

## Aplicação no direito tributário da desconsideração da personalidade jurídica prevista no novo Código Civil

Aldemario Araújo Castro \*

### 1. Introdução

A edição do novo Código Civil, por força da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, desencadeou um justificável e salutar movimento no sentido de identificar suas possíveis repercussões no campo tributário [1].

Entre as várias questões discutidas assume particular importância, tanto por aspectos puramente científicos, quanto por suas implicações práticas, o tema da desconsideração da personalidade jurídica. A possibilidade, então construção doutrinária e jurisprudencial, ao lado da menção em alguns dispositivos legais [2], foi expressamente contemplada no art. 50 do novo Código Civil [3].

Indaga-se, então, se, porque e como a referida desconsideração da personalidade jurídica ingressa no campo da tributação. Este modesto trabalho, num primeiro esforço de meditação sobre o instigante tema, procura apresentar algumas respostas.

---

### 2. Relações entre o direito privado e o direito tributário

Importa tratar, ainda que sumariamente, acerca das complexas relações entre o direito privado e o direito tributário.

Nesta seara é freqüente a afirmação de que o direito tributário é um direito de sobreposição [4]. Assim, os conceitos presentes nos vários ramos do direito privado deveriam ser respeitados e aproveitados na seara tributária tal como conformados na sua "origem".

A referida premissa do direito de sobreposição encerra o pecado capital de estar divorciada da ordem jurídica brasileira tal como posta. São três os vícios básicos da formulação: a) desconsidera normas jurídicas expressamente integrantes do ordenamento jurídico; b) interpreta incorretamente as normas que fixam diretrizes interpretativas

presentes no Código Tributário Nacional e c) desconsidera o difícil processo de construção e consolidação de conceitos (e tipos) a serem utilizados pelas diversas normas jurídicas.

O primeiro vício apontado decorre do "esquecimento" da existência do art. 146, inciso III, alínea "a" da Constituição [5]. Ali o constituinte autorizou expressamente o legislador tributário a definir os fatos geradores e bases de cálculo dos impostos. Assim, o legislador tributário não está obrigado a buscar nos domínios do direito privado os conceitos necessários para operacionalizar a tributação dos impostos previstos na Constituição. Emblemático exemplo desta última afirmação encontra-se no art. 43 do Código Tributário Nacional [6] quando este define o que se entende por "renda" e por "proventos de qualquer natureza".

O segundo vício consiste no equívoco presente em certas interpretações dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional [7]. Com efeito, o referido art. 109 estabelece uma diretriz hermenêutica relacionada com a pesquisa do conteúdo dos conceitos, ou seja, com a busca do sentido dos conceitos utilizados. Ele fixa um balizamento para o desenvolvimento, e não para a conclusão, do processo de interpretação. Assim, por força deste comando legal, o legislador tributário não se encontra impedido de construir conceitos ou definições paralelos e especiais em relação aos já existentes no seio do direito privado [8]. Perceba-se que a leitura inversa do art. 110 do Código Tributário Nacional aponta exatamente neste sentido. Ali está dito que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados constitucionalmente para definição de competências impositivas. Portanto, se os institutos, conceitos e formas de direito privado não são limitadores constitucionais de competência tributária podem ser alterados pelo legislador tributário.

O próprio art. 110 do Código Tributário Nacional tem suscitado interpretações particularmente drásticas, diretamente vinculadas a maneira de se enxergar as relações entre o direito privado e o direito tributário.

Registramos, neste sentido, o extremado entendimento de que os conteúdos dos conceitos manuseados no campo tributário "são aqueles que estavam contidos na lei privada em vigor na data da promulgação da Constituição Federal, ou seja, em 5 de outubro de 1988" [9]. Este tipo de exegese não pode prosperar. Afinal, o comando veiculado pelo art. 110 do Código Tributário Nacional pretende limitar a ação arbitrária ou escusa do legislador tributário, a manipulação artificial de conceitos com o objetivo de alargar indevidamente o espaço da tributação [10]. O preceito em questão não está vocacionado para barrar as repercussões legislativas, inclusive tributárias, das mutações sociais, econômicas, tecnológicas e congêneres, que independem da "vontade" do legislador [11].

Flagra-se o terceiro vício na forma de se encarar e trabalhar juridicamente com os conceitos. Como foi antes ventilado, o legislador tributário pode se utilizar de conceitos com conteúdo econômico desenvolvidos no seio do direito privado para viabilizar a mecânica do fenômeno tributário. Nestes casos, os conceitos em questão, que não precisam ser reconstruídos no espaço tributário, porque já consolidados no direito privado mais antigo, de maturação mais longa, serão tomados com os contornos presentes no campo do direito privado.

Entretanto, como também destacado, o legislador tributário pode reformular conceitos de direito privado. Tais conceitos serão aplicados, a partir do critério da especialidade [12], paralelamente aos de direito privado, observando os limites já comentados.

