

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Izabella Lins Pinto Costa

**UMA ANÁLISE ACERCA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO  
ADMINISTRADOR DE SOCIEDADE LIMITADA À LUZ DO ART. 135, III, DO  
CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

Recife

2012

Izabella Lins Pinto Costa

**UMA ANÁLISE ACERCA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR DE SOCIEDADE LIMITADA À LUZ DO ART. 135, III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

Trabalho apresentado como exigência parcial para obtenção do título de especialista em direito tributário pelo Instituto brasileiro de Estudos tributários – IBET.

Recife

2012

**UMA ANÁLISE ACERCA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR DE SOCIEDADE LIMITADA À LUZ DO ART. 135, III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

Trabalho apresentado como exigência parcial para obtenção do título de especialista em direito tributário pelo Instituto brasileiro de Estudos tributários – IBET.

Avaliada em: ...../...../.....

Nota Atribuída: .....

Recife

2012

Izabella Lins Pinto Costa

**UMA ANÁLISE ACERCA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR DE SOCIEDADE LIMITADA À LUZ DO ART. 135, III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

Meus sinceros agradecimentos aos meus pais que me deram a oportunidade de estudar e fazer essa pós-graduação para aprimorar meus conhecimentos. Também as minhas irmãs e a todos os meus familiares pelo apoio e pela confiança em mim depositada. E a todas as pessoas que contribuíram para elaboração da presente pesquisa.

Recife

2012

## RESUMO

Estudar a possibilidade da configuração do administrador de sociedade limitada no pólo passivo da relação jurídico-tributária, levando em consideração princípios básicos como o da separação patrimonial existente entre os sócios e a sociedade. A partir daí buscamos, além de distinguir cada tipo societário, delimitar o tema às sociedades limitadas, por uma questão metodológica, afirmando sua importância para o quadro econômico nacional e internacional. Acreditamos ser oportuno, na pesquisa, tratar da relação jurídica tributária, em que procuramos conceituar e caracterizar cada sujeito dessa relação, para, conseqüentemente, comentar sobre o lançamento tributário e a constituição do crédito decorrente da obrigação tributária principal e acessória. E só a partir daí chegarmos ao cerne da pesquisa, isto é, uma análise acerca da responsabilidade tributária do administrador de sociedade limitada à luz do art. 135, III, do Código Tributário Nacional, na busca de identificar precisamente o devedor do crédito, ou seja, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Tentamos, também, a partir da teoria geral do direito, identificar o responsável tributário e delimitar a figura do substituto legal tributário, limitando a sua configuração. Tivemos que, a partir das informações doutrinárias e jurisprudenciais, limitar a configuração da substituição tributária, levando em consideração os aspectos pessoal, material e temporal, numa tentativa de sistematização do assunto. E por fim, buscamos viabilizar a constituição do crédito tributário, por ocasião do lançamento diretamente na pessoa do administrador, que porventura tenha agido com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto.

### Palavras-chaves

**1 – Responsabilidade tributária 2 – Administrador 3 – Substituição tributária 4 – Crédito tributário**

## **ABSTRACT**

To study the possibility of the offering of the denunciation for the Public prosecution service after the conclusion of the fiscal administrative proceeding is the general objective of the work that if it initiates. To understand the suggested subject better, it is considered necessary to go in search of the description of the recital of the elaboration of the Law that treats on the Crimes against the Order Tax, which type of crime this law deals with, of the lines of direction that guide the fiscal administrative proceeding, prevailed for the Decree n° 70.235/1972. Moreover, one became convenient to know the Principle of Legal defense and Contradictory, consecrated in the Art. 5° of the Federal Constitution of 1988, as well as the concepts of Obligation Tax, when it is born, of the Launching Tributary and the formalization of the Credit Tributary. The suspension of the Credit Tributary when of the Impugnation of the Tax assessment notice for the Contributor. The knowledge of this content was acquired with the survey of the main workmanships that deal with the subject, or either, Tax law, Procedural law Tributary, Constitucional law, Criminal law and Criminal Procedural law. From the carried through readings a survey of the principles became that conduct the Public prosecution service, its institucional function front to the society. After that, it is had analysis of the performance of the Public prosecution service in the criminal area, treating, specifically, of its performance to "launching hand" of the Criminal action inconditioned and the prevention of the crimes against the order tax. E finally, the decisions already pronounced in the Supreme Cut of the Judiciary Brazilian are compared, imposing a bigger basement to the proposal offered.

### **Word-key**

**1 - Crimes Tributaries 2 - Fiscal Process 3 - Public Prosecution Service. 4 – Denunciation.**

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>1 SOCIEDADE EMPRESÁRIA .....</b>	<b>9</b>
1.1. SOCIEDADE LIMITADA NO QUADRO DAS SOCIEDADES: UMA ABORDAGEM SOBRE A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES .....	9
1.2. SÓCIO ADMINISTRADOR DE SOCIEDADE LIMITADA .....	10
1.3. A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA SOCIEDADE LIMITADA COM A FINALIDADE DE ATINGIR O PATRIMÔNIO DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES .....	10
<b>2. RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>13</b>
2.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	13
2.2 SUJEITOS DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	14
2.2.1 a) Contribuinte.....	15
2.2.2 b) Substituto legal tributário.....	16
2.2.3 c) Sucessor tributário.....	17
2.2.4 d) Responsável tributário .....	17
<b>3. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADE LIMITADA À LUZ DO ART. 135, III DO CTN.....</b>	<b>19</b>
3.1 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E A CONFUSÃO EM TORNO DA TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA .....	23
3.2 DOS CRITÉRIOS PARA CONFIGURAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO LEGAL TRIBUTÁRIA, NOS MOLDES DO ART. 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN .....	24
3.2.1 Limitação pessoal .....	25
3.2.2 Limitação material .....	26
3.2.2 a) Atos praticados com infração à lei, ao contrato social e ao estatuto .....	27
3.2.2 b) Atos praticados com excesso de poder.....	30
3.2.3 Limitação temporal .....	31
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>33</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>36</b>

## INTRODUÇÃO

A pesquisa trata de um tema ainda árido no direito tributário: a sujeição passiva tributária, em que damos ênfase à questão do responsável tributário. O tema foi delimitado de modo a abarcar apenas os casos da responsabilidade de terceiros, mais precisamente a responsabilidade dos sócios administradores de sociedade limitada por créditos correspondentes à obrigação tributária resultante de atos praticados com excesso de poder, infração à lei, estatuto ou contrato social.

Partimos, para elaboração da presente pesquisa, do ponto chave do dever e da responsabilidade: quem deve responder, ou melhor, quem tem personalidade, isto é, quem possui capacidade para ser parte na relação tributária. Por isto, demarcamos as sociedades empresariais buscando mostrar a distinção que há e que deve ser posta para qualquer efeito, entre elas e seus associados.

A partir daí buscamos definir e identificar as pessoas da relação jurídico-tributária. Na sujeição ativa, distinguimos competência e capacidade tributária na intenção de melhor visualizar o sujeito de direito dessa relação. Por outro lado, também conceituamos cada sujeito passivo da relação tributária, levando em consideração a teoria geral do direito e o sistema tributário nacional, a saber: contribuinte, sucessor, responsável, substituto legal tributário.

Na medida em que nos aprofundamos no tema, percebemos que responsabilidade prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional não trata, a rigor, de responsabilidade tributária pela ótica da teoria geral do direito, mas se refere a uma figura denominada pela doutrina de substituição tributária. Destarte, na perspectiva de inovação sem maiores levantamentos filosóficos, procuramos, numa tentativa audaciosa, sistematizar o assunto, limitando a configuração da substituição tributária.

Nessa condição, identificado o substituto legal tributário por ocasião do lançamento, seguimos para fase de defesa no processo administrativo, em que analisamos os efeitos da procedência ou improcedência da autuação. Desse ponto, destacamos a importância de preservar os requisitos da certidão da dívida ativa de modo a incluir o substituto legal tributário.

## 1. A SOCIEDADE EMPRESÁRIA.

O Ser humano, no decorrer de sua existência, tem demonstrado a condição inata de se agrupar, a fim de melhor desempenhar suas atividades. Assim, quando unidas as forças, em vez de somarem, multiplicam-se<sup>1</sup>.

Para a realização de seus objetivos, em decorrência da complexidade da vida civil, o homem que já não mais consegue desempenhar individualmente suas atividades, vê-se forçado a se agrupar e a reconhecer a existência do ente coletivo por ele criado, distinguindo-o da pessoa dos associados<sup>2</sup>, atribuindo a ele personalidade, considerando-se como uma pessoa, porém, numa realidade técnica.

Assim como as pessoas naturais, os entes coletivos possuem personalidade jurídica, ou seja, aptidão para adquirir direito, exercê-lo e contrair obrigação. As sociedades empresárias adquirem sua personalidade com a devida inscrição dos seus atos constitutivos no registro próprio (art. 985 do Código Civil de 2002).

