



This paper can be downloaded without charge from FGV DIREITO SP Working Papers at: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/13595> and at the Social Science Research Network (SSRN) electronic library at: <http://www.ssrn.com/link/Direito-GV-LEG.html>. Please do not quote without

Novas perspectivas sobre a responsabilidade tributária no âmbito das Sociedades Anônimas (débitos federais): considerações gerais

New Perspectives on the tax responsibility over corporations (federal taxes): general considerations

Aurélio Longo Guerzoni¹

Resumo

O presente texto contém considerações gerais sobre o instituto da responsabilidade tributária e patrimonial derivada da prática de atos irregulares, sobretudo no que diz respeito à responsabilização de terceiros e de empresas pertencentes a um grupo econômico. Nossas ponderações objetivaram expor a ótica que o Fisco Federal possui sobre o assunto, de modo a propiciar a mensuração de possíveis desdobramentos que o tema pode revelar, inclusive no âmbito das sociedades anônimas.

Palavras chave: Responsabilidade tributária; grupo econômico; sociedade anônima; atos irregulares.

Abstract

This academic paper contains general considerations regarding the institute of tax and financial responsibility over the practice of illegal acts, especially regarding the third party responsibility and companies that integrate an economic group. Our reflections were made in order to expose the Federal Revenue Office about this matter, as well as, to provide the tools to measure the different ways this theme can lead us, including under corporations.

Keywords: Tax responsibility; economic group; corporations; illegal acts.

I – Introdução

Objetivando combater manobras articuladas para frustrar a satisfação de um crédito tributário, o Fisco Federal vem se aprimorando na utilização de ferramentas normativas capazes de viabilizar o alcance do patrimônio de terceiros.

Diante dessa tendência, é salutar debater, ainda que brevemente, os espaços que o Fisco dispõe para buscar a responsabilização de terceiros, não só no âmbito do que

¹ Aluno do Mestrado Profissional em Direito Tributário da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. Advogado em São Paulo. Trabalho desenvolvido sob a supervisão da Prof. Dra. Elidie Palma Bifano. Contato do autor: aurelioguerzoni@gmail.com.br

ordinariamente ocorre na prática (sociedades limitadas), mas também expandindo a discussão para as sociedades anônimas, notadamente em casos de constatação de atos irregulares.

II – Sujeição passiva e responsabilidade tributária: contornos gerais

Nos termos do art. 121 do Código Tributário Nacional (“CTN”)², ao lado da figura do contribuinte, a sujeição passiva tributária engloba o responsável, “*quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei*”.

Ademais, de acordo com o art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, cabe à Lei Complementar estabelecer regras gerais sobre legislação tributária. Confira-se:

Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Embora a literalidade da regra verse sobre *contribuintes*, uma interpretação sistemática do ordenamento conduz à conclusão de que as normas gerais devam tratar sobre *sujeição passiva* tributária, conceito que também engloba a figura do *responsável*.

Afinal, conforme ponderação de Juliana Furtado Costa Araujo, Paulo Cesar Conrado e Camila Vergueiro, “*não faria sentido que o legislador (constitucional) exigisse norma geral para fins de determinação da pessoa do contribuinte com exclusão daquele que também por vir a ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária*”.³

Dito isso, esclareça-se que o art. 128 do CTN - codificação recepcionada pela Constituição Federal de 1988 com *status* de Lei Complementar - estabeleceu o parâmetro que deve nortear a atribuição da responsabilidade tributária. Confira-se:

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.

Nessa lógica, embora o legislador ordinário possa, em tese, criar novas hipóteses de responsabilização tributária, tal atividade deve observar o critério estipulado pelo art. 128 do CTN, que demanda a existência de um vínculo do terceiro com o fato gerador da obrigação tributária.

² “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.”

³ Responsabilidade Tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. p. 37.

As considerações acima encontram o respaldo do Plenário do Supremo Tribunal Federal (“STF”), conforme trechos extraídos da ementa do RE 562.276/PR:

(...) 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.

3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. (...). (Relatora: Min. Ellen Gracie, julgado em 03/11/2010)

Nesse contexto, passa-se a apresentar breves considerações sobre as espécies de responsabilidade tributária estipuladas pelo CTN, com ênfase na responsabilidade de terceiros de grupos econômicos.

II.1. Responsabilidade de terceiros: arts. 134 e 135 do CTN

a) art. 134 do CTN

O primeiro bloco que atribui responsabilidade tributária a terceiros consta do art. 134 do CTN, a seguir transcrito:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Para Maria Rita Ferragut, os pressupostos que desencadeiam a incidência das regras veiculadas por tal artigo são os seguintes:

De acordo com o enunciado, o nascimento de uma nova relação jurídica, estabelecida entre o responsável tributário e o Fisco, condiciona-se à (i) constatação da intervenção ou da omissão do agente a um dever legal que deveria ter sido observado; e (ii) impossibilidade de ser exigido do contribuinte o tributo, a penalidade pecuniária ou ambos.⁴

Ademais, embora o *caput* do art. 134 do CTN faça menção à responsabilidade *solidária*, a regra estabelece uma responsabilidade *subsidiária*. Afinal, se o gatilho da

⁴ Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 110.
Electronic copy available at: <https://ssrn.com/abstract=3442285>

responsabilidade é a “*impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte*”, não faz sentido falar em solidariedade (STJ⁵).

b) art. 135 do CTN

O segundo bloco que atribui responsabilidade a terceiros consta do art. 135 do CTN, nos seguintes moldes:

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.

