

ENTRE A LÓGICA E A EXPERIÊNCIA: O CAMINHO DA NORMA JURÍDICA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR

BETWEEN LOGIC AND EXPERIENCE: THE PATH OF THE ADMINISTRATOR'S TAX RESPONSIBILITY LEGAL STANDARD

Danyelle Rodrigues de Melo Nunes¹

RESUMO: O problema da presente pesquisa é: qual a espécie de responsabilidade tributária prevista no inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional? Trabalha-se com a hipótese de que se trata de uma espécie de responsabilidade tributária subsidiária, por mais que o texto legal tenha conduzido a caminhos tão diversificados. Esse estudo tem o objetivo de descrever a teoria do filósofo Oliver Wendell Holmes Jr., a fim de revelar as nuances que acompanham a norma jurídica de responsabilidade tributária do administrador e propor uma interpretação que não se confunda com o interesse de certas categorias, mas que seja condizente com as demais normas do sistema, o contexto e a política de Estado. A metodologia utilizada foi a bibliográfica, do tipo dedutiva, tendo como referência as premissas instituídas na obra intitulada *The Path of the Law*. A conclusão é a de que a lógica e a experiência caminham juntas para a fundamentação e a legitimação da aplicação normativa, o que conduzem à responsabilidade tributária subsidiária do administrador.

PALAVRAS-CHAVE: Direito; Lógica; Experiência; Responsabilidade Tributária; Administrador.

ABSTRACT: The problem of this research is: what kind of tax liability is provided for in Article 135, item III, of the National Tax Code? The hypothesis of the research is that it brings a kind of subsidiary tax liability, even though the legal text has led to such diverse paths. This study intends to describe the theory of the philosopher Oliver Wendell Holmes Jr. to reveal the shades that follow the legal norm of tax liability of the administrator and to offer a solution that

¹ Mestre em Direito pelo Programa de Pós-Graduação em Direito Público (PPGDP) na Universidade Federal de Alagoas (UFAL). Pós-Graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito de Alagoas (FDA) na Universidade Federal de Alagoas (UFAL). Assessora Judiciária no Tribunal de Justiça de Alagoas (TJAL). E-mail: danyellenunes1@gmail.com.

has nothing to do with the interests of certain categories, but it cares about the norms, the context and the State's policy. The methodology used was bibliographic, deductive, having as reference the premises established in the book entitled *The Path of the Law*. The conclusions are that logic and experience work together towards the rationale and legitimization of the normative application, which lead to subsidiary tax liability of the administrator.

KEY-WORDS: Law; Logic; Experience; Tax Liability; Administrator.

1 INTRODUÇÃO

Em 1881, Oliver Wendell Holmes Jr. escreveu o livro intitulado *The Common Law*. A obra faz referência ao realismo jurídico, também chamado de pragmatismo jurídico. Ao tecer críticas ao formalismo legal, inaugura suas páginas com uma frase célebre: “a vida do direito não tem sido lógica: ela tem sido experiência” (HOLMES JR., 2011, tradução do autor).

Dezesseis anos depois, o filósofo teve a oportunidade de dar um discurso para celebrar a nova sede da Universidade de Boston e sua apresentação foi publicada na Revista de Direito de Harvard sob o título *The Path of the Law*. Com esse ensaio, ele expressou abertamente a sua concepção do direito na prática jurisdicional. Apesar de se ater a áreas jurídicas específicas, conseguiu criticar a ideia de que a única fonte do direito seriam seus precedentes; e comprovar que a natureza humana, a história e a política influenciam diretamente a doutrina (CHILDRESS, 2011).

Diante das atrocidades que presenciou com a Guerra Civil Americana, o autor consolidou o entendimento de que o direito se distanciaria do silogismo e se aproximaria mais de uma resposta às necessidades do tempo. Com essa postura, ele estabeleceu as premissas para a chamada jurisprudência sociológica e para as escolas realistas. Assim, contribuiu sobremaneira para uma nova forma de pensar o direito e o poder discricionário do juiz (CHILDRESS, 2011).

O presente trabalho se propõe a analisar a temática a partir da leitura do inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional, o qual prevê que os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de direito privado “são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” (BRASIL, 1966). A escolha desse diploma legal se justifica pelo fato de ser objeto de acentuadas divergências na doutrina e na jurisprudência, que vêm disputando caminhos para a sua interpretação e aplicação. Na doutrina:

autores como Amaro (2004), Coêlho (2009), Harada (2010), Zenildo Bodnar, Baleeiro (2013) e Ferragut (2013), entendem que se trata de uma espécie de responsabilidade tributária pessoal, na qual o administrador responde sozinho pelo crédito tributário e a pessoa jurídica é excluída do polo passivo da obrigação tributária; há também autores como Machado (2015) que defendem que se trata de uma espécie de responsabilidade tributária solidária, na qual o administrador e a pessoa jurídica respondem em conjunto e sem qualquer benefício de ordem pelo crédito tributário; e há ainda autores como Peixoto (2012) que sustentam que se trata de uma espécie de responsabilidade tributária subsidiária, na qual o administrador só responderá pelo crédito tributário na hipótese de restar frustrada a sua tentativa de execução perante a pessoa jurídica a que ele representa. Na jurisprudência: o Supremo Tribunal Federal chegou a se pronunciar no sentido de que se trata de um caso de solidariedade, sob o argumento de que a responsabilidade tributária pressuporia a existência de duas normas jurídicas autônomas, a dizer da regra matriz de responsabilidade tributária, que justificaria o alcance do administrador, e da regra matriz de incidência tributária, que explicaria a manutenção da pessoa jurídica (BRASIL, 2011); posteriormente, o Superior Tribunal de Justiça afirmou que a interpretação exclusivamente pelo método literal poderia levar a resultados aberrantes, insustentáveis por razões de ordem lógica, ética e jurídica, assegurando que havia sido consolidado o entendimento de que se trata de um caso de solidariedade pelo fato de que as causas que teriam dado ensejo à ocupação do polo passivo seriam distintas (BRASIL, 2014).

