

IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

Caio Fragoso Modesto

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA:

o sócio administrador e o art. 135 do Código Tributário Nacional

SALVADOR – BAHIA

MAIO 2013

IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO
Caio Fragoso Modesto

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA:
o sócio administrador e o art. 135 do Código Tributário Nacional

Monografia apresentada ao IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários como requisito parcial para lograr título de especialista em Direito Tributário.

SALVADOR – BAHIA
MAIO 2013

As opiniões expressas neste trabalho são de exclusiva responsabilidade do autor.

FRAGOSO MODESTO, Caio, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, maio de 2013. Responsabilidade tributária: o sócio administrador e o art. 135 do Código Tributário Nacional.

RESUMO – Este trabalho tem a pretensão de identificar as nuances da responsabilidade tributária com foco nas hipóteses de “responsabilização” do sócio administrador. Analisaremos o conteúdo de “responsabilidade” e do instituto da “desconsideração da personalidade jurídica da empresa” para diferenciá-los e em seguida identificar a natureza do instituto que de fato se aplica ao sócio que age com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto. Após esta definição demonstraremos os equívocos na aplicação no instituto, colimando ao final esclarecer qual a forma correta de se atingir o patrimônio pessoal do sócio e administrador de sociedades de pessoas.

PALAVRAS-CHAVE – Responsabilidade tributária. Responsabilidade pessoal. Desconsideração da personalidade jurídica. Sócio administrador. Redirecionamento.

ABSTRACT – This coursework intends to identify the several characters of tributary responsibility with special attention at the hypothesis of managing partner “responsabilization”. We’ll analyze the matters of the expression. “responsability” e of the “disregard doctrine” instituct to discriminate their dissension between them and afterwards identify the nature of the instituct the inf fact has an appliccation to the partner that acts with power excess, law transgression, social enterprise covenant transgression and enterprise estatute transgression. Afterward we will show the mistakes in this precept of rule aplication, aiming at the end the enlightenment about whose the correct way to attain the personal patrimony of the managing partner of the personal enterprises.

KEYWORDS – Tributary responsibility. Personal responsibility. Disregard doctrine. Managing partner. Reguidement.

SUMÁRIO

CAPÍTULO	PÁG.
1. INTRODUÇÃO.....	1
2. SUJEITO PASSIVO, CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL.....	2
3. RESPONSABILIDADE.....	4
3.1. Responsabilidade no direito tributário.....	6
3.2. Responsabilidade solidária, subsidiária ou pessoal.....	6
3.3. Responsabilidade por substituição ou por transferência.....	7
3.4. Responsabilidade de terceiros por atos regulares: art. 134, CTN.....	7
4. NATUREZA JURÍDICA DA RESPONSABILIZAÇÃO NA FORMA DO ART. 135 do CTN.....	10
4.1. Art. 135 e desconsideração da personalidade jurídica.....	10
4.2. Art. 135 e responsabilidade subsidiária, solidária e pessoal.....	15
4.3. Art. 135 e responsabilidade por substituição ou transferência.....	16
5. REQUISITOS PARA RESPONSABILIZAÇÃO NA FORMA DO ART. 135, CTN.....	19
5.1. Prática de ato ilícito.....	19
5.2. A apuração da responsabilidade do sócio-administrador.....	21
6. CONCLUSÃO.....	23
7. BIBLIOGRAFIA.....	25

1. INTRODUÇÃO

O Direito Tributário sem dúvidas vem evoluindo conforme os seus operadores conscientizam-se da necessidade de observar os direitos fundamentais e as garantias constitucionais outorgadas aos cidadãos. Muito embora reconheça-se a necessidade de coadunar a aplicação do defasado Código Tributário Nacional (CTN) aos preceitos dogmáticos do direito, ainda há longa jornada a ser cumprida.

Esta evolução é mais facilmente perceptível quando a busca é estabelecer de forma precisa o liame entre o abandono da obrigação do contribuinte empresa e a adoção da responsabilidade do sócio administrador.

Em períodos nem tão distantes, a metodologia judicante ignorava certos princípios inolvidáveis como o devido processo legal e o contraditório ao invadir impiedosamente o patrimônio do sócio administrador.

Hodiernamente conseguimos vislumbrar num horizonte ainda distante que a busca da receita do Estado (que visa, no nosso caso, a melhoria da qualidade de vida dos seus cidadãos na linha do *welfare state*) não pode desrespeitar os institutos criados para salvaguardar esse mesmo bem-estar de uma população que empreende e é parceira deste Estado, seu defensor.

Entretanto, ainda há excessos que devem ser evitados com a devida aplicação da dogmática jurídica. A Teoria Geral do Direito permite aos operadores abstraírem de forma técnica as imprecisões da legislação pertinente ao tema. É com este pensamento revolucionário pregado pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho que vamos sobreviver dignamente à nefasta atecnia jurídica dos textos legais. Com esta postura científica será possível até mesmo salvar-nos das normas equivocadamente extraídas da interpretação destes textos.

Neste ponto, mostraremos como se deve aferir responsabilidade dos sócios administradores na forma do art. 135 do CTN. Ousaremos nos contrapor à atual liturgia para esta responsabilização demonstrando que é preciso muito mais para atingir a esfera individual de empresários sufocados por uma carga tributária elevada que não podem aos montes serem relegados à própria sorte sob a alegação de serem desonestos usurpadores de receita pública.

2. SUJEITO PASSIVO, CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL

Primeiramente cumpre esclarecer o conteúdo dos vocábulos “sujeito passivo”, “contribuinte” e “responsável”, ‘para evitar confusões e acúmulo de conceitos que somente atrapalhariam o resultado final deste trabalho que muito mais esforços faz para esclarecer do que pretende sejam feitos para ser esclarecido.

O mais óbvio é começarmos pelo conceito legal, que é o conceito positivo a ser aplicado nos casos concretos pelos operadores do direito. Assim preceitua o art. 121 do Código Tributário Nacional (CTN):

“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”. (grifei)

Isto posto, podemos dizer que o sujeito passivo ora será o próprio contribuinte, ora será um responsável eleito pela lei. O sujeito passivo contribuinte é aquele que mantém uma relação com o suporte fático que dá origem ao tributo, ou seja, é aquele que se relaciona com a hipótese de incidência tributária. Já o sujeito passivo responsável é aquele que foi assim designado por dispositivo legal.