### **1.1. Sociedade limitada no quadro das sociedades: uma abordagem sobre a responsabilidade dos sócios administradores da sociedade limitada.**

O Direito brasileiro admite várias formas de sociedades empresárias, são elas: sociedade por conta da participação, sociedade em nome coletivo, sociedade em comandita simples, sociedade limitada, sociedade anônima e sociedade em comandita por ação.

Com exceção das sociedades limitadas, pela própria natureza da formação societária, os sócios administradores responderão ilimitadamente pelas obrigações contraídas pela sociedade, independentemente da prática de atos com fraude ou excesso de poder.

A sociedade limitada, por restringir a responsabilidade dos sócios, na medida da integralização de suas quotas, seus administradores somente respondem por todas as obrigações contraídas por ela, quando reste comprovada a intenção de prejudicar terceiro e de infringir a lei, estatuto ou contrato social. Limitar a responsabilidade dos sócios não é sinônimo de atestar a sua irresponsabilidade. Pelo contrário, quando eles agem com fraude à lei, contrato social ou estatuto, ou na intenção de prejudicar terceiros serão, sim, responsabilizados plenamente pelas obrigações contraídas pela Pessoa Jurídica<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de direito civil. 36. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 98.

<sup>2</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições do direito civil. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p.186.

<sup>3</sup> REQUIÃO, Rubens. Curso de direito comercial. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 435

Sendo insuficiente o patrimônio social ou mesmo esteja a sociedade falida, caso em que não possa liquidar o passivo, os credores suportarão essa perda, desde que todas as quotas dos sócios estejam integralizadas<sup>4</sup>. A falta de integralização do capital, em sendo total ou parcial, faz com que os sócios respondam solidariamente aos credores pelo capital a ser integralizado, quando da falta de patrimônio social para a liquidação do passivo.

A intangibilidade do patrimônio dos sócios administradores de sociedade limitada, a rigor, restringe-se à integralização das quotas, e desde que não ajam com fraude à lei, contrato social ou estatuto.

## **1.2. Sócio administrador de sociedade limitada.**

Do mesmo modo que o Código Civil de 2002 modificou a denominação da sociedade limitada, também o fez em relação à expressão sócio gerente. Os sócios que antes possuíam esta qualificação, hoje são denominados sócios administradores de sociedade.

Com essa modificação, apesar de o Código Civil vigente ter inovado no âmbito da administração, de modo a permitir por meio do contrato social que a sociedade empresária seja administrada por não sócios, a mudança da denominação, por si só, de sócio gerente para sócio administrador, em nada modificou quanto aos efeitos da responsabilidade assumida pelos sócios, quer seja pela falta de integralização do capital social, quer seja pelos atos praticados com infração à lei, estatuto, contrato social ou excesso de poderes.

## **1.3. A desconsideração da personalidade jurídica da sociedade limitada com a finalidade de atingir o patrimônio dos sócios administradores.**

A personalidade jurídica das pessoas jurídicas é a aptidão para adquirir e exercer direito e contrair obrigações<sup>5</sup>. Conforme Waldo Fazzio Júnior<sup>6</sup>, da personalidade resultam a capacidade e a titularidade jurídica, negocial e processual. Dessa forma, encontraríamos de um lado as pessoas naturais, que se unem para melhor desempenhar suas atividades, e, do outro, a sociedade enquanto pessoa numa realidade imposta pela lei.

---

<sup>4</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de direito comercial. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 157.

<sup>5</sup> DINIZ, Maria Helena. Compêndio de introdução à ciência do direito. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 467-8.

<sup>6</sup> FAZZIO JÚNIOR, Waldo. Manual de direito comercial. São Paulo: Atlas, 2000. p. 159.

Por ser um atributo concedido pelo Direito, a personalidade das pessoas jurídicas de direito privado pode ser suprimida, em certas ocasiões, mesmo que estejam regularmente registradas, a fim de que sejam tratadas como sociedades não personificadas<sup>7</sup>.

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica foi desenvolvida nos tribunais norte-americanos, para quem é denominada de *disregard of legal entity*. Essa doutrina não tem por objetivo questionar, ou mesmo, por abaixo o princípio da separação da personalidade entre o sócio e a sociedade. Não obstante haja uma interpenetração com o afastamento das características inerentes às sociedades, de tal sorte que venha atingir os bens dos associados, essa doutrina procura se desenvolver como um reforço ao instituto da pessoa jurídica, a fim de coibir atos abusivos e de evitar que ela seja utilizada com finalidades contrárias àquelas que as formaram<sup>8</sup>.

Para Ulhoa Coelho, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica está presente no direito pátrio precisamente nos seguintes diplomas legais: Código de Defesa do Consumidor, no art. 28; Lei Antitruste, no art. 18; Legislação Protetora do Meio Ambiente, no art. 4º da Lei n.º 9.605 de 1998 e art. 50 do Código Civil de 2002<sup>9</sup>.

Alexandre Couto<sup>10</sup>, assim dispôs:

“Os doutrinadores se dividem ao tratarem da desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário. Alguns acreditam que ‘o princípio da separação persiste mesmo perante as obrigações tributárias’. Ou que, dentre alguns textos legais, esses dispositivos tributários, ‘não utilizam o fundamento da teoria, admitem a responsabilidade solidária dos sócios nas sociedades comerciais’. Significa que se trata de responsabilidade dos diretores, gerentes ou sócios por dívidas da sociedade, sem que se trate de desconsideração. Já outros doutrinadores acreditam que esses dispositivos legais são hipóteses de aplicação da teoria da desconsideração como *Fragoso e Gomes*”.

Eliana Calmon, em acórdão proferido enquanto Ministra do Superior Tribunal de Justiça – STJ, afirmou no Recurso Especial – Resp. n.º 436012/RS, que o CTN foi o primeiro

---

<sup>7</sup> FAZZIO JÚNIOR, Waldo. Fundamentos de direito comercial. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 160.

<sup>8</sup> SILVA, Alexandre Couto. Aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro. São Paulo: LTr, 1999. p. 26, 35 e 44.

<sup>9</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de direito comercial. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 157.

<sup>10</sup> SILVA, Alexandre Couto. Aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro. São Paulo: LTr, 1999. p. 116.

diploma do direito pátrio a consagrar a teoria da desconsideração da pessoa jurídica<sup>11</sup>. Da mesma forma entendeu o Ministro do STJ Peçanha Martins, no Resp. n.º 8711/RS, que tratava de execução fiscal sobre os patrimônios dos sócios que há época assumiram a administração da sociedade, que atenta para a utilização da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, de modo a prevalecer o princípio da responsabilidade subjetiva, na forma do art. 135, III do CTN<sup>12</sup>.

Percebemos nesta ocasião a existência de uma corrente que acredita na possível aplicação da doutrina da desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário, porém, este entendimento é improcedente, como demonstraremos em momento oportuno.

---

<sup>11</sup> Resp. 436012/RS.

<sup>12</sup> Resp. 8711/RS.

## 2. RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA.

A doutrina tradicionalmente tem conceituado a relação jurídica como um “vínculo entre pessoas, em razão do qual uma pode pretender um bem a que outra é obrigada<sup>13</sup>”, considerando-a numa visão interpessoal.

A relação jurídica pode ainda ser considerada como uma expressão polissêmica, afigurando-se como um elo, um vínculo entre a abstração normativa e a conduta pessoal em concreto, o que, a rigor, somente surgiria no instante da aplicação da norma jurídica<sup>14</sup>.

Na perspectiva da doutrina tradicional, a relação jurídica tributária é encarada como uma relação entre sujeitos jurídicos, sendo, pois, uma relação interpessoal, onde se teria de um lado o sujeito passivo de um dever jurídico tributário, e do outro, por sua vez, o sujeito ativo, titular do correspondente direito subjetivo. Por outro prisma, ela também pode ser vista como uma relação de direito em que não mais se deixaria em evidência o aspecto pessoal da relação, passando a ser considerada como uma relação entre a obrigação tributária e o seu correspondente crédito tributário<sup>15</sup>.

A relação jurídico-tributária é, pois, uma relação *ex lege*, quer seja ela vista como uma relação interpessoal, quer seja observada pelo aspecto obrigação-crédito tributário, tendo em vista que, tanto numa quanto na outra relação, ela deve obedecer, de toda sorte, aos parâmetros da reserva legal prevista no inciso I, art. 150, da Constituição Federal<sup>16</sup>.

Por este motivo, o termo inicial da relação tributária apenas se dá com a ocorrência do fato previsto na norma tributária, estando, portanto, à norma adstrita, sendo, pois, uma relação cogente, ou seja, não pode ser alterada pela vontade das partes.

