

HIPÓTESES DE RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA PESSOAL DO ADMINISTRADOR DE EMPRESA

Events Of Business Administrators' Personal Tax Liability

Cristina Luisa Hedler

Procuradora da Fazenda Nacional

Procuradora-Regional da Fazenda Nacional na 1ª Região

Especialista em Direito Tributário e Processual Tributário pela PUC/PR

Especialista em Direito Público pela UnB

SUMÁRIO - I – Introdução. II – Responsabilidade tributária de terceiro administrador de pessoa jurídica. 2.1. Sujeição passiva e responsabilidade tributária. 2.2. A regra do artigo 135 do CTN. III – Condutas ensejadoras da responsabilização do administrador à luz da doutrina e da jurisprudência. 3.1. Dissolução irregular da pessoa jurídica de direito privado como pressuposto da responsabilização do administrador. 3.2. Responsabilidade subjetiva do administrador. IV – Previsões legais supervenientes à edição do CTN, versando sobre a responsabilização tributária do administrador da empresa. V - conclusão. VI - Referências bibliográficas.

RESUMO – O grande desafio do advogado público na cobrança judicial da Dívida Ativa do ente que representa é a localização de bens penhoráveis para garantia das execuções fiscais respectivas. Considerando que a maioria das empresas é dissolvida em curto espaço de tempo, a responsabilização tributária do administrador da empresa executada é, na maioria das hipóteses, a única forma de recuperar o crédito. Assim, foram detalhados os aspectos quanto a como aplicar e melhor interpretar o artigo 135, III do Código Tributário Nacional–dispositivo esse que, ao lado dos artigos 121 e 128 do CTN, traça as balizas principiológicas da responsabilização pessoal tributária do administrador de empresa. Por meio de pesquisa doutrinária, evidencia-se a amplitude de tais contornos, os quais foram, em grande parte, adotados na interpretação jurisprudencial por parte dos Tribunais Superiores ao artigo 135, III, do CTN, segundo a qual se trata de responsabilidade pessoal e, portanto, subjetiva.

PALAVRAS-CHAVE - Responsabilidade tributária. Administrador. Execução fiscal. Responsabilidade subjetiva. Redirecionamento.

ABSTRACT – One of the biggest challenges for the Tax Enforcement Agency is seizing assets for guaranteeing its tax credits. Considering that the majority of enterprises in Brazil are often irregularly dissolved within a short period of time, establishing the administrators' tax liability is mostly the only way to collect the tax credit. Therefore, the aspects concerning the better application and interpretation of article 135, III of the Brazilian National Tax Code is analyzed – which, among other articles, enunciates the principles for the subjective tax responsibility of administrators. By means of dogmatic research, the contour and amplitude of its application were stressed and used by the Brazilian High Courts in their interpretation of article 135, III of the Brazilian National Tax Code, stating that it is a case of personal responsibility, and, therefore, a subjective responsibility.

KEYWORDS - Tax liability. Administrator. Tax enforcement lawsuit. Subjective responsibility. Redirection.

I – INTRODUÇÃO

O tema da responsabilidade tributária do administrador de empresa vem atravessando significativas transformações ao longo dos anos. A forma de aplicar e melhor interpretar o artigo 135, III, do Código Tributário Nacional – dispositivo esse que, ao lado dos artigos 121 e 128 do CTN, traça as balizas principiológicas da responsabilização pessoal tributária do administrador de empresa -, é o que se pretendeu, prioritariamente, abordar no presente estudo, visando, em última análise, subsidiar a atuação dos advogados públicos na cobrança da dívida ativa da pessoa jurídica de direito público que representam.

Além de ser grande o nível de sonegação no Brasil, é por demais significativa a quantidade de empresas que cessa suas atividades irregularmente, situação em que remanescem inadimplidos os tributos devidos; a maioria das respectivas execuções fiscais resta infrutífera, pela inexistência de bens penhoráveis em nome das empresas executadas.

Inicialmente, expõe-se a posição de vários doutrinadores a respeito do que venha a ser a sujeição passiva tributária e a responsabilidade tributária. A significação da palavra “responsabilidade”, bem como daquelas que têm direta correlação com o assunto sob enfoque (sujeito passivo, contribuinte, responsável¹, entre outras), assume variados contornos entre os doutrinadores, que, por esse motivo, desenvolvem diferentes formas de classificação e distinção terminológicas.

Na sequência, após tratar mais detidamente do artigo 135, do CTN, foi possível cuidar dos aspectos que envolvem sua aplicação prática, em face

da mais recente jurisprudência a respeito, por meio da qual se obtém um norte quanto à atuação hoje possível na cobrança da dívida ativa tributária.

Há mais de dez anos, a jurisprudência dominante reconhecia a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal ao sócio responsável quando da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária exequenda, de modo que o mero inadimplemento da obrigação tributária ensejava a responsabilização pessoal, quando, hoje, predomina—inclusive no Superior Tribunal de Justiça—responsável, judicialmente, pela última palavra em termos de legislação federal – a posição no sentido de que tal redirecionamento se dá—em determinadas condições e não havendo comprovação quanto à existência de fraude ou outros ilícitos –, somente na pessoa do responsável à época da dissolução irregular da empresa. É que tal dissolução configura infração de lei, quando o inadimplemento tributário já não mais é considerado infração à legislação tributária.

As razões da alteração de entendimento jurisprudencial, nos últimos anos, e quais as interpretações doutrinárias e jurisprudenciais hoje preponderantes, especialmente por parte do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, é o que se pretendeu, entre outros aspectos, explorar no decorrer deste artigo.

Trata-se de tema atual e oportuno, diante da conjuntura mencionada, já que o número de execuções fiscais ajuizadas vem aumentando em proporções geométricas, bem assim as dificuldades práticas em delinear os limites e as possibilidades de atuação do advogado público em face das disposições legais que tratam da possibilidade de responsabilização tributária considerada a interpretação jurisprudencial respectiva.

II – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIRO ADMINISTRADOR DE PESSOA JURÍDICA

2.1. SUJEIÇÃO PASSIVA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

O tema responsabilidade tributária de sócios e administradores de pessoas jurídicas tem provocado grandes discussões na atualidade, sendo que a diversidade de entendimentos doutrinários e jurisprudenciais conferidos às normas que tratam da questão, ao longo dos anos, evidenciam a necessidade de aprofundamento reflexivo.

A fim de que se possa examinar o instituto da responsabilidade tributária em face do artigo 135, do Código Tributário Nacional (CTN—Lei n. 5.172/66), faz-se necessário, antes, tratar, em breves linhas, da sujeição passiva tributária.

Em matéria tributária, diz Yoshiaki Ichihara que “a relação jurídica se instaura, automática e instantaneamente, com a ocorrência do fato gerador”¹. Sendo assim, a consequente obrigação tributária dá ensejo, necessariamente, à sujeição passiva tributária, que, por sua vez, é conceituada

por Paulo de Barros Carvalho como “a pessoa–sujeito de direito–física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.”¹

Hector Villegas expõe de que modo se subdivide a doutrina, quando trata da sujeição passiva tributária, explicitando que, “a título de divisão genérica do problema, no panorama da doutrina” há uma corrente, a majoritária, segundo a qual os sujeitos passivos se dividem em duas grandes categorias, quais sejam, os contribuintes, que seriam devedores a título próprio e os responsáveis, que seriam os devedores a título alheio; tal seria o entendimento – consoante explicita o jurista antes aludido–de Giuliani Fonrouge, Flores Zavala, Gustavo Ingrosso, Francisco de la Garza, observando, todos os ensinamentos do mestre italiano Pugliesi.²

Explicita Villegas, na sequência, o entendimento de **outra corrente doutrinária**, liderada por Giannini, que somente considera sujeito passivo o **contribuinte**, ou devedor com respeito a quem se manifesta o fato imponible. **Uma terceira posição**, geralmente aceita pelos autores espanhóis, considera que há dois sujeitos passivos: **contribuintes e substitutos**. Villegas situa, nessa posição, Blanco Ramos, Perez de Ayala e um português, Cardoso da Costa. Lembra o autor, ainda, a posição de Antonio Berliri, “ para quem, só é *sujeito passivo quem deve entregar ao Estado o objeto da obrigação*”³. Expõe Villegas, ainda, que a essa última tese, com alguma variante, recorre Allorio bem assim Cléber Giardino, com algumas considerações pessoais, em seu informe intitulado “Relação Jurídica Tributária e o elemento Pessoal que a integra”, em Punta del Este, novembro de 1.972.

