

ELISÃO E EVASÃO FISCAL: LIMITES NA DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS

Maria Rita Ferragut¹

1 - Introdução

Ao tratar de elisão e evasão fiscal, não poderíamos nos furtar de enfrentar um grande problema interpretativo: para que o ato jurídico seja considerado válido, requer-se vontade livre, agente capaz, objeto lícito, possível, determinado ou determinável, e forma prevista ou não defesa em lei. Mas como saber se houve dissimulação, ao invés de um planejamento fiscal lícito, decorrente de ato jurídico válido?

Em outras palavras, como identificar se as partes celebraram negócio jurídico válido, que implicou redução ou eliminação da carga tributária (elisão fiscal), ou se incorreram em ilícito, mediante a prática de atos dissimulados praticados com os fins de disfarçar, ocultar, a ocorrência do fato jurídico tributário (evasão fiscal)?

Resolver essa questão é uma das nossas principais propostas. E não há como pretender chegar a um resultado minimamente sustentável sem *interpretar*, sem percorrer o árduo caminho da construção do sentido.

Nas valiosas lições do Professor Paulo de Barros Carvalho², “A tarefa do exegeta dos textos jurídico-positivos, ainda que possa parecer facilitada pela eventual coincidência da mensagem prescritiva com a seqüência das fórmulas gráficas utilizadas pelo legislador (no direito escrito), oferece ingentes dificuldades, se a proposta for de um exame mais sério e atilado. E, sendo o direito um objeto da cultura, invariavelmente penetrado por valores, teremos, de um lado, as estimativas, sempre cambiantes em função da ideologia de quem interpreta; de outro, os intrincados problemas que cercam a metalinguagem, também inçada de dúvidas sintáticas e de problemas de ordem semântica e pragmática.”

¹ Mestre e doutora em direito tributário pela PUC/SP. Professora dos cursos de pós-graduação da FIA/USP, PUC/Cogea e IBET. Autora dos livros *Presunções no direito tributário e Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. Advogada em São Paulo.

E a dificuldade de interpretação não se restringe aos termos vagos da evasão e da elisão fiscais. Pretende-se também neste texto analisar que embora o patrimônio dos sócios e dos acionistas não se comunique com o patrimônio de suas respectivas sociedades – pois, não fosse assim, a atividade empresarial estaria fadada à estagnação, já que poucos se propõem a comprometer parcela maior do que o patrimônio investido no negócio – nem por isso a separação patrimonial é absoluta. Tanto o Código Civil, quanto os artigos 134, 135 e 137 do CTN, regulamentam a responsabilidade dos sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas, e dos administradores nas sociedades em geral. A finalidade dessas normas é zelar para que esses sujeitos cumpram, com a devida responsabilidade, as obrigações e os deveres previstos no ordenamento jurídico e nos atos constitutivos de cada sociedade.

O que deve ser levado em consideração, portanto, é que a responsabilidade pessoal dos sócios, acionistas e administradores – terceiros em relação à prática do fato jurídico, mas não à obrigação tributária – é exceção à regra da separação patrimonial, e só pode ser adotada em casos excepcionais, consistentes na prática de atos culposos ou dolosos devidamente tipificados.

É o que passaremos a expor.

2. Dissimulação de atos e negócios jurídicos

O artigo 1º da Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, alterou, dentre outros, o artigo 116 do CTN, introduzindo-lhe o parágrafo único. Prescreve referido dispositivo que “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.”

Dissimular é disfarçar, fingir, ocultar, encobrir. Disfarça-se uma realidade jurídica (ato ou negócio dissimulado), ocultando-se outra que é a efetivamente praticada (ato ou negócio dissimulado), para os fins de diminuir, ou até

² *O preâmbulo e a prescritividade constitutiva dos textos jurídicos.* Texto inédito, p. 6.

mesmo eliminar, a carga tributária. Para Maria Helena Diniz³, em direito tributário dissimulação é a “ocultação de rendimentos pelo contribuinte com a intenção de sonegar.”

A legislação complementar é inovadora no sentido de conferir às pessoas políticas competência para a criação de lei ordinária contemplando o procedimento a ser adotado para a desconsideração de atos jurídicos dissimulados. No entanto, segundo nosso entendimento, o ordenamento jurídico brasileiro, em especial a Constituição Federal, já autorizava a desconsideração de atos ou negócios, efetivada por meio da utilização das presunções *hominis*.

O que se alterou, portanto, foi o fato de a autorização passar a ser escrita, gerando, a partir da vigência da lei, uma modificação na classificação de presunção de omissão de receitas decorrente de ato dissimulatório: *hominis*, no passado; relativa, a partir de 11 de janeiro de 2001, data da publicação da LC 104/2001.

Além disso, a legislação de que ora tratamos determinou a observância do procedimento previsto em lei ordinária, ao passo que até então a realização e o controle da legalidade dos atos de desconsideração eram pautados basicamente em princípios constitucionais (razoabilidade, capacidade contributiva etc.) e regras gerais acerca do procedimento administrativo de fiscalização.

Entendemos inexistir inconstitucionalidade na desconsideração de atos jurídicos que impliquem evasão fiscal, e que presumam omissão de receitas por parte do contribuinte. Ao permitir o disciplinamento das conseqüências jurídicas advindas da prática de fatos dissimulados pelo contribuinte, desde que corretamente aplicada e sujeita a controle, a utilização da presunção para a configuração de fatos jurídicos tributários é compatível com as regras jurídicas de superior hierarquia.

A prova indiciária tem por fim sanar as dificuldades que o caso concreto suscita ao conhecimento de fatos juridicamente relevantes, alterados para os fins de se evitar a incidência normativa. Como muitos desses atos artificiosos são realizados de maneira a conferir-lhes uma aparência lícita, se a fiscalização tiver que se restringir à forma das provas que lhe são apresentadas, não terá como saber se o evento descrito no fato realmente ocorreu. Por isso, a perfeição formal de que o ato é revestido não tem o

³ *Dicionário jurídico*, vol. 4. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 201.

condão de afastar o dever-poder de busca da verdade material.