### 2.1. Obrigação Tributária.

São duas as obrigações tributárias, quais sejam, a obrigação principal e a obrigação acessória. A principal surge com o advento do fato gerador, tendo por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária decorrente da própria obrigação principal, ou da inobservância das obrigações acessórias (CTN, art. 113, § 1º e § 3º). A obrigação acessória, por sua vez, nasce da legislação tributária, e tem por objeto as prestações e os

---

<sup>13</sup>DINIZ, Maria Helena. Compêndio de introdução à ciência do direito. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 459.

<sup>14</sup> *Idem*, p. 130-131.

<sup>15</sup> BORGES, José Souto Maior. Lançamento tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 50.

<sup>16</sup> *Ibidem*, p. 129-31.

comportamentos positivos ou negativos, no interesse da arrecadação e da fiscalização da Fazenda Pública (art. 113, § 2º).

A obrigação acessória é genuinamente uma obrigação de fazer, em seu sentido positivo e negativo, e de tolerar, enquanto a obrigação principal cinge-se a uma obrigação de dar.

Sendo assim, para o Direito Tributário o comportamento descrito como fato gerador realizado pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária, à guisa de obrigação principal, faz com que ele se obrigue ao pagamento do tributo, sendo o seu dever, levar o dinheiro aos cofres públicos, sob pena de que lhe seja imposta uma sanção.

De maneira distinta, a obrigação acessória não exige a prática de um comportamento prévio. As disposições normativas estabelecidas como obrigação acessória já preveem uma conduta que o contribuinte ou responsável deverá cumprir.<sup>17</sup>

## **2.2. Sujeitos da Relação Tributária**

Toda relação, seja ela jurídica, social, moral, religiosa, etc., pressupõe duas ou mais pessoas. A relação tributária é um vínculo existente entre o sujeito ativo, personificado na figura do Estado, e o sujeito passivo, que pode ser tanto o contribuinte como o responsável, na forma do art. 121, parágrafo único, I e II, do CTN. Nessa relação, o sujeito passivo, no momento da realização do fato gerador, fica obrigado a levar aos cofres públicos certa quantia em pecúnia. Deste fato nasce para o Estado o direito de cobrar o crédito.

Estabelecida a relação tributária a partir do poder de império do Estado, este é a pessoa competente para criar a norma tributária e arrecadar os tributos. A Carta Constitucional que confere poderes ao Estado para criação de tributos, estabelece limitações ao exercício dessa função, garantindo às pessoas que poderão vir a praticar os fatos descritos na norma tributária, mecanismos para evitar o arbítrio e, em alguns casos, os desmandos da Fazenda Pública.

O Código Tributário Nacional cuidou do conceito de sujeito ativo da obrigação tributária. Definiu, em um momento, como a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária (art. 119), e em outro momento, como Fazenda Pública. Esta expressão, quando empregada pelo CTN, deve ser entendida de forma genérica, de tal sorte que venha a abranger as Fazendas Públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios<sup>18</sup> (art. 209).

---

<sup>17</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Manual de direito tributário. 2. ed. Rio de Janeiro. Forense, 2002. p. 367.

<sup>18</sup> GALLO, Antonio Filipe Álvarez. Compêndio de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1980. p.87.

Apesar de o CTN trazer em seu bojo um conceito legal que define sujeito ativo como sendo uma pessoa jurídica de direito público, a doutrina pátria entende que as pessoas jurídicas de direito privado, desde que desenvolvam atividades de interesse público, também podem figurar como tal<sup>19</sup>.

Presentes os requisitos para instauração da relação jurídica tributária, e com a ocorrência do fato gerador descrito na norma tributária em abstrato, nasce o dever de pagar tributo, para quem o praticou. A pessoa que se vincula à relação e está obrigada ao pagamento do tributo chama-se sujeito passivo da obrigação principal. Então, para Bernardo Ribeiro de Moraes, o sujeito passivo é o “devedor da prestação”<sup>20</sup>.

A bem da verdade, sujeito passivo da relação tributária é a pessoa física ou jurídica, de direito público ou de direito privado, que está premido ao adimplemento da obrigação tributária, para satisfazer o direito subjetivo que a Fazenda Pública tem ao respectivo crédito. Entretanto, o sujeito passivo da relação tributária não se confunde com o pagador do tributo, ou seja, aquela pessoa encarregada de entregar o dinheiro aos cofres públicos, e que não possui qualquer ligação com o fato gerador da obrigação, ou não está obrigado por lei a fazê-lo<sup>21</sup>.

O CTN conceitua sujeito passivo da obrigação principal como a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 121. *caput*).

Pela sistemática do CTN, podem figurar no pólo passivo da relação tributária: contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, parágrafo único, I), ou responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorre de disposição expressa em lei (art. 121, parágrafo único, II).

### **2.2.1 Contribuinte<sup>22</sup>**

O conceito de contribuinte tem como critério fundamental a relação do sujeito com a realização do fato hipoteticamente previsto na norma tributária. Quando a pessoa obrigada ao pagamento do tributo é a mesma vinculada ao fato gerador da obrigação principal, ela é denominada de contribuinte. Essa relação, quando ocorrida pode, indubitavelmente, vincular a

---

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 164.

<sup>20</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 277.

<sup>21</sup> *Idem*, p. 277-8.

<sup>22</sup> BORGES, Arnaldo. O Sujeito passivo da obrigação tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 58-60

ela um ou mais sujeitos, vale dizer, um ou mais contribuintes. Sendo assim, contribuinte é aquela pessoa que se identifica com a hipótese de incidência realizada, caso em que podem estar vinculadas na relação uma ou mais pessoas.

O CTN define contribuinte como a pessoa que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, I). Apesar de não estender esta definição, a doutrina ainda classifica as pessoas que têm relação direta e pessoal com o fato gerador em: contribuinte de fato e contribuinte de direito. Sob esta perspectiva, contribuinte de direito seria a pessoa que figura no pólo passivo da relação jurídica tributária, ou seja, o sujeito passivo dessa relação. O contribuinte de fato, por outro lado, seria a pessoa que, apesar de não figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária, suporta o ônus do tributo, seja ele total ou parcial<sup>23</sup>.

### **2.2.2. Substituto Legal Tributário<sup>24</sup>**

O legislador tributário, na tentativa de identificar o sujeito passivo da relação tributária principal, conceituou o responsável ora como aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorre de disposição expressa de lei (art. 121, parágrafo único, II), ora como uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, a quem a lei poderá atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário (128, *caput*).

O responsável definido no art. 121, parágrafo único, II, além de não possuir qualquer relação com o fato gerador da obrigação principal, não se trata do responsável criado pela teoria geral do direito.

Conforme a teoria geral do direito, o responsável é a expressão de um fato cuja sanção foi dirigida a alguém, podendo ser a mesma pessoa que cometera o ilícito ou um terceiro. No primeiro caso, o agente do fato antijurídico responde por ilícito seu. No segundo, responde por fato antijurídico provocado por outra pessoa.

Desta forma, a pessoa referida no art. 121, parágrafo único, II, do CTN não é responsável, já que não está submetida à sanção por uma conduta oposita do contribuinte, ao modal deôntico que pré-define uma obrigação, mas sim substituto legal tributário, pois, a bem da verdade, a conduta antijurídica é praticada pelo próprio substituto, e não pelo contribuinte. Neste caso específico, o sujeito passivo da relação tributária não possui qualquer vínculo com o fato gerador da obrigação principal.

<sup>23</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 533.

<sup>24</sup> *Ob. Cit.* BORGES, Arnaldo. p. 65.

Então, essa terceira pessoa alheia ao fato gerador do tributo descrito na norma tributária como responsável não responde por débito de terceiro, mas por débito seu. A obrigação, diferentemente do que ocorre na responsabilidade tributária, já nasce para o substituto legal.

### **2.2.3. Sucessor Tributário<sup>25</sup>**

O sucessor tributário não se confunde com o contribuinte, com o substituto legal tributário, ou com o responsável tributário. Sua obrigação de pagar o tributo decorre do fato de ele ter sucedido o contribuinte, caso em que se sub-roga nos direitos e deveres do sucedido, passando a ocupar o lugar deste na relação tributária. O fenômeno da sucessão não gera uma nova relação, um novo vínculo, há apenas a permuta da titularidade do dever de pagar o tributo.

### **2.2.4. Responsável Tributário<sup>26</sup>**

Pela teoria geral do direito, o responsável é a pessoa para quem foi dirigida uma sanção em razão de uma conduta oposta à norma que determina uma obrigação, por quem tinha o dever originário de cumpri-la. O responsável, neste caso pode ser a própria pessoa que cometeu o ilícito ou uma terceira que possua qualquer vínculo. No primeiro caso, o agente do fato antijurídico responde por ilícito seu. No segundo, responde por fato antijurídico provocado por outra pessoa.

