



Breves Ponderações Acerca do Redirecionamento de Ação de Execução Fiscal em Face de Representantes de Pessoa Jurídica Falida

WALTER ALEXANDRE BUSSAMARA

Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP, Advogado em São Paulo.

RESUMO: O redirecionamento de ação judicial executiva fundamenta-se na ocorrência das diretrizes contidas no art. 135 do Código Tributário Nacional, em nada se associando, necessariamente, uma dada situação falimentar de empresa à alocação dos seus gestores no polo passivo de demanda legal tributária.

PALAVRAS-CHAVE: Redirecionamento; ação tributária; tributo; responsabilidade; ilícito; empresa; gestores; falência.

ABSTRACT: The redirection of a judicial tax proceeding is based on the article 135 of the National Tax Code with no regarding necessarily to a company's bankruptcy context for one intended insertion of their managers as parties of the legal tax proceeding.

KEYWORDS: Redirection; tributary proceeding; tribute; responsibility; illicit; company; managers; bankruptcy.

O fundamento legal do redirecionamento de cobrança executiva de crédito tributário em face de determinados representantes gestores

de empresa originariamente devedora encontra-se bem delineado fundamentalmente no art. 135 do Código Tributário Nacional, da seguinte forma:

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.

Em qualquer que seja o contexto jurídico existente em determinado processo de execução fiscal, portanto, será o aludido dispositivo legal que deverá nos servir, na qualidade de operadores do Direito, como adequado parâmetro de interpretação quanto à possibilidade de um almejado redirecionamento.

Queremos, com isso, significar que um eventual contexto jurídico-*-falimentar* de pessoa jurídica executada judicialmente por suposta dívida tributária não servirá, apenas *de per si*, a nos conduzir a tal ou qual conclusão acerca de uma pretensão que se tenha de redirecionamento ou não da ação executiva em nome de seus representantes gestores.

Com efeito, a exegese em torno da questão do redirecionamento dependerá, na verdade, de uma apropriada verificação da ocorrência das diretrizes e pormenores estabelecidos por aquele preceito normativo (art. 135 do Código Tributário Nacional) e que sejam habilitadores por si só de uma legítima alteração do polo passivo de uma demanda fiscal.

Encontrar-se em situação *falimentar* (que não se confunde com o evento da dissolução *irregular* empresarial), assim, não necessaria-

mente justificará um dado ato de redirecionamento. Subsumir-se tal situação, porém, ao contexto do art. 135 do CTN, de seu turno, e apenas por aí, sim.

Uma análise da simples literalidade do retromencionado artigo já nos imporia, então, uma primeira e clara consideração diante de nosso tema, qual seja, a de o instituto do redirecionamento dever se revelar absolutamente atrelado à ideia de um comportamento pessoal ilícito voluntário (“[...] excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”) por parte de representantes que estejam a gerir empresas supostamente devedoras de tributos (“[...] diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”), e cuja gestão, por óbvio, tenha influenciado nas suas pendências de ordem tributária.

Sem o pressuposto básico da ilicitude pessoal espontânea de tais representantes, de pronto já restaria descartado qualquer pensamento tendente à aproximação deles ao contexto da cobrança tributária realizada em face das empresas que administram. A *injuridicidade* em meio a tais pessoas, então, caminhará de forma incondicionalmente *pari passu* com o tema ora em comento, do redirecionamento de ação executiva.

Pois bem. Premissa bem assentada, nos restaria determinar a quem incumbiria o dever, justamente, de produzir prova material no tocante à efetivação ou não de dado ato ilícito que pudesse vir a justificar a inclusão das pessoas elencadas no art. 135 do CTN no polo passivo de execução fiscal condizente a débitos tributários de suas respectivas pessoas jurídicas.

Tal exegese, neste ensejo, nos tem sido apresentada pelo atual entendimento do colendo Superior Tribunal de Justiça a respeito do tema, no sentido de que a inclusão originária dos nomes dos



representantes de empresas nas certidões de dívida ativa que fundamentem suas execuções fiscais verificar-se-ia de todo suficiente para, legitimando tal forma de redirecionamento¹, imputar a tais gestores o dever processual de produzirem, eles próprios, toda e qualquer comprovação de suas não incidências em ilicitudes comportamentais pessoais – interpretação essa decorrente, segundo o aludido Tribunal, das próprias características inerentes às certidões de dívida ativa cuja presunção legal, ainda que relativa, seria sempre por sua liquidez e certeza, a teor dos arts. 3º, parágrafo único, da LEF², e 204, parágrafo único, do CTN³ (REsp 1104900 e EDREsp 960456).

Segundo o STJ, portanto, essa intrínseca presunção nuclear das certidões de dívida ativa se estenderia, *por via oblíqua*, à situação dos representantes de empresas cujos nomes já constassem originariamente do conteúdo delas, de sorte a restar justificada, então, para a aludida

1 Pensamos que o termo “redirecionamento” pode referir-se tanto à situação dos nomes de representantes já constarem de forma inaugural das CDAs, como no caso de este pleito ser feito apenas no curso da execução fiscal. Como a dívida originária pretendida, em nosso contexto, seria das empresas por aqueles geridas, o que teríamos, então, é uma situação de redirecionamento também originária, ou, apenas, posterior. Mas, em ambos os casos, uma forma de *redirecionamento*.

