como situação de fundo.

Tamanho é o volume de pedidos de redirecionamento motivados por este específico fato, que a Procuradoria da Fazenda Nacional editou a Portaria PGFN nº 180/10, cuja literalidade do texto qualifica a dissolução irregular como situação autônoma e independente de fato ensejador da responsabilidade tributária dos administradores:

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.**

---

destina ao acertamento da relação de crédito entre o Fisco e o sujeito passivo. Pelo contrário, volta-se apenas para a expropriação forçada de bens do devedor, como forma de satisfazer o interesse do credor já demonstrado (art. 646, do CPC). Nas suas palavras: “o acertamento é fato que precede a execução e consolida-se no título executivo. Por isto, no processo executivo, não há lugar para discussões e definições de situações controvertidas ou incertas no plano jurídico.” (THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal. Comentários e Jurisprudência*, 8ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 8). É justamente com base nesses limites que entendemos que, em situações regulares, caso não se demonstre a realização do fato da responsabilidade antes da inscrição do débito em dívida ativa, estará inviabilizada a figura do redirecionamento da execução fiscal para o responsável. Apenas nas situações excepcionais de posterior ocorrência do fato jurídico tributário, realizado após a propositura da execução fiscal, é que entendemos legítima a inclusão direta e inatural do administrador no feito executivo.

Parágrafo único. Na **hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica**, deverão ser considerados responsáveis solidários:

I - os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com **poderes de gerência à época da dissolução irregular**;

II - os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular, bem como os à época do fato gerador, quando comprovado que a saída destes da pessoa jurídica é fraudulenta.

A técnica legislativa usada no texto (de relacionar a dissolução irregular em inciso próprio, seguida da enumeração de excesso de poderes; infração à lei; e infração ao contrato social ou estatuto) não deixa espaço para dúvida: a Procuradoria tratou a dissolução irregular como hipótese autônoma e diversa desses outros atos ilícitos.

Ocorre que essa pretensão não resiste à uma análise sistemática. Com efeito, a possibilidade de o administrador responder por débitos tributários da pessoa jurídica tem fundamento de validade no **art. 135, III, do CTN**, recepcionado com status de lei complementar, que assim estabelece:

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**: [...]

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

Como se vê, o legislador restringiu a possibilidade de imputação de responsabilidade pessoal apenas àqueles sujeitos que (i) exerçam **cargo de gestão** e desde que, (ii) em sua administração, tenham agido com **excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa** e (iii) que, de seus atos, tenha resultado obrigações tributárias. É apenas a presença cumulativa desses três requisitos legais que autoriza a imputação de responsabilidade pessoal aos administradores, sendo, por conseguinte, manifestamente ilegal a responsabilização quando ausente qualquer um deles.

Dispondo de forma tão clara, a conclusão única: a imputação de responsabilidade é válida apenas e tão somente nas hipóteses de prática de ato ilícito que se qualifique como excesso de poderes, infração ao contrato social/estatuto da empresa ou à lei, o que, todavia, por razões óbvias, inclui os casos de dissolução irregular, os quais não passam de mera espécie do gênero infração à lei.<sup>11-12</sup>

11. As lições de Renato Lopes Becho bem elucidam o conteúdo e alcance com que a expressão *infrações à lei* foi empregada pelo legislador no presente enunciado normativo: Literalmente e fora do contexto normativo, infração à lei significa qualquer descumprimento de regra cogente. Deixar de recolher tributo, estacionar o veículo em local proibido, emitir cheque sem fundos a serem sacados e tudo o mais que seja veiculado por normas jurídicas pode significar infração à lei. Se fosse essa a interpretação melhor para o conteúdo do art. 135, do CTN, teríamos que considerar que apenas há separação de personalidade jurídica entre contribuinte e responsável para os casos de absoluta licitude. [...] Por tudo isso, podemos afirmar que a lei referida no art. 135, do CTN, é a lei que rege as ações da pessoa mencionada em seus incisos. Como o inc. I traz para o seu núcleo todos os sujeitos listados no artigo anterior, teremos que a lei será a do pátrio poder para os pais, a da tutela e curatela para os tutores e curadores, a da administração civil de bens de terceiros para os administradores civis [...]. Para os demais, aqueles arrolados nos outros incisos do art. 135, será também sua lei de regência. Assim, para os administradores de empresas, será a lei comercial (BECHO, Renato Lopes; MARTINS, Ives Gandra. Responsabilidade Tributária e o Novo Código Civil. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). *Impacto Tributário do Novo Código Civil*. Cap. 2.. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 57, 77)

