

A figura da desconsideração da personalidade jurídica no Código Civil e sua aplicação no Direito Tributário: meio de concretização dos direitos fundamentais ou modo de violação dos direitos individuais?

Fábio Canazaro* e Renata Bernaud**

Resumo: O presente trabalho tem por objetivo analisar a desconsideração da personalidade jurídica no Código Civil e sua aplicação no Direito Tributário. Este trabalho também tem por escopo analisar a aplicabilidade do referido instituto em face da Constituição Federal, com ênfase nos Direitos Fundamentais.

Palavras-chave: Desconsideração. Personalidade jurídica. Direito Civil. Direito Tributário. Direitos fundamentais.

Introdução

Com o nascimento das figuras associativas, tornou-se necessário definir a personalidade jurídica, como ente separado e independente da vontade das partes, cujo patrimônio, do mesmo modo dissociado, não respondia pelas dívidas dos sócios.¹ Com a evolução dos mecanismos protetivos do patrimônio dos sócios frente às operações da pessoa jurídica e o aumento dos ilícitos praticados pelas sociedades e seus administradores, tornou-se necessário, também, que o sistema disciplinasse o grau de autonomia da pessoa jurídica, prevendo, inclusive, em alguns casos, a sua suspensão.

* Professor de Direito Tributário das Faculdades Integradas São Judas Tadeu. Advogado Tributarista. Consultor em Porto Alegre. Membro Efetivo da FESDT.

** Bacharel em Direito. Assessora Tributária em Porto Alegre.

¹ DOBSON, Juan M. *El abuso de la personalidad jurídica* (en el Derecho Privado). Buenos Aires: De Palma, 1985. p. 1.

A partir da casuística antes referida, surge, na *Common Law*, sobre a denominação de *disregard of legal entity*, a desconsideração da personalidade jurídica, como uma autorização judicial para os credores perseguirem o patrimônio pessoal dos sócios, visando à satisfação integral de seus créditos.² Dali em diante, diversos outros países também acabaram adotando, logicamente que de acordo com cada sistema local, variáveis deste instituto. Na atualidade, a comumente denominada *teoria da desconsideração* encontra-se positivada em diversos sistemas, a exemplo do italiano, com o *superamento della personalità giuridica*; e o alemão, com a *durchgriff der juristischen person*, sempre com o objetivo de coibir o abuso de poder e a fraude.

No Brasil, a desconsideração não se justifica exatamente a partir do mesmo fundamento contido nos sistemas estrangeiros, mas uma semelhança, no mínimo, é incontestável: seu marco legal também é posto em dúvida pela doutrina. Afirmam alguns que a primeira manifestação de desconsideração teria ocorrido na Consolidação da Legislação Trabalhista e no Código Tributário Nacional.³ Equivocam-se estes. E tal conclusão se justifica em face da necessidade de compreensão da dimensão do referido instituto, o qual não se confunde com a responsabilidade subsidiária da CLT,⁴ ou, ainda, com a responsabilidade pessoal e exclusiva, por atos próprios, que tenham violado a lei ou os instrumentos societários, prevista no CTN.

Logo, o correto, em sintonia com a outra corrente – oposta ao antes referido – é afirmar que a regulamentação da desconsideração no Brasil deu-se inicialmente na legislação especial, protetiva do consumidor (Lei 8.078/90), a qual foi procedida de regra geral inserida no art. 50 do Código Civil (Lei 10.406/02).⁵

Mas, em que pese o aqui sinteticamente afirmado, a teoria da desconsideração é, ainda, objeto de discussão, tanto na doutrina, quanto na jurisprudência; e tal panorama é que nos desperta o interesse por pesquisar e aprofundar um pouco mais a natureza deste instituto. Pois este aprofundamento passa, invariavelmente,

² A doutrina tem discutido a origem da teoria da desconsideração da personalidade jurídica: de um lado há quem defenda que o primeiro caso de desconsideração ocorreu em 1809, nos Estados Unidos, pelo juiz Marshall, no caso *Bank of United States v. Deveaux*, por outro lado, a maior parte da doutrina vem afirmando que o nascedouro da teoria da desconsideração ocorreu em 1897, na Inglaterra, no caso *Salomon v. Salomon & Co.* NUNES. Neste sentido, GUIMARÃES, Márcio Tadeu. *Desconstruindo a desconsideração da personalidade jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 89 e segs.

³ Neste sentido, inclusive o TJRS: "No campo do direito tributário, a teoria da desconsideração da pessoa jurídica é da intimidade dessa Câmara, porque dela vem cuidando desde longa data. E sempre pautou suas decisões no sentido de que somente quando comprovada a fraude, o abuso ou a infração da lei ou do contrato é que se pode estender a responsabilidade aos administradores, sócios-gerentes ou representantes das pessoas jurídicas. E não haveria de ser diferente, pois é assim que dispõe o artigo 135, III do CTN." Apelação Cível 70018994319, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Genaro José Baroni Borges, Julgado em 23/05/2007.