Porém, cumpre-nos aprofundar mais os conceitos em torno do ‘responsável tributário’ para que possamos compreender as imposições que lhe são feitas, especialmente no que se refere aos sócios administradores de pessoas jurídicas devedoras de tributos.

O Professor Paulo de Barros Carvalho incrementa os conceitos afirmando: “*sabemos que o sujeito passivo é aquela pessoa que está em relação econômica com o fato jurídico tributário, dele extraindo vantagens. Por outro lado, vezes há em que o Estado tem interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diversa*”.

A doutrina costuma classificar esta busca do Estado por pessoa diversa a fim de garantir a arrecadação de *sujeição passiva indireta*. Porém, o citado professor tece suas críticas a esta nomenclatura afirmando que “*todas as pessoas colhidas pela endonorma tributária, para efeito de integrar o vínculo, na qualidade de devedores de prestação pecuniária, deverão de ser sujeitos passivos diretos. A distinção, repetimos, só é possível em termos extrajurídicos, em que se considerem dados econômicos. (...)*”¹. Comungamos dessa opinião, que passa a premissa deste trabalho, a fim de garantir a sua coerência.

Assim, estas definições simples e objetivas são o que precisamos para iniciar o nosso estudo que, doravante, referir-se-á apenas às obrigações do sujeito passivo enquanto responsável, relacionando, somente em breves digressões, com as características e obrigações do contribuinte.

¹ Carvalho, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2009 – 3ª edição. Pág. 882. (Carvalho, 2009)

3. RESPONSABILIDADE

A responsabilidade é um instituto amplo do direito. Em assim o sendo, assume inúmeras classificações em razão da ótica sob a qual é analisada e em razão do fato pelo qual é chamada a incidir. Por esta razão, passaremos a analisa-la do ponto de vista estritamente tributário.

O tema começa a ser tratado pelo CTN a partir do seu Capítulo V (responsabilidade tributária) do Título VI (distribuições de receitas tributárias). Conforme impõe o art. 128 deste diploma legal, a responsabilidade tributária decorrerá sempre de disposição legal, não podendo ser presumida ou interpretada. Assim direciona:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

Este dispositivo esclarece que o sujeito, ainda que não figure na categoria clássica de contribuinte, pode ter-lhe imputada a responsabilidade pelo pagamento de créditos tributários².

Porém, como toda norma, a regra da responsabilidade tem uma estrutura. Nesta estrutura, devemos identificar a hipótese abstrata em que, se verificando no mundo fático, gerará para o seu agente a consequência prevista na norma. E é aí que devemos identificar a hipótese de incidência da responsabilidade tributária.

PAULSEN afirma que a responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT) e a regra-matriz de responsabilidade tributária. (Paulsen, 2013, *ob. cit.*, pag. 232). Valendo dizer que este é o posicionamento firmado pelo Supremo Tribunal Federal.

² Fernandes, Ricardo Vieira de Carvalho; Arcoverde, Bruno de Medeiros; Bicalho, Guilherme Pereira Dolabella; Assunção, Matheus Carneiro; Cavalcante, Miquerlam Chaves; Lopes, Rodrigo Moreira. Direito Tributário. Série Advocacia Pública. São Paulo: Gen; Método, 2012 – 1ª edição, pág. 314.

Analisando no caso concreto, cada regra de responsabilidade tributária prevista no CTN tem suas hipóteses de incidência com seus critérios materiais, temporais e espaciais delimitados ³. No que se refere ao art. 135, CTN, temos que sua hipótese de incidência é o acaso de um daqueles sujeitos elencados em seus incisos vir a praticar atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos que desencadeiem obrigação tributária para as pessoas jurídicas às quais estejam vinculados.

PAULSEN trata dessa hipótese quando leciona sobre “*o pressuposto de fato da responsabilidade*”. Complementa o pensamento esposado acima afirmando que “*o pressuposto de fato da responsabilidade é dependente daquele tributo, mas tem autonomia*”.

Outrossim, há críticas ao uso do vocábulo. Ao criticar o uso da expressão “responsabilidade”, LEANDRO PAULSEN cita ALBERT HENSEL, afirmando sobre o doutrinador alemão que: “*utiliza a expressão ‘responsabilidade’ (Haftung) para referir o dever de responder por uma dívida alheia e não no sentido da distinção entre dívida e responsabilidade, em que se fala, de um lado, do dever de cumprimento e, de outro, da responsabilidade da mesma pessoa no seio da relação jurídica. Entende que o dever de pagar e os deveres formais, bem como de reter pagamentos não devem qualificar-se como ‘responsabilidade’ e adverte que se deve evitar a inclusão em tal conceito de institutos jurídicos que não lhe pertencem*” ⁴.

Entretanto, neste trabalho, trazemos “responsabilidade” também como a imputação ao “responsável tributário” do dever de pagar aquele tributo gerado pelo contribuinte.

Isto posto, vale que ressaltemos que não abordaremos todos os tipos de responsabilidade, não obstante devamos mencioná-los, quais sejam: a) responsabilidade por infrações; b) responsabilidade dos sucessores; c) responsabilidade solidária; d) responsabilidade por substituição; e) responsabilidade de terceiros. Somente este último nos interessa veementemente, sendo os outros de importância tangencial ao presente trabalho.

³ Sobre os critérios da regra matriz de incidência, “*subproduto da teoria da norma jurídica*”, vide (Carvalho, 2009, pág. 146/150).

⁴ Paulsen, L. *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. São Paulo: Livraria do Advogado, 2013, p. 54.

3.1. A Responsabilidade no Direito Tributário

No direito tributário, (Fernandes, Arcoverde, Bicalho, Assunção, Cavalcante, & Lopes, 2012) o responsável assume uma condição mais onerosa, em comparação ao direito civil. Aqui a sua posição ultrapassa a do próprio contribuinte, tomando a sua frente nas investidas do Fisco pela sua receita, passando a ser o sujeito passivo da obrigação.

