

REVERSÃO DAS PROVISÕES NAS HIPÓTESES DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA OS SÓCIOS, EM DECORRÊNCIA DA RESPONSABILIZAÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Carlos Eduardo Borghi Pla

Advogado. Mestrando em Direito Tributário na Fundação Getulio Vargas (FGV).

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Contextualização 3 Referências.

RESUMO: O presente estudo aborda o tema da reversão da provisão na hipótese de execução fiscal redirecionada para sócios/administradores por responsabilidade tributária, conforme o art. 135 do Código Tributário Nacional.

PALAVRAS-CHAVE: Código Tributário Nacional. Execução fiscal. Reversão de provisões. Desconsideração da personalidade jurídica.

1 INTRODUÇÃO

Neste artigo serão abordados os possíveis tratamentos contábeis a serem dispensados no caso de execução fiscal em que tenha ocorrido, no seu curso, o redirecionamento da cobrança da pessoa jurídica (entidade), devedora originária, para seus administradores, em razão da atribuição de responsabilidade por ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Nesse caso, realizada a defesa dos administradores, em sede de Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, e julgada definitivamente improcedente, prossegue-se com a cobrança via execução fiscal em face daqueles, os quais, posteriormente, acabam por realizar o adimplemento dos créditos tributários exigidos.

2 CONTEXTUALIZAÇÃO

Inicialmente, vale esclarecer que é corriqueiro em qualquer atividade econômica que a pessoa jurídica – ou, como também usualmente tratada na contabilidade, a “entidade” – se depare com o risco de ter, contra si, ajuizada ação judicial exigindo-se o pagamento de tributos decorrente de autuações fiscais, erros no cumprimento de obrigações acessórias, inadimplementos etc.

Dessa forma, analisando a situação hipotética posta em análise, é recomendável¹ que, no momento em que ajuizada execução fiscal para cobrança de tributos, depois de esgotada a esfera administrativa e realizada a inscrição em dívida ativa do débito, o risco de perda e a probabilidade de a entidade ter de arcar com o pagamento do crédito tributário sejam avaliados conjuntamente pela administração e por seus advogados, considerando o prognóstico de chance de perda de eventual ação judicial.

Supondo que o risco de perda da ação seja considerado “provável” – mesmo considerando que o débito decorra de ato do administrador praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, e que o art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN) defina a responsabilidade de administradores e que se intente pela defesa da entidade –, deve-se constituir provisão, sempre que verificados os requisitos impostos pelo item 14 do Pronunciamento Técnico n. 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC):

14. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de um evento passado;
- b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e
- c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Ou seja, supondo-se como provável o desembolso futuro com o crédito tributário discutido na hipotética execução fiscal em curso, atribuindo-lhe valor meramente ilustrativo de R\$ 1.000,00, deverá a entidade reconhecer tal valor em uma conta de passivo não circulante denominada “Provisões de Natureza Tributária”², da seguinte forma:

1. Leia-se “mandatório”, de acordo com as boas normas de reconhecimento contábil.
2. Conta usada no sistema referencial SPED, aba L100A.

Passivo Não Circulante

Conta: Provisões de Natureza Tributária –
Longo Prazo

D	C
	R\$ 1.000,00

Contudo, o reconhecimento de uma provisão em conta do passivo da empresa afeta o resultado no patrimônio líquido, diminuindo suas receitas e reduzindo a base de cálculo do imposto de renda (sob a sistemática do lucro real) do ano corrente em que reconhecida.

Conta de Resultado

Despesas com Provisão em processos
judiciais

D	C
R\$ 1.000,00	

Como a provisão para pagamento de execução fiscal não está entre as provisões dedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ (lucro real) e da CSLL (resultado ajustado), quais sejam aquelas arroladas no art. 13, I, da Lei n. 9.249, de 1995³, nos arts. 339 a 343 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) de 2018, e no art. 70 da Instrução Normativa RFB n. 1.700, de 2017, será necessário realizar os ajustes necessários para alcançar o valor correto do lucro líquido, mediante a adição do valor provisionado.

