

REQUISITOS PARA A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Requirements to disregard of legal entity on brazilian tax law

Amadeu Braga Batista Silva

Especialista em Direito Público pela Universidade de Brasília – UnB. Bacharel em Direito pela Universidade Federal Fluminense – UFF. Procurador da Fazenda Nacional em São Paulo/SP.

SUMÁRIO: Introdução; 1.1 Personalidade jurídica; 1.2 Função social da empresa e crise de função; 2 Desconsideração da Personalidade Jurídica; 2.1 Características; 2.2 Relações entre o direito civil e o direito tributário, sistema jurídico e segurança jurídica – legalidade e boa-fé; 3 Aplicabilidade da desconsideração da personalidade jurídica em direito tributário; 4 Requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica em direito tributário; 5 Conclusão. Referências Bibliográficas.

RESUMO - O presente trabalho pretende determinar os requisitos para desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária com fundamento na interpretação sistemática do ordenamento jurídico, nos princípios constitucionais e na essência da teoria da desconsideração da personalidade jurídica. A desconsideração da personalidade jurídica pode ocorrer em razão de uso fraudulento ou abusivo do instituto da personalidade jurídica, da confusão patrimonial, ou de uso que objetiva atingir fins ilegítimos e ilegais, em desvio de sua função social, ainda que o artigo 50 do Código Civil determine como pressupostos para aplicação do instituto somente o abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial.

PALAVRAS-CHAVE – Direito Tributário. Desconsideração da Personalidade Jurídica. Relação entre direitos civil e tributário. Interpretação Sistemática. Requisitos.

ABSTRACT - This article intends to analyze the requirements for disregard of legal entity on tax law based on systematic interpretation of legal system, constitutional principles and essence of disregard of legal entity's theory. Disregard of legal entity is able to be applied when there is abusive or fraudulent

use of legal person, confusion among legal person and shareholders' patrimony, or use that intend to reach illegitimate or illegal purposes, however article 50 of Brazilian Civil Code determines as requirements to apply disregard of legal entity's theory only the abuse of legal person.

KEYWORDS – Tax Law. Disregard of Legal Entity. Relationship among tax and civil law. Systematic Interpretation. Requirements.

1 INTRODUÇÃO

1.1 PERSONALIDADE JURÍDICA

A característica básica do regime jurídico da pessoa jurídica é a separação entre o patrimônio da sociedade e do sócio. Em princípio, o exercício de atividade econômica de maneira isolada não é contrário a qualquer valor, ou prejudicial à sociedade. Assim, nada impede a exploração de determinada atividade independentemente da consecução de esforços típica da sociedade. Todavia, a associação de pessoas para consecução da atividade econômica mostrava-se mais benéfica socialmente, pela possibilidade de atingir objetivos inalcançáveis isoladamente através da junção de pessoas, trabalho e capital¹. Em outras palavras, ainda que a existência de personificação societária de um agrupamento de pessoas também fosse origem de males², as benesses eram, de regra, mais significativas e valorosas socialmente, a influenciar, por conseguinte, o estímulo à personificação pelo próprio ordenamento jurídico.

A separação entre o patrimônio da sociedade e o do sócio era fundamental para o capitalista dispor-se a correr o risco de investir em qualquer atividade econômica. Apenas a título de exemplo histórico, com a Revolução Industrial, surgiu a necessidade de concentração de grande quantidade de capital para investir na produção de mercadorias em larga escala³. Para tal incursão, era indispensável que o patrimônio pessoal do empresário fosse preservado, considerando a possibilidade de fracasso do empreendimento e o excessivo valor de eventuais débitos com credores.

1 “Vê-se que o exercício de atividade econômica isoladamente não põe em risco a comunidade. Nem é comportamento maléfico ou indesejado. Pode ser tolerado pela comunidade. Contudo, é extraordinariamente preferível a forma associativa do que a isolada para a atividade econômica.” JUSTEN FILHO, 1987, p. 49.

2 “[...] malefícios decorrentes da personificação são assumidos pelo direito como necessários e inafastáveis, perante os benefícios que decorrem de sua consagração. Trata-se de abuso com que a sociedade humana tem de conviver – é o preço que se paga pela promoção do desenvolvimento, poderia dizer-se.” (JUSTEN FILHO, *ibid.*, p. 121).

3 “E se acentuou a necessidade da generalização da personificação societária (realizada através da consagração da sociedade anônima) porque a Revolução Industrial exigia a concentração de grandes capitais para o êxito empresarial.” (JUSTEN FILHO, *ibid.*, 23-24).

Seja para incentivar a conjugação de esforços entre pessoas para produção de riqueza, seja para limitar o risco a que estavam expostas, o ordenamento jurídico passou a reconhecer personalidade jurídica ao ente formado por essas pessoas, de maneira a imputar a responsabilidade dos atos à sociedade, e não aos sócios. A partir de então, o patrimônio da sociedade era a garantia dos credores, absolutamente dissociado do patrimônio pessoal dos sócios.

A entidade personificada, portanto, era um instrumento da consecução de objetivos socialmente proveitosos⁴, pois, ao mesmo tempo em que permitia a aferição de lucro pelo empresário (proveito individual), permitia a geração de trabalho e emprego, o desenvolvimento econômico das cidades e dos Estados (proveito social), dentre outros. Em contrapartida aos benefícios da consecução da atividade econômica por um agrupamento de pessoas, o regime jurídico garantia ao sócio a separação do patrimônio dele do da sociedade.

1.2 FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA E CRISE DE FUNÇÃO

A propriedade privada pode ser dotada de função individual e função social⁵. A propriedade dotada de função individual é a que tem por finalidade a subsistência individual e familiar. A propriedade dotada de *função social* está relacionada à exploração de bens de produção – bens e serviços necessários à produção de outros bens e serviços, como máquinas, equipamentos, materiais de transporte e materiais de construção, dentre outros. Os bens de produção, no sistema capitalista, são explorados por empresas, razão pelo qual o princípio da função social da propriedade é denominado *função social da empresa*. Nas palavras de Eros Roberto GRAU:

[...] incidindo pronunciadamente sobre a propriedade dos bens de produção, é que se realiza a função social da propriedade. Por isso se expressa, em regra, já que os bens de produção são postos em dinamismo, no capitalismo, em regime de empresa, como função social da empresa.⁶

A função social da propriedade “é a destinação economicamente útil da propriedade, em nome do interesse público.”⁷ A ordem econômica, no sistema jurídico brasileiro, é objeto da incidência, dentre outros, do

⁴ “A pessoa jurídica é só pode ser um instrumento para a obtenção de resultados proveitosos para toda a sociedade. A personificação societária afigura-se como funcionalmente envolvida na consecução de valores e não se encerra em si mesma.” (JUSTEN FILHO, *ibid.*, 45).

⁵ Conforme classificação de GRAU, 2002, p. 269.

⁶ GRAU, *ibid.*, p. 274.

⁷ BULOS, 2007, p. 469.

princípio da propriedade privada e da função social da propriedade, nos termos dos incisos II e III do artigo 170 da Constituição Federal⁸.

A função social da propriedade, todavia, não é conceituada expressamente no ordenamento jurídico, o que, sob certa perspectiva, dificulta a determinação dos limites aos quais ela está submetida. Apesar da Constituição Federal não prever expressamente o que é função social da propriedade, isso não é empecilho para o ordenamento jurídico reprimir o uso indevido da propriedade. O ordenamento jurídico é um sistema pautado em princípios e regras, o que permite a concretização das normas para determinação, no caso concreto, do desvio de função da propriedade. Por outro lado, os limites para a repressão devem ser determinados pelo sistema jurídico, de maneira a evitar qualquer sanção a conduta ou comportamento não proibido pelo Direito⁹.

A empresa cumpre sua função social quando é instrumento de consecução de valores previstos no ordenamento constitucional e jurídico¹⁰, de maneira a proporcionar trabalho e emprego, beneficiar a sociedade a qual é integrante, estimular a atividade econômica, respeitar o meio ambiente, investir em projetos sociais, respeitar os valores constitucionais, dentre outros¹¹.

A personalização jurídica, todavia, começou a ser utilizada como instrumento para a consecução de objetivos considerados antijurídicos, pela realização de atos abusivos ou fraudulentos, em desvio da função da sociedade, e em detrimento da separação entre o patrimônio da sociedade e do sócio. Enfim, o que era para ser a solução jurídica para incentivar a conjugação de esforços entre pessoas, de modo a estimular a produção de riqueza e a limitação do risco – separação entre os patrimônios da sociedade e do sócio - tornou-se meio, em certos casos, para a consecução de fins diversos daqueles. É a crise de função da personalização jurídica:

8 A Constituição Federal de 1988 prevê expressamente a função social da propriedade nos artigos 5º, XXII, 170, 182 e 186, *caput*.

