



7º Simpósio de Ensino de Graduação

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Autor(es)

MILENE SPAGNOL SECHINATO

Orientador(es)

YVENS SANTIAGO MARCONDES

1. Introdução

Na seara tributária, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica vem levantando diversas discussões acerca de sua aplicabilidade.

2. Objetivos

O presente estudo tem como escopo analisar a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito do direito tributário, de forma a delinear seus contornos específicos, e examinar algumas disposições do Código Tributário Nacional, cotejando-as com as disposições disciplinadoras da desconsideração da personalidade jurídica no Novo Código Civil.

3. Desenvolvimento

Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário

A aplicação da desconsideração da personalidade jurídica na seara tributária vem levantando diversas discussões e abordagens por óticas distintas. Algumas manifestações são no sentido de não ser possível aplicar no direito tributário a teoria da desconsideração, pois fundadas em uma visão específica do princípio da legalidade ou da necessidade de regramento em lei complementar. Outros posicionamentos são a favor da possibilidade de aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no campo do direito tributário, havendo, inclusive, jurisprudência nesse sentido. Há também o entendimento de que o artigo 135 do Código Tributário Nacional estaria intimamente ligado com a hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, como é opinião deste próprio autor. Surge, então, em matéria tributária o questionamento sobre a possibilidade de a Administração Tributária poder desconsiderar negócios jurídicos dos particulares, por meio de interpretações subjetivas ou econômicas como forma de atingir os seus objetivos.

Destarte, para Heleno Tóres, há pleno cabimento para a superação da personalidade jurídica no interesse da Fazenda Pública, levando-se em consideração a teoria subjetivista, baseada no abuso de direito, e a teoria objetivista da desconsideração, que exige a demonstração da confusão patrimonial, entretanto, sua aplicação deve ser admitida com limites bem específicos.

Já para Erik Frederico Gramstrup, para quem o artigo 135 do CTN não tem nenhuma afinidade com a desconsideração da pessoa

moral, em matéria tributária, aplica-se supletivamente o artigo 50 do Código Civil. Esclarece o autor que seria arbitrário dizer que o Código Civil não se aplique como norma de fundo ou de encerramento do sistema, quando não haja disposição extravagante derogatória, tendo em vista que ele representa o direito comum e reporta-se às relações obrigacionais, envolvendo, assim, também as relações tributárias.

Lais Vieira Cardoso, com opinião totalmente diversa, ao fazer sua apreciação sobre o assunto, expõe seu posicionamento:

"[...] Pela inaplicabilidade da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário pátrio por inexistência de lei específica, prevendo os seus aspectos.

A inclusão desta doutrina no direito tributário pátrio demandaria, além de expressa previsão legal, que os seus elementos fossem definidos na norma, bem como os conceitos do que seria excesso de poder, infração à lei ou ao estatuto no âmbito tributário ou a adoção destes institutos do direito privado com interpretação literal, isentando do aplicador a discricionariedade."

Para Tôrres, a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica em legislação tributária, poderá ser praticada tanto quando haja a presença de leis especiais - no caso as chamadas regras gerais antielusivas - como também na hipótese de aplicação de uma regra geral, que autorize à luz de determinados pressupostos a aplicação da desconsideração.

Luciano Amaro, defende o não cabimento, no direito tributário pátrio, da desconsideração da personalidade jurídica. Tanto na hipótese da desconsideração feita pelo legislador como a feita pelo juiz, Amaro acredita serem situações expressas de responsabilidade tributária (subsidiária, solidária ou exclusiva). Sem expressa disposição de lei, não seria lícito ao aplicador da lei ignorar (ou desconsiderar) o sujeito passivo legalmente definido e imputar responsabilidade tributária a terceiro, tendo em vista o princípio da legalidade.

A Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária e a Responsabilidade Tributária

Como preleciona Lais Vieira Cardoso, a aplicação da doutrina da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário é severamente questionada e, por várias vezes, essa teoria foi citada como aplicável ao direito tributário com fundamento legal no art. 135 do CTN.

Tanto o caso de aplicação do art. 135 do CTN como no caso da desconsideração da personalidade jurídica através do art. 50 do CC, tem-se como fundamentação a situação da pessoa jurídica sendo utilizada pelos seus administradores com dolo ou ma-fé para fins diversos do estabelecido no contrato social e a este será atribuída a responsabilidade pessoal pelos danos causados.

