

Coordenação de
Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri
e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

27



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

A Necessidade de Instauração de Processo Administrativo Específico para a Atribuição de Responsabilidade e a Responsabilidade dos Sócios e Administradores nos Termos do Artigo 135, III, do CTN, à Luz dos Princípios do Direito ao Contraditório e à Ampla Defesa¹

Marcelo Miranda Dourado Fontes Rosa

Pós-graduado em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT/USP. Pós-graduando em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo - USP. Professor da Pós-graduação em Direito Tributário Empresarial da Fundação Armando Álvares Penteado (Faap - São José dos Campos). Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo - USP. Advogado em São Paulo.

Resumo

O presente artigo tem por escopo demonstrar a necessidade de instauração de processo administrativo específico para a atribuição de responsabilidade tributária. Analisa-se, ainda, no âmbito da responsabilidade tributária, a hipótese específica prevista no artigo 135, III, do CTN, seus pressupostos, hipóteses de cabimento e os procedimentos necessários para sua aplicação. Por fim, é analisada a prática de atribuição de responsabilidade diretamente por inclusão na Certidão de Dívida Ativa, suas consequências práticas e o entendimento dos tribunais superiores acerca da questão.

Palavras-chave: Direito Tributário, responsabilidade tributária, sócios, administradores, processo administrativo, Certidão de Dívida Ativa.

Abstract

This study intends to demonstrate the necessity of a specific administrative proceeding to transfer tax liability to a third party, directly or indirectly related with the tax triggering event. It is especially focused on the tax liability of directors, managers and representatives of legal entities, under article 135, III, of the National Tax Code (CTN). The specific hypothesis disposed in article 135, III, of the National Tax Code (CTN) is analysed under the scope of tax liability, such as its prerequisites, suitability and necessary procedures for its application. Finally, it analyses the allocation of responsibility as a result of the inclusion of someone's name under the Overdue Federal Liabilities Certificate (CDA), such as its consequences and Brazilian Court jurisprudence regarding the subject.

Keywords: Tax Law, tax liability, partners, administrators, administrative procedure, overdue federal liabilities certificate.

¹ Artigo baseado na monografia de conclusão de curso da Pós-graduação em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo - USP.

1. Introdução

O presente estudo tem por escopo analisar a responsabilidade tributária especificamente na hipótese do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, que aduz serem “pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

Acerca desse tema, consoante será demonstrado ao longo do presente estudo, tanto a doutrina como a jurisprudência pátrias, notadamente esta última, precisam avançar bastante a fim de se evitar graves injustiças que são cometidas, diariamente, contra supostos responsáveis tributários.

Nesse campo, avanços importantes foram obtidos, como, por exemplo, a superação do entendimento, por um tempo difundido entre os tribunais, de que o mero inadimplemento tributário da pessoa jurídica já justificaria a responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas.

No que tange à responsabilidade prevista no artigo 135, III, do CTN, verifica-se que, na prática, na busca pela satisfação do crédito tributário, muitas vezes o Fisco tem sustentado a aplicação do referido dispositivo em situações fáticas que não se subsomem à hipótese descrita na norma.

Assim, muito ainda precisa ser discutido em relação aos pressupostos para a configuração da restrita responsabilidade ora em análise, bem como em relação ao procedimento necessário e adequado a ser adotado pelo Fisco para a possível responsabilização nos termos do artigo 135, III, do CTN.

Peca, a nosso ver, a jurisprudência atual em diversos pontos, ao julgar os casos partindo da premissa de que o responsável tributário é aquele que figura no polo passivo de uma relação processual em que se discute um dado crédito tributário, olvidando-se que, especialmente na seara tributária, é de rigor verificar-se a relação jurídica material do responsável frente ao fato gerador.

Tendo em vista a vastidão do tema da responsabilidade tributária, importa delimitar o objeto do presente estudo à hipótese específica prevista no artigo 135, III, do CTN, seus pressupostos, hipóteses de cabimento e os procedimentos necessários para sua aplicação.

2. Da Relação Jurídica Autônoma entre o Terceiro Responsável e o Fisco e a Necessidade de Instauração de Procedimento Administrativo Específico para a Atribuição de Responsabilidade

Em relação à sujeição passiva tributária, o Código Tributário Nacional estabelece a possibilidade de constituição do crédito tributário em face *(i)* do contribuinte, assim entendido como aquele que realiza a hipótese de incidência do tributo, e *(ii)* do responsável, isto é, aquele a quem a legislação tributária atribuiu, expressamente, o dever de adimplir a obrigação tributária.

Nesse sentido, o disposto pelo artigo 121 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

A obrigação de recolher o tributo é, a princípio, do contribuinte que praticou o fato jurídico tributário (fato gerador) previsto em lei. Um terceiro apenas responderá por esse crédito tributário se a lei expressamente assim dispuser, explicitando qual o pressuposto de fato para que essa responsabilidade ocorra.

Verifica-se, portanto, que a transferência da obrigação de pagamento do crédito tributário não ocorre de forma automática, mas, sim, em razão de outra “hipótese de incidência” prevista em lei e que faz surgir a responsabilidade, hipótese esta que não se confunde absolutamente com o fato jurídico tributário.

No sistema do Código Tributário Nacional (artigos 128 a 138), a responsabilidade do terceiro pelo débito de um dado contribuinte - o que pressupõe uma relação direta ou indireta daquele com o fato gerador incorrido por este - surge como consequência legal do descumprimento de um dever direto ou indireto de colaboração com a arrecadação tributária.

E o mesmo Código Tributário Nacional estabelece, em seu artigo 142, como requisito inafastável à constituição do crédito tributário, a necessidade de se efetuar o 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Analisando-se de maneira sistemática o Código Tributário Nacional, especialmente a partir de uma combinação do disposto nos artigos 121 e 142, supramencionados, observa-se que uma das funções basilares do lançamento tributário consiste, justamente, na identificação do sujeito passivo, seja ele o próprio contribuinte, seja, de outra forma, o responsável pela obrigação tributária.