9 “Essa função diferenciada de princípios e regras tem importante repercussão prática, notadamente porque ajuda a demarcar os espaços de competência entre intérprete constitucional – sobretudo o intérprete judicial – e ao legislador. A abertura dos princípios constitucionais permite ao intérprete estendê-los a situações que não foram originariamente previstas, mas que se inserem logicamente no raio de alcance dos mandamentos constitucionais. Porém, onde o constituinte tenha reservado a atuação para o legislador ordinário não será legítimo pretender, por via de interpretação constitucional, subtrair do órgão de representação popular as decisões que irão realizar os fins constitucionais, aniquilando o espaço de deliberação democrática. É preciso distinguir, portanto, o que seja abertura constitucional do que seja silêncio eloquente.” (BARROSO, *ibid.*, p. 211).

10 Cf. nota 4

11 “O lucro buscado – e eventualmente obtido – pelos proprietários da sociedade empresária – e pelos administradores eleitos por aqueles – é viabilizado em mercé do risco assumido. E é pela assunção desse risco que as empresas acabam viabilizando o desempenho de sua função social – recolhendo tributos, proporcionando empregos, criando novas tecnologias, investindo em recuperação ambiental e em projetos sociais específicos.” (PANTOJA, 2003, p. 121).

O segundo ângulo da crise reside, segundo Lamartine, na incompatibilidade, por vezes, entre os fins do Direito e a conduta específica e concreta de agrupamentos personificados. Haveria uma espécie de “desnaturação” da sociedade personificada, conduzindo a atingir-se resultado imoral ou antijurídico através da aplicação das regras sobre pessoas jurídicas. No dizer de Lamartine, a crise de função significa “a utilização do instituto na busca de finalidades consideradas em contradição com tais princípios básicos” – ou seja, com os princípios básicos e fundamentais que informam o ordenamento jurídico.¹²

A utilização da personalização jurídica para fins diversos da função social da empresa¹³ foi o pano de fundo para a criação da “solução da solução”: quando a solução – personificação jurídica e consequente separação patrimonial – tornou-se, em certos casos, o problema, a solução para esse novo problema foi a formulação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, objeto do próximo capítulo.

2 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

2.1 CARACTERÍSTICAS

A característica fundamental da teoria da desconsideração da personalidade jurídica é determinar a ineficácia de determinados atos da sociedade, para fins de estender a responsabilidade sobre esses atos aos sócios. Em outras palavras, apesar de determinadas obrigações serem contraídas em nome da sociedade, a responsabilidade perante elas é atribuída aos sócios, em razão da utilização da sociedade para fins não albergados pelo ordenamento jurídico.¹⁴

12 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 16-17.

13 Patrimônio de empresa transferido para sócios, de maneira que, em caso de insolvência da empresa, não haveria bens para pagar as dívidas; encerramento irregular de empresas, apesar da confusão de patrimônios e, muitas vezes, da multiplicação do patrimônio dos sócios; afastamento apenas formal dos sócios da sociedade e ingresso de pessoa na condição de sócio, mas sem qualquer patrimônio (denominado atualmente “laranja”); pagamento de despesas pessoais do sócio com patrimônio da sociedade: todos são casos comuns de utilização da separação patrimonial resultante da personalização jurídica para fins considerados antijurídicos. Em outras palavras, a utilização do regime jurídico de separação entre o patrimônio da sociedade e do sócio é realizada para fins antijurídicos, ou para fins em proveito estritamente individual, e não em respeito à função social da propriedade.

14 O caso de maior repercussão histórica da aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica foi o Litígio Salomon vs. Salomon & Co., ocorrido na Inglaterra em 1897. Em breve síntese: Trata-se do caso de um comerciante de couros e calçados, Aaron Salomon, que fundou, em 1892, a Salomon & Co. Ltd, tendo como sócios fundadores ele mesmo, sua mulher, sua filha e seus quatro filhos. A sociedade foi constituída com 20.007 ações, sendo que a mulher e os cinco filhos tornaram-se proprietários de uma ação cada um, e as restantes 20.001 foram atribuídas a Aaron Salomon, das quais

A desconsideração da personalidade jurídica não tem por finalidade a invalidação do ato constitutivo da sociedade, nem a dissolução da sociedade, mas a ineficácia de atos realizados pela sociedade, todavia imputáveis aos sócios, em descumprimento à função social da empresa. Os requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica, todavia, são controversos: divergem sobre ele as teorias subjetiva e objetiva.

Os requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica, na formulação subjetiva, são a fraude ou o abuso de direito. Abuso de direito é o exercício irregular, anormal de um direito, em desconformidade com a finalidade econômica ou social para a qual ele foi criado¹⁵. O exemplo mais comum do abuso de direito é o uso irregular da propriedade privada pelo proprietário, a qual não é mais o direito absoluto das concepções liberais¹⁶. Fraude à lei é o cumprimento apenas formal da letra da lei, mas em divergência com o espírito para a qual ela foi criada e para obtenção de fim contrário a ela¹⁷. Exemplo corriqueiro é a conhecida compra por interposta pessoa: pessoa proibida de adquirir determinado bem burla o espírito da lei ao combinar a compra por terceiro que, posteriormente, vende o bem para ele. Assim, o uso fraudulento da personalidade jurídica, ou o abuso da personalidade, fundamentam a desconsideração da separação dos patrimônios da sociedade e do sócio na teoria subjetiva.

A formulação objetiva, todavia, entende como requisito para a desconsideração da personalidade jurídica a confusão patrimonial. Desta forma, apesar de os patrimônios da sociedade e do sócio serem diversos, a utilização de ambos indiscriminadamente, como, por exemplo, bens de sócios registrados indevidamente como patrimônio da sociedade, dentre outros, justifica a desconsideração da personalidade jurídica.

O Código Civil¹⁸ albergou as duas teorias, (ou, albergou integralmente a teoria objetiva e parcialmente a teoria subjetiva - somente o abuso de

20.000 foram integralizadas com a transferência, para a sociedade, do fundo de comércio que Aaron já possuía, como detentor único, a título individual SILVA, Alexandre Couto, 1999 *apud* SILVA, 1999, p. 64.

15 Lei nº 10.406/2002, art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

16 Não se desconhece, todavia, o entendimento de Planiol, no sentido de que a existência de abuso impediria a existência de algum direito: em outras palavras, onde há abuso não haveria direito. Tal aspecto, todavia, não será abordado nesse trabalho, uma vez que a teoria da desconsideração da personalidade jurídica levou em consideração o instituto do abuso para ser formulada. Em trabalhos posteriores, todavia, tal aspecto poderá ser aprofundado.

17 A legislação tributária também prevê expressamente a fraude, nos termos, dentre outros, do artigo 72 da Lei nº 4.502/64: Fraude é tóda (sic) ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

18 Código Civil, artigo 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas

direito, e não a fraude – numa interpretação extremamente restritiva da teoria da desconsideração) ao firmar a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica em razão de abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade e pela confusão patrimonial.

2.2 RELAÇÕES ENTRE O DIREITO CIVIL E O DIREITO TRIBUTÁRIO, SISTEMA JURÍDICO E SEGURANÇA JURÍDICA - LEGALIDADE E BOA-FÉ

Após os esclarecimentos acerca da desconsideração da personalidade jurídica, é necessário fazer alguns comentários sobre as relações entre o direito civil e o direito tributário, bem como sobre o sistema jurídico e a legalidade tributária.

Indaga-se se há relação de coordenação ou subordinação de um ramo em relação ao outro ou, em outras palavras, se um destes ramos do direito deve submeter o entendimento de seus conceitos aos conceitos buscados em outra área do direito. Uma resposta negativa a essa afirmação implica a inexistência de coordenação entre os ramos do direito e, por conseguinte, a ausência de obrigatoriedade de um ramo fundar seus conceitos nos parâmetros definidos por algum outro: em especial, de o direito tributário fundar seus conceitos nos definidos pelo direito civil. Em seguida, por se tratar de ramo regido pela legalidade estrita (*mutatis mutandis*, como o direito penal), é de se indagar se a interpretação sistemática seria possível, nos termos propostos neste trabalho.

Não há relação de coordenação entre o direito tributário ao direito civil: todos os ramos do direito interagem entre si, seja em razão da divisão apenas didática daqueles, seja pelo caráter sistemático do ordenamento jurídico. A divisão do ordenamento jurídico em ramos tem apenas finalidade didática, com o objetivo de isolar o objeto a qual cada ramo da ciência jurídica se dedica e, por conseguinte, facilitar a análise do jurista.

A alegação de que o direito tributário é um direito de sobreposição¹⁹ ²⁰, dependente de outros ramos do direito, por si só, não é suficiente para determinar a submissão daquele aos conceitos determinados pelo direito civil. Na linha do direito tributário como de sobreposição, alguns entendem que o fato de o ramo tributário buscar conceitos de outros ramos jurídicos (civil, comercial, dentre outros) impõe a submissão dele aos conceitos dados naqueles.

relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

19 “Também sob o ponto de vista instrumental o Direito Tributário denota este sentido de sobreposição, já que muitos dos institutos de que se vale, moldados às suas próprias peculiaridades, foram buscados em outras áreas, sobretudo a do Direito Civil, mais precisamente, do Direito Privado.” (BOTTALLO, 2005, p. 175).

