

LACAZ MARTINS,
PEREIRA NETO,
GUREVICH
& SCHOUERI
BIBLIOTECA

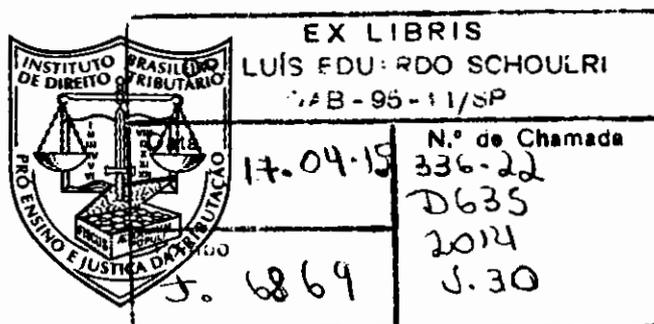
Coordenação de
Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri
e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA
**DIREITO
TRIBUTÁRIO
ATUAL**

30

Inclui Índice de Autores dos números 1 ao 29



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

São Paulo - 2014

Revista
DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

ISSN: 1415-8124

Coordenadores: Ricardo Mariz de Oliveira, Lufs Eduardo Schoueri
e Fernando Aurelio Zilveti

Conselho Editorial Nacional: Alcides Jorge Costa, Fernando Aurelio Zilveti,
Gerd W. Rothmann, Humberto Ávila, João Francisco Bianco, Lufs Eduardo Schoueri,
Paulo Celso Bergstrom Bonilha, Ricardo Lobo Torres, Ricardo Mariz de Oliveira,
Roberto Ferraz, Roberto Quiroga Mosquera e Walter Piva Rodrigues

Conselho Editorial Internacional: Alejandro C. Altamirano, Claudio Sacchetto,
Jacques Malherbe, Pasquale Pistone, Rainer Prokisch e Victor Uckmar

Periodicidade: semestral

Rede de bibliotecas depositárias: Faculdade de Direito da USP, Instituto Brasileiro de
Direito Tributário, Universidade São Judas Tadeu, International Tax Center (Leiden),
Vienna University of Economics and Business Administration e Forschungsstelle für
Europäisches und Internationales Steuerrecht (da Universidade de Munique)



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Av. Brigadeiro Luiz Antonio, 290 - 7º andar - conjuntos 71 e 72
CEP 01318-902 - São Paulo - SP - Fone/Fax: (11) 3105-8206
e-mail: ibdt@ibdt.com.br site: www.ibdt.com.br

Diretoria

Presidente: Ricardo Mariz de Oliveira
Vice-Presidente: Lufs Eduardo Schoueri
Diretor-Tesoureiro: João Francisco Bianco
Diretor-Secretário: Fernando Aurelio Zilveti
Diretores Executivos: Alcides Jorge Costa, Gerd W. Rothmann
e Salvador Cândido Brandão

Conselho Deliberativo

Argos Magno de Paula Gregório, Elidie Palma Bifano, Hiromi Higuchi,
Humberto Ávila, Maria Teresa Martínez López, Mauro José Silva,
Roberto Catalano Botelho Ferraz, Roberto França de Vasconcellos e Sergio André Rocha

DIALÉTICA

é marca registrada de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34 - CEP 04021-000 - São Paulo - SP
Fone/Fax: (11) 5084-4544

Editoração: nsm

Impressão e Acabamento: Edições Loyola

A Persona e o Direito: entre a Realidade e a Ficção das Pessoas Jurídicas

Luis Eduardo Schoueri

*Professor Titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo.
Vice-Presidente do IBDT. Advogado.*

Mateus Calicchio Barbosa

Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo. Advogado.

Resumo

Com o propósito de evidenciar o descabimento de questionamentos fiscais que, não raro, apontam a falta de “substância” de uma pessoa jurídica para alegar sua inexistência ou invalidade perante o direito, o presente artigo adentra o tema da personalidade jurídica dos entes coletivos, encontrando na figura da *persona* (máscara) o elemento identificador da natureza das pessoas jurídicas e demonstrando que o ordenamento não exige desta materialidade outra que não a referência espacial - sede - que lhes permite ser um centro ao qual se imputam direitos e obrigações.

Palavras-chave: pessoa jurídica, personalidade jurídica, *persona*, substância econômica, sede.

Abstract

Intending to evince the inaccuracy of challenges from the tax authorities which often point the lack of “substance” of a legal entity so as to claim its nonexistence or invalidity before law, this article deals with the subject of legal personality of legal entities, finding in the figure of the *persona* (mask) the identifying element of the nature of legal entities and showing that the legal system does not require from the latter any materiality other than the spatial reference - the headquarters - which allows them to be a centre to which rights and obligations are attributed.

Keywords: legal entity, legal personality, *persona*, economic substance, headquarters.

I. Introdução

Fruto das incertezas que, com a inclusão de um parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, vieram a cercar os limites do planejamento tributário no Brasil, tornou-se polêmico o envolvimento e o papel de pessoas jurídicas em estruturas ou transações nas quais a tributação resta afastada ou diminuída. Exemplo notório é o das chamadas “empresas-veículo”, corriqueiras em reorganizações societárias onde o ágio se faz presente e cujo emprego é, no mais das vezes, questionado com veemência pela administração tributária¹.

¹ Sobre o tema, ver SCHOUERI, Luis Eduardo. *Ágio em reorganizações societárias: aspectos tributários*. São Paulo, Dialética, 2011, pp. 98-117.

Com efeito, se até meados da década de 1990 a liberdade do contribuinte em organizar os seus negócios encontrava limite claro nos casos de fraude ou simulação, não é mais incomum que as autoridades fiscais, firmes em argumentos que não parecem encontrar amparo no ordenamento jurídico brasileiro, recorram indiscriminadamente² a doutrinas como “propósito negocial”, “substância econômica” e “substância sobre a forma” para desconsiderar existência e validade de pessoas jurídicas regularmente constituídas, exigindo-lhes, para tanto, “substância”, “materialidade”, “capacidade operacional” e que tais.

Em decorrência de tal postura, surgem questionamentos que não parecem admitir *holdings* puras, negando a possibilidade de se constituir uma pessoa jurídica cuja única finalidade resida na detenção de direitos e obrigações societárias. Da mesma forma, imbuídas pelo ideário de que, em matéria tributária, a existência da pessoa jurídica seria justificada pelo “empreendimento” que ela desenvolve e relegando a segundo plano a mera “existência formal” derivada do registro³, vasculham as autoridades fiscais a sede daquela, na busca de indícios materiais do desempenho efetivo de uma atividade, prontas a arguirem a inexistência ou invalidez do ente no coletivo na ausência destes.

Em face de tal cenário, inevitável perquirir-se: qual a “substância” esperada de uma pessoa jurídica? Quanto de maquinaria, estoque e pessoal é necessário para que uma empresa operacional exista para o direito? E no caso de uma *holding*?

Ao passo que tais indagações, se tomadas por válidas, trazem dificuldades de improvável superação, parece adequado testar o seu cabimento diante de outro questionamento, anterior e necessário: qual é, afinal, a natureza da pessoa jurídica? Noutras palavras, qual o limite de “realidade” que marca a sua existência?

Com o propósito de enfrentar a questão, o presente artigo adentra o tema da personalidade jurídica dos entes coletivos, revisitando o debate ancestral entre ficcionistas e realistas na esperança de evidenciar que, ao fim, a “existência real”, no plano material, é exclusividade dos seres humanos, que ora se apresentam perante o direito sob a máscara (*persona*) da “pessoa física”, ora fazem uso da máscara da “pessoa jurídica”, ambas centros ao qual o ordenamento reconhece e imputa direitos e obrigações.

Identificada a *persona* enquanto elemento-chave para a compreensão da natureza da pessoa jurídica, demonstrar-se-á o papel de sua sede - quando se reve-

² A falta de critério no manejo de tais categorias vem confirmada pelo fato de que, na própria experiência norte-americana, as *anti-abuse doctrines*, por coexistirem, revelam notável complexidade para sua aplicação prática. dados os laços de sobreposição e interpenetração que as unem. Cf. Bureau of National Affairs. Judicial anti-abuse doctrines in general. *Bureau of National Affairs Tax Management Portfolios*. Arlington: U.S. Income Series, 2012.

³ Tal é o emendamento de Marco Aurélio Greco, para quem “(...) o elemento relevante quando estamos perante uma pessoa jurídica não é apenas a sua existência formal (no registro competente etc.); tão importante ou até mais - em matéria tributária - é a identificação do empreendimento que justifica sua existência. A criação de uma pessoa jurídica tem sentido na medida em que corresponda à vestimenta jurídica de determinado empreendimento econômico ou profissional. A ideia de empresa é o núcleo a ser perquirido”. (Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 468-469)

lará descabido buscar-se, ali, por “substância” outra que não aquela referência espacial que permite ao seu patrimônio responder pelas obrigações que lhe são imputáveis - e apontar-se-á o equívoco de se questionar a existência efetiva do ente coletivo diante do registro que lhe confere personalidade e de se cogitar a possibilidade da simulação da pessoa jurídica, *persona* que é para o direito.

II. A Pessoa e o Direito

É corrente, na doutrina, que a palavra “pessoa” deriva da expressão latina “*persona*”, a qual designava, na linguagem teatral da antiguidade clássica, a máscara utilizada pelos atores durante espetáculos e cerimônias. Configurada de modo a fazer ressoar os sons, a *persona* era levada ao rosto pelos atores para que estes tivessem sua voz fortalecida e ecoada para a plateia⁴.