Conforme aponta Leandro Paulsen, “*a responsabilidade pessoal, no caso, decorre de ato praticado com ilicitude, por conta e risco do gestor*”.⁶

Nessa medida, a regra busca alcançar os responsáveis pela prática de atos irregulares que contribuíram para frustrar a satisfação do crédito tributário.

Apesar disso, o mero inadimplemento do tributo não provoca a responsabilidade de que trata o art. 135 do CTN, nos termos da Súmula 430 do STJ:

Súmula 430: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Por fim, embora parte da doutrina⁷ sustente que a palavra “pessoalmente” demonstre uma responsabilidade *exclusiva* das pessoas elencadas no art. 135 do CTN, o STJ já consolidou o entendimento de que a regra veicula uma responsabilidade *solidária*⁸.

II.2. Responsabilidade de grupo econômico

O CTN não contém uma regra *expressa* abordando a responsabilidade tributária dos grupos econômicos.

Apesar disso, as Autoridades Fazendárias buscaram extrair do art. 124, I, do CTN uma norma capaz de suprir essa suposta lacuna. Confira-se o conteúdo da regra:

⁵ “Flagrante a ausência de tecnicidade legislativa se verifica do artigo 134, do CTN, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária ‘nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte’, uma vez cediço que o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de excussão. Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade solidária” (EREsp 446.955/SC, rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, DJe 19/05/2008).

⁶ Direito Tributário, Constituição e Código Tributário. 13 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2011. p. 1018.

⁷ De acordo com Renato Lopes Becho, “*a responsabilidade pessoal significa ‘somente da pessoa’, excluindo qualquer outra. É o mesmo que integralmente, que consta do artigo 133, I [do CTN]’*” (A Responsabilidade Tributária dos Sócios tem Fundamento Legal? RDDT 182/107, nov/2010).

⁸ “*Após alguma oscilação, o STJ consolidou o entendimento de que a responsabilidade do sócio-gerente, por atos de infração à lei, é solidária*” (REsp 1.455.490/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 25/09/2014).

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Logo se percebe que a situação capaz de desencadear a responsabilidade solidária - *interesse comum* na situação que constitua o fato gerador - pode representar inúmeros cenários, a depender do olhar do intérprete.

Afinal, a depender da perspectiva da análise, não apenas os sócios/acionistas teriam interesse comum no fato gerador do tributo, mas também todos aqueles que de alguma forma se relacionam com o contribuinte, como, por exemplo, seus empregados e parceiros comerciais (fornecedores e clientes).

Instado a pacificar o assunto, o STJ afastou a interpretação ampla do dispositivo legal, tendo assentado que a expressão *interesse comum* não representa um mero *interesse econômico*. Isso porque, para o STJ, a regra atinge as específicas situações em que as partes estejam no mesmo polo da relação que provocou a ocorrência do fato gerador do tributo, conforme trechos extraídos da ementa do seguinte julgado:

(...) 7. Conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a *ratio essendi* do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.

8. Segundo doutrina abalizada, *in verbis*: "... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código.

Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador." (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220)

9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible. (...)

(REsp 884.845/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 05/02/2009)

Ainda, vale mencionar a existência de uma *lei ordinária* veiculando a responsabilidade solidária entre empresas de um "grupo econômico de qualquer natureza", relativamente às contribuições devidas à Seguridade Social. Trata-se do art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91, a seguir transcrito:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à

Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei.

Apesar disso, tal regra é inválida, na medida em que destoa dos parâmetros estipulados pelo CTN e delimitados pelo STJ, segundo os quais apenas um diploma normativo dotado de *status* de Lei Complementar (tal como o CTN) pode estabelecer regras gerais sobre responsabilidade tributária.

Por fim, caso seja identificado um abuso da personalidade jurídica entre empresas integrantes de um grupo econômico, nos termos do art. 50 do Código Civil⁹, o Fisco tem buscado superar a autonomia jurídica e patrimonial de cada empresa, de maneira a promover a responsabilização solidária entre elas, mediante dilatação da norma do art. 124, I, do CTN. Tal questão será abordada com vagar oportunamente.

III. Responsabilidade de terceiros e de grupo econômico

Feitos tais esclarecimentos iniciais, que objetivaram expor os contornos gerais do assunto, passa-se a apresentar as especificidades que envolvem a responsabilização de terceiros, com enfoque no inciso III do art. 135 do CTN, bem como de grupos econômicos, com ênfase no inciso I do art. 124 do CTN e no art. 50 do Código Civil.

III.1. Responsabilidade dos “sócios administradores” (art. 135, III, do CTN)

a) Responsabilidade pela dissolução irregular

Uma das hipóteses mais comuns de atribuição de responsabilidade tributária consta do inciso III do art. 135 do CTN, a seguir transcrito:

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.

A regra busca capturar aqueles que possuem poder de gestão perante o contribuinte, o que naturalmente *pode* englobar a figura do sócio, conforme atestou o Plenário do STF no RE 562.276/PR¹⁰, julgado pela sistemática da repercussão geral. Confira-se:

⁹ “Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.”

