

**Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET**  
**Curso de Especialização em Direito Tributário**

**Diogo Melo de Oliveira**

**A norma de responsabilização do gestor da sociedade empresarial encerrada  
irregularmente**

**São Paulo**  
**2012**

DIOGO MELO DE OLIVEIRA

**A norma de responsabilização do gestor da sociedade empresarial encerrada  
irregularmente**

Monografia apresentada no Curso de Especialização de Direito Tributário, do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista.

SÃO PAULO  
2012

## RESUMO

A jurisprudência e grande parte da doutrina costumam tratar como tributária a responsabilidade dos gestores de sociedades encerradas irregularmente. Contudo, a não observância dos trâmites legalmente estabelecidos para o encerramento da empresa implica a responsabilização dos gestores, que se apresenta como uma sanção pelo descumprimento de normas prescritivas. Há normas dispositivas no ordenamento jurídico determinando que o encerramento da empresa deva ser feito por meio de liquidação e partilha ou por falência. O descumprimento desta prescrição implica a incidência de outra norma, esta sancionatória, dando ensejo à formação de uma relação jurídica não tributária.

**Palavras-chave:** Dissolução irregular. Infração à lei. Descumprimento de norma de conduta. Incidência de norma sancionatória. Relação jurídica não tributária.

## ABSTRATC

The jurisprudence and much of the doctrine usually treat as tax liability of managers of companies closed irregularly. However, non-compliance with legally established procedures for the closure of the company implies the accountability of managers who presents himself as a sanction for noncompliance with prescriptive rules. There dispositional standards in the legal ruling that the closure of the company is to be done through liquidation or bankruptcy and sharing. Failure to comply with this requirement implies the incidence of other standard, this penalty, giving rise to the formation of a legal relationship not tax.

**Keywords:** Dissolution irregular. Violation of the law. Breach of the standard of conduct. Incidence of standard sanction. Legal relationship no tax.

## SUMÁRIO

Introdução .....	6
<b>Capítulo 1. Interpretação dos textos de direito positivo .....</b>	<b>7</b>
1.1. O sistema de direito positivo: construção das próprias realidades .....	7
1.2. Interpretação: construção de sentido .....	10
1.3. O percurso gerador de sentidos .....	12
<b>Capítulo 2. Teoria da norma jurídica .....</b>	<b>13</b>
2.1. Conceito e estrutura lógica .....	13
2.2. Regra-matriz: modelo para a incidência .....	14
2.3. Norma jurídica completa .....	17
<b>Capítulo 3. Responsabilidade de Terceiros no Código Tributário Nacional .....</b>	<b>19</b>
3.1. Relação jurídica tributária .....	19
3.2. Tratamento dado à sujeição passiva .....	23
3.3. Relação jurídica decorrente da aplicação do art. 135 do CTN .....	27
<b>Capítulo 4. Responsabilidade decorrente do encerramento irregular da sociedade empresária .....</b>	<b>30</b>
4.1. Fundamentações encontradas na jurisprudência e na doutrina .....	30
4.2. Construção da norma jurídica de responsabilidade por encerramento irregular .....	32
Conclusão .....	36
Bibliografia.....	37

## Introdução

O Superior Tribunal de Justiça, responsável pela uniformização da jurisprudência pátria em questões infraconstitucionais, possui julgados disformes, fundamentados nas mais variadas linhas doutrinárias, a respeito da responsabilidade dos sócios, gerentes e administradores de sociedades dissolvidas irregularmente pelos créditos tributários devidos pelas empresas assim encerradas, o que tem gerado incerteza e insegurança jurídica.

Consequentemente, proliferam dúvidas acerca da real motivação legal para a responsabilização em referência, bem como das autoridades competentes para reconhecimento da dissolução, das provas cabíveis, dos prazos incidentes e dos termos inicial e final para a contagem dos referidos prazos.

O presente estudo é um esforço inicial para solução dessas dúvidas, pois buscará esclarecer a natureza jurídica da relação formada entre o Fisco e o gestor da empresa encerrada irregularmente, construindo a norma jurídica que imputa a formação de tal relação.

Acreditamos que a correta compreensão da norma jurídica em questão é imprescindível para fixação do entendimento acerca de todas as demais questões que lhes são dependentes. Assim, a fixação do prazo, do termo inicial, do termo final, da autoridade competente e todas as demais questões sobre as quais controvertem os tribunais brasileiros dependem do ponto de partida, ou seja, da solução prévia acerca da norma em debate.

Para tanto, seguiremos as premissas científicas e filosóficas firmadas pelos movimentos do giro linguístico e do construtivismo lógico semântico, mostrando que a realidade é construída por linguagem, a fim de demonstrar como se constrói a norma jurídica, compreendendo-a como a operação que dá unidade ao sistema de direito positivo e o diferencia dos demais sistemas.

Com o propósito de compreender a responsabilidade dos gestores de sociedade irregularmente dissolvida, será necessário construir a norma que fundamenta tal consequência. Para tanto, temos que compreender o sistema de direito positivo e a norma como seu elemento unificador, para só então avançarmos para a estrutura lógica da norma e, em seguida, atribuir sentido aos textos que regulamentam a questão proposta.

## **1. Interpretação dos textos de direito positivo**

## 1.1. O sistema de direito positivo: construção das próprias realidades

A Filosofia se baseou, por muitos séculos, na ideia de que a linguagem seria um instrumento de representação da realidade. Partia do pressuposto de que havia um “objeto em si”, cujo conhecimento se daria por meio da linguagem, que serviria, portanto, de mero instrumento para representar o objeto.

Essa concepção filosófica foi alterada a partir de um movimento, denominado giro-linguístico, que colocou a linguagem como o centro do conhecimento, e não mero instrumento. O marco inicial é a obra de Ludwig Wittgenstein (*Tractatus lógico-philosophicus*), de 1922, inaugurando essa nova concepção, que pressupõe a inexistência do “objeto em si” a ser descoberto pelo homem por meio da linguagem. A partir dessa nova filosofia, a realidade é aquela conhecida por meio da linguagem<sup>1</sup>.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, ao comentar a obra de Vilém Flusser, “aquilo que nos chega por meio dos sentidos (intuição sensível), e que chamamos de ‘realidade’, é dado bruto, que se torna real apenas no contexto da língua, única responsável pelo seu aparecimento”<sup>2</sup>. Consolidou-se, assim, a ideia de que o conhecimento está limitado pelo empirismo e de que não existe uma verdade absoluta<sup>3</sup>.

João Maurício Adeodato explica que:

“Os eventos, tais como entendidos aqui, constituem aquelas nebulosas que o senso comum chama de realidade, os objetos e acontecimentos do mundo real, aparentemente externos aos seres humanos. Os sujeitos são confrontados com esses eventos e não conseguem entender-se uniformemente a respeito deles. Os relatos linguísticos que os humanos constroem sobre eles são comumente chamados de ‘fatos’, cuja ‘veracidade’ vai depender de acordos também construídos. (...) para lidar com essas diferentes apreensões do meio eventual os seres humanos desenvolveram a linguagem, o intermédio entre as ideias de razão, o mundo real e os outros seres humanos”<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: o Construtivismo Lógico-Semântico. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 12-18.

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 170.

<sup>3</sup> Idem, ibidem, p. 160.

<sup>4</sup> ADEODATO, João Maurício Leitão. Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo. São Paulo: Noeses, 2011, p. 36-37.

Firmada a premissa de que o conhecimento é limitado pela linguagem, é possível utilizá-la sob o ponto de vista de um referencial linguístico em comum para sistematizar o conhecimento e, assim, compreender o direito positivo como um sistema com código próprio.

Niklas Luhmann<sup>5</sup> conceituou sistema como a diferença que se produz constantemente, a partir de um único tipo de operação. Para ele, o sistema se diferencia do meio ambiente que o cerca e que lhe é indiferente, irritando-se com as complexidades encontradas e selecionando aquelas que serão incorporadas ao sistema por meio do seu operador. É precisamente essa operação de seleção que dá unidade ao sistema, pois é esse o traço que o distingue do meio que o cerca.

O sistema jurídico, nesse sentido, se diferencia de outros sistemas, como o social, o político e o econômico, por exemplo, selecionando propriedades dos eventos ali produzidos para ingressarem no sistema jurídico através do código que lhe é próprio, ou seja, a norma jurídica. Sem essa operação, tudo aquilo permanecerá indiferente ao sistema jurídico.

Partindo do pressuposto de que o direito positivo é o conjunto de normas destinadas a regular as condutas intersubjetivas, perceber-se-á que essas normas são os elementos que compõem o sistema e, portanto, além de possuírem critérios e características em comum (princípio unificador), relacionam-se por coordenação e subordinação<sup>6</sup>.