A preservação dos interesses públicos em causa não só requer, mas impõe, a utilização da presunção no caso de dissimulação, já que a arrecadação pública não pode ser prejudicada com a alegação de que a legalidade, a tipicidade e a segurança jurídica, dentre outros princípios, estariam sendo desrespeitados.

Por isso, não se deve afastar a aplicação da presunção, mas controlá-la, já que irregular não é a possibilidade de sua utilização, mas, eventualmente, o ato ou o produto de aplicação da norma. Exemplificando, não basta qualquer indício para que a Administração produza um enunciado prescritivo individual e concreto; o indício há de ser suficientemente grave para ensejar a convicção acerca da existência do fato descritor de evento fenomenicamente presumido pelo julgador. Ademais, a aplicação deve necessariamente observar todos os demais pressupostos de validade.

Outra questão que merece nossa reflexão diz respeito ao fato de que o parágrafo único o art. 116 não confere à Administração o direito de cobrar tributo correspondente ao montante que deixou de ser pago em face da operação economicamente mais interessante, promovida pelo contribuinte dentro dos parâmetros legais.

O fato das exposições de motivos constantes da Lei Complementar 104/2001 considerar que os planejamentos fiscais implicam diminuição de arrecadação, e que por isso deveriam, por meio da lei, ser combatidos, não significa ter sido essa a hipótese contemplada pela norma: na elisão fiscal não há fato ocultado, único fato típico constante do enunciado-enunciado capaz de gerar a desconsideração do ato.

Assim, de acordo com as razões acima, entendemos que o parágrafo único do artigo 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar 104/2001, é constitucional. Mas pode ocorrer, entretanto, do ato de aplicação ultrapassar os limites legais, hipótese em que o ato administrativo deverá ser anulado.

E é exatamente aqui que reside a dificuldade: saber se as partes celebraram negócio jurídico válido, que implicou redução ou eliminação da carga tributária (elisão fiscal), ou se incorreram em ilícito, mediante a prática de atos dissimulados praticados com os fins de disfarçar, ocultar, a ocorrência do fato jurídico

tributário (evasão fiscal).

A elisão é permitida pela legislação. Consiste no ato ou série de atos praticados antes da realização do fato jurídico tributário, visando a economia fiscal mediante a utilização de alternativas menos onerosas, permitidas pela lei. É o planejamento tributário lícito, e como exemplos poderíamos citar o da empresa que se estabelece em Município cuja alíquota do ISS é menor, ou do pai de família que integraliza todos os seus bens imóveis no capital de sua empresa e, posteriormente, doa as quotas da sociedade a seus filhos, evitando-se a incidência do imposto sobre doações.

Já a evasão fiscal é proibida, é fraudulenta. Contra ela — e em prejuízo exclusivamente dela — o parágrafo único do artigo 116 do CTN se volta. Evasão é o ato omissivo ou comissivo, de natureza ilícita, praticado com o fim único de diminuir ou eliminar a carga tributária, ocultando o verdadeiro ato ou a real situação jurídica do contribuinte.

Como exemplos, podemos citar as seguintes situações: (i) consta do contrato social da empresa que seu estabelecimento é em determinado Município, em que a alíquota do ISS é baixa, mas no entanto esta pessoa jurídica nem ao menos possui uma sala naquele local, exercendo suas atividades, com toda a infra-estrutura necessária, em outra cidade; (ii) pessoa jurídica celebra contrato de compra e venda de mercadorias com empresa e bens inexistentes, aproveitando-se dos pretensos créditos de ICMS constantes de notas fiscais frias; e (iii) empresa contrata cooperativa de trabalho em que os cooperados prestam, mediante subordinação, serviços consistentes na atividade fim da empresa tomadora desses serviços.

Esses atos, assim, poderão ser desconstituídos pela autoridade fiscal, que presumirá a ocorrência do fato jurídico e arbitrará a base calculada dos respectivos tributos, já que, no primeiro exemplo (i), o contribuinte dolosamente ocultou o fato de não estar estabelecido no Município cuja alíquota é mais vantajosa, apenas formalmente encontrando-se naquele território; no segundo (ii) há um aumento artificial de créditos, implicando a diminuição do ICMS a pagar quando os mesmos forem opostos aos débitos; e finalmente, no terceiro (iii), ao invés de cooperados, os prestadores de serviços são empregados do tomador, sendo que sobre as quantias que

lhes são pagas deveria incidir todas as contribuições sobre a folha de salários.

3. A questão probatória

A Administração não detém completa discricionariedade para interpretar os atos e negócios realizados pelos contribuintes, pois a arbitrariedade do fisco não pode de forma alguma ser admitida, o que comprometeria a segurança jurídica.

Nesse sentido, não basta a mera suspeita de fraude ou dissimulação para que o negócio jurídico seja desconsiderado pela autoridade administrativa. Imperioso provar que o ato negocial deu-se em direção contrária à lei, com a intenção (dolo) de evitar o conhecimento do fato jurídico tributário.

Portanto, reside na *prova* da ocorrência do fato típico, dissimulado, o limite para a desconsideração do ato.

A prova manifesta-se sempre por meio da linguagem. Se é assim, e se admitirmos como verdadeira a premissa de que a linguagem é um objeto cultural, criada pelo homem e, por isso, necessariamente impregnada de valor, não poderíamos deixar de reconhecer a influência dos valores na teoria das provas.

As regras de experiência são instrumentos de que o conhecimento humano dispõe, para a valoração das coisas, atos e sujeitos. O valor está no ser, e não nos objetos, razão pela qual a valoração das provas varia muito de acordo com a experiência do intérprete, que constrói a significação do fato segundo suas referências. Isso explica a razão pela qual, para um mesmo fato, possa existir mais de um juízo válido, sem que isso afete a validade da prova.

O sistema de valoração de provas adotado pelo nosso sistema é o do *livre convencimento motivado*, não admitindo arbitrariedade na produção da prova e na sua apreciação. Pressupõe, também, razoabilidade entre o conteúdo das provas e a conclusão obtida a partir delas.