O problema da presente pesquisa é: qual a espécie de responsabilidade tributária prevista no inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional? Trabalha-se com a hipótese de que se trata de uma espécie de responsabilidade tributária subsidiária, por mais que o texto legal tenha conduzido a caminhos tão diversificados. Para tanto, foi desenvolvida uma metodologia bibliográfica, do tipo dedutiva, com base nas premissas estabelecidas na obra intitulada *The Path of the Law*, a fim de aprofundar a análise jurídica do tema.

O arcabouço filosófico contribui sobremaneira para o desenvolvimento de um pensamento crítico e propositivo sobre o tema. Desse modo, o trabalho foi dividido em duas seções principais: na primeira, será feita uma exposição do caminho do direito sob a perspectiva de Oliver Wendell Holmes Jr.; e, na segunda, será desenvolvida uma análise crítica acerca da aplicação da norma jurídica de responsabilidade tributária do administrador. Ao ecoar dessas diretrizes, dois passos levam a um só caminho: uma interpretação que alia a lógica – passo analítico, racional e sistemático – e a experiência – passo pragmático, realista e consentâneo às necessidades do tempo – na aplicação do direito.

2 O CAMINHO DO DIREITO NA PERSPECTIVA DE OLIVER WENDELL HOLMES JR.: THE PATH OF THE LAW

Oliver Wendell Holmes Jr. nasceu em Boston, em 1841; formou-se na Universidade de Harvard, em 1861; e serviu na Guerra Civil Americana, entre 1861 e 1865. Veio de uma família com bastante prestígio e recebeu o mesmo nome de seu pai, que era um poeta, professor, colunista e físico famoso. Tornou-se advogado, professor, filósofo e juiz da Suprema Corte Americana, aposentando-se em 1932, quando já estava com 91 anos de idade, sendo lembrado como o membro mais antigo da história a integrar a instituição, vindo a falecer em 1935 (CHILDRESS, 2011).

Apesar de ter nascido nesse meio, ele carregava consigo uma paixão abolicionista que aprendeu com sua mãe. Sob certa medida, ele vivenciou menos da experiência gloriosa que o antecedeu e mais da desanimadora luta por sobrevivência que predominou à época. Inclusive, ele chegou a voltar para a guerra mesmo depois de ter sofrido danos que quase o mataram com tiros no peito, no pescoço e no calcanhar decorrentes de três batalhas diferentes (CHILDRESS, 2011).

Costuma-se dizer que o realismo que ele vivenciou durante a guerra moldou sua forma de ver a vida e o direito, chegando-se a especular até mesmo que a ideia de que ele jamais teria tanto sucesso quanto o seu pai tenha influenciado sua percepção. Após o fim da Guerra Civil Americana, ele iniciou seus estudos na Escola de Direito de Harvard e dedicou sua prática jurídica principalmente aos ramos do direito comercial e marítimo. Com o tempo, estudou a história, o desenvolvimento e os fundamentos do *Common Law* nos Estados Unidos da América, notadamente desenvolvido pelos precedentes ingleses e também influenciado pelas origens romanas, francesas e germânicas (CHILDRESS, 2011).

No decorrer de seus estudos, o autor consolidou os pilares da sua teoria:

- a) certas escolhas políticas influenciam a tomada de decisões judiciais;
- b) um senso comum de aplicação da lei ao comportamento humano importa mais do que a ciência jurídica; e
- c) a ordem pública é a verdadeira base para regras sólidas. Ele enaltece que as necessidades de cada época, as teorias morais, as instituições de políticas públicas, as concepções e os preconceitos dos juízes direcionam a tomada de decisões e fazem com que os julgadores ajam

como se fossem legisladores renomados. Nesse passo, sintetiza o paradoxo de forma e substância no desenvolvimento do direito:

“[...] em sua forma, o crescimento do direito é lógico. A teoria oficial é a de que cada nova decisão segue um silogismo a partir dos precedentes judiciais existentes. Mas, assim como a clavícula do gato apenas aponta para a existência de algum ancestral a quem essa estrutura óssea era útil, os precedentes sobrevivem no direito por muito tempo após o uso a que eles um dia serviram ter chegado ao fim e a razão para eles ter sido esquecida. Seguir esses precedentes costuma resultar em falha e confusão do ponto de vista meramente lógico. Por outro lado, em substância, o crescimento do direito é legislativo. E isso, em um sentido mais profundo do que aquilo que os tribunais declaram sempre ter sido o direito, é uma novidade. É legislativo em sua essência. As reais considerações que os juízes raramente mencionam, e sempre com uma espécie de pedido de desculpas, são a origem secreta de onde o direito extrai sua vitalidade.” (HOMELMES JR., 2011, p. 35, tradução do autor).

No prefácio do livro *The Path of the Law*, Childress (2011) esclarece que essa teoria é controversa. Cita autores como Ben Palmer, com a obra *Hobbes, Holmes and Hitler*, em 1945; Grant Gilmore, com a obra *The Ages of American Law*, em 1977; e Albert Alschuler, com a obra *Law without Values: The Life, Work and Legacy of Justice Holmes*, em 2000, para os quais essa teoria seria “amoral”, “sem fundamentos”, “desprovida de princípios”, “repleta de interesse e poder” ou ainda cujo quadro teria “menos a ver com realismo jurídico do que com fascismo e nazismo”. Em contrapartida, assegura que a obra é um grande trabalho de teoria jurídica e uma valiosa parte da história jurídica na Era Progressista.