LEANDRO PAULSEN, citando ALBERT HENSEL, afirma que o festejado professor alemão já chamava a atenção para esse enfoque da responsabilidade tributária dizendo que *“nem sempre é o obrigado ao pagamento do tributo a pessoa que, no caso de descumprimento, está sujeita primeiro à execução forçada sobre o seu patrimônio, senão o responsável tributário”*⁵.

Continua o Autor transmitindo o pensamento do jurista germânico esclarecendo formidavelmente a razão de ser desta peculiaridade assumida pelo instituto da responsabilidade quando sob a égide do Direito Tributário: *“Efetivamente, assinalava que o cumprimento da prestação tributária pode não ocorrer e que se procurou superar tal dificuldade através da extensão da obrigação tributária a outras pessoas que não o devedor do imposto. Assim fica o credor com uma garantia da satisfação do seu crédito”*.

É com este pensamento que o legislador parte para sua atividade, visando a garantir o provimento de recursos ao Estado a que dá vida. Porém, a ausência de cuidado nesta elaboração legislativa dificulta a interpretação dessas normas, que por sua vez são extraídas por intérpretes também descuidados com o sistema como um todo, validando normas incompatíveis com o Estado Democrático, como mostraremos adiante ao tratar da responsabilização do sócio administrador.

3.2. Responsabilidade solidária, subsidiária ou pessoal

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) (REsp nº 446955/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 19.05.2012) definiu que a responsabilidade tributária quanto aos seus efeitos pode ser solidária, subsidiária ou pessoal. A responsabilidade solidária e a subsidiária caracterizam-se pela existência de coobrigados. Porém, quando um terceiro figura como o

⁵(Paulsen, 2013, p. 52).

único sujeito passivo responsável pelo recolhimento da exação, fala-se em responsabilidade pessoal ⁶.

Aqui neste ponto trazemos o posicionamento mais importante do STJ para fins de embasamento do posicionamento que visamos a definir com este trabalho. No Recurso Extraordinário nº 719.350/SC (DJe 21.02.2011), o STJ firmou o citado entendimento de que quando cabe, desde o início da atividade exacional, a apenas um terceiro, estranho ao fato gerador, o pagamento do tributo, estaremos diante da responsabilidade pessoal. Entretanto, se este terceiro for responsável pelo pagamento da dívida apenas quando constatado que o contribuinte, sujeito passivo originário, não tem possibilidades de arcar com a exação, estaremos diante de uma responsabilidade subsidiária.

3.3. Responsabilidade por substituição ou por transferência

Já quanto à origem a responsabilidade tributária pode ser por substituição ou por transferência, segundo Rubens Gomes de Souza.

A responsabilidade por substituição verifica-se “quando há responsabilidade por dívida própria, pois a lei atribui ao substituto o dever de efetuar o recolhimento do tributo desde o início, ainda que o ônus econômico respectivo acabe por recair sobre o substituído”⁷.

Na responsabilidade por transferência “o débito cuja responsabilidade pelo pagamento é transferida a terceira pessoa (em caráter solidário ou subsidiário) originalmente cabia a outrem”⁸.

Aprofundaremos o tema no item 4.3.

3.4. Responsabilidade de terceiros por atos regulares: art. 134, CTN

A responsabilidade do art. 134 é uma modalidade de responsabilidade por transferência. Não sobejando relembrar que, conforme exposto no Capítulo 3 deste trabalho, a responsabilidade aqui assume o conteúdo mais aceito, qual seja o de obrigação decorrente de fato diverso do fato jurídico tributário (ou fato imponible).

⁶ (Fernandes, Arcoverde, Bicalho, Assunção, Cavalcante, & Lopes, 2012)

⁷ (Fernandes, Arcoverde, Bicalho, Assunção, Cavalcante, & Lopes, 2012, pág. 315)

⁸ (Fernandes, Arcoverde, Bicalho, Assunção, Cavalcante, & Lopes, 2012, pág. 315)

Estudaremos esta responsabilidade sob dois aspectos: a) o da responsabilidade transferida a terceiros pela prática de atos lícitos; b) o da responsabilidade transferida pela prática de atos ilícitos, momento em que abordaremos o tema principal deste estudo.

Quanto à transferência de responsabilidade por atos lícitos temos o art. 134, CTN:

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

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

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

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

IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

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

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

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

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

Aqui nos deparamos com o instituto jurídico do “benefício de ordem”. Isto é, o responsável somente será chamado a responder pelo crédito tributário no caso de o contribuinte ser incapaz de adimplir com sua obrigação. Vejamos que o legislador deixa clara a sua intenção de atingir o responsável somente “*nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte*”. Portanto, estamos diante de uma responsabilidade subsidiária, levando-se em conta a sua classificação quanto ao efeito.

Contudo, o *caput* do artigo utiliza-se do vocábulo “*solidariamente*” para referir-se à forma como estes sujeitos ali elencados responderão pelas obrigações tributárias dos contribuintes. O STJ já reconhece que se trata de responsabilidade subsidiária, entendendo

que estamos diante de apenas mais uma atecnia do legislador (EREsp nº 446.955/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 19.05.2008) ⁹.

Neste mesmo sentido JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO ensina que “*na questão enfocada, há primeiro de ser exaurida a viabilidade de concretizar-se a exigibilidade tributária do contribuinte, e somente após tal providência revelar-se impraticável é que, em caráter subsidiário, se compelia o terceiro à liquidação tributária*”. Mais ainda, continua afirmando que “*tal responsabilidade só estará legitimada se houver participação (ativa ou omissiva) desse terceiro no fato gerador*” ¹⁰(sic).