De fato, no que atine à responsabilidade de terceiros, muito embora sua relação com o Fisco seja dotada de uma dependência com aquela instaurada em face do contribuinte, realizador do critério material da hipótese de incidência do tributo, não se pode olvidar, igualmente, que a constituição do crédito em face do responsável demanda a exata configuração, por parte da Administração Pública, dos pressupostos legais necessários para a inclusão de um terceiro no polo passivo da relação jurídica, mesmo porque, como se sabe, em Direito Tributário vige o princípio da estrita legalidade, tal como estatuído pelo artigo 150, I, da Constituição da República.

Exatamente por essa razão, isto é, por depender a configuração da responsabilidade tributária da cabal demonstração da ocorrência de seus pressupostos legais, faz-se mister que tal comprovação seja levada a efeito por meio de lançamento tributário, oportunizando, assim, a competente defesa administrativa por parte do suposto responsável².

² A esse respeito, oportuna a lição de *Leandro Paulsen*: “Do fato gerador do tributo só decorre a obrigação de contribuir, de modo que o lançamento que se limita a verificar a sua ocorrência, apontar o montante devido e identificar o contribuinte, notificando-o para pagar, não se presta senão para

Além de tal ilação decorrer de uma exegese sistemática do próprio Código Tributário Nacional, que determina expressamente a necessidade de identificação do sujeito passivo no lançamento, assim entendidos o contribuinte e o responsável tributário (artigo 121 do CTN), tal interpretação decorre das próprias garantias constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, insculpidas no artigo 5º, LIV e LV, da Constituição, cujo teor cumpre transcrever:

“Art. 5º (...)

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;

(...).”

É indispensável, assim, para que o terceiro seja responsabilizado pelo pagamento do tributo, que exista um processo administrativo de lançamento no qual deve ser verificada a ocorrência do pressuposto legal à responsabilidade e determinação do sujeito passivo por responsabilidade, possibilitando o contraditório e a ampla defesa deste ainda em sede administrativa³.

Lembra *Leandro Paulsen*⁴ que a Ley General Tributaria espanhola (LGT/ Ley 58/2003) é expressa ao exigir procedimento específico por parte do Fisco para a verificação, em cada caso, da ocorrência do pressuposto legal da responsabilidade tributária. Tal procedimento é chamado de “derivación de responsabilidad” e, conforme seu artigo 41.5, “(...) la derivación de la accion administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión (...)”.

formalizar a obrigação deste. Do mesmo modo, a declaração do contribuinte em que reconhece seu débito tributário não vincula senão ele próprio e o Fisco.

Para que o terceiro tenha sua eventual obrigação de responder pelo tributo formalizado, faz-se indispensável a verificação também do pressuposto específico de tal obrigação, a indicação do seu objeto próprio (nem sempre coincidente com o da obrigação do contribuinte) e a identificação do seu particular sujeito passivo.

Não há dúvida de que não se exige do Fisco que vá a Juízo para, em ação de conhecimento, ver reconhecida tal obrigação do terceiro. *Mas também não pode haver dúvida quanto à necessidade de o Fisco apurar administrativamente tal responsabilidade, assegurando ao suposto responsável o devido processo legal, o que pressupõe a possibilidade de oferecer defesa administrativa.*” (“Responsabilidade tributária: processo administrativo e execução fiscal”. *Revista jurídica empresarial* nº 8. Maio/junho de 2009, p. 20)

³ Nesse mesmo sentido, ressalta *Clélio Chiesa*, em precisa obra a respeito do tema, o seguinte: “Destarte, é ineludível que, em se tratando de responsabilidade subjetiva, impõe-se que seja comprovada a suposta infração e, neste caso, cabe ao Fisco o ônus de provar que o gestor praticou atos contrários à lei, com a intenção de burlar o dever de cumprir as obrigações tributárias.

Tal imputação, a meu ver, como não é de caráter objetivo, exige a instauração de processo próprio para a apuração da ocorrência ou não de ato doloso, por parte do gestor, com o intuito de prejudicar os interesses do Fisco. A apuração deve ser feita, num primeiro momento, na via administrativa, assegurando-se ao suposto infrator a possibilidade de se defender da imputação que lhe é imputada. Caso o litigante não aceite a decisão proferida na esfera administrativa, poderá submeter o caso à apreciação do Judiciário.” (“Processo tributário e segurança jurídica: limites jurídicos ao redirecionamento, à penhora e à indisponibilidade de bens”. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Processo judicial tributário*. São Paulo: MP, 2006, p. 379)

⁴ PAULSEN, Leandro. *Op. cit.*, nota 2, p. 20.

Outrossim, referido autor nos informa também sobre a existência do mesmo instituto no Direito alemão, “(...) o pressuposto de fato específico da responsabilidade (*Haftungstatbestand*) é também apurado pelo Fisco, lavrando-se informação de responsabilidade (*Haftungsbescheid*), conforme o § 191 do ordenamento tributário alemão (...)”.

A despeito da inexistência de legislação expressa nesse sentido em nosso País, a necessidade de instauração de processo administrativo específico para apurar a responsabilidade tributária decorre, como visto, da interpretação conjunta dos artigos 142 e 121 do Código Tributário Nacional, aliados, igualmente, ao quanto disposto pelo artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal.

Percebe-se que a falta do referido procedimento administrativo de atribuição de responsabilidade, na prática, causa, por diversas vezes, a impossibilidade de defesa do responsável justamente pela inacessibilidade aos documentos essenciais relativos à ocorrência do fato jurídico tributário e de seus elementos.