A divergência classificatória, consoante lembra Hector Villegas, evidencia-se, ainda, na distinção que Tesoro traça entre **devedor, contribuinte e responsável**, sendo que aos mesmos termos alude Víctor Bompani, porém conferindo-lhes um sentido diferente. Expõe o autor, na sequência, que Giovanni Ingrosso, em seu novo curso de finanças públicas, fala de **contribuintes, substituto, responsável, representante e arrecadador**: cinco sujeitos passivos. Villegas reporta-se, ainda, a Dino Jarach, referindo que este trata de contribuinte e de **diferentes tipos de responsáveis**: responsáveis por substituição, responsáveis por solidariedade e responsáveis por garantia.⁴

1 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, São Paulo : Saraiva, 2010, p.367.

2 VILLEGAS, Hector. Destinatário Legal Tributário, Revista de Direito Público, vol. 30, p. 276 *apud* ICHIHARA, Yoshiaki. Responsabilidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et alii*. Caderno de Pesquisas Tributárias n. 5, São Paulo : Ed. Resenha Tributária, 1980, pp. 216-217.

3 VILLEGAS, Hector. Destinatário Legal Tributário, Revista de Direito Público, vol. 30, p. 276 *apud* ICHIHARA, Yoshiaki. Responsabilidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et alii*. Caderno de Pesquisas Tributárias n. 5, São Paulo : Ed. Resenha Tributária, 1980, pp. 216-217.

4 VILLEGAS, Hector. Destinatário Legal Tributário, Revista de Direito Público, vol. 30, p. 276 *apud* ICHIHARA, Yoshiaki. Responsabilidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva

Acrescenta Villegas, que

Andreozzi, aproximando-se um pouco da maioria da doutrina brasileira, fala de **responsabilidade direta e indireta**. Por último, aqui no Brasil, o Prof. Rubens Gomes de Souza adotou a classificação de sujeitos passivos diretos e indiretos, e a maioria da doutrina tradicional–Baleeiro, Ulhoa Canto, o acompanha. (destaques nossos)

Como se observa, é grande a diversidade de significados que os doutrinadores conferem aos mesmos termos. Pertinentemente conclui Marçal Justen Filho no sentido de que “como **não há significados ‘corretos’, ‘necessários’ ou ‘fechados’ para expressões vocabulares**, a imposição de uma dada significação será sempre uma **arbitrariedade pessoal**”⁵ (negritamos).

Considerando que interessam, especialmente, as disposições da legislação tributária em vigor, transcreve-se a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes, quando trata da pessoa do sujeito passivo, em face do Código Tributário Nacional⁶:

O código tributário nacional, ao examinar a pessoa do sujeito passivo, o faz em dois lugares: ao tratar da obrigação tributária (sujeito passivo da relação jurídica obrigacional originária)–artigo 121; e ao tratar da responsabilidade tributária (sujeito passivo da relação jurídica obrigacional não originária)–artigo 128. ... O CTN admite dois tipos de sujeitos passivos, a saber:

1) O CONTRIBUINTE, “quando tenha relação pessoal direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (artigo 121, Parágrafo único, inciso I). É o sujeito passivo direto. Como o fato revela uma capacidade contributiva, o contribuinte tem, por natureza, tal capacidade;

2) O RESPONSÁVEL, “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (artigo 121, Parágrafo único, inciso II). É o sujeito passivo indireto. Para ser tal tipo de sujeito passivo da obrigação tributária não há necessidade de relação alguma da pessoa do responsável com o fato gerador da respectiva obrigação, o CTN não exige. Uma das espécies de “responsável” da obrigação tributária é o substituto legal, pessoa que toma o lugar do contribuinte na relação jurídica originária.

Ambos os sujeitos ativos–contribuintes e responsáveis–devem suportar, em primeiro lugar, originariamente, o ônus tributário. Acham-se, ambos, desde o início da relação jurídica, no pólo negativo, como devedor.

et alii. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5, São Paulo : Resenha Tributária, 1980, p. 217.

5 JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição Passiva Tributária, Belém : CEJUP, 1986, p. 218.

6 MORAES, Bernardo Ribeiro de. Responsabilidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et alii*. Caderno de Pesquisas Tributárias n. 5, São Paulo : Resenha Tributária, 1980, p. 331.

Ensina Marçal Justen Filho, em sua obra *Sujeição Passiva Tributária*, que o estudo do tema da sujeição passiva tributária é facilitado por uma distinção lógico-jurídica preliminar. Trata-se das figuras do aspecto pessoal da hipótese de incidência e da determinação subjetiva do mandamento normativo. Conclui o citado jurista **“que o sujeito a quem se imputa o dever ou o direito pode não ser o mesmo sujeito que estava integrado na situação fática abstratamente descrita na hipótese.”**⁷(negritamos). Explicita o autor que se trata de conceitos distintos e inconfundíveis os de sujeito da hipótese de incidência e de sujeito do mandamento.

Ressalta Marçal Justen Filho, ainda, que a doutrina brasileira, em sua quase unanimidade, ignora o problema da sujeição passiva tributária. Nas raras ocasiões em que trata do tema, é para acolher as concepções de Rubens Gomes de Souza, aplicando a dita teoria dualista da obrigação para justificar os casos denominados de ‘sujeição indireta’. Menciona, ainda, que “a doutrina brasileira reputa, de resto, ser livre o legislador para construir como bem entender a sujeição passiva tributária.”

Esclarece Bernardo Ribeiro de Moraes, ao tratar da natureza da responsabilidade jurídica, que esta se apresenta, “em essência, una, caracterizando-se por reunir, sempre, uma ofensa à ordem jurídica, causadora de um dano, e uma pessoa que deve recompor o equilíbrio da ordem jurídica”⁸.

De evidenciar a conclusão do mencionado jurista, na sequência, no sentido de que **“a responsabilidade jurídica pressupõe uma violação de norma jurídica”**.

Acrescenta que “para a existência da responsabilidade legal, basta, tão somente, a reunião de três elementos” que seriam, segundo ele, “a) um fato imputável (atribuído a alguém); b) um prejuízo; c) um nexo de causalidade entre o prejuízo e o fato.”⁹ Desse modo, **a responsabilidade tributária teria por fonte imediata a lei tributária e por fonte mediata o inadimplemento de uma obrigação tributária.**

A linha de raciocínio do autor antes citado segue, em parte, a estrutura dualista de que se pode, teoricamente, dotar a relação tributária. A teoria germânica da “Schuld und Haftung” (dívida e responsabilidade) não é privativa de uma noção de obrigação. Ao contrário, consoante defende também Marçal Justen Filho, **“essa dissociação é peculiar às idéias de conduta devida e repercussão pelo inadimplemento.”**¹⁰ Pondera o autor que, “uma aplicação rígida da teoria dualista poderia conduzir a supor uma diversa estrutura para a relação tributária, insistindo na visão obrigacionista, que tecnicamente é limitada.”¹¹

7 JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*, Belém : CEJUP, 1986, pp. 343-345.

8 MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Responsabilidade Tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et alii*. *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 5*, São Paulo : Resenha Tributária, 1980, p. 310.

9 MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Responsabilidade Tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et alii*. *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 5*, São Paulo : Resenha Tributária, 1980, p. 310.

10 JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*, Belém : CEJUP, 1986, pp. 91 e 92.

11 Marçal Justen Filho, em sua obra *Sujeição Passiva Tributária* (p. 91), esclarece a alusão pre-

Aproveitando, mais uma vez, as conclusões de Bernardo Ribeiro de Moraes¹², tem-se, primeiramente, que o fenômeno da obrigação-responsabilidade tributária é unitário e, em segundo lugar, que o inadimplemento é fonte de responsabilidade.