¹⁰ “A regra matriz de responsabilidade do art. 135, III, do CTN responsabiliza aquele que esteja na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica. Daí a jurisprudência no sentido de que apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito – má gestão ou representação por prática de atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos – e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade” (Relatora: Min. Ellen Gracie, julgado em 03/11/2010, p. 11 do inteiro teor do acórdão).

A regra matriz de responsabilidade do art. 135, III, do CTN responsabiliza aquele que esteja na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica. Daí a jurisprudência no sentido de que apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito – má gestão ou representação por prática de atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos – e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. (Relatora: Min. Ellen Gracie, julgado em 03/11/2010, p. 11 do inteiro teor do acórdão)

Por isso, utilizaremos a expressão “sócio administrador” para retratar a hipótese constante do inciso III do art. 135 do CTN.¹¹

Dito isso, a tônica da responsabilização ora tratada é a prática de atos irregulares (STJ¹²) pelo sócio administrador da pessoa jurídica, notadamente na hipótese de o ato frustrar a satisfação do crédito tributário (STF¹³).

Frise-se: o mero inadimplemento do tributo não deságua na automática responsabilização do sócio administrador, a teor da já mencionada Súmula 430 do STJ¹⁴.

O que desencadeia a incidência da regra ora tratada é a prática de algum ilícito capaz provocar a *manutenção do inadimplemento*.

Nessa linha, confira-se a ressalva de Juliana Furtado Costa Araujo, Paulo Cesar Conrado e Camila Campos Vergueiro:

“Vale insistir: não falamos do inadimplemento em si, mas de ato ilícito que, de alguma forma, determina esse estado de coisas ou, se já verificado, o faz persistir”¹⁵.

Com base na lógica acima, o STJ firmou o entendimento de que a alteração do domicílio fiscal do contribuinte, desacompanhada da respectiva informação aos órgãos competentes, gera a *presunção* de dissolução irregular da sociedade, a ensejar a responsabilização do sócio administrador. Nesse sentido, a Súmula 435 do STJ:

Súmula 435: 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.

Dito isso, concluímos que apenas a *presunção* de dissolução irregular poderia expor o sócio administrador ao risco de ser solidariamente responsabilizado.

¹¹ De acordo com o art. 123 do CTN, “(...) *as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes*”. Nessa medida, eventual compromisso de indenização firmado entre a empresa e seu respectivo administrador não é oponível ao fisco, mas pode ser executada na esfera cível.

¹² Nesse sentido, julgado do STJ: “*É pacífico o entendimento desta Corte de que o sócio somente pode ser pessoalmente responsabilizado pelo inadimplemento da obrigação tributária da sociedade, nas hipóteses do art. 135 do CTN, se comprovado que agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes ou, ainda, se houve dissolução irregular da sociedade.*” (REsp 1.698.639/RJ, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 19/12/2017; grifamos).

¹³ “*O responsável, pois, quando é chamado ao pagamento do tributo, assim o faz na condição de garante da Fazenda por ter contribuído para o inadimplemento do contribuinte*” (RE 562.276/PR, Min. Ellen Gracie, julgado em 03/11/2010, p. 11 do inteiro teor do acórdão; grifamos).

¹⁴ “Súmula 430: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”

¹⁵ Op. cit. p. 112.

b) Novas tendências sobre a dissolução irregular da sociedade

Como visto, a jurisprudência do STJ prega que a não localização da pessoa jurídica em seu domicílio fiscal provoca a presunção de sua dissolução irregular (Súmula 435).

De acordo com a perspectiva acima, a dissolução irregular da sociedade ocorreria *apenas* na específica hipótese de a empresa não ser localizada em seu domicílio fiscal, o que inegavelmente restringe a margem de que a Fazenda dispõe para buscar a responsabilização de terceiros.

Justamente por isso, no âmbito federal, a PGFN tem se movimentado para dilatar as hipóteses capazes de configurar a dissolução irregular, de maneira a capturar as empresas que encerraram suas atividades sem a respectiva liquidação do passivo fiscal.

É o que atesta o trecho extraído do Parecer PGFN/CAT/CRJ nº 07/2017: “(...) restringir a aferição e a comprovação da dissolução irregular às hipóteses em que há certidão de oficial de justiça atestando a não localização da empresa do (sic) domicílio fiscal equivaleria a desconsiderar diversas outras circunstâncias válidas, relevantes e fidedignas, capazes de demonstrar adequadamente a extinção irregular da empresa” (p. 14 do Parecer).

Em tal Parecer, a PGFN sustenta que a dissolução *regular* da sociedade pressupõe o pagamento dos credores, conforme evidenciam os seguintes trechos.

“A cessação das atividades da pessoa jurídica parpassa, legalmente, pelo disposto nos artigos 51, 1.033 a 1.038 e 1.013 a 1.112 do Código Civil. Ao tomar a decisão de encerrar a prática empresarial, cabe à pessoa jurídica percorrer os passos descritos em lei, que incluem, *ab initio*, a deliberação pela dissolução da sociedade; a liquidação, para realização do ativo, pagamento do passivo e distribuição do saldo porventura remanescente entre os sócios; e a efetiva extinção, com a baixa no registro competente.