Descolando-se de seu sentido original, o significado do vocábulo evoluiu para indicar o papel representado pelo ator mascarado (*i.e.*, o personagem). Também no grego, encontra-se *prósopon*, que do sentido original de máscara teatral (literalmente: que é posto na frente dos olhos), indica o ator teatral que usa a máscara. Como tal, não designa o homem (*ánthropos*) em termos físicos, mas a personagem, *i.e.*, a parte encenada pelo ator, que se vale da máscara para parecer aquilo que não é⁵. A pessoa aparece, assim, como fictícia e lúdica, opondo-se ao homem (real); tanto é que, com o objetivo de evitar que mulheres aparecessem no teatro, a máscara permitia que o homem aparecesse como uma mulher⁶.

Evidenciando o paralelo entre a dinâmica dos atores no palco e a vida social - onde os indivíduos desempenham determinados “papéis”, a depender do contexto onde inseridos - a expressão “*persona*” passou a designar, por fim, o próprio ser humano em suas relações nas mais diversas esferas sociais.

Cabe ver que, conquanto descritos pela literatura jurídica, quando esta se ocupa em considerar a personalidade perante o direito, tais desdobramentos não passaram despercebidos pela psicologia. Em verdade, a noção de *persona* enquanto máscara de que se serve o indivíduo para “atuar” em seus mais variados papéis sociais foi desenvolvida em profundidade por Carl G. Jung, renomado psicólogo suíço que, divergindo de premissas fundamentais da teoria de Freud e evoluindo a partir dos pensamentos de seu mentor, foi o precursor da chamada “psicologia analítica”.

No raciocínio de Jung, a *persona* “representa um compromisso entre o indivíduo e a sociedade, acerca daquilo que alguém parece ser: nome, título, ocupação, isto ou aquilo”⁷. Tratar-se-ia de uma intrincada relação entre a sociedade e a consciência individual, equiyalente a “uma espécie de máscara destinada, por um

⁴ Ensina Washington de Barros Monteiro que “*personare*” significa “ecoar”, “fazer ressoar”, sendo que “a máscara era uma *persona*, porque fazia ressoar a voz da pessoa”. (Cf. MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil - parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 61)

⁵ “*Verbet*” (cf. COTTA, Sergio. *Persona: filosofia*. *Enciclopedia del Diritto*. [S.l.]: Giuffrè, v. 33, 1983, p. 160).

⁶ “*Verbet*” (cf. COTTA, Sergio. “*Persona: filosofia*”. *Enciclopedia del Diritto*. [S.l.]: Giuffrè, v. 33, 1983, p. 160).

⁷ Cf. JUNG, Carl Gustav. *O eu e o inconsciente*. Petrópolis: Vozes, 2008, p. 43.

lado, a produzir determinado efeito sobre os outros e por outro lado a ocultar a verdadeira natureza do indivíduo”⁸.

Não causa surpresa, assim, que o vocábulo latino, conforme aponta Fábio Konder Comparato, teria derivado de tradução do grego *prósopon*, que denotava, naquela língua, a “oposição entre a individualidade própria de cada homem e as funções ou atividades por ele exercidas na vida social”, as quais assumiram, na cultura romana, “o sentido próprio de rosto ou, também, de máscara de teatro, individualizadora de cada personagem”⁹.

Afirmando ser a noção de “máscara social” parte do senso comum, aduz o psicólogo suíço ser através da *persona* que o homem “quer parecer isto ou aquilo, ou então se esconde atrás de uma ‘máscara’, ou até mesmo constrói uma *persona* definida, a modo de muralha protetora”¹⁰.

Tais considerações permitem compreender a apropriação, pela ciência jurídica, da noção de *persona*. Constatando-se ser possível ao indivíduo se valer de diversas “máscaras sociais” e identificar-se, em cada contexto, a partir de determinada *persona*, marcada por características e aspectos próprios, viu-se o direito diante da tarefa de definir qual dos diversos papéis passíveis de serem encarnados pelo indivíduo assumiria relevância para fins de operacionalização do ordenamento jurídico.

Ou seja, se o indivíduo ou grupo deve, na lição de Campos Batalha, “apresentar as vestes do Direito” para adentrar no cenário jurídico, coube ao direito determinar quais seriam estas vestes¹¹. A noção de papel social e a sua captação pelo direito são bem reconhecidas por Tércio Sampaio Ferraz Júnior, cuja lição nos traz que a “explicação razoável” de noções como “pessoa física” e “pessoa jurídica” é encontrada na ideia de “papel social”, que se reporta à máscara do teatro, permitindo ao mesmo indivíduo representar papéis diversos, então institucionalizados pela própria sociedade como condição para a interação social (“o pai, o filho, o pagador de impostos, o motorista, o vendedor, o comerciante”); para o autor, o direito, ao institucionalizá-los normativamente, daria contornos definidos e seguros aos papéis assumíveis, do que se tem que “o que chamamos de pessoa nada mais é do que feixe de papéis institucionalizados”¹².

Neste contexto, há que se reconhecer que, perante o direito, o indivíduo define-se a partir do conjunto de posições jurídicas ativas e passivas que ocupa; esta é a *persona* de que ele se utiliza para transitar ao longo do ordenamento, confrontando-o e atendendo às suas exigências. É utilizando-se do seu patrimônio - enquanto somatória de direitos e obrigações - como máscara que o indivíduo, nas palavras de Rubens Limongi França, “desempenha o seu papel no teatro da vida jurídica”¹³. Assim é que, em âmbito jurídico, a noção de pessoa (ou perso-

⁸ Cf. JUNG, Carl Gustav. *O eu e o inconsciente*. Petrópolis: Vozes, 2008, p. 79.

⁹ Cf. COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 15.

¹⁰ Cf. JUNG, Carl Gustav. *O eu e o inconsciente*. Petrópolis: Vozes, 2008, p. 61.

¹¹ Cf. BATALHA, Wilson de Souza Campos. *Introdução ao Direito*. São Paulo: RT, 1968, p. 869.

¹² Cf. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito*. São Paulo: Atlas, 1991, p. 149.

¹³ Cf. FRANÇA, Rubens Limongi. *Manual de Direito Civil*. V. 1, São Paulo: RT, 1971, p. 123.

nalidade) associou-se a uma “aptidão genérica para adquirir direitos e contrair deveres”¹⁴.

Esta aptidão, conquanto tenha sido, em um primeiro momento, reservada em exclusivo ao ser humano, acabou por ser estendida a entes que não as pessoas tidas por “naturais”. Tal fenômeno, fruto de construção histórica, é referido por Orlando Gomes como um “fato associativo”: buscando viabilizar a consecução de fins comuns, os indivíduos se associam de modo a unir seus esforços e condições. Contudo, caso a atividade conjunta se desenrolasse através da soma, “constante e iterativa”, das ações de cada indivíduo associado, dificuldades se oporiam à realização do fim proposto; daí ter surgido a necessidade de se atribuir personalidade ao grupo, permitindo-lhe atuar “com capacidade jurídica igual à das pessoas naturais”¹⁵.

Optou o direito, então, por atribuir a agrupamentos humanos *persona* equivalente àquela utilizada pelos indivíduos, tomando-os, destarte, por um patrimônio, descolado da figura individual de cada membro, ao qual se imputam direitos e deveres. Surge, ao lado da pessoa “física”, a pessoa “jurídica”, ambas máscaras de que se utiliza o indivíduo perante o ordenamento.

III. Nota Histórica

Discute-se, na doutrina, se o direito romano teria conhecido a noção de pessoa jurídica, uma vez que poucos foram os textos, jurídicos ou não, onde se empregou, à época, a expressão “pessoa” em circunstâncias que não diziam respeito ao ser humano¹⁶.

Há aqueles que, como José Cretella Júnior, assinalam estar “fora do alcance daquele povo a doutrina da pessoa jurídica como sujeito de direito”, dado ser “difícil para a mentalidade romana antiga o entendimento de noções abstratas”¹⁷. Vivante esclarece que, embora em Roma se admitisse a formação de uma caixa social, do modo a não ter de apurar, toda vez, os ganhos e perdas de todos os negócios, a caixa era considerada um condomínio dos sócios que poderia ser alcançado pelos credores como uma porção do patrimônio do devedor¹⁸. Neste sentido é o raciocínio de Castro y Bravo, segundo o qual não seria possível extrair, do direito romano, uma conceituação técnica de “pessoa” que incluísse, ao lado do ser humano dotado de capacidade jurídica, entes como um município ou uma sociedade¹⁹.

Por outro lado, há autores que reconhecem a formulação teórica da pessoa jurídica em períodos mais avançados do direito romano, negando-lhe a existência apenas em tempos antigos e pré-imperiais. Tal é o caso de Pontes de Miranda,

¹⁴ Cf. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. V. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 181.

¹⁵ Cf. GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, pp. 162-163.

¹⁶ Cf. ORESTANO, Riccardo. *Il problema delle persone giuridiche in Diritto romano*. Torino: G. Giappichelli, 1968, p. 10.

¹⁷ Cf. CRETELLA JUNIOR, José. *Curso de Direito romano*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 88.

¹⁸ Cf. VIVANTE, Cesare. *Trattato di Diritto Commerciale*. V. 2, Milão: Francesco Vallardi, 1912, pp. 6-7.

¹⁹ Cf. BRAVO, Federico de Castro y. *La persona jurídica*. Madri: Civitas, 1981, p. 142.

de acordo com o qual a pessoa jurídica surgiu, “em sua estrutura característica, no Império”²⁰; de modo semelhante, Washington de Barros Monteiro, após asseverar a inexistência da pessoa jurídica no antigo direito romano, reconhece “certas associações de interesse público” na primeira fase do Império²¹.

Sustenta-se, ainda, na linha de Thomas Marky, que mesmo o direito romano clássico teria conhecido as pessoas jurídicas na figura das corporações (*universitas personarum*), entendidas enquanto associações de pessoas (o próprio Estado romano, o erário, os municípios e colônias, associações religiosas - *solidates*, *collegia* e *societates* - e econômicas, como corporações profissionais ou “visando a garantir funerais decentes a seus membros”)²². Neste sentido, Vicente Ráo, citando o jurisconsulto Gaio, não hesita em afirmar que, “em Roma, nasceram os entes coletivos de direito privado, dotados de capacidade jurídica”²³.

