

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Edmar Oliveira Andrade Filho

1. Campo de aplicação

Nas discussões sérias sobre os limites do planejamento tributário, há sempre um espaço para análises sobre as eventuais implicações da “desconsideração da personalidade jurídica”.¹

Em princípio, a desconsideração da personalidade é um mecanismo que, ao lado de outros, propicia uma espécie de revisão da responsabilidade limitada societária², por meio do estabelecimento de novos - e mais estreitos - marcos para o privilégio³ que a responsabilidade limitada representa. Por intermédio da desconsideração da pessoa jurídica, foram introduzidos, no direito societário, os princípios da responsabilidade civil comum consoante anota Rubens Requião. Segundo ele: “a lei procurou envolver o acionista controlador nas teias da responsabilidade civil, pois responde ele pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder”.⁴

Baseado na doutrina de Homstein, o jurista Gervasio Colombres indica sete situações nas quais - em tese - poderia ser cogitada a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, a saber:

1. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Desconsideração da personalidade jurídica no novo Código Civil*. 1. ed. São Paulo: MP, 2005. p. 15-158.
2. Para uma consideração jurídico-econômica do conceito de responsabilidade limitada: STEPHEN, Frank H. *Teoria econômica do direito*. Trad. Neusa Vitale. 1. ed. São Paulo: Makron Books, 1993. p. 121-6.
3. ASCARELLI, Tulio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1969. p. 140.
4. REQUIÃO, Rubens. *Aspectos modernos do direito comercial*, v.2. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 13.

(a) em razão de superiores exigências de interesse público ou nacional; (b) quando necessário a reprimir ações ilegítimas da organização no mercado, caso em que seria um mecanismo antitruste; (c) quando a sociedade é instrumento de fraude; (d) quando a regra de proteção da responsabilidade limitada contraste com a idéia de equidade; (e) quando houver necessidade de proteção a todos os acionistas; (f) quando forem constatados casos de opressão de acionistas minoritários; e (g) quando for necessário determinar qual a jurisdição de certa causa ou aplicar a doutrina da coisa julgada.⁵

A partir dessas considerações iniciais, já é possível afirmar que a finalidade imediata das normas que dispõem sobre a desconsideração da personalidade jurídica é permitir a aplicação de uma sanção por abuso do direito, fraude ou simulação. Nesses casos, tais normas atuam como normas de bloqueio⁶ contra abusos e fraudes em geral.⁷

Aquelas normas visam, em primeiro lugar, permitir a transferência do dever de cumprir certa obrigação de um devedor para com uma pessoa que não compôs a relação jurídica primitiva que deu origem à obrigação e que não assumiu, em virtude de lei ou de contrato, aquele dever. Tais normas podem visar, por outro lado, admitir a ignorância do arcabouço legal de uma pessoa jurídica para negar efeitos a atos ou negócios nos quais aquela pessoa é utilizada como instrumento de fraude ou qualquer outro tipo de ilicitude.

No que tange à primeira das finalidades citadas, a desconsideração significa a ignorância episódica da personalidade jurídica,

5. COLOMBRES, Gervasio R. *Curso de derecho societário*. 1. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1972. p. 41-2.

6. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 201.

7. A desconsideração da pessoa jurídica pode ocorrer, também, em benefício do sócio. Vide, a respeito: SALOMÃO FILHO, Calixto. *A sociedade unipessoal*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 136.

de modo a romper a separação que existe entre os criadores (sócios ou acionistas) e a criatura (a pessoa jurídica) ou vice-versa. Desse rompimento resulta uma imputação aos sócios ou à pessoa jurídica de efeitos de obrigações não adimplidas. Em certas circunstâncias, a lei alcança os administradores e pode haver casos em que a desconsideração é no sentido inverso: a obrigação do sócio ou administrador é imputada à pessoa jurídica.

Dessa forma, ainda é atual e válida a lição de Fábio Konder Comparato, de que a desconsideração não leva à supressão da pessoa coletiva (despersonalização), porquanto, nessa última, “a pessoa coletiva desaparece como sujeito autônomo, em razão da falta original ou superveniente de suas condições de existência, como, por exemplo, a invalidade do contrato social ou a dissolução da sociedade”, enquanto que, na primeira, “subsiste o princípio da autonomia subjetiva da pessoa coletiva, distinta da pessoa de seus sócios ou componentes; mas essa distinção é afastada, provisoriamente e tão-só para o caso concreto”.⁸

A desconsideração da personalidade jurídica é medida excepcional que rompe a separação patrimonial referida nos casos de inadimplemento de obrigação contraída pela pessoa coletiva, em certas circunstâncias e debaixo de certos critérios. A desconsideração age, ou produz efeitos, sobre uma relação de obrigação, rompendo o liame de débito-crédito e lançando mão do liame de responsabilidade-garantia⁹, que, no caso, é subjacente à relação de obrigação firmada entre credor e devedor.