Não raro, é usual que ocorra apenas a primeira fase das três acima descritas, com a deliberação societária pelo fechamento das portas da pessoa jurídica, sem observância dos requisitos legais à sua extinção, como liquidação, pagamento dos credores, ou averbação da dissolução nos órgãos competentes. Em termos concretos, o que acontece, muitas vezes, é que a empresa simplesmente deixa de existir no mundo fático, sem patrimônio para garantia de suas dívidas, embora sua existência formal ainda persista. Assim é a dissolução irregular.” (p. 8 do Parecer)

Outrossim, para a PGFN, a atribuição de responsabilidade tributária sequer demanda a provocação do Poder Judiciário, diante do Procedimento *Administrativo* de Reconhecimento da Responsabilidade (“PARR”) veiculado pela Portaria PGFN nº 948/17 e “ratificado” pelo art. 22-D, III, da Lei nº 10.522/02, incluído pela Lei nº 13.606/18.

Além disso, há quem diga¹⁶ que a “dissolução irregular” provocada pela ausência de liquidação do passivo da pessoa jurídica deve atrair a incidência do art. 134, VII, do CTN, que responsabiliza “os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas”.

¹⁶ Nesse sentido, o entendimento de Juliana Furtado Costa Araujo, Paulo Cesar Conrado e Camila Campos Vergueiros: “E se há crédito tributário pendente, sem que o patrimônio liquidado seja suficiente para quitá-lo, abrir-se-á espaço para a distribuição do encargo aos sócios, intercedendo, nesse sentido, a hipótese de responsabilidade de que trata o inciso VII do art. 134 do CTN” (Op. cit. p. 129).

Nessa toada, a perspectiva de dissolução irregular sustentada pela PGFN tem, em tese, a potencialidade de responsabilizar o sócio - mesmo que destituído de poderes de gestão -, na medida em que é dele (sócio) a atribuição de seguir o trâmite legal capaz de provocar o *regular* encerramento da pessoa jurídica.

Embora o Parecer PGFN/CAT/CRJ nº 07/2017 tenha sido articulado para atingir preponderantemente as sociedades limitadas, a PGFN, em tese, está livre para adaptar as conclusões lá adotadas para a realidade das sociedades anônimas, de maneira a buscar a responsabilização do liquidante e/ou os próprios acionistas¹⁷, o que dependerá das circunstâncias do caso concreto.

Em razão do exposto, concluímos que a PGFN vem tentando emplacar a tese de que o “encerramento de fato” da pessoa jurídica, sem a liquidação do passivo fiscal, representa uma forma de dissolução irregular capaz de responsabilizar o sócio. Tal tese pode ser adaptada para as sociedades anônimas, de modo a viabilizar a responsabilização do liquidante/acionista, caso o passivo da companhia não seja liquidado.

III.2. Grupo Econômico

Grande parte da doutrina sustenta que a legislação brasileira veicula dois blocos de grupo econômico: o “de direito” e o “de fato”.

Confira-se, por exemplo, o entendimento de Maria Rita Ferraguti:

O direito positivo brasileiro prevê duas espécies de grupo empresarial: o de direito, disciplinado pelos arts. 265 a 278 da Lei 6.404/1976, e o de fato, regulado pela legislação trabalhista (Dec.-lei 5.452/1943) e tributária (IN RFB 971/2009).¹⁸

Apesar disso, por questões didáticas e para o fim a que se destina a presente exposição, adotaremos uma classificação distinta, que leva em consideração a existência de (i) grupo econômico “regular”, que, em tese, pode abarcar tanto um grupo “de direito” quanto um grupo “de fato”; e (ii) grupo econômico “irregular”, configurado pela prática de atos abusivos e fraudulentos.

III.2.1. Grupo Econômico “Regular”

De acordo com o *caput* do art. 265 da Lei nº 6.404/76, a sociedade controladora e suas controladas podem constituir grupo econômico:

¹⁷ Lei nº 6.404/76: “Art. 210. São deveres do liquidante: (...)

IV - ultimar os negócios da companhia, realizar o ativo, pagar o passivo, e partilhar o remanescente entre os acionistas;

V - exigir dos acionistas, quando o ativo não bastar para a solução do passivo, a integralização de suas ações.”

¹⁸ CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). O Novo CPC e seu Impacto no Direito Tributário. Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e os Grupos Econômicos. São Paulo: Fiscosoft, 2015, p. 15.

Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

No âmbito da legislação societária, os conceitos de sociedade controlada, controladora e coligada constam do art. 243 da Lei nº 6.404/76:

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores. (...)

§ 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la.

§ 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la.

Nesse contexto, a sociedade controladora e suas controladas são livres para constituir grupo econômico, o que não abala a autonomia jurídica e patrimonial das pessoas jurídicas do grupo. É o que determina o art. 266 da Lei nº 6.404/76:

Art. 266. As relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas serão estabelecidas na convenção do grupo, mas cada sociedade conservará personalidade e patrimônios distintos.

Por outro lado, no âmbito da legislação trabalhista, existe uma regra atribuindo responsabilidade solidária às empresas que estiverem “*sob a direção, controle ou administração de outra*”, ou ainda quando integrarem um grupo econômico. Nesse sentido, é o § 2º do art. 2º do Decreto-Lei nº 5.452/73 (Consolidação das Leis do Trabalho – “CLT”):

“(…) § 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico, serão responsáveis solidariamente pelas obrigações decorrentes da relação de emprego.”