Em verdade, ainda que o Direito romano tenha reconhecido a existência de certos agrupamentos de indivíduos (*universitas personarum*) e de bens (*universitas bonorum*), assiste razão a Moreira Alves quando este afirma que não se chegou a elaborar, naquele momento, uma teoria acerca da pessoa jurídica²⁴. A este respeito, Alexandre Corrêa e Gaetano Sciascia assinalam que os romanos não chegaram a se utilizar de uma expressão comum “para designar tais sujeitos de direito, e nem mesmo construíram uma doutrina dos entes morais, cientificamente organizada”²⁵.

A noção moderna de pessoa jurídica, enquanto sujeito de direitos e deveres destacado da figura de seus integrantes, parece derivar, tal qual reconhece Serpa Lopes, de combinação de influências do Direito romano, germânico e canônico a inspirar os glosadores medievais²⁶. Interessante, assim, a observação de Carbonnier, no sentido de que a noção de pessoa jurídica, com origem remota localizada em período incerto compreendido entre o Direito romano e a Idade Média, levou séculos de maturação até ganhar a consistência lógica que possui hoje²⁷.

IV. A Natureza das Pessoas Jurídicas

Em paralelo à discussão sobre a sua origem, a crescente importância da pessoa jurídica no cotidiano das transações econômicas e relações sociais suscitou a doutrina a buscar justificativas e explicações para a existência e natureza de tais entes. Em um contexto permeado por vastas discussões, diversas teorias foram

²⁰ Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de Direito Privado: parte geral*. T. 1, Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 284.

²¹ Cf. MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 127.

²² Cf. MARKY, Thomas. *Curso elementar de Direito Romano*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 38.

²³ Cf. RÁO, Vicente. *O Direito e a vida dos direitos*. São Paulo: RT, 2004, p. 760.

²⁴ Cf. ALVES, José Carlos Moreira. *Direito romano*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1967, p. 141.

²⁵ Cf. CORRÊA, Alexandre; e SCIASCIA, Gaetano. *Manual de Direito romano*. 2ª ed. V. I. São Paulo: Saraiva, 1953, p. 51.

²⁶ Cf. LOPES, Miguel Maria de Serpa. *Curso de Direito Civil*. 8ª ed. V. I. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1996, pp. 357-359.

²⁷ Cf. CARBONNIER, Jean. *Droit Civil 1: les personnes*. Paris: Presses Universitaires de France, 1979, p. 356.

elaboradas com o escopo de determinar a essência da pessoa jurídica, abordando-a sob uma perspectiva jurídica, sociológica ou mesmo filosófica.

Dentre as teorias elaboradas acerca da natureza da pessoa jurídica, importa mencionar quatro correntes que, pelo renome de seus formuladores e força de seus argumentos, acabaram por marcar os contornos do debate: as teorias da ficção, da realidade, da propriedade coletiva e, por fim, a teoria institucional²⁸.

A teoria da ficção tem por referência remota a noção de "persona ficta", elaborada por Sinibaldo Fieschi, canonista italiano do século XIII, quando este se insurgiu contra a prática, então comum entre as autoridades eclesiásticas, de excomunhão de cidades e centros urbanos²⁹. Para Fieschi, a excomunhão de cidades não só seria injusta, por contemplar, também, os "inocentes" que lá residiam, como também descabida, já que a cidade, por não possuir alma, seria incapaz de pecar. Com o propósito de explicar a razão de as cidades, ainda que desalmadas e sem consciência própria, ostentarem direitos e deveres no plano jurídico, Fieschi valeu-se de escrito romano de Florentino para afirmar que, para fins de direito, "finge-se" que a cidade ou coletividade é uma pessoa ("fingatur una persona").

Partindo da premissa de que só o homem é capaz de ser sujeito de direitos e deveres, a teoria da ficção admite que o ordenamento jurídico estenda, de modo "artificial", essa capacidade a outros entes diversos do ser humano³⁰. Tem-se, aqui, a figura de uma ficção. Cabe ver que, no que toca ao debate sobre a natureza da pessoa jurídica, a noção de ficção encontra-se mais associada a uma ideia de "mentira" ou negação da realidade - tal qual o pensamento de autores como Cornil³¹ e Borghese³² - do que a uma remissão normativa - em sintonia com o raciocínio de Esser³³ e Meurer³⁴ -, no sentido de conectar uma hipótese normativa (no caso, associar-se sob um ente coletivo) a uma sanção legal (ser titular de direitos e deveres) que é consequência de outra hipótese de incidência (ser homem).

Para Savigny, principal expoente da teoria da pessoa jurídica enquanto ficção, a personalidade jurídica, para tais entes, estaria condicionada e restrita à sua previsão legal, em oposição à personalidade natural, que seria uma criação da natureza e não do direito³⁵. Aquela seria, em síntese, um ser fictício e dotado de capacidade artificial³⁶.

²⁸ Cf. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. V. 1, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 259.

²⁹ Cf. BRAVO, Federico de Castro y. *La persona jurídica*. Madri: Civitas, 1981, p. 263.

³⁰ Cf. MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 130.

³¹ Cf. CORNIL, Georges. "Reflexões sobre a ficção no Direito". *Revista Forense* v. 82, ano. 37, 1940, pp. 597-598.

³² "Verbele" (cf. BORGHESE, Sofo. "Presunzioni: Diritto Penale e Diritto Processuale Penale". In: AZARA, Antonio; e EULA, Ernesto (coords.). *Novissimo Digesto Italiano*. V. 13, Turim: Unione Tipografica, 1969, p. 773).

³³ Cf. ESSER, Josef. *Wert und Bedeutung der Rechtsfiktionen*. 2ª ed. Francoforte: Vittorio Klostermann, 1969, p. 25.

³⁴ Cf. MEURER, Dieter. "Die Fiktion als Gegenstand der Gesetzgebungslehre". In: RODIG, Jürgen (coord.). *Studien zu einer Theorie der Gesetzgebung*. Berlin: Heidelberg/Nova Iorque, 1976, p. 283.

³⁵ Cf. BEVILAQUA, Clóvis. *Teoria geral do Direito Civil*. Campinas: Servanda, 2007, p. 154.

³⁶ Cf. BRAVO, Federico de Castro y. *La persona jurídica*. Madri: Civitas, 1981, p. 263.

A teoria da ficção gozou, no século XIX, de grande aceitação por convergir com o ideário político e econômico então vigente. A faculdade de atribuir personalidade jurídica a agrupamento de pessoas, por corresponder a relevante poder estatal de intervir sobre o domínio privado, atendia, por um lado, aos interesses daqueles que buscavam impedir a instalação do Estado liberal, para quem a formação de grupos sociais seria uma ameaça à realeza, ao mesmo tempo em que permitia aos Estados liberais nascentes se afirmarem “por meio do controle da conveniência e oportunidade de organização das pessoas jurídicas”³⁷.

Clóvis Bevilacqua bem aponta o teor da crítica que se fez contra a referida teoria. Após questionar se haveria como “supor que o Estado é uma simples ficção”, o referido autor pondera que “se a lei é que erige essa ficção em pessoa, sendo a lei a expressão da soberania do Estado, segue-se que a lei é a emanção, a consequência de uma ficção”; para o civilista, “ou o Estado tinha uma existência real antes de se reconhecer como pessoa, e não é possível considerar fingida a sua personificação, ou não tinha existência real e não podia dotar-se com atributos jurídicos”³⁸. A personalidade do Estado, um ente fictício, careceria de algum fundamento anterior que o reconhecesse enquanto titular de direitos e deveres.

Em contraste com a teoria da ficção - onde a pessoa jurídica é tida por uma artificialidade criada pelo direito - a teoria da realidade objetiva (por vezes também referida como “orgânica”) tem por traço fundamental a “existência real” do ente coletivo, que é apresentado como vero organismo social. Tal corrente parte, assim, da crítica de Teixeira de Freitas àqueles que “supõem que não há realidade senão na matéria, ou só naquilo que se mostra acessível à ação dos sentidos”³⁹.

Precursor das ideias subjacentes à teoria da realidade objetiva, Otto Von Gierke se inspirou no raciocínio jusnaturalista de Grócio e Pufendorf, de acordo com o qual o povo e a cidade teriam um corpo ou espírito moral (*spiritum unum*) e que, por possuírem tal conteúdo, deveriam ser considerados “seres” ou “pessoas morais”⁴⁰. Para Gierke, a pessoa jurídica possuiria natureza “supraindividual”, sendo “uma pessoa efetiva e completa, como a pessoa individual”; em relação a esta pessoa “supraindividual”, assevera o jurista alemão que “sua alma está na vontade comum, seu corpo no organismo associativo”⁴¹.

Nos termos propostos pela teoria da realidade, as pessoas jurídicas não seriam, assim, criação do direito, mas sim corpos sociais cuja existência seria meramente reconhecida ou declarada pelo ordenamento jurídico. É sob a influência desta corrente - para a qual tanto a pessoa física quanto a jurídica “nascem, vivem e se extinguem, não por artificios do Estado, mas por ação das forças sociais”⁴² - que Vicente Ráo afirma serem as pessoas coletivas “verdadeiros entes sociais, entes que na ordem social de fato surgem e, portanto, pela ordem jurídica não podem ser desconhecidos”⁴³. De igual modo, J. X. Carvalho de Mendonça define a

³⁷ Cf. AMARAL, Francisco. *Direito Civil - Introdução*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 319.

³⁸ Cf. BEVILACQUA, Clóvis, 2007, Ob. cit., p. 154.