3. "Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I – de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n. 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das com-

Edmar Oliveira Andrade Filho⁴ leciona que: "as adições decorrem de despesas que não são dedutíveis e receitas que não foram computadas no resultado contábil ou foram por valores menores que os mínimos estabelecidos na lei tributária".

panhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

II – das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III – de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV – das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V – das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI – das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII – das despesas com brindes.

VIII – de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo.

§ 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I – as de que trata a Lei n. 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

II – as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

III – as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;

b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;

c) a entidade beneficiária deverá ser organização da sociedade civil, conforme a Lei n. 13.019, de 31 de julho de 2014, desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999, independentemente de certificação."

4. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira: **Imposto de renda das empresas**: lucro real e lucro arbitrado. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: MP Editora, 2021. p. 91.

A adição ao lucro líquido de provisões nele computadas, que não sejam dedutíveis na apuração do lucro real e do resultado ajustado, conforme a legislação tributária, é determinada pelo art. 6º, § 2º, "a", do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977; pelo art. 2º, § 1º, "c", item 3, da Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988; pelo art. 260, I, do RIR/2018; e pelo art. 62, I, da Instrução Normativa RFB n. 1.700, de 2017.

Prosseguindo-se com a hipotética execução fiscal, mediante a inclusão dos administradores/sócios no curso da ação, pois constatado o cometimento pelo administrador de quaisquer das hipóteses de responsabilidade de terceiros previstas no art. 135 do CTN⁵, haverá mudança no polo passivo da ação para inclusão do administrador responsável por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, que resulte na obrigação de pagar tributo.

Considerando que a responsabilização do administrador ocorreu no curso da execução fiscal e que o Fisco tenha comprovado documentalmente a conduta ensejadora da sua responsabilidade, não dispondo de bens em valor suficiente para garantir a ação, via de regra o administrador responsabilizado ficaria impedido de exercer sua defesa via embargos à execução fiscal, por previsão expressa do art. 16, § 1º, da Lei n. 6.830, de 1980 (Lei de Execuções Fiscais – LEF), que condiciona a admissão da referida defesa à garantia prévia da execução fiscal.

A despeito de discussões acerca do recepcionamento do referido dispositivo da LEF pela Constituição Federal de 1988 e da possibilidade de garantia parcial da dívida⁶, frise-se que mesmo depois do advento do Código de Processo Civil (CPC), que alterou a sistemática dos embargos à execução na esfera cível⁷, a jurisprudência

5. "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."

6. Em decisão proferida no REsp n. 1.487.772/SE, de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, julgado em 28.05.2019, entendeu a Primeira Turma do STJ que o direito de acesso ao Poder Judiciário, ao contraditório e à ampla defesa verificados pela Constituição de 1988 (art. 5º, CF/1988), deveria mitigar a obrigatoriedade de garantia integral do crédito executado para o recebimento dos embargos à execução fiscal, em casos nos quais comprovada a hipossuficiência do executado, permitindo-se o prosseguimento dos embargos sem garantia, posicionamento este que também foi definido na Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.127.815/SP.

7. Em seu art. 914, o CPC verifica a possibilidade de opor embargos à execução sem garantia do valor executado, prosseguindo-se a execução judicial contra o devedor sem suspensão da exigibilidade do crédito.

dos Tribunais⁸ vem mantendo o posicionamento acerca da imprescindibilidade da garantia prévia para oposição dos embargos à execução fiscal, exceto quando comprovada expressamente a hipossuficiência do executado em relação ao valor em cobrança. Até mesmo porque, pelo princípio da especialidade, não se aplica o art. 914 do CPC, que dispensa a garantia do juízo. Como é cediço, pela disposição do art. 1º da LEF, o CPC é aplicado apenas subsidiariamente.

Dessa maneira, caso não garantida integralmente a execução fiscal ou comprovada a hipossuficiência do administrador responsabilizado, sua defesa ficaria relegada à limitada via da exceção de pré-executividade, que permite apenas a arguição de matéria de natureza pública e que não dependa de dilação probatória.

