

Redirecionamento da execução fiscal e revisão do lançamento

Este já é o terceiro artigo desta coluna em que nos dedicamos à exploração do tema da legitimidade passiva na execução fiscal, sendo que no último publicado sobre o assunto, esforçamo-nos por demonstrar os fundamentos teóricos gerais subjacentes aos precedentes originários do verbete 435 [1] da Súmula do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Na ocasião em que, estabelecendo a distinção entre débito (*shuld*) e responsabilidade (*haftung*), concluímos que o mero inadimplemento viabiliza, tão somente, a responsabilização patrimonial do devedor originário, mas não permite a de um terceiro, a menos que concorra a tanto uma das causas previstas nos artigos 134 [2] e 135 [3] do Código Tributário



Processo Tributário Analítico

A responsabilização tributária de terceiros no curso do

processo executivo, hipótese conhecida pela alcunha de redirecionamento da execução fiscal, ocorre quando, na pendência do processo e mantida a situação de inadimplência, o fisco atribui a este terceiro a prática de conduta sujeita a alguma das hipóteses previstas nos aludidos dispositivos legais e, em seguida, requer ao juiz que o inclua no polo passivo da execução fiscal.

Se entender devidamente comprovada a imputação, decide pela inclusão daquele terceiro como parte na execução fiscal, estabelecendo um litisconsórcio passivo ulterior, submetendo, doravante, o seu patrimônio à expropriação forçada para o pagamento do crédito tributário em cobrança.

Notem que, nestes casos, a obrigação tributária não sofre qualquer alteração, o lançamento não é revisto, de modo que a ele — o terceiro que agora virou parte processual — é imputada apenas a responsabilidade patrimonial (*haftung*), legitimando-se a sua intervenção no processo pelo disposto no artigo 4º, inciso V [4], da Lei de Execuções Fiscais.

Nesse contexto, a pergunta que se põe inexorável é: a Fazenda Pública exequente poderá, sempre que descobrir a prática por um terceiro de conduta enquadrada no disposto nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, incluí-lo no polo passivo da execução fiscal, ou há algum limite à sua pretensão?

Para evitar confusões, desde já esclarecemos que aqui não será abordado o tema da prescrição, a ser objeto de um próximo artigo, pois o que pretendemos identificar é se o momento da prática do ilícito determinante da responsabilização do terceiro deslegitima a conduta do fisco, impedindo o redirecionamento.

Responder essa questão impõe, já de proêmio, a leitura atenta do disposto no artigo 149 do Código Tributário Nacional [\[5\]](#), que dispõe sobre o lançamento tributário e as hipóteses de sua revisão, pois no inciso VIII consta que esta — a revisão — é cabível "*quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior*".

Assoma, portanto, deste dispositivo, o necessário limite imposto ao fisco para promover o redirecionamento da execução fiscal. Não haveria, todos hão de convir, qualquer razão justificadora da previsão de revisão do lançamento nesta hipótese — quando deva ser analisado fato desconhecido ou não provado — se o Estado-fisco pudesse simplesmente redirecionar a execução fiscal ao terceiro.

Seria esvaziar completamente o conteúdo da regra em questão, sem contar que também faria tábula rasa do disposto no parágrafo único do artigo 149 do CTN, do qual se infere que a revisão do lançamento só é viável, em qualquer hipótese, enquanto não decaído o direito do fisco, ou seja, enquanto não transcorrido o lustro decadencial.

De nada adiantaria a previsão desse limite para a revisão do lançamento, se houvesse a permissão de redirecionamento da execução fiscal em relação ao responsável, quando o fato determinante de sua responsabilização tenha acontecido antes da constituição da obrigação tributária.

Embora diferentes as posições assumidas pelo sujeito passivo da obrigação tributária e pelo terceiro responsável, e a despeito das mesmas regras jurídicas contribuir para que se constitua a obrigação tributária em face do responsável, assim como para que se lhe redirecione a execução fiscal, é certo que não é uma potestade do fisco utilizar dessas regras para adotar uma ou outra postura, ao seu puro alvedrio.

Pelo contrário, o que se pode inferir daquela disposição legal é que os fatos determinantes de responsabilização tributária de terceiros — aqueles submetidos ao previsto nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional — ocorridos antes do lançamento necessariamente deverão implicar a indicação do responsável como sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, como obrigado na norma jurídica de direito tributário em sentido estrito, aquela fruto da aplicação da regra matriz de incidência tributária.

Considerando o poder didático dos exemplos aliado à constatação de que o encerramento irregular da empresa executada é a hipótese mais comum de redirecionamento da cobrança executiva, pode-se ilustrar a situação da seguinte maneira: se a conduta de dissolver irregularmente a empresa deu-se antes da constituição da obrigação tributária, descaberá o pedido de redirecionamento da execução fiscal, pois os gerentes, administradores e diretores na época da dissolução da sociedade deveriam ter sido postos na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, na qualidade de devedores e, somente nessa qualidade (inciso I do artigo 4º da lei de execuções fiscais) ostentariam legitimidade passiva para a execução fiscal.

Nesta senda, se o Estado-fisco quiser atingir o patrimônio do sócio-gerente com base no disposto no artigo 135, inciso III, do CTN, a única opção será a revisão do lançamento com fundamento no já mencionado inciso VIII do artigo 149 do CTN, desde que não tenha transcorrido o quinquênio decadencial, uma vez que ela — a revisão do lançamento — somente pode se dar dentro deste prazo, findo o qual não haverá mais chance de "consertá-lo".

Destarte, apenas as condutas praticadas após o lançamento tributário pelos terceiros aludidos nos artigos 134 e 135 do CTN viabilizam o redirecionamento da execução fiscal, aquelas que o antecedem, de outra senda, permitem apenas a revisão do lançamento, mas jamais o simples redirecionamento da execução fiscal. Entender de modo diferente seria negar vigência ao disposto no artigo 149, inciso VIII e parágrafo único do CTN.

[1] Súmula 435, STJ: "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente."

[2] Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

[3] 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.

[4] Art. 4º – A execução fiscal poderá ser promovida contra:

I – o devedor;

II – o fiador;

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.

[5] Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I – quando a lei assim o determine;

II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;



IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.