Imperioso tecer comentários acerca do inciso VII do artigo transcrito: no caso de liquidação de sociedade de pessoas os sócios responderão. Pois bem, deparamo-nos com dois requisitos para que o sócio responda pelos tributos da sociedade da qual participa. Primeiro, é preciso que nos atos da empresa geradores da obrigação tributária tenham intervindo para o seu descumprimento, seja de forma comissiva ou omissiva, portanto, é necessário que haja *culpa*. Segundo, somente serão chamados a responder os sócios de sociedades de pessoas. Ou seja, apenas os sócios de sociedade em nome coletivo, comandita simples e limitada de pessoas responderão em caso de liquidação. Evidentemente some-se a estes requisitos aqueloutro acima mencionado como pressuposto da própria responsabilização instituída no dispositivo: impossibilidade de adimplemento pelo contribuinte.

Vale trazer ensinamento de ALIOMAR BALEEIRO ao tratar do tema, quando afirma que “*O art. 134 supõe apenas a culpa do responsável, ainda que levíssima, e a negligência no perfeito cumprimento de tais deveres, em relação aos atos em que intervier ou às omissões cometidas. Ocorrendo dolo, o responsável passa a responder pessoal e diretamente pelas dívidas contraídas em nome do contribuinte, conforme dispõe em seguida o art. 135*” ¹¹.

Uma vez ressaltados todos os aspectos que nos ambientam ao tema deste trabalho, passamos agora à sua razão de ser: os limites para responsabilização do sócio na forma do art. 135 do Código Tributário Nacional, bem como a definição da sua natureza e pormenores de relevância para o nosso objetivo.

⁹ (Fernandes, Arcoverde, Bicalho, Assunção, Cavalcante, & Lopes, 2012)

¹⁰ (Melo, José Eduardo Soares de. (2012). *Curso de Direito Tributário* (10ª ed.). São Paulo: Dialética.p. 297)

¹¹ Baleeiro, Aliomar. (2006). *Direito Tributário Brasileiro* (11ª ed.). São Paulo: Forense.

4. NATUREZA JURÍDICA DA RESPONSABILIZAÇÃO NA FORMA DO ART. 135 DO CTN

Tendo em vista as classificações acima esposadas, devemos classificar a responsabilização tratada no art. 135 do Código Tributário Nacional, quanto à origem e quanto aos efeitos. Devemos agora estudar a sua classificação para demonstrar que, partindo das premissas apresentadas, somente é possível conduzir de uma única forma o redirecionamento de processos exacionais, concluindo o nosso pensamento indicando o procedimento adequado para a responsabilização dos sócios na forma deste dispositivo.

Assim preleciona o art. 135 do Código Tributário Nacional, cerne deste trabalho:

“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”.

Ab initio, devemos ressaltar que a responsabilização do dispositivo em tela decorre da prática de atos ilícitos. Em seguida pedimos licença para fazer um adendo e lembrar um instituto que frequentemente vem sendo confundido com a responsabilização prevista no dispositivo em comento: a desconsideração da personalidade jurídica.

4.1. Art. 135 e desconsideração da personalidade jurídica.

O instituto da *desconsideração da personalidade jurídica* foi pela primeira vez apresentado ao direito através da *common law*¹², como não poderia deixar de ser. Aplicado na Inglaterra do século XIX o *disregard of legal entity* (ou *disregard doctrine*) tem como pressupostos práticas já conhecidas neste nosso estudo: *ação do sócio/administrador com infração a lei, excesso de poderes ou infração de contrato social/estatuto*.

¹² Requião, Rubens. (1988). Curso de Direito Comercial (18ª ed., Vol. 1º). São Paulo: Saraiva.

Com origem no direito consuetudinário, o instituto foi aos poucos se estabelecendo no Brasil que, embora tenha sua estrutura jurídica oficial sedimentada na *civil law*, também sofre grande influência dos costumes, tendo na jurisprudência importante fonte do direito (não obstante haja controvérsias que devem ser objeto de outro estudo). Somente em 1990 o instituto veio a ser positivado no nosso país, através da Lei 8.078/1990 (conhecida como Código de Proteção e Defesa do Consumidor) em seu art. 28¹³.

Devemos mencionar que há doutrinadores que defendem a ocorrência da *disregard doctrine* no ordenamento jurídico brasileiro desde 1943, através do art. 2º, §2º da Consolidação das Leis do Trabalho:

“Art. 2º. Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

(...)

§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.”.

Somos obrigados a discordar neste ponto. A personalidade jurídica das empresas existe justamente para dissociar o patrimônio da sociedade do dos sócios. Não obstante entendamos que na hipótese legal celetista os “sócios” são outras empresas, entendemos que o *disregard of legal entity* teve um conteúdo muito específico que não aquele previsto no dispositivo supra transcrito. O intuito, a nosso ver, da desconsideração da personalidade jurídica foi o de permitir o alcance do patrimônio das pessoas físicas que se utilizavam da sociedade à qual faziam parte para protegerem-se das consequências de suas condutas ilícitas.

Isto é, o art. 2º da CLT prevê a existência de grupo econômico que será responsabilizado pelas obrigações assumidas com o empregado que lhes prestou serviço com

¹³ Neto, João Celso. (2002). Desconsideração da pessoa jurídica (Conceitos e Considerações). *Jus Navigandi*.

o intuito de realizarem os objetos sociais destas sociedades. Não há previsão, a nosso ver, de ataque ao patrimônio da pessoa física sócia destas empresas componentes deste grupo.

Reconhecemos que foi um largo passo na positivação do instituto, pois permitiu que nosso sistema, estruturado sobre a *civil law*, pudesse interpretar analogicamente o dispositivo e evoluir sua jurisprudência. Esta evolução foi que, no nosso pensamento, influenciou o art. 28 da Lei 8.078/1990, colimando com o definitivo estabelecimento no nosso sistema normativo da possibilidade de “*desconsideração da personalidade jurídica*” através do Código Civil de 2002 (art. 50).

Assim, devemos passar a esclarecer alguns pontos. Os diferentes ramos do direito integram-se entre si. A desconsideração da personalidade jurídica é de fato um conceito de direito civil, devidamente positivado no códex pertinente. Porém, o direito tributário, como qualquer ramo do direito, conquanto seja autônomo para produção de suas próprias “regras”, pode buscar em outros ramos as premissas para alcançar as suas finalidades.