Nas palavras de Tercio Sampaio Ferraz Júnior,

“entendemos por sistema um conjunto de objetos e seus atributos (repertório do sistema), mais as relações entre eles, conforme certas regras (estrutura do sistema). Os objetos são os componentes do sistema, especificados pelos seus atributos, e as relações dão o sentido de coesão ao sistema. Normas são entendidas como discursos, portanto, interações em que alguém dá a entender a outrem alguma coisa (...). Os sistemas normativos têm por objeto estas unidades discursivas que chamamos normas”<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> LUHMANN, Niklas. Introdução à Teoria dos Sistemas / Niklas Luhmann; tradução de Ana Cristina Arantes Nasser. Petrópolis, RJ: Vozes, 2009.

<sup>6</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: o Construtivismo Lógico-Semântico. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 122-125.

<sup>7</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Teoria da Norma Jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa. – 3 ed. – Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 140-141.

Percebe-se que o direito tem um código próprio que lhe confere fechamento sintático, atribuindo identidade aos elementos que lhe compõem. Por isso, só por meio desse código próprio pode ser inserido um novo elemento no sistema. Esse código próprio é a linguagem típica do sistema. No caso do direito positivo, as normas jurídicas.

Visto que a norma jurídica é o elemento que dá unidade ao sistema de direito positivo, é hora de esclarecer que a linguagem da norma jurídica é prescritiva e técnica, tem por objeto as condutas intersubjetivas que regula e utiliza a lógica deôntica (válida ou não válida), ao passo que a ciência do direito é metalinguagem, pois tem uma linguagem própria para tratar de outro corpo de linguagem, já que seu objeto é justamente o direito positivo. Este sistema metalinguístico é descritivo e científico e usa a lógica alética (verdadeiro ou falso).

Portanto, a linguagem competente para inserção ou retirada de normas jurídicas do sistema é própria linguagem utilizada pelo sistema, o que significa dizer que a entrada e a saída de normas do sistema, assim como a forma pela qual se relacionam e encontram fundamento de validade, estão previstas pelo próprio sistema por meio de sua própria linguagem prescritiva, ou seja, pelas normas jurídicas.

É nesse sentido que entendemos o direito como um sistema autopoietico, já que é autorreferente<sup>8</sup> e se autolimita e se autorregula, pois todo o processo comunicacional é regulado pelo próprio sistema. Enfim, o direito cria suas próprias realidades.

Embora fechado operacionalmente pelo código que lhe é próprio, o direito positivo é aberto cognitivamente, o que significa dizer que os conteúdos semânticos dos termos que compõem as normas são atribuídos a partir de experiências obtidas também fora do sistema jurídico.

Por tudo exposto, vê-se que para que o evento se torne “fato jurídico” é preciso que haja descrição em linguagem competente. Nesta esteira, o fato social é a descrição do evento em linguagem comum, enquanto o fato jurídico é a descrição desse evento em linguagem de direito positivo.

E para que se torne uma realidade juridicamente relevante (fato jurídico), é imperioso que a descrição se dê em linguagem competente, qual seja, a linguagem

---

<sup>8</sup> PEIXOTO, Marco Aurélio Ventura. Direito: um querer necessário e potencialmente insurgente?. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 5, n. 47, 1 nov.2000 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/38>>. Acesso em: 20 jul. 2012.

própria do sistema de direito positivo, pois apenas ingressam num dado sistema os enunciados realizados pela linguagem do próprio sistema.

Eis, então, a importância da teoria das provas, pois “quem quiser relatar com precisão os fatos jurídicos que use a teoria das provas, responsável pelo estilo competente para referência aos acontecimentos do mundo do direito”<sup>9</sup>.

O quanto até aqui exposto se reveste de importância para fixar a premissa de que a realidade existente no sistema de direito positivo é aquela por ele próprio construída através de seu operador: a norma jurídica.

## **1.2. Interpretação: construção de sentido**

As premissas adotadas a partir do giro-linguístico influenciam diretamente a concepção de interpretação para levar à conclusão que, bem como inexistente uma realidade objetiva a ser descoberta por meio da linguagem, as palavras não têm um sentido próprio a ser descoberto pelo intérprete. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

“segundo os padrões da moderna Ciência da Interpretação, o sujeito do conhecimento não ‘extrai’ ou ‘descobre’ o sentido que se achava oculto no texto. Ele o ‘constrói’ em função de sua ideologia e, principalmente, dentro dos limites de seu ‘mundo’, vale dizer, do seu universo de linguagem”<sup>10</sup>.

Sobreleva notar, a partir das lições acima, que a atividade do intérprete tem por objeto o texto (suporte físico que não tem sentido próprio), mas é fortemente influenciada pelo contexto (associações linguísticas e extralinguísticas).

Ao interpretar o direito positivo, portanto, o intérprete entra em contato com o suporte físico, atribui valores aos símbolos e constrói o sentido, dentro dos limites da linguagem, do próprio direito positivo e de seus horizontes culturais.

É possível perceber que não existe um único sentido previamente determinado para o texto e que a atividade do intérprete não é buscar o sentido contido no texto, mas construir o sentido do texto.

---

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos de Incidência. 7ª Edição. Editora Saraiva. 2009. p. 123.

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 194.

Todavia:

“a incompletude essencial das nossas descrições empíricas impossibilita a descrição do conjunto total de situações em que uma palavra se aplica ou não. Isso significa que a incompletude essencial das nossas descrições empíricas é responsável pela incompletude da definição dos nossos conceitos empíricos ou pela textura aberta desses conceitos”<sup>11</sup>.

Destarte, a interpretação é irremediavelmente contingente, pois é construída a cada momento pela comunicação<sup>12</sup>, de modo que não existe um significado normativo definitivo. Prevalecerá num dado momento a interpretação dada pelo relato vencedor<sup>13</sup> (seja por persuasão ou por imposição do próprio sistema – interpretação autêntica<sup>14</sup>).

Ademais, a atribuição de sentidos ao texto é uma atividade inesgotável<sup>15</sup>, pois o suporte físico suscita uma interpretação (significação), que constitui uma realidade (significado) e esta será vertida em linguagem através de um suporte físico, que gera nova interpretação, numa semiose sem fim, que levou Tercio Sampaio Ferraz Júnior, ao analisar a legitimidade do discurso normativo, a afirmar que o sistema normativo é “um jogo sem fim”<sup>16</sup>.

A importância da linguagem fica evidente tanto na interpretação dos eventos para relato em linguagem competente e consequente constituição do fato jurídico sobre o qual incidirá a norma jurídica, quanto na interpretação dos próprios textos normativos (suportes físicos) para atribuição de sentidos à norma geral e abstrata, bem como no instante da aplicação do direito ao caso concreto com a subsunção e a construção da norma individual e concreta.

Em toda atividade interpretativa será necessário enfrentar os problemas ínsitos à linguagem, para cujas soluções a experiência, os valores e o contexto do intérprete serão determinantes.

---

<sup>11</sup> STRUCHINER, Noel. Uma análise da Textura Aberta da Linguagem e sua Aplicação ao Direito. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 18.

<sup>12</sup> ADEODATO, João Maurício Leitão. Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo. São Paulo: Noeses, 2011, p. 133.

<sup>13</sup> Idem, *ibidem*, p. 337-338.

<sup>14</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: o Construtivismo Lógico-Semântico. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 255-259.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 197-198.

<sup>16</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Teoria da Norma Jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa. – 3 ed. – Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 169-181.

Eis aí o propósito do presente trabalho: a partir dos textos do direito positivo brasileiro, construir a norma que atribui ao gestor de sociedade irregularmente dissolvida a responsabilidade de pagar ao Fisco o valor correspondente à prestação do crédito tributário.

### **1.3. O percurso gerador de sentidos**

Por meio da atividade interpretativa se atribui valores aos símbolos, adjudicando-lhes significações e fazendo referência a objetos. Para cumprir tal missão e conseguir construir a norma, será necessário atribuir sentido aos textos do direito positivo. Para tanto, o intérprete deverá percorrer um caminho, assim sintetizado pelo Professor Paulo de Barros Carvalho:

“o direito se manifesta sempre nesses quatro planos – o das formulações literais; o de suas significações enquanto enunciados prescritivos; o das normas jurídicas, como unidades de sentido obtidas mediante grupamento de significações que obedecem a determinado esquema formal; e o das estruturas superiores constituídas por vínculos de coordenação e de subordinação que apresentam o sistema como um todo unitário”<sup>17</sup>.

A partir das lições acima transcritas, podemos dividir o percurso gerador de sentidos em quatro planos. No primeiro, o plano da expressão, há o contato do intérprete com o suporte físico textual, ou seja, com o enunciado devidamente estruturado, literalmente, ainda desprovido, sob o ponto de vista lógico, de significado.

Ao avançar para o segundo plano, o intérprete, de posse da base física, passa a aferir o conteúdo dos enunciados, atribuindo valores aos símbolos textuais para lhes dar uma significação. É o plano de conteúdo de significações.

