Breves apontamentos sobre a responsabilidade tributária dos representantes legais e administradores de pessoas jurídicas no direito brasileiro e no direito comparado

Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage¹

1 Delimitação do tema

As organizações econômicas são importantes para o desenvolvimento nacional por diversos fatores (COELHO, 2005)², dentre eles a contribuição financeira ao Estado gerada pela tributação incidente sobre suas atividades³.

Tais atividades são em regra tributadas na pessoa dos contribuintes de direito, apontados na legislação brasileira como aqueles que guardam relação pessoal e direta com os fatos geradores da obrigação tributária. Todavia, além da figura de *contribuinte*, há ainda a de *responsável tributário*, (AMARO, 2007, p. 303)⁴, definido por exclusão

¹ Palestrante. Professor de Direito Tributário da PUC Minas e do Centro Universitário Metodista Izabela Hendrix, Conselheiro titular do Conselho Administrativo de Recursos Tributários de Belo Horizonte (CART-BH), Procurador Chefe da Fazenda Municipal de Contagem/MG.

² “Os bens e serviços que precisamos para viver – isto é, os que atendem às nossas necessidades de vestuário, alimentação, saúde, educação, lazer, etc. – são produzidos em organizações econômicas e negociados no mercado. Quem estrutura essas organizações são pessoas vocacionadas à tarefa de combinar determinados componentes (os ‘fatores de produção’) e fortemente estimuladas pela possibilidade de ganhar dinheiro, muito dinheiro, com isso. São os empresários”. COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*, 16. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

³ De acordo com a Lei 12.381, de 9 de fevereiro de 2011, 70% das receitas do tesouro nacional — estimadas para 2011 em R\$ 1.277.565.460.807,00 — têm origem em tributos.

⁴ “A presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte. Contribuinte é alguém que, naturalmente, seria o personagem a contracenar com o Fisco, se a lei não optasse por colocar outro figurante em seu lugar (ou a seu lado), desde o momento da ocorrência do fato ou em razão de certos eventos futuros (sucessão do contribuinte, por exemplo)”. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, 13. ed. rev, São Paulo: Saraiva, 2007, p. 303.

pelo art. 121 do Código Tributário Nacional (CTN), combinado com o art. 128 do mesmo Código:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – *contribuinte*, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – *responsável*, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

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

Em determinadas situações e atendidos requisitos específicos, os representantes legais e administradores de pessoas jurídicas podem ser chamados a responder pelas obrigações tributárias das pessoas representadas ou administradas, figurando como *responsáveis*, nos termos do inciso II do parágrafo único do art. 121 do CTN.

O presente artigo aborda em breves linhas a razão de ser da autonomia patrimonial entre pessoas jurídicas e seus integrantes e a responsabilização tributária no Brasil em comparação com o direito europeu, para propor que a legislação nacional evolua, incrementando a segurança jurídica e emparelhando o ordenamento brasileiro com os sistemas tributários democraticamente mais avançados.

2 A razão de ser da responsabilidade tributária e o art. 135 do CTN

Um dos objetivos principais dos sujeitos que constituem e compõem as denominadas “sociedades limitadas”⁵ é o de manter *separação* entre seus

⁵ A título ilustrativo, informa-se que no ano de 2010 foram constituídas cinquenta e oito mil, trezentas e quarenta e duas pessoas jurídicas apenas no Estado de Minas Gerais, figurando nesse universo trinta e duas mil e quarenta e sete sociedades limitadas. Conforme dados da Junta Comercial do Estado de Minas Gerais, 55% das pessoas jurídicas constituídas estavam na categoria “LTDA”, demonstrando ser a forma de constituição mais amplamente utilizada no Brasil. Disponível em: <<http://www.jucemg.mg.gov.br/ibr/informacoes+estatisticas+estatisticas-2010>>. Acesso em jun./2011. De acordo com o Departamento Nacional de Registro do Comércio os dados, em pontos percentuais, são semelhantes para outras unidades da federação.

patrimônios particulares e o da pessoa jurídica constituída cujo quadro societário integram, evitando que o eventual insucesso da sociedade possa causar prejuízos adicionais na esfera patrimonial privada de seus sócios⁶.