8. COMPARATO, Fábio Konder. *O poder de controle na sociedade anônima*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983. p. 283.
9. A relação de obrigação - na lição de Fábio Comparato - compõe-se de dois liames distintos: o de débito-crédito e o de responsabilidade-garantia. O débito, afirma, é juridicamente uma situação de dever, ou seja, a vinculação de alguém a determinado comportamento, comissivo ou omissivo, no interesse de outrem. COMPARATO, Fábio Konder. *Ensaios e pareceres de Direito Empresarial*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 531-2. Um desenvolvimento desse tema é encontrado em: MARCONDES, Sylvio. *Problemas de direito mercantil*. 1. ed. São Paulo: Max Limonad, 1970. p. 108- 27.

Uma primeira finalidade da desconsideração, em cada caso concreto, é dissolver o dever de prestar (fazer, dar ou não fazer) a que estava adstrita a pessoa coletiva. Em última *ratio*, sob esta perspectiva, a desconsideração da personalidade jurídica tem pelo menos duas funções institucionais: (a) ela constitui um mecanismo de exclusão da responsabilidade limitada; e (b) ela opera uma forma de responsabilidade subsidiária de garantia da equidade para os casos não cobertos pela responsabilidade ilimitada ou solidária que advém da lei ou do contrato.

Em segundo lugar, as normas sobre desconsideração da personalidade jurídica podem servir como instrumento de sanção pelo uso abusivo da personalidade jurídica.

Há quem considere que as normas sobre distribuição disfarçada de lucros cumprem uma função de desconsideração da personalidade jurídica. Para Marçal Justen Filho¹⁰, a idéia de desconsideração da personalidade jurídica está plasmada nas normas sobre distribuição disfarçada e lucros, especialmente naquelas que traçam perfil normativo de pessoa ligada. A tese tem a adesão de Suzy Koury.¹¹

O ponto de apoio de tal tese é o enunciado do art. 61 do Decreto-lei n° 1.598/77, modificado pelo Decreto-lei n° 2.065/83. Tal preceito dispõe que, se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica - a contribuinte do IRPJ e CSLL -, presumir-se-á distribuição disfarçada de lucros, ainda que os negócios sejam realizados com pessoa ligada por intermédio de outrem ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse. Para esse fim, sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídica que, diretamente ou

10. JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. p. 112-3.

11. KOURY, Suzy Elisabeth Cavalcante. *A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 165-6.

por intermédio de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio ou acionista que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da sociedade.

Segundo nos parece, aquela norma não desconsidera personalidade jurídica alguma. Ela simplesmente alcança certos negócios celebrados entre a pessoa jurídica e o controlador de sua controladora ou pessoa jurídica na qual a pessoa ligada (seja sócio, acionista, administrador, titular ou cônjuge do sócio, do administrador ou do titular) tenha algum interesse. Em outras palavras, a norma não desconsidera personalidade jurídica; ela apenas estabelece um campo de incidência que vai além das relações entre a pessoa jurídica e seus sócios ou acionistas, para alcançar operações realizadas com outras pessoas físicas ou jurídicas que tenham alguma relação (interesse) com o controlador.

2. Transparência fiscal

Há casos em que a desconsideração não constitui uma penalidade, ou seja, existem situações em que a desconsideração não está conectada com a idéia de ilícito; está a serviço do princípio da praticabilidade que é o fundamento da denominada “transparência fiscal”.

No âmbito do direito tributário brasileiro, um exemplo de norma que estatui uma forma de desconsideração da personalidade jurídica, sem que isso corresponda a uma sanção em virtude da falta de cumprimento de uma anterior obrigação legal ou contratual (ou, ainda, que haja o uso abusivo ou fraudulento de uma pessoa jurídica), é a constante do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-34. Essa norma estabelece, para a controladora, no Brasil, o dever de submeter à tributação, independentemente de efetiva distribuição,

os lucros que vierem a ser auferidos por sociedades coligadas ou controladas, localizadas no exterior.¹²

A idéia de desconsideração, como um mecanismo a serviço da transparência fiscal interna ou externa, é bem desenvolvida em outros países.