4. Desconsideração da personalidade jurídica

O artigo 20 do Código Civil de 1916 prescrevia a existência distinta da

pessoa jurídica da de seus sócios, implicando a separação entre os respectivos patrimônios, idéia reforçada também pelas normas constantes dos artigos 22 e 23 do mesmo Código, relativas ao destino dos bens da sociedade quando de sua extinção. No atual Código Civil não existe disposição expressa correspondente ao artigo 20 do Código Civil de 1916, mas nem por isso a separação das personalidades e a dos patrimônios deixaram de existir. Expliquemos.

As regras veiculadas nos artigos 22 e 23 da legislação anterior encontram-se atualmente previstas, ainda que com redação um pouco diversa, no parágrafo 1º do artigo 61 do Código Civil. Tal enunciado tem por pressuposto a distinção patrimonial, ao permitir que os associados deliberem restituir-se das contribuições que tiverem prestado ao patrimônio da associação.

Ademais, vários dispositivos do atual Código, ao tratarem das sociedades personificadas, revelam a existência de patrimônio social distinto do de seus sócios, dentre os quais (i) o artigo 997, III, que alude ao capital em moeda ou em bens suscetíveis de avaliação pecuniária; (ii) o artigo 1.022, que confere à sociedade a prerrogativa de adquirir direitos, assumir obrigações e proceder judicialmente, isto é, ter componentes de personalidade, dentre os quais o patrimônio se inclui; (iii) o artigo 1.031 que, tratando da resolução da sociedade, regulamenta a apuração dos haveres dos sócios com base na situação patrimonial da sociedade; e (iv) o artigo 1.065, que determina o levantamento de balanço patrimonial ao término do exercício social das sociedades limitadas.

Por fim, o artigo 50 do Código Civil, que regula a desconsideração da personalidade jurídica, confirma a distinção e a autonomia patrimonial da pessoa jurídica, dado que uma das causas para a desconsideração da personalidade é exatamente a confusão patrimonial. Se os bens devem permanecer separados, sob pena de desconsideração, é porque a propriedade desses bens é diversa: fossem todos da pessoa jurídica, ou da física, a confusão seria impossível.

5. Teoria da desconsideração da personalidade jurídica

O reconhecimento da personalidade jurídica veio criar a distinção entre

as duas espécies de sujeitos de direito, quais sejam, a sociedade e as pessoas que a integram (normalmente mediante participação na formação do capital social). Mas diante da possibilidade de os sócios e acionistas utilizarem-se da sociedade para a prática de atos ilegais, em benefício próprio ou de terceiros, e contrários aos interesses da sociedade e de pessoas de boa-fé, essa distinção não deve ser tomada de forma absoluta.

A solução criada pela doutrina, e aceita pelo Judiciário a partir de decisões proferidas na Inglaterra, Estados Unidos e Alemanha, foi a teoria da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine*), em razão da qual deve-se ignorar a autonomia patrimonial da pessoa jurídica, passando os sócios a responder ilimitadamente pelas obrigações sociais contraídas.

No direito positivo brasileiro, a desconsideração foi introduzida pelo Código de Defesa do Consumidor (artigo 28 da Lei nº 8.078/90). Todavia, são muitas as críticas a esse dispositivo, por não ter se referido ao dolo, e nem excepcionado, ao menos aparentemente, a regra segundo a qual o ilícito é pressuposto para a desconsideração.

Posteriormente, a Lei nº 8.884/94 (Lei Antitruste) e a Lei nº 9.605/98 (Lei de Responsabilidade por Danos Ambientais) também adotaram a desconsideração. Mas, nesses casos, o princípio da autonomia patrimonial somente deve ser excepcionado com o objetivo de evitar ou punir a prática de fraudes e abuso de direito.

Pela desconsideração da personalidade jurídica, atingem-se os bens pessoais dos sócios e dos acionistas que tenham praticado atos fraudulentos, não bastando a inexistência de bens sociais e a comprovação de prejuízo ao Fisco.

A obrigação de pagar tributo é da sociedade. A inadimplência, quando não dolosa, provoca apenas a obrigação da pessoa jurídica de quitar a dívida, acrescida das penalidades moratórias, mas não a responsabilidade pessoal do administrador.

Ora, a separação das personalidades jurídica e física existe no direito brasileiro, e esta regra não é vazia de sentido. Somente em casos excepcionais, em que for constatada a presença de dolo, ou a responsabilidade for subsidiária ou solidária em função do tipo de sociedade existente (mas sendo a responsabilidade limitada ao valor da integralização das quotas ou da subscrição ou aquisição de ações), ou do artigo 134

do CTN, é que o administrador⁴ responderá pessoalmente pelo débito. Não fosse assim, quem se sujeitaria a administrar sociedade com dificuldades financeiras? E numa economia instável como a brasileira, como punir o administrador zeloso, em prol de uma maior arrecadação?

Todo esse nosso entendimento encontra-se confirmado pelo artigo 50 do Código Civil, de forma que a desconsideração da personalidade jurídica somente pode ser aplicada se houver *abuso da personalidade*, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial. Vejamos o que prescreve referido artigo, *in verbis*:

“Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento das partes, 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 das pessoas jurídicas.”

A lei prevê, conforme pode ser observado, duas causas para a desconsideração: desvio de finalidade e confusão patrimonial. A primeira refere-se a ocorrências lesivas a terceiros, mediante a utilização da pessoa jurídica para fins diversos dos previstos no ato constitutivo, e dos quais se infira a deliberada aplicação da sociedade em finalidade irregular e danosa. Já a segunda hipótese consiste na impossibilidade de fixação do limite entre os patrimônios da pessoa jurídica e o dos sócios e acionistas, tamanha a mistura (confusão) que se estabelece entre ambos.

Ademais, a desconsideração é aplicável tão-somente por ordem judicial. Não implica afronta ao princípio da autonomia patrimonial da sociedade, e nem anulação ou extinção definitiva da personalidade jurídica, já que seus efeitos atingem apenas o ato abusivo.

Assim, preserva-se a personalidade em detrimento do sócio ou acionista que praticou o ato. A pessoa jurídica permanecerá existindo, com todas as suas prerrogativas legais e responsabilidades pelos demais atos, que não o abusivo.