Transpondo esta idéia para o direito tributário, podemos dizer que o responsável tributário é aquele que está obrigado ao adimplemento da prestação tributária devida pelo contribuinte. Desse modo, o responsável se obriga por débito de outro, e não por débito próprio. Conforme o art. 134 do CTN, o pressuposto da obrigação assumida pelo responsável é a impossibilidade do sujeito ativo exigir o tributo do sujeito passivo. Para que a obrigação seja transferida para o responsável, é necessário que se demonstre o inadimplemento da obrigação principal pelo sujeito passivo (contribuinte) e que haja efetivamente uma impossibilidade de exigir dele o seu cumprimento.

Não há que se fazer qualquer ligação entre o responsável previsto no art. 121, II, do CTN, que se alheia ao fato gerador, com o Responsável pelo crédito tributário definido no art.

---

<sup>25</sup> BORGES, Arnaldo. O sujeito passivo da obrigação tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 85.

<sup>26</sup> BORGES, Arnaldo. O sujeito passivo da obrigação tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 99-101.

128, *caput*, sobre o qual ora versamos. Este é terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação e pode vir a cumprir total ou parcialmente a referida obrigação, ou em caráter supletivo.

Sem embargo, o cumprimento da obrigação por terceira pessoa vinculada ao seu fato gerador pode se dar de duas maneiras: por sucessão tributária ou por responsabilidade tributária.

### **3. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADE LIMITADA À LUZ DO ART. 135, III, DO CTN.**

Se o administrador da sociedade atua regularmente para a consecução das atividades da sociedade, não responde pelas obrigações por ela contraídas<sup>27</sup>. A pessoa jurídica, diga-se, sociedade limitada, quando constituída, possui titularidade jurídica negocial, contratando e praticando negócios em seu nome; titularidade jurídica processual, tendo capacidade para ser parte na lide; e titularidade jurídica, pois, seu patrimônio é distinto do patrimônio dos sócios, caso em que estes não respondem, em via de regra, pelos débitos da sociedade<sup>28</sup>.

Os sócios administradores da sociedade limitada somente respondem civilmente pelas obrigações por ela contraídas, quando reste comprovada a intenção de prejudicar terceiro, e desde que eles ajam com excesso de poderes, infração à lei, estatuto ou contrato social<sup>29</sup>. Desse modo, para não causar instabilidade nas relações interpessoais, à revelia da segurança jurídica, os sócios não podem responder, no caso das sociedades limitadas, em regra geral, por dívidas contraídas pela sociedade, quando praticam atos regulares, ou seja, dentro das atribuições e competências que lhes foram conferidas.

Firmada a idéia de que existe uma separação patrimonial, processual e negocial das sociedades empresárias para com as pessoas que as compõem, o CTN instituiu normas, a fim de evitar sua utilização como mecanismo de descumprimento das obrigações tributárias impostas a elas, e em benefício dos sócios ou seus administradores.

O CTN, para garantir o crédito tributário, erigiu casos de responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135), sendo esta uma espécie do gênero responsabilidade tributária (arts. 128 a 138). Pela sistemática desse diploma legal, a responsabilidade tributária pode ser dos sucessores, por infração ou de terceiros. Nesta, imputou aos diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, a responsabilidade pessoal, pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto (art. 135, III).

Como podemos observar outrora, para a teoria geral do direito o conceito de responsabilidade possui relação com o conceito de dever jurídico. A responsabilidade é atribuída à pessoa que, por uma conduta oposta à norma, lhe é dirigida uma sanção. Há casos

---

<sup>27</sup> PAES, P. R. Tavares. Responsabilidade dos administradores de sociedade. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 46.

<sup>28</sup> FAZZIO JÚNIOR, Waldo. Manual de direito comercial. São Paulo: Atlas, 2000. p. 159.

<sup>29</sup> REQUIÃO, Rubens. Curso de direito comercial. 24. ed. São Paulo. Saraiva, 2000. p. 435.

em que o sujeito a quem a sanção foi dirigida coincide com o sujeito do dever jurídico<sup>30</sup>. Por sua vez, pode ocorrer de a sanção ser direcionada a um terceiro, por ato antijurídico praticado pelo sujeito do dever.

Podemos extrair desse preceito que o responsável é aquela pessoa que está sujeita a uma sanção em decorrência de uma conduta oposta à norma. Neste caso, a responsabilidade pode ser atribuída a quem praticou a conduta antijurídica, caso em que haverá uma identificação entre a pessoa da conduta oposta e o responsável, ou mesmo, a um terceiro que irá ser responsável por uma conduta oposta à norma praticada pelo sujeito do dever jurídico.

Ora, se a responsabilidade, pela teoria geral do direito, pressupõe uma sanção dirigida ao sujeito da conduta contrária à norma preexistente ou à terceira pessoa, pela conduta praticada pelo sujeito do dever, de responsabilidade não se trata o art. 135, III, do CTN.

A pessoa jurídica, como sabemos, possui titularidades distintas dos membros que a compõe, sendo sua vontade expressada através dos atos praticados por eles. Nessa condição, quando praticados atos que se coadunam com o interesse da sociedade, a titularidade para responder patrimonial, negocial e processualmente é da sociedade. Por outro lado, se seus associados, notadamente os sócios com poderes de gestão, praticam atos que venham a prejudicar terceiros e em oposição ao contrato social ou estatuto por eles aceito, responderão, não em nome da sociedade, mas em nome próprio, por que agiram em interesse próprio, pondo em segundo plano os interesses firmados em convenção social.

Direcionando esta idéia para teoria geral do direito, em que pese à responsabilidade tributária dos administradores de sociedade limitada, percebemos que, para que ao administrador seja dirigida uma sanção, é necessário que a conduta oposta à norma seja praticada pelo sujeito do dever jurídico, isto é, pela sociedade.

Com a ocorrência do fato gerador, nasce para o contribuinte, ou seja, a pessoa que tem relação direta e pessoal com a situação descrita na norma tributária, a obrigação de pagar tributo ou penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, ou ainda, as penalidade pecuniárias advindas da inobservância das obrigações acessórias.

Assim, quando da ocorrência do fato gerador, a sociedade limitada deve adimplir a obrigação principal e cumprir as obrigações acessórias. A conduta oposta ao que determina estas obrigações gerará uma sanção. Nesta ocasião, pode haver uma coincidência entre o responsável e o sujeito do dever jurídico não cumprido, isto é, a sociedade/contribuinte. Ou pode ocorrer dos sócios ou administradores da sociedade serem identificados como

---

<sup>30</sup> KELSEN, Hans. Teoria geral do direito e do Estado, São Paulo. Martins Fontes, 1990. p. 69.

responsáveis nos casos em que haja impossibilidade por parte da Fazenda Pública de exigir do contribuinte (sociedade) o cumprimento da obrigação principal (CTN, art. 134, VII).

O sujeito passivo de que trata o art. 135, III, do CTN, nos moldes apresentados neste trabalho, não é responsável tributário, nem contribuinte, tão pouco é sucessor. A figura a que nos reportamos chama-se substituto legal tributário. Assim prefere o Prof. Arnaldo Borges<sup>31</sup> e comenta:

“Esta norma não define casos de responsabilidade tributária como pode de sua leitura parecer. Trata-se de substituto legal tributário. As pessoas obrigadas ao pagamento de tributos nos casos nela previstos não são contribuintes porque não tem relação “pessoal e direta” com o fato gerador (inexiste relação de identidade entre a pessoa vinculada diretamente ao fato gerador do tributo e a pessoa obrigada ao seu pagamento). Não são responsáveis porque sua obrigação não decorre de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Não são sucessores porque não há mudança no titular do dever de pagar o tributo na obrigação principal. As pessoas referidas são mais propriamente, substitutos tributários porque a obrigação principal já nasce vinculando estas pessoas ao pagamento do tributo”.

Alguns doutrinadores têm conceituado o fenômeno da substituição tributária levando em consideração o aspecto da economicidade da relação, o que para Augusto Becker, ela se opera “toda vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária, um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presumido<sup>32</sup>”.

Sacha Calmon<sup>33</sup>, por sua vez, quando se refere ao substituto tributário, qualifica-o como responsável por substituição acrescentando que o legislador ordinário de quaisquer dos Entes da Federação pode estabelecer casos de responsabilidade por substituição, desde que respeitem os preceitos do art. 128, do CTN.

O Superior Tribunal de Justiça tem denominado em inúmeros acórdãos o fenômeno do art. 135, III, do CTN de responsabilidade por substituição<sup>34</sup>.

---

<sup>31</sup> BORGES, Arnaldo. O sujeito passivo da obrigação tributária, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 101.

<sup>32</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3. ed. São Paulo. Lejus, 1998. p. 552.

<sup>33</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Manual de direito tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 383.

<sup>34</sup> Resp. 719808/RS.