12. Cabe aqui um parêntese: o simples fato de a pessoa jurídica ter sido extinta, por si só, não afasta a necessidade de demonstração desses requisitos legais. Mesmo nesta situação, permanece a necessidade de o Fisco comprovar que o administrador agiu com dolo ou fraude, só que, desta vez, no próprio processo de encerramento da empresa. Ou seja, para que o administrador possa figurar no polo passivo da obrigação tributária é necessário que fique demonstrado que a extinção da empresa se deu de forma irregular, fraudulenta. Isso porque o Fisco, para cancelar a extinção voluntária da sociedade, deve fiscalizá-la, deferindo o pedido do contribuinte apenas na hipótese de verificar o adimplemento de todas as obrigações tributárias. Assim, depois de encerrada a sociedade, surge para o Fisco o direito de cobrar tributos não pagos apenas e tão somente se demonstrar que a ratificação da baixa da empresa se deu em virtude da prática de atos ilícitos por parte dos administradores. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acompanha este posicionamento com uma pequena ressalva, já que qualifica a dissolução da pessoa jurídica com débitos tributários como fato presuntivo de fraude, invertendo-se, por conseguinte, o ônus da prova do ilícito: “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL - REDIRECIONAMENTO – CITAÇÃO NA PESSOA DO SÓCIO-GERENTE ART. 135, III DO CTN – DISSOLUÇÃO IRREGULAR. 1. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei. 2. Em matéria de responsabilidade dos sócios de sociedade limitada, é necessário fazer a distinção entre empresa que se dissolve irregularmente daquela que continua

Mas se é certo que se deve censurar a iniciativa de elevar a dissolução irregular à categoria de hipótese autônoma de fato ensejador da responsabilização dos administradores, merece críticas ainda mais severas a tentativa de restringir a imputação de responsabilidade de que trata o art. 135, do CTN, apenas aos casos de sua configuração.

Com efeito, a leitura apressada e isolada das teses firmadas no julgamento do Tema 444 poderia conduzir o intérprete à conclusão de que o único ilícito enfrentado pelo precedente foi a dissolução irregular.

Isso porque, além de ser esta a única situação expressamente individualizada nas teses definidas, foi efetivamente este o caso concreto do recurso afetado ao rito dos repetitivos. Ocorre que a análise da própria tese controvertida admitida, bem como dos votos que integram o julgamento permitem concluir que o presente precedente não se restringiu à hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, mas da prática de todo e qualquer ato inequívoco indicador do intuito de inviabilizar a satisfação do crédito tributário, que, como tal, se enquadre no art. 135 do CTN. É o que fica claro nas seguintes passagens do acórdão:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (AFETADO NA VIGÊNCIA DO ART. 543-C DO CPC/1973 – ART. 1.036 DO CPC/2015 – E RESOLUÇÃO STJ 8/2008). EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. TERMO INICIAL DA PRESCRIÇÃO PARA O REDIRECIONAMENTO. DISTINGUISHING RELACIONADO À DISSOLUÇÃO IRREGULAR POSTERIOR À CITAÇÃO DA EMPRESA, OU A OUTRO MARCO INTERRUPTIVO DA PRESCRIÇÃO. ANÁLISE DA CONTROVÉRSIA SUBMETIDA

---

a funcionar. 3. Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente, cabe a responsabilidade do sócio-gerente que fica com o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. 4. A diferença entre as duas situações, em relação do redirecionamento, é a inversão do ônus da prova: na extinção regular cabe ao exequente fazer a prova em desfavor do sócio-gerente, e na extinção irregular da sociedade, cabe ao sócio gerente fazer a prova em seu favor, ou seja não ter agido com dolo, culpa fraude ou excesso de poder. 5. Recurso especial provido.” (REsp nº 736325/PR, 2ª Turma, Rel. Min Eliana Calmon, Publicado no D.O.U. de 24/10/05).

## TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

AO RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ATUAL 1.036 DO CPC/2015) 1. A Fazenda do Estado de São Paulo pretende redirecionar Execução Fiscal para o sócio-gerente da empresa, diante da constatação de que, ao longo da tramitação do feito (após a citação da pessoa jurídica, a concessão de parcelamento do crédito tributário, a penhora de bens e os leilões negativos), **so-breveio a dissolução irregular**. Sustenta que, nessa hipótese, o prazo prescricional de cinco anos não pode ser contado da data da citação da pessoa jurídica. TESE CONTROVERTIDA ADMITIDA 2. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (art. 1.036 e seguintes do CPC/2015), admitiu-se a seguinte tese controvertida (Tema 444): “prescrição para o redirecionamento da Execução Fiscal, no prazo de cinco anos, contados da citação da pessoa jurídica”. DELIMITAÇÃO DA MATÉRIA COGNOSCÍVEL Documento: 1088605 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe: 12/12/2019 Página 1 de 23 Superior Tribunal de Justiça 3. Na demanda, almeja-se definir, como muito bem sintetizou o eminente Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, o termo inicial da prescrição para o redirecionamento, especialmente na hipótese em que se deu a dissolução irregular, conforme reconhecido no acórdão do Tribunal a quo, após a citação da pessoa jurídica. Destaca-se, como premissa lógica, a precisa manifestação do eminente Ministro Gurgel de Faria, favorável a que “terceiros pessoalmente responsáveis (art. 135 do CTN), ainda que não participantes do processo administrativo fiscal, também podem vir a integrar o polo passivo da execução, não para responder por débitos próprios, mas sim por débitos constituídos em desfavor da empresa contribuinte”. 4. Com o propósito de alcançar consenso acerca da matéria de fundo, que é extremamente relevante e por isso tratada no âmbito de recurso repetitivo, buscou-se incorporar as mais diversas observações e sugestões apresentadas pelos vários Ministros que se manifestaram nos sucessivos debates realizados, inclusive por meio de votos-vista – em alguns casos, com apresentação de várias teses, nem sempre congruentes entre si ou com o objeto da pretensão recursal. (...) TERMO INICIAL DA PRESCRIÇÃO PARA REDIRECIONAMENTO EM CASO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR PREEXISTENTE OU ULTERIOR À CITAÇÃO PESSOAL DA EMPRESA 9. Afastada a orientação de que a citação da pessoa jurídica dá início ao prazo prescricional para redirecionamento, no específico contexto em que a dissolução irregular sucede a tal ato processual (citação da empresa), impõe-se a definição da data que assinala o termo a quo da prescrição para o redirecionamento nesse cenário peculiar (distinguishing). 10. **No rigor técnico e lógico que deveria conduzir a análise da questão controvertida, a orientação de que a citação pessoal da empresa constitui o termo a quo da**

**prescrição para o redirecionamento da Execução Fiscal deveria ser aplicada a outros ilícitos que não a dissolução irregular da empresa** – com efeito, se a citação pessoal da empresa foi realizada, não há falar, nesse momento, em dissolução irregular e, portanto, em início da prescrição para redirecionamento com base nesse fato (dissolução irregular). 11. De outro lado, se o ato de citação resultar negativo devido ao encerramento das atividades empresariais ou por não se encontrar a empresa estabelecida no local informado como seu domicílio tributário, aí, sim, será possível cogitar da fluência do prazo de prescrição para o redirecionamento, em razão do enunciado da Súmula 435/STJ (“Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”). 12. Dessa forma, no que se refere ao termo inicial da prescrição para o redirecionamento, em caso de dissolução irregular preexistente à citação da pessoa jurídica, corresponderá aquele: a) à data da diligência que resultou negativa, nas situações regidas pela redação original do art. 174, parágrafo único, I, do CTN; ou b) à data do despacho do juiz que ordenar a citação, para os casos regidos pela redação do art. 174, parágrafo único, I, do CTN conferida pela Lei Complementar 118/2005. 13. No tocante ao momento do início do prazo da prescrição para redirecionar a Execução Fiscal em caso de dissolução irregular depois da citação do estabelecimento empresarial, tal marco não pode ficar ao talante da Fazenda Pública. Com base nessa premissa, **mencionam-se os institutos da Fraude à Execução** (art. 593 do CPC/1973 e art. 792 do novo CPC) e **da Fraude contra a Fazenda Pública** (art. 185 do CTN) para assinalar, como corretamente o fez a Ministra Regina Helena, que “a data do ato de alienação ou oneração de bem ou renda do patrimônio da pessoa jurídica contribuinte ou do patrimônio pessoal do(s) sócio(s) administrador(es) infrator(es), ou seu começo”, é que corresponde ao termo inicial da prescrição para redirecionamento. Acrescenta-se que provar a prática de tal ato é incumbência da Fazenda Pública

Como é possível verificar, a despeito de a dissolução irregular e o momento da sua configuração terem recebido destaque no julgamento, várias passagens do acórdão deixam claro que o precedente vinculante analisou outros ilícitos que não a dissolução irregular da empresa, como os expressamente mencionados Fraude à Execução (art. 593 do CPC/1973 e art.

792 do novo CPC) e Fraude contra a Fazenda Pública (art. 185 do CTN).

O seguinte trecho do voto da i. Ministra Regina Helena Costa deixa ainda mais claro que foi expressamente analisado o termo inicial da contagem do prazo prescricional para redirecionamento nas hipóteses de fraude à execução:

Revela-se adequado, em meu sentir, fixar, para essa finalidade, a data da prática de ato inequívoco pelo(s) sócio(s) administrador(es) indicador do intuito de inviabilizar a satisfação do crédito tributário já em curso de cobrança executiva promovida contra a empresa contribuinte.

E, para tanto, entendo cabível a aplicação da disciplina referente ao instituto da **fraude à execução**. (...)