⁴ Conf. MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_15/IvesGandra.htm>. Acesso em: 11 dez. 2009.

⁵ No que tange ao Código Civil de 1916, importa referir que este se limitou a estabelecer uma distinção entre a existência da pessoa jurídica frente seus membros.

pela análise da *figura da desconsideração* a partir dos Direitos Fundamentais, como um meio a sua promoção, ou como um instrumento para a sua violação.

Assim, para realização de tal tarefa, verificaremos, inicialmente, a desconsideração no Código Civil.⁶ Em seguida, analisaremos a suposta previsão, bem como a sua aplicação no Direito Tributário, a partir da teoria das normas gerais em matéria de legislação tributária. Ao final, procederemos à análise de aplicabilidade deste instituto em face da Constituição, com ênfase nos Direitos Fundamentais.

1 A pessoa jurídica e a desconsideração da personalidade no Código Civil (Lei 10.406/02)

Por pessoa jurídica temos o sujeito de direito apto para titularizar direitos e obrigações, o qual é personificado não humano, autorizado a praticar os atos em geral da vida civil, como comprar, vender, tomar emprestado e dar em locação. É cabível ainda salientar que a pessoa jurídica e cada um de seus membros são sujeitos de direito, em regra, autônomos, distintos e inconfundíveis. Em observância ao princípio da autonomia jurídica, é ela, a pessoa jurídica, e não os seus integrantes, que responde pelos direitos e obrigações decorrentes dos negócios dos quais participa.⁷

Já a personalidade jurídica é a aptidão genérica para adquirir os direitos e as obrigações. A personalidade da pessoa jurídica, conforme o que prevê a lei, inicia-se com a inscrição de seus atos constitutivos no registro próprio e termina com o cancelamento da referida inscrição, o qual deve ser precedido da liquidação. Enquanto as sociedades simples, associações e fundações inscrevem-se no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, as sociedades empresárias, inscrevem-se na Junta Comercial.⁸

Como já verificado, a regra geral, em termos de autonomia da pessoa jurídica, seria a que define a independência entre o patrimônio da empresa e o dos sócios. Entretanto, atualmente, a legislação excetua (ou afasta) tal hipótese quando, no caso concreto, se está diante de determinadas situações atípicas.⁹ É dizer, em outras palavras, que, em algumas hipóteses, aplica-se regra específica que prevê a suspensão da eficácia da personalidade autônoma da pessoa jurídica em prol da solução de uma crise materializada pelo desvirtuamento da pessoa jurídica.¹⁰

⁶ A desconsideração no Código de Defesa do Consumidor não será analisada por entendermos estar a previsão do art. 28 da Lei 8.078/90, sistematicamente superada em razão da regra geral contida no Código Civil.

⁷ COELHO, Fábio Ulhôa. *Curso de Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1, p. 232-234.

⁸ Id., *ibid.*, p. 240-241.

⁹ “[...] A desconsideração da pessoa jurídica, mesmo no caso de grupos econômicos, deve ser reconhecida em situações excepcionais, quando verificado que a empresa devedora pertence 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, e, ainda, quando se visualizar a confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores. [...]” REsp. 968564/RS. Quinta Turma do STJ, DJe 02/03/2009.

¹⁰ Neste sentido: REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. São Paulo: Saraiva, 1985. v. 1, p. 284.

Assim, partindo do geral para o especial, e, em razão da manifestação antes anotada, no sentido da inexistência, até a entrada em vigor do Código de Defesa do Consumidor, de dispositivo que autorizasse a desconsideração – na sua dimensão original –, no regramento brasileiro, qualquer análise do instituto, deve, modernamente, iniciar-se pelo Código Civil brasileiro.

Pois, o CCB – Lei 10.406/02 – de forma totalmente inovadora, trouxe regra geral sobre a desconsideração da personalidade jurídica:

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.

Da leitura do dispositivo infere-se, primeiramente, o pressuposto para a desconsideração – o *abuso da personalidade jurídica*.¹¹ O abuso da personalidade jurídica é uma forma do abuso de direito,¹² que no caso do instituto deve materializar-se em razão (a) do desvio de finalidade ou (b) da confusão patrimonial.

O desvio de finalidade é a situação concreta em que os sócios ou administradores, em nome da sociedade, visam a fins diversos daqueles estabelecidos no seu objeto social. Já, a confusão patrimonial ocorre quando se confundem os negócios pessoais dos sócios com os da sociedade, já que a administração do negócio deve ser feita não em benefício pessoal dos sócios, mas sim em benefício da sociedade.

É possível extrair do texto, ainda, a forma (procedimental) para que se leve a efeito a desconsideração – através de decisão judicial que decorra de requerimento formulado, ou pela parte ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir na ação. Logo, infere-se, também, que não poderá o juiz, de ofício, proceder à desconsideração.

Vê-se aqui, ainda, que em alguns casos poderá surgir um pressuposto subsidiário para a desconsideração. Tal pressuposto, implícito, é o da existência de uma relação obrigacional, da qual nasce a necessidade de reparação da parte lesada em razão do abuso da personalidade jurídica, ante a ausência de patrimônio da própria pessoa jurídica.