Nas hipóteses em que houver responsabilização pessoal dos administradores *decorrente de ato doloso*, tal como prevêm os artigos 135 e 137 do

⁴ Como também, por vezes, o sócio não-administrador.

CTN, a desconsideração da personalidade jurídica estará sendo aplicada, pois se superará a autonomia patrimonial com a finalidade de se responsabilizar o autor da infração, cujo patrimônio seria intocável não fosse a desconsideração.

Não há como compatibilizar os artigos 135 e 137 do CTN com os princípios constitucionais da propriedade, da liberdade e da não-utilização de tributos com efeitos confiscatórios, que não da forma exposta (imprescindibilidade do dolo). Se, de um lado, a lei permite que, em alguns casos, se mitigue a propriedade do administrador em favor da tutela do bem pleiteado pelo Fisco, de outro, a lei também descreve quais são os fatos aptos a gerar a responsabilidade pessoal, sem que os princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade autorizem uma interpretação extensiva.

O Estado não pode simplesmente violar direitos individuais em nome de uma maior arrecadação. Existe um limite para a intervenção estatal no patrimônio privado do administrador, e é o de que, na desconsideração da personalidade jurídica, a mera culpa é insuficiente: a intenção de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros é prévia, é condição necessária, é fundamental.

6. Reflexos tributários da desconsideração

A obrigação de pagar tributo é da sociedade. A inadimplência, quando não dolosa, provoca apenas a obrigação da pessoa jurídica de quitar a dívida, acrescida das penalidades moratórias, mas não a responsabilidade pessoal do administrador.

Somente em casos *excepcionais* é que o administrador responderá pessoalmente pelo débito. Não fosse assim, quem se sujeitaria a administrar sociedade com dificuldades financeiras? E uma economia instável como a brasileira, como punir o administrador zeloso, em prol de uma maior arrecadação?

Feitas essas considerações, passemos à análise da responsabilidade tributária, reflexo imediato da desconsideração da personalidade jurídica⁵.

7. Responsabilidade tributária

⁵ Tratamos neste artigo, somente, do “redirecionamento” para as pessoas físicas, sem desconsiderar o fato de que a responsabilidade pode-se ocorrer também entre pessoas jurídicas.

Responsabilidade tributária é norma jurídica deonticamente incompleta (norma *lato sensu*), de conduta, que, a partir de um fato não-tributário, implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação jurídica tributária.

Poderá tanto constar do veículo introdutor que institui o tributo, quanto de um outro. Independente da hipótese, é significação que comporá a construção da norma jurídica completa.

A responsabilidade é proposição que tem o condão de alterar a norma individual e concreta que constituiu o crédito tributário, sempre que esta norma (a de constituição) tiver inicialmente previsto um outro indivíduo como sujeito passivo da relação (responsabilidade por sucessão).

Por outro lado, é proposição que não altera a norma individual e concreta de constituição do crédito, se, desde o início, o responsável tributário for o sujeito passivo da relação (responsabilidade por substituição, por solidariedade, responsabilidade de terceiros e por infrações).

O responsável diferencia-se do contribuinte por ser necessariamente um sujeito qualquer (i) que não tenha praticado o evento descrito no fato jurídico tributário; e (ii) que disponha de meios para se ressarcir do tributo pago por conta de fato praticado por outrem.

Se a responsabilidade advier de norma primária sancionadora, o ressarcimento poderá não ter cabimento, sem que a diferenciação ora proposta reste comprometida. Nesse caso, teremos o item (i) supra, e o (ii) deverá ser substituído por: “que tenha cometido um ilícito tipificado em lei como apto a gerar a responsabilidade tributária.”

Mas quando a responsabilidade será pessoal? Entendemos que sempre que competir exclusivamente ao terceiro adimplir a obrigação, desde o início (responsabilidade de terceiros, por infrações e substituição).

8. Artigo 135 do CTN

O artigo 135 do CTN é tido pela doutrina, pela jurisprudência e pelo Fisco, como principal fundamento de validade para a responsabilização do administrador, pelos tributos decorrentes de fatos jurídicos praticados pelas pessoas jurídicas. Determina referido dispositivo legal o seguinte:

“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.”

A primeira pergunta que se coloca é se ser “pessoalmente responsável” significa que a responsabilidade é pessoal, solidária ou subsidiária.

Não temos dúvidas em afirmar que ela é *pessoal*. O terceiro responsável assume individualmente as consequências advindas do ato ilícito por ele praticado, ou em relação ao qual seja partícipe ou mandante, eximindo a pessoa jurídica, realizadora do fato tributário, de qualquer obrigação. O sujeito que realizou o evento nem sequer chega a participar da relação jurídica tributária.

Assim, a responsabilidade é pessoal, e *não é* subsidiária ou solidária.

Esse entendimento não é o normalmente adotado pelo Fisco, que considera a responsabilidade do administrador como sendo *subsidiária* e, em regra, constitui o crédito em face da pessoa jurídica, postergando para a ação executiva a inclusão dos responsáveis na relação. A alteração do polo passivo, com a inclusão de terceiros, dá-se em grande parte das vezes mediante requerimento do procurador do sujeito ativo, procedimento que, em nosso entendimento, é ilegal.

Esse não é, também, o entendimento de grande parte da doutrina, que considera que a interpretação ora defendida (responsabilidade pessoal) incentivaria a criação de “falsos responsáveis”, pessoas que, em deliberada fraude fiscal, afastariam

as pessoas jurídicas da relação tributária (num momento pré-jurídico, esclareça-se), e passariam a se responsabilizar por débito que não poderiam saldar.

Ora, em que pese a razoabilidade dessa preocupação, o fato é que, se provada a simulação da responsabilidade pessoal do responsável, o Fisco terá o dever-poder de incluir ou de solicitar a inclusão da sociedade no pólo passivo da relação. Considerar a responsabilidade como sendo pessoal não implica, de forma alguma, defender uma interpretação que esteja em desacordo com o interesse público, com a igualdade, com a legalidade e que, finalmente, incentive o ilícito.