20 “[...] a necessidade do Direito Privado sobre o Direito Tributário se revela sem necessidade de grandes esforços interpretativos, exegéticos [...]” (BOTTALLO, ibid., p. 177).

À rigor, entretanto, todos os ramos do direito se reportam e buscam subsídios em outros, seja o direito penal, o direito administrativo ou o próprio direito civil. Nesse sentido, afirma Heleno Taveira TORRES:

É lugar-comum dizer-se que o direito tributário é um direito de ‘segundo grau, ou de superposição, em vista de outros setores do direito, como o direito privado, por exemplo. Fosse assim, todo o direito teria essa qualidade, pois o reenvio a outras matérias é inerente às normas de vários ramos, como direito internacional privado, direito penal, direito administrativo, direito processual civil etc. Tal contingência não colabora em nada para a diferenciação sistemática do direito tributário, e muito menos para sua aplicação. O fato é que o legislador volta-se sempre para conceitos já elaborados no direito civil, no direito comercial ou no direito administrativo, ao delimitar os critérios das regras-matrizes de incidência dos tributos.²¹

Por outro lado, a interação entre os diversos ramos do direito é decorrência de seu caráter sistemático.²² Em outras palavras, o direito como sistema jurídico tem por pressuposto exatamente a interação entre os diversos ramos do direito, de maneira a ressaltar a unidade do ordenamento jurídico. O ordenamento jurídico, portanto, é um sistema, é uma unidade, e assim deve ser tratado pelo cientista do direito. Por ser um sistema, não pode ser tratado como um conjunto de dispositivos sem relação entre si. Ao contrário, a interpretação do direito deve manter coerência com os valores albergados nele, em especial com os valores constitucionalmente assegurados.

Por conseguinte, não há submissão do direito tributário ao direito civil, seja em razão da divisão apenas didática daqueles, seja pelo caráter sistemático do ordenamento jurídico. A submissão a que o direito tributário está adstrito (e todos os demais ramos do direito também) é ao direito constitucional²³, esse sim norte e orientador da aplicação do direito

²¹ TORRES, 2003, p. 75.

²² “Uma totalidade dedutiva de discurso. Essa palavra, desconhecida neste sentido no período clássico, foi empregada por Sexto Empírico para indicar o conjunto formado por premissas e conclusão ou o conjunto de premissas (*Pirr. Hyp.*, II, 173), e passou a ser usada em filosofia para indicar principalmente um discurso organizado dedutivamente, ou seja, um discurso que constitui um todo cujas partes derivam umas das outras. Leibniz chamada de S. o repertório de conhecimentos que não se limitasse a ser um simples inventário, mas que contivesse suas razões ou provas e descrevesse o ideal sistemático da seguinte maneira: ‘A ordem científica perfeita é aquela em que as proposições são situadas segundo suas demonstrações mais simples e de maneira que nasçam umas das outras’” (ABBAGNANO, 2007, p. 1076).

²³ “Pela ausência de qualquer espécie de autonomia do direito tributário em face de outros ramos, no âmbito do direito positivo, hoje está claro, para todos, não existir um problema de coordenação entre direito tributário e direito civil, como que a prevalecer um ou outro, como se fossem ‘ordens jurídicas’ distintas ou alguma espécie de subordinação. O legislador tributário somente se vai limitar por uma espécie de princípio conservativo dos tipos e formas dos atos e negócios jurídicos de

tributário. Por conseguinte, não há a submissão dos conceitos utilizados pelo direito tributário pelos parâmetros estabelecidos pelo direito civil, mas aos princípios constitucionais e à interpretação sistemática do ordenamento jurídico²⁴.

Esse é o sentido do artigo 110 do Código Tributário Nacional²⁵, que apenas explicita a impossibilidade de o direito tributário modificar conceitos previstos constitucionalmente, em respeito não ao direito privado, mas à impossibilidade de invasão das competências constitucionalmente previstas.

Em outras palavras, se o direito tributário pudesse modificar conceitos previstos constitucionalmente, independentemente de se tratarem de direito privado ou qualquer outro, o sistema jurídico não seria regido pelo princípio da supremacia da Constituição e, por conseguinte, da rigidez constitucional.

Por fim, a interpretação sistemática do direito tributário, nos termos propostos no presente trabalho, de forma alguma ofenderia o princípio da segurança jurídica, em especial seu corolário tributário, o princípio da legalidade estrita.

A previsibilidade²⁶ necessária à segurança jurídica do contribuinte de forma alguma é violada, pela suposta ausência de disposição expressa acerca de todos os casos passíveis de aplicação de uma lei²⁷. Não se olvida com isso, absolutamente, o princípio da tipicidade fechada do direito tributário: apenas se afirma que o ordenamento prevê tipos legais aos quais os fatos são objeto de incidência da norma em diversos dispositivos

direito privado, quando estes se encontram relacionados com aqueles adotados pela Constituição Federal para a distribuição de competências tributárias, sem que isto implique reconhecer qualquer prevalência do direito privado sobre o tributário, por quanto a prevalência seja exclusivamente do direito constitucional. Por conseguinte, este caráter conservador das competências materiais para os domínios da administração tributária, para os efeitos dos atos de aplicação, pela submissão à legalidade e pela impossibilidade de exercer alguma espécie de função criativa de novos tipos ou conceitos normativos relativamente aos que foram construídos pelo legislador, nos termos constitucionais.” (TORRES, *ibid.*, p. 78).

24 Na mesma linha da nota anterior, mas relativa ao instituto da propriedade: “[...] o regime jurídico da propriedade não é uma função do Direito Civil, mas de um complexo de normas administrativas, urbanísticas, empresariais (comerciais) e civis (certamente), sob fundamento nas normas constitucionais.” (SILVA, José Afonso da, 2001, p. 277).

25 Código Tributário Nacional, artigo 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

26 “[...] O novo Código Civil introduz um modelo de ‘concreção’. O que é socialidade? O julgador vai definir no caso concreto. O que é eticidade? O julgador vai definir no caso concreto. O que são bons costumes e boa-fé? O julgador vai definir no caso concreto. Assim, esses conceitos indeterminados não têm um conceito mínimo anterior ao próprio processo de aplicação individual. Fazem parte de um modelo de concreção. Um modelo tributário instaurado pela Constituição não é um modelo de concreção, mas é um modelo de previsibilidade, ou pelo menos é um modelo de previsibilidade mínima.[...].” (ÁVILA, 2004, p. 78).

27 Vide nota 44.

legais. Sob essa perspectiva, a ausência de disposição, um a um, de todos os casos possíveis em que a lei incide sob o fato em um único dispositivo legal, de maneira alguma impede que outros casos estejam nele previstos, pela reflexão sobre o sistema como um todo, e não apenas da letra da lei em um único dispositivo legal²⁸.

Um exemplo será elucidativo da afirmação do parágrafo anterior, ou seja, da aplicação do pensamento sistemático mesmo em matéria tributária, sem ofensa aos princípios da estrita legalidade e da tipicidade. O fato de o artigo 155, inciso I do Código Tributário Nacional não prever expressamente a fraude como hipótese de incidência da penalidade em concessão de moratória não impede de aquela ser suporte fático suficiente para a incidência da penalidade²⁹.

O teor do artigo é a repressão do ordenamento jurídico em caso de vício, ou, mais precisamente, a revogação (diga-se, a anulação) da concessão de moratória nos casos em que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições, ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão daquela. Quando o beneficiado (ou terceiro em benefício daquele) agir com dolo ou simulação, o crédito será acrescido da penalidade cabível.

O artigo, todavia, não faz menção expressa à fraude, o que levaria, em uma primeira vista da norma, a excluí-la. A exclusão da fraude como hipótese de incidência da penalidade poderia ser considerada uma interpretação literal e restritiva do dispositivo legal, em consonância com a estrita legalidade e a tipicidade, característicos do direito tributário. Sob essa perspectiva, o beneficiado por moratória, mesmo obtida ou mantida a partir de fraude, não seria apenado com a penalidade cabível. Não é esse, todavia, o entendimento dado à norma. Afirma Paulo de Barros CARVALHO, em uma interpretação esclarecedora do pensamento sistemático em matéria tributária:

[...] simplesmente a nota de que se esqueceu o legislador de incluir a figura da fraude na redação do inc. I. É intuitivo, porém, que a omissão é suprida pela análise sistemática, não sendo compreensível que as providências sancionadoras deixassem de ser aplicadas àquele que a cometeu.³⁰

²⁸ “Temos a inabalável convicção de que as imposições do sistema têm de sobrepor-se às vicissitudes do texto. Este nem sempre assume, no conjunto orgânico da ordem jurídica, a significação que suas palavras aparentam expressar.” (CARVALHO, 2009, 510).

²⁹ Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpriu ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.

³⁰ CARVALHO, *ibid.*, p. 481.