E tal afirmativa decorre do exame de situações concretas. Imaginemos, por exemplo, determinada situação na qual tenha ocorrido o abuso da personalidade jurídica, materializado pela confusão patrimonial, mas não houve lesão a terceiros; neste caso, não haverá desconsideração, salvo por intervenção do Ministério Público – em que pese restar por caracterizado seu pressuposto principal –, justamente em razão da ausência de ação, que em regra seria proposta pelo lesado, aqui inexistente.

¹¹ Neste sentido: ANDRADE, Fábio. Siebeneichler de. Anotações sobre a desconsideração da personalidade jurídica no Código Civil e na Lei de Defesa do Consumidor. In: TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (Org.). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latim, 2005. p. 533.

¹² Art. 186 do Código Civil: Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.

Logo, pode-se afirmar que o instituto da desconsideração não possui, tão somente, um caráter sancionatório¹³ – [i] específico (ou de função substantiva), quando a intenção é pela retirada do “manto” indevido ou abusivo da sociedade; ou [ii] individual (ou de função instrumental), quando o alcance se dá diretamente na pessoa dos sócios, cujo interesse é na aplicação de sanções administrativas ou penais.¹⁴ Ele – o instituto – possui, também, um caráter subsidiário reparador, quando terceiros restem por afetados pelo desvirtuamento da personalidade.

Todavia, a mera insuficiência patrimonial não justifica a desconsideração. A relativização da personalidade é exceção, e só poderá ser adotada em condições especiais quando comprovada a ocorrência de seu pressuposto principal, em juízo. Por isso é que atribuímos uma dimensão de subsidiaridade ao pressuposto *reparador*, o qual nascerá apenas quando presente o pressuposto do *abuso da personalidade jurídica*. Neste sentido, inclusive, tem definido o TJRS:

Ressalte-se que mesmo a crise econômica, em função do estado de insolvabilidade, ou seja, quando o patrimônio líquido é negativo, não é causa suficiente para aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, tendo em vista que o princípio da autonomia da pessoa jurídica autoriza a responsabilização desta pelas obrigações avençadas, pois possui patrimônio e personalidade distinta de seus sócios.

Portanto, apenas quando é utilizada a pessoa jurídica para prática de ato ou negócio jurídico, o qual caracteriza conduta ilícita de seu sócio ou administrador para obtenção de ganho indevido, com o conseqüente prejuízo daquele que contratou com a empresa ou de terceiro, é que se poderia aplicar a teoria da desconsideração, desde que não possa haver imputação direta de responsabilidade àquele que atua na condição de sócio controlador ou de representante da sociedade empresária.¹⁵

Finalmente, a regra mensura, ainda, o grau de aplicação e o efeito da desconsideração. Pois, tanto o grau de aplicação, quanto o efeito, também possuem uma íntima relação com o pressuposto implícito antes definido.

É de se notar, em primeiro lugar, que a desconsideração não tem uma aplicação universal, ou seja, não se aplica a todas as relações das quais decorram obrigações. A desconsideração tem caráter subjetivo, o qual já foi antes sinalizado, dependendo, para a sua efetivação, da comprovação de seu pressuposto principal em processo judicial. E, tal comprovação, da mesma forma, deverá se dar de forma individual, relação por relação, obrigação por obrigação – como forma de alcance, apenas, das atingidas pelo *abuso da personalidade jurídica* materializado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial.

¹³ RMS 15166 / BA. Segunda Turma do STJ, DJ 08.09.2003, p. 262; RDR, v. 27, p. 378; RSTJ, v. 172, p. 247.

¹⁴ Conf. DOBSON, Juan M. *El abuso de la personalidad jurídica (em el Derecho Privado)*. Buenos Aires: De Palma, 1985. p. 611; COELHO, Fábio Ulhôa. *A desconsideração da personalidade jurídica*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

¹⁵ Agravo de Instrumento 70030442230, Quinta Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS. Relator: Jorge Luiz Lopes do Canto, Julgado em 26/06/2009.

Com relação ao efeito, verifica-se o *da extensão das obrigações aos bens particulares dos sócios ou administradores*, como forma, substantivamente, de cunho sancionatório, e subsidiariamente, de cunho reparatório, em relação aos terceiros lesados pelo abuso da personalidade.

Outras situações, como já afirmamos, em que haja relação de obrigação, mas não reste configurado o pressuposto, não ensejarão a extensão dos seus efeitos aos bens particulares dos sócios ou dos administradores da pessoa jurídica.

São estes, portanto, os elementos que devem ser sopesados quando se analisa e se aplica a teoria da desconsideração, a qual se destaca ao ser levada a efeito, não importa em um abandono da concepção estrita de autonomia das pessoas jurídicas, mas sim em uma suspensão de sua eficácia formal, mediante reconhecimento Judicial, em casos específicos e isolados, em que os sócios, em razão dos atos praticados, já haviam, materialmente, superado os limites legais dessa autonomia.