Neste sentido HELENO TAVEIRA TORRES:

“É lugar-comum dizer-se que o direito tributário é um direito de ‘segundo grau, ou de superposição, em vista de outros setores do direito, como o direito privado, por exemplo. Fosse assim, todo o direito teria essa qualidade, pois o reenvio a outras matérias é inerente às normas de vários ramos, como direito internacional privado, direito penal, direito administrativo, direito processual civil etc. Tal contingência não colabora em nada para a diferenciação sistêmica do direito tributário, e muito menos para sua aplicação. O fato é que o legislador volta-se sempre para conceitos já elaborados no direito civil, no direito comercial ou no direito administrativo, ao delimitar os critérios das regras-matrizes de incidência dos tributos”¹⁴.

Pois bem, como defende AMADEU BRAGA BATISTA SILVA, concordamos que é possível a desconsideração da personalidade jurídica em direito tributário. Contudo, apenas nos termos apresentados por ele quando diz: “*há entendimento pela aplicabilidade da teoria*

¹⁴ TORRES, Heleno Taveira. Direito Tributário e Direito Privado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003

da desconsideração da personalidade jurídica com fundamento em que o Direito deve reprimir o uso abusivo das estruturas jurídicas, mesmo sem norma expressa, pois este é um princípio basilar da Teoria Geral do Direito. Sob essa perspectiva, o abuso de direito é um instituto da Teoria Geral do Direito, razão pela qual poderia ser aplicado a qualquer ramo dele. O direito à personalidade jurídica é tutelado juridicamente em razão da necessidade de fomentar a atividade econômica e como paliativo aos riscos corridos pelo empresário na consecução de atividade econômica. Tal direito, entretanto, não deve ser utilizado de maneira abusiva, por exemplo, para fraudar as leis tributárias, pois deixariam de ensejar a proteção do ordenamento jurídico – a desconsideração da personalidade jurídica seria a solução jurídica para o desvio de função da personalidade jurídica”¹⁵.

Entretanto, é preciso ter em mente que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN embora se assemelhe, quanto aos requisitos, ao instituto jurídico da desconsideração da personalidade jurídica, não se dá pelo mesmo procedimento daquela. O art. 135 do CTN cria uma nova responsabilidade, tornando muito mais simples atingir o patrimônio do sócio administrador quando verificada em concreto as suas hipóteses. Ao passo em que a desconsideração da personalidade jurídica pressupõe a insuficiência de recursos da empresa para arcar com suas dívidas.

Em verdade, o art. 135 estabelece *diretamente* a sujeição passiva na relação jurídico-tributária. Não há que se falar, como já esposado alhures, em sujeição passiva indireta e nem em subsidiariedade ou solidariedade, como aprofundaremos adiante. Estabelece-se uma obrigação direta para terceiro que venha a subsumir-se à hipótese de responsabilização por ilícito.

Em busca do rigor na definição dos institutos não podemos concordar com pensamentos como o da Procuradora do Estado de Pernambuco EVÂNIA CÍNTIAN quando afirma que: “ousa-se aqui discordar do mestre Heleno Tôrres, para acompanhar o doutrinador que fala de acordo com o art. 135 do CTN existe uma desconsideração da personalidade jurídica, de modo a tornar possível que o patrimônio do sócio-gerente que agiu de modo contrário a lei, ao estatuo social, seja responsabilizado. A situação prevista no art. 135 se assemelha analogicamente à disposição do art. 28 do Código de Defesa do Consumidor, onde

¹⁵ SILVA, Amadeu Braga Batista. (jan/jun de 2012). Requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário brasileiro. Revista da PGFN.

sabe-se na doutrina brasileira que traz de modo claro e incontestado a concretização da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, de modo a garantir que terceiros não sejam iludidos pelos atos de má-gestão. Não se percebem aqui motivos para acatar a tese do douto Heleno Tôrres, pois consoante o artigo em comento, havendo hipótese de fato de a empresa se subsumir ao prescrito pelo legislador, haverá a responsabilidade do patrimônio do particular”.

É preciso que fique muito claro para o operador do direito que há uma fundamental distinção entre a “desconsideração” e o “135”: a natureza da obrigação imputada ao sócio. Se trasladarmos ao direito civil (berço da *disregard doctrine*) as expressões *sujeito ativo* e *sujeito passivo*, elas ingressarão neste ramo como *devedor* e *credor*. Eis o cerne que requer grande atenção. Para a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade empresária, é preciso que o seu sócio tenha abusado do seu direito de administrador. Ou seja, o sócio utiliza-se abusivamente da sociedade, criando mecanismos de locupletamento ilícito à custa de prejuízos de terceiros de boa-fé que se relacionam com a sociedade. Assim, chegamos ao principal requisito para que se ignore a ficção jurídica da personalidade empresarial.

Neste ponto devemos refletir: uma vez verificada dívida da empresa, o seu credor buscará o seu adimplemento. Poderá o credor, mesmo sabendo das ilicitudes praticadas pelo sócio administrador, cobrar diretamente deste sócio? Jamais. Necessariamente ele cobrará da sociedade empresária. Somente depois de verificada a insuficiência de recursos por parte da empresa para o adimplemento da dívida é que se poderá requerer a desconsideração desta personalidade fictícia a fim de atingir aos sócios. Vale dizer, resultado que somente será alcançado com a devida comprovação dos abusos perpetrados.

A nosso ver há uma razão para que seja exauriente esta investida contra a sociedade para só depois se chegar ao sócio. No direito privado os negócios jurídicos assumem infinitas possibilidades e as atitudes do sócio, ainda que com abuso de direito, podem refletir em benefícios à sociedade por longos anos. Em sendo beneficiada, deve a sociedade arcar primeiramente com as obrigações que lhe foram estipuladas. Agora, caso tenha sido apenas prejudicada a empresa, deve-se atingir diretamente o sócio que praticou os atos ilícitos. Porém, entendemos também que isto requer complexa análise subjetiva e objetiva do operador/aplicador do direito e que por esta razão, a fim de garantir o princípio da igualdade estabeleça-se que sempre a sociedade responderá antes do sócio.