Importa, ainda, destacar a possibilidade do legislador tributário construir conceitos inexistentes ou em processo de formação no direito privado [13].

Também deve ser considerado o aspecto relacionado com as mutações verificadas nos conceitos utilizados juridicamente em função de mudanças nas várias facetas das relações sociais. Assim, certas características de conceitos arraigados, como traços formais específicos, podem ser suprimidas ou acrescentadas em certas definições [14].

Outra linha de considerações, raramente enfrentadas nestes debates, consiste na presença, quer no direito privado, quer no direito tributário, de "conceitos abertos", rigorosamente chamados de "tipos". Os tipos, caracterizados pela abertura, pela gradação, pela flexibilidade ("um sistema elástico de características"), facilitam a apreensão dos fenômenos, pela sua elasticidade, mas, em contrapartida, envolvem uma significativa dificuldade de manuseio com elevados graus de precisão [15].

Merece atenção, igualmente, o espaço em que o conceito se consolidou. Pode ter sido na opinião doutrinária, com nuances e subjetividades de eventuais correntes de pensamento. Pode, por outro lado, ter sido conformado no âmbito da legislação com contornos mais precisos.

Sustentamos, então, de forma resumida, que a ciência ou teoria dos conceitos (e tipos) não permite a formulação simplista (e equivocada) de que os conceitos, institutos e formas de direito privado, encarados erroneamente como completos e estáveis, serão absorvidos de forma automática pelo direito tributário. Com efeito, a complexidade do tema dos conceitos (e tipos), singelamente demonstrada nos últimos parágrafos, não viabiliza a consideração de que existe uma precedência do direito privado em relação ao direito tributário na formulação de conceitos representativos de fatos com conteúdo econômico manuseados ou utilizados na mecânica da tributação.

---

### 3. Desconsideração da personalidade jurídica prevista no novo Código Civil

Tradicionalmente, a pessoa jurídica é uma realidade (jurídica) autônoma em relação aos membros (pessoas físicas ou naturais) que a compõem. Assim, a pessoa jurídica é capaz de direitos e obrigações em nome próprio.

Como a pessoa jurídica não se confunde com seus membros (pessoas físicas ou naturais) abre-se a possibilidade, por intermédio dela, de lesão de terceiros, subtração de deveres e "blindagem" de bens particulares.

Restam, nestes casos, desvirtuados os princípios e fins que presidem a indispensável construção jurídica e utilização da figura da pessoa jurídica.

As reações doutrinárias e jurisprudenciais voltadas para repelir os abusos de utilização das pessoas jurídicas construíram a teoria da desconsideração da pessoa jurídica (disregard doctrine). A desconsideração em questão, também chamada de penetração, busca responsabilizar as pessoas físicas ou naturais vinculadas à pessoa jurídica (sócios, administradores etc.) e utilizar o respectivos patrimônios para a solução dos prejuízos e danos causados.

Antes do novo Código Civil, que contempla expressamente a doutrina da desconsideração da pessoa jurídica no art. 50 [16], o direito brasileiro conhecia a aplicação da teoria em certas decisões judiciais, no art. 2o., parágrafo segundo da Consolidação das Leis do Trabalho [17], no art. 28 do Código de Defesa do Consumidor [18], no artigo 18 da Lei Antitruste (Lei n. 8.884, de 11 de junho de 1994) [19] e no art. 4o. da Lei n. 9.605, de 1998 [20].

---

#### 4. O dissenso em torno da aplicação da desconsideração da personalidade jurídica na seara tributária

A aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no campo do direito tributário tem sido objeto de divergências significativas e abordagens por óticas distintas.

Encontramos autorizadas manifestações, fundadas numa visão muito específica do princípio da legalidade ou da necessidade de regramento em lei complementar, no sentido da impossibilidade do instituto ser aplicado no direito tributário [21].

Por outro lado, existem vozes que advogam a possibilidade de utilização da desconsideração da personalidade jurídica na seara tributária, lembrando, inclusive, a existência de significativa jurisprudência neste rumo [22].

Convém destacar o singular, e substancialmente correto, entendimento de que o art. 135 do Código Tributário Nacional [23] veiculada típica hipótese de desconsideração da personalidade jurídica [24].

---

#### 5. Aplicação no direito tributário da desconsideração da personalidade jurídica prevista no novo Código Civil

A obrigação de recolher o tributo para os cofres públicos recai sobre a figura do "contribuinte". Esta definição está presente em vários dispositivos da Constituição, em

particular no art. 146, inciso III, alínea "a" [25]. A Constituição, notadamente nos arts. 150, parágrafo sétimo e 155, parágrafo segundo, inciso XII, alínea "b" [26], trata também do responsável tributário em situações específicas.