2 “Art. 3º A dívida ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.”

3 “Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.”





Corte, a inversão, em tais casos, do ônus da prova, a partir daí não mais do Fisco, mas, sim, daqueles.

Entretanto, no caso de requerimento posterior da entidade pública exequente pela inclusão daquelas pessoas no conteúdo de certidão de dívida ativa, ou seja, no polo passivo de execução fiscal cuja certidão originária contivesse apenas a pessoa jurídica de que fossem representantes, aí, sim, permaneceríamos, de acordo com o STJ, diante da regra geral acerca do ônus da prova, cabendo à entidade exequente, e, somente a ela, a tarefa de comprovação da ocorrência de ilicitude pessoal que justificasse sua pretensão quanto ao redirecionamento da ação.

Já tivemos a oportunidade, porém, em outros breves trabalhos, de demonstrar nossa contrariedade, com a devida vênia, em face deste posicionamento exarado pelo colendo STJ⁴.

Para nós, a variável hermenêutica que fora criada para se justificar a corresponsabilidade de representantes de empresas ("[...] constarem os seus nomes ou não em CDA") não se encontraria, antes de tudo, nem mesmo delineada na norma que trata, justa e legitimamente, da situação processual de redirecionamento, consubstanciada no art. 135 do CTN, que, *ex vi* do art. 146, II e III, *a e b*, da CF⁵, haveria de nortear especificamente e de forma suficiente a *equação pessoal tributária em sede de corresponsabilidade*.

4 "A inversão do ônus da prova a cargo de administrador". In: Site *Consultor Jurídico – Conjur*, 17.04.2011; "Redirecionamento de dívida tributária". In: *Jornal Valor Econômico*, 24.01.2012.

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

Pensamos, ainda, em homenagem à preservação da segurança jurídica, que todo e qualquer crédito tributário não poderia prescindir de todas as fases que digam respeito ao seu próprio e regular ciclo de existência, desde o seu nascimento até a sua ulterior extinção.

Nascendo uma obrigação tributária, como sabemos, com a ocorrência no mundo fenomênico (fato impositivo tributário) de uma materialidade prevista em lei tributária (hipótese de incidência), tornar-se-á a mesma exigível apenas e tão somente com a sua devida e regular constituição administrativa (art. 142 do CTN⁶) para, posteriormente, na ausência voluntária de um regular procedimento administrativo, ou, com o seu natural término, poder estar judicialmente exequível com a sua natural inscrição em dívida ativa⁷.

Tudo isso nos serve de referência para podermos melhor verberar que qualquer cobrança tributária diante de pessoa jurídica, ou, ainda, de representante seu não estaria a permitir qualquer interrupção em tal ciclo de vida natural atinente à obrigação tributária, que não aceitaria, por sua vez, excluir-se do patrimônio jurídico daquele gestor empresarial os seus direitos constitucio-

6 "Art. 142. 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."

7 Salvo nos casos de *autolancamento* (lançamento por homologação), em que o próprio contribuinte antecipa ao Estado, espontaneamente, os elementos típicos da constituição do crédito tributário, permitindo a sua inscrição direta em dívida ativa caso não recolhido ("Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa").

nais à ampla defesa (administrativa e judicial), ao contraditório e ao devido processo legal (art. 5º, LIV e LV, da CF⁸), coadunados sempre com a existência prévia de um lançamento administrativo de tributo que se pretendesse exigir, bem antes, ainda, de uma sua respectiva possibilidade de cobrança judicial.

Aliás, sob tal espírito exegético, assim já se pronunciou o Supremo Tribunal Federal: “Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.)” (AgRg-RE 608.426/PR, 2ª T., Rel. Min. Joaquim Barbosa, J. 04.10.2011).

Pensamos, então, que a presunção legal relativa de liquidez e de certeza de uma certidão de dívida ativa está condicionada à necessidade também legal de que o próprio ato de inscrição seja realizado de forma *regular*, a teor da literalidade da mesma norma, aliás, que pugna por tal presunção.

Noutro giro verbal, não seria a simples inscrição da dívida ativa propriamente dita, com a extração de sua respectiva certidão, que faria brotar qualquer presunção sua de liquidez e de certeza. O que assim o faria, antes de tudo, seria o *regular* ato dessa inscrição: “...a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez”.⁹

8 “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.”

9 Para Misabel Machado Derzi, à regular inscrição “[...] é imprescindível prévio procedimento administrativo contencioso, no qual o sujeito passivo

Sem o aspecto da *regularidade*, fruto de um controle administrativo prévio da legalidade da cobrança (art. 2º, § 3º, da LEF¹⁰), não haveria como aceitarmos qualquer ideia de presunção de validade da certidão, ainda que relativa, salvo com reflexos danosos, ao final, ao próprio Texto Constitucional.