Oliver Wendell Holmes Jr. inaugurou uma espécie de contraponto a um sistema jurídico que à época era centralizado no formalismo jurídico. Ele ajudou a fundar o chamado Clube Metafísico de Pragmáticos Filosóficos, abandonando-o posteriormente. E costuma ser lembrado como o fundador do realismo jurídico, para quem o direito propriamente dito é julgado pelos seus resultados externos, e não pela sua consistência interna (CHILDRESS, 2011).

Ele também teve uma postura muito ativa pela liberdade de expressão e associação. Reconhecia a existência de limites, a exemplo da proibição do falso grito de fogo em um teatro. Contudo, advertia que o governo não poderia suprimir essa liberdade com base apenas no poder geral de polícia e na necessidade de ordem sem a demonstração de um risco real de dano (CHILDRESS, 2011).

A partir da publicação dessa obra, sua perspectiva se tornou ainda mais rígida. Para ele, o direito não seria nada além daquilo que os juízes realmente fazem. O direito seria

proveniente dos seres humanos e de uma política sólida, não apenas um reflexo de padrões recebidos; e, conseqüentemente, precisaria ser reconhecido como uma ciência viva, pragmática, baseada em evidências, e não controlado por imperativos lógicos de precedentes judiciais (CHILDRESS, 2011).

Ele inicia seu ensaio com ares que vão além de um discurso, aproximando-se de uma conversa informal: “quando nós estudamos direito, nós não estamos estudando um mistério, mas sim uma profissão muito bem conhecida. Nós estamos estudando o que nós queremos para comparecer perante os juízes ou para aconselhar as pessoas a se manterem longe do Tribunal”. Explica que o comando da força pública costuma ser instruído para os juízes e que todo o poder estatal é apresentado para executar seus julgamentos e decretos. E conclui que o objeto do seu estudo é justamente a previsão da incidência da força pública por intermédio dos Tribunais (HOLMES JR., 2011, p. 1).

A principal função do pensamento jurídico seria a de tornar as previsões do direito cada vez mais precisas e generalizadas em um sistema completamente integrado, o que poderia ser feito em três passos: 1) eliminação dos elementos dramáticos do discurso; 2) retenção apenas dos fatos de pertinência legal; e 3) análise e abstração universal da jurisprudência teórica. Inclusive, alguns exemplos bastante eloquentes costumam ser dados. Pode-se dizer que a razão pela qual um advogado não menciona que o seu cliente utiliza um chapéu branco quando ele firma um contrato é porque ele prevê que o poder público decidirá da mesma forma independentemente do que o seu cliente tiver sobre a sua cabeça no momento da assinatura (HOLMES JR, 2011, p. 1).

Os direitos e os deveres legais não seriam nada além de uma previsão de que se o homem agir ou se omitir em determinadas circunstâncias sofrerá desta ou daquela maneira por um julgamento do Tribunal. Por sua vez, essas previsões se apresentariam sob um número finito e que poderia ser aferido em um tempo razoável. Seria um grande equívoco temer o aumento de possibilidades de julgamento, na medida em que o direito é um corpo de dogmas praticamente tomado de precedentes que o constroem e o reconstroem constantemente (HOLMES JR., 2011, p. 2).

O primeiro passo a ser dado na compreensão da matéria seria entender os seus limites; e, conseqüentemente, dissipar a confusão que se costuma fazer entre direito e moral. Isso porque o estudo do direito exige uma boa compreensão dos seus contornos, enquanto conjunto de dogmas delimitado por linhas precisas. Nesse ponto, é apresentada a figura do “homem mau”:

“Se você quiser conhecer o direito e nada mais, você deve olhar para ele como um homem mau, o qual se preocupa apenas com as consequências materiais sobre as quais esse conhecimento o capacita a prever, não como um homem bom, o qual encontra suas razões para agir, seja dentro do direito ou fora dele, nas sanções mais vagas da consciência.” (HOLMES JR., 2011, p. 2, tradução do autor).

No raciocínio jurídico, é comum tratar dos conceitos de direitos, deveres e pretensões sob o seu sentido moral e acabar incorrendo em imprecisões. Certamente, muita confusão advém da equiparação da concepção de direito em um sentido moral e em um sentido legal. Isso porque se costuma associar o direito a prescrições advindas da própria consciência humana, que variaria conforme o tempo ou lugar (HOLMES JR., 2011, p.3).

Contudo, é plausível a assertiva de que ou o direito guarda uma parte de moralidade ou é limitado por ela. Essa conexão poderia ser observada em alguns casos nos quais a criação de uma lei para obrigar determinada conduta seria o mesmo que palavras vazias, simplesmente porque não conseguiria ser aplicada se ultrapassasse esse limite moral. Mesmo diante de uma lacuna constitucional, haveria leis que não poderiam ser decretadas porque a população se rebelaria, lutaria e recusaria a sua aplicação (HOLMES JR., 2011, p. 3-4).

A pergunta fundamental seria a respeito do que constitui o direito. Há vertentes que responderiam a esse questionamento como sendo aquilo que é decidido pelos tribunais; e outras que diriam se tratar de um sistema de razão, que é deduzido de princípios éticos que poderiam coincidir ou não com tais decisões. Se for adotada a visão da figura do “homem mau”, o que importará será apenas a previsão sobre o que os tribunais farão (HOLMES JR., 2011, p. 4).

Indo mais além, chegou-se a questionar acerca do chamado dever legal. A princípio, ele seria caracterizado como uma conduta cuja violação poderia implicar a pena de prisão ou o pagamento de multa. Sob essa visão da figura do “homem mau”, tanto o cumprimento do dever quanto a consequência do seu descumprimento representariam obrigações contrárias ao interesse do indivíduo e uma espécie de equiparação do dever legal a uma punição ou multa (HOLMES JR., 2011, p. 5-6, tradução do autor).