Assim, a responsabilidade pelo crédito tributário nasce não apenas da lei, mas também da situação jurídica da inadimplência. Chega-se à importante aceção de que “A responsabilidade constitui uma técnica garantidora da norma jurídica violada”, de acordo com definição de Bernardo Ribeiro de Moraes.¹³

No mesmo sentido do que antes exposto pondera Anselmo Henrique Cordeiro Lopes, no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, bem assim em artigo eletrônico a respeito do tema:

responsabilidade, em sentido jurídico amplo, denota a sujeição da esfera jurídica – patrimônio ‘stricto sensu’ ou esfera moral – duma pessoa em razão do descumprimento de norma de conduta que obrigava o sujeito responsável ou terceiro. Com base nesse conceito, ‘responsabilidade tributária’ aproxima-se de ‘sujeição passiva tributária’, mas com esta não se identifica totalmente, visto que a sujeição tributária surge com a ocorrência do fato jurídico tributário, enquanto que a responsabilidade somente vem ao mundo jurídico quando a pretensão tributária torna-se exigível.¹⁴

Lembra o autor que, consoante ensinamento de Hans Kelsen, responsável por derivação é o “ indivíduo contra quem é dirigida a consequência do ilícito”¹⁵

No Direito Tributário Brasileiro, o termo “responsável” tem conotação estrita, eis que o parágrafo único do artigo 121, do CTN, prescreve que o sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável, “quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de expressa disposição de lei.”

Assim, o CTN, ao cuidar da responsabilidade tributária, refere-se exclusivamente aos casos de sujeição passiva indireta, expressão que, apesar

ferencial a relação tributária, eis que em seu âmbito visualiza insertas as situações de prestar uma quantia em dinheiro como também outras situações passivas, motivo pelo qual discorda daqueles que reconhecem uma obrigação tributária e deveres administrativos.

12 MORAES, Bernardo Ribeiro de .Responsabilidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et alii*. Caderno de Pesquisas Tributárias n.5. São Paulo : Resenha Tributária, 1980, p. 340.

13 MORAES, Bernardo Ribeiro de .Responsabilidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et alii*. Caderno de Pesquisas Tributárias n.5. São Paulo : Resenha Tributária, 1980, p. 340.

14 LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. A Responsabilidade Tributária dos Administradores. A Incidência do artigo 135, III, do CTN. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10854&p=1>, acesso em 08 out. 2008, item 2.

15 KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, São Paulo, Martins Fontes, 1998, p.134 *apud* CORDEIRO LOPES, Anselmo. A Responsabilidade Tributária dos Administradores. A Incidência do artigo 135, III, do CTN. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10854&p=1>, acesso em 08 out. 2008, item 2.

de consagrada na doutrina, é, na concepção de Cléber Giardino, imprópria, eis que o vínculo tributário seria sempre direto em relação ao obrigado.¹⁶

Ocorre, portanto, que o CTN define “responsável” pelo método da exclusão, consoante ensina Anselmo Henrique Cordeiro Lopes: o CTN define, inicialmente, “contribuinte”, que é o sujeito que pratica o verbo-núcleo da norma hipotética tributária, e, por exclusão, denomina de “responsável” todo sujeito passivo que responde pela obrigação tributária sem ser “contribuinte”, compondo essas espécies o gênero de “sujeito passivo” – artigos 121 e 128 do CTN.

Constitucionalmente, há previsão de limitação ao legislador infraconstitucional para eleição do sujeito passivo em proteção dos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte. Na linha do que entende Marcos Vinicius Neder, reportando-se a Maria Rita Ferragut, “o texto constitucional não prescreve quais pessoas podem ser colocadas, pela lei, na posição de sujeito passivo, deixando para o legislador infraconstitucional essa atribuição”¹⁷. Lembra que o artigo 146, III, “a”, da Constituição Federal remete expressamente à lei complementar a competência de estabelecer normas gerais sobre contribuintes. Já o artigo 150, parágrafo 7º, exige lei para “atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição (...)”.

Hoje, as demais balizas da responsabilização tributária encontram-se delimitadas no Código Tributário Nacional, sendo de mencionar, adicionalmente aos artigos referidos no tópico seguinte, a disposição do artigo 128, do CTN, segundo o qual

a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo-se a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

O artigo 121, do CTN, define hipótese de sujeição passiva da obrigação tributária principal, distinguindo contribuinte de responsável, consoante antes mencionado. Assim, o responsável, mesmo não mantendo relação direta com o fato gerador responderá, em virtude de expressa disposição de lei, pelo adimplemento do tributo em determinadas circunstâncias, sendo necessário, entretanto, que tal terceira pessoa esteja vinculada ao fato gerador da obrigação.

16 GIARDINO, Cleber. Relação Jurídica Tributária e o aspecto pessoal que a integra. RDP 25:194 *apud* ICHIHARA, Yoshiaki. Responsabilidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et alii*. Caderno de Pesquisas Tributárias n.5. São Paulo : Resenha Tributária, 1980, pp. 217-218.

17 NEDER, Marcus Vinicius. In Responsabilidade Tributária. Coord. Maria Rita Ferragut, Marcos Vinicius Neder – São Paulo : Dialética, 2007 *apud* FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo : Noeses, 2005, pp. 30-31.

2.2. A REGRA DO ARTIGO 135 DO CTN.

Levando em conta que esse estudo dispõe, especialmente, sobre as hipóteses de responsabilização tributária pessoal dos sócios e administradores de empresa, a responsabilidade de terceiros, mais especificamente aquela prevista no artigo 135 do CTN é a que se abordará.

Considera Yoshiaki Ichihara, em consonância com nosso direito positivo, que relativamente a “esse tipo de responsabilidade, ao que o CTN denomina de “terceiros”, qualquer responsabilidade é condicionada à ocorrência de “descumprimento da lei ou de qualquer ato que importe em descumprimento da obrigação tributária, por pessoa que tinha esse dever”.

¹⁸

Conclui o Autor, a nosso ver, corretamente, que, “esse, em realidade, é o pressuposto do desencadeamento da responsabilidade”¹⁹.

O artigo 135 do CTN é o centro da polêmica, consoante pondera Emanuel Carlos Dantas de Assis²⁰, lembrando que autores como Aliomar Baleeiro e Luciano Amaro entendem que este dispositivo legal trata de responsabilidade por substituição tributária e outros, como Hugo de Brito Machado, de solidariedade tributária, sendo que, uma terceira corrente, encabeçada por Paulo de Barros Carvalho defende que o artigo 135 do CTN estabelece uma obrigação não tributária, com caráter de sanção administrativa.

Assim dispõe o artigo 135 do CTN:

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.

Efetivamente, trata-se de responsabilidade inteiramente transferida para terceiros, por isso considerada pessoal. Muito se discute, doutrinariamente, se a responsabilização **pessoal**, nos termos do artigo 135, III, do CTN, significa responsabilidade **solidária** ou **subsidiária**.

¹⁸ ICHIHARA, Yoshiaki. Responsabilidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et alii*. Caderno de Pesquisas Tributárias n. 5. São Paulo : Resenha Tributária, 1980, p. 224 e 225.

¹⁹ ICHIHARA, Yoshiaki. Responsabilidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et alii*. Caderno de Pesquisas Tributárias n. 5. São Paulo : Resenha Tributária, 1980, p. 225.

²⁰ ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. In Responsabilidade Tributária. Coordenadores Maria Rita Ferragut, Marcos Vinicius Neder. São Paulo : Dialética, 2007, pp. 143 e 144.

As posições dos doutrinadores pátrios são variadas sobre essa questão da liberação da pessoa jurídica – e conseqüentemente, da total transferência da responsabilidade – ou não.

Independentemente de quaisquer discussões doutrinárias, não há disposição legal, entretanto, que permita a conclusão no sentido de que a empresa se encontra excluída do polo passivo da execução, na hipótese de aplicação do artigo 135, III, do CTN. Assim bem conclui Anselmo Henrique Cordeiro Lopes, no antes referido Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009:

a responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador.

O Superior Tribunal de Justiça apresenta precedentes ora no sentido da responsabilidade solidária (AgRg no AREsp nº 128.924/SP e REsp 1.017.732/RS), ora no sentido da responsabilidade subsidiária (AgRg no AREsp nº 15.625/RS), ora no sentido da responsabilidade por substituição (AgRg no REsp nº 1.198.803/DF).

Marçal Justen Filho conclui que o artigo 135 envolve um esboço da teoria da desconsideração da pessoa jurídica, considerando indubitável a proximidade entre as concepções de natureza teórica sobre desconsideração e a regra de que se trata. É que nela, desconsidera-se o vínculo de representação, para que seja atribuído o ato não ao representado (pessoa jurídica), mas ao representante.²¹ Observa o autor, entretanto, que o artigo 135, do CTN, não considera inválido ou viciado o ato praticado pelo representante, culposamente e com infração da lei ou do contrato. Reputa o ato como plenamente válido.