2 A desconsideração da personalidade jurídica na relação tributária

A doutrina muito já discutiu a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário. Estudos de fôlego já foram publicados por renomados professores, defendendo tal possibilidade; todavia, ousamos discordar afirmando: não há, no sistema brasileiro, regra que autorize o juiz a desconsiderar a personalidade jurídica, visando, em hipótese de abuso de personalidade, ao adimplemento do tributo que não pode ser suportado pela pessoa jurídica.

2.1 O art. 135 do CTN

Existem regras, é verdade, que justificam a transferência da obrigação tributária, inclusive da sociedade para pessoas físicas, mas daí a reconhecer a existência de uma *teoria da desconsideração tributária*, há um longo e tortuoso caminho. Vejamos.

A primeira regra que poderia gerar dúvida, como sendo hipótese de superação da personalidade jurídica, é a contida no art. 135 do CTN:

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, verifica-se, inicialmente, em que pese alguma divergência doutrinária,¹⁶ hipótese de responsabilidade por substituição¹⁷ – exclusiva.

¹⁶ No sentido da transferência direta da obrigação do contribuinte (pessoa jurídica) para o responsável (pessoa física), AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 308; BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p.

Note-se que, na regra geral tributária, isto é, no caso dos tributos originados na sociedade, o ônus é da pessoa jurídica. Entretanto, o art. 135 do CTN dispõe de forma diversa, e essa exceção se dá justamente quando os dirigentes da pessoa jurídica de direito privado praticarem atos com excesso de poderes ou infringirem a lei, o contrato social ou o estatuto da sociedade, e destes atos, derivarem créditos tributários.

Diferentemente, portanto, de desconsiderar a personalidade da pessoa jurídica que porventura não tenha recolhido seus tributos no prazo legal, o art. 135 do CTN revela uma modalidade de responsabilização direta e exclusiva de terceiros, e, conseqüentemente, caso de exclusão da responsabilidade da sociedade para aquele exclusivo fato – imposição que só pode ocorrer, repete-se, do excesso ou da infração, e que sequer poderia ser imputada à pessoa jurídica, dado o caráter pessoal atribuído à prática do ato.¹⁸

Em outras palavras, na relação tributária, o deslocamento da sujeição passiva ocorre na figura do gestor, como consequência do nascimento do tributo decorrente do seu excesso. É dizer que, para a configuração da substituição, nos termos do art. 135 do CTN, há sempre a necessidade de comprovação do elemento subjetivo, o dolo, na ação ou omissão dos dirigentes,¹⁹ o que difere da desconsideração, cujo pressuposto se materializa através da comprovação do desvio de finalidade ou da confusão patrimonial. Neste sentido, também, Heleno Taveira Tôres refere:

Como visto, o art. 135 não resguarda qualquer equivalência com controle sobre simulação, interposição fictícia de pessoas ou de fraude à lei, que podem ser alegadas a qualquer tempo (art. 149, VII, do CTN), como justificativa para o auto de infração ou lançamento sobre os sócios de pessoas simuladas ou sujeitos interponentes, quando provada a simulação ou a fraude. Nestes termos, o art. 135, do CTN, ao não se prestar como mecanismo de superação do modelo de separação patrimonial adotado pela legislação mercantil, não pode ser alegado para tais fins.²⁰

755; DINIZ, Gustavo Saad. A modificação do sujeito passivo com a disciplina da responsabilidade tributária. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, Síntese, 2001, n. 17, p. 18; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A execução fiscal e a responsabilidade de sócios e dirigentes de pessoas jurídicas. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, Síntese, 2002, n. 23, p. 26; e MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 668. Contra, isto é, no sentido da necessidade, primeiramente, do esgotamento das possibilidades de exigência contra a sociedade como requisito para a responsabilização pessoal, DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 205, e MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 113.

¹⁷ EDcl no REsp 724077 / SP. Segunda Turma do STJ, DJ 11.04.2006, p. 242.

¹⁸ Neste caso, se a responsabilidade é direta, mostra-se inconcebível o redirecionamento da execução fiscal para a pessoa do administrador, com base no art. 135 do CTN, após o esgotamento ou a não-localização dos bens da sociedade. Todavia, em contrário a esta posição, diversos precedentes do STJ: REsp 513.912/MG, DJ de 01/08/2005; REsp 704.502/RS, DJ de 02/05/2005; EREsp 422.732/RS, DJ de 09/05/2005; e AgRg nos EREsp 471.107/MG, DJ de 25/10/2004.

¹⁹ REsp 174532/PR. Segunda Turma do STJ, DJ 21.08.2000, p. 108; LEXSTJ v. 149, p. 90; RE 108728/SP, Primeira Turma do STF, DJ de 14.11.1991, p. 16358, Ement., v. 01642-02, p. 246.

²⁰ TÔRES, Heleno Taveira. Regime tributário da interposição de pessoas e da desconsideração da personalidade jurídica: os limites do art. 135, II e III, do CTN. In: _____; QUEIROZ, Mary Elbe (Org.). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latim, 2005. p. 65.