Já no direito tributário, por estar em jogo receita pública, a forma de coerção para adimplemento das obrigações oriundas do seu regime é mais efetiva e menos “burocrática”. Por esta razão, ao contrário do direito civil, o “credor” (sujeito ativo) pode exigir diretamente do seu “devedor” (sujeito passivo) o que lhe é devido. Acontece que na forma do art. 135 o devedor assume esta posição por força de lei.

Enquanto no direito civil, o sócio que administrou a sociedade com abuso de direito é um devedor indireto, no direito tributário, conforme posicionamento definido no item 2, supra, o responsável na forma do art. 135 do CTN é um devedor direto. Em sendo devedor direto, o fisco, uma vez verificada a hipótese legal, deveria investir diretamente contra o responsável, sem embargo de simultaneamente cobrar da sociedade empresária. Mas, não é como acontece, deixando-se sempre para “redirecionar” o processo exacional quando se verifica a insolvência da sociedade, gerando abusos que atropelam os direitos dos sócios e a própria sistemática do Direito que é ignorada.

Resta, assim, esclarecido que a responsabilização prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional não é desconsideração de personalidade jurídica, mas sim responsabilização direta, direcionada ao sócio que é o destinatário da norma. Superada esta distinção, classifiquemos este tipo de responsabilidade quanto aos seus efeitos e quanto a sua origem.

4.2. Art. 135 e responsabilidade subsidiária, solidária e pessoal

Considerando as definições do item 3.2. deste trabalho devemos tentar classificar a responsabilização prevista no art. 135 do CTN.

Como já visto, quanto aos efeitos o STJ já definiu seu posicionamento alertando que a solidariedade e subsidiariedade pressupõem coobrigados, ao passo que a responsabilidade pessoal torna o responsável único obrigado pela exação.

No ensinamento de SACHA CALMON *“o art.135 retira a ‘solidariedade’ e a ‘subsidiariedade’ do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (mala fides) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a*

*prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto”*¹⁶.

Já vimos que em verdade não existe a “solidariedade” do art. 134 que fora assim deduzida no texto legal por notada atecnia legislativa. Em verdade ali deparamo-nos com a subsidiariedade, conforme exposto no item 3.4. Assim, o art. 135 extrai da sua hipótese o requisito previsto no art. 134 de “*impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte*”.

Dito isto, temos que o art. 135 do CTN estabelece uma nova forma de responsabilidade. Ele torna pessoalmente responsável, independentemente da capacidade contributiva da sua empresa, o sócio que tenha agido com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatuto. Ou seja, enquanto no art. 134 lidamos com uma conduta culposa (negligente, imprudente ou imperita), aqui no art. 135 estamos diante de uma conduta dolosa, em que o sócio administrador investiu contra o ordenamento para beneficiar-se.

Por estas razões não pode haver dúvidas de que a natureza da responsabilização do art. 135 do CTN é pessoal em decorrência de uma sujeição passiva direta por substituição, em que o contribuinte é sacado da relação obrigacional para dar lugar ao responsável que, marginalmente ao Direito, administrou a sociedade a qual representava.

4.3. Art. 135 e responsabilidade por substituição ou transferência

A inclusão de determinada pessoa no pólo passivo da relação jurídico-tributária pode se dar por substituição ou por transferência. Este sujeito será responsabilizado por uma destas formas. Não é fácil a classificação da responsabilidade do art. 135 no que se refere a estas modalidades de responsabilização: substituição ou transferência. Há muitas controvérsias na doutrina, mas tentaremos demonstrar com isenção os principais posicionamentos para ao final assumir aquele mais coerente com a linha de nosso trabalho.

¹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. (2012). *Curso de Direito Tributário Brasileiro* (12ª ed.). São Paulo: Forense, pág. 634.

LUCIANO AMARO explica que “a doutrina pátria, já antes do advento do Código Tributário Nacional, costumava identificar duas modalidades básicas: a da substituição e a da transferência”¹⁷ Continua explicando:

*“A diferença entre ambas estaria em que, na substituição a lei desde logo põe o “terceiro” no lugar da pessoa que naturalmente seria definível como contribuinte, ou seja, a obrigação tributária já nasce com seu pólo passivo ocupado por um substituto legal tributário. Diversamente, na transferência, a obrigação de um devedor (que pode ser um contribuinte ou um responsável) é deslocada para outra pessoa, em razão de algum evento. Por exemplo, incorporada a empresa ‘A’, a obrigação tributária de que ela era sujeito passivo (na condição de contribuinte ou de responsável) é transferida para a incorporadora (que passa a figurar como responsável). Pode ocorrer, portanto, que a obrigação tributária de um sujeito passivo que já possua a condição de responsável se transfira para outra pessoa, que também se dirá responsável”.*¹⁸

Assim, ao passo que alguns doutrinadores afirmam tratar-se de uma classificação quanto à origem da obrigação¹⁹, outros, como AMARO entendem tratar-se de classificação quanto ao momento em que um terceiro não definível como contribuinte ocupa a posição de devedor no pólo passivo da obrigação tributária. Independentemente do nome que se dê a esta classificação, entendemos que se refere a identificação do nascedouro da obrigação do responsável, enquanto responsável. Embora ambos os autores citados neste tópico tenham levado em conta a classificação de RUBENS GOMES DE SOUSA a cada um coube adaptá-la ao seu modo de pensar.

Em suma, a sujeição passiva que GOMES DE SOUSA propõe como indireta, mas que como já vimos é sempre direta (vide item 2.), será por transferência ou por substituição. Porém, esta sujeição passiva sob a égide da responsabilidade somente poderia ser por transferência.

¹⁷ AMARO, Luciano. (2008). *Direito tributário brasileiro* (14ª ed.). São Paulo: Saraiva, pág. 307

¹⁸ (Amaro, 2008, pág. 307).

¹⁹ (Fernandes, Arcoverde, Bicalho, Assunção, Cavalcante, & Lopes, 2012)

O CTN, embora tenha adotado algumas definições do doutrinador, preferiu, como afirma AMARO, utilizar a expressão *responsabilidade* para “*designar genericamente todos os casos de sujeição passiva indireta, que abrangeria, naquela classificação doutrinária, os casos de substituição e os de transferência*”.