A jurisprudência maciça do STJ, versando a respeito da aplicação do artigo 135, III, do CTN, exige tão somente a presença da infração de lei (ato ilícito), a qual, pela Teoria Geral do Direito, pode decorrer tanto de ato culposo como de ato doloso. É o que se observa, exemplificativamente, da decisão proferida no EREsp 260.107/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 19.04.2004, entre várias outras. O Direito Tributário, em verdade, preocupa-se com a externalização de atos e de fatos, não possuindo espaço para a persecução quanto a se tratar de dolo ou de culpa.

No quanto pertine à questão de se tratar de responsabilidade pessoal, solidária ou subsidiária, correta a interpretação no sentido de tratar-se de responsabilidade pessoal (embora não exclusiva), mas também solidária. Não seria razoável a conclusão no sentido de que o texto legal (artigo 135) estaria a eximir a pessoa jurídica da responsabilidade tributária, imputando-a exclusivamente à pessoa física.

21 JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição Passiva Tributária. Belém : CEJUP, 1986, p. 324.

Uma vez versadas as questões da sujeição passiva tributária bem como as de responsabilidade tributária—mais especificamente quanto à aplicação do artigo 135, III, do CTN -, discorre-se, a seguir, a respeito das situações concretas ensejadoras da responsabilização pessoal e da interpretação jurisprudencial a respeito da legislação de regência.

III – CONDUTAS ENSEJADORAS DA RESPONSABILIZAÇÃO DO ADMINISTRADOR À LUZ DA DOCTRINA E DA JURISPRUDÊNCIA

Dispõe o artigo 135 do CTN que 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 as pessoas referidas no artigo anterior (entre eles os administradores e sócios em caso de liquidação da sociedade), os mandatários, prepostos e empregados, bem como os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado.

A interpretação, especialmente jurisprudencial, conferida aos termos do artigo 135 do CTN variou significativamente ao longo dos anos.

É o Poder Judiciário, principalmente, que diante das situações concretas, em relação atuante com o tempo em que proferidas as decisões, dá a interpretação à lei. Assim é que o mesmo texto de lei sofre alterações interpretativas ao longo do tempo, vindo a ter significados diferentes. Foi o que ocorreu com a jurisprudência que trata do artigo 135, III, do CTN.

O “excesso de poder” e a “infração ao contrato social ou ao estatuto” são muito semelhantes no direito tributário. Adler Baum define excesso de poder referindo-se à ação do sócio que se distancia dos poderes outorgados pela sociedade.²²

O administrador, por exemplo, que realiza atos para além dos permitidos em assembleia, responsabiliza-se, pessoalmente, por esses atos, não podendo se valer da proteção que lhe confere a responsabilização limitada.

Por outro lado, lembra Adler Baum, a infração ao contrato ou ao estatuto está, justamente, naquela hipótese em que o sócio pratica atos ao arrepio das disposições estatutárias, oportunidade em que deve responder pessoalmente por eventual crédito tributário gerado de suas ações.²³

Excesso de poderes guarda relação com a desobediência às cláusulas contratuais, que à semelhança do mandatário que exorbita dos poderes a ele outorgados (art. 135, II), responde pessoalmente junto ao credor pelos prejuízos que causar. Verifica-se o abuso ou excesso de poder quando o sócio-gerente ou administrador das empresas praticam atos autorizados pelo Direito, porém, além dos limites do seu exercício; exemplo: um representante comercial que contrata a venda de um produto em quantidade

22 BAUM, Adler. A Responsabilidade dos Sócios sobre Dívidas Tributárias *in* Revista de Estudos Tributários, Ano XI, nº68, julho-agosto 2009, pp. 23 e 24

23 BAUM, Adler. A Responsabilidade dos Sócios sobre Dívidas Tributárias *in* Revista de Estudos Tributários, Ano XI, nº68, julho-agosto 2009, pp. 23 e 24

além de sua quota. Exemplo de infração do contrato social ou estatuto seria hipótese de alienação desautorizada de ativo fixo da sociedade.

O aspecto crucial da disposição do artigo 135, III, do CTN, diz respeito ao que se possa considerar infração à lei. A primeira questão que se põe é se o mero inadimplemento fiscal configura infração à lei. A jurisprudência – e parte da doutrina – antes entendia que sim; nos dias atuais, já não se admite mais tal interpretação, prevalecendo a de que o mero inadimplemento de obrigação tributária não é suficiente para configurar a responsabilidade do artigo 135 do CTN.

De acordo com Maria Rita Ferragut, “se qualquer infração à lei gerasse a responsabilidade pessoal do administrador, os sócios seriam sempre responsáveis pelas dívidas da sociedade, oriundas tanto de relações de direito público, como de direito privado.”²⁴ Entende Lopes Becho – seguindo o mesmo raciocínio – que qualquer infração à lei (devolução de cheques sem fundos, atraso no pagamento de duplicata ou de qualquer outra obrigação, por exemplo) transferiria a responsabilidade para os sócios, o que significaria o fim da personalidade jurídica da sociedade.²⁵

De acordo com Maria Rita Ferragut, a lei passível de ser considerada para fins de aplicação do artigo 135 do CTN, seria “toda proposição prescritiva vinculada ao exercício da administração, cujo desrespeito implique a ocorrência dos fatos jurídicos tributários”²⁶, ou seja, “poderá ser a lei comercial, civil, financeira, desde que se relacione a uma conduta passível de ser praticada pelo administrador, conduta essa que, por sua vez, há de se relacionar com o fato que implicará a obrigação tributária”.

Desse modo, a lei que obrigatoriamente gera efeitos fiscais típicos é aquela que – se inobservada – ensejaria a aplicação do artigo 135 do CTN. Exemplifica a autora, a esse título, mencionando a importação de mercadoria com classificação fiscal errada e mais vantajosa financeiramente, a venda de mercadorias antes de confeccionado o talonário de notas fiscais requerido por lei, a prestação de serviços sem prévia autorização de funcionamento pelo órgão regulamentador e a prática fraudulenta de atos do comércio em geral.

O inadimplemento de obrigação tributária, por si só, já foi considerado causa de infração à lei, mas hoje não é mais.

O Superior Tribunal de Justiça, a quem incumbe a última palavra em termos de interpretação da legislação federal, acolheu, por um significativo período, a tese da responsabilidade objetiva do sócio-gerente em razão do não-pagamento de tributos. Desse modo, o mero inadimplemento tributário – sob a interpretação de que se trataria de ato ilícito e, portanto, de infração à lei – consistia causa suficiente para a aplicação do artigo 135,

24 FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002, Ed. Noeses, 2ª ed., 2009, p. 129

25 BECHO, Renato Lopes. Sujeição Passiva Tributária, Ed. Dialética, São Paulo, 2000, p. 181

26 FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002, Ed. Noeses, 2ª ed., 2009, p. 129

III, do CTN (responsabilização dos administradores por créditos tributários inadimplidos). Tal entendimento restou consubstanciado no REsp 7.703RJ, julgado pela Segunda Turma do STJ em 17.06.1992 (publicação em 03.08.1992), Relator o Min. José de Jesus Filho. No mesmo sentido, decisão da Primeira Turma do STJ no REsp 34.429/SP, julgamento em 23.06.1993 (publicação em 06.09.1993), Relator o Ministro César Asfor Rocha.

Consoante antes referido, tal entendimento jurisprudencial sofreu alterações significativas no decorrer dos anos seguintes, firmando-se noutro sentido, qual seja o de que é subjetiva a responsabilidade dos sócios-gerentes das empresas, levando em conta que o não-recolhimento de tributos não é infração do sócio-gerente, mas da pessoa jurídica, em razão da pressuposição quanto à autonomia patrimonial desta última. A rejeição da responsabilização objetiva do sócio-gerente restou consubstanciada no julgamento do REsp 86.439/ES, Relator o Ministro Humberto Gomes de Barros, julgado em 10.06.1996 e publicado em 1º.07.1996 (Primeira Turma da STJ). A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, posteriormente, confirmou o entendimento já acolhido por ambas as Turmas, no como se observa do julgado no EREsp 100.739/SP, Rel. Min. José Delgado, julgado em 6.12.1999 e publicado no D.J.U. de 28.2.2000.