Em Portugal, esse regime é aplicado a alguns tipos de sociedades e traduz-se na exigência do Imposto sobre Renda unicamente dos sócios. Assim, os lucros eventualmente apurados pelas pessoas jurídicas são imputados aos sócios e sujeitos à tributação. Com esse regime, diz Saldanha Sanches, “o sócio e só o sócio vai ser tributado com uma transformação do rendimento da sociedade num rendimento imputado ao sócio.” O objetivo da adoção desse modelo de tributação, segundo o referido autor, foi o de evitar o recurso a formas societárias apenas com a intenção de reduzir a carga fiscal.¹³ No Brasil, já houve esse modelo de tributação para as sociedades de profissão regulamentada.

Atualmente, alguns países vêm adotando medidas de “transparência fiscal” que têm como fundamento as antigas disposições do direito tributário norte-americano relativas à Controlled Foreign Corporation - CFC Subpart F Provisions.¹⁴

3. Limites à criação e à utilização de pessoas jurídicas

A desconsideração da personalidade jurídica diz respeito ao poder de criação de pessoas jurídicas. Essas, em regra, são constituídas com o fim instrumental de: (a) obter uma separação patrimonial entre a riqueza afetada à pessoa jurídica e a dos sócios; e

12. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 24-256.

13. SALDANHA SANCHES, J. L. *Manual de direito Jiscal*. 1. ed. Lisboa: Lex, 1998. p. 214.

14. PADLAL, Ignacio Cruz. *Transparência Jiscal internacional*. 1. ed. Valência: Tirant Lo Blanch, 2000. p. 53.

(b) utilizar os benefícios da responsabilidade limitada. Para Fábio Comparato, “toda pessoa jurídica é criada para o desempenho de funções gerais e especiais”, sendo que a função geral da personalização de coletividade consiste na criação de um centro de interesse autônomo, enquanto as funções específicas variam de acordo com as diferentes categorias de pessoas jurídicas.¹⁵

A personalização é uma forma de constituição de um ente dotado de autonomia ou de poder jurídico para dar curso às suas atividades, de acordo com os marcos da ordem jurídica. Assim, para tornar-se portadora do poder de desenvolver sua personalidade e salvaguardar seus interesses, a pessoa deve tornar-se sujeito de direito, pois, como diz Pontes de Miranda, “pessoa é quem pode ser sujeito de direito: põe a máscara para entrar no teatro do mundo jurídico e está apto a desempenhar o papel de sujeito de direito”.¹⁶

A criação de uma personalidade jurídica, que, por sua vez, pode criar outras, tem nítido caráter instrumental, posto que a criatura surge para facilitar ou favorecer a atividade de um agrupamento de homens para que o grupo tenha uma unidade e possa participar do comércio jurídico com individualidade¹⁷ e esfera jurídica própria, distinta dos seus membros. Assim, toda pessoa jurídica regularmente constituída tem uma esfera jurídica formada pela soma de todos os seus direitos e obrigações de qualquer espécie, que é distinta das esferas jurídicas de seus fundadores ou membros.

Ao adquirir a personalidade jurídica, a pessoa coletiva adquire, concomitantemente, o poder de exercer direitos sobre o seu patrimônio e de contrair obrigações necessárias ao seu pleno desenvolvimento enquanto organismo voltado para um determinado fim. A persecução

15. COMPARATO, Fábio Konder. *O poder de controle na sociedade anônima*, p. 286.

16. MIRANDA, Francisco C. Pontes de. *Tratado de direito privado*, v. 1, 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970. p. 161.

17. GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983. p.

162.

desse fim é impulsionada pela ação dos administradores escolhidos, que ficam obrigados a submeter-se às diretrizes dos membros da pessoa coletiva e devem agir nos limites do ordenamento jurídico, que é formado pelas normas de imperativas ou de ordem pública¹⁸ e pelas normas dispositivas constantes da ordem jurídica que configura o ordenamento jurídico específico da figura adotada.

A figura “pessoa jurídica” é mais complexa que outras que gravitam em seu entorno, como são as relativas à “sociedade” e à “empresa”, figuras sobre as quais já falei em outro estudo.¹⁹

Nos tempos atuais, a pessoa jurídica - mesmo aquela que se reveste da condição de sociedade empresária - cumpre outros papéis além da clássica acomodação de capitais para a exploração de uma atividade lucrativa e subsequente partilha dos lucros. Há casos, e não poucos, em que sociedades são constituídas, unicamente, para deter ativos. Em tais circunstâncias, os sócios visam unicamente à separação patrimonial e não a exploração de uma empresa. Mesmo nesses casos, os detentores do poder negociai não se desviam da causa do contrato de sociedade, segundo a doutrina de Fábio Comparato, *verbis*:

A causa, na constituição de sociedades, deve, portanto, ser entendida de modo genérico e sob uma forma específica. Genericamente, ela equivale à separação patrimonial, à constituição de um patrimônio autônomo cujos ativo e passivo não se confundem com os direitos e obrigações dos sócios. De modo específico, porém, essa separação patrimonial é estabelecida para a consecução do objeto social, expresso no contrato ou nos estatutos.²⁰

18. DINIZ, Maria Helena. *Lei de introdução ao código civil interpretada*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 357-8.

19. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Sociedade de responsabilidade limitada*. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 31-4.

20. COMPARATO, Fábio Konder. *O poder de controle na sociedade anônima*, p. 281.

Na existência de sociedade sem empresa, a despeito de realizar a causa imediata da figura, a separação patrimonial - como acima exposto - poderia, ao menos em tese, condenar a validade de avenças com a finalidade exclusiva de obter tal separação. Poder-se-ia cogitar que, em tais circunstâncias, estaria havendo uma desvirtuação da essência do contrato de sociedade, que é a combinação de esforços para repartição de resultados.²¹

Ocorre que nem sempre a pessoa jurídica organizada sob a forma de sociedade visa a explorar uma empresa. No nosso país, depois de muitas idas e vindas,²² admite-se que serviços relativos à profissão regulamentada sejam prestados a partir de uma pessoa jurídica, desde que ela esteja formalmente constituída, sem que se indague da existência de elementos essenciais que caracterizam a noção ordinária de empresa como uma estrutura posta a serviço da realização de atividade econômica. Em suma, serviços de natureza eminentemente pessoal são contratados por pessoas jurídicas que não têm uma empresa, o que elas oferecem ao mercado nada mais é do que a expertise do sócio ou dos sócios. Em tais circunstâncias, os elementos físicos dessa estrutura são cada vez menos necessários e visíveis.

Esse não é um problema específico de nosso país. O ordenamento jurídico português, por exemplo, admite a criação de sociedades de “simples administração de bens” e as submete ao regime de transparência fiscal pelo qual os rendimentos da pessoa jurídica são integralmente imputados aos sócios, que assumem a obrigação de calcular e recolher o Imposto de Renda. Esse mesmo regime tributário é adotado, naquele país, para as sociedades que agregam profissionais.²³

21. COMPARATO, F. K. *Direito empresarial*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 150-1.

22. Veja um histórico dos problemas relacionados a esse tema em: COSTA, Alcides Jorge. Direito tributário e direito privado. In: MACHADO, Brandão. *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 229.

23. SALDANHA SANCHES, J. L. Saldanha. *Op. cit.*, p. 216.

Em outras situações, o ordenamento jurídico admite a criação de patrimônios separados vinculados a uma pessoa jurídica, sem que exista uma finalidade de obtenção de lucros por parte dos sócios. Tal é o caso, por exemplo, das sociedades de previdência privada, que não visam distribuir lucros, mas sim retribuir, sob a forma de benefícios, as contribuições feitas pelos associados que não estão em busca dos eventuais benefícios (e riscos inerentes) da álea econômica, nada obstante o fato de que essas sociedades buscam no mercado formas de manutenção e acréscimo do valor do patrimônio social.

Há casos em que a personalidade jurídica sobrevive à empresa. Imagine-se o caso de uma sociedade personalizada que explore uma empresa, mas esta vai a pique: mesmo quando a empresa deixa de existir e há contra essa sociedade um processo falimentar, a personalidade jurídica permanece.

Do que foi exposto, parece claro que a simples existência formal da pessoa jurídica é condição suficiente para que ela seja utilizada no tráfico econômico, salvo nos casos em que ela for utilizada para fraudes ou outros atos ilícitos.

Ocorre, porém, que a simples existência da personalidade jurídica não esgota os problemas jurídicos inerentes às empresas, pois elas podem funcionar e existir a despeito de não ter havido a anterior celebração de um contrato de sociedade, tácito ou escrito. A existência de uma empresa em marcha pode denotar o trato de um contrato de sociedade, independentemente de personalização. A tudo isso o direito positivo oferece respostas. Por tal razão, a doutrina considera que a empresa possui vários perfis²⁴ e é objeto de interesses vários.²⁵

24. ASQUINI, Alberto. Profili del'Impresa. Trad. Fábio Konder Comparato. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, n. 104, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1996, p. 109.

25. WALD, Arnaldo. Interesses societários e extra-societários na administração das sociedades anônimas: perspectiva brasileira. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, n. 55, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984, p. 9.