Aliás, deve ser possibilitado ao terceiro responsável o pagamento voluntário do débito com todos os benefícios e garantias concedidas originariamente ao contribuinte principal.

Portanto, tem-se que é totalmente descabida a atribuição de responsabilidade tributária sem que tenha o Fisco demonstrado, em procedimento administrativo próprio, a ocorrência dos pressupostos necessários à inclusão do responsável no polo passivo da relação jurídico-tributária, inicialmente instaurada em face do contribuinte.

3. Dos Pressupostos Legais para a Configuração da Responsabilidade Tributária nos Termos do Artigo 135, III, do CTN

Avançando no tema, temos que uma das hipóteses legais de atribuição de responsabilidade previstas no nosso ordenamento jurídico - e que é objeto de estudo no presente - é aquela prevista no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional:

“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.”

Com efeito, no que toca à responsabilidade dos sócios e administradores por dívidas tributárias, tem-se que o legislador buscou delimitar, claramente, os requisitos necessários à configuração de atos irregulares de gestão que, por consequência, viessem a determinar o nascimento de obrigações tributárias em face da sociedade, impossibilitando, a *contrario sensu*, a imputação da responsabilidade por dívidas tributárias aos sócios nos demais casos.

Muitas vezes, na doutrina e na jurisprudência pátria, a responsabilidade do artigo 135 do CTN é tratada como se fosse consequência direta da desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que o patrimônio dos sócios e administradores passa a responder pelas dívidas tributárias que, supostamente, pertenceriam à sociedade.

A teoria organicista da sociedade permitiu estreimar a personalidade física dos sócios e administradores da pessoa jurídica formada a partir do registro do Contrato Social no órgão competente⁵.

Na realidade atual, a personalidade jurídica das sociedades é um instrumento essencial para o desenvolvimento da iniciativa privada e para o desenvolvimento da atividade econômica. É de fundamental importância para a sociedade moderna capitalista a criação de centros autônomos de direitos e obrigações, com patrimônio e atribuição de responsabilidades distintos das figuras dos sócios.

A personalidade jurídica da sociedade, com a segregação de patrimônio e de responsabilidades em relação às pessoas dos sócios, é um dos principais pilares de sustentação da livre iniciativa (artigo 170 da Constituição), devendo, portanto, ser respeitada. A desconsideração da personalidade jurídica é uma medida extrema e apenas justificável em situações excepcionais e previstas de forma clara na legislação.

Mas a atribuição da responsabilidade ora tratada está relacionada à desconsideração da personalidade jurídica? Entendemos que não. Da leitura do artigo 135, III, do CTN, depreende-se se tratar da figura da *responsabilidade por substituição*⁶, ou seja, as pessoas referidas no citado dispositivo legal, em ocorrendo as hipóteses descritas que desencadeiam a responsabilidade, respondem pessoalmente e exclusivamente pela integralidade do crédito tributário, liberando-se o contribuinte originário da obrigação ao pagamento, *in casu*, a sociedade⁷.

⁵ A este respeito, curial o entendimento de *Maria Rita Ferragut*: “Por personalidade jurídica entende-se a qualidade das pessoas jurídicas de direito público ou privado que lhes permite ser titular de direitos e deveres. *Em decorrência da personalidade própria e independente da de seus sócios e acionistas, as sociedades atuam e assumem responsabilidades em seu nome, têm patrimônio autônomo, possuem nome diverso do de seus membros e estão aptas a praticar atos e contrair obrigações.*” (*Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 9)

⁶ Consoante *José Eduardo Soares de Melo*: “Na substituição - num plano pré-jurídico - o legislador afasta por completo o verdadeiro contribuinte que realiza o fato gerador, prevendo a lei, desde logo, o encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto) que fica compelida a pagar dívida própria, eis que a norma não contempla a dívida de terceiro (substituto).” (*Curso de Direito Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 249)

⁷ Interessante posição em sentido contrário a de *Luís Eduardo Schoueri* acerca do artigo 135 do CTN, ao entender que apenas a penalidade seria repassada ao administrador, continuando o contribuinte obrigado pelo pagamento do principal: “Interessante notar que a redação do art. 135 faz cogitar um crédito correspondente a uma obrigação tributária resultante de atos ilícitos. Como tributo não é sanção por ato ilícito (artigo 3º do Código Tributário Nacional), abrem-se duas possibilidades: (i) o dispositivo referir-se-ia apenas às penalidades, já que estas, nos termos do artigo 113 do Código Tributário Nacional, são incluídas na ‘obrigação principal’; ou (ii) o dispositivo versaria sobre uma obrigação tributária, decorrente de ato lícito, para cujo nascimento tenha concorrido, com prática ilícita, uma das pessoas referidas no referido artigo.

A primeira interpretação é a que mais faria sentido, já que por ela, ter-se-ia que o crédito relativo ao tributo continuaria devido pelo sujeito passivo originário, enquanto a penalidade seria imputada diretamente ao responsável.” (*Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 509-510) Neste ponto específico, contrapondo-se ao referido entendimento e entendendo ser o artigo 137 do CTN de Direito Tributário Penal, esclarece *Renato Lopes Becho*: “Assim, quer nos parecer que não há distinção, em relação à forma de responsabilização das pessoas físicas, entre os artigos 135 e 137 do CTN. A diferença entre os textos legais diz respeito ao conteúdo: enquanto o artigo 137 destina-se a crimes, o artigo 135 não abrange esses tipos.” (“A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal?” *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 182. São Paulo: Dialética, 2010, p. 117) Também contra a configuração da responsabilidade por substituição, temos *Hugo de Brito Machado*: “(...) A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão

Por esta razão, salienta *Gerd Willi Rothmann* que “não se pode deduzir do art. 135, III do CTN, que este encerre a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, equívoco ainda hoje cometido pelas autoridades fiscais, doutrina e jurisprudência, apesar da clara posição contrária do STF”⁸.