A respeito da importância histórica da distinção entre personalidades física e jurídica, afirmou Ramón Falcón y Tella (2003, p. 540):

En este contexto se explica la creación por los juristas del concepto de persona moral o jurídica, junto a la persona física, lo que como indica RIPERT supuso un paso fundamental en el desarrollo económico capitalista. Con la atribución de personalidad a entes distintos del hombre, admitiendo a la sociedad anónima como persona jurídica no se pretende, en definitiva, otra cosa que acotar una masa patrimonial a la que han de ceñirse los acreedores del comerciante o empresario, limitando así su responsabilidad. La dogmática del siglo XIX creyó encontrar el progreso en una asimilación de las personas jurídicas a las físicas tan completa como fuera posible, predicando de unas y otras los mismos atributos: la nacionalidad, el nombre, y hasta los derechos de la personalidad (...) pero en todo caso – quizá lo más importante – el patrimonio personal.

Temperando o momento histórico de separação drástica de patrimônios do século XIX com sua visão do tema no momento atual do direito espanhol, prossegue Falcón y Tella (2003, p. 540-541):

Ahora bien, todo admite matices y lógicamente la doctrina posterior, y el Derecho positivo, ha sabido ver que el régimen de las personas jurídicas no debe ni puede calcarse sobre el de las personas físicas, ni tiene por qué ser el mismo en todos los casos. Cada tipo de persona – persona física, fundación, asociación, sociedad colectiva, comanditaria,

⁶ “Pedi vista, porque, a meu sentir, o dispositivo legal aplica golpe mortal na sociedade em cotas de responsabilidade limitada - um dos mais eficientes e tradicionais catalisadores de pequenas e médias empresas, na economia brasileira. De fato, a sociedade limitada possibilita a associação lícita, de pessoas do povo, donas de pequenos capitais, sem capacidade de gerenciamento, nem habilidade técnica, com outros indivíduos, donos desses atributos, mas carentes de capitais. A associação de tais pessoas viabiliza empreendimentos inacessíveis a cada uma delas, isoladamente. Alguns economistas afirmam que a sociedade limitada foi a grande alavanca do capitalismo incipiente do século dezenove. Instituído entre nós, pelo Decreto 3.708/1919, esse tipo de sociedade inspira-se em exitosos modelos alemães e ingleses. A característica fundamental da sociedade limitada é que os sócios obrigam-se, solidariamente, pela integralização do capital social; no entanto, após integralizado o capital, libera-se, inteiramente o sócio”. Voto-vista do Ministro Humberto Gomes de Barros no AgRg em RESP 410.080/PR, rel. min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/03/2004, DJ 10/05/2004, p. 168).

limitada, anónima, etc. – tiene sus propias características intrínsecas que han de establecerse en función de las normas que regulan su actuación y responsabilidad. Pero en todo caso la atribución de personalidad o capacidad jurídica por el ordenamiento positivo supone una cierta autonomía patrimonial. En unos casos, los acreedores sólo pueden hacer efectivo su derecho, en principio, sobre los bienes del deudor, como ocurre cuando este es una persona física o una sociedad que limita la responsabilidad de los socios. En otros el acreedor cuenta con una responsabilidad solidaria de segundo grado que le permite dirigirse frente a cualquier socio en caso de insolvencia de la sociedad, como ocurre con las colectivas. Caben, en definitiva, las más diversas fórmulas y matices, que dependen de cada ordenamiento positivo, pero la personalidad jurídica supone siempre una cierta autonomía patrimonial, es decir el acotamiento de unos bienes sobre los que, al menos en un primer momento, ha de intentarse el cobro por los acreedores. El ordenamiento puede prever garantías adicionales – la responsabilidad solidaria o mancomunada, principal o subsidiaria, de otras personas (socios, administradores, fiadores, etc.), la afectación de determinados bienes al cumplimiento de la obligación aunque estén en poder de terceros, etc. – pero en todo caso la “persona” del deudor garantiza la existencia, al menos, de un patrimonio - de unos bienes ‘presentes o futuros’ – que responde de la obligación.