A legislação tributária colhe a figura da pessoa jurídica sob diversos aspectos. Assim, por exemplo, para fins de apuração e recolhimento do imposto de renda de acordo com o lucro real, presumido ou arbitrado, a lei prescreve que esses regimes são aplicáveis ou não às sociedades personalizadas, além das pessoas individuais que são, em virtude de lei, equiparadas a pessoas jurídicas. Em relação a outros tributos, a existência ou não de personalidade não tem importância: importa, sim, a empresa (o estabelecimento) ou qualquer outro elemento de conexão para construção dos fatos suscetíveis de serem tributados.

4. O art. 50 do Código Civil de 2002 diante do CTN

A desconsideração da personalidade jurídica está prevista em várias normas da ordem jurídica brasileira. Importa-nos, no momento, frisar a importância da figura prevista no enunciado normativo do art. 50 do Código Civil de 2002, segundo o qual “em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica”.

O preceito em questão não esgota todas as questões relacionadas com o problema da “desconsideração”; este pode ser abordado sob diversas perspectivas teóricas que aportam diferentes critérios de solução de casos concretos que, nem sempre, poderão ser alcançados pela referida regra. No contexto do Código Civil, a desconsideração é uma via de mão única, posto que admite unicamente a transferência de responsabilidade por obrigações de uma pessoa jurídica para seus sócios ou seus administradores e, portanto, não

é aplicável às situações em que a pessoa jurídica é utilizada como instrumento de fuga de responsabilidade que é empreendida pelo sócio ou administrador.

Aqui há que se considerar que a idéia de desconsideração, quando transposta para o direito positivo, por via de norma explícita ou por interpretação, tem, via de regra, pelo menos duas finalidades básicas, como exposto anteriormente. A primeira, como visto, é a desconsideração para fins de atribuição de responsabilidade a alguém pela imputação de uma obrigação a uma pessoa que não participou da relação jurídica primitiva; dessa modalidade é a desconsideração prevista no art. 50 do Código Civil de 2002.

O art. 50 do Código Civil diz, claramente, que a desconsideração é ato privativo da jurisdição, em linha com as iniciais lições dos tribunais americanos, de Rolf Serick e, entre nós, dos estudos pioneiros de Rubens Requião. De fato, desde a sua concepção (talvez por influência do seu inicial desenvolvimento no sistema de *common law*) a desconsideração é matéria sob reserva de autoridade judicial, de tal modo que chega a ser incompreensível que certa doutrina considere, no campo da “desconsideração”, situações em que a lei prevê simples casos de responsabilidade solidária (como é o caso do § 2º do art. 2º da Consolidação das Leis do Trabalho) ou imputa - ela mesma - alguma responsabilidade a outra pessoa que não o devedor original, como é o caso, por exemplo, do art. 135 do Código Tributário Nacional.

A sanção de desconsideração só pode ser aplicada nos casos de ausência de norma que atribua ao sócio ou ao administrador uma responsabilidade subsidiária em sentido amplo. De fato, quando a lei já prevê a responsabilidade subsidiária, ao juiz não cabe desconsiderar a pessoa jurídica: cabe-lhe, tão-somente, aplicar a norma ao fato.

As considerações anteriores permitem formular uma proposição sobre a recepção ou não da regra do art. 50 pelo Direito Tributário.

Aquela regra autoriza a desconsideração num único sentido. Ela é uma via de mão de única: a desconsideração retira da pessoa jurídica a obrigação que, supõe-se, tenha sido contraída por ela (ou em que existam dúvidas razoáveis que seja dela), para atribuir aos sócios ou administradores o dever de suportar os efeitos respectivos. Essa questão, para o direito tributário, é matéria de “responsabilidade tributária” que está sob reserva de lei complementar.

De fato, a responsabilidade dos sócios e administradores está delineada nas regras dos arts. 134 e 135 do CTN, que, em princípio, não seriam atingidas pelas regras do Código Civil de 2002. Em favor da integração poder-se-ia cogitar, com inteira razão, que o espectro normativo do art. 50 do Código Civil é mais amplo: ele, se aplicável, permitiria que a responsabilidade fosse atribuída aos sócios que não sejam diretores ou gerentes (art. 135 do CTN), independentemente de ter ou não havido liquidação da sociedade (art. 134 do CTN). Todavia, tal integração esbarra em obstáculos intransponíveis. A esse respeito, Luciano Amaro é enfático: o art. 50 do Código Civil não inovou a questão da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas para fins fiscais.²⁶

O que impede a integração cogitada é o princípio da legalidade. De fato, no campo tributário, a matéria “responsabilidade” está sob reserva de lei complementar com fulcro no art. 146 da Constituição Federal, o que não permite a “recepção” do art. 50 do Código Civil pelo direito tributário material. Em adição, há um outro empecilho: as normas constantes do CTN têm o papel de normas especiais que afastam as normas gerais porventura editadas, como são as constantes do Código Civil.