Como decorrência desse raciocínio, a **prescrição para a cobrança do crédito tributário do sócio administrador infrator, nos termos do art. 135, III do CTN, começa a fluir, pelo prazo de cinco anos, contados da data do ato de alienação ou oneração de bem ou renda do patrimônio da pessoa jurídica contribuinte ou do patrimônio pessoal do(s) sócio(s) administrador(es) infrator(es), ou seu começo, a ser demonstrada pelo Fisco, nos termos do art. 593 do CPC (fraude à execução), combinado com o art. 185 do CTN (presunção de fraude contra a Fazenda Pública).**

Em nosso sentir, andou muito bem o STJ ao contemplar outros ilícitos que se enquadrem como infração à lei, já que, a priori, não se identifica qualquer elemento que pudesse autorizar a diferença de tratamento quanto ao tema da contagem do prazo da prescrição para o redirecionamento, além do próprio momento da sua configuração do ilícito.

Mas se as duas primeiras teses definidas pelo Tema 444 merecem elogios, não se pode dizer o mesmo em relação à terceira tese, assim positivada:

(iii) em qualquer hipótese, a decretação da prescrição para o redirecionamento **impõe seja demonstrada a inércia da Fazenda Pública**, no lustro que se seguiu à citação da empresa originalmente devedora (REsp 1.222.444/RS) ou ao ato inequívoco

mencionado no item anterior (respectivamente, nos casos de dissolução irregular precedente ou superveniente à citação da empresa), cabendo às instâncias ordinárias o exame dos  **fatos e provas atinentes à demonstração da prática de atos concretos na direção da cobrança** do crédito tributário no decurso do prazo prescricional.

Como se vê, com a presente disposição o E. STJ assinou um verdadeiro cheque em branco à Procuradoria e à própria Autoridade Julgadora, fazendo cair por terra toda a iniciativa de conferir alguma objetividade ao tema do prazo prescricional para o redirecionamento da Execução Fiscal para os administradores de empresas.

Não se nega que o instituto da prescrição configura verdadeira sanção para aquele que não exerce seu direito dentro do prazo legal, sendo a inércia, portanto, um dos seus requisitos intrínsecos. Ocorre que, em matéria tributária, tanto a lei<sup>13</sup>, como a jurisprudência têm avançado no sentido de que não basta o manejo da ação executiva dentro do prazo de cinco anos. É necessário trazer ao Poder Judiciário, em tempo hábil, elementos suficientes para a localização do devedor e de bens para a satisfação da dívida. Afinal, os processos não podem durar indefinidamente.

---

13. Dispõe o art. 40 da Lei de Execuções Fiscais:

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

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

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

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

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

§ 5º – A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Incluído pela Lei nº 11.960, de 2009).



Foi justamente neste contexto que ganhou relevância a prescrição intercorrente, da qual a prescrição para o redirecionamento da Execução Fiscal ao administrador em muito se aproxima, já que se dá justamente quando já em curso o feito executivo.

Neste contexto, admitir que a configuração da presente regra de prescrição dependa da demonstração *casuística* da inércia da Fazenda Pública, no *lustrro que se seguiu à citação da empresa originalmente devedora ou ao ato ilícito inequívoco, quando superveniente à citação da empresa, cabendo às instâncias ordinárias o exame dos fatos e provas atinentes à demonstração da prática de atos concretos na direção da cobrança do crédito tributário no decurso do prazo prescricional*, representa um verdadeiro retrocesso na presente matéria, que voltará a depender da subjetividade de cada um dos julgadores, robustecendo a insegurança jurídica.

Ora, nada justifica que a Fazenda Pública demore mais de cinco anos para adotar os atos expropriatórios em face de pessoa que sabidamente realizou fato ilícito que implica o dever de responder solidariamente pelo tributo. Se neste lustro não foi capaz de localizar o administrador ou seus bens, tampouco de praticar atos concretos na direção da cobrança, então a consequência jurídica deve ser necessariamente a extinção do crédito em relação a sua pessoa, situação esta que jamais poderia ser excepcionada pela mera solicitação de diligências nesse sentido, as quais, em sua grande maioria, são ineptas e desacompanhadas de elementos necessários para o fim a que se destina (localizar o devedor e seus bens, insista-se).

Aliás, em nosso sentir, a ausência de regra objetiva e clara neste tema tem efeito contrário e nocivo aos interesses públicos, uma vez que se presta apenas para desestimular a adoção de medidas mais assertivas e eficazes na imediata satisfação dos créditos tributários. Afinal, o tempo é quase decisivo para o desfecho dessas situações: quanto mais se demora, menores são as chances de adimplemento, já que, infelizmente, na maioria dos casos, o particular goza de tempo para esvaziar seu patrimônio e se furtar ao pagamento devido.