Chama-se atenção para o fato de que a linguagem do direito vem se modificando bastante desde a época dos romanos até os dias atuais, a qual vem influenciando até mesmo o pensamento jurídico. Normalmente, uma parte tem uma interpretação acerca do seu direito; a outra parte tem uma interpretação diferente a respeito do seu dever; e o Tribunal surpreende com uma interpretação diversa sobre o objeto discutido. É por isso que tudo não passaria de

uma questão formal, na qual não importaria a intenção, mas sim os sinais externos utilizados (HOLMES JR., 2011, p. 7).

Há de se convir que um signo é direcionado a um determinado sentido, a depender do momento em que foi editado. Contudo, o próprio filósofo reconhece que não há resposta fácil. Ele apenas tenta iluminar o estreito caminho da doutrina jurídica e as armadilhas com que costuma se deparar, notadamente a confusão entre direito e moral; e a dificuldade inerente à linguagem legal (HOLMES JR., 2011, p. 7-8).

Muitos aduzem que o direito provém de um soberano, mas a primeira enunciação do direito se dá através dos juízes. É preciso atentar para os princípios basilares que promovem o seu conteúdo e o seu desenvolvimento. Essa explicação racional se revela fundamental para a sua compreensão (HOLMES JR., 2011, p. 8).

Nesse ponto, Oliver Wendell Holmes Jr. adverte que seria uma falácia afirmar que a única força de desenvolvimento do direito é a lógica. Sob uma perspectiva mais ampla, ele reconhece que essa assertiva até poderia ser tida como verdadeira porque todo fenômeno mantém uma relação entre os seus antecedentes e os seus consequentes; e é justamente essa racionalidade entre causa e efeito que viabiliza o pensamento acerca do sistema jurídico. Feita essa ressalva, ele admite que o direito tem um desenvolvimento lógico (HOLMES JR., 2011, p. 8-9).

Contudo, o filósofo destaca que o perigo reside na crença de que o nosso sistema jurídico possa funcionar de forma matemática a partir de certos axiomas gerais de conduta. A título de exemplo, diz ter ouvido de um eminente juiz que nunca publicava uma decisão antes de ter a mais absoluta certeza de que ela estava correta. E confessa que esse modo de pensar é extremamente natural, pois o treinamento dos juristas é baseado na lógica (HOLMES JR., 2011, p. 9).

Apesar de a analogia, a categorização e a dedução serem processos com os quais os juristas se sentem mais habituados, o autor adverte que a certeza costuma ser uma grande ilusão. Por trás de toda essa forma lógica, há valores tão importantes quanto os fundamentos legislativos usuais. É possível dar a qualquer conclusão uma forma lógica, mas não sem os tantas vezes desarticulados e inconscientes juízos que se ramificam por todo o procedimento:

“Tais assuntos são verdadeiros campos de batalha, onde não existem meios para determinações que sejam permanentemente adequadas e onde a decisão acaba incorporando as preferências de um dado corpo, em certo tempo e lugar. Nós não costumamos perceber que parte do nosso direito é amplamente aberta a reconsiderações após uma ligeira mudança no hábito da mente pública. Nenhuma proposição concreta é auto evidente, independentemente do quão

prontos estejamos para aceitá-la [...]” (HOLMES JR., 2011, p. 9-10, tradução do autor).

No que diz respeito às questões de política legislativa, há uma batalha meio inconsciente ou no mínimo um certo obscurantismo. Um exemplo é o de que a política tradicional do direito é a de restringir a responsabilidade de um sujeito aos casos em que ele tenha tido a possibilidade de prever o dano ou ao menos o risco, enquanto que a inclinação de grande parte da comunidade é no sentido de que certas classes de pessoas devem sempre garantir a segurança daqueles que trabalham para elas. Aquele que pensa que esse raciocínio pode ser explicado de maneira dedutiva estará teoricamente errado e sua conclusão certamente não poderá ser aceita sempre, em todos os lugares e por todos (HOLMES JR., 2011, p. 10-11).

Até mesmo o objeto do direito se transforma com o tempo, o lugar e a civilização. A depender do período, há determinados delitos que se tornaram preponderantes em meio ao tipo de política, economia ou negócios desenvolvidos em cada época; e, por via de consequência, também há certos posicionamentos que se revelaram predominantes nos Tribunais de Justiça em algum momento e que foram se modificando conforme as ideologias que prevaleceram em dados contextos. A título de exemplo, cita-se a propagação dos primeiros ideais de socialismo e o modo como influenciaram a interpretação jurídica (HOLMES JR., 2011, p.11).

O desenvolvimento do direito se deu de forma progressiva por muitos anos, onde cada nova geração dava continuidade a um passo quase que inevitável. Contudo, foi atingido um estágio de considerável diminuição desse ritmo e até mesmo uma possível estagnação. A partir de então, o que se passou a constatar foi uma espécie de reação filosófica e uma reconsideração do valor que é atribuído a determinadas doutrinas que costumam ser reproduzidas sem qualquer questionamento deliberado, consciente e sistemático a respeito das suas premissas (HOLMES JR., 2011, p. 12).

É certo que um sistema jurídico é mais racional quando todas as suas regras são voltadas ao propósito ao qual foi instituído, notadamente quando suas bases são definidas de forma expressa ou ao menos com condições de serem identificadas com facilidade. O estudo do direito de modo racional exige uma larga parcela de estudo da história, não é à toa que muitas vezes se recorre à tradição para compreender o porquê de certas leis terem assumido determinada forma. Só assim é possível caminhar através do ceticismo e iluminar o valor de suas normas (HOLMES JR., 2011, p. 13).