Importante ressaltar que nesta fase, o intérprete deve visualizar os enunciados somente sob o foco prescritivo, fazendo construções das significações isoladas dos enunciados. Destaca-se que ainda não são elaboradas significações deônticas.

É no terceiro plano que, uma vez elaborados os conteúdos de significação dos enunciados no plano das proposições, se inicia a fase da construção jurídica,

---

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª Edição. Editora Saraiva. 2010. p. 144.

consolidando-se as proposições na forma de hipotético-condicional, cujo resultado é uma significação normativa.

As proposições esparsas passam a ser conectadas umas às outras e o intérprete elabora a construção dos sentidos dos textos, exaurindo numa significação normativa. Trata-se da formatação do sentido deôntico e, por isso, já se pode falar em normas jurídicas em sentido estrito.

Por fim, no quarto plano, são estabelecidas as relações de subordinação e de coordenação entre as normas, percebendo o sistema como um todo unitário, buscando a coerência e o fundamento de validade, afastando-se as antinomias e identificando eventuais vícios de constitucionalidade e de legalidade. É o plano de organização das normas jurídicas.

## **2. Teoria da norma jurídica**

### **2.1. Conceito e estrutura lógica**

O direito positivo visa a regular as condutas intersubjetivas e, para tanto, utiliza um corpo de linguagem próprio, que descreve uma situação hipotética para a qual prescreve uma consequência. Esse corpo de linguagem próprio é que lhe dá unidade sistêmica. É o elemento unificador do sistema de direito positivo: a norma jurídica.

A norma jurídica não é a lei, não é o texto, mero suporte físico, mas o juízo hipotético-condicional construído a partir da atribuição de significações aos símbolos<sup>18</sup>, na forma do já descrito percurso gerador de sentidos, formando “uma estrutura mínima necessária para se construir um sentido deôntico”<sup>19</sup>.

Essa estrutura mínima dá à norma jurídica homogeneidade sintática, embora seja heterogênea sob os prismas semântico e pragmático.

Portanto, a construção do sentido deôntico das normas jurídicas respeita uma estrutura lógica: descrição de um antecedente e implicação de uma consequência, no bojo da qual se instaurará uma relação jurídica.

---

<sup>18</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência. 8ª ed. São Paulo: Saraiva 2010, p. 20-24.

<sup>19</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: o Construtivismo Lógico-Semântico. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 280-281.

O antecedente da norma é onde se encontra uma proposição descritiva de um evento de possível ocorrência no mundo fenomênico, “sem que isso importe submetê-la ao critério de verificação empírica, assumindo os valores ‘verdadeiro’ e ‘falso’, pois não se trata, absolutamente, de uma proposição cognoscente do real, apenas de proposição tipificadora de um conjunto de eventos”<sup>20</sup>.

A proposição do antecedente pode descrever situações/eventos futuros e incertos, caso em que será “abstrata”, ou poderá se reportar descritivamente à efetiva ocorrência de um evento passado, como espaço e tempo determinados, caso em que constituirá o fato jurídico e será concreta.

No conseqüente da norma se encontra outra proposição por meio da qual se prescreve como resultado da ocorrência do fato jurídico a instauração de uma relação jurídica entre dois ou mais sujeitos, atribuindo-se a qualificação da conduta como proibida, permitida ou obrigatória. Por isso, intraproposicionalmente, há, no conseqüente, um dever-ser modalizado, na medida em que se prescreve a obrigatoriedade, permissibilidade ou proibição à conduta<sup>21</sup>.

Há, no entanto, interproposicionalmente, ligando a proposição do antecedente à do conseqüente, outro operador deôntico consistente num dever-ser neutro, não modalizado, meramente implicacional<sup>22</sup>.

A proposição relacional do conseqüente da norma poderá prescrever a permissão, proibição ou obrigatoriedade de uma conduta sem definição dos sujeitos da relação, caso em que se reportará a pessoas indeterminadas e, por isso, será geral, ou poderá prescrever a efetiva constituição de uma relação jurídica entre sujeitos determinados, situação na qual será uma proposição individual.

## **2.2. Regra-matriz: modelo para a incidência**

A partir do reconhecimento da estrutura lógica das normas jurídicas é possível construir um esquema lógico-semântico para compreender a mensagem legislada num contexto comunicacional<sup>23</sup>, ou seja, constrói-se o “mínimo irreduzível da

---

<sup>20</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência. 8ª ed. São Paulo: Saraiva 2010, p. 26.

<sup>21</sup> Idem, ibidem, p. 30-33.

<sup>22</sup> Idem, ibidem, p. 28-30.

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 146.

mensagem deôntica”<sup>24</sup>, de onde se pode compreender, em sua integridade, a regulação de conduta prescrita pelo direito.

Tendo em vista que o legislador descreve uma situação hipotética e lhe atribui uma consequência, percebe-se que para compreender a mensagem legislada se faz necessário conhecer toda a amplitude da situação hipotética prevista, bem como, todas as consequências que o legislador prescreve para serem aplicadas.

Ao fazê-lo, estar-se-á no campo das normas gerais e abstratas, onde se encontram os conceitos conotativos que servem como um modelo para serem aplicados aos casos concretos.

Para construir essa regra-padrão, é preciso fixar o critério material selecionado, no bojo do qual haverá um verbo e um complemento, bem como as situações de tempo e lugar em que tal evento deve ocorrer para possibilitar a aplicação da consequência. Diante dessas definições, será possível conhecer a hipótese prevista na norma.

Para se fixar a consequência atribuída àquela situação, basta perceber qual é a relação jurídica que deverá ser formada, definindo-se os sujeitos da relação (ativo e passivo) e o conteúdo da mesma (prestação). Em se tratando de norma de incidência tributária, a prestação será conhecida pelo critério quantitativo, fixado pela alíquota incidente sobre uma base de cálculo.

As regras-matriz de incidência são produzidas para serem aplicadas aos casos concretos, pela construção de normas individuais e concretas, por meio das quais o aplicador reconhece a ocorrência do evento, concretizando-o ao constituir o fato jurídico e, conseqüentemente, fazendo surgir a relação jurídica, por meio da qual nascerá um vínculo entre sujeitos determinados.

Há quem defenda que a incidência e aplicação são instantes diferentes, a exemplo de Alfredo Becker:

“a hipótese de incidência somente se realiza quando se realizaram (aconteceram e, pois, existem) todos os elementos que a compõem. Basta faltar um único elemento para que a hipótese de incidência continue não realizada; e enquanto não se realizar este último elemento, não ocorrerá a incidência da regra jurídica. Porém, realizando-se este último elemento, a regra jurídica incide sobre a hipótese de incidência realizada e a sua incidência é imediata, instantânea e infalível. (...) A incidência da lei,

---

<sup>24</sup> Idem, *ibidem*, p. 189-190.

pois que se passa no mundo dos pensamentos e nele tem de ser atendida, opera-se no lugar, tempo e outros ‘ pontos’ do mundo, em que tenha de ocorrer, segundo as regras jurídicas. É, portanto, infalível. Tal o jurídico, em sua especificidade, frente aos outros processos sociais de adaptação. A incidência ocorre para todos, posto que não a todos interesses; os interessados é que têm de proceder, após ela, atendendo-a, isto é, pautando de tal maneira a sua conduta que essa criação humana, essencial à evolução do homem e à sua permanência em sociedade continue de existir.”<sup>25</sup>

Para ele, a incidência é um fenômeno que ocorre instantaneamente, sem reclamar atividade de subsunção de um aplicador do direito. A aplicação do direito seria, então, uma atividade posterior de subsunção. A incidência precederia à aplicação.

Tais afirmações decorrem da adoção de premissas diversas daquelas com as quais trabalhamos, segundo as quais, o acontecimento do mundo fenomênico só ingressa para o sistema jurídico quando vertido em linguagem competente, o que se faz pela construção da norma individual e concreta.

Caminha neste sentido Paulo de Barros Carvalho, para quem o fenômeno da incidência não pode prescindir da atividade de aplicação. Ao contrário, a mera ocorrência do fato no mundo fenomênico é apenas um fato social, sem repercussão jurídica. A aplicação do direito, a partir da construção de uma norma individual e concreta, com a utilização de uma linguagem competente, é que transforma o fato meramente social num “fato jurídico”, e este instante se confunde com a incidência da norma. Em suas próprias e elucidativas palavras:

“as regras de direito juridicizam os fatos sociais (...), fazendo irromper relações jurídicas. (...) Daí se dizer que a incidência da regra faz nascer o vínculo entre sujeitos de direito, por força da imputação normativa. (...). Em rigor, não é o texto normativo que incide sobre o fato social, tornando-o jurídico. É o ser humano que, buscando fundamento de validade em norma geral e abstrata, constrói a norma jurídica individual e concreta, (...) empregando, para tanto, a linguagem que o sistema estabelece como adequada. (...) O intérprete instaura, desse modo, o fato jurídico e relata seus efeitos prescritivos. (...) Aquilo que se convencionou chamar de ‘incidência’ é, no fundo, uma operação lógica entre conceitos conotativos (da norma geral e abstrata) e conceitos denotativos (da norma individual e concreta)”<sup>26</sup>.