Assim, os princípios do direito tributário, em especial os da estrita legalidade e da tipicidade, não impedem a interpretação sistemática de todo o ordenamento jurídico, de maneira a suprir eventuais incongruências do sistema. No caso da moratória, não seria admissível a aplicação de penalidade em casos de dolo e simulação, em detrimento da fraude, seja pelo princípio da igualdade, seja pelo da boa-fé. Ademais, não seria razoável afirmar que houve atribuição de penalidade sem norma legal anterior: o sistema jurídico não permite tal interpretação³¹.

Em outras palavras, a unidade e a adequação valorativa do sistema são pressupostos de aplicação do ordenamento jurídico, anterior inclusive aos princípios firmados em cada um dos ordenamentos jurídicos. Nessa linha, é necessário “preservar o geral – ainda que na especialidade”³²: os valores constitucionais não se coadunam com a repressão apenas ao dolo e à simulação, em detrimento da fraude. Por conseguinte, os pressupostos do sistema jurídico (geral) devem ser a origem da aplicação da fraude (especialidade) no caso da moratória, de maneira a repetir (e concretizar) no particular o abstratamente previsto no ordenamento jurídico.

Enfim, o ordenamento jurídico, ao lado de regras, também positivou princípios, a nortear a aplicação do direito. Somente a interpretação da lei a partir de princípios e regras possibilita a enunciação da norma a incidir no caso concreto. Desta feita, mesmo no âmbito do direito tributário, a previsibilidade, esteio da segurança jurídica, não se afasta, ao lado das regras, da aplicação de princípios para realização da tributação. Em razão disso, também na hipótese de fraude se aplica a penalidade no caso de moratória.

Por fim, ainda com fundamento da segurança jurídica, um de seus corolários é o princípio da boa-fé, ao qual estão sujeitos não só o Fisco, mas também o contribuinte³³. Sob essa perspectiva, o contribuinte também deve agir de boa-fé para com o Estado Fiscal – se ao Estado somente é permitida a tributação respeitadas as limitações constitucionais, ao contribuinte não é permitida a utilização do regime jurídico da personalização jurídica sem o cumprimento da função social da empresa e para furtar-se ao cumprimento das obrigações tributárias. O descumprimento do princípio da boa-fé por um, por outro ou por ambos

31 Aliás, a preocupação de CARVALHO com o sistema é freqüente. Ao referir-se à decadência, em especial ao *direito de lançar*, critica os que o entendem existente: “A teoria dominante, trabalhando em cima do texto escrito do direito positivo, não tem levantado certos aspectos relevantes que a matéria propicia. É o resultado quase sempre infrutífero da interpretação literal do direito posto. É a vã tentativa de prestigiar o texto em detrimento do sistema; de ler, para não refletir; de simplesmente enunciar, para não compor.” (CARVALHO, *ibid.*, p. 506).

32 CANNARIS, *ibid.*, p. 172.

33 “Não podemos deixar de mencionar, ainda, o *princípio da boa-fé*, que impera também no direito tributário. De fato, ele irradia efeitos tanto sobre o fisco quanto sobre o contribuinte, exigindo que ambos respeitem as conveniências e interesses do outro e não incorram em contradição com sua própria conduta, na qual confia a outra parte (proibição de *venire contra factum proprio*).” (CARRAZZA, 2009, p. 452).

– seja pelo Estado, seja pelo contribuinte - tem por efeito inevitável a repressão da conduta pelo sistema jurídico.

3 APPLICABILIDADE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A aplicabilidade da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária gerou diversas controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais.

Para uns, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito tributário seria inaplicável, em razão da inexistência de expressa previsão legal. Sob essa perspectiva, a legalidade estrita, característica do direito tributário, impediria a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, exceto na hipótese de expressa previsão legal³⁴. No direito tributário, o objeto da regulação – direito à liberdade e direito à propriedade - impediria a aplicação da teoria sem expressa previsão legal. Em outras palavras, no direito público somente é permitido o que determina a lei³⁵ (em oposição ao direito privado, em que é permitido tudo que não é proibido). Os valores da certeza e da segurança jurídica possuem lugar privilegiado nesse entendimento^{36 37}.

Para outros, a desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária seria plenamente aplicável, e se daria com fundamento no artigo 135 do Código Tributário Nacional³⁸, dentre outros, que possuiriam os elementos centrais da teoria da desconsideração³⁹. Sob essa perspectiva, em diversas normas do Código Tributário Nacional haveria previsão para

34 Nesse sentido, Marçal JUSTEN FILHO: [...] o silêncio normativo não impede a aplicação da teoria do superamento da personalidade jurídica societária, no campo do direito privado. Contrariamente se passa no tocante ao direito tributário. E é assim porque a natureza e o objeto da regulação das normas tributárias e do direito privado se confundem JUSTEN FILHO, *ibid.*, p. 110.

35 . JUSTEN FILHO, *ibid.*, p. 110

36 “No direito tributário, a desfunção que acarrete, direta ou indiretamente, a frustração do interesse do fisco só pode ser combatida através do princípio da legalidade. E isso porque a desfunção nunca pode ser combatida com sacrifício da certeza e da segurança.” (JUSTEN FILHO, *ibid.*, p. 115).

37 “O legislador necessita, assim, prever a hipótese da desfunção, tipificá-la (através de modelos fechados) e determinar a desconsideração. Assim, não se admite a desconsideração, no direito tributário, sem prévia previsão legislativa. Caberá à lei autorizar a desconsideração, como também definir os pressupostos de sua incidência.” (JUSTEN FILHO, *ibid.*, p. 116).

38 PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - INOCORRÊNCIA DE LITISCONSÓRCIO NECESSÁRIO - VÍNCULO FAMILIAR - DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. [...] 3. Examinada a lei aplicável à espécie, o CTN, o primeiro diploma do direito pátrio a consagrar a teoria da desconsideração da pessoa jurídica, não se encontra, nas hipóteses do artigo 134 do CTN, determinação legislativa justificadora do litisconsórcio.= 4. Recurso especial provido. (RESP 200200625278, ELIANA CALMON, STJ - SEGUNDA TURMA, 27/09/2004) (grifo nosso)

39 “Convém destacar o singular, e substancialmente correto, entendimento de que o art. 135 do Código Tributário Nacional veiculada(sic) típica hipótese de desconsideração da personalidade jurídica.” (CASTRO, 2005, p. 487).

o afastamento de qualquer dificultador da identificação exata e clara do sujeito passivo do tributo, a exemplo do artigo 149, inciso VII⁴⁰⁴¹⁴². Por conseguinte, a existência de pessoa jurídica a obstaculizar a tributação de pessoa física, efetivo sujeito passivo da obrigação tributária, não impede o Fisco de desconsiderá-la (a pessoa jurídica) para fins de tributação. O Código Tributário Nacional, como visto, permite a desconsideração, a partir da leitura de diversos de seus artigos⁴³.

Com o advento do Novo Código Civil em 2002, o artigo 50⁴⁴ fez previsão expressa da desconsideração da personalidade jurídica, razão pela qual se defendeu a aplicabilidade da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária com fundamento no mencionado dispositivo. Para os defensores desse entendimento, a desconsideração da personalidade jurídica seria cabível em âmbito tributário, desde que respeitados os pressupostos da lei cível, quais sejam, abuso de personalidade jurídica na forma de desvio de finalidade ou de confusão patrimonial.

Por fim, há entendimento pela aplicabilidade da teoria da desconsideração da personalidade jurídica com fundamento em que o Direito deve reprimir o uso abusivo das estruturas jurídicas, mesmo sem norma expressa, pois este é um princípio basilar da Teoria Geral do Direito⁴⁵. Sob essa perspectiva, o abuso de direito⁴⁶ é um instituto da Teoria Geral do

40 Nesse sentido Aldemário Araújo CASTRO: Sustenta-se, portanto, que o Código Tributário Nacional já permite (sempre permitiu) o afastamento de anteparos, realidades meramente formais ou artificiais (realidades falsas), dificultadores da perfeita identificação do sujeito passivo. Com efeito, o art. 149, inciso VII do Código Tributário Nacional estabelece que o lançamento será efetuado e revisto de ofício quando se comprovar a presença, entre outros, de simulação.

41 CASTRO, *ibid.*, p. 489

42 “[...] caso em que a pessoa física é o efetivo contribuinte, ‘protegido’ por uma pessoa jurídica (com existência meramente formal)” (CASTRO, *ibid.*, p. 489).

43 PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DE SÓCIO-GERENTE NO POLO PASSIVO DA AÇÃO - POSSIBILIDADE NA HIPÓTESE. 1. [...] os sócios-gerentes devem responder pela dívida relativamente ao período em que estiveram à frente da mesma, ainda que já tenham dela se retirado (como no caso dos autos), consectário das disposições do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. Precedentes. 3. Infrutíferas as tentativas de cobrança junto à sociedade executada, justifica-se a desconsideração da personalidade jurídica, redirecionando-se a ação executiva contra o sócio-gerente. 4. Provimento à apelação. (AC 200261120057138, JUIZA CECILIA MARCONDES, TRF3 - TERCEIRA TURMA, 25/08/2009) (grifo nosso)

44 Lei nº 10.406/2002, art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

45 “[...] a natureza desta não consideração da personalidade jurídica deriva do abuso do direito subjetivo à personalidade jurídica, sendo correto afirmar que a categoria geral do abuso de direito pertence à Teoria Geral do Direito, e é aplicável a todos os ramos do ordenamento jurídico, como um todo harmônico, num intenso diálogo de complementariedade que satisfaz a perspectiva da tão desejada unidade sistemática.” (SILVA, *ibid.*, p. 212).