Logo, ao contrário do que ocorre na desconsideração, para a responsabilização deve a autoridade administrativa provar que o nascimento do dever de recolhimento do tributo possui nexo de causalidade com algum ato de gestão, identificando, no caso concreto, as pessoas físicas responsáveis.

Diante de tal afirmação, conclui-se, via de regra, que o simples encerramento das atividades da sociedade, ainda que existam créditos tributários exigíveis, não se configura infração à lei, por parte dos dirigentes. É de se notar que a infração à lei, prevista no dispositivo, como já anotado, refere-se ao momento do nascimento da obrigação tributária, e não após;²¹ isto é, não no momento da efetiva conferência (ou da não conferência) do crédito tributário, pela sociedade, aos cofres públicos.

Em outras palavras, é a obrigação tributária que deve originar-se (ou ser concomitante) a um ato contrário à lei; não o inverso (a infração à lei se configurar em face do descumprimento do prazo para o recolhimento do tributo ou do fechamento fático de empresa com dívidas tributárias). Tratam-se estas de situações totalmente diversas: na primeira, os dirigentes de entidade de ensino, por ação voluntária e individual, deixaram, por exemplo, de cumprir os requisitos da imunidade, distribuindo patrimônio através da realização de pagamentos sem causa; houve alguma infração à lei? Sim, a infração ao disposto no art. 14 do CTN e à legislação do Imposto de Renda; já no segundo caso, por exemplo, a sociedade cumpriu a obrigação acessória de declarar a operação que deu origem à contribuição COFINS, bem como apurou a importância devida, todavia, por encontrar-se em dificuldades financeiras na data do recolhimento, a sociedade não recolheu o tributo por ela diretamente devido e, para não acumular mais despesas, rescindiu o aluguel do prédio onde funcionava sua sede; houve infração à lei? Lógico que não,²² pois adotar tal entendimento seria considerar a exceção prevista no art. 135 do Código, como uma regra geral – seria considerar que sempre que a sociedade não pagar o tributo em dia, ou fechar suas portas, ela estaria livre de tal ônus em detrimento de seus dirigentes.

Poder-se-ia, assim, afirmar que, no caso em que os dirigentes não observaram os requisitos da imunidade e, em decorrência, fizeram nascer o dever de pagar o tributo – até então inexistente –, justificaria a desconsideração da personalidade jurídica? É lógico que não. Não é este, como verificamos, o objetivo da norma contida no art. 135. Não se responsabiliza, neste caso, para punir ou para se “retirar o véu” da sociedade;²³ se responsabiliza para que a pessoa que por seu ato gerou o tributo arque com o mesmo, sem que os demais, ou a sociedade, como um todo, reste por penalizada em face da sua conduta.

²¹ MORSCHBACHER, José. Responsabilidade tributária objetiva – criação judicial. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, Síntese, 1998, n. 1, p. 27.

²² “É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei.” Neste sentido REsp 685006/RS, Segunda Turma do STJ, DJ 28.02.2005, p. 314, e EREsp 374139/RS, Primeira Seção do STJ, DJ de 28.02.2005.

²³ NUNES, Márcio Tadeu Guimarães. *Desconstruindo a desconsideração da personalidade jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 39.

2.2 O parágrafo único do art. 116 do CTN

Outra questão que tem sido objeto de calorosa análise é a referente ao parágrafo único do art. 116 do CTN. Seria esta uma forma de desconsideração da personalidade jurídica? Vejamos:

Art. 116 [...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Pois a resposta mais uma vez é não. Aqui basta apenas que analisemos a estrutura da regra para que se verifique que a desconsideração não é da personalidade, mas sim de atos ou negócios. Ademais, novamente não se desconsidera, aqui, para cobrar de terceiros (sócios); se desconsidera para se constituir – lançar – o tributo em nome da própria sociedade.

Em suma, o objetivo deste dispositivo não é a suspensão da autonomia da pessoa jurídica em relação aos seus sócios e nem mesmo a restrição à autonomia da pessoa jurídica em relação aos seus negócios. A intenção, nesta hipótese, é pura e simplesmente desconstituir atos ou negócios que visem elidir o nascimento do dever tributário, aplicando o pressuposto da essência sobre a forma.

Não é demais lembrar, ainda, que a fiscalização já tinha, antes do advento da LC 104, o poder de lançar o tributo em face de ato fraudulento ou simulado, que importasse no não recolhimento ou no recolhimento a menor do tributo. Tal regra encontra-se expressa no inciso VII do art. 149 do CTN e peculiaridades à parte, da mesma forma que o parágrafo único do art. 116 do CTN, não retrata hipótese de desconsideração da personalidade jurídica.²⁴

2.3 O art. 50 do Código Civil e sua aplicabilidade na relação tributária

Visto que no CTN não há regra – especial – autorizando a desconsideração da personalidade em matéria tributária, é de se verificar se é aplicável, na relação fisco-contribuinte, o art. 50 do CCB. Pois a resposta novamente é não – o disposto no art. 50 da Lei 10.406/02 não pode ser usado como fonte normativa à aplicação da desconsideração da personalidade visando ao adimplemento do crédito tributário; e isso porque o Código Civil não tem competência constitucionalmente conferida para regular o efeito de relações tributárias envolvendo os contribuintes e a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

²⁴ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
[...]