Resta, no entanto, a eventual possibilidade da adoção do mecanismo da desconsideração como norma de bloqueio de fraude ou

26. AMARO, Luciano. Desconsideração da pessoa jurídica para fins fiscais. In: MAGALHÃES PEIXOTO, Marcelo; FERNANDES, Edison Carlos (Coord.). *Tributação, justiça e liberdade*. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2005. p. 388.

de abuso, de modo a legitimar a desqualificação ou requalificação de certos atos ou negócios jurídicos em que a personalidade jurídica é instrumento da burla. Ocorre que também esse uso constitui matéria sob reserva de lei. Em lição categórica, Henry Tilbery afirma que “dentro do princípio da legalidade tributária, a doutrina alienígena da desconsideração da pessoa jurídica não pode ser aplicada no direito tributário sem base em norma legal”.²⁷

Logo, no Brasil, as únicas possibilidades de desconsideração da personalidade jurídica são as hipóteses de fraude, dolo, sonegação ou conluio.²⁸ Nesses casos, a administração pode negar efeitos à personalidade jurídica quando houver prova de que a pessoa jurídica foi utilizada como instrumento para perpetrar qualquer um daqueles atos ilícitos.

5. Desconsideração da pessoa jurídica e planejamento tributário

Para ilustrar as possíveis inferências que a personalidade jurídica pode ter no âmbito tributário, ouçamos a estória dos advogados Pedro Paulo e Saulo de Tarso.

O senhor Pedro Paulo, advogado recém-admitido à OAB, resolveu prestar serviços por intermédio de uma sociedade de advogados e convidou para ser seu sócio o senhor Saulo de Tarso, seu irmão, que também é advogado, embora se dedique em tempo integral a uma empresa *dzfastfood*. A escolha foi motivada por questões tributárias, pois a exploração de serviços debaixo de uma pessoa jurídica seria menos onerosa que a venda de serviços como trabalhador autônomo

27. TILBERY, Henry. *Imposto de renda* pessoas jurídicas: integração entre sociedade e sócio. 1. ed. São Paulo: Atlas/IBDT, 1985. p. 98.

28. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 122-8.

ou empregado. A questão que se coloca a partir desse caso imaginário é se o fato de Saulo de Tarso não atuar efetivamente como advogado poderia ensejar ou não a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade de advogados, de modo a imputar aos sócios os rendimentos gerados obtidos em nome da sociedade em virtude do trabalho pessoal dos sócios, como exigem as normas que regem tal profissão.

Antes de responder à questão proposta, cabe recordar quais são os pressupostos para a desconsideração da personalidade jurídica. Pois bem, a doutrina da desconsideração foi desenvolvida para aportar critérios objetivos para solução de questões relacionadas com a proteção de credores de boa-fé contra fraudes e abusos cometidos com o instrumento da personalidade jurídica. Assim, seria lícito ao juiz “indagar em seu livre convencimento, se há que se consagrar a fraude ou o abuso de direito, ou se deve desprezar a personalidade jurídica, para, penetrando em seu âmago, alcançar as pessoas e bens que dentro dela se escondem para fins ilícitos ou abusivos”.²⁹ Sob essa perspectiva, a “teoria” forneceria o arcabouço teórico para aplicação de uma sanção por fraude ou abuso fora dos quadrantes da “responsabilidade civil” tradicional ou em situações não abarcáveis pelas regras de repressão às “fraudes contra credores”.

De um outro ponto de vista, a “teoria” visava fornecer critérios para a delimitação do direito de criação de personalidades jurídicas coletivas distintas dos respectivos membros, com responsabilidade limitada destes ao valor da contribuição individual ou coletiva. Em outras palavras, a teoria fora construída para estabelecer um limite aos efeitos ordinários da autonomia patrimonial conferida ao ente coletivo, sempre que esse fosse utilizado pelos desonestos. Dizendo de outro modo, o “uso” da personalidade jurídica não poderia servir de instrumento para acobertar ilicitudes. Enfim, tal teoria expôs o

29. REQUIÃO, Rubens. *Aspectos modernos de direito comercial*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1977. p. 70.

fato notório de que todo direito é relativo ou, em outras palavras, que nenhum direito é absoluto.³⁰

Essas considerações permitem formular uma primeira conclusão: a descon sideração só tem lugar quando houver fraude, simulação ou abuso de direito que seja prejudicial a alguém. Dizer que algo é prejudicial a alguém significa afirmar que este sofreu ou sofreu algum prejuízo ilegítimo, isto é, fora das circunstâncias em que a ordem jurídica permite do chamado “dano lícito”.