46 “[...] numa interpretação que alcança os conceitos da Teoria Geral do Direito, verifica-se que o abuso da estrutura formal da pessoa jurídica nada mais é do que uma específica derivação da figura do abuso de direito, nos exatos termos do art. 187 do Código Civil de 2002.” (SILVA, *ibid.*, p. 220).

Direito, razão pela qual poderia ser aplicado a qualquer ramo dele. O direito à personalidade jurídica é tutelado juridicamente em razão da necessidade de fomentar a atividade econômica e como paliativo aos riscos corridos pelo empresário na consecução de atividade econômica. Tal direito, entretanto, não deve ser utilizado de maneira abusiva, por exemplo, para fraudar as leis tributárias⁴⁷, pois deixariam de ensejar a proteção do ordenamento jurídico – a desconsideração da personalidade jurídica seria a solução jurídica para o desvio de função da personalidade jurídica.

4 REQUISITOS PARA A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Os requisitos para aplicação da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária não são somente os previstos no Código Civil de 2002, mas os decorrentes dos princípios constitucionais, da perspectiva sistemática de ordenamento jurídico e da essência da teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

Há entendimento no sentido de que os pressupostos de aplicação da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária são os expressamente previstos no artigo 50 do Código Civil. Nessa linha, o abuso de finalidade e a confusão patrimonial seriam os elementos para, ao caracterizar o abuso da personalidade jurídica, justificar a desconsideração da pessoa jurídica.^{48 49}

As causas ou eventos passíveis de aplicação da desconsideração da personalidade jurídica seriam o abuso de personalidade caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial⁵⁰. Ainda que ocorridos

47 “Assim, no direito tributário, para que seja aplicada a teoria da desconsideração da personalidade jurídica com fundamento na confusão patrimonial entre pessoas jurídicas, ou entre estas e seus sócios, deverá haver o uso abusivo da personalidade jurídica com a finalidade de prejudicar o Fisco, ou mesmo, de fraudar a lei tributária.” (SILVA, *ibid.*, p. 223).

48 “[...] a regra do art. 50 do Código Civil é de natureza excepcional e restritiva e só deve incidir nas situações expressamente identificadas no dispositivo legal, não implicando em descontinuidade da atividade empresarial ou extinção da sociedade.” WALD; MORAES, 2005, p. 233. No mesmo sentido, OLIVEIRA, 2007, p. 85-130.

49 “A figura trazida pelo artigo 50 do Código Civil possui a mesma finalidade do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional. O reconhecimento de pontos de convergência entre estas duas figuras permitiu concluir que para responsabilizar a pessoa jurídica ao modo da desconsideração, os eventos aptos para tanto seriam os previstos no artigo 50 do Código Civil, pois expressamente indicados pela lei civil.”. BOTTALLO, *ibid.*, p. 193.

50 PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDA NÃO TRIBUTÁRIA. FGTS. QUALIDADE DE SÓCIO-GERENTE NÃO COMPROVADA. REDIRECIONAMENTO. PROVA NÃO PRODUZIDA. INAPLICABILIDADE DO ART.135, III, DO CTN. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS DO ART. 50 DO CÓDIGO CIVIL. [...] 3. Para que haja desconsideração da personalidade jurídica da empresa executada, é necessário que o exequente comprove a ocorrência de desvio de finalidade ou confusão patrimonial na gestão dos sócios ou administradores à época do fato gerador da obrigação, conforme disposto no art. 50 do Código Civil. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.

outros eventos a caracterizar o desvio de função e, em tese, a ensejar a desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária, o ordenamento jurídico não poderia coibir o abuso, pois suas características não estariam previstas expressamente na norma cível:

[...] a teoria da desconsideração é sanção à prática do abuso de direito à personalidade jurídica. Nestes termos, ato abusivo é aquele que se exterioriza a partir de seu exercício irregular ou anormal, sendo, de acordo com o art. 187 do CC, aquele que manifestamente excede os limites impostos pelos fins econômicos e sociais do próprio direito em exercício. Apercebendo-se dessas características, o legislador do Código Civil de 2002, no art. 50, resolveu incluir como requisitos para a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica dois critérios de aferição da conduta abusiva: o desvio de finalidade e a confusão patrimonial. Assim, em um caso concreto, não haverá abuso à personalidade se não for provada a existência de desvio de finalidade ou confusão patrimonial.⁵¹ (grifo nosso)

Uma interpretação pautada nos princípios constitucionais, bem como no caráter sistemático do ordenamento jurídico, não albergam o entendimento acima. As hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica poderiam não se compatibilizar com os pressupostos prescritos na lei civil, quais sejam, abuso de direito caracterizado pelo desvio de finalidade e pela confusão patrimonial⁵², ou, em outras palavras, nem sempre o abuso do direito previsto no Código Civil será realizado pelos pressupostos acima mencionados. Ademais, nem sempre se trata de abuso, como na possibilidade de ocorrência de fraude à lei, dentre outros exemplos.

Em relação à fraude à lei, no ramo tributário, há entendimento pela inclusão dela como espécie do gênero abuso de direito⁵³, ou mesmo pela

(AGA 200901000253917, JUIZ FEDERAL IRAN VELASCO NASCIMENTO (CONV), TRF1 - SEXTA TURMA, 31/08/2009).

51 SILVA, *ibid.*, p. 131.

52 Em crítica à redação do artigo 50 do Código Civil e em odis ao artigo 28 do CDC, afirma: “Mencionando diretamente a possibilidade de o juiz ‘desconsiderar a personalidade jurídica’, não municia aqueles que buscam apenas encontrar no texto legal brechas que permitam uma escapatória ao adimplemento de suas obrigações, como faz o art. 50 do CC, em nítido retrocesso. Ao contrário do legislador consumerista, o recodificador condicionou a ‘extensão aos bens particulares dos administradores ou sócios dos efeitos de certas determinadas relações jurídicas’ à provocação da parte interessada ou do *parquet*; ainda mais restritivamente, só possibilitou tal extensão nos casos de ‘confusão patrimonial’ ou abuso, enquanto o CDC, no §5º do art. 28, permite a inobservância do princípio da separação sempre que ele impedir o pleno resarcimento dos prejuízos causados aos consumidores.” (TEPEDINO, 2007, p. 131).

53 Vide nota 35.

aplicação da desconsideração aos casos de fraude, sem especificar se se trataria de abuso de direito ou desvio de finalidade⁵⁴.

O entendimento pela aplicação da desconsideração da personalidade jurídica a partir do artigo 50 do Código Civil é restritivo. Percebe-se, aqui, que o apego estrito aos conceitos de abuso de direito, fraude à lei, não podem amesquinhar a aplicação da teoria. A título de exemplo, entendimentos restritivos do ordenamento jurídico, em especial no ramo tributário, podem, a partir da distinção entre abuso de direito e fraude à lei, afirmar a impossibilidade de desconsideração com fundamento naquela (fraude).

Mas o uso da pessoa jurídica para fins ilegítimos, para a realização de ilícito, deve permitir a desconsideração da personalidade jurídica, nos exatos termos utilizados por Alexandre Couto SILVA:

A desconsideração da personalidade jurídica ocorrerá quando o conceito de pessoa jurídica for utilizado para promover fraude, evitar o cumprimento de obrigações, obter vantagens da lei, perpetuar o monopólio, proteger a prática do abuso de direito, propiciar a desonestade, contrariar a ordem pública e justificar o injusto. Nessas hipóteses, o Judiciário deverá ignorar a pessoa jurídica, considerando-a como associação de pessoas naturais, buscando a justiça. A pessoa jurídica deve ser, obrigatoriamente, utilizada para fins legítimos, e não para negócios escusos, situação em que deverá ser desconsiderada. Entretanto, a desconsideração deve ser a exceção, não a regra.^{55 56 57}

⁵⁴ EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA EMPRESA. ART. 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE. FRAUDE À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. PATRIMÔNIO DO SÓCIO AFETADO. LITIGÂNCIA DE MAFÉ. 1. A insuficiência de penhora não se erige a ponto de inviabilizar a execução ante a possibilidade de reforço. 2. *Devidamente comprovada a ação fraudulenta do embargante contra a legislação tributária, desconsidera-se a personalidade jurídica da empresa para atingir o patrimônio do sócio. Inteligência do art. 135, III, do CTN.* [...] (AC 200001000242644, JUIZ FEDERAL CARLOS ALBERTO SIMÕES DE TOMAZ (CONV), TRF1 - SÉTIMA TURMA, 17/03/2006) (grifo nosso)

⁵⁵ Apesar de referir-se ao Código de Defesa do Consumidor, tem plena aplicação para o Código Civil, que sofreu da mesma omissão: “No direito brasileiro, o primeiro dispositivo legal a se referir à desconsideração da personalidade jurídica é o Código de Defesa do Consumidor, no art. 28. [...] omite-se a fraude, principal fundamento para a desconsideração.” (COELHO, *ibid.*, 52).