No auge do seu discurso, o filósofo diz que é revoltante uma regra existir apenas porque era da vontade do legislador que ela fosse criada. Contudo, assegura que é mais

revoltante ainda que os motivos pelos quais determinada regra tenha sido estabelecida já tenham expirado e ela continue no sistema jurídico por uma mera reprodução cega do passado. A consequência disso é que certas regras do direito são obscuras e têm um alcance apenas parcial, justamente pelo fato de refletirem um desenvolvimento histórico gradual ao invés de terem sido reformuladas para se adequarem às novas perspectivas com o passar do tempo (HOLMES JR., 2011, p. 13-14).

Com efeito, o autor assegura que todo princípio tem como base a tradição e adverte que isso se dá em uma extensão tão grande que se corre o risco até mesmo de o princípio ser ofuscado pelo papel da história. É preciso ficar atento para não se perder nesse estudo e esquecer que o único propósito do interesse pelo passado é iluminar o presente. Talvez o estudo da economia e também do que se costuma chamar de jurisprudência possa contribuir para a análise da finalidade da lei, do significado de alcançá-la e do seu custo (HOLMES JR., 2011, p.16-18).

É preciso desenvolver um olhar acurado através de todas essas variáveis, alcançar o fundo da matéria e extrair as verdadeiras bases que fundamentam cada profecia. Grande parte do mundo ainda é governada sob os ideais de Descartes, Kant e Bonaparte, o que apenas corrobora que a teoria é a parte mais importante do dogma do direito e que a forma mais abrangente de poder não é o dinheiro, mas sim o comando de ideias. Ao final de seu discurso, Oliver Wendell Holmes Jr. assegura que:

“Os aspectos mais remotos e mais gerais do direito são aqueles que lhe conferem interesse universal. É através deles que você não apenas se torna um grande mestre em seu ramo, como também conecta seu tema com o universo e capta um eco do infinito, um vislumbre de seu processo insondável, um indicador da lei universal” (HOLMES JR., 2011, p. 19-22, tradução do autor).

O filósofo reconhece que tudo é passível de reconsiderações, até mesmo sua própria teoria. É possível que daqui a alguns anos, décadas ou até mesmo séculos ela venha a ser superada. Não se nega a influência que as escolhas políticas, o senso comum e a ordem pública exercem sobre as decisões judiciais, mas pode ser que a dinâmica social se modifique e com ela o exercício do direito se transforme.

Muitos até podem considerar que essa teoria já foi superada ao longo do século XX, outros que ela tenha sido resgatada nesse início do século XXI. O dilema a respeito das influências da lógica e da experiência no direito é antigo, oscilando entre as tentativas de manter um controle objetivo e ao mesmo tempo reagir às teorias meramente especulativas. De uma forma ou de outra, tudo gira em torno do conhecimento.

As pessoas, o tempo e o lugar estão sempre se renovando. É preciso que haja sensibilidade para compreender que o direito é um sistema vivo, dinâmico e autopoiético. Refletir sobre a sua aplicação é uma atividade necessária à constante adequação ao cenário político, econômico e social que rege e sob o qual é regido.

3 A APLICAÇÃO DA NORMA JURÍDICA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR: O INCISO III DO ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 135, inciso III, determina que os diretores, gerentes e representantes de pessoa jurídica de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos. Apesar de ter sido percorrido um longo caminho para delimitar o sujeito, o objeto e a hipótese de aplicação desse diploma legal, ainda persiste discussão acerca da espécie de responsabilidade tributária a ser aplicada: se seria pessoal, solidária ou subsidiária. Isso porque há lacunas entre a literalidade do texto da lei e o que foi decidido na jurisprudência que precisam ser preenchidas, a fim de compreender o verdadeiro caminho trilhado pelo direito na aplicação desse diploma legal e evitar a propagação do ideal de um imperativo lógico proveniente de um precedente judicial tido como paradigma.

De início, é oportuno transcrever o inciso III do artigo 135 do CTN e atentar para sua redação. Destaca-se o trecho “são pessoalmente responsáveis”, que sugere tratar-se de espécie de responsabilidade tributária pessoal. É o que se pode observar a seguir:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (BRASIL, 1966).

Desde a sua publicação em 1966, o inciso III do artigo 135 do CTN gerou muitas controvérsias. O seu sentido foi sendo moldado pela jurisprudência, notadamente pelo Superior Tribunal de Justiça. Nesse passo, citam-se alguns exemplos dessa construção:

- a) Em 1992, mencionava-se que esse artigo previa a hipótese de responsabilidade pessoal do sócio-gerente²;
- b) Em 1996, registrou-se que esse diploma legal traria um caso de responsabilidade solidária do sócio-gerente e se advertiu que ele responderia não por ser sócio, mas sim por ser gerente³;
- c) Em 2001a, firmou-se precedente no sentido de que esse dispositivo trataria da situação em que o sócio-gerente responde subsidiária e subjetivamente pelo débito da pessoa jurídica⁴;
- d) Na mesma época, era pacífico que a falta de recolhimento de tributos constituiria infração à lei apta a ensejar a responsabilidade pessoal do sócio-gerente⁵;
- e) Posteriormente, consolidou-se o entendimento de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracterizaria infração legal suficiente para implicar a responsabilidade pessoal dos administradores⁶;
- f) Adiante, foi aduzido que a dissolução irregular da empresa seria hipótese de infração à lei que ensejaria a responsabilidade pessoal dos administradores. Reconheceu-se que o efeito gerado pela responsabilidade pessoal do sócio reside na exclusão da pessoa jurídica do polo passivo da obrigação tributária, a qual não seria mais levada a responder pelo crédito tributário. E se advertiu que a subsidiariedade é inextensível às hipóteses em que o Código Tributário Nacional ou o legislador ordinário estabelece responsabilidade pessoal do terceiro, excluindo a do próprio contribuinte⁷; e
- g) Por fim, asseverou-se o equívoco na defesa da responsabilidade pessoal. Ressaltou-se que essa tese seria proveniente de uma interpretação exclusivamente pelo método literal, a qual

² BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp 7.704/SP. Relator: Ministro José de Jesus Filho, Segunda Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em 05/10/1992 e publicado em 09/11/1992, p. 20352.

³ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp 85.115/PR. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros, Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em 06/05/1996 e publicado em 10/06/1996, p. 20289.

⁴ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp 135.091/PR. Relator: Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em 15/02/2001 e publicado em 09/04/2001a, p. 337.

⁵ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. AgRg no Ag 314.836/RS. Relator: Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, 25 set. 2000. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 30 out. 2000a, p. 135; BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. EDcl no REsp 258.732/MG. Relator: Ministro Garcia Vieira, 07 nov. 2000. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 27 nov. 2000b, p. 136; e BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. AgRg no REsp 91.859/ES. Relator: Ministro Castro Filho, 27 mar. 2001. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 13 ago. 2001b, p. 84.

⁶ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. REsp 201.808/MG. Relator: Ministro Franciulli Netto, 07 ago. 2001. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, DF, 29 out. 2001c, p. 191; BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. REsp 397.074/BA. Relatora: Ministra Eliana Calmon, 12 mar. 2002. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 22 abr. 2002, p. 198; e BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. AgRg no Ag 453.663/RJ. Relatora: Ministra Denise Arruda, 18 dez. 2003. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, DF, 02 fev. 2004, p. 271.

⁷ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. REsp 1.104.064/RS. Relator: Ministro Luiz Fux, 02 dez. 2010. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 14 dez. 2010.

poderia levar a resultados aberrantes, insustentáveis por razões de ordem lógica, ética e jurídica. Assim, o Superior Tribunal de Justiça firmou posicionamento no sentido de que se trata de responsabilidade solidária pelo fato de que as causas que teriam dado ensejo à ocupação do polo passivo da obrigação jurídica tributária pelo administrador e pela pessoa jurídica a que ele representa seriam distintas⁸.

Esses são apenas alguns exemplos de precedentes judiciais que conduzem ao caminho percorrido pelo direito na aplicação da norma jurídica de responsabilidade tributária do administrador. Curiosamente, o próprio Superior Tribunal de Justiça ponderou sobre a necessidade de se evitar arbitrariedades na aplicação do direito e de se observar o necessário coeficiente de razoabilidade. Chegou-se até mesmo a reconhecer a influência do pensamento de Oliver Wendell Holmes Jr no que concerne à importância do controle exercido pelos Tribunais de Justiça, o que em seara tributária foi traduzido como: “o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema”⁹.

⁸ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. REsp nº 1.455.490/PR. Relator: Ministro Herman Benjamin, 26 ago. 2014. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 25 set. 2014. RB, vol. 658, p. 221.

⁹ “Daí a necessidade de rememorar, sempre, a função tutelar do Poder Judiciário, investido de competência institucional para neutralizar eventuais abusos das entidades governamentais, que, muitas vezes deslembadas da existência, em nosso sistema jurídico, de um “estatuto constitucional do contribuinte”, consubstanciador de direitos e garantias oponíveis ao poder impositivo do Estado (Pet 1.466/PB, Rel. Min. CELSO DE MELLO, in “Informativo STF” nº 125), culminam por asfixiar, arbitrariamente, o sujeito passivo da obrigação tributária, inviabilizando-lhe, injustamente, o exercício de atividades legítimas, o que só faz conferir permanente atualidade às palavras do Justice Oliver Wendell Holmes, Jr. (“*The power to tax is not the power to destroy while this Court sits*”), em “*dictum*” segundo o qual, em livre tradução, “o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema”, proferidas, ainda que como “*dissenting opinion*”, no julgamento, em 1928, do caso “*Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi Ex Rel. Knox*” (277 U.S. 218). Não se pode perder de perspectiva, portanto, em face do conteúdo evidentemente arbitrário da exigência estatal ora questionada na presente sede recursal, o fato de que, especialmente quando se tratar de matéria tributária, impõe-se ao Estado, no processo de elaboração (e de aplicação) das leis, a observância do necessário coeficiente de razoabilidade, pois, como se sabe, todas as normas emanadas do Poder Público devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do “*substantive due process of law*” (CF, art. 5º, LIV), eis que, no tema em questão, o postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais, consoante tem proclamado a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RTJ 160/140-141 – RTJ 178/22-24, v.g.): “O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade – que extrai a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais, notadamente daquela que veicula a garantia do ‘*substantive due process of law*’ – acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. A norma estatal que não veicula qualquer conteúdo de irrazoabilidade presta obséquio ao postulado da proporcionalidade, ajustando-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do ‘*substantive due process of law*’ (CF, art. 5º, LIV). Essa cláusula tutelar, ao inibir os efeitos prejudiciais decorrentes do abuso de poder legislativo, enfatiza a noção de que a prerrogativa de legislar outorgada ao Estado constitui atribuição jurídica essencialmente limitada, ainda que o momento de abstrata instauração normativa possa repousar em juízo meramente político ou discricionário do legislador.” (RTJ 176/578-580, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Pleno). Em suma: a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da

Após essa explanação, é importante que se faça uma reflexão acerca da aplicação do inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional. A responsabilidade tributária do administrador precisa ser fundamentada, justificada e legitimada no processo decisório. Busca-se uma interpretação que não se confunda com o interesse de certas categorias e que seja condizente com as demais normas do sistema, o contexto e a política de Estado.