Em sentido bastante semelhante é a definição de grupo econômico do art. 494 da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 971/09 (“IN RFB nº 971/09”), segundo o qual “*caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica*”.

Com base nessas definições, sobretudo na veiculada pela IN RFB nº 971/09, a Fazenda buscou ultrapassar a autonomia jurídica e patrimonial dos integrantes de um grupo econômico, responsabilizando solidariamente todas as empresas por ele (grupo) englobadas.

Para tanto, buscou a Fazenda dilatar o significado de interesse comum versado no art. 124, I, do CTN¹⁹.

Todavia, como já tangenciado, a tentativa da Fazenda foi refutada pelo STJ, o qual firmou o entendimento de que o *interesse econômico* no fato gerador do tributo não se confunde com o *interesse comum* de que trata o art. 124, I, do CTN²⁰, razão pela qual a mera existência de grupo econômico, *desde que regular*, não gera responsabilidade solidária. Confirma-se o entendimento da Primeira Seção do STJ:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. PESSOAS JURÍDICAS QUE PERTENCEM AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. CIRCUNSTÂNCIA QUE, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA SOLIDARIEDADE PASSIVA.

1. O entendimento prevalente no âmbito das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. Ressalte-se que a solidariedade não se presume (art. 265 do CC/2002), sobretudo em sede de direito tributário (...).

(EREsp 834.044/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 29/09/2010)

Nessa medida, a criação de grupo econômico com o genuíno propósito de combinar recursos ou esforços para o desenvolvimento da atividade empresarial não representa, por si só, circunstância capaz de provocar a responsabilização solidária, conforme, aliás, entendimento doutrinário correlato ao assunto²¹.

Também por isso, pela atual jurisprudência do STJ, a mera presença de *controle*, *coligação* e *influência significativa* não tem a aptidão de superar a autonomia jurídica que circunda as respectivas companhias, o que igualmente impede a atribuição de responsabilidade tributária solidária.

Nesse contexto, para os casos destituídos de atos abusivos e fraudulentos, concluímos que, de acordo com o atual entendimento do STJ, não é possível responsabilizar solidariamente as empresas integrantes de um *regular* grupo econômico, ou ainda de companhias que possuem as características de controle, coligação e influência significativa.

¹⁹ “Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.”

²⁰ “A jurisprudência do STJ entende que existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução da referida situação” (AgRg no AREsp 21.073/RS, rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 26/10/2011).

O interesse comum, por exemplo, ocorreria na hipótese em que duas pessoas fossem proprietárias do mesmo imóvel, relativamente ao Imposto Predial e Territorial Urbano (“IPTU”).

²¹ Para Ives Gandra Martins, “é ilegítimo, ilegal, inconstitucional, arbitrário, aéético e imoral o procedimento da Administração Fazendária de alargar as hipóteses de responsabilidade previstas no CTN, adotando o conceito de ‘grupo econômico’, tal qual como delineado na legislação trabalhista (art. 2º, parágrafo único 2º da CLT)” (in Grupos econômicos e responsabilidade tributária. Revista Dialética de Direito Tributário nº 236. São Paulo: Dialética, 2015. p.101).

III.2.2. Grupo Econômico “Irregular”

Como visto, não emplacou a tentativa da Fazenda de dilatar, para fins de atribuição de responsabilidade solidária a grupo econômico, o conceito de *interesse comum* previsto no art. 124, I, do CTN, conforme jurisprudência do STJ.

Aparentemente, tal revés foi reconhecido no âmbito do Parecer Normativo COSIT nº 4, de 10 de dezembro de 2018, editado com o objetivo de oficializar o entendimento da RFB sobre a responsabilidade solidária de grupos econômicos ditos irregulares. Confira-se (p. 9 do parecer; grifos originais):

“Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito.” (p. 9 do Parecer; grifos originais).

Por isso, na busca de mecanismos capazes de viabilizar, via atribuição de responsabilidade solidária, a satisfação do crédito tributário, notadamente nos casos reveladores de *condutas ilícitas*, o Fisco Federal seguiu firme em seu objetivo, tendo, para isso, emitido o aludido Parecer Normativo COSIT.

Em tal ocasião, a RFB sustentou que o já mencionado entendimento do STJ sobre o art. 124, I, do CTN (interesse comum) teria aplicabilidade “*numa situação normal, ou seja, na ocorrência de um negócio jurídico lícito, cuja forma representa fielmente a sua essência*” (p. 10 do Parecer).

Entretanto, para a RFB, “*a partir do momento em que essas partes se reúnem para cometimento de ilícito, é evidente que elas não estão mais em lado contrapostos, mas sim em cooperação para afetar o Fisco numa segunda relação paralela àquela constante do negócio jurídico*” (p. 10 do Parecer).