⁵⁶ SILVA, Alexandre Couto, RT 780/47, p. 10. CONTRA: “Pode supor-se que a desconsideração será aplicável sempre que a personalidade jurídica societária puder acarretar um resultado imoral ou antiético. Enfim, sempre que a existência da pessoa jurídica significar a frustração de uma faculdade alheia será o caso da invocação da teoria do superamento? Essa idéia pode ser incrementada ainda mais pela referência à ausência de regramento ético para a conduta da sociedade personificada, postulando-se a fixação, também nesse campo, de parâmetros intrínsecos a ela. Não podemos acatar esse entendimento, que é frontalmente contraditório com a própria noção da personificação societária. (JUSTEN FILHO, *ibid.*, 120/121).

⁵⁷ “As hipóteses lançadas neste trabalho buscam oferecer subsídios para a aplicação da teoria da desconsideração, não abrangendo uma universalidade de casos. Não podem limitar-se à interpretação de um direito objetivo, pois o direito positivo deve ser sempre adequado às necessidades concretas da sociedade.” (SILVA, RT 780/47, p. 10).

Os requisitos para aplicação da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária não são unicamente os previstos no Código Civil de 2002⁵⁸, mas os decorrentes dos princípios constitucionais, da perspectiva sistêmica de ordenamento jurídico e da essência da teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

A função social da empresa, como corolário da função social da propriedade e princípio constitucionalmente previsto nos artigos 5º, inciso XXIII e 170⁵⁹ da Constituição Federal, é determinante para a análise da desconsideração da personalidade jurídica. A opção por considerar o Código Civil como único a pautar a desconsideração não pressupõe o influxo dos princípios e valores constitucionais no ordenamento jurídico nem o caráter sistemático daquele⁶⁰.

O cumprimento da função social da empresa é indispensável à manutenção do regime jurídico da pessoa jurídica. O descumprimento pela sociedade (pessoa jurídica) dos fins a que está sujeita não deve ser tolerado pelo ordenamento jurídico⁶¹. O uso da pessoa jurídica para fins que o direito não tolera pode ser realizado por fraude à lei, ou de outras formas, mas, em razão da previsão apenas do abuso do direito, não seria passível de desconsideração em matéria tributária? O entendimento ignora a positividade dos valores albergados constitucionalmente, a função social da empresa, bem como olvida o dever-poder que o Fisco possui de afastar realidades meramente formais.

58 Nesse sentido, o entendimento de OLIVEIRA: Somente os critérios previstos no CC50 são passíveis de fundamentar a desconsideração da personalidade jurídica: confusão patrimonial ou desvio de finalidade. (OLIVEIRA, 2007, p. 85-130).

59 Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade

60 ADMINISTRATIVO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. LICITAÇÃO. SANÇÃO DE INIDONEIDADE PARA LICITAR. EXTENSÃO DE EFEITOS À SOCIEDADE COM O MESMO OBJETO SOCIAL, MESMOS SÓCIOS E MESMO ENDEREÇO. FRAUDE À LEI E ABUSO DE FORMA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA ESFERA ADMINISTRATIVA. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA E DA INDISPONIBILIDADE DOS INTERESSES PÚBLICOS. [...] (ROMS 200200942657, CASTRO MEIRA, STJ - SEGUNDA TURMA, 08/09/2003) (grifo nosso)

61 Sobre a desconsideração no direito civil e comercial: “De imediato, há que ressaltar que a desconsideração prescinde de fundamentos legais para a sua aplicação (34), existindo inclusive algumas manifestações jurisprudenciais como o julgamento da 11ª Vara Cível do Distrito Federal em 25.02.60 Juiz Antônio Pereira Pinto, anteriores a qualquer positivação da doutrina. Não se trata da aplicação de um dispositivo que autoriza a desconsideração, mas da não aplicação no caso concreto da autonomia patrimonial da pessoa jurídica que está indevidamente usada (35). Nada mais justo do que conceder ao Estado através da justiça, a faculdade de verificar se o privilégio que é a personificação e consequentemente, a autonomia patrimonial, direito está sendo adequadamente realizado (36), pois assim, obsta-se o alcance de resultados contrários ao direito.” (TOMAZETTE, *ibid*),

O ordenamento jurídico entendido como sistema também privilegia a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária a partir de requisitos mais amplos que os previstos no Código Civil. Em outras palavras, aplicar rigorosamente o Código Civil em matéria tributária, no caso da desconsideração, não privilegia uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico, ou privilegia de uma maneira restritiva e parcial.

Mesmo a partir de normas positivadas *expressamente* no ordenamento jurídico, a Constituição Federal, ao assegurar o cumprimento da função social da propriedade (art. 5º, inciso XXIII e artigo 170, inciso III), o Código Tributário Nacional, especificamente no parágrafo único do artigo 116⁶², e genericamente nos artigos 149, inciso VII⁶³ e outros, não são considerados nessa análise restritiva dos requisitos para aplicação da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária.

Ao Fisco sempre foi possível, conforme Aldemário Araújo CASTRO, afastar meras formalidades em detrimento da materialidade da obrigação tributária e, em especial, de seu sujeito passivo, nos termos do artigo 149, inciso VII do Código Tributário Nacional⁶⁴.

Pela leitura do dispositivo legal, o ordenamento jurídico tributário sempre proibiu a fraude como meio de afastar a incidência da norma tributária. A interpretação restritiva, pela inclusão apenas do abuso de direito como requisito para a desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária, não considera, como dito, dispositivos tributários proibitivos da fraude, ou condutas para utilização da pessoa jurídica para fins ilegítimos, dentre outras condutas.

Da mesma maneira, o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional⁶⁵ pretende reprimir “realidades meramente formais

⁶² Lei nº 5.172/66, artigo 116, parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001).

⁶³ Lei nº 5.172/66, artigo 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

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

⁶⁴ “Sustenta-se, portanto, que o Código Tributário Nacional já permite (sempre permitiu) o afastamento de anteparos, realidades meramente formais ou artificiais (realidades falsas), dificultadores da perfeita identificação do sujeito passivo. Com efeito, o art. 149, inciso VII do Código Tributário Nacional estabelece que o lançamento será efetuado e revisto de ofício quando se comprovar a presença, entre outros, de simulação.” (CASTRO, ibid., p. 489) e “caso em que a pessoa física é o efetivo contribuinte, ‘protégido’ por uma pessoa jurídica (com existência meramente formal)” (id., ibid., p. 489).

⁶⁵ Código Tributário Nacional, artigo 116, parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

ou artificiais (realidades falsas), dificultadores da perfeita identificação do sujeito passivo⁶⁶, ou o abuso de direito, o que o autoriza a ser fundamento jurídico da desconsideração da personalidade jurídica em âmbito tributário⁶⁷.

Assim, a interpretação sistemática restritiva ou parcial a qual nos referimos anteriormente é considerar apenas o Código Civil, e não o ordenamento jurídico como um todo unitário⁶⁸, como critério para determinação dos pressupostos da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária. A unidade normativa do sistema e a adequação valorativa têm por consequência a necessidade de o sistema coibir práticas contrárias ao direito e, no caso da desconsideração da personalidade jurídica, em descumprimento da função social da empresa ou em utilização daquela para prática de condutas ilícitas.

A filiação ao sistema jurídico romântico-germânico, todavia, ainda serve de justificativa para a exigência de normas expressamente positivadas no sistema, e em um específico dispositivo legal. Nesse sentido a advertência de Humberto ÁVILA:

[...] Então, para que servem esses dispositivos? Eles têm uma eficácia prática, porque, no Brasil, em que predomina uma formação positivista, boa parte dos operadores do Direito é – fazendo um paralelo com a filosofia – cética, só acredita vendo, de tal sorte que só há normas se houver a possibilidade de ver onde elas estão. Quando a esses dispositivos, a aplicação serve como uma espécie de bengala: serve de apoio.⁶⁹

Com fundamento na essência da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, e ainda numa perspectiva sistemática, na própria doutrina cível o artigo 50 do Código Civil é objeto de restrições. Gustavo TEPEDINO não poupará críticas:

[...] ao contrário do legislador consumerista, o recodificador condicionou a ‘extensão aos bens particulares dos administradores ou sócios dos efeitos de certas determinadas relações jurídicas’ à provocação da parte

66 CASTRO, *ibid.*, p. 489.

67 “[...] Se o parágrafo único do art. 116 do CTN encerra uma repressão ao abuso de direito, é natural que seja qualificado como fundamento jurídico dessa teoria no direito tributário. Nesse mesmo sentido, Douglas Yamashita é categórico em afirmar que existe uma relação de coerência teleológica e de complementariedade entre a regra do parágrafo único do art. 116 do CTN com os arts. 50 e 187 do CC.” (SILVA, *ibid.*, 194)

68 “[...] também a metodologia jurídica parte, nos seus postulados, da existência fundamental da unidade do Direito. [...] de facto, pertence a estas o chamado ‘cánón da unidade’ ou da ‘globalidade’, segundo o qual o intérprete deve pressupor e entender o seu objeto como um todo em si significativo, de existência assegurada.” (CANNARIS, 2008, p. 15).

