

**UMA REFLEXÃO SOBRE A TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE
JURÍDICA, EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA – UMA VISÃO SOBRE O DIREITO
BRASILEIRO E ARGENTINO.**

Cléber Reis de Oliveira*
Luciana Klein**

RESUMO

O presente trabalho dedica-se a analisar a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, em matéria tributária no Direito Brasileiro e Argentino. Aborda casos em que os sócios e/ou os administradores poderão responder autônoma ou solidariamente com a sociedade – pessoa jurídica – por atos de gestão que impliquem responsabilidade tributária. Promove uma reflexão sobre a regra que permeia essas relações – a separação patrimonial e a responsabilidade fiscal entre a pessoa dos sócios e/ou administradores e a pessoa jurídica.

Palavras-chave: Responsabilidade do Sócio e do Administrador. Direito Tributário. Desconsideração da Personalidade Jurídica.

ABSTRACT

This work aims to reviewing the implementation of the Theory of Legal Personality Disregarding, in the legal matter in Brazilian and Argentinean Laws. The cases in which partners and / or administrators can respond independently or jointly with the company - legal entity - for management actions involving tax liability. The split between equity and fiscal responsibility of the individual members and / or administrators and legal person is the rule that permeates the relations.

Key words: Partner and Administrator responsibility, Tax Law, Legal Personality Disregarding.

1 INTRODUÇÃO

O presente texto tem como objetivo apresentar uma leitura crítica quanto à aplicação da *disregard of legal entity*, em matéria tributária.

Tomou-se como fonte de pesquisa o Direito Brasileiro e Argentino, pois ambos partem da mesma matriz, quanto à adaptação da *disregard of legal entity* em suas legislações internas.

A separação da personalidade jurídica da pessoa física e da pessoa jurídica é um regramento já consagrado no direito de ambos os Países e, ao longo dos anos, mostrou-se uma ferramenta de viabilidade do desenvolvimento econômico e social.

*Professor Assistente na Universidade Luterana do Brasil – ULBRA/Gravataí. Doutorando em Direito pela Universidad Nacional de La Plata, La Plata, Provincia de Buenos Aires, Argentina. Mestre em Direito Público. Pós-graduado em Direito Público. Advogado. Diretor da Prime Negócios Jurídicos. Ex-Diretor Adjunto-Substituto da Escola Superior da Advocacia. Endereço profissional: Rua Barão do Triunfo, número 419, conj. 402, Menino Deus, Porto Alegre – RS, Brasil. CEP: 90.130-100. Telefone (51) 3012-2550. e-mail: cleber@primenegociosjuridicos.com.br

**Advogada. Pesquisadora convidada do Autor. Endereço profissional: Rua Barão do Triunfo, número 419, conj. 402, Menino Deus, Porto Alegre – RS, Brasil. CEP: 90.130-100. Telefone (51) 3012-2550. e-mail: luciana@primenegociosjuridicos.com.br

Surgiram, também, os problemas de uso indevido da pessoa jurídica como ‘escudo’ para prática de atos lesivos ao interesse de terceiros, da própria pessoa jurídica e do fisco, praticado por sócios, administradores e outros envolvidos na gestão dos negócios. Com isso, houve a necessidade de desenvolver ferramentas que pudessem, de alguma forma, descobrir esse manto de proteção e buscar a responsabilização pessoal do gestor faltoso, muitas vezes protegendo a própria pessoa jurídica contra atos lesivos ao seu patrimônio, ressaltando o direito dos demais sócios, empregados e fisco.

Na Argentina, nos anos 80 e 90, uma grande fraude tributária foi evidenciada com o uso indevido de pessoas jurídicas estrangeiras, as chamadas *offshore company*, como forma de sonegação fiscal.

Isso fez com que a teoria da *disregard of legal entity* ganhasse notoriedade naquele País.

Assim, o presente estudo volta-se à análise do conceito, requisitos e aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, como é comumente conhecida no Brasil, ou da penetração, como é chamada na Argentina.

2 DA PESSOA JURÍDICA

A personalidade jurídica tem origem, para o direito Romano, na necessidade de independência da pessoa jurídica em relação aos seus sócios e ou fundadores:

Nesse sentido, Argüello:

La idea radica en computar que determinadas organizaciones o sociedades alcanzaban a tener una vida jurídica independiente de la de sus miembros, de tal modo que se configuraba una persona capaz de tener su patrimonio, ser acreedora, deudora, concurrir a juicio, etc. En roma una idea tan elaborada no alcanzo a existir. No obstante, aparecen los primero lineamientos de esta concepción. Las típicas personas jurídicas de este grupo fueron las corporaciones o asociaciones privadas. Era requisito fundamental que estuviera integrada por 3 personas como mínimo y que tuviera la intención de constituir una unidad orgánica tendiente a un fin lícito. Cada ente debía tener un estatuto, órganos directivos, sus representantes, una caja común o patrimonio independiente del de sus componentes y autorización estatal. El derecho romano no contiene disposiciones expresas que regulen lo atinente a la capacidad de las asociaciones.¹

¹ A idéia radica em aceitar que determinadas organizações ou sociedades alcancem a condição de ter uma vida jurídica independente da dos seus membros, de tal modo que se configura uma pessoa capaz de ter seu patrimônio, ser credora de outra, estar em juízo, etc. Em Roma uma idéia tão elaborada não chegou a existir. Não obstante, aparecem as primeiras linhas desta concepção.