Com base nessa lógica, concluiu a RFB que situações *ilícitas* viabilizam a incidência do interesse comum de que trata o art. 124, I, do CTN, em que um grupo econômico *irregular*, submetido à *direção única* e que representa *uma só empresa* (“real” e “unificada”), pratica atos para ludibriar o Fisco. Confira-se (grifos originais):

“Desta feita, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica da pessoa jurídica, a qual existe apenas formalmente, uma vez que inexistente autonomia patrimonial e operacional. Nesta hipótese, a divisão de uma empresa em diversas pessoas jurídicas é fictícia. A direção e/ou operacionalização de todas as pessoas jurídicas é única. O que se verifica nesta hipótese é a existência de um grupo econômico irregular, terminologia a ser utilizada no presente Parecer Normativo. (...). A unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica demonstra a artificialidade da existência de distintas personalidades jurídicas. E é essa empresa real, unificada, que realiza o fato gerador dos respectivos tributos.”

A orientação da RFB foi inspirada na tese da PGFN acerca do assunto, exposta

doravante.

Diferentemente da RFB, que possui obstáculos à aplicação do art. 50 do Código Civil, cuja incidência demanda necessariamente a provocação do Poder Judiciário, a PGFN, por possuir capacidade postulatória, tem espaço para manusear o instituto da desconsideração da personalidade jurídica.

Nessa perspectiva, a PGFN buscou encontrar uma blindagem ao argumento – ratificado pelo STJ - de que o CTN (*responsabilidade tributária*) não daria espaço para responsabilizar grupos econômicos. Para superar tal óbice, a PGFN passou a sustentar que o art. 50 do Código Civil autorizaria a *responsabilização patrimonial* de terceiros, desde que presente o abuso da personalidade jurídica.

O argumento ganhou eco na doutrina. Nesse sentido, são as lições de Juliana Furtado Costa Araujo, Paulo Cesar Conrado e Camila Vergueiro:

Retraduzindo o dispositivo no contexto a que nos dedicamos: eventualmente despidas de legitimidade (uma vez desenquadradas do conceito de ‘responsáveis tributárias’), as empresas integrantes de um dado grupo econômico podem ter seu patrimônio vinculado à satisfação do crédito tributário se desconsiderada sua personalidade jurídica, providência que, à falta de norma tributária específica, se formalizaria observados os termos do art. 50 do Código Civil (...). Se, olhando-se para uma situação prática, for inviável a submissão das empresas integrantes de um dado grupo econômico de fato a regras do CTN (definidoras do conceito de ‘responsabilidade tributária’), ainda assim será possível, já assentamos, a responsabilização de seu patrimônio.²²

A tese da PGFN, fincada na existência de que o grupo econômico irregular representa “uma única empresa”, também tem encontrado guarida no STJ, conforme trecho extraído do inteiro teor do REsp 767.021/RJ:

Sobre a questão de fundo, tenho que o voto recorrido está correto, motivo pelo qual adoto, como razão de decidir, os fundamentos ali desenvolvidos, *litteratim* (fls. 227/229):

(...) A desconsideração da pessoa jurídica, mesmo no caso de grupo econômicos, deve ser reconhecida em situações excepcionais, onde se visualiza a confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores. O intuito é visar situações falsas ou artifícios maliciosos, à margem da lei e prejudiciais a terceiros, alcançando o patrimônio daqueles conhecidos sócios ricos das sociedades pobres. No caso *sub judice*, impedir a desconsideração da personalidade jurídica da agravante implicaria em possível fraude aos credores. A utilização de razões sociais distintas para a mesma empresa comercial não afasta a óbvia conclusão de que, na hipótese existe apenas uma só pessoa jurídica.

(Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJe 12/09/2005, p. 7 do acórdão)

Em sentido semelhante, confira-se trechos da ementa do REsp 1.144.884/SC:

(...) GRUPO ECONÔMICO. COMANDO ÚNICO. EXISTÊNCIA DE FATO. SOLIDARIEDADE. ART. 124, INC. II, DO CTN C/C ART. 30, INC. IX, DA LEI N. 8.212/91.

(...) Ou seja, no plano fático não há separação entre as empresas, o que comprova a existência de um grupo econômico e justifica o reconhecimento da solidariedade entre as executadas/embarcantes.

4. Incide a regra do art. 124, inc. II, do CTN c/c art. 30, inc. IX, da Lei n. 8.212/91, nos casos em que configurada, no plano fático, a existência de grupo econômico entre empresas formalmente distintas mas que atuam sob comando único e compartilhando funcionários, justificando a responsabilidade solidária das recorrentes pelo pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores a serviço de todas elas indistintamente.

(Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 03/02/2011)

²² Op. cit. p. 155.

Sendo assim, quais seriam, afinal, os elementos configuradores de um “irregular grupo econômico”? Para Maria Rita Ferraguti, os elementos seriam os seguintes:

Nesse ponto, passa a ser relevante tratar das situações em que, formalmente, as sociedades não coligadas e tampouco controladas, mas que, em função dos indícios identificados, dentro de determinado contexto, conclui-se pela formação de grupo econômico ‘de fato’ e autoriza-se, normalmente com fulcro no art. 50 do CC, o ‘redirecionamento’ da cobrança da dívida.