³⁹ Cf. FREITAS, Augusto Teixeira de. *Esboço*, nota ao artigo 273.

⁴⁰ Cf. BRAVO, Federico de Castro y. 1981. Ob.cit., p. 263.

⁴¹ Cf. BRAVO, Federico de Castro y. 1981. Ob. cit., pp. 263-264.

⁴² Cf. RÁO, Vicente. *O Direito e a vida dos direitos*. São Paulo: RT, 2004, p. 764.

⁴³ Cf. RÁO, Vicente. 2004. Ob. cit., p. 772.

pessoa jurídica como o “ente que, não sendo homem, é provido de capacidade de direito”⁴⁴. Cesare Vivante, conquanto relacionando a pessoa jurídica à sociedade, também defende a existência de um conteúdo real, *i.e.*, uma vontade própria organizada para a defesa da própria finalidade⁴⁵. No mesmo sentido, entende Clóvis Bevilacqua que “o reconhecimento das pessoas jurídicas por parte do Estado, não é ato de criação, mas sim de confirmação”; para o jurista, tal raciocínio estender-se-ia aos próprios entes políticos, uma vez que, “reconhecendo a vida autônoma dessas corporações políticas, não criamos nenhuma ficção, traduzimos, na linguagem do direito, fatos da vida, que caem sob as vistas do observador comum”⁴⁶.

A meio caminho entre o antagonismo das teorias da ficção e da realidade objetiva, encontra-se a teoria da realidade técnica. Fruto do pensamento de Michoud, tal corrente, conquanto considere as pessoas jurídicas “reais”, opõe-se à possibilidade de equiparação entre estas e as pessoas naturais⁴⁷. Conforme aponta Carlos Alberto Bittar, a distinção entre ambas as figuras residiria no fato de certos direitos de personalidade não recaírem sobre as pessoas jurídicas, além de certos atos e negócios - como casamento, testamento e relacionamento parental - que, “por natureza”, seriam privativos das pessoas naturais⁴⁸.

Nada obstante, para a referida teoria, embora a pessoa jurídica seja fruto de um processo técnico levado a cabo pelo direito, esta não seria uma ficção, mas uma realidade, com “vontade e objetivos próprios”; caberia ao ordenamento, assim, apenas “reconhecer algo já existente no meio social”, em vera “tradução jurídica de um fenômeno empírico”⁴⁹. Assim, embora tenha o mérito de reconhecer que a personalidade “não é noção que se vá buscar nas ciências naturais, porém noção jurídica”, a teoria da realidade técnica permanece a insistir que tal atributo seria conferido pelo ordenamento a uma situação “que já se encontra devidamente concretizada”⁵⁰.

Na medida em que apontam a gênese da pessoa jurídica em algo preexistente no meio social, as teorias da realidade aproximam-se da teoria conhecida como “institucionalista”. Engendrada por Hauriou e Santi Romano e desenvolvida por Bonnard, tal corrente entende que a pessoa jurídica surgiria de modo “automático” a partir de uma instituição - entendida enquanto vínculo social a unir indivíduos organizados com vista a alcançar determinado fim - quando esta atingisse determinado grau de concentração e organização⁵¹. Com forte viés sociológico, o institucionismo parte da análise da dinâmica social para reconhecer a existência de agrupamentos rigidamente estruturados para a consecução de certo fim “so-

⁴⁴ Cf. MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. *Tratado de Direito Comercial brasileiro*. V. 3, livro 3. São Paulo, 1914, p. 78.

⁴⁵ Cf. VIVANTE, Cesare. *Trattato di Diritto Commerciale*. V. 2, Milão: Francesco Vallardi, 1912, p. 4.

⁴⁶ Cf. BEVILAGUA, Clóvis. *Teoria geral do Direito Civil*. Campinas: Servanda, 2007, pp. 155-173.

⁴⁷ Cf. RÃO, Vicente. *O Direito e a vida dos direitos*. São Paulo: RT, 2004, p. 765.

⁴⁸ Cf. BITTAR, Carlos Alberto. *Curso de Direito Civil*. V. I, Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1994, p. 85.

⁴⁹ Cf. AMARAL, Francisco. *Direito Civil: introdução*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 320.

⁵⁰ Cf. MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 131.

⁵¹ Cf. RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil: parte geral*. V. 1, São Paulo: Saraiva, 2002, p. 89.

cialmente útil” (as ditas “instituições”)⁵². Parece tropeçar, entretanto, ao valorizar o elemento sociológico em detrimento do jurídico, sem esclarecer com precisão o critério ou justificativa para a atribuição de personalidade aos grupos sociais.

Já a teoria da propriedade coletiva, adotada por Planiol e Barthélemy, vê nas pessoas jurídicas um mero conjunto de bens pertencentes aos indivíduos que se associam em função de uma finalidade comum, *i.e.*, haveria apenas uma “massa de bens possuída por um grupo mais ou menos numeroso de pessoas, subtraída ao regime da propriedade individual”⁵³. Para os seus seguidores, conferir-se personalidade ao ente coletivo seria uma atitude “superficial e falsa”, com o propósito de escamotear a noção de propriedade coletiva, esta, sim, existente⁵⁴.

A crítica que se dirige a tal raciocínio baseia-se no fato de seus pressupostos implicarem a negação de uma pessoa jurídica na ausência de um acervo patrimonial. A este respeito, é Bevilaqua quem esclarece que “se a pessoa jurídica é sempre capaz de adquirir um patrimônio, a preexistência deste nem sempre é necessária para que ela se constitua”; é dizer, o patrimônio não seria “pressuposto conceitual de sua existência”⁵⁵, ou, nas palavras de Ruggiero, “nem sempre há um patrimônio no qual se personifique o sujeito, podendo existir pessoas jurídicas que não o possuam, posto que tenham capacidade para ter”⁵⁶.

Ademais, constatando-se que a teoria da propriedade coletiva acaba por reduzir a pessoa jurídica ao conjunto de bens detido pelo agrupamento, não é raro encontrar autores que, a exemplo do que fazem Arnaldo Wald⁵⁷ e Sílvio Venosa⁵⁸, classificam tal pensamento dentre as correntes negativistas, as quais, rejeitando a possibilidade de que entes outros que não as pessoas naturais sejam titulares de direitos e deveres, não reconhecem a existência da pessoa jurídica.

V. Pessoas Jurídicas: entre Realidade e Ficção

Dados os pressupostos das teorias da realidade, não é difícil compreender a razão pela qual parte da doutrina vê tais correntes com ceticismo. Conquanto condenem os argumentos dos ficcionistas, os adeptos das teorias realistas, ao atribuírem “vida autônoma” e “existência real” às pessoas jurídicas, tomando-as por “seres com vida própria”⁵⁹, parecem recair em uma ficção - entendida, mais uma vez, enquanto mentira ou negação da realidade das coisas. Aproximam-se, assim, da corrente que tanto combatem. A questão é bem observada por Castro y Bravo, segundo o qual a contraposição, aparentemente insuperável, entre realistas e ficcionistas acaba por se mostrar mera questão terminológica, dado ser imperioso reconhecer não assistir à pessoa jurídica a mesma “realidade” do ser humano⁶⁰.

⁵² Cf. AMARAL, Francisco. *Direito Civil: introdução*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 321.

⁵³ Cf. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. V. 1, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 262.

⁵⁴ Cf. RÁO, Vicente. *O Direito e a vida dos direitos*. São Paulo: RT, 2004, p. 766.

⁵⁵ Cf. BEVILAQUA, Clóvis. *Teoria geral do Direito Civil*. Campinas: Servanda, 2007, p. 165.

⁵⁶ Cf. RUGGIERO, Roberto de. *Instituições de Direito Civil*. V. 1, São Paulo: Saraiva, 1957, p. 489.

⁵⁷ Cf. WALD, Arnaldo. *Direito civil: introdução e parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 149.

⁵⁸ Cf. VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. São Paulo: Atlas, 2001, p. 213.

⁵⁹ Cf. RODRIGUES, Sílvio. 2002. *Ob.cit.*, p. 88.

⁶⁰ Cf. BRAVO, Federico de Castro y. *La persona jurídica*. Madri: Civitas, 1981, p. 264.

Em verdade, parece pouco crível sustentar-se a improvável “existência real” da pessoa jurídica, enquanto organismo que, dotado de “vida autônoma”, seria meramente reconhecido pelo direito. Não é outra a conclusão a que chega Tércio Sampaio Ferraz Júnior, para quem entender que a pessoa jurídica seria “um organismo natural dotado de vontade própria, uma entidade *a se, viva*”, traria “muitas dificuldades”, dado que “a transposição da ideia de um indivíduo físico dotado de vontade para um ente abstrato” não é “facilmente demonstrável”⁶¹.

Longe de ser uma “realidade”, a pessoa jurídica nada mais é que uma *persona* - equivalente àquela a que se conhece por “pessoa física” - de que se valem os indivíduos para apresentar-se perante o ordenamento. Somente a estes é que há de se reconhecer “existência real”. Importa considerar a pessoa jurídica, assim, como uma máscara utilizada pelos seres humanos para atuarem no palco do mundo jurídico. Pretender referir-se à “vontade” e à “existência” de um ente coletivo, tal qual se reconhece em relação a uma pessoa natural, seria “navegar a plenas velas no mar da fantasia”⁶².

Ou seja: os indivíduos - estes sim dotados de existência real - apresentam-se perante o ordenamento jurídico com suas *personae*. Um mesmo indivíduo, por vezes, firmará um documento utilizando seu nome e, neste caso, será a pessoa física a obrigada; pode ele mesmo subscrever um documento utilizando uma razão social - caso em que a pessoa jurídica estará obrigada.