O Código Tributário Nacional, no art. 121, sistematiza e especifica as espécies de sujeito passivo da obrigação tributária principal (ou contribuinte lato sensu). O contribuinte stricto sensu é aquele que possui "relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador" (art. 121, parágrafo único, inciso I do CTN). Em outras palavras, o contribuinte em sentido estrito é aquele que realiza direta, pessoal e efetivamente o fato gerador. Já o responsável é aquele que "sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei" (art. 121, parágrafo único, inciso II do CTN).

No campo tributário são freqüentes e variadas as engenharias ou expedientes lícitos e ilícitos buscando a fuga do ônus financeiro representado pela carga fiscal. Uma das possibilidades mais "sedutoras" consiste no uso (ou abuso) da pessoa jurídica justamente pela separação patrimonial desta em relação às pessoas físicas ou naturais vinculadas, notadamente sócios e administradores.

Vislumbramos, grosso modo, nos limites temáticos deste trabalho, duas possibilidades: a) a pessoa física é o efetivo contribuinte, "protegido" por uma pessoa jurídica (com existência meramente formal) e b) a existência efetiva da pessoa jurídica com aproveitamento pontual de sua "proteção" por sócios ou administradores.

Na primeira hipótese, a autoridade fiscal, autorizada expressamente pelo art. 142 do Código Tributário Nacional [27], identificará o sujeito passivo (contribuinte stricto sensu). A identificação do sujeito passivo, conforme prescrito no Código Tributário Nacional, significa encontrar aquele que realizou efetivamente o fato gerador. Se entre aquele que praticou o fato descrito em lei e a responsabilidade pelo tributo devido existe uma pessoa jurídica meramente formal, um anteparo, uma "proteção" do patrimônio individual, ela será afastada (ou desconsiderada) [28].

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 [29].

A simulação, nos casos da primeira hipótese destacada, fica plenamente caracterizada em função da constatação da existência de uma pessoa jurídica meramente aparente ou formal que esconde o verdadeiro ou efetivo sujeito passivo da obrigação tributária. Assim, é da essência da simulação centrada em pessoa jurídica meramente formal aparentar o surgimento de obrigação tributária em pessoa diversa daquela realmente obrigada [30]. A solução prevista no Código Tributário Nacional é justamente afastar (ou desconsiderar) a mera aparência da pessoa jurídica e identificar o efetivo contribuinte. É forçoso reconhecer que o regramento constante no Código Tributário Nacional não é

taxativo ou minudente no sentido da adoção da figura da desconsideração. O Código não utiliza expressamente o termo, mas é exatamente o que viabiliza implicitamente [31].

Na segunda hipótese, nos casos em que a pessoa jurídica efetivamente existe (não é uma realidade meramente formal), a ilicitude, inclusive na forma de simulação, não se utiliza diretamente da pessoa jurídica [32]. Um quadro fático desta natureza amolda-se, na seara tributária, ao disposto no art. 135 do Código Tributário Nacional [33]. Com efeito, a constatação de infração à lei (ilicitude), praticada por administrador de pessoa jurídica em desfavor do Fisco, viabiliza a caracterização de responsabilidade tributária pessoal [34].

Sustentamos que, nas duas hipóteses cogitadas, o direito tributário já manuseia a figura da "desconsideração da personalidade jurídica".

Trata-se de utilização não explícita, ainda tímida ou incompleta. Neste sentido, a figura da "desconsideração" desenvolveu-se com mais substância no direito privado. Chegou, no estágio atual de sua evolução, a ser expressamente prevista, com caráter geral, no novo Código Civil (art. 50).

Assim, o desenvolvimento mais explícito, rápido e completo da figura da "desconsideração da personalidade jurídica" nos domínios do direito privado pode e deve ser aproveitado no campo do direito tributário, já familiarizado, embora parcialmente, com a prática. Nesta linha, o art. 50 do novo Código Civil afirma e confirma a possibilidade de se afastar a personalidade jurídica quando esta concorre para a proteção indevida de patrimônios individuais em detrimento do Fisco.

Pode-se afirmar, diante do que foi considerado, que o art. 50 do novo Código Civil não é necessário, mas é útil à autoridade fiscal no momento de constituir, em certas circunstâncias, o crédito tributário. Não é necessário porque a autoridade pode apurar o crédito tributário contra o contribuinte em sentido estrito (com fundamento nos arts. 121, parágrafo único, inciso I, 142 e 149, inciso VII do CTN) ou contra o responsável (com fundamento nos arts. 121, parágrafo único, inciso II, 135 e 142 do CTN). É útil porque confirma, para a ordem jurídica brasileira como um todo e para o direito tributário em particular, a possibilidade da desconsideração ou afastamento da personalidade jurídica.