Portanto, vê-se que, embora a autonomia patrimonial entre a pessoa jurídica e as pessoas (físicas ou jurídicas) que compõem sua estrutura societária seja uma realidade necessária para o desenvolvimento das organizações econômicas, tal separação não é absoluta, estando sujeita às disposições do ordenamento jurídico vigente⁷.

Pelo fato de a tributação consistir em uma necessidade inexorável para a manutenção do Estado e considerada a fragilidade de se garantir a arrecadação

⁷ Na doutrina brasileira, Caio Mário da Silva Pereira (1995 *apud* VAZ, 2003, p. 81) utiliza-se de exemplo prático incontestável (personalidade não atribuída aos escravos) para reforçar que a autonomia patrimonial conferida a uma pessoa (seja ela física ou jurídica) decorre da lei e não isoladamente de um direito natural que a preceda: “Atentamos, entretanto, em que, encarando a natureza da pessoa jurídica como realidade técnica, aceitamo-la e à sua personalidade sem qualquer artifício. E nem se poderá objetar que esta personalidade e capacidade são fictícias em razão de provirem da lei, porque ainda neste passo é de salientar-se que a própria personalidade jurídica do homem é uma criação do direito e não da natureza, reconhecida quando a ordem legal a concede, e negada quando (escravos) o ordenamento jurídico a recusa.” *apud* VAZ, José Otávio de Vianna. *A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no Código Tributário Nacional*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 81.

de recursos única e isoladamente por meio dos *contribuintes* foi que o Código Tributário Nacional — editado no contexto político de 1966 — disciplinou inúmeras salvaguardas para o crédito tributário⁸. Dentre elas estipulou a figura da *responsabilidade* com a ampliação da sujeição passiva a terceiros estranhos ao binômio Fisco-Contribuinte, no intuito de assegurar o recolhimento do tributo aos cofres públicos. Nas palavras de Luciano Amaro (2007, p. 304):

A eleição desse terceiro, para figurar no pólo passivo da obrigação tributária, decorre de razões que vão da conveniência até a necessidade. Há situações em que a única via possível para tornar eficaz a incidência do tributo é a eleição do terceiro responsável. Imagine-se, por exemplo, o imposto de renda sobre rendimentos de não residentes no País: a lei tem de escolher um terceiro (a fonte pagadora) como sujeito passivo (na condição de responsável) para viabilizar a incidência do tributo. Noutros casos, são razões de conveniência (para simplificar a arrecadação, ou para garantir sua eficácia) que determinam a eleição do terceiro como responsável.

No ordenamento brasileiro coube ao CTN (diploma com *status* de lei complementar por força do art. 146, III, da CR/1988) dispor sobre a sujeição passiva tributária de representantes legais e administradores de modo uniforme, para todo o plano nacional, através de seu artigo 135. Confira-se:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Da leitura do dispositivo legal transcrito (art. 135) é possível concluir que terceiros (*responsáveis tributários*) podem ser apontados para responder por obrigações tributárias advindas de determinadas operações realizadas pela pessoa jurídica (*contribuinte*), cabendo esclarecer em breve linhas as implicações do artigo acima e comparar o direito brasileiro com exemplos do direito europeu.

⁸ Vide artigos 183 a 193 do CTN ao tratar das “garantias e privilégios do crédito tributário”, bem como artigos 4º, 123, 126 do mesmo Código, dentre outros.

3 A responsabilização dos gestores no contexto brasileiro e no direito comparado

O art. 135 do CTN é criticado com razão pela doutrina brasileira pelo fato de sua redação ser muito sucinta e pouco clara, dando margem a inúmeras dúvidas que acirraram e continuam polemizando as divergências entre a administração pública (sujeito ativo tributário por excelência) e os sujeitos passivos da obrigação tributária, notadamente os *responsáveis*.