9. Em que consiste a obrigação “resultante” a que alude o *caput* do artigo 135 do CTN?

Esse ponto é de suma relevância para muitas das conclusões que iremos construir. O *caput* do artigo 135 contempla a responsabilidade dos sujeitos mencionados nos incisos I a III, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias *resultantes* dos atos ilícitos lá previstos (excesso de poder, infração de lei etc.).

Portanto, há responsabilidade quando a infração *resulta* na obrigação tributária.

Uma interpretação mais apressada poderia levar-nos a defender a incompatibilidade do *caput* do referido enunciado com o artigo 3º do CTN, tendo em vista que o primeiro, a princípio, contempla a possibilidade da obrigação tributária surgir de atos ilícitos, ao passo que o segundo estabelece que o tributo é sempre decorrente de atos lícitos.

A incompatibilidade é apenas aparente. Na realidade, a infração não diz respeito ao fato jurídico tributário, que é sempre lícito, *mas à decisão de sua prática*, contrária aos objetivos sociais contemplados no contrato social ou no estatuto, à competência pessoal para a tomada de decisões, e, ainda, aos limites fixados em lei. Some-se, a isso, a necessidade de dolo.

Exemplificando, prestar serviços é ato lícito e típico para fins da obrigação de pagar ISS, não obstante a prestação de serviços por sociedade exclusivamente comercial seja ato não autorizado pelo contrato social e, portanto,

ilícito para os fins *daquela* sociedade. Nessa situação, temos:

- Um fato jurídico tributário lícito (prestação de serviço sujeito à tributação do ISS);
- Praticado por força de decisão indevidamente tomada pelo administrador (não fosse essa decisão, o fato não haveria de ocorrer, ao menos naquele momento ou da forma praticada. O dolo é fundamental);
- Que, num momento pré-jurídico, afasta o realizador do evento (sociedade) do pólo passivo da relação jurídica tributária; e
- Já dentro do sistema jurídico, prevê como sujeito passivo o terceiro responsável pela prática da infração.

É com base nesse raciocínio que entendemos que muitas das decisões judiciais existentes, e grande parte da doutrina, equivocadamente tipificam a falta de pagamento de tributo como infração prevista no artigo 135 do CTN.

Para nós, a falta de pagamento de tributo não é condição necessária para a responsabilidade do administrador, pois o fato ilícito não-tributário que a origina *é necessariamente anterior ao vencimento da obrigação*, pois a resulta. Insistimos: o ilícito opera-se em momento que antecede a efetivação do evento tributário.

Formalizando esse raciocínio, temos que $[f \rightarrow (h \rightarrow c) . - c]$, em que f é o fato ilícito não-tributário de autoria do administrador, prévio à ocorrência fato jurídico (h) e a ele necessariamente relacionado, de forma que h só existe porque o administrador decidiu por praticar f . Ocorrendo h , deve-ser a obrigação tributária (c). Somente após a constituição de c e o decurso de prazo do pagamento, é que teremos $-c$, o fato-inadimplência.

Comprova-se com base nessa estrutura que, como o artigo 135 determina que o fato ilícito *resulte* na obrigação tributária, ele deverá ser, necessariamente, anterior a ela, para poder implicá-la.

Verifica-se, também, que, se a inadimplência ocorre em momento posterior à obrigação tributária, o artigo 135 não a contemplou como fato típico. A inadimplência não implica a obrigação, e sim é decorrência do descumprimento de seu objeto.

Por fim, depreendemos que a ocultação do fato jurídico tributário

também não é infração típica do artigo 135. Sem dúvida alguma, esse fato é ilícito, mas seu fundamento de validade é tão-somente o artigo 137 do CTN. E por quê? Porque a ocultação não *resulta* na obrigação tributária. O que resulta é o fato ocultado (e posteriormente vertido em linguagem, diga-se).

10. Elementos caracterizadores da responsabilidade tributária do administrador

A seguir, analisaremos os dois elementos necessários à caracterização da responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN:

- *Elemento pessoal* – refere-se ao sujeito responsável pelo crédito tributário: executor material, partícipe ou mandante da infração. É o administrador da sociedade, podendo ser sócio, acionista, mandatário, preposto, empregado, diretor, gerente ou representante. Não deverão ser incluídas nesse conjunto pessoas sem poderes para decidir sobre a realização de fatos jurídicos, ou se com poderes, que, no caso concreto, não tiveram qualquer participação no ilícito;
- *Elemento fático* – refere-se às condutas reveladoras de infração que exija dolo: excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

10.1. Excesso de poderes

O administrador deve sempre agir com cuidado, diligência e probidade, qualidades que se espera de qualquer ser humano, em todas as suas atividades. Deve zelar pelos interesses e pela finalidade da sociedade, ao mesmo tempo em que preserva o bem público e a função social.

A finalidade da sociedade é alcançada mediante o cumprimento de seu objetivo social, definido no estatuto ou no contrato social. Quando o administrador pratica qualquer ato dentro dos limites estabelecidos, pratica ato da pessoa jurídica, e não seu. Por outro lado, quando o administrador, investido dos poderes de gestão da sociedade, vier a praticar algum ato, ainda que em nome dessa mesma sociedade, mas extrapolando os limites contidos nos contratos sociais, terá cometido ato com excesso de poderes.

No caso, não existe um dispositivo expresso determinando qual é a conduta a ser praticada, mas o sujeito tem conhecimento de que não está autorizado a fazê-la da forma pretendida, como, por exemplo, o sócio de sociedade exclusivamente comercial que decide passar a prestar serviços, e o diretor de recursos humanos que decide fechar negócios não autorizados pelo contrato social. Em ambos os casos, faz-se necessário que o fato seja doloso, e não meramente culposos.

Observe-se que o fato deverá tipificar-se como “além do autorizado”, e não contrário a alguma disposição expressa, conduta que, não obstante também seja ilícita, caracteriza-se como infração de lei ou do contrato social/estatuto.

Ademais, o excesso de poderes de que trata a lei não se confunde com a impossibilidade de o administrador praticar todo e qualquer ato não expressamente permitido. Prova disso é que o artigo 1.015 do Código Civil autoriza que sejam praticados todos os atos pertinentes à gestão da sociedade, sempre que o contrato da sociedade silenciar.