Importa, ainda, destacar que o agente da desconsideração da personalidade jurídica no campo tributário não é o juiz [35]. A menção ao magistrado no art. 50 do novo Código Civil decorre do fato daquele dispositivo estar voltado para a aplicação da desconsideração em relações jurídicas de direito privado, caracterizadas pela horizontalidade, onde uma das partes não pode, unilateralmente, impor obrigações ou constituir direitos em desfavor da outra. Na seara tributária, como já sublinhado, compete à autoridade fiscal, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, constituir o crédito tributário, identificando o sujeito passivo da obrigação. Neste momento, se for o caso, será aplicada a desconsideração da personalidade jurídica. Evidentemente, o sujeito passivo poderá impugnar, utilizando todos os meios de defesa possíveis, em sede administrativa e judicial, o ato da autoridade fiscal.

Não se pode perder de vista as importantes transformações da ordem jurídica induzidas e confirmadas pela adoção do novo Código Civil. Com efeito, as posições formalistas, notadamente aquelas fortemente relacionadas com o manejo formal de conceitos e categorias jurídicas como elementos adequados e suficientes de representação da realidade social, tiveram seriamente reduzidos seus espaços de influência. Domina a atual quadra histórica o princípio da transparência [36], o primado da ética, da boa-fé e da motivação lícita [37], a repressão ao abuso de direito [38], a função social como fundamento da liberdade de contratar (art. 421 do novo Código Civil) [39], entre outros movimentos de enorme envergadura. Tudo conduz e desemboca numa moderna e transformadora legalidade substancial, relacionada com o preponderância do valor constitucional da solidariedade social, em detrimento da tradicional e inerte legalidade formal, vinculada ao valor também constitucional, agora menos intenso, da individualidade.

Por fim, deve ser consignado que boa parte das incompreensões em torno da aplicação da descon sideração da personalidade jurídica no direito tributário decorrem de uma visão restrita ou limitada deste último.

Não raro este importante segmento do direito é visto como um simples sistema de limites ou de óbices à ação do Fisco [40].

Ocorre que num Estado Democrático de Direito (art. 1o, caput da Constituição) que pretende ser uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3o., inciso I da Constituição), reduzindo desigualdades sociais e erradicando a pobreza, dependente, para alcançar estes fins, do financiamento de inúmeras atividades estatais, notadamente aquelas mais decisivas para o atingimento destes objetivos, tais como a educação e a seguridade social (notadamente nas ações da saúde e de assistência social), a ação fiscal do Estado não pode ser neutra.

É absolutamente essencial que o direito tributário seja alçado a condição de um dos instrumentos de transformação ou modificação da realidade social como estabelecido pelo constituinte originário. A rigor, ninguém ou nada, nenhum ator social, quer no cenário público, quer no cenário privado, nenhum instrumento ou mecanismo institucional, pode fugir de suas responsabilidades constitucionais de concorrer para o atingimento dos fins do Estado brasileiro.

Esta missão do direito tributário será viabilizada na medida em que são utilizados mecanismos de uso universal, como a descon sideração da personalidade jurídica e a norma geral antielisiva, voltados para a adequada identificação das manifestações de capacidade contributiva.

---

## 6. Conclusão

O art. 50 do novo Código Civil não é necessário, mas é útil à autoridade fiscal no momento de constituir, em certas circunstâncias, o crédito tributário. Não é necessário

porque a autoridade pode apurar o crédito tributário contra o efetivo contribuinte (em sentido estrito) ou contra o responsável, valendo-se de autorizações presentes no Código Tributário Nacional para afastar a personalidade jurídica. É útil porque confirma, para a ordem jurídica brasileira como um todo e para o direito tributário em particular, a possibilidade da desconsideração ou afastamento da personalidade jurídica.

---

#### Referências bibliográficas

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BECHO, Renato Lopes. A Responsabilidade Tributária e o Novo Código Civil. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BIANCO, João Francisco. O Planejamento Tributário e o Novo Código Civil. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1989.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Alguns Reflexos do Código Civil no Direito Tributário. In: Betina Treiger Grupenmacher (Coordenadora). Direito Tributário e o Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CASTRO, Aldemario Araujo. Os Meios Eletrônicos e a Tributação. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/meios.htm>>. Acesso em: 20 jul. 2005.

\_\_\_\_\_. Norma Geral Antielisiva (art. 116, parágrafo único do CTN): Constitucionalidade e Outros Aspectos Relevantes. In: Marcelo Magalhães Peixoto (Coordenador). Planejamento Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

COSTA, Alcides Jorge. A competência tributária e o Novo Código Civil. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado (atualizadora). Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar (de Aliomar Baleeiro). 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Desconsideração da Personalidade Jurídica no Novo Código Civil. São Paulo: MP Editora, 2005.