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
[...].

No caso, face à necessidade de harmonização entre o princípio federativo, a autonomia municipal e o Estado Democrático de Direito²⁵ no tocante às esferas tributárias, a Constituição Federal estabeleceu em seu artigo 146²⁶ a previsão de instituição de Normas Gerais em Matéria de Legislação Tributária. E nesse sentido não podemos afirmar – com o intuito de deixar de fora de tal determinação a questão da desconsideração da personalidade para cobrança de tributo – que as matérias referentes à disciplina das Normas Gerais esgotam-se no expressamente estabelecido nas alíneas do referido dispositivo. A dimensão normativa dessa regra é muito mais ampla do que o que está ali positivado, e tal advém da análise de seu próprio texto, seja em face da dimensão da expressão “especialmente sobre” – constante no inciso III –, o que garante que ainda outros temas possam vir a ser tratados pelas Normas Gerais; seja para, como já anotado, conferir harmonia na efetivação dos princípios federativo e do Estado Democrático de Direito, bem como na autonomia municipal, de forma a garantir a promoção dos valores igualdade, liberdade e uniformidade,²⁷ visando à redução de desigualdades e à prevenção de conflitos de competência entre os entes tributantes.

De tal modo, é, indiscutivelmente, matéria de Normas Gerais, a desconsideração da personalidade jurídica que visa ao adimplemento da obrigação tributária, nas esferas federal, estadual, distrital ou municipal; e isso em razão da direta ligação com o dever tributário e o sujeito passivo da relação, bem como, ainda, em face da promoção dos valores antes elencados, estando, por isso, materialmente reservada ao instrumento legislativo lei complementar.²⁸

Em decorrência disso, o Código Civil – lei ordinária –, caso viesse a ser aplicado na relação tributária, estaria invadindo a competência constitucionalmente reservada à lei complementar, situação esta que certamente seria rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal.

Assim, ainda que haja regra geral no Código Civil, a desconsideração da personalidade jurídica, visando à cobrança de qualquer tributo de competência de

²⁵ CANAZARO, Fábio. *Lei complementar tributária na Constituição de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 22.

²⁶ Art. 146 Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

[...].

²⁷ Conforme almejado pela norma constante do inciso III do art. 19 da CF/88.

²⁸ Neste sentido: “Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretenderam alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão revestir-se obrigatoriamente de lei complementar”. EDcl no REsp 711395/RS, Primeira Turma do STJ, DJ 18.05.2006, p. 187.

qualquer pessoa jurídica de direito público, segue necessitando de regulação no Código Tributário Nacional, lei ordinária com *status* de lei complementar.²⁹ E até que tal ocorra, não se desconsidera a personalidade jurídica na resolução de conflitos que envolvam matéria tributária.

3 A desconsideração da personalidade em face da Constituição. Concretização dos direitos fundamentais ou violação dos direitos individuais?

Diante da delimitação do tema e de tudo o que foi visto, o que importa, agora, é a elaboração de uma resposta para a pergunta que intitula o presente trabalho, a qual neste momento reformulamos: diante do sistema constitucional vigente, a teoria da desconsideração concretiza direitos fundamentais ou viola direitos individuais?

Para a elaboração de uma resposta coerente, de início se faz necessário rememorarmos o conceito de direitos fundamentais, elaborado a partir na doutrina de Robert Alexy, por Ingo Sarlet:

Direitos fundamentais são, portanto, todas aquelas posições jurídicas concernentes às pessoas, que, do ponto de vista do direito constitucional positivo, foram, por seu conteúdo e importância (fundamentalidade em sentido material), integradas ao texto da Constituição e, portanto, retiradas da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos (fundamentalidade formal) bem como as que, por seu conteúdo e significado, possam lhes ser equiparados, agregando-se à Constituição material, tendo, ou não, assento na Constituição formal [...].³⁰

Como se verifica, o caráter de fundamentalidade atribuído aos direitos decorre de formulações norteadoras definidas pelo sistema; ou seja, fundamental é aquilo que em razão de seu conteúdo e de sua substância deve ser protegido e promovido, cujo reconhecimento, no ordenamento, advém da carga axiológica conferida pela própria ordem constitucional.³¹

Pois, diante deste panorama, e do que foi anteriormente anotado, a extensão da teoria da desconsideração da personalidade jurídica à relação tributária denota hipótese de flagrante ofensa à legalidade, vez que não há lei, complementar de normas gerais, que a autorize, em tal caso. E, neste ponto, é relevante lembrar que os princípios contidos no art. 150 da CF/88, a exemplo do princípio da legalidade, já

²⁹ “No tocante ao aspecto formal (relativamente ao processo legislativo), permanece o Código como lei ordinária; todavia, no tocante ao aspecto material, quando da recepção do CTN pelas Constituições de 1967 e 1988, passou o Código a ser lei materialmente complementar” (CANAZARO, Fábio. *Lei complementar tributária na Constituição de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 110).