Apesar de concordarmos com o qualificativo “substituição”, a expressão responsabilidade talvez seja inadequada. O substituto legal tributário não responde por débito de obrigação tributária decorrente de infração cometida pelo contribuinte, caso em que a ele (substituto) seria dirigida uma sanção, como haveria de ser pela teoria geral do direito. Na realidade, ele é a pessoa que, infringindo a lei, estatuto, contrato social, ou agindo com excesso de poderes, desde que venha a impedir, de qualquer forma, o adimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte de direito, em benefício próprio, obriga-se, no lugar deste, ao pagamento do crédito tributário não satisfeito.

Assim sendo, o substituto tributário não tem o dever de adimplir débito de terceiros decorrente do descumprimento do fato gerador da obrigação principal, mas tão somente, por débito seu, cujo inadimplemento se deu por meio de atos praticados com infração à lei, contrário ao estatuto, ao contrato social ou exercidos com excesso de poderes. Nesta ocasião, o crédito tributário não está sendo cobrado dos administradores pela impossibilidade de a Fazenda Pública exigir do contribuinte o cumprimento da obrigação tributária, e sim, por que os sócios com poderes de gestão agiram com excesso de poderes, infração à lei, estatuto ou contrato social.

Em matéria de substituição tributária (CTN, art. 135, III), não existe solidariedade<sup>35</sup> entre a sociedade e os administradores, tão pouca há subsidiariedade<sup>36</sup> entre eles, pois não comporta benefício de ordem. A rigor, a obrigação já nasce para o administrador que age com excesso de poder, infração à lei, estatuto ou contrato social<sup>37</sup>, excluindo da relação a pessoa jurídica, posto que o legislador já fez a sua escolha<sup>38</sup>. Também, quando constituído o crédito tributário, inclui-se, para efeito da substituição, além das penalidades pecuniárias decorrentes do inadimplemento da obrigação principal, as que por ventura venha a surgir em razão da inobservância das obrigações acessórias. Essa responsabilidade por substituição, outrossim, inclui quaisquer penalidades, bem como as obrigações acessórias<sup>39</sup>.

---

<sup>35</sup> Eresp. 591954/SP.

<sup>36</sup> DANARI, Zelmo. Curso de direito tributário, São Paulo. Forense, 1995. p. 204.

<sup>37</sup> BORGES, Arnaldo. O Sujeito passivo da obrigação tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 101.

<sup>38</sup> SILVA, Sérgio André Rocha Gomes da. Responsabilidade pessoal dos sócios por dívidas fiscais da pessoa jurídica. Revista dialética de direito tributário, São Paulo. n.º 76. p. 127, janeiro de 2002.

<sup>39</sup> HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 491.

### 3.1. A substituição tributária e a confusão em torno da teoria da desconsideração da pessoa jurídica.

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica foi desenvolvida nos tribunais norte-americanos e é por eles chamada de *disregard of legal entity*. Essa doutrina não tem por objetivo questionar, ou mesmo, por abaixo o princípio da separação patrimonial que existe entre os sócios e a sociedade. Não obstante haja uma interpenetração com o afastamento das características inerentes às sociedades, de tal sorte que venha atingir o patrimônio dos associados, essa doutrina procura funcionar como um reforço ao instituto da pessoa jurídica, a fim de coibir atos abusivos e de evitar que ela seja utilizada com finalidades contrárias àquelas para que foram criadas.<sup>40</sup>

Para que a doutrina da desconsideração da personalidade jurídica venha a ser aplicada, é imprescindível que a responsabilidade dos sócios seja limitada em razão das obrigações contraídas pela sociedade perante terceiros. No Brasil, é possível a aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica à sociedade anônima e à sociedade limitada<sup>41</sup>. Para que se possa afastar a personalidade da pessoa jurídica, é exigível, ainda, que reste comprovado os pressupostos da fraude e do abuso de direito<sup>42</sup>.

O Poder Judiciário, quando provocado, tem competência para desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade<sup>43</sup>, ignorando a autonomia patrimonial para verificar a existência de pressupostos que o leve a constatar atos fraudulentos dos sócios<sup>44</sup>. Este afastamento momentâneo da personalidade não é a regra, mas sim a exceção. Prevalece no direito brasileiro a separação patrimonial, processual e negocial das pessoas jurídicas em relação aos seus associados.

Alguns de nossos tribunais têm entendido que o CTN em seu art. 135, III trata da doutrina da desconsideração da personalidade jurídica. Desta forma, as Juízas Cecília Mello<sup>45</sup> e Juana Camargo<sup>46</sup> do Tribunal Regional Federal - TRF da 3ª Região, acreditam que, quando os sócios gerentes agem com infração à lei, estatuto, ou contrato social, ou ainda com excesso de poder para fraudar os credores ou a própria execução, estas atitudes resultam na

---

<sup>40</sup> SILVA, Alexandre Couto. Aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro. São Paulo: LTr, 1999. p. 26, 35 e 44.

<sup>41</sup> *Idem*, p. 26.

<sup>42</sup> ALMEIDA, Amador Paes. Manual das sociedades comerciais. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 31.

<sup>43</sup> FAZZIO JÚNIOR, Waldo. Manual de direito comercial. São Paulo: Atlas, 2000. p. 161.

<sup>44</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de direito comercial. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 126.

<sup>45</sup> AG. 188999

<sup>46</sup> AG. 198440

desconsideração da personalidade jurídica da sociedade empresária, para que os seus bens saldem as dívidas sociais.

A Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso<sup>47</sup> do TRF da 1ª Região e o Ministro Peçanha Martins<sup>48</sup> do STJ seguem o mesmo raciocínio, qual seja, o de que é possível aplicar a doutrina da desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário, precisamente, por meio do art. 135, III, do CTN.

De modo contrário, para Alexandre Couto<sup>49</sup> não há previsão no Código Tributário Nacional dessa teoria. Porém, deixa a entender que seria possível se houvesse dispositivo que a consagrasse.

Sem embargos, não acreditamos na necessidade manifesta de dispositivos que venham a caracterizar a teoria da desconsideração no Direito Tributário, pois, a bem da verdade, os administradores da sociedade podem ser direta e pessoalmente responsabilizados pelo crédito tributário resultante de atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, estatuto ou contrato social (CTN, art. 135, III).

### **3.2. Dos critérios para configuração da substituição legal tributária, nos moldes do art. 135, III, do Código Tributário Nacional - CTN.**

A sistematização de requisitos, características, limitações, aspectos é de grande valor prático para o desenvolvimento da matéria. Por meio dela podemos estabelecer critérios para identificar a pessoa sujeita à cobrança do tributo pelo Estado, determinar o limite temporal, para saber até quando o tributo é devido por uma pessoa que de fato e de direito não é o contribuinte, e por fim, estabelecer limites materiais à configuração dessa sujeição passiva, na tentativa de justificar o motivo de ser ela, desta vez, quem irá pagar o respectivo tributo.

Nessa condição, elegemos três critérios ou limitações, a fim de identificar não apenas o substituto legal tributário, mas também, determinar e fixar parâmetros para configurar a substituição tributária. Por meio das informações doutrinárias e jurisprudenciais detectamos três limitações que se adequam ao estudo da substituição tributária, são elas: limitação pessoal, limitação temporal e limitação material, respondendo as respectivas indagações: quem pode ser substituto tributário, a fim de satisfazer o crédito? Qual o lapso temporal da

---

<sup>47</sup> AG. 200201000310702

<sup>48</sup> Resp. 8711/RS

<sup>49</sup> SILVA, Alexandre Couto. Aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro. São Paulo: LTr, 1999. p. 119.

sujeição passiva, para efeito de substituição tributária? E, porque uma determinada pessoa responderá pessoalmente por crédito tributário cujo fato gerador foi realizado por outra pessoa?

### **3.2.1. Limitação pessoal**

A sociedade limitada possui personalidade própria, decorrendo dela sua titularidade patrimonial, processual e negocial que distingue da dos membros que a compõem<sup>50</sup>. Quando do exercício regular das atividades societárias, os sócios com poderes de gestão não respondem por débitos contraídos pela sociedade<sup>51</sup>, e com maior razão, não respondem os sócios cujos poderes não lhes foram conferidos.

Os sócios com poderes de gestão são diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado (art. 135, III, do CTN) e, conforme o Código Civil de 2002, administradores (art. 1.010). Estas pessoas, quando agem, em função do cargo que ocupam na sociedade empresária, com excesso de poder, infração à lei, estatuto ou contrato social, respondem pessoalmente pelo crédito tributário decorrente dessas condutas.

A limitação pessoal, de toda sorte, deve preencher os seguintes questionamentos: quem pode ser substituto tributário, a fim de satisfazer o crédito? Qualquer sócio? Somente os sócios administradores? Na falta de patrimônio do sócio gerente, podem ser atingidos os bens de sócios que não tenha competência para gerir a sociedade?