69 ÁVILA, *ibid.*, p. 74/75.

interessada ou do *parquet*; ainda mais restritivamente, só possibilitou tal extensão nos casos de ‘confusão patrimonial’ ou abuso, enquanto o CDC, no §5º do art. 28, permite a inobservância do princípio da separação sempre que ele impedir o pleno resarcimento dos prejuízos causados aos consumidores. (grifo nosso)

Assim, na linha da advertência de TEPEDINO, a expressão acima mencionada pode municiar os que buscam brechas em textos legais para fugir ao adimplemento de obrigações.

De volta à essência da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, mesmo no direito civil e comercial há entendimento doutrinário e jurisprudencial⁷⁰ majoritário pela aplicação da desconsideração da personalidade jurídica aos casos de fraude ou abuso do direito^{71 72 73}.

De forma mais ampla, há entendimento pela aplicação da desconsideração nos casos de desvio de função, caracterizado pelo uso fraudulento ou abusivo do instituto⁷⁴. Isso porque, conforme afirmado

70 EMENTA TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. EMPRESA DEVEDORA. DESNECESSIDADE AÇÃO AUTÔNOMA. SEM BAIXA REGULAR. CITAÇÃO NEGATIVA. GESTÃO FRAUDULENTA. NÃO COMPROVAÇÃO. [...] III- *A construção acerca da Desconsideração da Personalidade Jurídica visa impedir a fraude contra credores*, levantando o véu corporativo, desconsiderando a personalidade jurídica num dado caso concreto, ou seja, declarando a ineeficácia especial da personalidade jurídica para determinados efeitos, portanto, para outros fins permanecerá incólume. Com isso alcançar-se-ão pessoas e bens que dentro dela se escondem para fins ilícitos ou abusivos, pois a personalidade jurídica não pode ser um tabu que entrase a ação do órgão judicante. [...] (AG 200802010187887, Desembargador Federal RENATO CESAR PESSANHA DE SOUZA, TRF2 - TERCEIRA TURMA ESPECIALIZADA) (grifo nosso)

71 “Em qualquer caso, todavia, focalizamos essa doutrina com o propósito de demonstrar que a personalidade jurídica não constitui um direito absoluto, mas está sujeita e contida pela teoria da fraude contra credores e pela teoria do abuso de direito.” REQUIÃO, 2006, p. 391.

72 [...] a desconsideração inversa da personalidade jurídica caracteriza-se pelo afastamento da autonomia patrimonial da sociedade, para, contrariamente do que ocorre na desconsideração da personalidade propriamente dita, atingir, então, o ente coletivo e seu patrimônio social, de modo a responsabilizar a pessoa jurídica por obrigações de seus sócios ou administradores. Assim, observa que o citado dispositivo, sob a ótica de uma interpretação teleológica, legitima a inferência de ser possível a teoria da desconsideração da personalidade jurídica em sua modalidade inversa, que encontra justificativa nos princípios éticos e jurídicos intrínsecos à própria disregard doctrine, que vedam o abuso de direito e a fraude contra credores. Dessa forma, a finalidade maior da disregard doctrine contida no preceito legal em comento é combater a utilização indevida do ente societário por seus sócios. [...]. Precedentes citados: REsp 279.273-SP, DJ 29/3/2004; REsp 970.635-SP, DJe 1º/12/2009, e REsp 693.235-MT, DJe 30/11/2009. REsp 948.117-MS, Rel. Min. Nancy Andrighi, julgado em 22/6/2010. (Info nº 440/STJ).

73 “A sociedade empresária, em razão de sua natureza de pessoa jurídica, isto é, de sujeito de direito autônomo em relação aos seus sócios, pode ser utilizada como instrumento na realização de fraude ou abuso de direito.” COELHO, ibid., p. 37.

74 Na doutrina, dentre outros: TOMAZETTE, 2010. Na jurisprudência: DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. PRESSUPOSTOS. EMBARGOS DE DEVEDOR. E POSSIVEL DESCONSIDERAR A PESSOA JURÍDICA USADA PARA FRAUDAR CREDORES. (RESP 199600047596, RUY ROSADO DE AGUIAR, STJ - QUARTA TURMA, 26/08/1996). O teor do acórdão mencionado é o seguinte: “Assim, estou me pondo de acordo com os que admitem a aplicação da doutrina da desconsideração, para julgar ineeficaz a personificação societária sempre que for usada com abuso de direito, para fraudar a lei ou prejudicar terceiros.[...]

pelos autores acima mencionados, a essência da teoria da desconsideração da personalidade jurídica tem por fulcro a fraude e o abuso, que são formas de evidenciar o desvio de função, e por finalidade a repressão de tais condutas.

Por outro lado, mesmo em âmbito tributário, não só o abuso ao direito, mas também a fraude à lei é considerada requisito para a desconsideração da personalidade jurídica⁷⁵, bem como a utilização da pessoa jurídica para dificultar a identificação do sujeito passivo e, por conseguinte, para utilizá-la para atingir fins ilegítimos e ilegais. Há ainda entendimento pela inclusão da fraude à lei tributária como espécie do gênero abuso de direito⁷⁶. Enfim, a interpretação literal do Código Civil de 2002 não é empecilho à desconsideração da personalidade jurídica em caso de fraude à lei, ou para afastar “realidades meramente formais ou artificiais (realidades falsas), dificultadores da perfeita identificação do sujeito passivo”⁷⁷, a caracterizar a utilização ilegítima e ilegal da pessoa jurídica.

Assim, a desconsideração da personalidade jurídica pode ocorrer em razão de uso fraudulento ou abusivo do instituto da personalidade jurídica, da confusão patrimonial, ou de uso que objetiva atingir fins ilegítimos e ilegais, em desvio de sua função social, ainda que o artigo 50 do Código Civil determine como pressupostos para aplicação do instituto somente o abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial⁷⁸.

E mais, como já dito anteriormente (e ainda sob o manto do ordenamento jurídico como sistema), a afirmação de que o direito tributário é um direito de superposição^{79 80}, por si só, não é suficiente para determinar a submissão da aplicação da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária aos requisitos previstos no Código Civil.

⁷⁵ PROCESSO CIVIL. FGTS. EMBARGOS À EXECUÇÃO. PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE ATIVA. ILEGITIMIDADE PASSIVA DO SÓCIO PARA FIGURAR NO POLO PASSIVO DO PROCESSO EXECUTIVO DE COBRANÇA DE FGTS. [...] 4. A dissolução irregular da empresa não é suficiente para justificar a adoção da medida excepcional de desconsideração da personalidade jurídica, por não comprovar o alegado abuso da personalidade jurídica ou fraude, a ensejar a responsabilização pessoal dos sócios por dívida da pessoa jurídica. Com efeito, tem-se entendido que o inadimplemento da obrigação não configura violação de lei apta a acarretar o redirecionamento da execução contra os sócios da empresa devedora. 5. Apelação da CEF desprovida. (AC 199938030012574, JUIZ FEDERAL PEDRO FRANCISCO DA SILVA (CONV.), TRF1 - QUINTA TURMA, 29/01/2010) (grifo nosso)

⁷⁶ Vide nota 35.

⁷⁷ CASTRO, *ibid.*, p. 489.

⁷⁸ Vide nota 36.

⁷⁹ “Também sob o ponto de vista instrumental o Direito Tributário denota este sentido de sobreposição, já que muitos dos institutos de que se vale, moldados às suas próprias peculiaridades, foram buscados em outras áreas, sobretudo a do Direito Civil, mais precisamente, do Direito Privado.” (BOTTALLO, *ibid.*, p. 175).

⁸⁰ “[...] a necessidade do Direito Privado sobre o Direito Tributário se revela sem necessidade de grandes esforços interpretativos, exegéticos.[...].” (BOTTALLO, *ibid.*, p. 177).

À rigor, conforme já mencionado anteriormente, todos os ramos do direito se reportam e buscam subsídios em outros (direito penal, o direito administrativo ou o próprio direito civil⁸¹, dentre outros), seja pelo caráter sistemático, seja pelo caráter didático da divisão do Direito em ramos.

De maneira a dar um exemplo, para esclarecer o equívoco do entendimento pela necessidade de aplicação no direito tributário somente dos requisitos expressamente previstos no Código Civil, mesmo antes da previsão da desconsideração da personalidade jurídica no Código Civil havia entendimentos pela sua aplicação em matéria tributária, com fundamentos em artigos diversos do Código Tributário Nacional⁸². Isso, por si só, não determinou que os requisitos da desconsideração da personalidade jurídica deveriam ser os previstos no Código Tributário Nacional.