Acerca do tema, convém registrar o comando do Decreto nº 3.708/1919. Esse instrumento normativo regula a constituição de sociedades por quotas, de responsabilidade limitada. Em matéria análoga à que está sendo discutida, o artigo 10 excluía expressamente a responsabilidade pessoal dos sócios-gerentes e assegurava a imputação da responsabilidade solidária com a pessoa jurídica na hipótese de agirem com excesso de poderes, violação à lei ou contrato social:

Art. 10. Os sócios gerentes ou que derem o nome á firma não respondem pessoalmente pelas obrigações contrahidas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidaria e illimitadamente pelo excesso de mandato e pelos actos praticados com violação do contracto ou da lei. (BRASIL, 2019).

Em pertinente digressão, impende analisar a redação original do Projeto de Código Tributário Nacional publicado em 1954. A proposta era a de que as pessoas jurídicas de direito privado fossem pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de todo e qualquer ato praticado pelos seus diretores, gerentes ou administradores, independentemente de ter sido regularmente praticado e ou de ter incorrido em excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos. Ao tratar da responsabilidade de terceiros, o artigo 171, § 1º, determinava a responsabilidade pessoal da pessoa jurídica de direito privado até mesmo quando seu representante viesse a agir ilicitamente:

Art. 171. As pessoas naturais ou jurídicas são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de atos regularmente praticados por seus mandatários, prepostos ou empregados.

§ 1º. Quanto às pessoas jurídicas de direito privado, o disposto neste artigo aplica-se às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados pelos respectivos diretores, gerentes ou administradores, ainda que com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

§ 2º. Nos casos previstos neste artigo e no parágrafo anterior, observar-se-á, quanto à responsabilidade por infrações, o disposto na alínea III do art. 173. (BRASIL, 1954)¹⁰.

própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos por este editados". In. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ARE nº 754.174. Informativo nº 757. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 04 set. 2014, seção 1, p. 1.

¹⁰ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Exposição de motivos do Ministro da Fazenda, Dr. Oswaldo Aranha, encaminhando ao Sr. Presidente da República o Projeto de Código Tributário Nacional -

Percebe-se que não apenas a legislação anterior ao Código Tributário Nacional como também o seu próprio projeto caminhavam no sentido de que a pessoa jurídica deveria ser responsabilizada pelo crédito tributário, ainda que tivesse sido originado de um ato praticado pelo administrador com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos. Solidária ou pessoalmente, não se cogitava que a pessoa jurídica pudesse ser excluída do polo passivo da obrigação tributária ou que se restringisse a responsabilidade ao administrador. Muitas razões levavam a esse caminho, notadamente a necessidade de garantia do crédito tributário.

Entretanto, a redação final desse diploma legal suscitou novas vias interpretativas. Ao determinar que os diretores, gerentes e representantes das pessoas jurídicas seriam pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos, passou-se a considerar a exclusão da pessoa jurídica do polo passivo e a concentração da responsabilidade no seu administrador. Foi quando o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que esse diploma legal traria um caso de responsabilidade jurídica solidária¹¹.

Em *The Path of the Law*, Oliver Wendell Holmes Jr. fez uma citação em latim que resume bem a problemática proposta. Ele disse que nenhuma conclusão poderá ser aceita *semper ubique et ab omnibus*, o que pode ser traduzido como *sempre, em todos os lugares e por todos*. Essa expressão evidencia a mutabilidade dos valores jurídicos a partir das transformações sociais, políticas e econômicas, o que apenas corrobora a importância das teorias argumentativas em um cenário legal, doutrinário e jurisprudencial do direito (HOLMES JR., 2011, p.10-11).

O direito vem evoluindo e suas conclusões devem se adaptar a essa evolução. Não se pretende apresentar a única solução ou a solução correta para a problemática em discussão. O que se pretende é propor a solução mais consentânea a um cenário moderno.

A defesa pela responsabilidade pessoal do administrador e pela exclusão da pessoa jurídica do polo passivo da obrigação tributária não deve preponderar, porque a empresa costuma ter um poder aquisitivo mais expressivo que o do seu representante; ela possui uma relação com o fato jurídico tributário, ainda que indireta; e o propósito da responsabilidade

Relatório apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Sousa, relator geral, e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional - Anteprojeto de autoria do Prof. Rubens Gomes de Sousa, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional - Sugestões oferecidas ao Anteprojeto de Código Tributário Nacional.

¹¹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. REsp nº 1.455.490/PR. Relator: Ministro Herman Benjamin, 26 ago. 2014. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 25 set. 2014. RB, vol. 658, p. 221.

tributária é justamente a devida arrecadação do crédito para a efetivação das políticas públicas. Excluir a pessoa jurídica do polo passivo é ir na contramão de toda a estrutura da administração pública. Ademais, concentrar a cobrança na figura da pessoa física é superestimar um viés punitivo que extrapola o âmbito de incidência da responsabilização tributária.

Da mesma forma, a tese da responsabilidade solidária do administrador e da pessoa jurídica não se sustenta ante as premissas da livre iniciativa; do incentivo ao desenvolvimento das atividades empresariais; do respeito aos direitos individuais do administrador; do papel secundário da função punitiva do sócio pela prática de um ilícito; e da possível responsabilização do indivíduo nas esferas cível e penal. Colocar o administrador no mesmo nível de exigência da pessoa jurídica vai de encontro à proteção, incentivo e desenvolvimento da iniciativa privada. A prática de um ato ilícito tributário lhe impõe o ônus de garantir o crédito quando a pessoa jurídica não for capaz de fazê-lo, o que não é suficiente para caracterizá-lo como contribuinte, mas apenas como responsável pela garantia de sua execução.