Trata-se, portanto, da consolidação do entendimento da **responsabilidade tributária subjetiva dos administradores** no âmbito do STJ. De conferir a seguinte decisão daquele Tribunal Superior sob esse enfoque:

TRIBUTÁRIO-EXECUÇÃO FISCAL-REDIRECIONAMENTO
- RESPONSABILIDADE SUBJETIVA DO SÓCIO-GERENTE -
ART. 135, DO CTN

1. É pacífico nesta Corte o entendimento acerca da responsabilidade subjetiva do sócio-gerente em relação aos débitos da sociedade. De acordo com o artigo 135 do CTN, a responsabilidade fiscal dos sócios restringe-se à prática de atos que configurem abuso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos da sociedade.

2. O sócio deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu a administração da sociedade apenas se ficar provado que agiu com dolo ou fraude e exista prova de que a sociedade, em razão de dificuldade econômica decorrente desse ato, não pôde cumprir o débito fiscal. O mero inadimplemento tributário não enseja o redirecionamento da execução fiscal. Embargos de divergência providos.

(EAg 494887/RS, Relator Min. Humberto Martins, 1ª Seção do STJ, data do julgamento: 23.04.2008, DJe 05.05.2008)

Com a adoção da tese da **responsabilidade subjetiva**, além do requisito de responsabilização quanto a que o terceiro seja o sócio-gerente ou administrador da empresa, acrescenta-se a tal entendimento a

necessidade de que se comprove que esse administrador praticou um ato considerado como ilícito e mencionado na cabeça do artigo 135 do CTN, ou seja, fraude à lei, ao contrato social ou estatuto ou a dissolução irregular da empresa, conforme se observa do teor da ementa do EREsp 100.739/SP, transcrita anteriormente.

Havendo, entretanto, distribuição de lucros pela sociedade quando remanescem dívidas fiscais inadimplidas, consagrou o STJ que esta enseja a responsabilização pessoal do sócio-gerente, consoante se observa da ementa do julgado da Primeira Turma do STJ, AgReg nos EDcl no REsp 510.590, Relator Ministro Luiz Fux (DJ de 01.03.2004):

Processual Civil. Tributário. Execução Fiscal. Redirecionamento para o sócio-gerente. Impossibilidade.

1. A responsabilidade do sócio não é objetiva. Para que surja a responsabilidade pessoal, disciplinada n art. 135 do CTN, é mister a comprovação de que ele, o sócio, agiu com excesso de mandato, ou infringiu a lei, o contrato social ou o estatuto. Precedentes jurisprudenciais.

2. Não havendo referida comprovação, não há como a execução fiscal ser redirecionada para ele.

3. *Ressalva do voto com submissão à jurisprudência dominante, à luz da função precípua do E. STJ, no sentido de que, em princípio, o sócio que recolhe os bônus lucrativos da sociedade mas não verifica o adimplemento dos tributos, locupleta-se e a fortiori comete o ilícito que faz surgir a sua responsabilidade....*"

Outra situação jurisprudencialmente albergada é a possibilidade da responsabilização do sócio-gerente ou administrador, quando a empresa, por anos consecutivos, reiteradamente, portanto, deixa de apresentar ao Fisco as declarações de tributos a que está obrigada periodicamente. No quanto diga respeito à legislação federal, tem-se infringência aos dispositivos que regem o imposto sobre a renda.

Outro ato configurador de infração à lei é a apropriação indébita das contribuições retidas e não recolhidas. Consoante Leandro Paulsen, trata-se do "caso mais claro de ilícito caracterizador da responsabilidade pessoal de que trata o art. 135 do CTN".²⁷

3.1. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO COMO PRESSUPOSTO DA RESPONSABILIZAÇÃO DO ADMINISTRADOR.

A dissolução formal da empresa constitui um conjunto de atos, visando à extinção da pessoa jurídica. Finalizada a dissolução, inicia a

²⁷ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2007, p. 918.

fase de liquidação, mediante o levantamento de valores que compõem o patrimônio da empresa – ativo e passivo. Na sequência, ocorre o pagamento das dívidas, com a finalização do procedimento por meio da partilha do resultado líquido final, que, em sendo positivo, ensejará distribuição entre os sócios. Tais formalidades, entretanto, não são suficientes para o atendimento dos ritos formais de baixa da empresa no registro comercial e nos cadastros fiscais. Exige-se, para tanto, a observância do quanto previsto nos artigos 1.102 e 1.109 do Código Civil, no sentido de que todas as suas obrigações devem ser quitadas, incluindo as de natureza fiscal. Também o Regulamento do Imposto de Renda, em seu artigo 207, III, considera extinta irregularmente a pessoa jurídica que deixa de funcionar sem proceder à sua liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.

A situação de irregularidade na dissolução de sociedades é tão comum entre as empresas, que mais de noventa por cento das execuções fiscais em andamento se referem a casos concretos de cobrança de tributos declarados e confessados por empresas posteriormente dissolvidas sem a observância das formalidades de que se trata.

Nesse sentido, o STJ pacificou, por meio da Súmula nº 435, entendimento quanto ao aspecto de que a dissolução irregular da empresa – assim entendida situação da empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes – legitima o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Eis o específico teor da Súmula nº 435, do 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.

De mencionar que o entendimento jurisprudencial pacificado no STJ diz respeito à imensa maioria de situações concretas em que ocorreu a dissolução irregular da empresa, constatada esta no curso da execução fiscal ajuizada em decorrência de inscrição, na Dívida Ativa da União, de tributos inadimplidos, muito embora declarados – e confessados – por meio de DCTFs (Declaração de Contribuições e Tributos Federais). Não se está, aqui, diante de situações concretas decorrentes do lançamento de ofício por parte da Receita. Trata-se, portanto, de construção jurisprudencial caracterizadora de uma das hipóteses de infração à lei, para fins de enquadramento no artigo 135, III, do CTN.

É o que se observa dos julgamentos ensejadores da súmula em tela, tais como o do REsp nº 868.472/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 12.12.2006 e do REsp 944872/RS, Primeira Turma do STJ, Relator Ministro Francisco Falcão, DJe 08.10.2007. Merece referência, ainda, o julgado objeto do EResp 716412/PR, Primeira Seção do STJ, Relator Ministro Herman Benjamin, DJe 22.09.2008.

Verifica-se, portanto, que em todas as situações de que se trata, somente o sócio que exerce a gestão da empresa, assim entendido o administrador, é passível da aqui versada responsabilização pessoal solidária. Em se tratando de dissolução irregular de empresa, responsabilizável é o sócio com poderes de gerência ou administrador à época do fechamento irregular.

Se a responsabilização se der por outros motivos, entre os elencados no artigo 135 do CTN – os quais ensejam comprovação ao menos indiciária – a responsabilidade cinge-se aos fatos geradores correspondentes ao período do respectivo exercício da gerência, consoante se observa do teor da jurisprudência anteriormente transcrita.

Não é possível, entretanto, responsabilizar, concomitantemente, o sócio à época da dissolução irregular e os sócios à época dos fatos geradores correspondentes a seu período de gestão, exceto quando haja comprovação de que estes tenham agido com excesso de poderes ou tenham infringido a lei, o contrato social ou os estatutos. Em não havendo tal comprovação – a qual ainda pode ser refutada via embargos à execução – somente o administrador à época da dissolução irregular poderia vir a ser responsabilizado pessoalmente, em face da jurisprudência dominante. Nesse sentido, as conclusões do Parecer PGFN/CRJ nº 1956, de 14.10.2011, que alterou, em parte, os termos da Portaria PGFN nº 180, de 25.02.2010.

A consolidação da construção jurisprudencial no sentido de que a dissolução irregular da empresa configura infração à lei (Súmula nº 435 do STJ) – tem grande importância no sentido de refrear as inúmeras e incontáveis situações fáticas de “fechamento” informal das portas das empresas, para, em seguida – em muitos casos –, abrirem-se outras, remanescendo inadimplido o passivo tributário da empresa anterior. Qualquer outra situação específica de infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos enseja comprovação.

Desse modo, o mero inadimplemento tributário não configura hipótese de responsabilização pessoal, mas o fechamento irregular da empresa é, por outro lado, situação ensejadora de enquadramento no artigo 135, III, do CTN, por configurar espécie de infração à lei.

3.2. RESPONSABILIDADE SUBJETIVA DO ADMINISTRADOR.

A 1ª e a 2ª Turma do STJ também entendem ser desnecessário o esgotamento dos bens do contribuinte (empresa) para se promover a responsabilização do sócio administrador ou do meramente administrador.