Alguns pontos são discutidos a respeito do *caput* e de seu inciso III, havendo diferentes entendimentos no âmbito judicial e dentre os autores de direito tributário, valendo-se destacar:

A “pessoalidade”: por começar o artigo dizendo que são *pessoalmente responsáveis* pelos créditos tributários surge a discussão se o responsável seria cumulativamente ou isoladamente responsável pela obrigação, nesta última hipótese afastando do pólo passivo a pessoa do contribuinte. A posição corrente com mais adeptos (COELHO, 2009, p. 667 e ss.) é a de que a transferência da obrigação seria integral da pessoa do contribuinte para o responsável tributário, de modo que esse último assumisse isoladamente o débito, exonerando aquele primeiro da obrigação de adimpli-lo. Todavia, entendemos junto com Hugo de Brito Machado (2004, p. 157)⁹ que tal interpretação não está correta, consistindo o termo “pessoalmente” (do art. 135) em verdadeira cumulação de responsabilidade entre contribuinte e responsável tributário, sendo a leitura adequada do dispositivo, inclusive pelo fato de conferir maiores garantias ao crédito tributário, de acordo com o escopo do CTN em 1966;

As obrigações devem ser “resultantes” de atos praticados com excesso de poderes ou infrações: ponto pouco explorado é o de o dispositivo legal em questão limitar, em seu *caput* e inciso III, a responsabilidade dos gestores nas obrigações tributárias especificamente *resultantes* de seus atos. Portanto, não seriam *todas* as obrigações tributárias que poderiam ser cobradas automaticamente dos representantes legais e administradores das pessoas jurídicas, mas sim, exclusivamente,

⁹ “No 5º Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, em outubro de 1980, prevaleceu, contra nosso voto, a tese de que o art. 135 cuida de hipótese de substituição, e por isso a responsabilidade de qualquer das pessoas no mesmo referidas implica a exoneração da pessoa jurídica. Parece-nos inteiramente inaceitável tal entendimento. A lei diz que são *pessoalmente responsáveis*, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria que ser expressa”. *Curso de Direito Tributário*, 24. ed. rev. atual. ampl., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 157.

aquelas que adviessem de *seus atos* omissivos ou comissivos. Normalmente, esse ponto não é abordado nos questionamentos em juízo e, por reflexo, tampouco é satisfatoriamente tratado nas decisões judiciais. Os atos devem ter sido praticados com “excesso de poderes ou infração de lei contrato social ou estatuto”: nem todos os atos praticados pelos gestores têm o condão de atrair para os mesmos a responsabilidade tributária. Por anos a jurisprudência foi vacilante sobre o tema, tendo sido majoritário o posicionamento de que o *mero inadimplemento do tributo* configuraria ilícito suficiente a acarretar a responsabilização dos gestores da sociedade. Bastaria que o tributo não fosse quitado na data prevista pela legislação (daí o *ilícito*) para que os gestores das pessoas jurídicas tivessem que responder pela obrigação tributária. Atualmente o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificou o entendimento exatamente no sentido contrário — posição com a qual concordamos — editando o enunciado da súmula 430¹⁰, para afastar a ideia de que o mero inadimplemento do tributo seria razão suficiente para o redirecionamento da cobrança para os gestores da sociedade devedora.

Os atos são de “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”: de tal redação extrai-se claramente a lição de que o sócio sem qualquer poder na sociedade não pode ser responsabilizado por algo que sequer está sob os seus domínios. Assim sendo, apenas os *diretores, gerentes* ou *representantes* (os quais englobamos na terminologia “gestores”) podem ser convocados para figurar no pólo passivo da obrigação com base no art. 135, III, do CTN. Por fim, registre-se que caminharam bem as súmulas 430 e 435¹¹ do STJ ao limitar a atribuição de responsabilidade tributária aos *sócios-gerentes* das pessoas jurídicas, eis que, numa primeira análise, são esses sócios gestores que detêm os poderes-deveres de gerir a empresa e que assinam os documentos endereçados à administração tributária, devendo ser responsabilizados em caso de equívocos praticados. Em regra, a atribuição de responsabilidade tributária a pessoas que integrem os quadros de pessoas jurídicas sem exercer de fato ou de direito o poder decisório naquela sociedade seria ilegal.

¹⁰ “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.” (Súmula 430/STJ)

¹¹ “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.” (Súmula 435/STJ)

Não obstante o art. 135 do CTN objetivar disciplinar a responsabilização dos gestores de pessoas jurídicas em determinadas situações específicas, a legislação brasileira é carente quanto a uma *definição procedimental de âmbito nacional* para se imputar a responsabilidade a esses terceiros¹².

No direito europeu continental podem ser buscados avanços que, após os ajustes necessários, seriam trazidos para o ordenamento brasileiro via lei complementar formal e material posta pelo Congresso Nacional.