O excesso restará configurado, então, se for alheio aos fins da sociedade. Some-se a isso, a necessidade desse ato provocar consequências fiscais típicas (nascimento de relações jurídicas tributárias).

10.2. Infração de lei

Infração de lei, numa primeira interpretação, é qualquer conduta contrária à norma, já que as leis existem para ser cumpridas. Assim, responderiam os administradores por todo e qualquer ato contrário à legislação.

Essa interpretação não nos parece a mais adequada, pois se incompatibiliza com a separação da personalidade jurídica e da personalidade das pessoas físicas que lhe são sócias.

Se qualquer infração à lei gerasse a responsabilidade pessoal do administrador, os sócios seriam sempre responsáveis pelas dívidas da sociedade, oriundas tanto de relações de direito público, como de direito privado. Teríamos, então, o fim da separação e da autonomia da personalidade jurídica, desprezando-se o fato de que a sociedade há de se responsabilizar pelos seus atos.

Mas, então, qual lei não poderia ser violada, para os fins do artigo 135 do CTN? Entendemos ser *toda proposição prescritiva vinculada ao exercício da administração*, cujo desrespeito implique a ocorrência dos fatos jurídicos tributários.

Nesse sentido, é a lei que rege as ações da pessoa jurídica e que, de alguma forma, interaja com o ilícito praticado. Poderá ser a lei comercial, civil, financeira, desde que se relacione a uma conduta passível de ser praticada pelo administrador, conduta essa que, por sua vez, há de se relacionar com o fato que implicará a obrigação tributária.

Exemplificando, temos a importação de mercadoria com classificação fiscal errada e mais vantajosa financeiramente, a venda de mercadorias antes de confeccionado o talonário de notas fiscais requerido por lei, a prestação de serviços sem prévia autorização de funcionamento pelo órgão regulamentador e a prática fraudulenta de atos do comércio em geral.

Seja qual for a infração, o ilícito foi tipificado a partir do descumprimento de lei que obrigatoriamente gerou efeitos fiscais típicos, já que estamos tratando de responsabilidade do administrador pelo adimplemento de obrigações tributárias, e não por obrigações de outras naturezas.

10.2.a. Falta de pagamento de tributo: infração de lei, para os fins do artigo 135 do CTN?

Uma das questões que mais provoca a doutrina e a jurisprudência é se a falta de pagamento de tributo constituiu-se em “infração de lei”, para os fins do artigo 135 do CTN. Entendemos que *não*, conforme já nos adiantamos linhas atrás, e que aqui desenvolveremos mais profundamente.

Para essa análise, fixemos a premissa de que a situação ora tratada *restringe-se ao inadimplemento*, e não a este fato somado à obrigação tributária resultante da prática de um fato doloso exercido mediante excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Vejamos os motivos que fundamentam nossa posição.

Primeiro motivo: a falta de pagamento de tributo não foi tipificada pela

legislação como fato jurídico suficiente ao desencadeamento da relação jurídica sancionadora, que prevê o administrador como responsável tributário. Tanto o artigo 135 do CTN, como a legislação ordinária, não prescrevem que a ausência do pagamento gera a responsabilidade.

O princípio da estrita legalidade não autoriza a interpretação do Fisco, e de parte da jurisprudência e da doutrina, de que os sócios devam ser acionados para responder pela dívida fiscal sempre que houver inadimplência por parte da pessoa jurídica.

Exceção à nossa afirmação (de que a inadimplência não se encontra tipificada como fato jurídico suficiente para a responsabilidade de terceiros) é o artigo 13 e parágrafo único da Lei nº 8.620/93, que estabelecem que os sócios das sociedades limitadas respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos devidos à Seguridade Social. Já os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidária e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.

A inconstitucionalidade dessa prescrição parece-nos clara, já que o direito à propriedade e à liberdade não podem ser excepcionados de forma que aquele que não praticou o fato jurídico, e nem um fato ilícito passível de repreensão, deva pagar tributos por conta de fatos-signos presuntivos de riqueza praticados por outrem. A cobrança é confiscatória.

Segundo motivo: grande parte da doutrina até hoje produzida, e das decisões judiciais existentes, desconsideram o limite imposto pelo artigo 135 do CTN, construindo o significado da proposição independente do enunciado prescritivo.

A redação legal é clara no sentido de que o administrador será responsável pelo pagamento do tributo toda vez que o crédito tributário corresponder a obrigações *resultantes* de atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto. Por isso, a infração de lei *não se refere* ao inadimplemento da obrigação, e *sim à prática de atos jurídicos ilícitos prévios*.

Assim, a infração deve ser identificada em momento anterior ao inadimplemento da obrigação, pois refere-se às circunstâncias relacionadas à prática do evento descrito no fato jurídico, e não à satisfação do crédito.

Essa diferença é primordial, e afasta por completo a responsabilidade pessoal do administrador quando a sociedade estiver inadimplente e as demais condições previstas no artigo 135 do CTN não tiverem sido preenchidas.

Terceiro motivo: é basilar que a obrigação de entregar dinheiro aos cofres públicos, a título de tributo, é da sociedade, que foi quem praticou o fato jurídico tributário. A inadimplência, independente de algum outro ato capaz de, por si só, gerar a responsabilidade, provoca apenas a obrigação do contribuinte de pagar o tributo, acrescido das penalidades moratórias, mas não a responsabilidade tributária.

Portanto, constatada a ausência do pagamento, dar-se-á o nascimento da relação jurídica sancionadora, estabelecida entre o contribuinte e o Fisco, e que tem por objeto a cobrança de tributo somado aos juros legais (Selic, atualmente) e à multa moratória ou de ofício, conforme o caso.

Assim, por todas essas razões, entendemos que a falta de pagamento de tributo não é “infração de lei” para os fins do artigo 135 do CTN.

10.3. Infração do contrato social ou do estatuto

A infração do contrato social ou do estatuto constituiu-se no desrespeito a uma disposição expressa constante desses instrumentos societários, e que tem por consequência o nascimento da relação jurídica tributária.