Tanto a doutrina quanto a jurisprudência pátria têm respondido a tais indagações de forma vacilante. Pela simples leitura do Código Tributário Nacional percebemos que são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, os dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (art. 135, III).

Dessa forma, dirigente é a pessoa a quem lhe foi atribuído o poder das decisões mais importantes da empresa, gerente é aquele que gere os negócios, bens ou serviços, ou os administra, e representante é a pessoa que recebeu poderes para agir em nome de outrem ou da própria sociedade empresária. Apesar de haver distinção precisa para cada uma dessas pessoas dentro da sociedade, para efeito do art. 135, III, do CTN, estas designações gerentes,

---

<sup>50</sup> FAZZIO JÚNIOR, Waldo. Manual de direito comercial. São Paulo: Atlas, 2000. p.159.

<sup>51</sup> PAES, P. R. Tavares. Responsabilidade dos administradores de sociedade. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 46.

dirigentes e representantes possuem o mesmo significado, ou seja, são pessoas que possuem poderes para agir em nome da empresa<sup>52</sup>.

Ser sócio, nesta ocasião, não é pressuposto para que haja substituição tributária. O Código Civil de 2002, a exemplo disto, criou a figura do administrador não sócio (art. 1.061, *caput*). De fato, pode ocorrer também de uma empresa fazer parte do quadro de sócio da sociedade e nesta ocasião ser a administradora dela. Numa sociedade não é composta apenas de pessoas físicas.

Ives Gandra assevera que conselho administrativo não pratica atos de gestão, sendo um órgão da empresa destinado a dar conselho. Em outras palavras, apenas quem faz parte da administração executiva é que pode ser responsabilizado<sup>53</sup>. No entanto, entendemos que, apesar de os membros do conselho de administração não possuírem poderes de gestão, caso venham a ser beneficiados com o não pagamento do tributo, podem ser “responsabilidade” pelo crédito tributário correspondente.

Então, somente as pessoas com poderes de gestão ou de representação da sociedade, sejam elas físicas ou jurídicas, sócios ou não sócios, podem responder pelo crédito na condição de substituto legal tributário. Os sócios não administradores, da mesma forma, também podem ser sujeitos passivos da relação tributária como substituto, desde que afirmem qualquer vantagem com o não pagamento do crédito, porque, para efeito da substituição tributária, não basta ser sócio, e sim deve preencher a condição de administrador.

### **3.2.2. Limite material**

Para que o sócio administrador responda pessoalmente pelo crédito tributário não basta apenas ter o poder de gestão, sendo dirigente, gerente ou representante da pessoa jurídica<sup>54</sup> ou que haja o inadimplemento da obrigação principal<sup>55</sup>, é necessário que pratique atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto (135, *caput*). Com isso, respondemos a segunda pergunta que limita à configuração da substituição tributária, qual seja, porque os sócios com poderes de gestão respondem pessoalmente pelo crédito tributário?

---

<sup>52</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Comentário ao Código Tributário Nacional, vol. II. São Paulo: Atlas, 2004. p. 598-9

<sup>53</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade tributária – conselho de administração que não praticou atos de gestão – inaplicabilidade do artigo 135 do CTN à hipótese – outras questões processuais. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n.º 27. p. 143. dezembro de 1997.

<sup>54</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Comentário ao Código Tributário Nacional. vol. II, São Paulo: Atlas, 2004. p. 598.

<sup>55</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro. Compêndio de direito tributário. 3.ed. São Paulo: Forense, 1997. p. 521.

Um aspecto importante da substituição tributária pelo crédito decorrente de atos praticados com infração à lei, contrato social, estatuto ou com excesso de poder pelo sócio gerente é o caráter subjetivo, ou seja, a comprovação da conduta dolosa ou culposa<sup>56</sup>. Neste caso não comporta o caráter objetivo<sup>57</sup>. Então, por determinação legal, a regra é o dirigente não responder pessoalmente pelo crédito tributário, podendo ser apenas quebrada de maneira válida, em situações que deixem claras as evidências de culpa subjetiva, por exemplo, infração à lei, estatuto, contrato social ou excesso de poder<sup>58</sup>. Compartilha do mesmo entendimento João Luiz da Rocha<sup>59</sup>, para quem é inadmissível que o patrimônio dos sócios administradores sejam atingidos pelos créditos tributários sem que reste comprovada sua culpa ou dolo, na condução da sociedade ao inadimplemento do tributo ante à Fazenda Pública.

Sendo assim, faz-se necessário distinguir o que seja infração à lei, ao contrato social, ao estatuto e excesso de poder para efeito da substituição tributária, de modo que os administradores venham a responder pelo crédito tributário, na forma do art. 135, *caput*.

### **3.2.2. a) Atos praticados com infração à lei, ao contrato social e ao estatuto.**

A lei que se infringe, diz Misabel Derzi<sup>60</sup>, não é a lei tributária, mas sim a lei civil ou comercial, dessa forma agindo o administrador com interesse contrário ao do contribuinte, isto é, a lei que rege a relação entre o contribuinte e o terceiro responsável. Da mesma forma, para Fernando Almeida e Simone Franco<sup>61</sup>, a expressão infração à lei “contida no *caput* do art. 135 do CTN deve ser entendida não como compreensiva de toda e qualquer hipótese de infração a uma norma legal, mas sim no sentido de infração às normas de conduta exigidas aos gerentes, administradores e representantes das pessoas jurídicas na condução dos negócios”.

---

<sup>56</sup> RE. 95023/SP.

<sup>57</sup> Resp. 7387/PR.

<sup>58</sup> TAVARES, Alexandre Macedo. Dívida fiscal societária e a natureza jurídica específica da responsabilidade dos sócios-gerentes e diretores: solidariedade incontestada ou substitutividade excepcional?. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n.º 75. p. 23. dezembro de 2001.

<sup>59</sup> ROCHA, João Luiz Coelho. A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n.º 60. p. 90-1. setembro de 2000.

<sup>60</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Comentário ao Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 88-91.

<sup>61</sup> ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório; DI CIERO, Simone Franco. É possível a exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica e a inclusão dos administradores em face da mera ausência de pagamento dos tributos? O que diz o Superior Tribunal de Justiça. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n.º 55, p. 77, abril de 2000.

Neste ponto, concordamos com o entendimento de Tavares Paes<sup>62</sup>, pois devemos encarar a violação à lei em seu sentido amplo, abarcando não apenas à norma comercial, mas à norma de um modo geral.

Ocorre que, muitos doutrinadores quando tentam limitar a conduta oposta apenas à norma comercial e civil, esquecem que quem infringe a lei não é a sociedade, mas sim o seu administrador.

Dessa forma, haverá casos em que o mero descumprimento da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, não ocasionará a substituição tributária do administrador para o cumprimento do correspondente crédito tributário. Noutras situações pode ocorrer de a norma tributária gerar a “responsabilidade” pessoal do dirigente da empresa. Devemos sempre, desta forma, analisar precisamente o caso concreto, pois não se podendo elencar todos os casos pertinentes ao assunto.

A exemplo disso temos o crime contra a ordem tributária, que se constitui a partir da supressão ou redução de tributos ou contribuição social e qualquer obrigação acessória, mediante várias condutas, tais como, omitir informações, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias (art. 1º, I da Lei n.º 8137/90).

Estas condutas não são praticadas pela sociedade, mas sim pelos administradores e sempre dolosamente, pois o crime tributário não se configura por culpa<sup>63</sup>.

Quando a sociedade deixa de pagar o tributo está ela infringindo à lei. Porém, quando são utilizados pelos administradores mecanismos contrários ao ordenamento jurídico para pagar menos ou não pagar o tributo devido, tais como burlar o fisco com escrituração falsa, ou notas fiscais duplicadas ou “calçadas”, a infração que há é a da norma tributária que ordena a manutenção da documentação e sua devida escrituração, e não a norma penal ou comercial. A formação destas condutas como crime decorre da prática reiterada de infração à lei tributária.

Assim concorda STJ<sup>64</sup>, para quem a “sonegação de tributos constitui crime tipificado em legislação específica. A jurisprudência assente na corte estabelece que as pessoas enumeradas no art. 135, III, do CTN, são sujeitos passivos da obrigação tributária (por substituição)...”.

Apesar de não podermos precisar cada caso em que possa ocorrer a substituição por infração à lei tributária, existem princípios que devem sempre ser levados em consideração, sendo o mais importante deles o da separação jurídica existente entre a sociedade enquanto

---

<sup>62</sup> PAES, P. R. Tavares. Responsabilidade dos administradores de sociedades. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 51.

<sup>63</sup> *Idem*, p. 54.