Por fim, sobressai a aplicação da responsabilidade subsidiária. Esse raciocínio não se dá apenas por exclusão, mas também por asserção diante da existência de um direito tributário intrínseco ao direito financeiro e da necessidade de arrecadação de recursos para a efetivação das políticas públicas. A lógica e a experiência levam a crer que não há evidências no direito, a pessoa jurídica deve arcar com o crédito tributário e o administrador faz *jus* ao benefício de ordem, de modo a responder apenas quando frustrada a execução contra a empresa, assumindo o posto de responsável pela prática do ilícito que deu ensejo à obrigação tributária e acionando o seu próprio patrimônio para a efetiva arrecadação e garantia das políticas públicas.

4 CONCLUSÃO

Tiros e balas de canhão são cenas que os olhos fotografam, memorizam e revivem periodicamente. As experiências de vida de cada um despertam olhares diversos para os mesmos cenários. As diferenças de percepções criam teorias, buscam fundamentos e expõem argumentos que sejam capazes de prevalecer em determinado sistema.

Com o direito não é diferente. Doutrinadores, filósofos e juristas vivem um constante processo de revelar. Entre obviedades, sagacidades e obscurantismos, revela-se o que já existia e o que repentinamente passou a existir em um sistema autopoietico.

As sementes do pragmatismo jurídico foram plantadas em um solo que à época era bastante propício ao formalismo. O solo se mostrou fértil, as sementes vingaram e seus frutos se propagaram além do previsto. Apesar das críticas, não há como negar seu alcance.

Oliver Wendell Holmes se destacou enquanto jurista, filósofo e membro da Suprema Corte Americana por quase trinta anos. Ao publicar a obra *The Path of the Law*, ele impulsionou o pensamento jurídico americano ao século XX. A maneira de ver o direito passou a considerar outras variáveis além do raciocínio lógico dedutivo do silogismo, as escolhas políticas, o senso comum e a ordem pública conduziram a uma análise indutiva de previsões.

É realmente defensável o argumento pragmático de que o propósito do conhecimento jurídico seja o de estabelecer profecias a respeito do modo como os Tribunais decidirão. O próprio número de previsões jurídicas acaba se tornando finito. É uma questão de tempo até que os dogmas, as alegações e as refutações venham a se conectar em um sistema completo.

Ocorre que as profecias a respeito da aplicação do inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional se tornaram falhas e confusas. Os conflitos, as dissonâncias e as oscilações frustravam as previsões concernentes à norma jurídica de responsabilidade tributária do administrador. O sujeito, o objeto e a espécie de responsabilidade foram questões bastante discutidas na jurisprudência e que remanescem mal resolvidas na doutrina.

Ao reduzir o número de possibilidades de previsões, delimita-se não apenas a hipótese de incidência como também o consequente normativo. Os precedentes judiciais, as teorias doutrinárias e a análise sistemática das demais normas legais conduzem e asseguram a responsabilidade subsidiária do administrador. Longe de serem excludentes, a lógica e a experiência aparam as arestas do que poderia vir a se tornar um descaminho e acabam se amparando em meio a um trajeto sinuoso de guerras, crises e insegurança jurídica.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 13 jan. 2020.

BRASIL. Decreto nº 3.708, de 10 de janeiro de 1919. Regula a constituição de sociedades por quotas, de responsabilidade limitada. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, RJ, 15 jan. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d3708.htm. Acesso em: 13 jan. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. AgRg no Ag 314.836/RS. Relator: Ministro Garcia Vieira, 25 setembro 2000. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 30 out. 2000a, p. 135.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. EDcl no REsp 258.732/MG. Relator: Ministro Garcia Vieira, 07 nov. 2000. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 27 nov., 2000b, p. 136.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. AgRg no Ag 453.663/RJ. Relatora: Ministra Denise Arruda, 18 dez. 2003. **Diário de Justiça Eletrônico** Brasília, DF, 02 fev. 2004, p. 271.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. REsp 85.115/PR. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros, 06 maio 1996. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF 10 jun. 1996, p. 20289.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. REsp 1.104.064/RS. Relator: Ministro Luiz Fux, 02 dez. 2010. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 14 dez. 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. REsp 135.091/PR. Relator: Ministra Eliana Calmon, 15 fev. 2001. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 09 abr. 2001a, p. 337.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça Segunda Turma. AgRg no REsp 91.859/ES. Relator: Ministro Castro Filho, 27 mar. 2001. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 13 ago. 2001b, p. 84.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. REsp 201.808/MG. Relator: Ministro Franciulli Netto, 07 ago. 2001. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 29 out. 2001c, p. 191.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. REsp 397.074/BA. Relatora: Ministra Eliana Calmon, 12 ago. 2002. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 22 out. 2002, p. 198.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. REsp 7.704/SP. Relator: Ministro José de Jesus Filho, 05 out, 1992. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 09 nov. 1992, p. 20352.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. REsp nº 1.455.490/PR. Relator: Ministro Herman Benjamin, 26 ago. 2014. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 25 set. 2014, vol. 658, p. 221.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE nº 754.174. Informativo nº 757. Sanções Políticas Indiretas - Matéria Tributária - Inadmissibilidade - Ofensa a Diversos Postulados Constitucionais. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 04 set. 2014, seção 1, p. 1.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE nº 562.276, Repercussão Geral. Relatora: Ministra Ellen Gracie, 03 nov. 2010. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 10 fev. 2011, RDDT n. 187, 2011, p. 186-193, RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. 547 p. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 21 mar. 2020.

CHILDRESS, Steven Alan. Prefácio. *In*: HOLMES JR, Oliver Wendell. **The Path of the Law**. New Orleans: Quid Pro Books, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2010.

HOLMES JR, Oliver Wendell. **The Common Law**. Toronto: University of Toronto Law School, 2011.

HOLMES JR, Oliver Wendell. **The Path of the Law**. New Orleans: Quid Pro Books, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012.