Isso fica claro, de certa forma, no entendimento do STJ de que quando consta o nome do responsável na CDA (Certidão da Dívida Ativa), cabe a ele, responsável, a prova do não cometimento do ato ilícito, respondendo, portanto, juntamente com a empresa contribuinte pelo débito tributário. Ou seja, para fins da atribuição da responsabilidade perquire-se apenas ter o administrador incorrido em ato ilícito, sendo irrelevante

a situação patrimonial do contribuinte devedor originário. Nesse sentido afirmou a Primeira Seção no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 702.232/R (Relator Ministro Castro Meira, julgado em 14.12.2005 e publicado em 26.09.2005).

Assim, nada obstante todas as posições doutrinárias em sentido diverso – sobre as quais anteriormente se discorreu neste trabalho –, há que adotar a teoria da responsabilidade solidária, pois o responsável responderá pelo débito independentemente da solvabilidade e esgotamento de procura de bens do contribuinte (empresa).

É que a Administração Tributária, em princípio, somente inclui o nome do corresponsável diretamente na Certidão da Dívida Ativa quando já possui elementos comprobatórios (ao menos indiciários) no sentido do enquadramento na legislação tributária que trata da responsabilização pessoal ou solidária. Tais elementos normalmente são carreados ao processo administrativo respectivo e referem-se a lançamentos de ofício.

A responsabilização do administrador não guarda consonância com a teoria da substituição tributária, uma vez que na técnica processual denominada “redirecionamento da execução fiscal” o que se opera é simplesmente a inclusão do corresponsável, sem a exclusão da cobrança com relação ao devedor principal. Ademais, nem todo ilícito que dá origem à corresponsabilidade é contemporâneo ou antecedente ao fato gerador. A dissolução irregular, por exemplo, configura um tipo de ilícito geralmente posterior ao fato gerador, o que faz com que o débito nasça em nome do devedor principal e não em nome do corresponsável.

Assim, o STJ, por meio de decisões da Primeira e Segunda Turmas e da Primeira Seção admite a execução simultânea do devedor e do corresponsável. Nesse sentido, de mencionar, especialmente, a decisão em processo repetitivo objeto do REsp nº 1.110.925/SP, relator Ministro Teori Zavascki, DJe de 04.05.2009. Outro julgado sobre o tema, enfatizando a presunção “*juris tantum*” de liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa, na hipótese de inclusão do nome do administrador corresponsável foi produzida no AgRg no Ag 1278132/SP, Primeira Turma do STJ, Relator Ministro Luiz Fux, DJe 30.04.2010.

Nada obstante a natureza infraconstitucional dos questionamentos envolvendo o redirecionamento da cobrança para a pessoa do sócio, o Supremo Tribunal Federal emanou recente orientação consubstanciada no RE 562.276, com repercussão geral reconhecida (artigo 543-B, do CPC), no sentido de que o redirecionamento da execução não pode ser amparado em simples cometimento de ato “ilícito” nem em responsabilidade independentemente de culpa (objetiva). No acórdão objeto do RE 562.276 – relativamente ao qual pendem de apreciação embargos de declaração opostos pela União –, o STF considerou a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei nº 8.620/93, pelo aspecto de que tal disposição normativa estaria a contrariar o quanto previsto nas normas gerais de direito tributário, em especial o artigo 135, III, do CTN, caracterizando, ainda, violação ao artigo 146, III, da Constituição Federal.

Entendeu o STF que o artigo 13 da Lei nº 8.620/93, ao determinar que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondessem solidariamente com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social, teria extrapolado dos contornos principiológicos autorizadores da responsabilização pessoal quando previu a hipótese de responsabilização objetiva, configurando inconstitucionalidade formal. Alguns ministros entenderam que se estaria até mesmo diante de inconstitucionalidade material, pois que a exegese do artigo 146, III, da Constituição somente albergaria a responsabilidade subjetiva quando se tratasse da pessoa física do sócio ou administrador, em consonância com o previsto no artigo 135, III, do CTN.

Verifica-se, portanto, que as possibilidades de atuação, no campo da responsabilização pessoal ficam restritas às situações de comprovada infração à lei ou fraude, o que enseja uma apuração prévia por parte da fiscalização, assim entendida a Administração Tributária, já não havendo mais espaço, na interpretação hoje conferida ao ordenamento em vigor, para a responsabilização pessoal por mero inadimplemento tributário.

Muito embora o artigo 135, III, do CTN e sua interpretação doutrinária e jurisprudencial tracem as balizas principiológicas da responsabilização pessoal, há outras e mais recentes disposições legais que tratam diversamente da questão. É o quanto se pode observar da leitura do item IV a seguir, em que se cuida de dispositivos do Novo Código Civil e da Lei Complementar nº 123/2006.

IV-PREVISÕES LEGAIS SUPERVENIENTES À EDIÇÃO DO CTN, VERSANDO SOBRE A RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR DA EMPRESA

São vários os dispositivos do Código Civil de 2002 os quais versam sobre a possibilidade de responsabilização do administrador ou gerente pelas dívidas e obrigações da empresa.²⁸

Marcus Abraham desenvolveu minucioso estudo sobre o tema²⁹, partindo do pressuposto de que os atos empresariais são reconhecidos a prima facie pelo Direito Civil e por ele são juridicizados, para explicitar que a previsão do artigo 121, parágrafo único, II do CTN³⁰ autoriza a aplicação

28 A disciplina quanto às **empresas de responsabilidade limitada** encontra-se nos artigos 1.052 a 1.087 do Código Civil; nas omissões do respectivo capítulo, aplicam-se as normas das Sociedades Simples: artigos 997 a 1.038 do Código Civil. Quanto às **sociedades anônimas** aplicam-se os artigos 116, 117, 154 e 158 da Lei nº 6.404/76.

29 ABRAHAM, Marcus. O Direito Civil como Fundamento Normativo para o Redirecionamento da Execução Fiscal ao Sócio da Empresa, *in* Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional, Ano 11, nº 8, 2009, Coord. Anderson Bitencourt Silva, Color Press Editora, pp. 167 a 190.

30 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:

do quanto previsto, por exemplo, no artigo 47 do Código Civil, bem como do artigo 1.080 do mesmo diploma, segundo o qual “as deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram”. Conclui o autor referido que tais dispositivos legais – entre outros que também tratam de responsabilidade do administrador – obrigam o administrador ao pagamento do tributo que não foi pago pela empresa, atendendo ao que impõe o artigo 121 do Código Tributário Nacional.³¹

Traçando a mesmalinha de raciocínio, conclui que o artigo 128 do Código Tributário Nacional que, “na sua primeira parte, estabelece a possibilidade da lei conferir à terceira pessoa responsabilidade pelo crédito tributário, desde que vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”, permite chegar-se à responsabilidade do sócio-gerente que agir de forma irregular, daí resultando a aplicação de algumas das mencionadas normas do Direito Civil.³²

A conjugação dos dispositivos do Código Civil com os dispositivos do Código Tributário Nacional dá consistência às conclusões do autor, justamente por se tratar de fundamento respaldado também na legislação tributária específica. De lembrar, entretanto, que o mero inadimplemento tributário não será aceito com causa exclusiva de responsabilização tributária, em virtude do quanto já foi exposto neste estudo.

Outros autores, a exemplo de Hamilton Dias de Souza e de Hugo Funaro, ao comentar o artigo 50 do Código Civil, que trata da desconsideração da personalidade jurídica, concluem que

o campo de pesquisa para a correta interpretação do art. 50 do Código Civil exclui, como causa de desconsideração, condutas ilícitas marcadas por dolo, simulação ou fraude. Para estas, há previsão de sanções ou a atribuição de responsabilidade nos ramos próprios do Direito. Só haverá espaço para a desconsideração quando não existam regras específicas que disciplinem as conseqüências de determinados atos jurídicos.³³

Concluem os autores que o Código Tributário Nacional não autoriza a responsabilidade fundamentada no artigo 50 do Código Civil,

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal 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.

31 ABRAHAM, Marcus. O Direito Civil como Fundamento Normativo para o Redirecionamento da Execução Fiscal ao Sócio da Empresa, *in* Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional, Ano 11, nº 8, 2009, Coord. Anderson Bitencourt Silva, Color Press Editora, p. 187

32 ABRAHAM, Marcus. O Direito Civil como Fundamento Normativo para o Redirecionamento da Execução Fiscal ao Sócio da Empresa, *in* Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional, Ano 11, nº 8, 2009, Coord. Anderson Bitencourt Silva, Color Press Editora, p. 188.