Um exemplo consistiria na recente legislação espanhola, a *Ley General Tributaria* 58, do ano de 2003, que define que:

(I) – a responsabilidade será sempre subsidiária;

(II) – deverá ser expedido ato administrativo em que se declare a responsabilidade e se determine seu alcance e extensão;

(II) – o administrado será notificado do ato que lhe pretenda imputar a responsabilidade e terá oportunidade de ser previamente ouvido, ainda na esfera administrativa.

Abaixo alguns artigos da mencionada *Ley General* que clareiam a exposição:

Artículo 41. Responsabilidad tributaria.

¹² A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional tentou preencher a lacuna por meio da Portaria PGFN 180/2010, sendo, entretanto, ato infralegal que não tem o condão de definir, em norma geral aplicável a todo o país (União, estados e municípios), o procedimento adequado para imputação de responsabilidade a terceiros. Confira-se a redação:

“Art. 1º Para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial.

Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir:

I – excesso de poderes;

II – infração à lei;

III – infração ao contrato social ou estatuto;

IV – dissolução irregular da pessoa jurídica.

Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários.”

1. *La Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. (...)*

2. *Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.*

(...)

5. *Salvo que una norma con rango de Ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta Ley. (...)*

Subsección I. Procedimiento frente a los responsables.

Artículo 174. Declaración de responsabilidad.

1. *La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la Ley disponga otra cosa.*

2. *En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación.*

3. *El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.*

4. *El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables.*

No direito português, por sua vez, o Decreto-Lei 398, de 1998, que “aprova a lei geral tributária”, também dispõe de modo bastante pormenorizado sobre a figura, as hipóteses e os procedimentos de atribuição de responsabilidade tributária, demonstrando o caráter superior daquela legislação (mais nova e mais moderna que a brasileira), ao menos no ponto analisado¹³.

¹³ Aliás, esse é um dos desígnios da mencionada Lei portuguesa, que é precedida das seguintes razões (grifos nossos): “A concentração, clarificação e síntese em único diploma das regras fundamentais do sistema fiscal que só uma lei geral tributária é susceptível de empreender poderão, na verdade, contribuir poderosamente para uma maior segurança das relações entre a administração tributária e os contribuintes, a uniformização dos critérios de aplicação do direito tributário, de

O direito português define expressamente que:

- (I) – a responsabilidade poderá ser solidária ou subsidiária;
- (II) – o sujeito apontado como responsável será citado ou notificado para reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhe for atribuída;
- (III) – os elementos essenciais da autuação deverão ser informados aos responsáveis, inclusive com a indicação do dispositivo legal em que fundada;
- (IV) – os gestores de pessoas jurídicas serão *subsidiariamente* responsáveis pelos débitos das pessoas jurídicas (mas *solidariamente* obrigados entre si);
- (V) – quanto aos efeitos temporais, os gestores apenas poderão ser responsabilizados por débitos vinculados aos períodos de exercícios das respectivas funções na sociedade gerida.

A seguir, destacamos a redação dos respectivos dispositivos da legislação de Portugal:

Artigo 18.

Sujeitos

(...)

3. O *sujeito passivo* é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou *responsável*.

Artigo 22.

Responsabilidade tributária

que depende a aplicação efectiva do princípio da igualdade, e a estabilidade e coerência do sistema tributário. A imagem de um sistema tributário disperso e contraditório prejudica fortemente a aceitação social das suas normas e, conseqüentemente, a eficácia do combate à fraude e evasão fiscal. É tempo de suprir essa lacuna e dotar o sistema tributário português de um meio que o fará *aproximar decididamente do sistema tributário das sociedades democráticas mais avançadas*. (...) São paradigmáticos destes desígnios os seguintes princípios: a consagração da regra geral da transitoriedade dos benefícios fiscais, sujeitando-os a uma avaliação periódica visando impedir a sua transformação em verdadeiros privilégios fiscais; a *sujeição a uma regulamentação clara e equilibrada do instituto da responsabilidade subsidiária, incluindo dos administradores ou gerentes, limitando os pressupostos da reversão e libertando, assim, os tribunais tributários de múltiplos casos susceptíveis de resolução meramente administrativa*".