GRECO, Marco Aurélio. O Planejamento Tributário e o Novo Código Civil. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Código Civil e Reflexo no Direito Tributário. In: Betina Treiger Grupenmacher (Coordenadora). Direito Tributário e o Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MELLO, Marcos Bernardes de. Teoria do Fato Jurídico. Plano da Validade. São Paulo: Saraiva, 1995.

\_\_\_\_\_. Teoria do Fato Jurídico. Plano da Existência. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

REZENDE, Condorcet. A Competência Tributária e o Novo Código Civil. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

\_\_\_\_\_. Aspectos da desconsideração da personalidade societária em matéria fiscal. Revista de Direito Administrativo n. 178. Fundação Getúlio Vargas.

TORRES, Ricardo Lobo. O Abuso do Direito no Código Tributário Nacional e no novo Código Civil. In: Betina Treiger Grupenmacher (Coordenadora). Direito Tributário e o Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

---

## Notas

1 Conferir a publicação de obras voltadas especificamente para o tema. Exemplos: Betina Treiger Grupenmacher (Coordenadora). Direito Tributário e o Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004 e Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004

2 Ver notas 17 a 20.

3 "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".

4 "... o direito tributário, como todo mundo sabe, é aquele direito de sobreposição, é um direito que se sobrepõe ao direito privado para dele extrair o conceito e regular os efeitos tributários decorrentes". BIANCO, João Francisco. O Planejamento Tributário e o Novo Código Civil. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 124.

5 "Compete à lei complementar: (...) III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;"

6 "O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior".

7 "Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários".

"Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de 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".

8 "... a lei tributária pode alterar conceitos de direito privado para os seus próprios fins, é também absolutamente inegável que ela não pode fazer isso se resultar prejuízo para a distribuição constitucional de competências. (...) Isso é muito claro: a lei tributária pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, desde que não vá atingir a competência de outro ente tributante. É por isso que a legislação do imposto de renda pode tranquilamente conceituar como pessoa jurídica a firma individual e assim por diante". COSTA, Alcides Jorge. A competência tributária e o Novo Código Civil. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 30 e 31.

9 "Isto é assim porque, se assim não fosse, uma simples alteração de lei ordinária federal sobre o direito privado poderia afetar competências tributárias que somente podem ser modificadas ou excluídas através de emenda constitucional. Por exemplo, qualquer nova definição de imóvel ou mercadoria, por lei ordinária federal voltada para as relações de direito privado, embora essa lei seja válida porque promulgada no exercício da

competência da União para reger esse ramo do direito, poderia atingir indevidamente as competências tributárias dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, caso em que não teria extensão ao direito tributário por falecer tal competência àquele tipo de lei". OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 185.

10 "A primeira questão trata de se os dispositivos constitucionais que estabelecem competências tributárias incorporaram em seus textos os conceitos de direito privado vigentes na data da publicação da Constituição de 88. Eu não interpreto assim o dispositivo constitucional. Eu acho que ele fez referência aos conceitos de direito privado, mas não os incorporou, fala em imóveis como entendido no direito privado. Eu não entendo que tenha havido uma incorporação e sedimentação, ou seja, no dia 5 de outubro de 88 imóvel passou a ficar imóvel na Constituição, não pode ser alterado ainda que alterado no Código Civil o conceito seria aquele. Não é assim que eu leio o dispositivo constitucional, acho que ele fez uma referência aos conceitos de direito privado. Se eles vierem ser alterados, eu entendo que essas alterações, esses novos conceitos é que vão ser aplicados. O que o art. 110 não permite é que os fiscos manipulem os conceitos de direito privado utilizados pela Constituição para definir competências tributárias. Mas, quando há mudança no próprio Código Civil, parece-me que esse novo conceito deva ser respeitado pelos fiscos". REZENDE, Condorcet. A Competência Tributária e o Novo Código Civil. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 41 e 42.

11 "As mudanças tecnológicas em curso têm gerando enorme surpresa em todas as áreas do convívio social.

Afinal, situações ou casos antes tratados como ficção científica já fazem parte do dia-a-dia das pessoas e desafiam os cientistas e técnicos de todas os setores, entre eles os operadores do direito./As repercussões, no entanto, não se processam do mesmo modo, com as mesmas conseqüências, nos vários quadrantes do direito.

Com efeito, no âmbito do direito privado (civil e comercial) vige a liberdade de forma (art. 82 do Código Civil).

Nestes campos, o conhecimento jurídico se utiliza de tipos (na exata e precisa acepção científica da palavra), categorias vocacionadas, no universo jurídico, para se amoldarem aos novos tempos, novos costumes e novas tecnologias./Já na seara do direito público, notadamente o penal e o tributário, permeado pelo princípio da legalidade em sentido estrito, predominam os conceitos fechados ou determinados. São padrões, fundados no valor segurança jurídica, insuscetíveis, em regra, aos fluxos e refluxos de interesses ou tendências encontráveis no convívio social em sentido amplo. Nesta linha, flagramos a previsão do art. 110 do Código Tributário Nacional, no sentido de que o legislador fiscal não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas utilizados para delimitar competências impositivas./Pensamos, no entanto, que não violenta o valor segurança jurídica, nem diminui a força operacional da noção de conceito

classificatório ou determinado, a adaptação de elementos tributários estruturantes a mudanças radicais de paradigmas sociais.