---

<sup>25</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. Editora Noeses. 4ª edição, 2007, pág. 326.

<sup>26</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 150-153.

Segundo as premissas aqui adotadas, destarte, as normas gerais e abstratas estão no plano meramente hipotético, descrevendo situação de possível ocorrência e prescrevendo uma consequência sem determinação de sujeitos. Para se compreender a mensagem deontica, utiliza-se a regra-matriz de incidência, fixando o modelo para aplicação aos casos concretos, o que se faz por meio de normas individuais e concretas, constituindo o fato jurídico e aplicando o direito, fazendo efetivamente surgir a relação jurídica entre sujeitos determinados.

### **2.3. Norma jurídica completa**

Os sistemas ditos “normativos” têm em comum um traço que os distingue dos demais: a coação. Quer isso dizer que todo sistema prescritivo de condutas, tais como o religioso, o moral ou o jurídico, se estruturaram sob a forma de implicação de uma consequência para o descumprimento de uma conduta. O que distingue o direito positivo dos demais sistemas prescritivos de conduta é que sua coercibilidade é exercida por meio da sanção, entendida esta como a possibilidade de o Estado assegurar a aplicação da medida coercitiva prevista na norma<sup>27</sup>.

Portanto, para que o direito positivo complete sua mensagem deontica, regulando condutas com caráter próprio, que o distinga de uma mensagem de conteúdo moral, religioso ou de qualquer outra natureza, não poderá prescindir da previsão da sanção cuja aplicação é assegurada pela intervenção estatal. É isso que, ao fim, concede o caráter jurídico à norma.

A norma jurídica, por conseguinte, só estará completa quando estiverem associadas duas normas, uma descrevendo um fato de possível ocorrência no mundo fenomênico e lhe implicando a formação de uma relação jurídica no bojo da qual será obrigatória, permitida ou proibida uma determinada conduta, e outra norma descrevendo hipoteticamente o descumprimento daquele dever-ser previsto no consequente daquela e lhe implicando como consequência uma sanção cuja aplicação poderá ser forçada pelo Estado por meio de sua função jurisdicional.

---

<sup>27</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: o Construtivismo Lógico-Semântico. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 307-308.

A essas duas normas dão-se os nomes de norma primária e norma secundária, forte nas lições de Lourival Vilanova:

“Seguimos a teoria da estrutura dual da norma jurídica: consta de duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária. Naquela, estatuem-se as relações deontológicas direitos/deveres, como consequência da verificação de pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fáticas ou situações já juridicamente qualificadas; nesta, preceituam-se as consequências sancionadoras, no pressuposto do não-cumprimento do estatuído na norma determinante da conduta juridicamente devida. (...) norma primária a que estatui direitos/deveres (sentido amplo) e norma secundária a que vem em consequência da inobservância da conduta devida, justamente para sancionar seu inadimplemento (impô-la coativamente ou dar-lhe conduta substitutiva reparadora)”<sup>28</sup>.

O não cumprimento do dever-ser previsto no consequente da norma primária nem sempre acarreta, de pronto, a possibilidade de coerção estatal. É possível que haja previsão normativa de consequência punitiva pelo descumprimento da determinação contida da norma primária sem que tal penalidade possua, ainda, a coercibilidade própria da norma secundária. O que não se admite é a existência de norma jurídica desprovida da coercibilidade estatal/judicial encontrada nas normas secundárias.

O descumprimento das disposições de norma primária pode acarretar outra relação jurídica de direito material. Tal relação jurídica será decorrente da incidência de uma norma primária, porque situada no âmbito material, mas sancionatória, porque visa à punição pelo descumprimento de dever jurídico.

Deste modo, podemos falar em norma primária dispositiva, norma primária sancionatória e norma secundária. Nas duas primeiras se situam as relações jurídicas de direito material, sendo que a segunda decorre de ato ou fato ilícito; na última, situam-se as relações jurídicas de caráter processual, relacionadas a um direito subjetivo de ação por meio do qual se busca a coerção estatal<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> VILANOVA, Lourival. Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 111-112 *apud* DARZÉ, Andréa M. Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010, p. 16-17.

<sup>29</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz De. Lançamento Tributário. 2ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 41-42.

### **3. Responsabilidade de Terceiros no Código Tributário Nacional**

#### **3.1. Relação jurídica tributária**

Por tudo que vimos até aqui, sabe-se que, segundo as premissas adotadas pelo presente trabalho, o sistema jurídico visa a regular as condutas intersubjetivas, ordenando a vida social e, para tanto, prescreve consequências para os fatos descritos. A norma jurídica, como objeto unificador do sistema jurídico, se apresenta em sua forma hipotético-condicional, produzindo mensagens com sentido deôntico-jurídico completo.

A atividade interpretativa exsurge como crucial, pois, como já advertido, o texto não possui um sentido próprio e, portanto, a norma é construída pelo intérprete, que atribui significação ao suporte físico, construindo a mensagem deôntica, por meio da qual se prescreve uma consequência para determinada situação descrita no antecedente.

Paulo de Barros Carvalho adverte que:

“tomado por base esse caráter meramente instrumental do ordenamento jurídico, é curioso notar que o único meio de que dispõe, para alcançar as finalidades precípua, é a relação jurídica, no contexto da qual emergem direitos e deveres correlatos, pois é desse modo que se opera a regulação de condutas”<sup>30</sup>.

No enunciado do consequente da norma geral e abstrata há previsão dos critérios para determinar a relação jurídica, que só se perfaz com o enunciado do consequente da norma individual e concreta, ou seja, com a efetiva incidência da norma, que coincide com o instante de sua aplicação.

A relação jurídica, pois, pode ser definida como “vínculo abstrato, segundo o qual, por força de imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação”<sup>31</sup>.

Importa aqui enumerar os elementos de uma relação jurídica. São eles: o sujeito ativo, o sujeito passivo, a prestação, o direito subjetivo de exigir a satisfação da prestação e o dever correlato de cumprir essa exigência.

---

<sup>30</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 349.

<sup>31</sup> Idem, *ibidem*.

Tendo em vista os propósitos do presente trabalho – de construir a norma jurídica de responsabilidade do gestor de sociedade irregularmente dissolvida –, torna-se imprescindível estabelecer os critérios para se qualificar uma relação jurídica como “tributária”, pois disso vai depender a definição do regime jurídico a que a mesma estará sujeita, mormente quanto aos prazos para sua constituição e para exigência do cumprimento de sua prestação (prazos decadencial e prescricional).

O Código Tributário Nacional, em seu art. 113 e parágrafos, prevê duas espécies de obrigações: uma de cunho patrimonial, a que denomina de obrigação principal, e outra de conteúdo não patrimonial, a que denomina obrigação acessória. Por fim, ainda determina que a não observância da “obrigação acessória” converte-a em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Deixando de lado, em virtude do propósito do presente estudo, as intermináveis e ponderadas críticas doutrinárias às nomenclaturas utilizadas pelo legislador e procurando nos atermos ao sentido atribuído às locuções, parece não restar muitas dúvidas de que o CTN regula condutas estabelecendo como consequências, alternativamente: i) a obrigação de pagar tributo; ii) o dever instrumental de agir ou se abster, sem conteúdo econômico; ou iii) a sanção pecuniária.

Paulo de Barros Carvalho entende que todos esses liames obrigacionais devem ser considerados relações jurídicas tributárias porque integrantes do mesmo universo de que faz parte a obrigação principal<sup>32</sup>, advertindo, apenas, que tal consideração:

“(…) vai depender da conexão que porventura mantenha com o enunciado fático previsto na hipótese da regra-matriz de incidência tributária. Sem esse nexos, não é possível assegurar que uma estrutura relacional qualquer, conquanto satisfaça os requisitos sintáticos de toda relação, assumida a categoria de vínculo jurídico tributário. Reside exatamente na correlação estabelecida com o antecedente de norma individual e concreta, o fator de identificação do liame relacional como sendo de índole tributária”<sup>33</sup>.

Embora seja irretocável a advertência acima transcrita, ousamos discordar da conclusão de que todos aqueles vínculos (principal, instrumental ou sancionatório) seriam de natureza tributária. Neste particular, cabe fixar a nossa

---

<sup>32</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva 2010, p. 214-219.

<sup>33</sup> *Idem*, *ibidem*, p. 198.

premissa: a relação jurídica tributária pressupõe a obrigação de pagar tributo. Qualquer outro dever, ainda que previsto no CTN, não terá natureza tributária, pois a relação jurídica se qualifica pelo conteúdo de sua prestação.