<sup>64</sup> Resp. 68408/RS.

pessoa jurídica e detentora de personalidade própria e os membros que a compõe. Nessa condição, os atos praticados pelos sócios no comando da sociedade espelham os anseios dela, e não de cada sócio em particular. Assim, quando descumprida uma obrigação, ou mesmo infringida uma lei, não significa dizer que foi o sócio ou administrador que assim o fez, mas sim a sociedade, e por isso deve ela responder pelo ato, e não o administrador pessoalmente.

Se todo descumprimento de obrigação for considerado infração à lei e resultar para os sócios que gerirem a empresa uma substituição, cairia por terra o princípio da segurança jurídica e desconfigurada estaria o princípio basilar que distingue a personalidade da empresa e de seus membros.

De toda sorte, a obrigação de pagar o tributo (obrigação principal) não é do sócio, mas sim da sociedade, bem como o dever de emitir nota fiscal, escriturar livros fiscais e contábeis, etc (obrigações acessórias). Estas, quando descumpridas, deve a sociedade, com o seu patrimônio, saldar a dívida com a Fazenda Pública, não os administradores. Porém, se estes ou qualquer outro sócio, mesmo que sem poderes de gestão, tiverem aproveitado do tributo não pago decorrente deste ilícito e desde que reste provado pela fiscalização, não resta dúvidas de que estes agiram com infração à lei. A lei, a que se refere o art. 135, *caput*, deve ser infringida pelos administrador, não pela sociedade. Por isso, o Superior Tribunal de Justiça - STJ tem entendido que o mero inadimplemento da obrigação principal não dá razão para substituição tributária, impossibilitando o pagamento do crédito tributário pelo sócio dirigente, gerente ou administrador<sup>65</sup>.

Corroborando com este entendimento, João Luiz da Rocha<sup>66</sup> para quem “simplesmente não pagar tributo não qualifica por si só o ato ilícito, a infração legal carregadora da responsabilidade pessoal”. Agora, se esse pagamento está – e assim é evidenciado – no contexto de um procedimento irresponsável que leve à sociedade à insolvência (a um estado em que ela, pessoa jurídica, fique impossibilitada de responder pelos débitos) aí sim vai emergir a responsabilização do diretor, sócio-gerente ou controlador que deste modo agiu”.

Quando há impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal do contribuinte pelo sujeito ativo, respondem solidariamente com este nos casos em que intervierem ou pela omissão de que forem responsáveis, os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas (art. 134, VII). Esta norma indica, de modo inverso que, quando há o inadimplemento do tributo, mesmo que de modo reiterado ou contumaz, a Fazenda Pública

---

<sup>65</sup> Resp. 513912/MG.

<sup>66</sup> ROCHA, João Luiz Coelho. A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.º 60. p. 88. setembro de 2000.

deverá cobrar do contribuinte, por meio de execução fiscal. Se houver impossibilidade de se exigir o crédito do contribuinte, um terceiro poderá ser responsabilizado<sup>67</sup>, quando intervier por ação ou por omissão na falta do pagamento do tributo<sup>68</sup>.

O inadimplemento da obrigação principal, mesmo que de modo contumaz, não dá razão à substituição tributária do sócio administrador, pois a obrigação de pagar o tributo é da sociedade e não dos sócios. Neste caso, quem age com infração à lei é a sociedade e não o administrador ou os sócios. Porém, quando houver impossibilidade de exigência do crédito tributário do contribuinte por parte da Fazenda Pública, caso em que os sócios tenham interferido por ação ou por omissão no pagamento do tributo no caso de liquidação da sociedade de pessoas, responderão os sócios pelos débitos da sociedade.

Nestes termos, não responderão apenas os administradores, pois a responsabilidade ali estabelecida não qualifica o sócio como dirigente, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado. Esta responsabilidade decorre da mera condição de ser sócio<sup>69</sup>.

### **3.2.2 b) Atos praticados com excesso de poder**

Como mencionamos anteriormente, as cláusulas do contrato social devem ser cumpridas com todo rigor. No silêncio do contrato, os administradores podem praticar todos os atos pertinentes à gestão da sociedade, porém, respondem pelo excesso. É o que se pode extrair da leitura inversa do art. 1.015, parágrafo único do Código Civil de 2002.

Desse modo, quando os administradores praticam atos que vão de encontro ao contrato social ou estatuto, praticam excesso de poderes, e conseqüentemente respondem pelo crédito tributário cujo ato resultou no seu inadimplemento<sup>70</sup>. Porém, a expressão excesso de poderes pode ser entendida, por outro lado, de forma lata, de tal sorte que engloba, não somente a infração ao contrato social e ao estatuto, mas, também, a própria lei<sup>71</sup>.

Em contrapartida, poderá haver casos em que os atos praticados pelo administrador estejam em consonância com o contrato social ou estatuto, mas em desacordo com a lei. Neste caso, mesmo estando autorizado pela sociedade, o dirigente, o gerente ou o representante de

---

<sup>67</sup> BORGES, Arnaldo. O Sujeito Passivo da obrigação Tributária, São Paulo. Revista dos Tribunais, 1981. p. 100-1.

<sup>68</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro. Compêndio de direito tributário, São Paulo: Forense, 1997. p. 521.

<sup>69</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Comentário ao Código Tributário Nacional. vol. II, São Paulo: Atlas, 2004. p. 581.

<sup>70</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Comentário ao Código Tributário Nacional. vol. II, São Paulo: Atlas, 2004. p. 586-7.

<sup>71</sup> PAES, P. Roberto Tavares. Comentário ao Código Tributário Nacional. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1986. p. 144.

pessoa jurídica de direito privado, será responsável pelo crédito tributário resultante do excesso de poder e contrário à lei<sup>72</sup>.

Então, quando o gerente de sociedade age com excesso de poderes, este ato devendo ser entendido em seu sentido lato, age de maneira contrária à lei, ao contrato social e ao estatuto.

### **3.2.3. Limitação temporal**

O tempo é um instrumento de medida para a configuração da substituição tributária e pode está relacionado tanto com a pessoa, quanto com o conteúdo do descumprimento, ou seja, tanto com o caráter gerencial que a pessoa assume dentro da sociedade, quanto os atos praticados com excesso de poder, infração à lei, ao contrato social e ao estatuto.

Desse modo, quando o administrador pratica atos contrários à lei, ao contrato social e ao estatuto, de tal sorte que resulte no inadimplemento do tributo devido pela pessoa jurídica de direito privado a que faz parte, o faz em um determinado período. Suponhamos que no intervalo de um ano, quatro pessoas tenham exercido a gerência de uma sociedade, não conjuntamente, mas a cada trimestre. Dentre elas, apenas a pessoa que exerceu a gerência da sociedade no segundo trimestre praticou atos com infração à lei, ao estatuto ou contrato social, de modo que deixou de recolher aos cofres públicos os tributos devidos pela sociedade. No entanto, somente no quarto trimestre a Fazenda Pública por meio de seus agentes fiscalizou a sociedade. Quem figurará como substituto tributário? Quem possui atual poder de gestão, isto é, quem representa a sociedade na época da fiscalização? Ou quem, no período que exercia a administração da sociedade praticou atos com excesso de poderes?

O tempo vincula a pessoa que exerceu, em determinado período, poderes de gestão, de modo que, somente ela poderá responder pelo crédito resultante de atos com excesso de poder, mesmo que outra pessoa se encontrasse na administração à época da fiscalização.

De forma inversa também podemos concluir que, quem nunca exerceu poderes para dirigir a sociedade, não pode, de toda sorte, responder pelos créditos resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, ao estatuto e ao contrato social<sup>73</sup>.

---

<sup>72</sup> ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório de; DI CIERO, Simone Franco. É possível a exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica e a inclusão dos administradores em face da mera ausência de pagamento dos tributos? O que diz o Superior Tribunal de Justiça. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n.º 55, p. 74, abril de 2000

<sup>73</sup> Resp. 202778/PR.

O administrador da sociedade somente responderá pelo período em que os atos foram praticados com excesso de poder, infração à lei, ao contrato social e ao estatuto, e não pelos débitos decorrentes do inadimplemento da sociedade<sup>74</sup>.

A substituição tributária, sem embargos, está limitada no tempo em que alguém assumiu a administração da sociedade e ao período em que os atos foram praticados com excesso de poderes em sentido lato.

---

<sup>74</sup> AgRg Resp. 615329/MG.

## CONCLUSÃO

A partir do estudo realizado, constatamos que é importante, para melhor delimitar a responsabilidade dos administradores, ou mesmo dos sócios de sociedade limitada, que tomemos por base o princípio da separação patrimonial existente entre os sócios e a sociedade.

Partindo dessa idéia inicial, identificamos com base na teoria geral do direito o responsável tributário que se distingue do contribuinte, do sucessor e do substituto legal tributário. Este, para que lhe seja cabido o crédito tributário, na forma do artigo 135, III, deve agir com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto.