33 SOUZA, Hamilton Dias de e FUNARO, Hugo. A Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilização Tributária dos Sócios e Administradores *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº 137, Ed. Dialética, fevereiro de 2007, p.43

por entenderem que a reserva de lei complementar objeto do artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal impede que a responsabilidade de sócios ou administradores por abuso da personalidade jurídica prevista no art. 50 do Código Civil seja aplicada em matéria tributária.³⁴ Lembrem, entretanto, que alguns doutrinadores, tais como Arnaldo Wald e Luiza Rangel Moraes, sugerem que a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica encontraria fundamento no Código Tributário Nacional, notadamente no art. 116, parágrafo único, que confere poderes à autoridade administrativa para “desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária” bem como no art. 124 do CTN (referindo-se a Heleno Taveira Torres), que trata da solidariedade das “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” (inciso I), ou daquelas expressamente designadas em lei (inciso II).³⁵

Há, efetivamente, outras possibilidades de responsabilização pessoal de administradores de empresas (além das previstas no artigo 135, III, do CTN), mediante conjugação da legislação tributária com os dispositivos da legislação civil e comercial antes mencionada. Em todas as hipóteses, entretanto, necessária a comprovação, ao menos por indícios robustos, de ilicitude perpetrada pela pessoa física do administrador, sendo que, necessariamente – repita-se – há que haver enquadramento na legislação tributária que versa sobre o tema. A teor do disposto no artigo 128 do CTN somente a lei tributária poderá atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, exigindo, entretanto, a vinculação desta ao fato gerador da respectiva obrigação.

A Lei Complementar nº 123/2006, que consubstancia o Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, contém disciplina específica quanto à responsabilidade de seus administradores, disciplina – conforme previsão do artigo 9º e seus parágrafos 3º, 4º e 5º (com as alterações objeto da Lei Complementar nº 128, de 19.12.2008) –, versando, no parágrafo quinto, que **“a solicitação de baixa na hipótese prevista no § 3º deste artigo importa responsabilidade solidária dos titulares, dos sócios e dos administradores do período de ocorrência dos respectivos fatos geradores”** (negritamos).

34 SOUZA, Hamilton Dias de e FUNARO, Hugo. A Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilização Tributária dos Sócios e Administradores *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº 137, Ed. Dialética, fevereiro de 2007, p.48.

35 SOUZA, Hamilton Dias de e FUNARO, Hugo. A Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilização Tributária dos Sócios e Administradores *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº 137, Ed. Dialética, fevereiro de 2007, p.49.

Consoante pondera Rodrigo Pereira de Mello,

a importância desta Lei, em termos de impacto ao menos quantitativo nas situações de incidência da responsabilidade tributária aqui referida, pode ser aferida pelos dados que o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – Sebrae disponibiliza em seu sítio na Internet (www.sebrae.com.br): mesmo tratando-se de um dado por aproximação em relação ao universo abrangido pela LC nº 123/06, porque esta e o sítio do Sebrae adotam critérios parcialmente distintos para definir “microempresas” e “empresas de pequeno porte”, a esse regime estão sujeitas cerca **de 98% (noventa e oito por cento) de todas as empresas formalmente constituídas no País.** (destaque nosso)³⁶

Há, portanto, previsão de responsabilidade solidária aos administradores das micro e pequenas empresas pelo inadimplemento dos tributos da contribuinte, independentemente de solicitação da respectiva baixa, solidariedade essa limitada ao período de ocorrência dos respectivos fatos geradores. Nesse último aspecto, houve uma redução da abrangência da responsabilidade dos administradores, em virtude da previsão da Lei Complementar nº 128 de 19.12.2008, eis que, originariamente, a Lei Complementar nº 126/2006 estendia tal responsabilidade também aos tributos devidos em períodos posteriores.

Trata-se de previsão normativa, veiculada por lei complementar, segundo a qual resta considerada como “infração de lei” o não-pagamento de tributos devidos, responsabilizando o sócio-gerente ou administrador pelos débitos tributários, cujos fatos geradores sejam contemporâneos ao período em que exerceu a gerência da empresa.

Verifica-se do teor da legislação em tela que, se por um lado propicia, sem maiores formalidades, a dissolução regular da empresa, por outro lado, responsabiliza pessoalmente o administrador pelos tributos inadimplidos à época do respectivo exercício de sua gerência.

O dispositivo legal em tela, em verdade, aplica-se tanto às hipóteses de dissolução regular quanto às hipóteses de dissolução irregular.

A jurisprudência a respeito do tema, embora ainda escassa, tem rumado em sentido diverso à possibilidade de responsabilização pessoal preconizada na legislação em tela. De mencionar as decisões do Superior Tribunal de Justiça no AgRg no REsp nº 1.122.807-PR, Relator Min. HUMBERTO MARTINS (DJe 23.04.2010) e no REsp nº 1.081.576-RS, relator Min. Luiz Fux, extraindo-se que, mesmo em se tratando da hipótese objeto da lei complementar antes mencionada, a conduta irregular do sócio (hipóteses do artigo 135 do CTN) teria de estar comprovada de modo a ensejar o redirecionamento de que se trata.

36 MELLO, Rodrigo Pereira de. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Responsabilidade Tributária *in* Responsabilidade Tributária, Coord. Ferragut, Maria Rita e Neder, Marcos Vinicius, Dialética : São Paulo, 2007, p. 181.

Por todo o exposto, considerando que as grandes dívidas tributárias concentram-se em número significativamente menor de empresas, resta mais uma vez evidenciada a necessidade de concentração de esforços, por parte da Administração Tributária, na fiscalização e persecução das situações de planejada infração à legislação tributária.

V - CONCLUSÃO

O responsável tributário é assim considerado (artigo 121, parágrafo único, inciso II, do CTN) quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. O responsável encontra-se, ao lado do contribuinte – ainda que potencialmente – no pólo passivo da relação jurídica tributária.

Poresse motivo, procedea conclusão segundo a qual a responsabilidade tributária teria por fonte imediata a lei tributária e por fonte mediata o inadimplemento de uma obrigação tributária, consubstanciando-se em técnica garantidora da norma jurídica violada.

Exatamente por ser uma relação jurídica de garantia, a responsabilidade do terceiro pode ser declarada a qualquer tempo, na esfera administrativa ou judicial, desde que subsista a obrigação do contribuinte (pessoa jurídica). É por esse motivo que não se pode exigir que, desde o início, o nome do responsável (administrador) figure na Certidão da Dívida Ativa juntamente com o nome da empresa contribuinte, muito embora a solidariedade já venha estabelecida na situação concreta.

Consoante disposição do artigo 128, do CTN, o terceiro legalmente responsável deve possuir vínculo com o fato gerador da respectiva obrigação, o que tem de ser observado por qualquer legislação que venha a versar a respeito de responsabilidade tributária.

O artigo 135, do CTN, traz os demais contornos principiológicos a serem observados para fins de responsabilização pessoal tributária do administrador ou gerente da empresa; ao tratar da responsabilidade pessoal, delinea hipótese de solidariedade, em que o responsável potencialmente integra o pólo passivo desde o nascimento da obrigação tributária, juntamente – e solidariamente – com a empresa contribuinte.

As possibilidades concretas de aplicação do artigo 135, III, do CTN, variaram bastante ao longo dos anos, sendo que o texto legal em tela é, hoje, fruto da atual interpretação pacificada do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, por tratar-se do intérprete oficial e final da legislação federal.

O Superior Tribunal de Justiça admite que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o respectivo administrador, de modo que a responsabilização deste não exclui a da pessoa jurídica. Consoante entendimento majoritário daquele Tribunal Superior, a responsabilização pessoal de que trata o artigo 135, III, do CTN, exige, entretanto, a caracterização da infração de lei (ato ilícito), contrato social ou estatutos, ou da atuação com excesso de poderes.

A qualidade de administrador ou sócio-gerente não pode ser, por si só, o fundamento da responsabilização das pessoas que detêm poderes de gerência.

A principal mudança, ao longo dos anos, na interpretação ao artigo 135, III, do CTN, é no sentido de que, antes, o mero inadimplemento tributário configurava infração à lei ensejadora da responsabilização pessoal do administrador ou sócio-gerente. Atualmente, restou consolidado, na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o entendimento no sentido de ser subjetiva a responsabilidade dos administradores da empresa. Assim também entendeu o Supremo Tribunal Federal, quando declarou a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei nº 8.620/93, na parte em que determinou que os sócios das empresas por quotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social (RE 562.276).