É nesse sentido que Maria Rita Ferragut afirma que “a relação é composta por dois sujeitos, ativo e passivo, e um objeto. De um lado, direito subjetivo; de outro, obrigação ou dever. Interessa-nos a obrigação, que será tributária se o objeto prestacional for ‘entregar dinheiro aos cofres públicos’”.<sup>34</sup>

Essa afirmação merece apenas um tempero: nem toda obrigação de “entregar dinheiro aos cofres públicos” terá natureza tributária, pois, conforme advertência de Paulo de Barros Carvalho acima transcrita, é imperioso o cotejo da obrigação com o antecedente da norma.

À premissa já fixada acrescentamos o conceito de tributo<sup>35</sup> apenas para concluir que: i) o dever instrumental não pode ser considerado relação jurídica tributária pelo simples fato de que não possui conteúdo econômico; e ii) a sanção pecuniária não pode ser considerada relação jurídica tributária porque, a despeito de seu conteúdo econômico, tem natureza sancionatória.

Quanto aos deveres instrumentais, vale acrescentar que nem sempre estão relacionados à obrigação de pagar tributo, recaindo inclusive sobre sujeitos isentos, imunes ou que estão fora do âmbito de incidência do tributo. Esses deveres não têm relação direta com o tributo, embora sejam previstos com o intuito de facilitar ou viabilizar a arrecadação ou a fiscalização, o que demonstra o interesse coletivo da exigência.

Por isso, os deveres instrumentais não têm caráter tributário, visto que são exigidos por lei pelo Estado com esteio em seu poder de polícia em sentido amplo (atividade legislativa que impõe aos particulares ações ou omissões em prol da coletividade)<sup>36</sup>.

Quanto às sanções pecuniárias, em que pese a equiparação feita pelo CTN das mesmas com as obrigações tributárias (art. 113, §3º), é imperioso perceber que

---

<sup>34</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2009, p. 26.

<sup>35</sup> Art. 3º do CTN: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

<sup>36</sup> BANDEIRA MELLO, Celso Antônio. Curso de direito administrativo. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 784-789.

não se tratam de relações jurídicas tributárias, porquanto têm objeto diverso do dever de pagar tributo. A prestação devida é pagar quantia em dinheiro, mas não tem natureza tributária porque, para tê-la, seria imprescindível que não constituísse sanção por ato ilícito.

Pouco importa a equiparação feita pelo legislador, pois o intérprete deve superar os vícios na utilização da linguagem do legislador, atendo-se à missão de atribuir sentido aos termos, mantendo a coerência e a unidade do sistema. Assim, se a relação jurídica se forma como sanção por ato ilícito, seu conteúdo não pode ser considerado tributário, mas sim punitivo.

As observações aqui expostas não deixaram de ser percebidas pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, que criticou a equiparação legal entre sanção (multa por descumprimento de dever instrumental) e tributo nos seguintes termos:

“(...) topamos com o manifesto equívoco legislativo da inclusão da penalidade como objeto possível da obrigação tributária. Incoerência vitanda e deplorável, que macula a pureza do conceito legal, sobre ferir os cânones da lógica. (...) Basta acudir à mente com a definição de tributo, em que uma de suas premissas é, precisamente, não constituir a prestação pecuniária sanção de ato ilícito. Ora, a prosperar a ideia de que a obrigação tributária possa ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, ou multa, estará negando aquele caráter e desnaturando a instituição do tributo. (...) o liame obrigacional tributário só pode corresponder à realização de fatos lícitos. (...) não se admite comprometer a estrutura sistêmica de tão relevantes instituições, que jamais se confundem numa única realidade. (...) O terreno das equiparações dos conceitos jurídicos é sobremaneira amplo, mas tem limites intransponíveis. Um deles é exatamente o das normas primárias (que estabelecem o dever) com outras normas primárias (que estipulam as sanções)”<sup>37</sup>.

Embora as lições acima transcritas se refiram especificamente à impossibilidade de equiparar as multas por descumprimento de dever instrumental aos tributos, seus fundamentos permitem concluir que nenhuma norma primária sancionatória poderá ensejar a formação de um vínculo de índole tributária, nos exatos termos observados na transcrição acima.

Com efeito, as obrigações tributárias pressupõem a inexistência de sanção por ato ilícito, ao passo que as normas primárias sancionatórias, mesmo as que

---

<sup>37</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 358-362.

não se referem às multas, pressupõem a violação a uma norma que lhes seja dispositiva, e, por isso, são justamente aquilo que a norma tributária não pode ser: normas sancionatórias em decorrência de ato ilícito.

Destarte, se, ao analisar o antecedente de uma norma, o intérprete concluir que há descrição de uma conduta ilícita por descumprimento de um dever, a consequência atribuída terá caráter sancionatório e, portanto, não poderá ensejar a formação de uma relação jurídica tributária; já a própria existência do crédito tributário pressupõe uma conduta lícita descrita no antecedente.

Enfim, se a consequência prevista na regra-matriz de incidência for uma sanção, a prestação da relação jurídica formada não será um tributo. Diante de tais premissas, cremos ter firmado as bases necessárias para rotular determinada relação jurídica como de índole tributária.

Passemos, pois, a estudar as regras de sujeição passiva prevista no CTN, pois é neste capítulo daquele diploma legal que estão as normas de responsabilidade, a partir das quais pretendemos construir, especificamente, a norma que responsabiliza os gestores de sociedade dissolvida irregularmente, classificando-a adequada e coerentemente, a partir dos critérios aqui expostos.

### **3.2. Tratamento dado à sujeição passiva**

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 121, parágrafo único, admite a imputação de sujeição passiva numa relação jurídica tributária ao próprio contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação prevista na hipótese da regra-matriz de incidência, ou ao responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Assim, o legislador poderá preceituar que o dever de pagar tributo, decorrente da concretização da situação hipotética prevista no antecedente da norma, recaia sobre a própria pessoa que realizar a situação (contribuinte) ou sobre um terceiro. Da aplicação da norma geral e abstrata ao caso concreto se formará um vínculo obrigacional (relação jurídica) entre o Fisco (sujeito ativo) e o contribuinte ou o responsável (sujeito passivo), conforme disposto em lei.

É o artigo 128 do CTN que regulamenta genericamente a responsabilidade tributária, ao dispor que:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso 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”.

Consoante previsto no referido dispositivo legal, e eliminando o uso de expressões ambíguas, concluímos que essa terceira pessoa, responsável pelo pagamento do tributo, tem que possuir vínculo com a situação hipotética prevista no antecedente da norma. Ou seja, o legislador não pode escolher aleatoriamente uma terceira pessoa para se tornar obrigada a pagar a prestação. É imprescindível que esteja vinculado à situação hipotética, para que se lhe garanta o ressarcimento do ônus tributário<sup>38</sup>.

Assim, o responsável do inciso II do parágrafo único do art. 121 do CTN é sujeito passivo da obrigação principal. Para Luciano Amaro:

“Sujeito Passivo é o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar, ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação. Como as obrigações, em função do objeto, foram classificadas pelo CTN em principais e acessórias, esse diploma, embora não tenha dado um conceito genérico de sujeito passivo, definiu o sujeito passivo da obrigação tributária principal e o sujeito passivo da obrigação tributária acessória”<sup>39</sup>.

Essa distinção tem o mérito de separar o sujeito passivo da obrigação principal do sujeito passivo da obrigação de prestar deveres instrumentais, mas não compactuamos da nomenclatura “sujeito passivo da obrigação tributária acessória”, pois, conforme expusemos, o que o CTN chama de “obrigação tributária acessória” é um dever instrumental e não possui características próprias dos vínculos tributários.

Para Maria Rita Ferragut, o responsável é uma espécie de sujeito passivo da relação jurídica tributária, cuja sujeição passiva esteja prevista em lei em decorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito, mas desde que tal fato não seja tipificado como tributário, exigindo-se apenas que o sujeito mantenha relação com o fato imponível, desde que essa relação não seja pessoal e direta<sup>40</sup>.

---

<sup>38</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 608.

<sup>39</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. p. 279.

<sup>40</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2009, p. 32-33.

Registramos, desde já, nosso entendimento de que a sujeição passiva decorrente de ato ilícito não compõe uma relação jurídica tributária, porquanto esta pressupõe a existência de um antecedente lícito para que a prestação seja “tributo”. De tal modo que, se a relação jurídica se instaura em virtude da ocorrência de um ato ilícito, seu conteúdo é sancionatório, e não tributário.

Fixada, então, a distinção entre contribuinte e responsável, sobreleva notar que a responsabilidade pode ser classificada de diversas maneiras, a depender dos critérios e perspectivas utilizados.

Segundo Leandro Paulsen, a responsabilidade pode ser “por substituição” ou “por transferência”, conforme seja originária ou derivada, respectivamente. Naquela há apenas uma relação jurídica, na qual o sujeito passivo é, direta e incondicionalmente, um terceiro que substitui, por imposição direta da lei, o verdadeiro contribuinte, que tem relação econômica com o fato ou negócio tributado. Na segunda, a responsabilidade é derivada, pois o terceiro só responderá pela dívida em virtude da eventual ocorrência de um fato posterior legalmente previsto<sup>41</sup>.