O art. 135, III, do CTN não trata da doutrina da desconsideração da personalidade da pessoa jurídica, tão pouco trata de responsabilidade pela teoria geral do direito, é, pois, caso de substituição, caso em que não há que se falar em solidariedade ou mesmo subsidiariedade.

A configuração da substituição tributária não está atrelada à condição de sócio, pelo contrário, o que importa para o art. 135, III, do CTN é a condição de administrador, gerente, dirigente ou representante de pessoa jurídica de direito privado, caso em que pode ser sócio ou não da sociedade. Porém, nesta ocasião o administrador deve agir com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, para daí nascer a relação jurídica tributária, tendo não mais o contribuinte no pólo passivo desta relação, mas sim, o substituto tributário.

Para que a Fazenda Pública possa identificar o substituto legal tributário, deve, em processo administrativo prévio, determinar a matéria infringida e, em decorrência dela, a falta de pagamento do tributo devido pela sociedade.

Apesar de o CTN só qualificar como pessoalmente responsáveis os diretores, gerentes, ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, caso fique comprovado que o sócio não administrador tenha auferido vantagens com os atos ilegais praticados pelo dirigente da empresa, também responderá pelos tributos que não forem pagos. Outro aspecto importante da substituição tributária é o caráter subjetivo, ou seja, a comprovação da conduta dolosa ou culposa do administrador da sociedade, na prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto.

Desse modo, para que o administrador responda pessoalmente pelo crédito tributário, não basta apenas ter o poder de gestão, sendo dirigente, gerente ou representante da pessoa jurídica, ou que deixe de pagar o devido crédito tributário, correspondente à obrigação principal, é necessário que aja com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou

estatuto. O mero inadimplemento da obrigação principal não dá razão à substituição tributária, porque o crédito tributário decorrente das atividades das sociedades empresária é de responsabilidade da sociedade e não do sócio ou administrador. Nessa condição, deve prevalecer o princípio da separação patrimonial. Porém, se há dissolução irregular da sociedade de pessoas, no caso, da sociedade limitada, todos os sócios que intervieram para esta decisão responderão pelo crédito tributário não pago, na forma do art. 134, VII, do CTN, sendo, portanto responsáveis tributários, e não substitutos.

A responsabilidade tributária decorre da impossibilidade de a Fazenda Pública cobrar o tributo do contribuinte, ou seja, da sociedade. Por isso, somente cobrará dos sócios se houver liquidação da sociedade, nos atos em que eles intervierem ou pelas omissões em que forem responsáveis.

Assim, para a identificação do substituto tributário, deve o fisco observar os limites materiais, ou seja, comprovar os atos infracionais praticados e os limites pessoais, isto é, a individualização da pessoa que deve pagar o tributo. Neste caso, via de regra será o administrador da sociedade, podendo ser ele sócio ou não.

Da mesma forma que devemos levar em consideração o limite pessoal e o material, o tempo também é de fundamental importância para a configuração da sujeição passiva do substituto tributário, posto que ele está atrelado tanto ao aspecto pessoal quanto ao material. Dessa forma, somente responderão pelo crédito tributário aqueles que, ao tempo, exerceram poder de gerência, de modo que, passada a administração da sociedade a outra pessoa, esta não responderá pelo crédito, mas tão somente a que exerceu poderes de gestão à época da infração. Do mesmo modo, só os créditos decorrentes de atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto poderão ser objeto de pagamento pelo substituto tributário, não podendo, a rigor, transcender aos limites temporais dos atos infracionais. Então, o tempo também é a medida fundamental para a configuração da substituição tributária.

Não basta, para que haja substituição tributária, constar na certidão de dívida ativa o nome do administrador, é necessário que a Administração Pública verifique a ocorrência dos atos infracionais por parte do administrador da sociedade, para então lavrar contra ele auto de infração, excluindo da relação jurídico-tributária, para todos os efeitos, a sociedade. Deve, para isto, a Fazenda Pública assegurar à pessoa identificada como substituto tributário o contraditório e o amplo direito à defesa, para, a partir daí, caso seja procedente a autuação, e não pagando o substituto o respectivo crédito, inscrever seu nome em dívida ativa.

A sociedade não deve fazer parte da relação jurídica tributária quando os atos forem praticados com excesso de poderes pelo administrador, nem solidariamente, tão pouco subsidiariamente, devendo ser excluída, pois o débito é do substituto e não da sociedade.

## BIBLIOGRAFIA

### ARTIGOS

ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório de; DI CIERO, Simone Franco. “É possível a exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica e a inclusão dos administradores em face da mera ausência de pagamento dos tributos? O que diz o Superior Tribunal de Justiça”, in *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 55. São Paulo: Dialética – Oliveira Rocha Comércio e Serviços, abr. 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Responsabilidade tributária – conselho de administração que não praticou atos de gestão – inaplicabilidade do artigo 135 do CTN à hipótese – outras questões processuais”. in *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 27. São Paulo: Dialética – Oliveira Rocha Comércio e Serviços, dez. 1997.

ROCHA, João Luiz Coelho. A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN. in *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 60. São Paulo: Dialética – Oliveira Rocha Comércio e Serviços, set 2000.

SILVA, Sergio André Rocha Gomes da. “Responsabilidade pessoal dos sócios por dívidas fiscais da pessoa jurídica”. in *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 76. São Paulo: Dialética – Oliveira Rocha Comércio e Serviços, jan. 2002.

TAVARES, Alexandre Macedo. “Dívida fiscal societária e a natureza jurídica específica da responsabilidade dos sócios-gerentes e diretores: solidariedade incontestada ou substitutividade excepcional?”. in *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 75. São Paulo: Dialética – Oliveira Rocha Comércio e Serviços, dez. 2001.

### LIVROS

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: LEJUS, 1998.

BORGES, Arnaldo. **O sujeito Passivo da obrigação tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

COÊLHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro. Forense, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro. Forense, 2002.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Forense, 1995.

DERZI, Misael Abreu Machado. **Comentário ao código tributário nacional**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 88-91.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Fundamentos de Direito Comercial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Manual de direito comercial**. São Paulo: Atlas, 2000.

GALLO, Antônio Filipe Alvarez. **Compêndio de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1980.

HARADA, kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Tradução Luiz Carlos Borges; revisão técnica Péricles Prado. São Paulo: Martins fontes, 1990.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentário ao código tributário nacional**, vol.II, São Paulo: Atlas, 2004.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. 36. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

PAES, Paulo Roberto Tavares. **Comentário ao código tributário nacional**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

PAES, Paulo Roberto Tavares. **Responsabilidade dos administradores de sociedade**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições do Direito Civil**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

SILVA, Alexandre Couto. **Aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro**. São Paulo: Ltr, 1999.

## **JURISPRUDÊNCIA**

**BRASIL. Tribunal Regional Federal 1ª Região**. AG nº 200201000310702/BA. Relator: Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso. DJ 30/04/2004.

**BRASIL. Tribunal Regional Federal 3ª Região.** AG nº 188999/SP. Relator: Desembargadora Federal Cecília Melo. DJ 02/04/2004.

**BRASIL. Tribunal Regional Federal 3ª Região.** AG nº 198440/SP. Relator: Desembargadora Federal Suzana Camargo. DJ 13/04/2005.

**BRASIL. Superior Tribunal de Justiça.** Resp. nº 8711/RS. Relator: Ministro Peçanha Martins. DJ 21/10/1992.

**BRASIL. Superior Tribunal de Justiça.** Resp. nº 7387/PR. Relator: Ministro Garcia Vieira. DJ 18/11/1992.

**BRASIL. Superior Tribunal de Justiça.** Resp. nº 68408/RS. Relator: Demócrito Reinaldo. DJ 23/05/1993.

**BRASIL. Superior Tribunal de Justiça.** Resp. nº 95023/SP. Relator: Ministro Luiz Vicente Cernicchiaro. DJ 27/08/1997.

**BRASIL. Superior Tribunal de Justiça.** Resp. nº 202778/PR. Relator: Ministro José Delgado. DJ 27/04/1999.

**BRASIL. Superior Tribunal de Justiça.** Resp. nº 591954/SP. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ 13/04/2004.

**BRASIL. Superior Tribunal de Justiça.** Resp. nº 436012/RS. Relator: Ministro Eliana Calmon. DJ 17/06/2004.

**BRASIL. Superior Tribunal de Justiça.** AgRg no Resp. nº 615329/MG. Relator: Ministro Francisco Falcão. DJ 21/09/2004.

**BRASIL. Superior Tribunal de Justiça.** Resp. nº 719808/RS. Relator: Ministro Castro Meira. DJ 26/04/2005.

**BRASIL. Superior Tribunal de Justiça.** Resp. nº 513912/MG. Relator: Ministro Francisco Peçanha Martins. DJ 07/06/2005.