Isso posto, para responder à questão proposta é necessário considerar se a constituição da sociedade de advogados teria ou não sido fruto de uma simulação ou fraude para causar prejuízo ao fisco.

O esforço em busca da resposta passa pelo exame da lei tributária. Pois bem, de acordo com o art. 146 do atual Regulamento Imposto de Renda, que abre o Livro II, sobre “Tributação das Pessoas Jurídica”, são contribuintes do imposto de renda pessoas jurídicas (registradas ou não) e empresas individuais. Em seguida, o art. 147 estabelece que se consideram pessoas jurídicas (no sentido da lei tributária) as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem os seus fins, nacionalidade ou participantes do capital. E, a respeito das empresas individuais, o art. 150 as equipara pessoas jurídicas a pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços.

Portanto, as regras são claras: (a) não importam, para as normas que regem o imposto de renda, se a pessoa jurídica é regular ou não, como não importa, também, quem é o participante do capital; e (b) as empresas individuais são equiparadas a pessoas jurídicas. Logo, o exame desse quadro legislativo demonstra que, independentemente de considerarmos a natureza lícita ou ilícita da

30. *Idem*, p. 71.

constituição da sociedade de advogados do nosso exemplo, o resultado seria o mesmo: a remuneração seria imputada a uma pessoa jurídica por definição ou por equiparação.

Apenas para não deixar sem resposta a questão acerca da licitude da referida escolha, é conveniente mencionar que, se Saulo de Tarso é advogado e, portanto, está apto a compor o quadro societário de uma sociedade de advogados, não há, em princípio, qualquer mácula de simulação ou fraude suficiente, porquanto a sociedade existe e funciona normalmente e os sócios estão sujeitos a responsabilidade legal de diversas ordens. O fato de Saulo de Tarso ter ajudado no caso a seu irmão, Pedro Paulo, não poderia ser enquadrado nem mesmo como “abuso do direito”, porquanto o primeiro assume os riscos civis e penais que são inerentes à condição de sócio; ele não é simplesmente um “presta nome”.

Há um outro matiz da desconsideração da personalidade jurídica que tem criado alguma apreensão, especialmente para as pessoas que obtêm rendimentos por intermédio de uma pessoa jurídica, mas prestam serviços de cunho pessoal: as autoridades fiscais têm lavrado auto de infração utilizando-se de critérios jurídicos próprios da legislação que regem as relações de trabalho de natureza empregatícia.

Esse problema afeta diretamente os prestadores de serviços que não se enquadram como “empresa individual” ou não estão (não podem) organizar-se sob a forma de “sociedade de profissão regulamentada”, conforme já escrevi em outro lugar³¹. Ao ficarem impedidos de escolher a via de “pessoa jurídica”, esses trabalhadores ficam em posição de desvantagem em relação aos demais, o que traduz numa discriminação não razoável e, por tal razão, inconstitucional.

Um outro problema ligado ao planejamento tributário com utilização de pessoas jurídicas é a constituição de sociedades *holdings*,

31. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*, p. 600-2.

ou sociedades de curta duração, para servir como instrumento de passagem ou como passo (*step*) de uma série de atos ou negócios jurídicos entabulados para a obtenção de um certo resultado.

O uso de *holdings* para fins de elisão teve épocas de ouro no passado recente. A primeira delas ocorreu logo após a Constituição de 1988, devido à discussão que girava em torno do ITCMD. Os planejadores da época indicavam que as *holdings* poderiam ser um instrumento para adiantar a sucessão (que viria com a morte do detentor do capital), de modo a evitar a incidência do imposto que viria a ocorrer.