Percebe-se que, na responsabilidade por substituição, a obrigação tributária já nasce tendo como sujeito passivo o responsável, ao passo que, na responsabilidade por transferência, existem duas normas jurídicas sucessivas sob uma perspectiva lógica. A primeira é a norma de incidência do tributo, que pode ter como sujeito passivo o contribuinte ou o responsável por substituição, e a segunda é a que prevê uma situação hipotética que, se ocorrer, exonerará ou atenuará a responsabilidade originária, atribuindo a responsabilidade a um terceiro, chamada responsabilidade derivada<sup>42</sup>.

Cronologicamente, a norma de responsabilidade por transferência pode incidir antes ou depois da aplicação da norma originária ao caso concreto. Ou seja, o fato jurídico que enseja a transferência de responsabilidade pode acontecer antes mesmo da constituição do crédito contra o devedor previsto na regra-matriz de incidência tributária ou pode ser que o crédito seja constituído contra o devedor previsto na norma originária e só depois ocorra o fato que dará ensejo à transferência da responsabilidade.

---

<sup>41</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004, p. 929.

<sup>42</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 611.

Numa perspectiva lógica, contudo, ambas incidirão, pois a norma de transferência por si só não é apta à constituição do crédito tributário, já que em seu antecedente não há descrição de um fato jurídico tributário<sup>43</sup>.

Será necessário apenas superar as aparentes antinomias, definindo-se se a incidência da norma de responsabilidade exclui ou não a sujeição passiva do devedor originário. Sob essa perspectiva, a responsabilidade pode ser solidária, subsidiária ou pessoal, conforme ambos se mantenham no pólo passivo ou a responsabilidade dependa da impossibilidade de satisfação do crédito pelo sujeito passivo originário ou a exclua, respectivamente.

As hipóteses previstas nos arts. 129 a 133 do CTN são, segundo essa tradicional classificação, responsabilidades por transferências decorrentes de sucessões (*causa mortis*, *inter vivos*, imobiliária, por aquisição ou remição de bens, ou por sucessão empresarial), contudo, não serão objetos de análise específica por não influenciarem no objetivo do presente estudo.

Nos arts. 136 e 137, o CTN tratou da responsabilidade pessoal por condutas com dolo específico ou que constituam crime ou contravenção.

Já nos arts. 134 e 135, a responsabilidade derivada (por transferência) não se deve à sucessão, mas à mera imputação legal. É a chamada “responsabilidade de terceiros”.

O art. 134 possui uma incoerência lógica que salta aos olhos, ao prever que a responsabilidade dos terceiros é solidária com a dos contribuintes, mas só existirá se for impossível a exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Afinal, se a responsabilidade do terceiro depende da impossibilidade do cumprimento da obrigação por parte do contribuinte, é evidente que não há solidariedade, pois esta pressupõe a inexistência de benefício de ordem. Trata-se de responsabilidade subsidiária.

A responsabilidade prevista no art. 134 decorre da culpa, por ação ou omissão, das pessoas indicadas nos seus incisos quanto ao descumprimento da obrigação tributária por parte do devedor originário. Considera o legislador que as pessoas ali indicadas têm o dever de zelar pelo cumprimento das obrigações de outras pessoas. Portanto, se estas pessoas não pagarem o tributo, será possível responsabilizar

---

<sup>43</sup> DARZÉ, Andréa M. Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010, p. 151-160.

os seus “responsáveis”, desde que, por ação ou omissão, tenham contribuído para a inadimplência.

Já o art. 135 do CTN prevê a responsabilização como uma sanção pelos “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. É nítido o conteúdo sancionatório da previsão legal em comento, razão pela qual a relação que emerge da incidência desta norma não tem como prestação um tributo. É o que passamos a estudar com mais vagar.

### **3.3. Relação jurídica decorrente da aplicação do art. 135 do CTN**

A qualificação da relação jurídica formada entre o Fisco e o sujeito responsável por atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” é controversa, pois alguns intérpretes a classificam como relação jurídica tributária, outros não.

Maria Rita Ferragut, embora reconheça o caráter sancionatório da norma que enseja a relação jurídica em comento, defende a sua natureza tributária sob os seguintes fundamentos:

“(i) submete-se ao regime jurídico tributário; (ii) possui um antecedente ilícito que não se confunde com um fato gerador ilícito; (iii) a relação jurídica tem por objeto a obrigação de pagar tributo; e (iv) o pagamento realizado tem o condão de extinguir o crédito tributário”<sup>44</sup>.

Em nosso entendimento, contudo:

(i) Não se define o caráter da norma pela sua sujeição a um determinado regime jurídico. Ao contrário, o regime jurídico que lhe será aplicável vai depender da sua classificação. Nesse sentido, a norma não é tributária porque se submete ao regime jurídico tributário, ela se submeterá ao regime jurídico tributário se for uma norma tributária;

(ii) segundo determina o §1º do art. 113 do CTN, a obrigação tributária dita principal, aquela de pagar tributo, surge com a ocorrência do fato gerador a partir de sua constituição como fato jurídico, conforme já expusemos, e o fato ilícito que enseja a responsabilidade não tem relação direta com o fato que enseja o dever de pagar

---

<sup>44</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2009, p. 51.

o tributo. A norma de responsabilidade por infração, como qualquer norma de incidência, tem um antecedente, mas esse não se confunde com aqueles antecedentes aptos à incidência de um tributo. Portanto, os “fatos geradores” da norma de responsabilidade, ou seja, aqueles fatos devidamente constituídos e aptos a fazer irradiar os efeitos da norma de responsabilidade, são ilícitos, pois pressupõem o descumprimento de uma norma que lhe é dispositiva;

(iii) o objeto da prestação não é pagar tributo, já que este pressupõe a inexistência de sanção por ato ilícito, nos termos do art. 3º do CTN, e, como visto, a norma de responsabilidade por ato ilícito é justamente uma sanção por um ato ilícito, não podendo ensejar o pagamento de um tributo, mas de uma prestação punitiva que pode perfeitamente coincidir com o valor do tributo;

(iv) de fato, a satisfação da prestação da relação jurídica decorrente da aplicação da norma de responsabilidade extingue o crédito tributário, contudo, isso se justifica para evitar que o Fisco arrecade o mesmo valor correspondente ao tributo, tanto do devedor tributário, quanto do responsável punido. Tal observação é corroborada por Paulo de Barros Carvalho:

“Alguns autores invocam a extinção da obrigação tributária, quando o responsável paga a dívida, como um argumento, todavia, é inconsistente. Nada obsta a que o legislador declare extinta a obrigação tributária, no mesmo instante em que também se extingue a relação sancionatória. Dá-se por satisfeito, havendo conseguido seu objetivo final. Nem por isso, contudo, poderá impedir que o responsável procure ressarcir-se junto ao sujeito passivo tributário”<sup>45</sup>.

Outrossim, a percepção de que o crédito tributário seria extinto pelo pagamento da dívida decorrente da sanção não é a única a ser analisada. Sabemos que a construção de sentidos por parte do intérprete é ilimitada e depende da retórica utilizada para fundamentar sua posição.

Nessa perspectiva retórica, entendemos que há outros fatores muito mais relevantes para definição do conteúdo da relação jurídica, como o fato de a mesma decorrer da aplicação de uma sanção, o que impede que sua prestação seja um tributo.

Para chegarmos a uma conclusão a respeito do caráter tributário ou não da relação jurídica ora analisada, passemos a uma rápida análise de seus elementos.

---

<sup>45</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª Edição. Editora Saraiva. 2010. p. 391.

Assim perceberemos que, embora o sujeito ativo coincida com o de uma relação jurídica propriamente tributária, o sujeito passivo não é o mesmo, pois a imputação não decorre da realização do fato tributário nem da incidência pura e simples da lei, mas da sanção. Além disso, embora a prestação tenha o mesmo valor do tributo, com este não se confunde, pois decorre de ato ilícito. Assim, os direitos e deveres correlatos não são de exigir e pagar tributo, respectivamente, mas de exigir e pagar sanção pecuniária com o valor igual ao do tributo devido por outrem.

Marçal Justen Filho defende a tese de que a norma de responsabilidade, mesmo em caso de sanção, teria natureza tributária, sob o argumento de que “há efetivamente um ilícito tributário. Mas a sanção não pode ser distinguida de um tributo. E não pode porque se confunde com uma prestação tributária já existente”<sup>46</sup>.

Não concordamos porque, a uma, o ilícito não é tributário, apenas tem repercussão sobre o crédito tributário, mas com ele não se confunde, pois a dissolução irregular da sociedade, *verbi gratia*, é uma violação à legislação empresarial<sup>47</sup>, e, a duas, porque a prestação devida em decorrência da infração não é uma prestação já existente, senão uma nova prestação de cunho sancionatório.