Pessoa física e pessoa jurídica - diga-se desde já - nada mais representam que centros a que o ordenamento jurídico imputará direitos e obrigações. Um patrimônio (direitos e obrigações) deve ser imputado a uma pessoa. Cada indivíduo pode *usar várias máscaras, i.e.*, representar uma ou mais pessoas, permitindo, daí, a vinculação exigida pelo direito.

Interessante notar que a questão da “realidade” da pessoa jurídica, posto que característica do direito privado, espraiou-se para outros campos, influenciando, em maior ou menor medida, discussões travadas em outros ramos do direito.

Cita-se, a este respeito, a querela, própria do Direito Penal, sobre a responsabilidade criminal da pessoa jurídica. Esta, como se sabe, parece poder sujeitar-se a sanções penais, no ordenamento brasileiro, por atos cometidos contra a ordem econômica, a economia popular e o meio ambiente, por força do disposto nos artigos 173, parágrafo 5º, e 225, parágrafo 3º, da Constituição Federal.

Diante da previsão constitucional de sujeição dos “infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas” em caso de condutas lesivas ao meio ambiente, insurgiram-se diversos penalistas que, fiando-se no apotegma romano “*societas delinquere non potest*”, sustentaram a impossibilidade da responsabilização penal do ente coletivo. A “raiz do problema” estaria na oposição entre a teoria da ficção e a teoria da realidade⁶³.

⁶¹ Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito*. São Paulo: Atlas, 1991, pp. 148-149.

⁶² Cf. MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 131.

⁶³ Cf. PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal brasileiro*. V. 1, São Paulo: RT, 2008, p. 418.

Damásio de Jesus faz boa síntese do raciocínio daqueles que, negando a existência da pessoa jurídica enquanto “ser real” ou “verdadeiro organismo”, entendem faltar a tais entes “os requisitos psíquicos da imputabilidade”, já que desprovidos de consciência e vontades próprias, atributos exclusivos do ser humano: “como as pessoas jurídicas só podem praticar atos através de seus representantes, para sustentar sua capacidade penal, dever-se-ia reconhecer consciência e vontade com referência ao ente representado. E isso é absurdo”⁶⁴.

Assinala Luiz Regis Prado faltar à pessoa jurídica a capacidade de ação ou omissão típicas, primeiro elemento necessário para a caracterização de um delito, sendo “sempre em relação à pessoa física que se tem em vista a pessoa jurídica”⁶⁵.

Com o advento da Lei nº 9.605/1998, que, ao regular a matéria em tema ambiental, dispôs que a responsabilização limita-se a infrações cometidas por decisão do representante legal, contratual ou órgão colegiado, passou a doutrina a discutir se a penalização da conduta da pessoa jurídica estaria condicionada à atuação criminosa de uma pessoa natural. Trata-se da teoria da “dupla imputação”: não poderia a pessoa jurídica figurar solitária no polo passivo de uma ação penal. É dizer, a responsabilidade do ente coletivo estaria “subordinada à responsabilidade de seus membros, já que a imputação de uma pessoa jurídica pressupõe a realização de atos criminais por pessoas físicas”⁶⁶.

Cristalizou-se, no Superior Tribunal de Justiça, o entendimento de que “não se pode compreender a responsabilização do ente moral dissociada da atuação de uma pessoa física”. Em *leading case* sobre a questão, o Tribunal, seguindo à unanimidade o entendimento do Ministro Relator Gilson Dipp, conquanto tenha assinalado que a pessoa jurídica “só pode ser responsabilizada quando houver intervenção de uma pessoa física”, como a sugerir que a sua atuação seria, ao fim e ao cabo, a atuação dos indivíduos que a compõem (atuação do colegiado em nome e proveito da pessoa jurídica é a própria vontade da empresa), asseverou que “independentemente da teoria que se adote para definir a natureza jurídica da pessoa moral (da ficção, da realidade objetiva ou da realidade jurídica), é incontroversa a existência de duas pessoas distintas: uma física - que de qualquer forma contribui para a prática do delito - e uma jurídica, cada qual recebendo a punição de forma individualizada, decorrente de sua atividade lesiva”⁶⁷.

Em que pese a posição esposada pelo Superior Tribunal de Justiça, o Supremo Tribunal Federal, em julgamento posterior, entendeu que a “responsabilização penal da pessoa jurídica independe da responsabilização da pessoa natural”⁶⁸. Há que se ressaltar, contudo, que, no caso, o Tribunal, ao negar seguimento ao Recurso Extraordinário por ausência de prequestionamento, não adentrou na avaliação do mérito da questão.

⁶⁴ Cf. JESUS, Damásio de. *Direito Penal*. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 150.

⁶⁵ Cf. PRADO, Luiz Regis. 2008. Ob. cit., p. 420.

⁶⁶ Cf. SANCTIS, Fausto Martin de. *Responsabilidade penal da pessoa jurídica*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 134.

⁶⁷ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 564.960/SC, 5ª Turma, Ministro Relator Gilson Dipp, *DJ* de 13.6.2006, j. em 2.6.2005.

⁶⁸ Brasil. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 628.582/RS, 1ª Turma, Ministro Relator Dias Toffoli, *DJ* de 10.10.2011, j. em 6.9.2011.

Também em matéria fiscal as repercussões da discussão sobre a “realidade” da pessoa jurídica se fizeram sentir. Assim é que, conforme ensina Reuven Avi-Yonah, o entendimento prevalecente acerca da natureza de tal entidade - ora como uma realidade objetiva, ora como uma ficção legal, ora como simples agregado de seus membros - marcou, historicamente, o debate sobre as justificativas e conveniências da criação e manutenção de um imposto sobre a renda auferida pelos entes coletivos nos Estados Unidos⁶⁹.

Demonstra o autor norte-americano que, quando da instituição do imposto de renda da pessoa jurídica naquele país pelo Ato de 1894 - posteriormente tido por inconstitucional pela Suprema Corte em *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.* - a perspectiva oferecida pela posição então dominante quanto à natureza da pessoa jurídica, afastada da concepção realista, fazia com que a exação fosse encarada como um meio indireto de se tributarem os sócios, *i.e.*, “um imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos dos sócios”⁷⁰.

Nada obstante, com a edição do Ato de 1909 e a reinstauração da tributação da renda auferida pela pessoa jurídica, o imposto deixou de ser visto como uma maneira de se onerar o rendimento dos sócios para se tornar um instrumento regulatório com vistas a restringir o poder que se acumulava nas mãos das pessoas jurídicas, as quais eram então vistas, sob o prisma da teoria da realidade, como organismo separado de seus sócios e independente da vontade do Estado. Outra não teria sido a posição da Suprema Corte quando, ao entender, em *Eisner v. Macomber*, pela impossibilidade de se tributar o sócio por rendimentos não distribuídos, tomou a pessoa jurídica por uma “realidade objetiva”, o que seria “um fato prático”⁷¹.

Em verdade, a teoria organicista, equiparando a existência da pessoa jurídica àquela da pessoa natural, não desfrutou, no pensamento econômico e nos estudos de finanças públicas, do mesmo prestígio alcançado na seara do direito privado. A este respeito, Andréa Lemgruber bem aponta os termos da crítica a que tal posicionamento usualmente se sujeita ao assinalar que, do ponto de vista econômico, comentários alardeando que “pessoas físicas pagam mais impostos do que as pessoas jurídicas” ou vice-versa carecem de sentido, dado que aquelas, “apesar de serem as responsáveis pelo recolhimento de impostos aos cofres públicos, não sofrem a incidência última do imposto”, sendo que “apenas as pessoas físicas pode, de fato, pagar impostos”⁷².

Para a teoria econômica, não haveria como se conceber a existência “real” da pessoa jurídica na medida em que a renda auferida por esta não seria ontologicamente distinta daquela dos indivíduos que a compõem. Ao fim e ao cabo, um gravame fiscal destinado aos rendimentos das pessoas jurídicas estaria a onerar a renda das pessoas naturais que se utilizam de tal instrumento para se apresentar

⁶⁹ Cf. AVI-YONAH, Reuven. “Pessoas jurídicas, sociedade e o Estado: uma defesa do imposto das pessoas jurídicas”. *Direito Tributário Atual*. V. 21, São Paulo: Dialética/IBDT, 2007.

⁷⁰ Cf. AVI-YONAH, Reuven. 2007. *Ob. cit.*, p. 37.

⁷¹ Cf. AVI-YONAH, Reuven. 2007. *Ob. cit.*, pp. 37-38.

⁷² Cf. LEMGRUBER, Andréa. “A tributação do capital: o imposto de renda da pessoa jurídica e o imposto sobre operações financeiras”. In: BIDERMAN, Ciro; e ARVATE, Paulo (coords.). *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 212.

perante o direito. Tal é o raciocínio encontrado nos ensinamentos de Richard e Peggy Musgrave, os quais, conquanto reconheçam a importância de um imposto sobre a renda da pessoa jurídica enquanto instrumento de uma “política regulamentadora”, asseveram não implicar a manutenção do imposto reconhecer “que uma pessoa jurídica tem uma capacidade de pagamento própria”, vez que “todos os impostos no final das contas devem recair sobre alguém, isto é, sobre pessoas físicas”⁷³.

Compreensível, assim, que a suposta ausência de capacidade contributiva dos entes coletivos seja um dos principais argumentos utilizados para se negar legitimidade ao imposto de renda das pessoas jurídicas, já que “o produto dessa união pertenceria às pessoas naturais que a compõem”⁷⁴. Não por outra razão, assinala Avi-Yonah que, para a doutrina dominante em seu país, “qualquer análise acadêmica útil sobre a pessoa jurídica deve começar negando a sua existência e visualizando os vários grupos de pessoas interagindo através da pessoa jurídica”⁷⁵.

As considerações advindas do pensamento econômico parecem suficientes para se colocar em cheque a suposta “existência real” da pessoa jurídica. Esta, para longe de corresponder a um organismo que, dotado de vida autônoma, preexistiria no meio social, nada mais é que um instrumento através do qual os indivíduos interagem no mundo jurídico.