Nesse contexto, uma alternativa plausível seria o uso do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ), conforme Incidente de Demandas Repetitivas 0017610-97.2016.4.03.00000, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

DIREITO CIVIL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS (IRDR) (CPC, ART. 976). DEMANDAS PARADIGMAS: CABIMENTO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA (IDPJ) (CPC, ART. 133) EM EXECUÇÃO FISCAL. TESE FIRMADA PELA COMPATIBILIDADE E INDISPENSABILIDADE DO IDPJ PARA COMPROVAÇÃO DE RESPONSABILIDADE EM DECORRÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL, DISSOLUÇÃO IRREGULAR, FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO, ABUSO DE DIREITO, EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO À LEI, AO CONTRATO OU AO ESTATUTO SOCIAL (CTN, ART. 135, INCISOS I, II E III) E PARA INCLUSÃO DAS PESSOAS QUE TENHAM INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, DESDE QUE NÃO INCLUÍDOS NA CDA. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL EM FACE DOS DE-MAIS COOBRIGADOS. DESNECESSIDADE DE SUSPENSÃO DOS ATOS EXECUTÓRIOS. LEI DA LIBERDADE ECONÔMICA: LEI 13.874/19. CÓD. CIV. ARTS. 49-A, 50, 264 E 265; CPC-15, ARTS. 7º, 9º, 10, 133 A 137 E 795 E PARÁGRAFO. CTN. ARTS. 124, I E II, 133, INCISOS I E II, 134 E INCISOS, E 135, INCISOS I, II E III. LEI DE EXECUÇÃO FISCAL (6.830/80), ART. 4º, § 2º. LEI 8.212/91, ART. 30, INCISO IX. PORTARIA RFB 2.284/2.010. 1. Preenchidos os requisitos para a admissibilidade do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR) diante da repetição de processos contendo contro-

8. A Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp 1.127.815/SP sob o rito do art. 543-C do CPC, reafirmou a sua jurisprudência no sentido de que não se deve obstar a admissibilidade ou a apreciação dos embargos à execução pelo simples fato de o valor do bem constrito ser inferior ao valor exequendo, devendo o juiz proceder à intimação do devedor para reforçar a penhora. No entanto, a parte executada deverá ser intimada para complementar a penhora, e, cumprindo tal exigência, os embargos terão seguimento. Todavia, caso a parte executada não tenha condições financeiras e não realize o reforço da penhora, os embargos deverão ser inadmitidos, caso não se comprove a hipossuficiência do executado.

vêrsia sobre o cabimento do Incidente de Desconstituição da Personalidade Jurídica (IDPJ) em sede de Execução Fiscal, para a atração de possível responsável tributário. [...]

9. Para as hipóteses contempladas no artigo 135 e incisos do CTN, em que se têm responsabilidades concorrentes, não excludentes, mas não solidárias, exige-se a demonstração da prática de atos específicos definidos na lei que não podem ser inferidos ou deduzidos sem que se estabeleça prévio e indispensável contraditório, impondo-se a instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, também para a atribuição de responsabilidade inversa (CPC-15, art. 795 e parágrafos).

10. Quanto à suspensão do processo de Execução Fiscal, em razão da instauração do IDPJ, tem-se que a melhor interpretação a ser conferida ao instituto é a de que a Execução Fiscal, em relação aos demais coobrigados já integrados à lide executória não se suspenderá, devendo se instaurar o incidente de modo paralelo, sem prejuízo do regular prosseguimento da pretensão executória, até que advenha a solução sobre a ampliação (ou não) do rol de coobrigados, observando-se a autonomia dos atos executórios em face do devedor originário contra quem se constituiu, validamente, a CDA.

11. Fixa-se, com tais fundamentos, a seguinte tese jurídica: **"Não cabe instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas hipóteses de redirecionamento da execução fiscal desde que fundada, exclusivamente, em responsabilidade tributária nas hipóteses dos artigos 132, 133, I e II e 134 do CTN, sendo o IDPJ indispensável para a comprovação de responsabilidade em decorrência de confusão patrimonial, dissolução irregular, formação de grupo econômico, abuso de direito, excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato ou ao estatuto social (CTN, art. 135, incisos I, II e III), e para a inclusão das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, desde que não incluídos na CDA, tudo sem prejuízo do regular andamento da Execução Fiscal em face dos demais coobrigados"**.