É fundamental perceber que a relação jurídica travada entre o Fisco e o responsável por sanção de ato ilícito é uma relação própria e não se confunde com a relação tributária. Portanto, a norma sancionatória não exclui a norma tributária, ambas as sujeições passivas convivem harmonicamente no sistema, ante as suas diferenças de conteúdo e de pressupostos para a aplicação (antecedentes normativos diversos e independentes e relações jurídicas também).

Dissemos isso a fim de afastar as arguições daqueles que defendem que a incidência do art. 135 do CTN excluiria a sujeição passiva originária, prevista na regra-matriz de incidência tributária<sup>48</sup>. Ora, conforme já expusemos, mas não custa repetir, a norma de responsabilidade sancionatória prevista no dispositivo legal em análise não prevê uma sub-rogação; enseja a formação de um vínculo não tributário e, portanto, distinto daquele vínculo decorrente da incidência da regra-matriz tributária.

---

<sup>46</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, 1986, p. 293.

<sup>47</sup> BECHO, Renato Lopes, *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 176-178.

<sup>48</sup> REsp 1104064/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/12/2010, DJe 14/12/2010.

É importante perceber a diferença entre responsabilidade decorrente da aplicação dos arts. 129 a 133 do CTN e a decorrente da aplicação do art. 135 do mesmo diploma legal. Com efeito, nos casos de sucessão (arts. 129 a 133, CTN), o contribuinte ou responsável originário apenas é sucedido, mas a relação jurídica é a mesma, inclusive o objeto, apenas há uma sub-rogação, o que levou Renato Becho a concluir que tais “responsáveis” não são sujeitos passivos de relação jurídica tributária, devido à ausência de vínculo com a materialidade dos respectivos tributos, tratando-se de meros sucessores processuais para cobrança do crédito<sup>49</sup>.

Já na responsabilidade prevista no art. 135 do CTN, um terceiro vai responder pelo pagamento em decorrência de uma atuação própria consistente em conduta ilícita. O dever é decorrência de ato próprio, por isso a responsabilidade é pessoal, não lhe é atribuída por mera sucessão ou transferência.

A sucessão (por morte, incorporação, compra, etc.) implica em transferência do ativo e do passivo do antecessor ao sucessor. Contudo, quem comete infração à lei receberá uma punição. No caso em estudo, o infrator será responsabilizado a título punitivo, o que nos leva a concluir que seu dever de pagar o valor correspondente ao crédito tributário tem cunho sancionatório e, por isso, não possui caráter tributário.

#### **4. Responsabilidade decorrente do encerramento irregular da sociedade empresária**

##### **4.1. A norma de responsabilidade por ato ilícito**

Com supedâneo nas exposições até aqui realizadas, já é possível concluir que, quando a própria regra-matriz de incidência tributária determina os critérios para a sujeição passiva, estamos diante de uma relação jurídica tributária, não importando se a sujeição recai sobre um contribuinte ou sobre um responsável por substituição, pois apenas incidiu uma norma, a regra-matriz.

Todavia, nos casos de responsabilidade por transferência, há incidência de duas normas. Uma imputando o dever jurídico de pagar o tributo em face do

---

<sup>49</sup> BECHO, Renato Lopes. Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária. São Paulo: Dialética, 2000, p. 152/156.

contribuinte ou do responsável originário e outra imputando a outra pessoa o dever jurídico de adimplir aquela prestação (subsidiária, solidária ou pessoalmente).

No caso das normas de responsabilidade por ato ilícito, a norma que imputa a responsabilidade ao terceiro o faz de forma sancionatória, afinal, pressupõe “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Tanto o excesso do poder, quanto a infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, são atos antijurídicos, violadores de algum dever.

Essas normas sancionatórias pressupõem a existência e aplicação não só da norma de incidência do tributo como também de outra norma que imponha algum dever ao responsável.

Essa é nota distintiva entre a norma de responsabilidade por ato lícito e a de responsabilidade por ato ilícito: esta pressupõe que o responsável viole outra norma que lhe imputava um dever, não sendo suficiente a norma que imputava a outrem o dever de pagar tributo.

Em resumo, para a formação da relação jurídica entre o Fisco e os responsáveis por substituição incide apenas uma norma: a regra matriz de incidência tributária, que determina, ela própria, a sujeição passiva a um terceiro. Para a formação da relação jurídica decorrente de ato lícito incidem duas normas: a regra-matriz, que determina a sujeição passiva originária, e a própria norma de responsabilidade, que não tem caráter punitivo, logo, ambas são normas primárias e dispositivas e são aplicadas harmonicamente.

Já para a formação da relação jurídica entre o Fisco e o responsável em decorrência de ato ilícito, embora incidam apenas a regra-matriz e a norma de responsabilidade, esta pressupõe a existência de uma terceira norma, que não incide justamente porque não foi cumprida, dando ensejo à incidência da norma sancionatória.

Com efeito, a responsabilidade por infração à lei tem em seu antecedente a descrição da hipótese, que é justamente o não cumprimento de um dever previsto no consequente de outra norma. E a consequência é o dever de pagar o valor do tributo que era devido por outrem.

Ora, a norma que tem por antecedente o descumprimento de um dever previsto no consequente de outra norma é exatamente a norma primária sancionadora, pois a consequência nela prevista é a formação de um vínculo de direito material, que,

aliás, é não tributário, conforme expusemos ao discutir a relação jurídica decorrente das normas de responsabilidade.

Essa é a situação da norma de responsabilidade por infração à lei. Trata-se de uma norma primária sancionatória que implica a formação de uma relação jurídica não tributária.

Essa é uma sanção administrativa<sup>50</sup>, pois “se reconhece a natureza da sanção pela autoridade competente para impô-la”<sup>51</sup>, ainda que seja necessário o socorro do Poder Judiciário para cumprimento da obrigação decorrente da sanção não satisfeita espontaneamente<sup>52</sup>.

Tudo isso corrobora a independência entre a relação jurídica tributária (entre o Fisco e o sujeito passivo da obrigação de pagar tributo) e a relação jurídica sancionatória (entre o Fisco e o responsável por ato ilícito).

Da interpretação do art. 135 do CTN e de suas relações dentro do sistema de direito positivo, várias são as normas de responsabilidade que podem ser construídas pelo intérprete. A norma de responsabilidade por dissolução irregular da sociedade é apenas uma delas, mas tem suscitado muito interesse, dúvidas e oscilações por parte dos aplicadores do direito, razão pela qual é hora de nela nos concentrarmos.

#### **4.2. Construção da norma jurídica de responsabilidade por encerramento irregular**

A norma jurídica como mensagem deontica a ser construída pelo intérprete pode ser obtida a partir da análise de um único texto ou documento, contudo, o mais comum é que a construção da mesma reclame a conjugação de vários enunciados esparsos em diversos textos legislativos<sup>53</sup>. Para construção da norma que pretendemos, será necessário percorrer um longo caminho, travando contato com diversos textos legislativos.

---

<sup>50</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª Edição. Editora Saraiva. 2010. p. 384-390.

<sup>51</sup> BANDEIRA MELLO, Celso Antônio. Curso de direito administrativo. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 813.

<sup>52</sup> Idem, p. 814.

<sup>53</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos de Incidência. 7ª Edição. Editora Saraiva. 2009. p. 21.

Importa lembrar que o sistema de direito positivo é composto pelo elemento norma jurídica, veículo por meio do qual exerce o seu caráter coercitivo, prevendo a imposição de sanções pelo descumprimento das condutas que regula, e que o traço que o distingue dos demais sistemas coercitivos é a possibilidade de coerção estatal para cumprimento da sanção.

A norma jurídica, por conseguinte, só exerce seu papel quando vista em sua completude, pela associação de duas normas, uma dispositiva e outra sancionatória pelo descumprimento da ordem emanada naquela.

Para encerrar a personalidade jurídica de uma sociedade empresarial, há procedimentos próprios, previstos no Código Civil para as sociedades contratuais e na Lei nº 6.404/76 (LSA) para as sociedades institucionais. Esses procedimentos, quando concatenados de forma lógica, constituem uma norma dispositiva, que descreve em sua hipótese a vontade ou necessidade de encerrar as atividades empresariais e determina em seu consequente o dever jurídico correlato, no sentido de cumprir uma série de regras, a fim de preservar os interesses de terceiros.

Os procedimentos para o encerramento das atividades empresariais das sociedades contratuais e institucionais têm um ponto em comum: a necessidade de liquidação, com a clara finalidade de satisfazer o passivo, com o pagamento dos débitos<sup>54</sup>, entre os quais os tributários.

Contudo, se o patrimônio da sociedade for inferior ao valor de suas dívidas, ou em determinadas hipóteses legalmente previstas (art. 206, II, “c” da LSA e arts. 94 e 105 da Lei de Falências), ficará a mesma sujeita à Falência, modalidade de execução concursal do patrimônio do devedor<sup>55</sup>.