A responsabilidade do artigo 135, III, é uma decorrência lógica do abuso de poder dos sócios e administradores, os quais, agindo fora do interesse social, geram o nascimento de obrigação tributária que, se não fosse o ato abusivo ou contrário ao contrato social, estatuto ou à lei, não teria nascido⁹.

Assim é que, de acordo com o artigo 135 do CTN, deve o Fisco comprovar que o crédito tributário resulta de ato praticado por algum dos sócios ou administradores em que tenha sido verificado excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos.

Verifique-se um aspecto fundamental: referido dispositivo legal determina, expressamente, que as pessoas físicas dos sócios poderão ser responsabilizadas por obrigações tributárias apenas e tão somente quando, *em virtude de infração sua, caracterizada por ato abusivo ou em desrespeito à lei ou ao contrato social e estatutos, decorra o nascimento de obrigação tributária*. É dizer, o ato do sócio ou administrador deve ser tal que determine a ocorrência do fato imponível do imposto que, não fosse a sua participação, não teria se manifestado.

A esse respeito, cumpre esclarecer que a “infração à lei” mencionada no artigo 135 é aquela que regula a conduta dos sócios e administradores no desempe-

da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa. (...) Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expresso para a atribuição de responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expresso para excluir a responsabilidade do contribuinte.” (*Curso de Direito Tributário*, 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 141-142)

⁸ ROTHMAN, Gerd Willi. “Prefácio”. In: SILVA, Alexandre Alberto Teodoro. *A desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 22.

⁹ *Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro* também se posicionam no sentido da existência da responsabilidade por substituição no caso do artigo 135: “Ao estabelecer a responsabilidade pessoal das pessoas indicadas, o dispositivo exclui a responsabilidade de quem seria o contribuinte. Trata-se de responsabilidade por substituição. Contribui para essa conclusão o fato de que o inciso I do art. 135 menciona as mesmas pessoas que, nos termos do art. 134, teriam responsabilidade solidária pelo crédito tributário, juntamente com o contribuinte. Se a responsabilidade de tais pessoas exclui a do contribuinte, parece lógico entender que igualmente respondem de forma isolada as pessoas referidas nos incisos II e III.” (“A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 137. São Paulo: Dialética, 2007, p. 54) No mesmo sentido, ainda, *Aliomar Baleeiro*, que entendia ser o caso tratado de “responsabilidade por substituição. As pessoas indicadas no art. 135 passam a ser os responsáveis ao invés do contribuinte”. (*Direito Tributário brasileiro*, 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 755) Ainda, *Fábio Canazaró*. “A responsabilidade tributária dos sócios e dos dirigentes em relação ao passivo tributário da sociedade cooperativa”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 145. São Paulo: Dialética, 2007, p. 30. Destaca-se: “(...) indiscutivelmente esse é um caso de responsabilidade por substituição - responsabilidade específica. Note-se que na regra geral, isto é, no caso dos tributos comumente originados na sociedade, o ônus é da pessoa jurídica. Entretanto, o art. 135 do CTN dispõe de forma diversa, e essa exceção dá-se justamente quando os dirigentes da pessoa jurídica de Direito Privado praticarem atos com excesso de poderes ou infringirem a lei, o contrato social ou o estatuto da sociedade. Assim, revela-se, no art. 135 do CTN, uma modalidade de responsabilização direta e exclusiva de terceiros, e, conseqüentemente, caso de exclusão da responsabilidade da sociedade para aquele exclusivo fato - imposição que só pode ocorrer, repita-se, do excesso ou da infração, e que sequer poderia ser imputada à pessoa jurídica, dado o caráter pessoal atribuído à prática do ato.”

nho das respectivas funções, de tal sorte que a simples ausência de pagamento de tributo não configura por si só causa para a inclusão dos sócios no polo passivo da relação jurídico-tributária.

Realmente, o fato ilícito que gera a responsabilidade ora em análise é cronologicamente anterior à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, não havendo espaço para se responsabilizar o agente pelo mero inadimplemento da pessoa jurídica.

Neste sentido, entendemos clara a explicação de Maria Rita Ferragut

“Para nós, a falta de pagamento de tributo não é condição necessária para a responsabilidade do administrador [e do sócio igualmente], pois *o fato ilícito não-tributário que a origina é necessariamente anterior ao vencimento da obrigação, pois a resulta. Insistimos: o ilícito opera-se em momento que antecede a efetivação do evento tributário.* Formalizando esse raciocínio, temos que [f→(h→c).-c], em que ‘f’ é o fato ilícito não-tributário de autoria do administrador; prévio à ocorrência do fato jurídico (h) e a ele necessariamente relacionado, de forma que ‘h’ só existe porque o administrador decidiu por praticar f. Ocorrendo ‘h’, deve-ser a obrigação tributária ‘c’. Somente após a constituição de ‘c’ e o decurso de prazo do pagamento, é que teremos ‘-c’, o fato-inadimplência.”¹⁰

Nos tribunais pátrios, notadamente no e. Superior Tribunal de Justiça, atualmente está consolidado o entendimento no sentido de que a mera inadimplência não acarreta, por si só, a responsabilidade dos sócios e administradores¹¹.

No tocante ao desrespeito aos contratos sociais ou aos estatutos, deve-se interpretar com cautela eventual conduta excessiva, tendo em vista que nem sempre os instrumentos societários são exaurientes acerca dos poderes e limites dos sócios e administradores.

A análise da eventual conduta excessiva dos supostos responsáveis deve ocorrer caso a caso, levando-se em consideração a atribuição específica dos contratos ou estatutos sociais, o objeto social da pessoa jurídica e as circunstâncias fáticas que levaram o agente a adotar a conduta que, supostamente, implicaria a responsabilidade tributária¹²⁻¹³.