Não advogamos a sensibilidade a qualquer mudança. Sustentamos a vinculação do conceito aos cânones de uma nova etapa histórica, condutora de fatos e situações novas, mas nele enquadráveis razoavelmente, porque apenas formas originais de efetivamente praticar os mesmos atos, ou, sob o ângulo do conteúdo, da essência, realizar as mesmas manifestações econômicas (2). (...) Estas afirmações podem parecer um tanto quanto heréticas, diante da tradição do direito brasileiro de considerar mercadoria necessariamente o bem corpóreo ou tangível. Ademais, as dificuldades de acatar a mercadoria intangível ou virtual também residem nas disposições do art. 110 do CTN. Afinal, se o termo "mercadoria" foi utilizado pelo constituinte para delimitar competência tributária ou impositiva não poderia ser entendido ou manuseado pelo legislador tributário além do sentido que tradicionalmente possui./Para superarmos a perplexidade anterior, um limite aparentemente intransponível (8), devemos considerar os objetivos do citado art. 110 do CTN e os imperativos de delimitação da competência impositiva. Sem dúvida, a preocupação subjacente é de resguardar a segurança jurídica, notadamente na ação tributária, forma de exceção ao direito-garantia de propriedade. Assim, o que se pretende é criar um obstáculo para o legislador tributário não manusear os instrumentos normativos ampliando arbitrariamente o campo de incidência dos tributos./Entretanto, como já afirmamos, a modernidade e seus inusitados componentes impõe a adequação ou atualização dos conceitos jurídicos, mesmo aqueles determinados e fechados, sob pena de que manifestações de capacidade contributiva, identificadas com bases econômicas juridicamente tributadas, deixem de ser atingidas e colaborem para o financiamento das atividades de interesse público realizadas pelo Estado (9). Estas ponderações ganham relevo quando identificamos a crescente, rumo a predominância, realização de atividades econômicas debaixo das novas formas tecnológicas". CASTRO, Aldemario Araujo. Os Meios Eletrônicos e a Tributação. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/meios.htm>>. Acesso em: 20 jul. 2005.

12 "O terceiro critério, dito justamente da *lex specialis*, é aquele pelo qual, de duas normas incompatíveis, uma geral e uma especial (ou excepcional), prevalece a segunda: *lex specialis derogat generali*. Também aqui a razão do critério não é obscura: lei especial é aquela que anula uma lei mais geral, ou que subtrai de uma norma uma parte da sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diferente (contrária ou contraditória).

(...) A passagem da regra geral à regra especial corresponde a um processo natural de diferenciação das categorias, e a uma descoberta gradual, por parte do legislador, dessa diferenciação. Verificada ou descoberta a diferenciação, a persistência na regra geral importaria no tratamento igual de pessoas que pertencem a categorias diferentes, e, portanto, numa injustiça. Nesse processo de gradual especialização, operado através de leis especiais, encontramos uma das regras fundamentais da justiça, que é a do *suum cuique tribuere* (dar a cada um o que é seu). Entende-se, portanto, por que a lei especial deva prevalecer sobre a geral: ela representa um momento ineliminável do desenvolvimento de um ordenamento. Bloquear a lei especial frente à geral significaria paralisar esse desenvolvimento". BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1989, pp. 95 e 96.

13 "O direito privado, ao que eu saiba, não define o que são operações, uma palavra de uso comum e amplíssimo. Não define o que é circulação e mesmo, ao que eu me lembre, a única definição de mercadoria está no velho Regulamento 737, que já foi revogado sei lá há quanto tempo, já se perdeu de memória. (...) Então o que é operação? Talvez essa noção devesse ter sido construída de dentro do imposto para fora e não por mera adoção de noção de direito civil para encaixar aqui. (...) Serviço pode ter outro significado que não necessariamente o significado de locação de serviços que tem no Código Civil, pode ter o significado de setor terciário da economia. Nós sabemos que o setor primário é agricultura e agropecuária, secundário a indústria e terciário serviços, que abrange tudo, inclusive todas as operações bancárias, etc". COSTA, Alcides Jorge. A competência tributária e o Novo Código Civil. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 25-27.