Tais indícios consistem, precipuamente, na identificação das seguintes situações:

- Independência meramente formal de pessoas jurídicas (que, na realidade, submetem-se a uma mesma unidade gerencial, laboral e patrimonial)
- Identidade de administradores e contadores
- Formação de quadro societário pelos mesmos indivíduos e seus parentes
- Estrutura administrativa compartilhada

Obviamente que, de forma isolada, tais indícios são irrelevantes para a comprovação da existência de grupo econômico. E a ausência de alguns deles é igualmente irrelevante. (...).²³

No mesmo sentido, o seguinte acórdão do STJ:

Pertencendo a falida a grupo de sociedades sob o mesmo controle e com estrutura meramente formal, o que ocorre quando diversas pessoas jurídicas do grupo exercem suas atividades sob unidade gerencial, laboral e patrimonial, é legítima a desconsideração da personalidade jurídica da falida para que os efeitos do decreto falencial alcancem as demais sociedades do grupo. (...).

(REsp 767.021/RJ, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ 12/09/2005)

Nesse contexto, existe uma forte tendência em atribuir responsabilidade solidária a grupos econômicos representativos de empresa fictícias e irregulares, criadas com o genuíno objetivo de fraudar o Fisco, tanto com base no art. 50 do Código Civil, quanto com base na dilatação do significado de interesse comum de que trata o art. 124, I, do CTN.

Em suma, a tônica que configura um grupo econômico irregular é a seguinte: *(i)* abuso da personalidade jurídica (confusão patrimonial e desvio de finalidade); *(ii)* ausência de autonomia patrimonial, laboral e gerencial; *(iii)* estrutura operacional compartilhada; e *(iv)* identidade de administradores.

III.2.3. Ampliação das situações reveladoras de grupo econômico irregular: responsabilidade solidária dos que contribuíram para o “esvaziamento patrimonial”

Como visto, constatado o abuso da personalidade jurídica, o Fisco tende a invocar a presença de um grupo econômico irregular, de modo a responsabilizar solidariamente todas as empresas relacionadas aos atos tidos como fraudulentos.

Ao lado dessa questão central, acreditamos que a Fazenda está com apetite para estender ainda mais o conceito de grupo econômico irregular, de maneira a responsabilizar *todos aqueles que contribuíram para a frustração da recuperabilidade do crédito tributário.*

Nossa crença decorre tanto de constatações empíricas do dia a dia quanto da

²³ Op. cit. p. 19/20.

orientação expressa do aludido Parecer Normativo COSIT/RFB nº 4/2018 (p. 12 do Parecer; grifamos)²⁴:

“Por fim, uma variável para a criação do grupo irregular é a corriqueira situação de confusão patrimonial com o intuito de fraude a credores, principalmente à Fazenda Nacional. Seu objetivo é não só a manipulação da ocorrência dos fatos geradores futuros, mas também ocultar os reais sócios do empreendimento e/ou esvaziar o patrimônio referente ao passivo tributário. Como o ilícito tributário não precisa ser diretamente o cometimento do fato jurídico, mas sim a ele vinculado, trata-se de hipótese de existência de grupo a ensejar a responsabilização solidária de seus integrantes (...)”.

De acordo com o trecho acima, é possível interpretar que todas as pessoas (físicas ou jurídicas) que contribuíram para “*esvaziar o patrimônio referente ao passivo tributário*” estariam englobadas pelo conceito de grupo econômico irregular, a ensejar sua responsabilização solidária.

Na prática, o entendimento acima acaba por contornar, por exemplo, a legislação que rege os institutos da fraude à execução e da fraude contra credores. Explica-se.

Relativamente à fraude à execução (art. 185 do CTN²⁵), existe a presunção de fraude na alienação ou oneração de bens ou rendas, por sujeito passivo que tenha débitos inscritos em dívida ativa, desde que o devedor não tenha reservado bens ou rendas para quitar a dívida.

Já a fraude contra credores (art. 158 do Código Civil²⁶) deve ser alegada pelo Fisco na hipótese de o devedor se desfazer de seu patrimônio antes da inscrição do débito em dívida ativa, a demandar o manejo da ação pauliana.²⁷

Ambos os institutos têm o efeito de anular os negócios jurídicos subjacentes à fraudulenta transmissão patrimonial, o que expõe aqueles que receberam os bens ou direitos ao ônus de serem responsabilizados, *no limite do valor dos bens e direitos por eles recebidos*.

Entretanto, de acordo com o novo movimento do Fisco, as pessoas que receberam,

²⁴ Em primeiro lugar, esclareça-se que o julgado do STJ citado pela RFB (REsp 1.665.094/PR) se debruçou especificamente sobre a responsabilização das empresas integrantes de um grupo econômico irregular, exatamente de acordo com o enfoque especificado no tópico acima (direção única, abuso de personalidade, mesma estrutura operacional etc.). Ou seja, ao citar o mencionado acórdão do STJ, sob o pretexto de legitimar a tese que objetiva responsabilizar *todos aqueles que contribuíram para a “fraude”*, a RFB distorceu o sentido da conclusão adotada pela Corte Superior.

²⁵ “Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.”

²⁶ “Art. 158. Os negócios de transmissão gratuita de bens ou remissão de dívida, se os praticar o devedor já insolvente, ou por eles reduzido à insolvência, ainda quando o ignore, poderão ser anulados pelos credores quirografários, como lesivos dos seus direitos.”