¹⁰ FERRAGUT, Maria Rita. *Op. cit.*, nota 5, p. 123.

¹¹ A título exemplificativo: “Tributário. Execução Fiscal. Redirecionamento da Execução ao Sócio-gerente. Sistemática do Art. 135 do CTN. Falta de Pagamento de Tributo. Não-configuração, por si só, nem em Tese, de Situação que acarreta a Responsabilidade Subsidiária dos Sócios. 1. Para que se viabilize o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente, é indispensável que esteja presente uma das situações caracterizadoras da responsabilidade subsidiária do terceiro pela dívida do executado. 2. Segundo a jurisprudência do STJ, a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, situação que acarreta a responsabilidade subsidiária dos sócios (EREsp 374.139/RS, Primeira Seção, Min. Castro Meira, DJ de 28.02.2005). 3. Recurso especial provido.” (STJ, REsp nº 887.411/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 10.4.2007, DJ de 23.4.2007, p. 239)

¹² Em comentário ao artigo 1.015 do Código Civil, elucida *Arnoldo Wald*: “dentro da complexidade da vida de uma sociedade e dos seus negócios, pode-se dizer que ‘os atos pertinentes à gestão da sociedade’ são aqueles necessários para desenvolver a atividade relacionada com o objeto social, abrangendo todos aqueles que se apresentam como meio para atingir o objeto especificado no objeto social. (...) a noção de atos de gestão somente pode ser vista na hipótese concreta e não no plano abstrato, pois não se pode distinguir *a priori* um ato relacionado com o objeto social e os que

Ainda, além de ser excessiva e contrária ao contrato social ou aos estatutos, a conduta para atribuir responsabilidade pessoal ao agente deve ser a dolosa. Neste sentido é a lição de *Arnoldo Wald* e *Luiza Rangel de Moraes*: “Apenas quando demonstrada a circunstância de que os administradores (sócios ou não) agiram, com dolo, violando seus deveres legais ou estatutários para com a sociedade, é que estes passam a ser os únicos responsáveis pela dívida tributária.”¹⁴

No mesmo sentido, também, *Carlos Mário Velloso*, quando afirma que “não se trata de responsabilidade objetiva, mas subjetiva, decorrente de dolo (art. 135). A mera culpa está na responsabilidade do art. 134 do CTN.”¹⁵

Preocupação que surge a respeito do tema é com a viabilidade de satisfação do crédito tributário quando o sócio ou administrador, que não possui patrimônio suficiente, age em conluio com a pessoa jurídica, beneficiando esta¹⁶.

Parece-nos que a responsabilidade pessoal e exclusiva do agente, prevista no artigo 135, apenas é aplicável quando o ato for doloso, estranho ao objeto social da empresa e ao seu interesse¹⁷.

Caso o ato do administrador houver sido praticado sem autorização, é cabível o direito de regresso na esfera privada, conforme o disposto nos artigos 1.013, parágrafo 2º, e 1.016 do Código Civil, e 158 da Lei nº 6.404/1976.

Acrescentamos que se o ato for realizado em conluio, no interesse da sociedade, caberá a responsabilidade solidária entre o administrador e a pessoa jurídica, por ser aplicável à hipótese exatamente o artigo 124, I, do CTN¹⁸, uma vez que, nesse caso, tanto a sociedade como o administrador terão interesse comum no fato gerador.

não se enquadram nele. Apenas diante do caso concreto é possível verificar, de acordo com as circunstâncias, se o ato é pertinente ou, ao contrário, se houve excesso por parte do administrador. Esta impossibilidade de analisar a questão em abstrato decorre da falta de rigidez da atividade econômica desenvolvida e pelo fato de existirem atos que indiretamente estão relacionados com o objeto social.” (*Comentários ao Novo Código Civil*. Vol. XIV. In: TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (coord.). 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 169-170)

¹³ Acerca da interface entre as disposições do Código Civil de 2002 e a responsabilidade tributária prevista no CTN, ver OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “O empresário, a sociedade empresária, a sociedade simples e a responsabilidade tributária perante o Código Tributário Nacional - CTN e o Código Civil de 2002”. *Revista de Direito Tributário* nº 90. São Paulo: Malheiros, pp. 35-66.

¹⁴ WALD, Arnoldo; e MORAES, Luiza Rangel de. “Da desconsideração da personalidade jurídica e seus efeitos tributários”. In: TÓRRES, Heleno Taveira *et al.* *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 251.

¹⁵ VELLOSO, Carlos Mário. “Responsabilidade tributária e redirecionamento da execução fiscal - Responsabilidade dos sócios”. *Revista de Direito Tributário* nº 101. São Paulo: Malheiros, p. 224.

¹⁶ Acerca do tema *Sacha Calmon Navarro Coelho* adverte: “o que não se pode admitir é que grandes empresas, até mesmo multinacionais, por pura matroca obriguem seus diretores contratados, com poucos bens, ou sem eles, a ficar responsáveis por atos deliberadamente praticados em proveito da empresa, com excesso de poder ou infração de lei ou contrato. A exclusão das empresas daria lugar a enormes injustiças e à indução de ‘planejamentos tributários’ marotos.” (*Curso de Direito Tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 629)

¹⁷ Como bem salientam *Hamilton Dias de Souza* e *Hugo Funaro* “(...) se o administrador manifestamente excede os limites da sua função, praticando atos não abrangidos pelas finalidades da empresa, visando o seu próprio interesse, responde pessoalmente pelo crédito tributário na condição de substituto tributário, nada podendo ser exigido da sociedade. Se o ato tiver sido praticado no interesse da empresa, não cabe a substituição.” (*Op. cit.*, nota 9, p. 56)

¹⁸ “Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.”