14 Ver a nota 11.

15 "Mas a enumeração da matéria, que configura os conceitos de instituir e aumentar tributo, apenas nos introduz em uma longa série de problemas que a prática jurídica revela, uma vez que o legislador, necessariamente, se utilizará de generalizações, abstrações conceituais, quantificações e presunções, ao disciplinar os tributos que compõem o sistema tributário nacional./Essas generalizações e abstrações de que se socorre o legislador formam tipos ou conceitos? (...) A generalidade e a abstração, inerentes ao tipo e ao conceito, estão a serviço, como já anotou N. Bobbio, de princípios e valores jurídicos. (...) o conceito, no sentido aristotélico de 'essência' da coisa, une os objetos em classe pela identidade e distingue-os segundo diferença de espécie, mas sempre tem como pressuposto a idéia de que o conceito mais específico e menos geral estará contido naquele superior e mais amplo da mesma classe./Igualmente o tipo ordena o conhecimento segundo as semelhanças e dissemelhanças encontráveis nos indivíduos, mas abole o rigor da identidade e admite as transições fluidas, a comparação e a gradação entre diferentes ordens. (...) Tanto o conceito abstrato classificatório como tipo servem a princípios jurídicos. Quando se pergunta como alternativa excludente: conceito ou tipo?, a rigor, se está pretendendo uma opção entre determinados valores e princípios jurídicos. (...)

A Teoria Geral e a Ciência do Direito foram fortemente influenciadas pelo conceito geral abstrato, classificatório. Segundo a Lógica tradicional, a abstração conceitual, desencadeada pela percepção sensível de um objeto concreto (cujas peculiaridades ou determinações múltiplas nele se 'uniram', possibilitando o seu existir concreto), vem a ser o processo pelo qual se dá a separação, a percepção isolada e, ao mesmo tempo, a denominação e a determinação genérica das características do objeto. Será omitido aquilo que não for considerado essencial para a regulamentação jurídica. (...) O conceito menos geral pertence ao gênero do mais abrangente. O menos abrangente denomina-se espécie, e aquilo que diferencia uma espécie de outras, situadas sob um mesmo gênero, designa-se por 'diferença de espécie'. Definir será determinar um gênero a um conceito e acrescentar a diferença de espécie (...)./ Só um conceito geral abstrato se deixa definir, pois, para isso, é necessário fixá-lo através de determinadas características. Se o conceito A possui as notas 'a, b, c', na investigação jurídica, somente se afirma o conceito A, se o conceito do fato contiver as mesmas características 'a, b, c'. Diz-se, então, que há subsunção. Para o

conceito de classe vale a proposição lógica do terceiro excluído: 'cada X é A ou não-A'. Tertium non datur. Não tem cabida aqui o mais ou menos, mas a relação de exclusão 'ou um ... ou outro'. Porque ou o conceito do objeto corresponde integralmente às características do conceito abstrato nele se subsumindo, ou não. (...) Contra o pensamento limitador do conceito classificatório, o tipo surgiu como nova proposta, uma ordem mais adequada para captar as fluidas transições da vida. (...) O conceito de classe é definido em um número limitado e necessário de características. Entretanto, o tipo não é definido, mas apenas descrito, suas características não são indispensáveis, sendo que algumas delas podem faltar. Ele está na imagem geral, na visão ou intuição do total. A comparação entre o tipo construído ou imaginado e o fato 'típico' sucedido deve procurar compreender a 'totalidade' da realidade. Com isto, o tipo é mais concreto e rico de conteúdo que o conceito, e a investigação jurídica consoma-se por meio da ordenação (e não da subsunção), da comparação e da analogia. (...) Há quem fale em tipos abertos e tipos fechados. O tipo fechado não se distingue do conceito classificatório, pois seus limites são definidos e suas notas rigidamente assentadas. (...) No entanto, como nova metodologia jurídica, em sentido próprio, os tipos são abertos, necessariamente abertos, com as características que apontamos. Quando o Direito 'fecha' o tipo, o que se dá é a sua cristalização em um conceito de classe./Neste contexto, a expressão 'tipo fechado' será uma contradição e uma impropriedade. (...) Indagar se o Direito Tributário contém tipos ou conceitos fechados, como alternativas que se excluem, parece-nos inadequado. O certo será indagar pela predominância de uma ou outra forma de pensamento. (...) Na verdade, os penalistas, em especial latino-americanos, denominam de tipo ou conceito determinado e fechado, forma de pensamento que já cuidamos de distinguir. Usam a expressão tipo no sentido não-técnico e designam por tipicidade o princípio segundo o qual a norma deve descrever os delitos e os tributos, descendo a especificações que permitam ao intérprete e aplicador da lei determinar com precisão os fatos jurídicos e suas conseqüências. A lei, pois, não se deve valer de conceitos indeterminados, amplamente abstratos ou ambíguos, mas utilizar conceitos determinados especificantes./Onde quer o legislador reforçar a segurança jurídica, impõe a legalidade material absoluta. A norma legal colhe então o tipo (socialmente aberto) modelando-o e fechando-o em conceitos determinados. A rigor, o conhecido princípio da 'tipicidade', no Direito Penal e no Direito Tributário, cede lugar ao da especialidade ou especificidade conceitual. (...) Em certos setores jurídicos (como no Direito Penal, no Direito Tributário e no Direito Civil, na parte relativa aos direitos reais) prevalecem os conceitos fechados, enquanto em outros (no Direito Civil, nas normas relativas a contratos e negócios jurídicos) encontra-se largo espaço aos tipos". DERZI, Misabel Abreu Machado. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar (atualização). 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, pp. 118-130