12. Pedido parcialmente acolhido⁹. (grifos nossos).

Seguindo a referida hipótese, caso ao final do IDPJ seja julgada improcedente a defesa realizada pelos administradores, estes deverão adimplir o débito sem o direito de regresso em face da pessoa jurídica, eis que a hipótese de responsabilidade em destaque é concorrente e não solidária; sendo o crédito tributário decorrente de ato praticado pelo responsabilizado com excesso de poderes ou

9. TRF 3ª Região, IncResDemR – Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas – 6 – 0017610-97.2016.4.03.0000, Órgão Especial, Rel. Desembargador Federal Baptista Pereira, j. 10.02.2021, e-DJF3 19.05.2021.

infração de lei, contrato social ou estatutos, a ele incumbe o adimplemento da obrigação de pagar o tributo.

Neste ponto, necessário ponderar sobre a natureza da responsabilidade tributária atribuída aos administradores pelo art. 135 do CTN. Tal fato se deve à redação do referido artigo não verificar expressamente relação de solidariedade ou subsidiariedade, pois atribui responsabilidade pessoal, permitindo a existência de posicionamentos diversos acerca da sua natureza, quais sejam:

- a) substitutiva¹⁰: nos casos do art. 135, haveria mera substituição do sujeito passivo da norma tributária.
- b) responsabilidade "solidária"¹¹: a responsabilidade do contribuinte não desapareceria, tanto o credor original quanto o responsável seriam executáveis.

Como se sabe, a solidariedade só se configura caso prevista em lei ou constituída pela vontade das partes (art. 267 do Código Civil¹²), afastando-se a possibilidade de se admitir a presunção em relação ao instituto da solidariedade, ou, ainda, nas palavras de Pontes de Miranda¹³, "para que a solidariedade existisse, seria preciso regra expressa".

O que se prevê, ao revés, é a responsabilidade pessoal do responsável, representante *lato sensu* (mandatário, preposto ou empregado) ou do gestor (diretor, gerente ou representante *stricto sensu*), que difere, substancialmente, do conteúdo da solidariedade.

O que se tem nas hipóteses legais é uma obrigação concorrente, que pode ser exigida do gestor faltoso, sem prejuízo de se exigir a obrigação também da devedora originária, mas sem que se irradiem, daí, os efeitos da solidariedade, dentre os quais a possibilidade de o pagador da dívida, por inteiro, cobrar da cota-parte do outro devedor.

Essa hipótese está excluída em relação ao sócio faltoso, pois, se reconhecida sua má gestão, terá de pagar integralmente a empresa para a qual causou o dano, ou seja, a reparação econômica (prejuízo) a que deu causa.

10. Vide posição de BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

11. Vide a posição de SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

12. "Art. 267. Cada um dos credores solidários tem direito a exigir do devedor o cumprimento da prestação por inteiro."

13. MIRANDA, Pontes. **Comentários ao Código de Processo Civil**. Rio de Janeiro: Forense, s.d. t. I, p. 424.

Reparará, em prol da empresa, a totalidade do dano, por força da responsabilidade civil-empresarial que mantém perante ela, mas dela nada poderá exigir.

Ocorrendo o pagamento do crédito tributário pelo administrador, deverá a entidade (pessoa jurídica) realizar sua reversão, pois já não será provável uma saída de recursos, conforme item 59 do CPC 25:

As provisões devem ser reavaliadas em cada data de balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se já não for mais provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

Para tanto, será necessário realizar lançamento a débito do valor, na conta do passivo não circulante:

Passivo Não Circulante:

Provisões de Natureza Tributária – Longo Prazo

D	C
R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00

Embora a reversão de provisão, via de regra, constitua receita (operacional) da pessoa jurídica que se sujeita à incidência do IRPJ e da CSLL, a incidência ou não desses tributos dependerá do seu registro contábil inicial.