Diante disso, indaga-se: como operacionalizar, na prática do Direito Tributário, a apuração acerca dos termos em que ocorreram os atos de gestão praticados? Como saber se a empresa se beneficiou ou se houve eventualmente conluio entre as partes?

A resposta é simples: exatamente por meio da instauração de procedimento administrativo específico para apuração e investigação dos fatos, nos termos do artigo 142 do CTN, possibilitando-se o contraditório e a ampla defesa por parte dos supostos responsáveis tributários para, ao final, decidir-se pela responsabilização ou não do agente de forma pessoal e exclusiva.

4. Da Hipótese de Inclusão Direta do Responsável na Certidão de Dívida Ativa, a Presunção de Liquidez e Certeza, e o Entendimento dos Tribunais Superiores sobre a Questão

A inscrição em dívida ativa é o ato administrativo de controle da legalidade do crédito tributário, registrando-o e possibilitando a sua cobrança por meio de execução fiscal, segundo o rito previsto na Lei nº 6.830/1980.

Essa inscrição em dívida ativa, portanto, pressupõe a existência de um crédito tributário que restou hígido, mesmo após ter sido oportunizada a contestação/defesa por parte do contribuinte em sede administrativa, ou seja, um crédito tributário sobre o qual foi possibilitada a discussão acerca de sua correção, de sua certeza, liquidez e exigibilidade, com objeto específico e sujeito passivo determinado.

Assim, parece-nos que o sujeito passivo, na qualidade de contribuinte ou responsável, que não foi chamado a participar do procedimento do lançamento do crédito tributário e do processo administrativo respectivo, não pode ser, em hipótese alguma, incluído diretamente na Certidão de Dívida Ativa (CDA).

Realmente, para que a CDA possua presunção de liquidez e certeza em face do responsável tributário, como visto, deve conter não só a indicação do nome deste, mas também o fundamento legal da atribuição da responsabilidade e o número do processo administrativo em que foi verificada a ocorrência do pressuposto legal da responsabilidade, sob pena de flagrante violação aos artigos 142 e 121 do Código Tributário Nacional, bem como quanto disposto pelo artigo, LIV e LV, da Constituição Federal.

Pior, ainda, a hipótese de tentativa de redirecionamento da execução fiscal ao responsável que sequer constou da CDA, o que deveria ser inadmissível sem o devido procedimento administrativo prévio¹⁹.

Apesar de defender-se o entendimento até o momento exposto, não ignoramos o fato de que, na prática, os Fiscos das diversas entidades federativas não possuem um procedimento administrativo para atribuição de responsabilidade, sen-

¹⁹ Conforme bem salienta *Carlos Mário Velloso* “(...) a responsabilidade dos sócios e dos administradores pelas dívidas tributárias da sociedade deve ser apurada na via administrativa, já que a responsabilidade não é objetiva, dependendo da prova do dolo, culpa, fraude, conluio, sonegação, etc. O redirecionamento da execução fiscal contra os sócios na via judicial sem que tenha havido a apuração da responsabilidade administrativamente não me parece correto, não me parece condizente com a Constituição, que exige o devido processo legal processual sempre que o patrimônio de alguém, seja o patrimônio material, seja o patrimônio moral, deva ser atingido.” (*Op. cit.*, nota 15, pp. 225-226)

do essa atribuição feita diretamente pela inclusão do nome do responsável na CDA ou, posteriormente, já na via judicial, pelo pedido de redirecionamento da execução fiscal ao suposto responsável tributário.

E o referido procedimento de inclusão direta na CDA encontrou respaldo na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, pois a Primeira Seção do STJ decidiu que, se o nome do sócio ou do administrador estiver na CDA, caberá a estes - e não ao Fisco - o ônus probatório de que não se enquadram nas hipóteses de responsabilização previstas no CTN:

“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.” (REsp nº 1.104.900/ES, Rel. Ministra *Denise Arruda*, Primeira Seção, julgado em 25.3.2009, *DJe* de 1º.4.2009)

O referido julgamento se deu sob a sistemática dos recursos repetitivos do artigo 543-C do Código de Processo Civil, de tal sorte que, segundo as disposições do Código, referido entendimento deve ser aplicado igualmente pelos tribunais estaduais e federais que se encontrarem diante de questão de direito idêntica, ou seja, o sócio ou administrador terá que demonstrar que não agiu com excesso de poderes ou infringiu a lei, o contrato social ou o estatuto da empresa.

A despeito da existência de tal posicionamento pelo STJ, que, em tese, deve ser seguido pelos demais órgãos do Judiciário, entendemos que a solução para questão tão importante não pode ser obtida exclusivamente em dispositivos legais de caráter processual, como o artigo 204 do Código Tributário Nacional ou o artigo 3º da Lei nº 6.830/1980, os quais dispõem acerca das presunções existentes em favor da CDA.

Como bem salientado por *Paulo Victor Vieira da Rocha*, “(...) as presunções em favor da CDA, previstas no art. 204 do CTN, devem ser vistas e aplicadas com muita cautela, por constituírem, na verdade, um princípio formal forjado no âmbito de um Estado de exceção, autoritário, como o que existia em 1966 no Brasil”²⁰.

O entendimento do Superior Tribunal de Justiça, na prática, cria uma situação insustentável, pois sobejam casos na vida real como o seguinte: uma pessoa é contratada como administrador de uma empresa de grande porte em dificuldades financeiras, e que não possui caixa suficiente para o pagamento de seus tributos correntes. Esse administrador contratado exerce todas as suas funções com idoneidade e correição, e, graças ao seu conhecimento e empenho, consegue diminuir sensivelmente o déficit da empresa, mas, mesmo assim, esta ainda não consegue adimplir todas as dívidas correntes tributárias. Pois bem, passados quatro ou cinco anos, este administrador, que fez tudo o que estava ao seu alcance em prol da empresa, é surpreendido pela citação de uma execução fiscal - em que foi incluído diretamente na CDA - de algumas dezenas de milhões de reais, valor este que é infinitamente maior do que todo o patrimônio amealhado como pessoa física ao longo de sua vida.