Assim como o Código Tributário Nacional, afeiçoamo-nos às definições do mestre citado por LUCIANO AMARO e por FERNANDES (at. al.) e entendemos que na hipótese do art. 134 do CTN, por exemplo, há uma *transferência*, enquanto na hipótese do art. 135 do CTN o que há, a nosso ver, é uma *substituição*.

Explicamos. É que, enquanto no art. 134 é preciso que ocorra um determinado fato (“*impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte*”) para que se “transfira” a responsabilidade para o terceiro, no art. 135 a obrigação tributária já nasce com um único sujeito no pólo passivo: o terceiro que praticou “*atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*”.

5. REQUISITOS PARA RESPONSABILIZAÇÃO NA FORMA DO ART. 135, CTN

Neste ponto cumpre-nos destacar que o foco deste trabalho é identificar as nuances relativas apenas aos sócios administradores. Não obstante existam algumas divergências no que se refere à responsabilização de gerentes empregados e diretores empregados, a questão demanda estudo paralelo e aprofundado, posto que se contrapõe a direitos trabalhistas regidos por outros princípios tão complexos quanto os que ora abordamos. Em razão disso, definiremos, agora mais aprofundadamente, os requisitos para a responsabilização pessoal e principal instituída pelo art. 135 em voga.

5.1. Prática de ato ilícito

Ao longo deste trabalho já afirmamos que o art. 134 trata da responsabilização pela prática de ato regular. Quando focamos no art. 135, temos que a responsabilidade ali prevista é aquela decorrente da prática de atos irregulares, ou, por assim dizer, ilícitos.

Descreve o art. 135 as práticas que constituem o *critério material*²⁰ de sua hipótese: a) agir com excesso de poderes; b) agir infringindo a lei; c) agir infringindo o contrato social da sociedade; d) agir infringindo o estatuto social da sociedade. Uma vez verificada a ocorrência que quaisquer destas hipóteses, deverá incidir a responsabilização pessoal prevista.

Aqui nos parece ser simples a verificação da materialidade indicada nas letras *b, c e d*. A dificuldade neste tema gira em torno da definição de “*infração de lei*”. Em verdade girou. O STJ já decidiu, tornando uniforme o posicionamento, de que o simples não recolhimento do tributo não configura infração de lei para fins de responsabilização (seja pelo art. 134, seja pelo art. 135). É o que se extrai da sua súmula 430: “*O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*”.

Devemos observar que a súmula esclarece que não pagar não é suficiente para gerar a responsabilidade solidária. Ou seja, o sócio não pode ser executado conjuntamente com a empresa pelo simples fato de não ter recolhido o tributo. O fisco tem de investir primeiramente contra a contribuinte (sociedade) para somente depois, se e somente se por

²⁰ Para compreensão dos critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária, vide (Carvalho, 2009, pág. 460 e 605/509).

ventura este sócio tenha intervindo ou tenha se omitido com relação ao ato/fato que gerou o tributo, investir contra o sócio administrador, na forma do inciso VII do art. 134 do CTN.

Ora, se o não pagamento não é infração suficiente para responsabilizar o sócio subsidiariamente por *culpa* (art. 134), por óbvio não servirá para, sozinho, imputar ao sócio uma responsabilização pessoal e principal por *dolo* (art. 135). Assim, deixamos claro que o simples não pagamento de tributo não gera ilícito apto a deflagrar a responsabilidade pessoal do art. 135 do CTN.

Qual seria então a infração a lei capaz de ensejar a incidência da regra de responsabilização em comento, demonstraremos. É preciso que determinado ato do administrador (no nosso caso, sócio) seja incompatível com dispositivos cogentes. Isto é, estando o sócio obrigado a agir de determinada forma por uma norma que lhe impede de escolher se pode ou não cumpri-la, sua desobediência constituirá ato ilícito. Se este ato gerar a obrigação tributária ou gerar inadimplência de obrigação tributária por parte da sociedade que representa, será um ilícito apto a ensejar a responsabilização na forma do art. 135.

Observe-se que não tratamos aqui do ilícito tributário, que gera consequências peculiares (art. 136 a 138, do CTN), mas sim do ilícito não-tributário. Como exemplo, citaremos o mais aplicado pelos tribunais, que é o da dissolução irregular da sociedade. O STJ entende que a empresa possui a obrigação legal de comunicar o seu desligamento aos órgãos oficiais, procedendo à liturgia necessária a este encerramento das atividades empresariais. Entretanto, muitas empresas não têm condições de arcar com as despesas para tal encerramento, pois é preciso eliminar os débitos existentes e demais obrigações não-adimplidas e protestadas. Em razão disso, os sócios simplesmente fecham as portas do estabelecimento e não cumprem as obrigações burocráticas para tanto. Este ato é considerado ilícito a ponto de ensejar a responsabilização dos sócios que detinham poder de administração.

Remarque-se que houve período na jurisprudência dos tribunais em que o mero inadimplemento configurava infração apta a permitir a incidência da responsabilização do art. 135. Porém, o posicionamento acima demonstrado já está sedimentado nos tribunais, inclusive conforme a súmula 430, supra transcrita.

5.2. A apuração da responsabilidade do sócio administrador

Delimitadas as hipóteses e natureza da responsabilização prevista no art. 135 do CTN, nos resta agora demonstrar como se verifica juridicamente, de forma democrática e respeitosa aos direitos e garantias fundamentais, a ocorrência no caso concreto daquelas hipóteses.

Para nortear nosso pensamento, trazemos os seguintes dizeres de SACHA CALMON:

“No caso do art. 135, a responsabilização das pessoas nele referidas exclui a sociedade e os representados. É pessoal, não há cabida para a solidariedade. Ademais, a prova do dolo e do proveito pessoal, em detrimento da sociedade e dos representados, é ELEMENTAR e cabe ao Fisco. Quem alega prova, incabível o retorce do ônus (ubi commodo, ibi incommodo). Quem tem o poder tremendo de executar o patrimônio alheio deve munir-se de razões, respaldo legal e, sobretudo, provas”²¹.