16 "A desconsideração da pessoa jurídica não atinge a validade do ato constitutivo, mas a sua eficácia episódica. Uma sociedade que tenha a autonomia patrimonial desconsiderada continua válida, assim como válidos são todos os demais atos que praticou. A separação patrimonial em relação aos seus sócios é que não produzirá nenhum efeito na decisão judicial referente àquele específico ato objeto da fraude. Esta é, inclusive, a grande vantagem da desconsideração em relação a outros mecanismos de coibição da fraude, tais como a anulação ou dissolução da sociedade. Por apenas suspender a eficácia do ato constitutivo, no episódio sobre o qual recai o julgamento, sem invalidá-lo, a teoria da desconsideração preserva a empresa, que não será necessariamente atingida por ato

fraudulento de um de seus sócios, resguardando-se, desta forma, os demais interesses que gravitam ao seu redor, como o dos empregados, dos demais sócios, da comunidade etc". COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 127.

17 "Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas".

18 "O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração".

19 "A personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconsiderada quando houver da parte deste abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração."

20 "Poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados à qualidade do meio ambiente".

21 "Resta examinar a desconsideração da pessoa jurídica (propriamente dita), que seria feita pelo juiz, para responsabilizar outra pessoa (o sócio), sem apoio em prévia descrição legal de hipótese de responsabilização do terceiro, à qual a situação concreta pudesse corresponder. Nessa formulação teórica da doutrina da desconsideração, não vemos possibilidade de sua aplicação em nosso direito tributário. Nas diversas situações em que o legislador quer levar a responsabilidade tributária além dos limites da pessoa jurídica, ele descreve as demais pessoas vinculadas ao cumprimento da obrigação tributária. Trata-se, ademais, de preceito do próprio Código Tributário Nacional, que, na definição do responsável tributário, exige norma expressa de lei (arts. 121, parágrafo único, II, e 128), o que, aliás, representa decorrência do princípio da legalidade. Sem expressa disposição de lei, que eleja terceiro como responsável em dadas hipóteses descritas pelo legislador, não é lícito ao aplicador da lei ignorar (ou desconsiderar) o sujeito passivo legalmente definido e imputar a responsabilidade tributária a terceiro". AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 236.

"Um limite material intransponível é o princípio da legalidade. Portanto, a regra não pode, sem recepção por intermédio de outra, ser aplicada no campo do direito tributário. Nessa seara, as relações envolvem o emprego de poder heterônomo no que difere da natureza paritária das relações privadas. Não fosse por esta razão seria pelo fato de que, em face do art. 146 da Constituição Federal, esta matéria só poderia ser veiculada por Lei

Complementar". FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Desconsideração da Personalidade Jurídica no Novo Código Civil. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 77.

"Entretanto, a desconsideração da personalidade jurídica não poderia ser aplicada nos lindes tributários, em razão de não provir de lei complementar". MELO, José Eduardo Soares de. A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Código Civil e Reflexo no Direito Tributário. In: Betina Treiger Grupenmacher (Coordenadora). Direito Tributário e o Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 166.

22 "No âmbito do direito tributário, sempre houve casos em que a desconsideração da personalidade jurídica foi adotada com meio de coibir a evasão fiscal, agora, portanto, ganhando o reforço da nova norma escrita. (...) No passado, vários casos tributários levados ao julgamento dos tribunais foram decididos através da desconsideração de personalidades jurídicas, mesmo sem lei expressa, ao passo que o novo art. 50, acima referido, iguais soluções poderão ser proferidas com fundamento mais sólido. (...) Portanto, este aspecto terá que ser devidamente levado em conta quando da aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no campo do direito tributário, pois a responsabilização pessoal é exatamente o objetivo da norma no campo das relações jurídicas privadas, esgotando-se aí a sua finalidade, ao passo que no âmbito dos tributos não se procura apenas responsáveis, mas principalmente definir a situação efetivamente existente e constitutiva da obrigação tributária, a qual se disfarça através do indevido uso da pessoa jurídica". OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 194-196.

\* procurador da Fazenda Nacional, mestre em Direito, professor da Universidade Católica de Brasília (UCB), coordenador da Especialização (à distância) em Direito do Estado da UCB.

Disponível em:< <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10234>> Acesso em.: 17 agos. 2007.