Automaticamente, esse administrador passa a constar como devedor de dezenas de milhões de reais, passa a ter seus bens penhorados e suas contas bancárias bloqueadas pela penhora on-line. Por não conseguir mais as certidões negativas de tributos, não consegue mais gerir sua vida privada, não consegue mais dispor de seus imóveis, obter financiamentos, enfim, situação comparável à decretação de sua morte civil ou ao ostracismo existente em Atenas e em outras cidades da Grécia antiga.

Decidiu o STJ que, nesse caso, o ônus da prova é do cidadão, por meio da oposição de embargos à execução. Estes pressupõem a garantia do juízo, que jamais ocorrerá em razão do valor exorbitante do débito, e, se ocorrer, a prática nos mostra que transcorrerão longos anos até que sejam julgados esses embargos à execução opostos pelo administrador, que, enquanto isso, sofrerá todos os efeitos maléficis e irreparáveis acima citados, decorrentes da existência da execução fiscal. Esta situação, que a princípio parece ser exagerada, tem se repetido corriqueiramente na vida cotidiana.

Sob o pretexto da melhor e mais prática arrecadação de tributos, ou, ainda, em nome de uma distorcida e equivocada aplicação do “princípio da supremacia do interesse público sobre o privado” atropelam-se as garantias e os direitos fundamentais do indivíduo, positivados no texto constitucional.

Não se pode olvidar ser a República Federativa do Brasil um Estado Democrático de Direito, cuja Constituição Cidadã de 1988 protege, acima de tudo, o indivíduo, seus direitos e garantias fundamentais, tendo a “pessoa” como centro vital de interesses.

A nosso ver, como já demonstrado na situação cotidiana do administrador descrita acima e que já vivenciamos como operadores do Direito inúmeras vezes, o tema é muito caro e digno de profunda reflexão. Entendemos ser equivocado exer-

²⁰ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. “O efeito suspensivo dos embargos a execução fiscal e a reforma do CPC”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 168. São Paulo: Dialética, 2009, p. 123.

cer hermenêutica para a resolução da questão, tendo como ponto de partida, prioritariamente ou exclusivamente, os enunciados prescritivos de Direito Processual, olvidando-se das regras de Direito Material aplicáveis à situação, bem como dos direitos e garantias fundamentais previstas na Constituição.

Nesse sentido, sempre valiosas as lições de *Robert Alexy* no sentido de que “embora a constituição, enquanto constituição mista material-procedimental, não determine todo o conteúdo do direito ordinário, os direitos fundamentais excluem alguns conteúdos como constitucionalmente impossíveis e exigem alguns conteúdos como constitucionalmente necessários. Isso vale para todos os procedimentos de criação do direito existentes no sistema jurídico (...). Assim, em virtude da vigência de normas de direitos fundamentais, o sistema jurídico tem a natureza de um sistema jurídico substancialmente determinado por meio da Constituição.”²¹

Dessa forma, entendemos que o entendimento sufragado pelo Superior Tribunal de Justiça sob a sistemática dos recursos repetitivos, não foi a melhor solução para a questão, tendo em vista causar, em inúmeros casos, a impossibilidade prática de defesa do sócio e administrador, prejudicando irreparavelmente, por anos, a vida privada de cidadãos escorreitos e que jamais praticaram quaisquer dos atos autorizadores da responsabilidade tributária, nos termos do artigo 135, III, do CTN.

Mas existe uma luz no fim do túnel. A comunidade jurídica viu com bons olhos a decisão, contrária ao posicionamento do STJ, proferida quando do julgamento do RE nº 608.426, em 4 de outubro de 2011, pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, em que o relator Ministro *Joaquim Barbosa* aduziu ser necessária a participação do responsável tributário no processo administrativo de lançamento tributário, consoante se extrai de seu voto:

“Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc). Por outro lado, a decisão administrativa que atribui sujeição passiva por responsabilidade ou por substituição também deve ser adequadamente motivada e fundamentada, sem depender de presunções e ficções legais inadmissíveis no âmbito do Direito Público e do Direito Administrativo. Considera-se presunção inadmissível aquela que impõe ao sujeito passivo deveres probatórios ontologicamente impossíveis, irrazoáveis ou desproporcionais, bem como aquelas desprovidas de motivação idônea, isto é, que não revelem o esforço do aparato fiscal para identificar as circunstâncias legais que permitem a extensão da relação jurídica tributária.”

Em razão de ter sido constatado, naquele caso concreto, que os responsáveis haviam participado do processo administrativo, se perdeu, infelizmente, a possibilidade de, no referido julgado, existir uma discussão com maior profundidade acerca da matéria, inclusive pelos outros Ministros do egrégio STF.

²¹ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva da 5ª ed. alemã, *Theorie der Grundrechte*, publicada pela Suhrkamp Verlag (2006). São Paulo: Malheiros, 2008, p. 543.

Vemos, aí, uma possibilidade concreta de superação do entendimento manifestado pelo STJ, com a exigência de instauração de procedimento administrativo específico para atribuição de responsabilidade, solução esta mais consentânea com a legislação material tributária e com a nossa Constituição.

5. Conclusão

De tudo quanto exposto, podemos concluir que o tema da atribuição da responsabilidade tributária ainda deve sofrer avanços em nosso sistema jurídico, a fim de evitar graves injustiças geradas contra o indivíduo, centro de interesses da Constituição Cidadã de 1988.