Voltando-se a este tema no próximo tópico, vale, aqui, o pensamento de Jhering: inobstante considere apenas os indivíduos como “verdadeiros sujeitos do direito” (e seja tido, assim, como expoente da corrente negativista, a negar a existência das pessoas jurídicas), o jurista alemão acertadamente assevera que as pessoas jurídicas “são apenas a forma especial mediante a qual estes manifestam suas relações jurídicas com o mundo exterior”⁷⁶. São, por assim dizer, uma máscara.

VI. A *Persona* como Centro de Imputação de Direitos e Obrigações

Em verdade, há que se reconhecer, na esteira do raciocínio de Orlando Gomes, que, em uma perspectiva prática, a questão da natureza das pessoas jurídicas “carece de maior interesse”, sendo certo que, qualquer que seja a teoria esposada pelo estudioso, esta não há de influir decisivamente “na construção técnica hoje incorporada às legislações”⁷⁷.

O caso da responsabilidade penal da pessoa jurídica, assim como o do imposto sobre a renda da pessoa jurídica *vis-à-vis* as críticas da teoria econômica - ambos referidos acima - são exemplos contundentes de tal circunstância.

⁷³ Cf. MUSGRAVE, Richard A.; e MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças públicas: teoria e prática*. São Paulo: Campus/Editora da Universidade de São Paulo, 1980, p. 249.

⁷⁴ Cf. SILVA, Natalie Matos. “A integração da tributação das pessoas jurídicas e das pessoas físicas: análise dos modelos teóricos e de sua adequação ao princípio da capacidade contributiva”. *Direito Tributário Atual*, V. 23. São Paulo: Dialética/IBDT, 2009, p. 368.

⁷⁵ Cf. AVI-YONAH, Reuven. “Pessoas jurídicas, sociedade e o Estado: uma defesa do imposto das pessoas jurídicas”. *Direito Tributário Atual*, V. 21. São Paulo: Dialética/IBDT, 2007, p. 14.

⁷⁶ Cf. JHERING, Rudolf Von. “Espírito do Direito romano”. *apud* BEVILAQUA, Clóvis. *Teoria geral do Direito Civil*. Campinas: Servanda, 2007, p. 156.

⁷⁷ Cf. GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 163.

Em relação ao primeiro, é de se ver que, conquanto grassasse, na doutrina, a oposição entre ficcionistas e realistas, ora a condenar, ora a reconhecer a responsabilidade criminal do ente coletivo, o legislador não pareceu se sensibilizar pelos termos do debate ao editar a Lei nº 9.605/1998 e, a partir do quanto disposto no artigo 225 da Constituição Federal, permitir a responsabilização penal da pessoa jurídica sob a legislação pátria. Revela-se significativo, a este respeito, que o Superior Tribunal de Justiça tenha tido por incontroversa a existência da pessoa jurídica ao lado da pessoa física “independentemente da teoria que se adote para definir a natureza jurídica da pessoal moral”.

No mesmo sentido, muito embora renomados financistas apontem a impropriedade de falar-se em renda auferida pela pessoa jurídica enquanto um ente autônomo e desvinculado dos indivíduos que a compõem, tornando-se comum a defesa da abolição do imposto sobre a renda da pessoa jurídica⁷⁸, fato é que a grande maioria dos ordenamentos conta com a presença de tal modalidade de tributo a gravar o lucro auferido pelos entes coletivos⁷⁹.

Interessante, neste ponto, a posição de Francesco Messineo, referida por Rubens Requião, que, negando relevância ao debate sobre a realidade ou a ficção da pessoa jurídica, satisfaz-se com o fato de elas possuírem “uma realidade *no e para* o mundo jurídico”⁸⁰. A questão é bem percebida por Giuseppe Lumia, quando este, afastando a relevância da polêmica, encontra a “realidade” do ente coletivo na personalidade jurídica que lhe é atribuída pelo ordenamento⁸¹.

Assim, importa afirmar que, para longe de se buscar a improvável existência de um organismo autônomo ou de uma instituição presente no meio social, ou ainda de se atribuir ao ente coletivo uma capacidade artificial, fruto de uma inverdade imposta pelo ordenamento, parece adequado reconhecer-se a noção de personalidade enquanto elemento fundamental para a compreensão da pessoa jurídica. Volta-se, aqui, à ideia de *persona*, da máscara.

A pessoa jurídica, possuindo o atributo da personalidade, *i.e.*, a faculdade de ser sujeito de direitos e obrigações na ordem civil, atua na “vida jurídica” ao lado das pessoas naturais⁸², porquanto dotada “do mesmo subjetivismo outorgado às pessoas físicas”⁸³.

Se esta ostenta *persona* equivalente àquela utilizada pela pessoa natural, forçoso reconhecer que a pessoa jurídica apresenta-se, perante o direito, como um centro de imputações de direitos e deveres. Esta é a máscara vista pelo ordenamento, quer se trate de uma pessoa física, quer de pessoa jurídica. Valiosa, neste

⁷⁸ Neste sentido, cf. BRAUNER, Yariv. “Revisitando a (in)sensatez do imposto de renda das pessoas jurídicas”. *Direito Tributário Atual*. V. 21. São Paulo: Dialética/IBDT, 2007.

⁷⁹ Cf. LEMGRUBER, Andréa. “A tributação do capital: o imposto de renda da pessoa jurídica e o imposto sobre operações financeiras”. In: BIDERMAN, Ciro; e ARVATE, Paulo (coords.). *Economia da setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 213.

⁸⁰ Cf. MESSINEO, Francesco. *Manuale di Diritto Civile e Commerciale*. Milão: Giuffrè, 1952 *apud* REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. V. I. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 279.

⁸¹ Cf. LUMIA, Giuseppe. *Elementos de teoria e ideologia do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 103.

⁸² Cf. RODRIGUES, Silvio. *Direito civil: parte geral*. V. I. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 86.

⁸³ Cf. MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 132.

ponto, a lição de Campos Batalha, segundo a qual “não existe, para o Direito, a personalidade física, a personalidade humana. Para o Direito, toda personalidade é jurídica, porque constitui criação do Direito”⁸⁴. Daí a necessidade de se vestir as “vestes do Direito” para com ele interagir.

O raciocínio que ora se faz é exposto com precisão por Tércio Sampaio Ferraz Júnior quando este, tomando tanto a pessoa física quanto jurídica como “um sujeito jurídico”, afirma não passar este de um “ponto geométrico de confluência de diversas normas”, ao qual se atribuem normas que estabelecem direitos e deveres⁸⁵.

Neste sentido, bem aponta Pontes de Miranda ser “igualmente jurídicas” tanto as pessoas tidas por “físicas” ou “naturais” quanto aquelas tomadas por “jurídicas”⁸⁶. No raciocínio do referido autor, ambas são equivalentes, perante o direito, na medida em que uma e outra possuem capacidade de ser titular de direitos e deveres; todas são, assim, criações do direito, a quem o sistema atribui direitos e deveres⁸⁷.

As supostas distinções entre a pessoa física e a pessoa jurídica perante o direito também são objeto da crítica de Hans Kelsen. O jurista austríaco, após assinalar que “a pessoa física não é o indivíduo que tem direitos e deveres mas uma unidade de deveres e direitos que têm por conteúdo a conduta de um indivíduo”, considera que, tanto no caso da pessoa física quanto no da pessoa jurídica, o que “realmente existe são deveres jurídicos e direitos subjetivos tendo por conteúdo a conduta humana e que formam uma unidade”; a “pessoa em sentido jurídico” é, assim, “a unidade de um complexo de deveres jurídicos e direitos subjetivos”⁸⁸.

Compreende-se, assim, a assertiva de Francisco Amaral, segundo a qual “toda pessoa seria jurídica, no sentido de que tal qualificação, como centro de direitos e deveres, é reconhecida pelo direito”⁸⁹. Em sentido semelhante segue o raciocínio de Paulo de Barros Carvalho, para quem “tanto as [pessoas] físicas como as jurídicas são criações do direito, são feixes de normas incidindo num ponto de confluência”, sendo ambas, neste sentido, “artificiais”⁹⁰.

Em suma, seja “jurídica”, seja “física”, está a se falar sempre em uma “pessoa” - e esta, para o direito, é um centro de imputações de direitos e deveres. Tal foi a *persona* eleita pela ciência jurídica. Não é diferente, a este respeito, a lição de Francesco Galgano, para quem o gênero “pessoa”, distinto da noção de homem, equivale, para o direito, a um centro de imputação de relações jurídicas, *i.e.* um sujeito de direito⁹¹.

⁸⁴ Cf. BATALHA, Wilson de Souza Campos. *Introdução ao Direito*. São Paulo: RT, 1968, p. 869.

⁸⁵ Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito*. São Paulo: Atlas, 1991, p. 150.

⁸⁶ Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de Direito Privado: parte geral*. T. 1. Rio de Janeiro: Borsini, 1954, pp. 153-155.

⁸⁷ Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. 1954, Ob. cit., p. 280.

⁸⁸ Cf. KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1994, pp. 193-194.

⁸⁹ Cf. AMARAL, Francisco. *Direito Civil: introdução*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 253.

⁹⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. “O princípio da territorialidade”. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; e AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coords.). *Princípios constitucionais fundamentais*. São Paulo: Lex, 2005, p. 858.

⁹¹ Cf. GALGANO, Francesco. “Delle persone giuridiche”. In: SCIALOJA, Antonio; e BRANCA, Giuseppe. *Commentario del Codice Civile*. Bolonha: Nicola Zanichelli, 1969, p. 4.