Continua arrematando de forma impecável o procedimento correto para a responsabilização:

“As provas de culpa e dolo devem ser previamente apuradas, jamais no interior do processo de execução, que, como sabido, não é processo de cognição, mas de realização de direitos líquidos, certos e exigíveis. Daí a INSUPRIMIBILIDADE do processo administrativo em matéria fiscal e do autocontrole do ato administrativo pelo Estado-Administração nos quadros de um Estado Democrático de Direito”.

É dogma do direito que o dolo não se presume. Como já afirmado acima a responsabilidade do art. 135 decorre de atos praticados com *dolo*. Portanto, há um requisito eminentemente subjetivo para a imputação desta responsabilidade que não pode ser ignorado em nome de uma arrecadação benéfica que é na verdade escorchante.

²¹ (Coelho, 2012, pág. 639).

Com isso, podemos afirmar que somente será correto o redirecionamento de uma execução fiscal após ter sido apurado em um devido processo legal capitaneado pelos princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório. Entendemos que este procedimento pode se dar tanto na esfera administrativa, quanto na judicial (mas não no processo executório, que por natureza não comporta cognição do direito, mas tão somente a realização daquele já líquido e certo), mas o que não poderá jamais ocorrer é a instauração de um processo exacional contra sócio administrador que sequer teve a sua conduta dolosa apurada com base nos preceitos democráticos.

6. CONCLUSÃO

Reconhecemos que somos orientados por uma legislação tributária atrasada, incompatível com as instituições modernas do direito e com inúmeros equívocos de ordem técnica, mas também reconhecemos que não temos um direito tributário retrógrado. Nossa nação está repleta de magníficos pensadores que dia-a-dia lutam vorazmente contra interpretações mal fundamentadas e aplicações antidemocráticas das normas do nosso ordenamento.

É ao lado destes pensadores que tentamos esclarecer com esta monografia questões como o enquadramento do responsável no pólo passivo. Todos os chamados para compor o vínculo tributário como devedores de quantia deverão ser qualificados como sujeitos passivos diretos, posto que juridicamente são devedores, sendo impossível qualifica-los como indiretos com base em conceitos jurídicos, mas apenas com base em conceitos *extrajurídicos*.

Concluimos que dentre as diversas classificações da responsabilidade tributária, podemos enquadrá-las quanto aos seus efeitos em solidária, subsidiária ou pessoal; e quanto à sua origem em por substituição ou por transferência. Com base nestas classificações é que identificamos que o art. 134 encerra responsabilidade subsidiária e por transferência e o art. 135 responsabilidade pessoal e por substituição.

Quanto à regularidade ou ilicitude dos atos praticados identificamos que o art. 134 pressupõe uma conduta culposa por negligência, imprudência ou imperícia para que aqueles sujeitos elencados sejam responsabilizados subsidiariamente ao contribuinte principal pelas obrigações tributárias a que tenham intervindo ou se omitido. Ao passo em que o art. 135 pressupõe uma conduta dolosa que não pode ser presumida, requerendo que os atos ilícitos que fazem parte da sua hipótese sejam apurados em procedimento norteado pelo devido processo legal e sob a égide dos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa.

Identificamos também uma certa controvérsia na identificação da responsabilidade dos artigos 134 e 135 do CTN, qual seja a confusão com relação ao instituto da desconsideração da personalidade jurídica. Demonstramos os requisitos deste instituto e interpretamos o dispositivo legal do CTN para identificar que não há qualquer relação entre ambos, possuindo pressupostos e liturgia distintos para serem aplicados.

Por fim, provamos que para nos considerarmos insertos em um sistema democrático, é imprescindível averiguar o descumprimento de norma cogente por parte do sócio administrador para que se configure o ato ilegal ensejador da responsabilidade prevista no art. 135 do CTN. Ignorar as opiniões trazidas neste trabalho é afundar o direito tributário no sombrio pântano da arbitrariedade absolutista. Razão única pela qual devemos nos manter fortes, debatendo e refletindo sobre o que se afigura como interesse principal da nossa comunidade/nação para jamais permitir novamente que agentes espúrios com interesses escusos se apoderem do nosso destino.

7. BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano. (2008). *Direito tributário brasileiro* (14ª ed.). São Paulo: Saraiva.
- BALEEIRO, Aliomar. (2006). *Direito Tributário Brasileiro* (11ª ed.). São Paulo: Forense.
- CARVALHO, Paulo de Barros. (2009). *Direito Tributário, linguagem e método* (3ª ed.). São Paulo: Noeses.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. (2012). *Curso de Direito Tributário Brasileiro* (12ª ed.). São Paulo: Forense.
- FERNANDES, R. V., ARCOVERDE, B. d., BICALHO, G. P., ASSUNÇÃO, M. C., CAVALCANTE, M. C., & LOPES, R. M. (2012). *Direito Tributário*. São Paulo: Gen; Método.
- LOPES, Mauro Luís Rocha. (2012). *Processo Judicial Tributário* (8ª ed.). São Paulo: Impetus.
- MACHADO, Hugo de Brito. (2013). *Curso de direito tributário* (34ª ed.). São Paulo: Malheiros.
- MELO, José Eduardo Soares de. (2012). *Curso de Direito Tributário* (10ª ed.). São Paulo: Dialética.
- NETO, João Celso. (2002). Desconsideração da pessoa jurídica (Conceitos e Considerações). *Jus Navigandi*.
- PAULSEN, Leandro. (2013). *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. São Paulo: Livraria do Advogado.
- REQUIÃO, Rubens. (1988). *Curso de Direito Comercial* (18ª ed., Vol. 1º). São Paulo: Saraiva.
- SABBAG, Eduardo. (2013). *Manual de Direito Tributário* (5ª ed.). São Paulo: Saraiva.
- SILVA, Amadeu Braga Batista. (jan/jun de 2012). Requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário brasileiro. *Revista da PGFN*.
- TORRES, Heleno Taveira. (2003). Direito Tributário e Direito Privado. *Revista dos Tribunais*.