³⁰ SARLET, Ingo W. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 77.

³¹ Dentre estes destacamos a legalidade, o amplo acesso a justiça, o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa.

foram, pelo Supremo Tribunal Federal, reconhecidos como direitos e garantias fundamentais do cidadão contribuinte.³²

Logo, desconsiderar a personalidade para exigir o tributo dos sócios em razão da ausência de condições de adimplemento por parte da pessoa jurídica retrata hipótese de violação aos direitos fundamentais (do contribuinte).³³

Por outro lado, resta analisarmos a questão em razão do estabelecido na legislação civil.

Neste caso, de modo inverso ao anterior, a interpretação sistemática da Constituição poderá justificar a concretização da desconsideração. Basta uma leitura um pouco mais acurada do texto constitucional para que se verifique, por exemplo, o estabelecimento e o incentivo à liberdade de associação para “fins lícitos”.³⁴ A partir de comandos como este se conclui que comportamentos antinômicos, como a instituição e a manutenção de sociedade utilizada para finalidade ilícita, terminam por afrontar a ordem jurídica.

E é essa a justificativa que nos faz concluir que a desconsideração nas relações civis não restringe direitos individuais; pelo contrário, estes são, em razão de outros direitos – como o do acesso a justiça – e dos próprios fatos, promovidos, o que termina por justificar, com base na legislação vigente, a harmonia da teoria da responsabilização dos sócios com o sistema constitucional vigente. Ou seja, o exercício desse direito (do particular perante outros particulares) revela-se através da existência de um dever de proteção do próprio particular, concretizado pelos tribunais, por parte do Estado.³⁵

Finalmente, importa apenas referir que a concretização de direitos fundamentais a partir da desconsideração baseada em indícios ou provas de ilicitudes não justifica que não devam ser observados outros direitos fundamentais. Falamos aqui do devido processo legal,³⁶ do contraditório e da ampla defesa, os quais devem ser previamente exercidos,³⁷ ante qualquer possibilidade de desconsideração por parte

³² ADI 939-7. STF. Tribunal Pleno, DJU de 18.03.1994.

³³ Em sentido contrário, todavia, sem apontar qualquer fundamento normativo, tem entendido o STJ: [...] 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. No caso *sub judice*, impedir a desconsideração da personalidade jurídica da agravante implicaria em possível fraude aos credores. Separação societária, de índole apenas formal, legitima a irradiação dos efeitos ao patrimônio da agravante com vistas a garantir a execução fiscal da empresa que se encontra sob o controle de mesmo grupo econômico. [...] REsp. 767021/RJ. Primeira Turma do STJ, DJ 12/09/2005, p. 258.

³⁴ Art. 5º, inciso XVII.

³⁵ Cf. CANOTILHO, José J. G. *Direito Constitucional*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 485.

³⁶ Segundo Canotilho, “é o processo previsto na lei para a aplicação de penas privativas da vida, da liberdade e da propriedade” (*Direito Constitucional*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 481).

³⁷ Neste sentido: [...] A Administração Pública pode, em observância ao princípio da moralidade administrativa e da indisponibilidade dos interesses públicos tutelados, desconsiderar a personalidade jurídica de sociedade constituída com abuso de forma e fraude à lei, desde que facultado ao administrado o contraditório e a ampla defesa em processo administrativo regular. [...] RMS 15166/BA. Segunda Turma do STJ, DJ 08/09/2003, p. 262; RDR, v. 27, p. 378; RSTJ, v. 172, p. 247.

do Poder Judiciário, mais uma vez, sob pena de, na relação, a promoção de um direito terminar por restringir o núcleo essencial de outro.

Considerações finais

Com base no que foi exposto, é possível articular as seguintes considerações:

1. A desconsideração da personalidade jurídica tem origem na *Common Law*, como uma autorização judicial para os credores perseguirem o patrimônio pessoal dos sócios, visando à satisfação integral de seus créditos.
2. No Brasil é um equívoco afirmar que a primeira manifestação de desconsideração teria ocorrido na Consolidação da Legislação Trabalhista e no Código Tributário Nacional. O instituto da desconsideração é inserido no sistema brasileiro somente com a entrada em vigor do Código de Defesa do Consumidor, o qual foi seguido, posteriormente, de previsão geral contida no art. 50 do Código Civil (Lei 10.406/02).
3. De acordo com a legislação nacional, a desconsideração da personalidade jurídica materializa-se através da suspensão da eficácia da personalidade autônoma da pessoa jurídica em prol da solução de uma crise materializada pelo desvirtuamento da pessoa jurídica – *abuso da personalidade jurídica* –, sob a forma do desvio de finalidade ou da confusão patrimonial.
4. O instituto da desconsideração não possui, tão somente, um caráter sancionatório; ele possui, também, um caráter subsidiário reparador, quando terceiros restem por afetados pelo desvirtuamento da personalidade. No entanto, o simples estado de insuficiência patrimonial não justifica a desconsideração. A relativização da personalidade é exceção, e só poderá ser adotada em condições especiais e em casos isolados, quando comprovada a ocorrência de seu pressuposto principal, em juízo.
5. O art. 135 do CTN não retrata hipótese de desconsideração da personalidade jurídica. Diferentemente da desconsideração, cujo pressuposto é o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial, tal regra revela uma modalidade de responsabilização direta e exclusiva de terceiros, e, conseqüentemente, caso de exclusão da responsabilidade da sociedade.
6. O parágrafo único do art. 116 do CTN também não retrata hipótese de desconsideração da personalidade, mas sim a desconsideração de atos ou negócios praticados pela sociedade. Nesse caso, não se desconsidera para cobrar de terceiros (sócios); se desconsidera para se constituir – lançar – o tributo em nome da própria sociedade. Em conclusão, o objetivo dessa regra não é a suspensão da autonomia da pessoa jurídica em relação aos seus sócios e nem mesmo a restrição à autonomia da pessoa jurídica em relação aos seus negócios. A intenção é pura e simplesmente desconstituir atos ou negócios que visem elidir o nascimento do dever tributário, aplicando o pressuposto da essência sobre a forma.
7. A regra geral contida no Código Civil, a respeito da desconsideração da personalidade jurídica, não se aplica na relação fisco-contribuinte. A desconside-

- ração, no Direito Tributário, é matéria de Normas Gerais, estando por isso, nos termos do art. 146 da CF/88, reservada ao instrumento legislativo lei complementar.
8. A extensão da teoria da desconsideração da personalidade jurídica à relação tributária denota flagrante ofensa à legalidade, revelando hipótese de violação a direitos fundamentais (do contribuinte).
 9. Por outro lado, no que tange às relações privadas, a interpretação sistemática da Constituição justifica a aplicação da teoria da desconsideração sem que haja restrição a direitos individuais, cujo fundamento é o dever de proteção do próprio particular através dos tribunais, por parte do Estado.
 10. Finalmente, a desconsideração baseada em indícios ou provas de ilicitudes não justifica que não devam ser observados os direitos fundamentais ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, os quais devem ser previamente exercidos, sob pena de, na relação, a promoção de um direito terminar por restringir o núcleo essencial de outro.

Referências

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- ANDRADE, Fábio Siebeneichler de. Anotações sobre a desconsideração da personalidade jurídica no Código Civil e na Lei de Defesa do Consumidor. In: TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (Org.). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latim, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- CANAZARO, Fábio. *Lei complementar tributária na Constituição de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.
- CANOTILHO, José J. G. *Direito Constitucional*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1997.
- COELHO, Fábio Ulhôa. *A desconsideração da personalidade jurídica*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.
- _____. *Curso de Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003.
- DINIZ, Gustavo Saad. A modificação do sujeito passivo com a disciplina da responsabilidade tributária. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, Síntese, n. 17, 2001.
- DOBSON, Juan M. *El abuso de la personalidad jurídica (em el Derecho Privado)*. Buenos Aires: De Palma, 1985.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A execução fiscal e a responsabilidade de sócios e dirigentes de pessoas jurídicas. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, Síntese, n. 23, 2002.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1995.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- MORSCHBACHER, José. Responsabilidade tributária objetiva – criação judicial. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, Síntese, n. 1, 1998.

NUNES, Márcio Tadeu Guimarães. *Desconstruindo a desconsideração da personalidade jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. São Paulo: Saraiva, 1985, v. 1.

SARLET, Ingo W. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

TORRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: RT, 2003.

_____. Regime tributário da interposição de pessoas e da desconsideração da personalidade jurídica: os limites do art. 135, II e III, do CTN, In: _____; QUEIROZ, Mary Elbe (Org.). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

de concretização dos direitos fundamentais ou modo de violação dos direitos individuais?

Fabio Carrazzini e Renata Barnaud

Resumo: Este artigo discute a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária, analisando os limites do art. 135, II e III, do CTN. O texto aborda a natureza jurídica da desconsideração e sua relação com os princípios de legalidade e segurança jurídica.

Palavras-chave: Desconsideração da personalidade jurídica, Código Civil, Direito Tributário, CTN.

1. Introdução

A desconsideração da personalidade jurídica é uma exceção ao princípio da autonomia patrimonial, permitindo que os bens e obrigações de uma pessoa jurídica sejam atingidos diretamente pelo credor, quando esta se comporta de modo a frustrar o crédito. Este instituto encontra-se previsto no art. 135, II e III, do CTN, que trata da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária.

Embora o art. 135 do CTN não mencione explicitamente o Código Civil, a doutrina entende que a desconsideração da personalidade jurídica também pode ser aplicada em matéria civil, quando configurada a fraude à execução ou a fraude à insolvência.

Este artigo discute a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária, analisando os limites do art. 135, II e III, do CTN. O texto aborda a natureza jurídica da desconsideração e sua relação com os princípios de legalidade e segurança jurídica.