Destarte, por possuírem personalidade jurídica própria, as pessoas jurídicas, tal qual o caso das pessoas físicas, correspondem a um centro de imputações jurídicas, i.e., um conjunto patrimonial destacado do de seus membros e ao qual são imputados direitos e obrigações. A lei confere a ambas o atributo da personalidade, entendida enquanto capacidade de serem sujeitas de direitos e obrigações na ordem civil. Ao analisar o fenômeno, Francisco Amaral reconhece que “o direito permite a formação de centros unitários de direitos e deveres que, à semelhança das pessoas naturais, são dotados de personalidade jurídica para servir aos interesses dos seres humanos”⁹².

Não há, destarte, razão para diferenciar a pessoa física da jurídica: uma e outra nada mais são que pessoas (máscaras) de que se valem os indivíduos em suas relações. Um mesmo indivíduo poderá representar várias pessoas. A cada ato jurídico, importará investigar qual a pessoa ali representada, para a ela imputar um direito ou uma obrigação.

Noutras palavras, se é usual o entendimento de que às pessoas físicas assistiria a materialidade do ser humano, ao passo que as pessoas jurídicas não passariam de abstrações técnicas do direito, importa reconhecer que, em verdade, umas e outras não são mais que plexos de direitos e obrigações, cuja única referência material é o ser humano, a quem o ordenamento faculta a máscara da *persona*, seja “física”, seja “jurídica”, equidistantes do indivíduo. É dizer, mesmo a pessoa física, máscara que é, não se confunde com o ser humano, materialmente considerado.

Basta ver, neste sentido, que, ainda que a existência material do ser humano já tenha cessado com a sua morte, permanece o centro para o qual convergem direitos e obrigações próprios do indivíduo vestido da *persona* física.

Com efeito, embora o Código Civil estabeleça que a “existência da pessoa natural termina com a morte” (artigo 6º), é o mesmo diploma que prevê que o espólio deixado pelo falecido segue respondendo pelas dívidas contraídas pela pessoa física (artigo 1.997), sendo certo, ainda, que, para o Código Tributário Nacional, ao espólio se atribuem os tributos devidos pelo *de cuius* (artigo 131, III).

Se os dispositivos acima parecem suficientes para se demonstrar que, para o direito, subsiste o centro de obrigações da pessoa física ainda que com o falecimento do indivíduo, é interessante ver que também direitos lhe podem ser, de certa forma, imputáveis.

Tal o caso dos chamados “direitos da personalidade”, que persistem mesmo após a morte do indivíduo, dado a legitimação para o seu exercício transferir-se para o “cônjuge sobrevivente, ou qualquer parente em linha reta, ou colateral até o quarto grau” (artigo 12, parágrafo único, do Código Civil).

VII. A Personificação

Se, nos termos do artigo 2º do Código Civil, o nascimento com vida já assegura ao ser humano a personalidade civil, conferindo-lhe a máscara de uma “pessoa física”, é o artigo 45 do Código Civil que indica o momento a partir do qual

⁹² Cf. AMARAL, Francisco. *Direito Civil: introdução*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 314.

surge a personalidade jurídica dos entes coletivos, *i.e.*, o instante em que os indivíduos agrupados (ou mesmo um patrimônio, tal qual se vê no caso das fundações) se vestem de *persona* equivalente à da “pessoa física” para atuar no mundo jurídico.

Conforme estabelece o dispositivo, é com a inscrição do ato jurídico no registro competente que nasce a personalidade do agrupamento. Antes da inscrição do respectivo ato constitutivo no Registro Civil das Pessoas Jurídicas (no caso de associações, sociedades simples, fundações e partidos políticos) ou no Registro Público de Empresas Mercantis (no caso de sociedades empresárias), o direito não vê os indivíduos agrupados sob a *persona* de um centro coeso onde são imputados direitos e obrigações. Quando muito, reconhece-se a existência de uma “sociedade de fato” (antes dita “irregular”), a qual se permite a prática de certos atos no mundo jurídico.

A fixação, pelo ordenamento, de certa formalidade, determinada no tempo, para que os indivíduos passem a se apresentar perante o direito sob a “*persona* jurídica” não é criação recente. Tal expediente já havia sido aventado por Teixeira de Freitas em seu Esboço, publicado quando o referido autor se viu incumbido pelo Ministério da Justiça de elaborar um projeto de Código Civil que tanta influência exerceu sobre o diploma que veio a lume em 1916⁹⁵.

Com efeito, é desde o Código Civil de 1916, cujo artigo 18, correspondendo ao atual artigo 45, condicionava a “existência legal das pessoas jurídicas de direito privado” à “inscrição dos seus contratos, atos constitutivos, estatutos ou compromissos no seu registro peculiar”, que é apenas com o registro de seu ato constitutivo no órgão competente que o ordenamento deixa de enxergar um agrupamento de indivíduos para ver apenas a *persona* de um centro ao qual direitos e obrigações são atribuídos. É dizer, nas palavras de Silvio Rodrigues, que é o “elemento formal, representado pela inscrição no registro competente”, que faz com que o ente coletivo “ingresse na órbita jurídica”, sendo certo que, no momento do registro do ato constitutivo, adquire-se personalidade, *i.e.*, “capacidade para ser titular de direitos”⁹⁴.

Decorre da personificação o surgimento da pessoa jurídica no universo do direito, titular de direitos e detentora de obrigações, servindo-se, destarte, de um patrimônio próprio, inconfundível com aquele dos indivíduos que a compõem⁹⁵. Em outras palavras, faculta-se ao ente personificado, porquanto detentor de *persona* a identificá-lo a um centro ao qual convergem posições jurídicas ativas e passivas, o poder de praticar atos jurídicos, *i.e.*, “de contratar, de adquirir, de comprometer-se, de decidir, de postular, de impor-se, de alienar, de fazer, tudo distintamente dos membros que integram o ente”⁹⁶.

⁹⁵ “As pessoas ou são de existência visível, ou de existência tão-somente ideal. Elas podem adquirir os direitos, que o presente Código regula, nos casos e pelo modo e forma, que no mesmo se determinar. Daí dimana sua capacidade, e incapacidade civil”. Cf. FREITAS, Augusto Teixeira de. *Esboço*, artigo 17.

⁹⁴ Cf. RODRIGUES, Silvio. *Direito civil: parte geral*. V. 1. São Paulo: Saraiva, 2002, pp. 92-93.

⁹⁵ Cf. VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. *Curso de Direito Comercial*. V. 2. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 78.

⁹⁶ Cf. RIZZARDO, Arnaldo. *Direito de empresa*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 22.

Assim é que Rubens Requião identifica, como consequências advindas da aquisição de personalidade pelo agrupamento, a possibilidade de se estar em juízo “por si”, contratar e se obrigar, acompanhada de “ampla autonomia patrimonial”, com patrimônio próprio a responder ilimitadamente pelo seu passivo⁹⁷.

Efetivamente, reconhecer a *persona* jurídica como um centro de imputação de direitos e deveres implica apontar, tal qual o faz Waldírio Bulgarelli, ao menos três elementos que derivam de sua personificação: “capacidade patrimonial”, compreendendo, destarte, patrimônio distinto daquele de seus integrantes, “capacidade de atuar na ordem jurídica”, de modo praticar atos, adquirir direitos e contrair obrigações, assim como “capacidade judiciária ativa e passiva”⁹⁸.

VIII. A Sede da Pessoa Jurídica

Consoante se extrai do inciso I do artigo 46 do Código Civil, quando da personificação do ente coletivo, *i.e.*, da inscrição de seu ato constitutivo perante o órgão competente, faz-se mister que o registro declare, dentre outros, a sede da pessoa jurídica.

No mesmo sentido, o artigo 997, II do Código dispõe, em relação às sociedades simples e com aplicação subsidiária às demais sociedades personificadas, que o contrato social deverá mencionar, além do prazo, denominação e objeto, também a sede da sociedade. A exigência é repetida, ainda, pelo artigo 120, II da Lei nº 6.015/1973, que dispõe sobre os registros públicos.

Na doutrina, equipara-se a sede à noção de domicílio da pessoa jurídica, o qual, nos termos do artigo 75, IV do Código Civil, é, para as pessoas jurídicas de direito privado, “o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos”. Assim, é comum encontrar referências à sede enquanto local onde ocorrem as deliberações sociais, *i.e.*, o “centro de decisões”⁹⁹ da pessoa jurídica ou ainda o “centro de seus interesses”¹⁰⁰.

Entretanto, há que se ver que é o próprio inciso IV do artigo 75 que permite às pessoas jurídicas elegerem, em seus atos constitutivos, “domicílio especial”, desvinculado do funcionamento das diretorias e administrações. Assim é que a sede da pessoa jurídica, para longe de sempre corresponder ao local de seus órgãos diretivos, pode ser escolhida livremente em seu ato constitutivo. Neste sentido, a razão de se encontrar, não raro, referência ao domicílio enquanto centro nevrálgico do ente coletivo decorre da prática empresarial, e não de exigência legal¹⁰¹.

Se a lei sequer exige que a sede corresponda ao local onde as decisões que definem a atuação da pessoa jurídica são tomadas, tampouco há como se esperar que ali se desenvolva, necessariamente, alguma atividade. Tal aspecto já era per-

⁹⁷ Cf. REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. V. 1. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 287.

⁹⁸ Cf. BULGARELLI, Waldírio. *Sociedades comerciais: empresa e estabelecimento*. São Paulo: Atlas, 1989, p. 102.

⁹⁹ Cf. VENOSA, Silvío de Salvo. *Código Civil interpretado*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 930.

¹⁰⁰ Cf. RIZZARDO, Arnaldo. *Direito de empresa*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 102.