Em outras palavras, considerar cabível a desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária com fundamento no Código Tributário Nacional não impõe que os requisitos para sua aplicação sejam os ali previstos⁸³ – estes são determinados pela interpretação do sistema tributário como um todo, e, de maneira mais ampla, no próprio ordenamento jurídico brasileiro. Prova disso foi o exemplo mencionado acerca da moratória, em que a fraude, apesar de não prevista expressamente no artigo 155 do Código Tributário Nacional, é suporte fático suficiente para a incidência da norma tributária. Não há, portanto, que condicionar a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária aos exclusivos ditames do direito civil, apesar de estes serem relevantes para o entendimento do instituto.

Não há submissão do direito tributário ao direito civil, mas sim ao direito constitucional⁸⁴, esse sim norte e orientador da aplicação do direito tributário

⁸¹ Vide nota 21.

⁸² Nesse sentido: CASTRO, *ibid.*

⁸³ Em sentido contrário: PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. HIPÓTESES. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. REJEIÇÃO.[...] 2-A responsabilidade solidária tratada no artigo 13, da Lei nº 8.620/93 não se aplica ao caso concreto, porquanto a matéria é reservada à Lei Complementar. Nesse sentido, deve-se observar o disposto no inciso III do art.135 do CTN. Precedentes do STJ. 3-O artigo 110 do CTN prescreve que a lei não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de conceitos consagrados, como é o caso da personalidade jurídica das sociedades, cuja desconsideração, segundo a lei civil (artigo 50 do Código Civil de 2002), não se fará arbitrariamente. Permitir-se a responsabilização direta dos sócios equivale à negativa de existência da pessoa jurídica. [...] (AG 200703000102512, JUIZ LAZARANO NETO, TRF3 - SEXTA TURMA, 15/09/2008) (grifo nosso)

⁸⁴ “Pela ausência de qualquer espécie de autonomia do direito tributário em face de outros ramos, no âmbito do direito positivo, hoje está claro, para todos, não existir um problema de coordenação entre direito tributário e direito civil, como que a prevalecer um ou outro, como se fossem ‘ordens jurídicas’ distintas ou alguma espécie de subordinação. O legislador tributário somente se vai limitar por uma espécie de princípio conservativo dos tipos e formas dos atos e negócios jurídicos de direito privado, quando estes se encontrarem relacionados com aqueles adotados pela Constituição Federal para a distribuição de competências tributárias, sem que isto implique reconhecer qualquer prevalência do direito privado sobre o tributário, porquanto a prevalência seja exclusivamente do direito constitucional. Por conseguinte, este caráter conservativo das competências materiais para os

e, por conseguinte, não há a submissão da aplicação da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária aos requisitos previstos no Código Civil. Além disso, a segurança jurídica característica do direito tributário não foi violada, pois a teoria da desconsideração da personalidade jurídica integra o ordenamento jurídico. A interpretação de que, por exemplo, fraude não é hipótese de aplicação da desconsideração em nada contribui para a segurança e a previsibilidade⁸⁵ do sistema jurídico tributário, mas apenas estimula o descumprimento da função social da propriedade por condutas supostamente não vedadas pelo legislador (no caso, a fraude), em ofensa aos valores constitucionais. O exemplo dado a respeito da moratória esclarece, de maneira satisfatória, as afirmações desse parágrafo.

Por fim, ainda com fundamento na essência da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, esta foi formulada para preservar a personalidade jurídica⁸⁶, e não para destruí-la. Por conseguinte, a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica é a alternativa prevista no sistema jurídico para a manutenção da sociedade, e não para a desconstituição daquela. A finalidade da desconsideração é impedir a utilização da pessoa jurídica para fins outros que não os que cumpram o seu fim econômico e social. O impedimento à aplicação da teoria sob pretexto da taxatividade dos requisitos previstos na lei cível obsta a concretização da função social da empresa, bem como inviabiliza a aplicação de teoria que objetiva a preservação da pessoa jurídica, e não a extinção ou invalidação dela.

Assim, a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica teria por finalidade preservar a pessoa jurídica da ação deletéria e prejudicial dos sócios⁸⁷, a utilização nociva da pessoa jurídica em proveito dos sócios e em detrimento da tributação. Não se pretende com essa afirmação retirar o caráter de exceção⁸⁸ da desconsideração da personalidade, mas apenas reafirmar a necessidade de sua utilização quando assim for necessário.

domínios da administração tributária, para os efeitos dos atos de aplicação, pela submissão à legalidade e pela impossibilidade de exercer alguma espécie de função criativa de novos tipos ou conceitos normativos relativamente aos que foram construídos pelo legislador, nos termos constitucionais.” (TORRES, 2003, p. 78).

85 Vide nota 23.

86 “A teoria da desconsideração da personalidade jurídica não é uma teoria contrária à personalização das sociedades empresárias e à sua autonomia em relação aos sócios. Ao contrário, seu objetivo é preservar o instituto, coibindo práticas fraudulentas e abusivas que dele se utilizam.” (COELHO, *ibid.*, 37).

87 “[...] O objetivo da teoria da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine* ou *piercing the veil*) é exatamente possibilitar a coibição da fraude, sem comprometer o próprio instituto da pessoa jurídica, isto é, sem questionar a regra da separação da sua personalidade e patrimônio em relação aos de seus membros. Em outros termos, a teoria tem o intuito de preservar a pessoa jurídica e sua autonomia, enquanto instrumentos jurídicos indispensáveis à organização da atividade econômica, sem deixar ao desabrigado terceiros vítimas de fraude.” (COELHO, *ibid.*, p. 37/38).

88 “Muita vez não se trata de desconsiderar a pessoa jurídica, basta aplicar as regras já previstas no sistema e, eventualmente, para enfatizar a tutela dos terceiros, consumidores ou não, estabelecer a

5 CONCLUSÃO

Os requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária são determinados pelos princípios constitucionais, pela perspectiva sistêmica do ordenamento jurídico e pela essência da teoria da desconsideração da personalidade jurídica. A normatização da teoria da desconsideração da personalidade jurídica pelo Código Civil de 2002, ainda que de extrema importância para o entendimento daquela no âmbito do sistema jurídico brasileiro, não determina obrigatoriamente os requisitos para a sua aplicação em matéria tributária: situações não albergadas expressamente no dispositivo cível, apesar de caracterizadoras do descumprimento da função social da empresa, são objeto de repressão pelo sistema jurídico, em especial pelo ordenamento tributário.

A desconsideração da personalidade jurídica pode ocorrer em razão de uso fraudulento ou abusivo do instituto da personalidade jurídica, da confusão patrimonial, ou de uso que objetiva atingir fins ilegítimos e ilegais, em desvio de sua função social, ainda que o artigo 50 do Código Civil determine como pressupostos para aplicação do instituto somente o abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de Filosofia; tradução da 1^a edição brasileira coordenada e revista por Alfredo Bossi; revisão da tradução e tradução dos novos textos Ivone Castilho Benedetti. – 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.) *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009.

BOTTALO, Eduardo Domingos. Alguns Reflexos do Código Civil no Direito Tributário In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007.

CANARIS, Claus – Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Tradução José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

solidariedade de sócios e/ou administradores da sociedade por danos causados e não compostos por ela.” (SZTAJN, 1999, p. 81-97).

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COELHO, Fábio Ulhôa. *Curso de Direito Comercial. Direito de Empresa*. volume 2. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CASTRO, Aldemário Araújo. Aplicação no Direito Tributário da Desconsideração da Personalidade Jurídica Prevista no Novo Código Civil In: *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

DAVID, René. *Os grandes sistemas do direito contemporâneo*. Tradução de Hermínio A. Carvalho. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da Personalidade Jurídica Societária no Direito Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Observações sobre a desconsideração da personalidade jurídica perante o Direito Tributário. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 28, p. 85-130, jul/ago 2007.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2009.

PANTOJA, Teresa Cristina G. Anotações sobre as pessoas jurídicas, p. 85-124. In TEPEDINO, Gustavo. *A parte geral do novo código civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003

REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário*. São Paulo: Quartier Lantin, 2007.

SILVA, Alexandre Couto. *Aplicação de desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro*. RT 780/47.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

SZTAJN, Rachel. Sobre a desconsideração da personalidade jurídica. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 88, n. 762, p. 81-97, abr. 1999.

TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Cecília Bodin de. *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TOMAZETTE, Marlon. A desconsideração da personalidade jurídica: a teoria, o CDC e o novo Código Civil. *Jus Navigandū*, Teresina, ano 6, n. 58, ago. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3104>>. Acesso em: 30 maio 2010.

TORRES, Héleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Héleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe. Coordenadores. *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

WALD, Arnaldo; MORAES, Luiza Rangel de. Desconsideração da personalidade jurídica e seus efeitos tributários In: TÔRRES, Héleno Taveira; Mary Elbe (coord.) – *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.