Uma outra época de ouro dessa figura ocorreu quando das Privatizações, no início dos anos de 1990. A Lei nº 9.532 permitiu que o ágio pago por investidores (no conceito contábil) pudesse ser deduzido, dependendo da situação, no prazo de cinco anos, o que foi um atrativo para a aquisição nesse tipo de participação. Para que a dedução pudesse ser feita, todavia, era necessário criar um mecanismo que permitisse que ágio e atividade lucrativa estivessem num mesmo lugar. Assim, era sempre necessário que houvesse a interposição de sociedade *holding* que, posteriormente, seria incorporada ou incorporaria a empresa lucrativa. Elas faziam o papel de “ponte” para dedução do ágio, já que a lei praticamente induzia a esse arranjo.³²

No que concerne práticas de elisão propriamente ditas, via de regra, a figura de *holding* é bastante útil nos casos em que um grupo econômico tem negócios que apuram lucro e prejuízos distribuídos em várias empresas no exterior. A partir da Medida Provisória nº 2.158, versão 34, os lucros obtidos no exterior são tributados como equivalência patrimonial (valor consolidado), mas não é permitida a compensação de prejuízos suportados por outras empresas. Assim

32. ANDRADE FILHO, E. O. IRPJ e CSLL: Planejamento tributário por indução legal: a amortização do ágio nas reorganizações societárias. In: MAGALHÃES PEIXOTO, Marcelo (Coord.). *Planejamento tributário*. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 515.

sendo, a interposição de uma sociedade *holding* permitiria a mistura do lucro e do prejuízo, permitindo, dessa forma, que a tributação recaia apenas sobre o resultado líquido das operações realizadas no exterior.

Outra variação desse mesmo tema ocorrerá caso haja um negócio no exterior, esse negócio gere lucro e esteja localizado em país com o qual o Brasil celebrou tratado para evitar bi-tributação. Com Portugal, por exemplo, o acordo diz que só se podem tributar os lucros quando eles forem efetivamente distribuídos e não quando apurados, como diz a Medida Provisória nº 2.158. A sociedade *holding* impede tal tributação, que só ocorrerá na efetiva distribuição do lucro: de fato, se houver a interposição de uma *holding*, entra-se nas regras do tratado que permitem que a tributação ocorra apenas quando houver a efetiva distribuição dos lucros.

Discute-se se é válida ou não a interposição de um *holding* em qualquer uma das situações expostas acima, porquanto elas teriam a finalidade de: (a) no primeiro caso, obter uma compensação entre lucros e prejuízos que, se ela não existisse, não poderia ser feita; e (b) no segundo caso, evitar a tributação imediata dos lucros quando da sua simples geração, permitindo, no entanto, a incidência impositiva quando da efetiva disponibilização. No último caso, poderia ocorrer que os lucros apurados num determinado período sejam absorvidos por prejuízos apurados em períodos posteriores, produzindo um efeito que a lei, ao dispor sobre a imediata incidência, quis evitar.

Não tenho dúvidas em dizer que a constituição de sociedades *holdings*, em qualquer um dos casos acima, é lícita, pois esse modelo poderia ser implantado por um grupo econômico que viesse a realizar tais negócios, escolhendo o quadro com a utilização de sociedades *holdings* em vez de participação societária direta. Desse modo, considero que quem já tem uma estrutura jurídica estabelecida não pode sofrer conseqüências piores - do ponto de vista tributário - do que aquelas que serão suportadas por novos empreendedores.

No que concerne à sociedade de curta duração, cabe mencionar que a ordem jurídica permite a constituição de sociedades de propósitos específicos. Essas sociedades não constituem um tipo societário: são assim chamadas porquanto são constituídas para exploração de um negócio específico que pode ter duração curta ou longa, a exemplo do que pode ocorrer com a figura do consórcio societário.

Na Argentina, há um rumoroso caso em que o aparato jurídico de uma sociedade personificada foi utilizado para fins de redução da carga tributária, mas as autoridades fiscais consideraram como fraude sujeita à aplicação de lei criminal. A sociedade anônima Clemente Lococo, que era proprietária do Teatro Ópera de Buenos Aires, foi autuada por ter celebrado vários contratos de sociedade para exploração econômica do espaço físico do teatro. De acordo com as autoridades fiscais, a manobra encobriria um contrato de locação que estaria sujeito ao imposto sobre valor agregado, não exigível nos contratos de sociedade. A autuação fiscal não foi mantida, porquanto os tribunais daquele país consideraram que, no caso, estava perfeitamente caracterizada uma sociedade acidental.

No Brasil, o problema do prazo de duração passou a ser secundário após o advento do parágrafo único do art. 981 do Código Civil de 2002, segundo o qual “a atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados”. Portanto, a permanência ou duração de uma sociedade não é um requisito de validade para a constituição e utilização de uma pessoa jurídica, pois o próprio ordenamento jurídico já encarregou de realizar as valorações pertinentes ao tempo de duração de uma sociedade.

Portanto, no Brasil, conforme já foi dito, as únicas possibilidades de desconSIDERAÇÃO da personalidade jurídica são as hipóteses de fraude, dolo, sonegação ou conluio devidamente provados, segundo as circunstâncias de cada caso.