Cabe aqui uma advertência quanto à tão propalada expressão “dissolução irregular”. Isso porque a dissolução em sentido estrito é uma mera etapa para o encerramento da sociedade. Portanto, chamar o encerramento da sociedade de “dissolução” somente pode ser admitido num sentido amplo<sup>56</sup>.

O art. 1.033 do Código Civil, em seus incisos II e III, admite a dissolução da sociedade por consenso unânime dos sócios ou, em se tratando de sociedade por

---

<sup>54</sup> RAMOS, André Luiz S.C. Curso de direito empresarial – o novo regime jurídico-empresarial brasileiro. 3ª ed. Salvador: Juspodium, 2009, p. 481-491.

<sup>55</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. Comentários à Lei de Falências e de recuperação judicial. 8ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 272-276.

<sup>56</sup> RAMOS, André Luiz S.C. idem, p. 481.

prazo indeterminado, por deliberação de maioria absoluta. No mesmo sentido é o art. 206 da Lei nº 6.404/76, no inciso I, alínea “c”.

Portanto, a dissolução da sociedade pela mera vontade dos sócios nada tem de irregular. A irregularidade encontrada no procedimento de encerramento não está na dissolução propriamente dita, mas no descumprimento das regras de liquidação, destinadas a apurar o ativo e saldar o passivo.

Daí se pode inferir que há normas primárias dispositivas que prevêm a conduta a ser tomada para o encerramento regular da sociedade empresária. Destarte, se a sociedade contratual, por exemplo, se encontrar em uma das situações previstas no art. 1.033 do Código Civil, pode promover a dissolução da sociedade, ao que se deve seguir a liquidação da mesma.

Em outras palavras, se uma sociedade empresária pretender encerrar suas atividades deve respeitar o procedimento próprio, com dissolução, liquidação e partilha, ou, em determinadas hipóteses, sujeitar-se ao procedimento de falência. Há aí uma norma primária dispositiva, que visa a regular a conduta para o encerramento da sociedade empresarial.

Todavia, conforme já expusemos, dado o caráter coercitivo do direito, a norma jurídica só se completa com a norma que prevê a sanção pelo descumprimento da norma dispositiva. É por isso que podemos procurar no sistema normas que prevêm sanções para a sociedade encerrada sem o cumprimento da conduta legalmente prevista.

O art. 135, III, do Código Tributário Nacional, por sua vez, prevê responsabilidade pessoal para os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Desse dispositivo podemos construir algumas normas, mas vamos nos centrar em uma delas, exatamente aquela que é objeto do presente estudo, a norma que determina a responsabilidade pessoal do diretor, sócio ou gerente pelo crédito tributário resultante de infração à lei.

Conforme já exposto, o encerramento da sociedade sem o respeito ao procedimento legal para satisfação do passivo é uma infração à lei: trata-se de um descumprimento da norma dispositiva regulatória da conduta.

Também já tivemos a oportunidade de esclarecer que o descumprimento de uma norma dispositiva pode ser a hipótese de uma norma sancionatória.

É neste contexto que se insere a situação ora analisada, afinal, o art. 135, III, é justamente a norma sancionatória que vem a regular o descumprimento da norma primária dispositiva que determina o procedimento para encerramento da sociedade empresarial.

Da incidência dessa norma sancionatória surge uma relação jurídica de direito material que não guarda se confunde com a relação jurídica tributária existente entre o Fisco e o contribuinte.

Lastreados nas premissas filosóficas e científicas seguidas no presente estudo, podemos reconhecer que essa nova relação jurídica decorrente da irregular dissolução da sociedade precisa ser constituída por linguagem competente para ingressar no sistema jurídico, afinal, essa dissolução irregular precisa ser provada e constituída como fato jurídico para se tornar uma realidade para o sistema.

Portanto, com base nas provas produzidas no processo administrativo, o Fisco poderá verificar e reconhecer que a sociedade se dissolveu irregularmente e constituir a relação jurídica punitiva daí decorrente.

Se, entretanto, durante o procedimento administrativo a sociedade for notificada regularmente e o crédito tributário for contra ela constituído, a execução fiscal contra ela deverá ser proposta. Contudo, se durante a execução ficar provado que a sociedade encerrou as atividades em descumprimento à legislação de regência, no bojo do próprio processo judicial poderá ser reconhecido esse fato pelo juiz que, a requerimento da exequente, deverá constituir a relação jurídica sancionatória.

Mostra-se, destarte, que o dever dos sócios ou administradores de pagar a prestação punitiva cujo valor coincide com o do crédito tributário não surge imediata e infalivelmente no instante em que encerram a empresa irregularmente, carecendo sempre de reconhecimento pelo sistema jurídico da ocorrência do evento, transformando-o em fato jurídico apto à incidência da norma e consequente formação da relação jurídica.

## Conclusão

Procuramos com o presente estudo demonstrar a natureza sancionatória da norma de responsabilização do gestor de sociedade encerrada sem a observância dos trâmites legais, o que implica a formação de uma relação jurídica não tributária, visto que as relações jurídicas tributárias não podem decorrer de uma sanção.

Disso decorre que a relação jurídica formada entre o Fisco e a sociedade devedora de tributo difere da relação jurídica que liga aquele ao gestor responsável pela dissolução irregular. Esta é uma relação jurídica decorrente da aplicação de uma sanção, cujo pressuposto é a não observância de outras normas prescritivas de conduta, ao passo que aquela é uma relação tributária, pois o dever de pagar a prestação decorre da mera aplicação da regra-matriz de incidência tributária.

A partir do pressuposto de que a realidade é constituída por linguagem, concluímos que o encerramento irregular da atividade empresarial é um mero evento existente no plano do mundo fenomênico. Para se tornar fato jurídico é imprescindível que o mesmo seja vertido em linguagem competente, o que se faz por meio de provas, seja nos autos do processo administrativo ou do judicial, a depender do instante em que de tornar possível o conhecimento por parte do Fisco acerca do mencionado evento.

Outrossim, a incidência da norma de responsabilização não é automática, dependendo de uma linguagem competente, nos termos admitidos no sistema jurídico, para que a norma seja aplicada. Portanto, a formação da relação jurídica entre o Fisco e o gestor responsável pelo encerramento irregular da sociedade só poderá ser formada com a aplicação da norma sancionatória, o que pressupõe a prévia comprovação do encerramento da empresa e do descumprimento das normas prescritivas da conduta.

Tais conclusões têm relevância para a solução das demais controvérsias que permeiam a aplicação das referidas normas sancionatórias, pois, a partir de tais luzes, percebe-se que o intérprete não pode confundir a relação jurídica tributária com a relação eventualmente firmada com o infrator das normas que regulam o encerramento da empresa. Destarte, é necessário interpretar essa norma sancionatória a partir de suas próprias hipóteses de incidência e conseqüências, e, então, responder às demandas judiciais que envolvem sua aplicação com o devido rigor científico, sujeitando-a ao correto regime jurídico, inconfundível com o tributário, ao qual só se sujeitará nos casos e condições expressos no ordenamento.

## **Bibliografia**

ADEODATO, João Maurício Leitão. **Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo**. São Paulo: Noeses, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BANDEIRA MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Diário Oficial da União. Brasília. 31/10/1966.

BECHO, Renato Lopes, **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. Editora Noeses. 4ª edição, 2007.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o Construtivismo Lógico-Semântico**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva 2010.

CHIESA, Clélio. “Processo Tributário e Segurança Jurídica: Limites Jurídicos ao Redirecionamento, à Penhora e à Indisponibilidade de Bens”. *in* CHIESA, Clélio;

PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Processo Judicial Tributário**. São Paulo: MP editora, 2006.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Comentários à Lei de Falências e de recuperação judicial**. – 8ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DARZÉ, Andréa M. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_. “O Redirecionamento no Processo de Execução: Possibilidade e Limites”. *in* CHIESA, Clélio; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Processo Judicial Tributário**. São Paulo: MP editora, 2006.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Teoria da Norma Jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa**. – 3 ed. – Rio de Janeiro: Forense, 1997.

LUHMANN, Niklas. **Introdução à Teoria dos Sistemas** / Niklas Luhmann; tradução de Ana Cristina Arantes Nasser. Petrópolis, RJ: Vozes, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004.

PEIXOTO, Marco Aurélio Ventura. **Direito: um querer necessário e potencialmente insurgente?**. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 5, n. 47, 1 nov.2000. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/38>>. Acesso em: 20 jul. 2012.

QUEIROZ, Luiz Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1998.

RAMOS, André Luiz S.C. **Curso de direito empresarial – o novo regime jurídico-empresarial brasileiro**. 3ª ed. Salvador: Juspodium, 2009.

SANTI, Eurico Marcos Diniz De. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Max Limonad, 2001.

STRUCHINER, Noel. **Uma análise da Textura Aberta da Linguagem e sua Aplicação ao Direito**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008.

VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 111-112 *apud* DARZÉ, Andréa M. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010.