A lei conferiu, relativamente, presunção de liquidez e de certeza não, simplesmente, às certidões de dívida ativa, mas, sobretudo, àquelas *regularmente* inscritas, ou seja, que assim o foram em observância aos comandos normativos atuais (controle administrativo de legalidade). Sem a referida regularidade, nem mesmo relativa será sua presunção de validade. Simplesmente, essa presunção nem mesmo existirá.

Certidão de dívida ativa que carregue nomes de representantes de empresas sem respeito às fases próprias de existência de um pretense crédito tributário, ou seja, sem que tenha havido sua devida e prévia constituição administrativa em nome daqueles, não pode restar objeto de qualquer presunção, ainda que relativa, de legitimidade. Faltaria, justamente, a regularidade legalmente pugnada ao ato de inscrição.

tenha oportunidade de impugnar e questionar a pretensão fazendária” (BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 1010. Citada por Maria Helena Rau de Souza. *Código tributário nacional comentado*. Doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 1024).

10 “Art. 2º Constitui dívida ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. § 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” (grifos nossos).





No caso de alocação de corresponsabilidade tributária em face de representantes de empresas supostamente devedoras, o necessário controle de legalidade do ato de inscrição não poderá falhar diante da preservação daquele já aludido ciclo de vida de um crédito tributário, mormente diante de sua fase administrativa condizente à sua formalização (constituição) pelo lançamento¹¹.

Verificada tal lacuna procedimental legal, já cairia por terra pensar-se em qualquer forma de presunção.

Fosse tão simples uma exegese em torno desta questão, bastaria ao Fisco, em todas as suas ações executivas (como, aliás, tem feito), listar previamente os nomes de todos os representantes de empresas nos títulos executivos de ações fiscais para que, literalmente, como que num passe de mágica, eles pegassem carona numa sutil presunção relativa e pontual de certeza e de liquidez de suas correspondes CDAs.

Essa tarefa, aliás, sobremodo fácil, mormente nos atuais tempos de evoluída informática, em que uma mera consulta da Administração Pública junto aos órgãos comerciais (Juntas) lhe proveria com farta listagem dos nomes de todos os representantes legais passados, presentes e futuros de uma dada pessoa jurídica, por muitas vezes, nem mesmo contemporâneos aos pretensos créditos de origem tributária ou a quaisquer irregularidades condizentes com eventual ocorrência de dissolução indevida

11 Para Renato Lopes Becho, o processo administrativo "regular terá que respeitar o devido processo legal, por exigência constitucional (art. 5º, LV)", significando que "a pessoa indicada como responsável tributário tem que ser formalmente acusada, com direito à ampla defesa e aos recursos postos à sua disposição", devendo ser apontado prazo para que o responsável, ao fim do processo, possa recolher o tributo antes de inscrito em dívida ativa, sendo impostergável a necessidade de se "apurar a responsabilidade tributária antes de se inscrever em dívida ativa o eventual crédito fazendário" (*Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 166 e 167).

de tal ou qual pessoa jurídica. E, como sabemos, o "papel" *tudo* aceita, o que seria (como tem sido) muito cômodo ao Fisco.

Por sua vez, de forma diametralmente oposta, seriam as dificuldades dos próprios representantes empresariais muitas vezes absolutamente impossibilitados de comprovação acerca da inexistência de atos pessoais ilícitos seus, justamente por estes terem, simplesmente, inexistido, passando a ocupar, a partir de então, uma hercúlea situação de terem de comprovar aquilo que materialmente se mostra inviável de comprovação: os denominados fatos fenomênicos *negativos*.

De qualquer forma, seja na trilha da hermenêutica já traçada pelo STJ, ou não, como acima argumentado, o fato é que o instituto do redirecionamento de dívida fiscal deverá estar sempre, de alguma forma, vinculado à determinada ideia de ato pessoal ilícito espontâneo que tenha contribuído ao não recolhimento de tributo, em nada se alterando se estivermos ou não em âmbito de situação empresarial falimentar, que continuará podendo ensejar o alcance de seus representantes em termos de corresponsabilidade tributária apenas e tão somente se diante de fato ilícito pessoal deles, relacionados ao não cumprimento de obrigação tributária (art. 135 do CTN).

Noutras palavras, falida ou não, as regras do precitado art. 135 do CTN é que comandarão e deverão ser aplicadas em tema de redirecionamento de ação executiva. Verificadas as suas condições legais de aplicação, o redirecionamento será, pois, regular, restando-nos apenas, a partir daí, as já referidas discussões em relação a quem caberia o respectivo ônus probatório, caso já constassem ou não os nomes de seus representantes originariamente do conteúdo de suas certidões de dívida ativa.

Vale dizer, seria o caso apenas de encamparmos ou não a tese sustentada atualmente pelo colendo STJ, o que, com extrema vênia, não o fazemos.