Considerou aquele Tribunal Superior, por outro lado, que a dissolução irregular da empresa configura infração à lei, hipótese em que se admite a responsabilização pessoal solidária do administrador ou do sócio-gerente à época da dissolução irregular, matéria recentemente sumulada (Súmula nº 435, do STJ). Nessas hipóteses, a pressuposição da dissolução irregular se dá em relação à empresa que deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes.

Se a responsabilização pessoal se der por outros motivos, entre os elencados no artigo 135, III, do CTN, haverão de ser objeto de comprovação, sendo que a responsabilidade cingir-se-á aos fatos geradores correspondentes ao período do respectivo exercício da gerência, consoante predominante jurisprudência do STJ, e, inclusive, de acordo com a antes mencionada decisão do Supremo Tribunal Federal em recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida.

Assim, em havendo elementos comprobatórios de atuação com excesso de poderes, de infração à lei, contrato social ou estatutos, ou seja, constatação de fraude por parte da Administração Tributária, o nome do responsável constará na Certidão da Dívida Ativa correspondente à dívida tributária inadimplida, hipótese em que cabe a ele, responsável, o ônus da comprovação em sentido contrário à solidariedade infirmada, em virtude da presunção “*juris tantum*” de liquidez e certeza do título executivo de que se trata. Nessas hipóteses, a empresa contribuinte continua no pólo passivo da Certidão da Dívida Ativa bem como da execução fiscal respectiva, juntamente com o administrador responsável pessoal e solidário.

Não há, nas hipóteses antes versadas, necessidade de prévio exaurimento do patrimônio da empresa contribuinte para que se possa proceder à constrição dos bens do responsável. Tampouco se exige a inclusão prévia do nome do responsável na Certidão de Dívida Ativa, a qual pode ser ajuizada somente em nome da empresa, para depois, em período subsequente à ocorrência do fato gerador, dar-se a dissolução irregular, ensejadora da responsabilização pessoal do sócio ou administrador à época da dissolução irregular. Não é

possível responsabilizar, concomitantemente, os administradores em períodos anteriores à dissolução, exceto se quanto à pessoa deles houver específica comprovação de atuação com infração à lei ou fraude.

Há que se ressaltar, portanto, que, em regra – excetuada a situação concreta da dissolução irregular antes versada – o sócio ou administrador somente responde pelos débitos correspondentes ao período em que exerceu a administração da sociedade ou da empresa, sendo necessária, entretanto, a efetiva comprovação da incursão na previsão do artigo 135, III, do CTN. Consoante já evidenciado anteriormente, o inadimplemento tributário, em si, não mais enseja a responsabilização pessoal. Deve encontrar-se comprovada, para fins de responsabilização pessoal, a atuação com excesso de poderes, bem como a infração à lei, contrato social ou estatutos.

O artigo 135, III, do CTN, não é o único dispositivo legal a versar sobre a responsabilização pessoal tributária de sócios gerentes e administradores. Entretanto, muito embora haja normas de direito civil-empresarial, versando sobre a responsabilidade dos administradores, estas não podem, sozinhas, ser utilizadas como fundamento para a responsabilização tributária. É possível, quando muito, a sua conjugação ao próprio 135, III (quando se tratar de responsabilização do administrador ou sócio-gerente) ou outro dispositivo de natureza tributária, como os artigos 121 e 124 do CTN, observando-se, ainda, o teor do artigo 128 do CTN, o qual exige o vínculo do terceiro com o fato gerador do tributo. A utilização isolada de legislação não-tributária pode invalidar um esforço de cobrança, por falta de fundamento suficiente a ensejar a responsabilização tributária.

A jurisprudência predominante do STJ entende, acertadamente, que o artigo 135, III, do CTN traz as balizas delimitadoras da responsabilização pessoal do administrador ou do sócio-gerente da empresa. Assim, muito embora o artigo 128, do CTN, admita a edição de lei para versar sobre responsabilidade, aquele Tribunal Superior decidiu que prevalece o entendimento de que o mero inadimplemento não configura hipótese de responsabilização e que lei ordinária não pode dispor em sentido diverso.

Considerando que este estudo visou trazer, em face da doutrina e da jurisprudência atuais, possibilidades de conferir efetividade à imensa quantidade de execuções fiscais ajuizadas, conclui-se, especialmente, que qualquer tentativa de responsabilização pessoal de administrador ou sócio-gerente deve preferencialmente ser precedida de apuração ou verificação quanto à possível fraude ou infração à lei, contrato social ou estatutos e atuação com excesso de poderes.

A atuação da Administração Tributária tem, necessariamente, de tornar-se mais preventiva e focada em devedores de valores mais significativos, o que vem acontecendo e sendo aprimorado no âmbito federal, embora ocorresse de forma muito tímida até há alguns poucos anos.

Portanto, a possibilidade de êxito na cobrança das dívidas depende muito de uma prévia e efetiva atuação da Receita, muitas vezes em conjunto com o Ministério Público – principalmente quando se trata de lançamento de ofício,

por meio de fiscalização e lavratura de auto de infração – de modo a melhor respaldar a cobrança judicial com relação à pessoa do responsável, se for o caso.

Levando em conta, entretanto, que, no âmbito federal, a grande e volumosa maioria das execuções fiscais ajuizadas é fruto de dívidas confessadas por meio de DCTFs (Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais), as quais, também em sua maciça maioria, dissolvem suas atividades irregularmente, os contornos a serem observados na atuação judicial são esses que se tentou abordar neste trabalho, cuja finalidade principal é servir de instrumento à atuação de advogados públicos na cobrança judicial de dívida ativa tributária.

VI - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRAHAM, Marcus. O Direito Civil como Fundamento Normativo para o Redirecionamento da Execução Fiscal ao Sócio da Empresa. *In Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional*, Coord. Anderson Bitencourt Silva, Ano 11, nº 8, Color Press Editora, 2009, pp. 167-190.
- ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. *In Responsabilidade Tributária*. Coordenadores Maria Rita Ferragut, Marcos Vinicius Neder. São Paulo : Dialética, 2007, pp. 143-162.
- BAUM, Adler. A Responsabilidade dos Sócios sobre Dívidas Tributárias *in Revista de Estudos Tributários*, Ano XI, nº68, julho-agosto 2009, pp. 21-26.
- BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo : Dialética, 2000.
- CAMPOS, Dejalma de. A responsabilidade no direito tributário brasileiro.. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et alii. Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo : Resenha Tributária-CEEU, 1980, nº5, p. 93-114.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed. São Paulo : Saraiva, 2010.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Responsabilidade tributária. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et alii. Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo : Resenha Tributária-CEEU, 1980, nº5, pp. 181-209.
- DENARI, Zelmo. A responsabilidade tributária. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et alii. Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo : Resenha Tributária-CEEU, 1980, nº5, pp. 115-137.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo : Noeses, 2009.
- FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). *Responsabilidade Tributária*. São Paulo : Dialética, 2007.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código de 2002*. São Paulo : Noeses, 2009.
- ICHIHARA, Yoshiaki. Responsabilidade tributária. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et alii. Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo :

- Resenha Tributária-CEEU, 1980, nº5, pp. 211-247.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém : CEJUP, 1986.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3ª ed.. Lisboa : Gulbenkian, 1997.
- LOPES, Anselmo Cordeiro. A Responsabilidade Tributária dos Administradores. A Incidência do artigo 135, III, do CTN. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10854&p=1>, acesso em 08 out. 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. Responsabilidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et alii*. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo : Resenha Tributária-CEEU, 1980, nº5, p. 43-73.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade tributária. In: _____ *et alii*. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo.: Resenha Tributária-CEEU, 1980, nº5, p. 11-42.
- MELLO, Rodrigo Pereira de. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Responsabilidade Tributária *in Responsabilidade Tributária*, Coord. Ferragut, Maria Rita e Neder, Marcos Vinicius, Dialética : São Paulo, 2007, pp. 174-185.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et alii*. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo : Resenha Tributária-CEEU, 1980, nº5, pp. 309-371.
- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 9ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- PRAXEDES, Francisco de Assis. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et alii*. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo : Resenha Tributária-CEEU, 1980, nº5, p.139-180.
- SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilização Tributária dos Sócios e Administradores *in Revista Dialética de Direito Tributário* nº 137, Ed. Dialética, fevereiro de 2007, pp 38-64.