Como no caso hipotético ora em destaque a despesa em questão foi adicionada ao lucro e lá sofreu tributação, na sua reversão não será tributada pelo IRPJ e CSLL, por força da determinação contida no art. 44, *caput*, III e IV, da Lei n. 4.506, de 1964¹⁴, e no art. 441, II, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) de 2018¹⁵.

14. "Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I – O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;
II – O resultado auferido nas operações de conta alheia;
III – As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;
IV – As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais."

15. "Art. 441. Serão computadas para fins de determinação do lucro operacional:

[...]
II – as recuperações ou as devoluções de custos, as deduções ou as provisões, quando dedutíveis [...]."

Ato subsequente, será necessário lançar uma "receita" a crédito como contrapartida da reversão da provisão, mediante lançamento a crédito na conta de resultado:

Conta de Resultado	
Despesas com Provisão em processos judiciais	
D	C
	R\$ 1.000,00

Já em relação à Contribuição ao PIS¹⁶ e à Cofins¹⁷, não haverá incidência, eis que ambas possuem como base de cálculo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica no mês.

Ademais, as próprias Leis n. 10.637, de 2002, e n. 10.833, de 2003, preveem, no art. 1º, § 3º, V, que as receitas referentes a reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, não integram a base de cálculo das contribuições.

Por fim, vale analisar se a receita decorrente da reversão poderia ser passível de distribuição como dividendo.

Nesse sentido, o art. 202 da Lei n. 6.404, de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, estabelece:

Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas:

I – metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores:

- a) importância destinada à constituição da reserva legal (art. 193);
- b) importância destinada à formação da reserva para contingências (art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores;

Ou seja, consoante a norma societária, os acionistas têm o direito de receber dividendos conforme o estabelecido no estatuto social, ou, se este for

16. Lei n. 10.637, de 2002: "Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil".

17. Lei n. 10.833, de 2003: "Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil".

omisso, de receber 50% do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos valores referentes à reserva legal ou dos valores referentes a contingência e suas reversões.

Logo, por corolário da interpretação lógica desse dispositivo, temos que o valor da reversão das "Despesas com Provisão em processos judiciais" deverá ser acrescido ao lucro líquido do período e integrará o valor dos dividendos a serem distribuídos no período, desde que exista lucro para tanto, por se tratar de disposição legal que prevê a distribuição de lucro obrigatória.

Como se nota ao final, embora o administrador que tenha dado causa à incidência tributária por cometimento de quaisquer das hipóteses de responsabilidade previstas no art. 135 do CTN, *a priori*, responda pela dívida, a norma societária de distribuição de lucros e dividendos poderá mitigar o referido ônus.

Isto porque parte do valor dos dividendos recebidos pelo sócio que incorreu em conduta contrária à lei será composta pelo valor da reversão da contingência referente ao tributo cobrado em execução fiscal, o que reduzirá o ônus por ele suportado às expensas da entidade lesada e dos demais sócios.

Por fim, embora não seja objeto de análise do presente trabalho, uma importante reflexão é necessária: mesmo sendo de responsabilidade direta dos administradores e sócios eventuais dívidas tributárias da entidade, em que esta está obrigada à sua provisão e efeitos contábeis e patrimoniais, no caso do pagamento da dívida pela pessoa jurídica haveria um direito a recuperar em prol da entidade, em relação ao administrador ou sócio faltante?

Prima facie, à luz do art. 52 do Código Civil¹⁸, dos arts. 158 e 159 da Lei n. 6.404, de 1976, e adotando-se a premissa de que a pessoa jurídica possui personalidade jurídica própria, nos parece que sim. Entretanto, este é um tema rico o suficiente para demanda à confecção de estudo próprio, destinado a perquirir a resposta jurídica e seus reflexos contábeis.

3 REFERÊNCIAS

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**: lucro real e lucro arbitrado. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: MP Editora, 2021.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- MIRANDA, Pontes. **Comentários ao Código de Processo Civil**. Rio de Janeiro: Forense, s.d. t. I.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

18. "Art. 52. Aplica-se às pessoas jurídicas, no que couber, a proteção dos direitos da personalidade."