²⁷ Nesse sentido, AgRg no REsp 539.604/SP: “1. Entende-se que só é possível a presunção de fraude à execução quando a alienação de bens do devedor ocorre após a citação da ação de cobrança. 2. Se a alienação ocorre antes da citação, somente em ação pauliana pode o credor reclamar do ato de disposição.” (STJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ de 29/06/2006)

em fraude à execução ou contra credores, os bens ou direitos do devedor, deverão ser responsabilizadas não apenas no limite do patrimônio recebido, mas solidariamente pelos débitos deste, na medida em que *contribuíram para o esvaziamento patrimonial do devedor e, portanto, para a frustração do recebimento do crédito tributário.*

O ponto central da questão é que a tese acima pode ser articulada com base noutros enfoques.

Por exemplo, pela perspectiva acima, poderá o Fisco mirar os acionistas que porventura receberam - *de forma irregular* - dividendos de companhia devedora, com base na lógica de que *todos aqueles que contribuíram para o esvaziamento patrimonial do devedor* devem ser responsabilizados *solidariamente*.²⁸

Embora tal potencial movimento seja altamente questionável, não é possível descartar a possibilidade de sua ocorrência.

Nesse contexto, a depender das peculiaridades do caso concreto, a *irregular* distribuição de dividendos levada a efeito por empresa *deficitária* pode ser interpretada como ato tendente a prejudicar a satisfação do débito tributário, o que, em tese, poderia fundamentar pedido de atribuição de responsabilidade tributária aos que se beneficiaram de tal movimento (i.e., acionistas).

Nessa lógica, a distribuição “irregular” de dividendos (ato que contribuiu para frustrar a quitação do débito tributário) poderia, no limite e de acordo com o novo movimento da Fazenda, fundamentar pedido de responsabilização dos que participaram de tal distribuição.

Embora a deliberação sobre a distribuição de dividendos seja atribuição da Assembleia Geral Ordinária (acionistas), conforme art. 132, II, da Lei das S/A, a legislação responsabiliza solidariamente os administradores por eventual distribuição “irregular”, nos termos do art. 201, § 1º, da Lei das S/A:

Art. 201. A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros; e à conta de reserva de capital, no caso das ações preferenciais de que trata o § 5º do artigo 17.

§ 1º A distribuição de dividendos com inobservância do disposto neste artigo implica responsabilidade solidária dos administradores e fiscais, que deverão repor à caixa social a importância distribuída, sem prejuízo da ação penal que no caso couber.

Desse modo, *caso o Diretor Presidente tenha dado a “ordem de pagamento” relacionada à distribuição “irregular” de dividendos*, a Fazenda, em tese e de acordo

²⁸ A Lei das S/A já veicula regras destinadas a proteger os credores da companhia (vide art. 201), conforme lições de Nelson Eizirik: “Embora a finalidade lucrativa seja da essência da sociedade anônima, a distribuição de lucros aos acionistas não pode ser feita de forma indiscriminada, sob pena de prejudicar os terceiros que transacionem com a companhia. A fim de temperar o caráter fundamental da transferência dos lucros sociais para os acionistas, a Lei das S.A. consagrou o princípio da intangibilidade do capital social, que impede que os dividendos sejam pagos em prejuízo dos credores” (A Lei das S/A Comentada, Volume III, Artigos 189 a 300, São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 84).

com a perspectiva acima, poderá buscar responsabilizar o gestor pelo passivo fiscal.

Por isso, concluímos que na hipótese de a investida ter distribuído dividendos de forma irregular, a Fazenda pode interpretar que houve a prática de atos que contribuíram para frustrar a satisfação do débito tributário, com a consequente articulação de pedido de atribuição de responsabilidade tributária aos que desse contexto se beneficiaram (i.e., acionistas e/ou administradores).

IV. Conclusão

Como visto, a maioria das hipóteses aventadas pelo Fisco com o objetivo de atribuir responsabilidade a terceiros versa sobre sociedades limitadas, existindo, contudo, margem para que as diretrizes firmadas nesses casos sejam expandidas para abarcar as sociedades anônimas, o que demandará o aprofundamento do debate.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANTUNES, José A. Engrácia. *Os grupos de sociedades. Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária*. Porto: Almedina, 2002.
- ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais: 2017.
- ASSIS, Araken de. *Manual da execução*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BUENO, Cássio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil – tutela jurisdicional executiva*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- CAIS, Frederico F. S. *Fraude de execução*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- CÂMARA, Karoline Lins. SOUZA, Marinho de. *Responsabilidade tributária dos sócios administradores na sociedade limitada como decorrência do jus puniendi estatal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.
- CEOLIN, Ana Caroline Santos. *Abusos na aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.
- DA SILVA, Alexandre Alberto Teodoro. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- DE FREITAS, Elizabeth Cristina Campos Martins. *Desconsideração da personalidade jurídica. Análise à luz do código de defesa do consumidor e do novo código civil*. São Paulo: Atlas, 2004.
- DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2009.
- FILHO, Edmar Oliveira Andrade. *Desconsideração da personalidade jurídica no novo código civil*. São Paulo: MP, 2005.
- FILHO, Marçal Justen. *Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987
- FUNARO, Hugo. *Sujeição passiva indireta no direito tributário brasileiro. As hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- KOURY, Susy Elizabeth Cavalcante. *A desconsideração da personalidade jurídica*

(disregard doctrine) e os grupos de empresas. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. São Paulo: Dialética, 2014.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

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

ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo fiscal. controle administrativo do lançamento tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

TÔRRES, Heleno Taveira Tôrres. QUEIROZ, Mary Elbe (COORD.). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.