É o que ocorre no caso da alienação desautorizada de ativo fixo da sociedade, ou eventualmente na modificação do contrato social sem o consentimento de todos os sócios, e que tenham por objeto alguma das matérias indicadas no artigo 997 do Código Civil como passíveis de gerar consequências fiscais (objeto da sociedade, participação de cada sócio nos lucros e nas perdas etc.).

O autor do ilícito, nessas situações, conhece o seu dever, mas deixa de cumpri-lo em que pese ser evitável essa situação.

10.4. Artigo 137 do CTN

A responsabilidade por infrações fundada no artigo 137 do CTN exige a

constatação da conduta dolosa por parte do infrator. Vejamos a prescrição legal, *in verbis*:

“Art. 137. A responsabilidade é pessoal do agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no art. 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.”

A autoria das infrações descritas no artigo 137 é do agente, entendido tanto como o executor material de uma infração, quanto como qualquer outra pessoa que tiver concorrido para a prática do delito, como partícipe ou mandante.

Nesse sentido, o artigo 11 da Lei nº 8.137/90: “Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade.”

10.4.a. Artigo 137, inciso I, do CTN

O inciso I faz referência à responsabilidade no caso de infrações conceituadas como crimes ou contravenções. São as infrações penais.

Crime é fato jurídico que viola um bem protegido penalmente, e que tem por sanção a imposição de pena. Somente o ato humano positivo (ação) ou negativo (omissão) pode ser crime.

Para que uma conduta seja considerada criminosa, é necessário que constitua um fato típico e antijurídico. Será fato típico quando a conduta estiver definida por lei como crime, segundo o princípio da reserva legal (Código Penal, artigo

1º). E antijurídico quando o comportamento for contrário à ordem jurídica como um todo, pois, além das causas de exclusão expressas no Código Penal, há outras implícitas (denominadas de supralegais, que excluem a antijuridicidade ou a ilicitude).

Como exemplos de crimes tributários podemos citar o contrabando, a apropriação indébita e a sonegação fiscal.

A contravenção, por sua vez, também constitui fato jurídico violador de um bem protegido penalmente, e que contém, como sanção, a imposição de pena. Como a legislação penal não a diferencia do crime, a doutrina e a jurisprudência entendem que o marco diferenciador é a maior ou menor gravidade com que a lei trata tais condutas, denominando-se contravenções as mais leves, e crimes as mais graves⁶.

Para a tipificação das condutas previstas no inciso I do artigo 137 do CTN, exige-se apenas a presença do dolo genérico, tendo em vista que a lei não disciplinou a necessidade do específico.

Nesse sentido, é irrelevante para o tipo penal o *animus* do agente em obter um determinado fim, pois o dado relevante é apenas o resultado produzido (teoria finalista). Podemos citar, como exemplo de dolo genérico, o inciso IV do artigo 2º da Lei nº 8.137/90 (“deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;”).

O inciso I, ademais, excepciona as situações em que a infração, embora de natureza delituosa, tiver sido praticada no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito.

Deve-se levar em conta, na apreciação do caso, o elemento subjetivo e a consciência da antijuridicidade do ato. A consciência é elemento fundamental, já que, se o agente estiver apenas cumprindo a ordem, sem conhecimento de que seu ato seria manifestamente ilegal, não haverá de ser considerado culpado. É o que prescreve tanto o inciso em referência, como o artigo 22 do Código Penal. Nesse caso, a responsabilidade deverá recair sobre o autor da coação ou da ordem.

⁶ A diferença entre as penas não deve ser utilizada como critério suficiente, pois há crimes que podem ser punidos somente com pena de multa. A diferença relevante, assim, é da gravidade da conduta.

Luciano da Silva Amaro⁷ exemplifica o inciso I da seguinte forma. Alguém que tenha por atribuição emitir notas fiscais de venda, e que seja solicitado a fazê-lo em relação à determinada mercadoria, quando, na verdade, outra é a que está sendo vendida, não pode ser criminalmente responsabilizado (com base em lei que preveja como delito a emissão de nota com indicação de mercadoria diversa da que realmente esteja sendo fornecida), se não tiver conhecimento da divergência.

Se o agente ignora que a nota fiscal contém dados falsos, não se caracteriza o elemento subjetivo necessário à sanção penal, ou seja, embora ele queira o resultado material (emissão da nota), não tem consciência de que aquele ato é contrário ao direito. A ilicitude do ato não está, portanto, conectada com o seu executor material, mas com a pessoa que, ciente do fato real, solicitou a emissão da nota com dados falsos.

Contrariamente, se o emitente da nota praticou o ato com conhecimento da ilicitude, a ressalva fica descaracterizada, pois não se poderá dizer que agiu no exercício regular de suas atribuições.

10.4.b. Incisos II e III do artigo 137 do CTN: tipos penais ou administrativos-tributários?

Os incisos II e III tratam de *infrações* em que o *dolo específico* for elementar ou que decorram direta e exclusivamente dele.

Dolo específico, conforme definido no Capítulo V, é a prática de ilícito por agente que possuía a vontade de executar o ato, e de produzir um determinado resultado (ou ao menos assumia o risco de produzi-lo). Por isso, deve necessariamente existir uma finalidade especial do agente.

Sustenta-se que, nas situações contempladas nos incisos II e III do artigo 137, não estaríamos tratando de crimes ou contravenções, mas sim de infrações administrativas, pois não fosse assim o CTN não teria se referido, no inciso I, às “infrações conceituadas por lei como crimes e contravenções”, e nos demais incisos somente às “infrações”.

⁷ *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 422-423.

Discordamos desse posicionamento por não vislumbrarmos a possibilidade de existência de dolo específico para condutas não tipificadas como crime ou contravenção.

Não há dúvida de que a interpretação literal do dispositivo induz a entendimentos equivocados, mas o erro não há de persistir. Infração, na doutrina contemporânea, é definida como gênero, em que o dolo é apenas uma de suas possíveis manifestações. Infração não significa ilícito não penal.

Portanto, as condutas típicas referidas nos incisos II e III do artigo 137 também constituem crimes ou contravenções. Diferem-se do inciso I somente porque, neste último caso, o dolo exigido é o genérico.