Mas, para Liz Costa de Santana, a diferença de ambos reside no fato de que no caso do art. 135 do CTN há a incidência da norma tributária por substituição, enquanto que no Direito Civil há a desconsideração da pessoa jurídica para que sejam atingidos os bens dos sócios. Destarte, para essa autora, "os efeitos são equivalentes, embora as regras sejam diferidas."

Por outro lado, Aldemario Araujo Castro defende o entendimento de que o art. 135 do CTN veicula típica hipótese de desconsideração de personalidade jurídica, englobando duas possibilidades em que pode ocorrer.

Uma primeira hipótese, citada pelo autor, acontece quando a pessoa física é o efetivo contribuinte, protegido por uma pessoa jurídica com existência meramente formal. A autoridade fiscal, autorizada expressamente pelo art. 142 do CTN, identificará o sujeito passivo – contribuinte strictu sensu. Isso significa dizer que será encontrado aquele que realizou efetivamente o fato gerador. E, havendo, entre este que praticou o fato descrito em lei e a responsabilidade pelo tributo devido, uma pessoa jurídica meramente formal servindo como proteção, anteparo do patrimônio individual, ela será afastada ou desconsiderada.

Para Castro, neste caso, no qual a simulação fica plenamente caracterizada, o Código Tributário Nacional prevê como solução justamente o afastamento, ou desconsideração, da aparência da pessoa jurídica para identificar o efetivo contribuinte. Mesmo que não expressa no CTN, a figura da desconsideração está viabilizada implicitamente.

José Lamartine Correa de Oliveira tem posicionamento totalmente contrário. Para este autor, não há como enxergar em dispositivos como o do art. 134, VII e 135, III do CTN indícios da presença da teoria da desconsideração, pois tais dispositivos, em determinadas circunstâncias, apenas responsabilizam os sócios pela dívida da sociedade.

Uma segunda hipótese, citada por Aldemario Araujo Castro, para demonstrar casos em que a figura da desconsideração está implícita no dispositivo do CTN, é a situação em que a pessoa jurídica efetivamente existe, não sendo uma realidade meramente formal, e constata-se a infração à lei, praticada pelo administrador de pessoa jurídica em desfavor do fisco, viabilizando a caracterização da responsabilidade tributária pessoal. Tanto nesse caso, como no primeiro caso citado, para Castro, o direito tributário manuseia a figura da desconsideração da personalidade jurídica.

Para Wald e Moraes, no caso da aplicação do art. 135 do CTN, não ocorre a aplicação desconsideração da personalidade jurídica da sociedade responsável pelo tributo, tendo em vista que o administrador arca com a responsabilidade tributária, desde que tenha agido de modo a gerar tal responsabilização.

4. Resultado e Discussão

Conclui-se que a desconsideração da personalidade jurídica é aplicável em matéria tributária com fulcro no art. 50 do Código Civil, sendo esta instituto diverso da responsabilidade tributária.

5. Considerações Finais

A disregard of legal entity não possui expressa disposição em normas tributárias, o que levou a formação de opiniões diversas acerca de sua aplicabilidade no direito tributário.

Veja-se que, o art. 50 do Código Civil traz a previsão expressa da teoria da desconconsideração da personalidade jurídica e como motivo para sua aplicação as situações de desvio de finalidade e de confusão patrimonial.

Sendo este dispositivo considerado uma regra geral, aplicável não apenas às relações privadas, mas reportando-se às relações obrigacionais conseqüentemente envolve também as relações tributárias. Destarte, o art. 50 do Código Civil certamente servirá como fundamento, como alicerce, para a desconconsideração da personalidade jurídica no âmbito do direito tributário.

Assim sendo, imperioso concluir pela aplicabilidade da desconconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária através do art. 50 do Código Civil.

Todavia, esta deve ser aplicada com cautela, incidindo apenas nas situações expressamente identificadas no dispositivo, tendo como pressuposto o abuso de personalidade, desvio de finalidade e confusão patrimonial, não podendo a Administração Tributária se valer de interpretações subjetivas ou econômicas para desconsiderar negócios ou personalidade jurídica quando não estejam presentes estes pressupostos.