¹⁰¹ Cf. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. V. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 332.

cebido por Pontes de Miranda à luz do Código Civil anterior, cujo artigo 35, IV possuía teor equivalente ao inciso de mesmo número do atual artigo 75:

“A regra jurídica incide, ainda quando o lugar onde funciona a diretoria ou a administração nada tenha com o lugar em que exerce a sua atividade, sem se ter de indagar se é puramente fictício, ou não, o lugar de funcionamento. (...) Pode não ter ela qualquer bem sito na sede e pode, aí, não administrar, diretamente, o patrimônio. (...) Não importa que nenhuma atividade se exerça aí, ou que estejam ausentes os diretores e administradores. Só há uma limitação à escolha: ser no território do país que dá a regra jurídica.”¹⁰²

Constatando-se não ser característica indelével da sede a reunião de diretores e administradores, a realização da atividade com que se ocupa a sociedade ou mesmo a localização de seus bens, surge a questão: qual é a relevância de tal figura, cuja determinação foi deixada pelo ordenamento à inteira discricção daqueles que compõem o ente coletivo? Em outras palavras, o que esperar da sede?

A resposta a tal indagação passa por aquele elemento, próprio da personificação, que, na lição de Bulgarelli, sempre acompanha a “capacidade patrimonial” da pessoa jurídica: sua “capacidade judiciária ativa e passiva”. É ao que se refere Fábio Ulhoa Coelho por “titularidade processual”, enquanto consequência da personificação: possuindo a pessoa jurídica patrimônio próprio, “inconfundível e incomunicável” com o de seus integrantes, há de se reconhecer que “a ação referente a negócio da sociedade deve ser endereçada contra a pessoa jurídica e não os seus sócios”; é dizer, sendo o ente coletivo “sujeito de direito autônomo”, é ele quem “outorga mandato judicial, recebe citação, recorre”, entre outros¹⁰³.

É neste ponto que se compreende a função do conceito de sede para o ordenamento: o ponto geográfico no qual a pessoa pode demandar e ser demandada. Ora, correspondendo a pessoa jurídica a um centro para onde convergem direitos e obrigações, imprescindível fixar-se, no espaço, o local a partir do qual os direitos possam ser exercidos e as obrigações, cumpridas. Neste sentido, fixar-se a pessoa em determinado lugar revela-se condição para que “se exerçam normalmente as relações jurídicas”, como bem considera Washington de Barros Monteiro, para quem, na ausência de tal ponto de referência, “precário e instável se tornaria o direito”¹⁰⁴.

Logo se vê que, associando-se à capacidade patrimonial e judiciária própria dos entes personificados, a declaração da sede “é relevante para o fim de serem propostas as ações judiciais contra a sociedade”¹⁰⁵, permitindo não só a fixação do juízo competente para o julgamento de demandas movidas contra a pessoa jurídica, como também que esta possa se integrar validamente, através da citação, a uma relação jurídica processual.

¹⁰² Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de Direito Privado: parte geral*. T. 1. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, pp. 476-477.

¹⁰³ Cf. COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 144-145.

¹⁰⁴ Cf. MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 163.

¹⁰⁵ Cf. WALD, Arnoldo. *Comentários ao novo Código Civil: do direito da empresa*, Livro 2. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 123.

Destarte, sem ter qualquer pretensão de corresponder ao local onde a pessoa jurídica é conduzida ou onde suas atividades são exercidas, a sede tem por função permitir que o patrimônio do ente coletivo, destacado daquele pertencente aos indivíduos que a integram, responda pelas obrigações imputáveis a ele.

IX. Conclusões

Tão polêmico, na doutrina, quanto a questão do advento da pessoa jurídica, que alguns atribuem ao gênio romano enquanto outros a encontram em tempos já medievais, é o debate sobre a natureza dos entes coletivos. Ora sustentando seu caráter fictício e “artificial”, ora reconhecendo a existência de um ente “real” dotado de “vida autônoma”, os argumentos prevaletentes em cada época transbordaram os limites do direito privado e repercutiram em discussões próprias do Direito Penal e do Direito Tributário.

Em que pesem os termos da discussão, mais razoável é encontrar a chave para a compreensão da pessoa jurídica na noção de personalidade, elemento comum a todas as teorias que, não se inserindo dentre aquelas de cunho negativista, reconhecem a existência de um ente diverso daqueles dos indivíduos agrupados. É nesta medida que, perante o direito, ostentam os entes coletivos *persona* equivalente àquela das pessoas ditas “físicas”: ambos correspondem a um conjunto patrimonial ao qual são imputados direitos e obrigações. Assim, no plano da existência material, só há seres humanos, que ora são vistos pelo direito sob a máscara da “pessoa física”, ora sob a *persona* da “pessoa jurídica”.

Diferentemente das pessoas naturais, cujo nascimento já é suficiente para assegurar-lhes a personalidade, a capacidade patrimonial autônoma das pessoas ditas “jurídicas” é condicionada ao registro de seu ato constitutivo no órgão competente. Atendida a formalidade, tem início a “existência legal” da pessoa jurídica.

Inócua, contudo, seria autonomia atribuída aos entes coletivos caso estes não tivessem condições de, em juízo, pleitearem o adimplemento de seus créditos, assim como se o seu patrimônio não pudesse ser demandado por seus credores. Daí a função da sede social, necessariamente indicada no ato constitutivo e declarada perante o registro: permitir que a pessoa jurídica possa integrar relações jurídicas processuais, respondendo, a partir de sua citação, pelos seus passivos e exigindo, com a propositura de ações perante o juízo competente, o cumprimento das obrigações que lhe são devidas.

A sede da pessoa jurídica não precisa coincidir, assim, com o local de sua administração. Sede é um conceito legal. É o instrumento de que se vale o direito para permitir que terceiros se dirijam à pessoa jurídica. É o endereço aonde se dirigem as correspondências ou, o que é mais relevante, as intimações judiciais. Descabe, daí, falar em sede inexistente, quando o endereço apontado no Registro Comercial pode ser encontrado e ali podem ser encaminhadas correspondências. É dizer, se o local da sede existe e pode ser localizado, é ele apto a produzir todas as consequências jurídicas da sede.

Ademais, enquanto a legislação do ICMS e do IPI, porque elegem o estabelecimento como contribuinte, acabam por determinar que não existam dois estabelecimentos (contribuintes) no mesmo endereço, não há mandamento equiva-

lente na legislação do imposto de renda ou no direito privado. Aliás, é corriqueiro que um investidor estrangeiro, constituindo no País uma *holding* por meio da qual exerce suas atividades, acabe por eleger como sede da última a sede de uma outra pessoa jurídica (operacional). Não faria sentido esperar que a *holding* alugasse uma sala comercial em separado. A função da sede pode ser plenamente exercida se no mesmo endereço funcionarem várias pessoas jurídicas, cada uma delas tendo, ali, seu endereço ao qual serão encaminhadas as respectivas correspondências.

A sede, enfim, não precisa comportar qualquer tipo de atividade, bastando sua existência jurídica, suficiente para que se recebam intimações e citações; outra não é a conclusão que se extrai da própria natureza da pessoa jurídica que, enquanto *persona*, nada mais é que um centro ao qual se imputam direitos e obrigações.

Decorrência da natureza da pessoa jurídica, não há, ademais, como se cogitar a sua simulação¹⁰⁶. Esta cabe quando existe um negócio. Ou seja, as partes (os sócios) podem simular um ou outro entendimento. O contrato social pode conter simulações, o que não significa que a própria pessoa jurídica seja simulada. A existência desta equivale à sua personalidade jurídica, assegurada pelo Estado mediante o registro público dos atos constitutivos. A partir de então, o direito reconhece um centro de imputação de direitos e obrigações.

Noutras palavras, é possível simular o ajuste entre sócios - tal seria o caso se, por exemplo, constasse do contrato social cláusula segundo a qual haveria uma capitalização dentro de algum tempo, mas por outro documento ficassem os sócios dispensados de tal dever - assim como a participação de uma pessoa jurídica em um negócio também pode ser simulada - caso de um documento onde constasse a obrigação de uma pessoa jurídica, mas se comprovasse, por outros documentos, que outra pessoa jurídica (ou mesmo a pessoa física) é que estava se comprometendo.

O que não comporta simulação é a existência da pessoa jurídica. Uma vez constituída a pessoa jurídica, o direito reconhece, tal qual ao ser humano que nasce com vida, uma *persona*, *i.e.* um novo centro de imputação de direitos e obrigações.

Daí, em conclusão, merecer rejeição qualquer tentativa de negar, para efeitos tributários, a personalidade jurídica de determinado ente, tendo em vista não terem sido encontrados elementos materiais de sua atividade. A inexistência de atividade pode ser relevante caso as partes tenham declarado ter esta ocorrido. Assim, por exemplo, se as partes declaram que houve uma produção no estabelecimento, mas não se encontram máquinas e equipamentos necessários para tanto. No caso das chamadas "*holdings puras*", não há que cogitar qualquer atividade e, portanto, descabe aquela investigação.

¹⁰⁶ É controversa, na doutrina, a possibilidade de simulação da pessoa jurídica. "Sobre o tema, ver ANDRADE JR., Luiz Carlos de; e MADEIRA, Eduardo Santos Arruda. Caso Klabin: o 'casa separa' revisto à luz da 'técnica da simulação'. *Direito Tributário Atual*. V. 28. São Paulo: Dialética/IBDT, 2012, pp. 43-71.

A "existência" da pessoa jurídica se satisfaz com o cumprimento dos requisitos exigidos por lei. No caso brasileiro, efetuado o registro, surge uma pessoa jurídica apta, para todos os efeitos, a ser um centro de imputação de direitos e obrigações. A partir de então, a autoridade tributária poderá questionar se, de fato, foi aquele novel patrimônio o comprometido em determinada transação; argumentos quanto a sua existência parecem, pelo exposto, descabidos. Sua sede - insistimos - nada mais é que um endereço, para efeito de localização de direitos e obrigações, não se exigindo qualquer materialidade ou substância.