1. A responsabilidade tributária abrange, nos termos fixados na lei, a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais.

2. Para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas.

3. A responsabilidade tributária por dívidas de outrem é, salvo determinação em contrário, apenas subsidiária.

4. As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão *reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída* nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a *notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais.*

Artigo 24.

Responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos

1. Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;

b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

Observa-se dos tópicos destacados e da “lei geral” tributária espanhola e portuguesa transcritas que os gestores de sociedades naqueles países encontram respaldo legal detalhado a pautar suas ações. Não se pretende, neste breve estudo, analisar se as previsões legais contidas na legislação europeia são brandas ou severas, se estão corretas ou se precisariam ser modificadas. O fato relevante é que naqueles países há produção legislativa democrática que baliza a responsabilização dos gestores, delimitando quando e como a sujeição passiva pode ser estendida a terceiros.

Uma vez que o contexto constitucional brasileiro assegura o devido processo legal, seja na via administrativa ou judicial¹⁴, não havendo qual-

¹⁴ Art. 5.º da Constituição da República de 1988: “LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;”.

quer restrição hierárquica superior a impedir que legislação nacional sobre essa temática venha a lume, não se justifica a manutenção do *status* atual de carência de definição legislativa.

4 Conclusão

A *responsabilidade tributária* é ponto recorrente e bastante polêmico no Judiciário brasileiro, valendo-se o exemplo de que eventual consulta jurisprudencial sobre o art. 135, do CTN, dentre os acórdãos proferidos pela 4ª Seção do Tribunal Regional Federal da 1ª Região retornará resultados de julgamentos que foram decididos por maioria (inclusive com voto de desempate¹⁵). Tal fato, dentre outros, demonstra não haver posicionamento unânime da Corte, refletindo o contexto nacional de indefinição jurídica sobre a matéria.

Dada a “arquicomplexidade” do tema da *responsabilidade tributária dos gestores de sociedades limitadas* e os múltiplos posicionamentos judiciais e doutrinários não é possível tratá-lo integralmente em um artigo isolado. A título de tentativa de contribuição para o debate, registramos a necessidade premente de *aprimoramento da legislação tributária nacional* de modo a permitir a pacificação do assunto ainda na esfera administrativa, com redução de demandas repetitivas a sobrecarregar o Judiciário, inclusive e muito especialmente no que toca a tramitação das execuções fiscais, que, nos dias atuais, estão fortemente ligadas a todo tipo de argumentação em sede de “exceções de pré-executividade” manejadas pelos responsáveis tributários que figuram como executados.

Entretanto, enquanto não debatido e aprovado tal aprimoramento da legislação pelo Congresso Nacional o Judiciário tem a complexa tarefa de prover a uniformização de entendimento sobre as hipóteses e o alcance da

¹⁵ Pauta de 23/09/2009, julgado em 07/10/2009, EI 2000.01.00.006505-0/MG: “Certifico que a egrégia QUARTA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe, em Sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão: A Seção, por maioria, vencidos o Relator e os Desembargadores Federais Luciano Tolentino Amaral e Reynaldo Fonseca, em voto de desempate do Desembargador Federal Souza Prudente, Presidente, negou provimento aos embargos infringentes, nos termos do voto divergente da Desembargadora Federal Maria Carmo Cardoso, que lavrará o acórdão. Votaram com a Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso os Exmos. Srs. Desembargador Federal Leomar Barros Amorim de Sousa, Juiz Federal Osmane Antônio dos Santos (conv.) e Souza Prudente (voto de desempate). Brasília, 07 de outubro de 2009.

responsabilização tributária desses gestores, colaborando para a diminuição da exacerbada litigiosidade entre fisco e sujeitos passivos. A redução das incertezas jurídicas (*com* ou *sem* a pretendida inovação legislativa) certamente propiciará um ambiente mais profícuo para o desenvolvimento da sociedade brasileira.

Referências

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007

COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial* 16. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

FALCÓN Y TELLA, Ramón. Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Dir.), *Tratado de derecho tributario*. Lima: Palestra ed., 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

VAZ, José Otávio de Vianna. *A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no código tributário nacional*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.