Assente-se, ainda, que a desconconsideração da personalidade jurídica não se confunde com a responsabilidade tributária dos sócios e administradores instituída pelo art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

O dispositivo do CTN não contempla o princípio da separação entre a pessoa jurídica e a pessoa do sócio e sim há uma questão de imputação de responsabilidade ao administrador da sociedade que agiu com excesso de poderes ou infração à lei. Ademais, a desconconsideração da personalidade jurídica deve ser aplicada quando a pessoa jurídica autônoma da sociedade é colocada como obstáculo à repressão da fraude e do abuso dessa autonomia, sendo dispensável sua aplicação quando haja previsão expressa no ordenamento jurídico de imputação direta de responsabilidade aos membros da sociedade por certos atos praticados por estes.

Nessa linha de entendimento, conclui-se que a desconconsideração da personalidade jurídica é aplicável em matéria tributária com fulcro no art. 50 do Código Civil, sendo esta instituto diverso da responsabilidade tributária.

Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 2007.

BERNARDES, Flávio Couto. A desconconsideração da personalidade jurídica e sua aplicabilidade no direito tributário – uma análise comparativa com o instituto da responsabilidade tributária, 2005.

CARDOSO, Lais Vieira. As doutrinas de prevalência da substância sobre a forma diante do parágrafo ún. do art. 116 do CTN. Revista Tributária e de Finanças Públicas. 2004.

CARVALHO, Cristiano; JOBIM, Eduardo. Direito Tributário Interno. O planejamento tributário e o novo código civil brasileiro: a possível desconconsideração de formas jurídicas pelos magistrados através da utilização das novas cláusulas gerais. 2005.

CARVALHO, Waldemar Cláudio de. A responsabilidade tributária dos gestores de empresas. Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional, Brasília, 2004/2005.

CASTRO, Aldemario Araujo. Aplicação no Direito Tributário da Desconconsideração da Personalidade Jurídica Prevista no Novo Código Civil, 2005.

DELGADO, José Augusto. A Desconconsideração da Pessoa Jurídica e os seus Reflexos na Ordem Tributária, 2005.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Elisão e evasão fiscal. 1977.

GRAMSTRUP, Erik Frederico. O Supedâneo da Desconconsideração da Pessoa Jurídica no Direito Tributário. Revista do Advogado, 2007.

GRECO, Marco Aurelio. Procedimentos de Desconconsideração de Atos e Negócios Jurídicos – o Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN. Revista Dialética de Direito Tributário. 2001.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Responsabilidade Tributária Pessoal do Sócio por Dívidas da Pessoa Jurídica, 2005.

HADDAD, Gustavo Lian; PIERRE, Mariana Abib. A Simulação e deus Índices. Revista do Advogado, 2007.

JR DIDIER, Fredie. Aspectos Processuais da Desconconsideração da Personalidade Jurídica, 2005

LYNCH, Maria Antonieta; SANTOS, Saulo de Tarso Munis dos. Direito Tributário Interno. Responsabilidade tributária dos sócios e o lançamento. Revista Tributária e de Finanças Públicas, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Auto de Infração Objetivando desconsiderar Planejamento Tributário Realizado com Pleno Respeito às Leis Tributárias e Comerciais, Lavrado antes da Lei Complementar 104/2001 – Ilegalidade e Inconstitucionalidade do Procedimento Fiscal. Revista Dialética do Direito Tributário. 2001.

MELO, Daniela Victor de Souza. Elisão e Evasão Fiscal – o Novo Parágrafo Único do Art. 116 do Código Tributário Nacional, com Redação da Lei Complementar nº 104/2001. Revista Dialética de Direito Tributário, 2001.

MOREIRA, Caio Lúcio; BADIA, Carlos Americo Domeneghetti. Sujeição Passiva Tributária. Revista do Advogado. 2007.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reinterpretando a Norma Antievasão do Parágrafo Único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

2002.

QUEIROZ, Mary Elbe. A Elisão e a Evasão Fiscal: o Planejamento Tributário e a Desconsideração de Atos, Negócios e Personalidade Jurídica, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. Regime Tributário da Interposição de Pessoas e da Desconsideração da Personalidade Jurídica: os Limites do art. 135, II e III, do CTN, 2005.