10.4.c. Artigo 137, inciso II, do CTN

No inciso II o dolo específico do agente é *elementar*. Isso significa que o dolo específico deve constar da norma geral e abstrata que prevê o tipo penal. O sujeito, nessa situação, não só pratica o crime, mas o pratica para um fim específico, sendo justamente essa finalidade que caracteriza a espécie de dolo ora tratada.

Assim, não basta que o autor do crime seqüestre uma mulher (artigo 148 do Código Penal); deverá raptá-la *para fim* libidinoso (artigo 219 do Código Penal). Trazendo o exemplo para o direito tributário, temos o *caput* artigo 2º e o inciso I, da Lei nº 8.137/90, que expressamente dispõem: “Constituiu crime da mesma natureza: I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, *para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;*” (destacamos)

Note-se que a declaração falsa referida neste último exemplo não é fato jurídico suficiente para tipificar o tipo penal: para que haja a subsunção, o fato terá também que se caracterizar em função do fim previsto no enunciado, que é o de se eximir do pagamento do tributo.

Nesse sentido, se o sujeito tivesse omitido intencionalmente uma informação que estava obrigado a prestar ao Fisco, mas ainda assim sua omissão não houvesse gerado falta de pagamento de tributo, não haveria que se falar em crime

contra a ordem tributária.

É por isso, por exemplo, que antes de a fiscalização lavrar auto de infração constituindo créditos de IRPJ e CSLL, ela deve estar atenta ao fato de o contribuinte ter incorrido ou não em prejuízo na época dos fatos jurídicos, pois, em hipótese positiva, a cobrança desses dois tributos, e também o enquadramento penal, serão inválidos. Apenas no que diz respeito à Cofins e ao PIS, se exigíveis no caso, é que poderia ser alegado crime.

10.4.d. Artigo 137, inciso III, do CTN

O conteúdo do inciso III é controverso. A redação legal leva-nos a procurar uma distinção entre “infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar” (inciso II), e “infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico” (inciso III).

O que é *decorrer* de dolo específico? E qual o traço diferenciador entre essa conduta e a definida como dolo específico? Não sabemos. Nem nós e nem toda a doutrina e a jurisprudência que pesquisamos. Parece-nos, pois, mais uma imprecisão legislativa, como outras constantes do CTN⁸.

Primeiramente, afastamos o entendimento de que, no inciso II, o dolo específico encontra-se previsto no tipo penal, ao passo que, no III, apenas o dolo genérico, mas que, ao analisar o fato ilícito (antecedente da norma individual e concreta), constatar-se-ia que a intenção do agente era a de obter um resultado determinado (portanto, dolo específico). O ato de aplicação da norma teria o condão de transformar o tipo penal.

Esse entendimento não se sustenta. Os tipos penais são fechados, e transformar um dolo genérico em dolo específico viola, flagrantemente, a legalidade e a tipicidade (artigo 5º, XXXIX, da Constituição), princípios informadores também do Direito Penal (para não dizer *sobretudo* do Direito Penal).

A única interpretação que nos parece viável é a de que *o tipo penal*

⁸ Como, por exemplo, o artigo 124 do CTN que, numa apressada análise, pode dar a entender que a necessidade de lei é apenas para o inciso II.

descrito nesse inciso é exatamente o mesmo do inciso anterior (dolo específico), com a diferença que, no inciso III, é também *obrigatório tratar-se de crime próprio*, ou seja, aquele em que o agente deverá ter qualidades específicas para que a conduta possa ser exercida.

Assim, o pai que age intencionalmente contra o interesse do filho, o administrador que age contra o interesse da sociedade, o empregado que age contra o empregador, o representante de pessoa jurídica de direito privado que age contra ela etc.

Nesse sentido, as alíneas “a”, “b” e “c” elencam duas classes de pessoas: o agente infrator e o terceiro que, além do Fisco, também foi vítima da infração.

Portanto, para a tipificação da conduta no inciso III não é suficiente que se lese o Fisco mediante ato criminoso ou contravenção: imperioso que tal resultado seja atingido mediante a prática de um ato contrário ao interesse de um dos terceiros mencionados nas referidas alíneas desse inciso. Estando presente essa característica adicional, a tipificação da conduta deverá ser a do inciso III, e não a do inciso II.

11. Conclusões

Diante de todo o exposto, concluímos o seguinte:

1. O § único do artigo 116 do CTN não proíbe o planejamento tributário lícito
2. O § único do artigo 116 do CTN não positiva interpretação econômica dos negócios jurídicos
3. A discricionariedade do agente fiscal é limitada pelos princípios constitucionais da legalidade, tipicidade, segurança jurídica, ampla defesa, razoabilidade e proporcionalidade
4. A desconsideração jurídica de atos ou negócios dissimulados, ao invés de violar direitos dos cidadãos, evita que atos que importem evasões fiscais deixem de provocar as conseqüências jurídicas que lhe seriam próprias não fosse o ilícito. É instrumento que o direito coloca à disposição da fiscalização, para que obrigações tributárias não deixem de ser instauradas em virtude da prática de atos ilícitos pelo contribuinte, tendentes a acobertar a ocorrência do fato típico.

5. O parágrafo único do artigo 116 do CTN, interpretado de acordo com o ora exposto, é constitucional.
6. Nas hipóteses em que houver responsabilização pessoal dos administradores decorrente de ato doloso, tal como prevêm os artigos 50 do CC, e 135 e 137 do CTN, a desconsideração da personalidade jurídica estará sendo aplicada, pois se superará a autonomia patrimonial com a finalidade de se responsabilizar o autor da infração, cujo patrimônio seria intocável não fosse a desconsideração.
7. Não há como compatibilizar os artigos 50 do CC e 135 e 137 do CTN com os princípios constitucionais da propriedade, da capacidade contributiva, da liberdade e da não-utilização de tributos com efeitos confiscatórios, que não considerando que a presença do dolo é imprescindível. Nesse sentido, a comprovada intenção de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros é prévia, é condição necessária, é fundamental.