A despeito da inexistência de legislação expressa em nosso País no sentido da necessidade de instauração de processo administrativo específico para atribuição de responsabilidade, entendemos ser imprescindível tal etapa, conclusão esta que decorre da interpretação conjunta dos artigos 142 e 121 do Código Tributário Nacional combinados com o quanto disposto pelo artigo 5º, LIV e LV, da Constituição.

O sujeito passivo, na qualidade de contribuinte ou responsável, que não foi chamado a participar do procedimento do lançamento do crédito tributário e do processo administrativo respectivo, não pode ser incluído diretamente na Certidão de Dívida Ativa (CDA).

A presunção de liquidez e certeza só é válida em face do sujeito passivo que participou do processo administrativo, e, no caso do responsável tributário, a CDA deve conter não só a indicação do nome deste, mas também o fundamento legal da atribuição da responsabilidade e o número do processo administrativo em que foi verificada a ocorrência do pressuposto legal da responsabilidade.

A hipótese de responsabilidade prevista no artigo 135, III, não se confunde com o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, tratando-se, na verdade, da figura da *responsabilidade por substituição*, ou seja, as pessoas referidas no citado dispositivo legal, em ocorrendo as hipóteses descritas que desencadeiam a responsabilidade, respondem pessoalmente e exclusivamente pela integralidade do crédito tributário, liberando-se da obrigação ao pagamento o contribuinte originário, *in casu*, a pessoa jurídica.

A responsabilidade do artigo 135 do CTN é pessoal e exclusiva do agente, aplicável quando, *em virtude de infração sua, caracterizada por ato abusivo ou em desrespeito à lei ou ao contrato social e estatutos, decorra o nascimento de obrigação tributária*. A “infração à lei” é aquela que regula a conduta dos sócios e administradores no desempenho das respectivas funções, e é anterior à ocorrência do fato gerador (a simples ausência de pagamento de tributo, pois, jamais pode ser considerada “infração a lei” apta, por si só, a causar a responsabilidade do artigo 135). A infração ao contrato social ou aos estatutos configura-se quando o ato for doloso, estranho ao objeto social da empresa e ao seu interesse.

Caso tenha agido o administrador em conluio com a empresa em benefício desta (visando frustrar a arrecadação tributária), deve ser aplicado o artigo 124, I, do CTN, acarretando a responsabilidade tributária solidária entre as partes, em razão do interesse comum na ocorrência do fato gerador.

A infração à lei ou ao contrato social e aos estatutos deve ser apurada em processo administrativo próprio de atribuição de responsabilidade, como se dá em

outros países como, por exemplo, a Espanha e Alemanha, permitindo-se, ainda nesta fase, o exercício do contraditório e da ampla defesa por parte dos supostos responsáveis.

A atribuição de responsabilidade prevista no artigo 135, III, do CTN é restrita às hipóteses aqui tratadas, o que se distancia abissalmente do entendimento manifestado na prática pelo tribunais, em consequência dos rotineiros pedidos pelo Fisco de responsabilização dos administradores e sócios com fundamento no referido dispositivo, sempre que se vê diante da impossibilidade de cobrança do crédito tributário da própria pessoa jurídica.

Em relação à inclusão direta do sócio na CDA, o STJ, por meio da Primeira Seção (REsp nº 1.104.900/ES, Rel. Ministra *Denise Arruda*, Primeira Seção, julgado em 25.3.2009, *DJe* de 1º.4.2009), decidiu que, se o nome do sócio ou do administrador estiver na CDA, caberá a estes - e não ao Fisco - o ônus probatório de que não ocorreram os pressupostos e as situações previstas no CTN que possibilitariam a responsabilização pessoal, ou seja, deve o sócio ou administrador demonstrar que não agiu com excesso de poderes ou infringiu a lei, o contrato social ou o estatuto da empresa.

O entendimento do STJ, como nos mostra a prática forense, acaba por prejudicar irreparavelmente a vida de sócios e administradores que, em regra, agiram com correição, tornando-os, sem qualquer motivo e da noite para o dia, devedores de vultosas quantias, o que os impede de gerir seus próprios bens, situação comparável ao ostracismo empregado aos políticos da Grécia antiga ou até mesmo à decretação da morte civil do indivíduo, durante os longos anos que seguirão até uma decisão definitiva de exclusão do polo passivo.

Peca o posicionamento do STJ por levar em consideração exclusivamente dispositivos de caráter processual - como o artigo 204 do Código Tributário Nacional ou o artigo 3º da Lei 6.830/1980, que dispõem acerca das presunções existentes em favor da CDA - olvidando-se das regras de Direito Tributário material e das garantias e direitos fundamentais previstos na Constituição.

A comunidade jurídica viu com bons olhos a decisão, contrária ao posicionamento do STJ, proferida quando do julgamento do RE nº 608.426, pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, em que o Relator Ministro *Joaquim Barbosa* aduziu ser necessária a participação do responsável tributário no processo administrativo de lançamento tributário, sob pena de cerceamento de defesa e nulidade da execução.

A nosso ver, muitas das situações em que o Fisco busca a aplicação do artigo 135, III, do CTN para a responsabilização dos sócios e administradores, não encontram respaldo no referido dispositivo legal, sendo tal pedido, na verdade, fruto de hermenêutica equivocada, visando à extração do referido dispositivo de norma além do que o legislador possibilitou, ou seja, elastecendo por demais o sentido das palavras, desbordando, em linguagem kelseniana, da moldura do texto.

É cabível a responsabilização dos sócios e administradores pelo crédito tributário da pessoa jurídica? Sim, em algumas hipóteses previstas na legislação tributária e civil, mas jamais com fulcro no tão difundido - e utilizado como tábua de salvação do Fisco - artigo 135, III, do CTN, dispositivo que não se presta, definitivamente, para o fim a que se tem destinado.