As típicas pessoas jurídicas deste grupo foram as corporações ou associações privadas. Era requisito fundamental que fossem integradas por 3 pessoas, no mínimo, e que houvesse a intenção de constituir uma unidade orgânica com um fim lícito. Cada pessoa jurídica devia ter um estatuto, órgãos diretivos, seus representantes, um caixa comum ou patrimônio independente dos seus componentes e autorização estatal. O direito romano não contém disposições expresas que regulem o que é concernente à capacidade das associações. Tradução livre dos autores. ARGÜELLO, Luis Rodolfo. **Manual de derecho romano – Historia e instituciones** – 3º Edición corregida – 4º reimpresión. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1996, p. 184.

Enquanto a pessoa natural surge de um fato biológico, o nascimento, a pessoa jurídica deriva, em regra, de um ato jurídico ou de uma norma. Esse ato constitutivo diferencia-se porque as pessoas jurídicas são de direito público ou privado.

De acordo com o critério utilizado pelo Código Civil (CC), as pessoas jurídicas são divididas em duas classes: pessoas jurídicas de direito público e pessoas jurídicas de direito privado. As de direito público ainda subdividem-se em pessoas jurídicas de direito público interno e pessoas jurídicas de direito público externo.²

São as normas ou atos jurídicos que tornam as pessoas jurídicas existentes do ponto de vista legal, e permitem que elas possam realizar todos os atos que não lhes sejam vedados pela lei. Assim, as pessoas jurídicas, em seu próprio nome, poderão inclusive contrair obrigações.

Segundo Lopes:

Existem três sistemas que vigoram acerca das condições para existência das pessoas jurídicas: sistema da concessão, em que há necessidade de autorização estatal para a aquisição da personalidade jurídica; sistema misto, em que haverá necessidade de concessão estatal somente para determinada classe de pessoas jurídicas, e o sistema adotado pelo direito brasileiro, que é sistema da plena liberdade de formação de associações.³

Sobre a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado, reza o artigo 45 do Código Civil:

Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.⁴

Desse modo, elementos jurídicos formais e materiais são requisitos para se constituir uma pessoa jurídica, além da licitude de seu objetivo ou fim.

O requisito material consiste na pluralidade de pessoas, um conjunto de bens e uma finalidade específica, já os elementos de ordem formal são um estatuto e o seu registro no órgão competente.

Pode-se afirmar que a principal característica da pessoa jurídica é a autonomia em relação às pessoas naturais que a compõe. As pessoas jurídicas não se confundem com as pessoas naturais que as integram, mesmo que seus administradores ajam diretamente em nome daquelas. Quando a pessoa jurídica adquire bens por compra, é o administrador quem assina o contrato, mas é a manifestação de vontade da pessoa jurídica que é concretizada. É a pessoa jurídica quem adquire a propriedade.

² COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**: de acordo com a nova lei de falências. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 61.

³ LOPES, Miguel Maria de. **Curso de direito civil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1996, p. 373.

⁴ BRASIL. **Lei n. 10.406 de 2002**. Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>.

No entendimento de Gomes, pessoas jurídicas são: "[...] entes formados pelo agrupamento de homens, para fins determinados, que adquirem personalidades distintas dos seus membros. Reconhece-lhes, a lei, capacidade de ter direitos e contrair deveres".⁵

No Direito Argentino, essa distinção é a mesma. Pessoa Jurídica é uma empresa que exerce direitos e cumpre obrigações em nome desta.

Ao constituir uma empresa como Pessoa Jurídica, é a empresa (e não o dono) quem assume todos os direitos e as obrigações da empresa.

O que implica que as dívidas ou obrigações que possa receber a empresa estão garantidas e se limitam somente aos bens que possa ter a empresa no seu nome (tanto de capital quanto de patrimônio).

Se, por exemplo, a empresa quebra e é obrigada a pagar alguma dívida, esta será paga só com os bens que a empresa tenha no seu nome, sem poder obrigar ao dono ou aos donos a ter que responsabilizar-se por ela com seus bens pessoais.

O instituto da pessoa jurídica é, portanto, uma técnica de separação patrimonial. Os membros dela não são os titulares dos direitos e obrigações imputados à pessoa jurídica. Tais direitos e obrigações formam um patrimônio distinto do correspondente aos direitos e obrigações imputados a cada membro da pessoa jurídica.

Da mesma maneira, em quaisquer demandas judiciais, seja no polo ativo ou passivo, quem figura é a pessoa jurídica, e não a pessoa natural que a representa, seja este sócio, administrador ou associado.⁶

A personalidade das pessoas jurídicas de direito privado inicia seus efeitos com a reunião de esforços entre os sócios, porém depende do registro do ato constitutivo para regular o exercício de suas atividades comerciais.

O Direito Argentino fixa algumas vantagens na formação de uma pessoa jurídica, tais como:

- I. responsabilidade limitada, ou seja, o dono ou os donos da empresa assumem somente de forma limitada a responsabilidade pelas dívidas ou obrigações que possa ter a empresa, as quais só se garantem com os bens, capital ou patrimônio que possa ter a empresa.
- II. maior disponibilidade de capital, já que este pode ser aportado por vários sócios.
- III. maiores possibilidades de acesso a créditos financeiros, bancos ou entidades financeiras que se mostrem mais dispostos a conceder empréstimos a Pessoas Jurídicas antes que a Pessoas Naturais.
- IV. possibilidade de acesso sem maiores restrições a concursos públicos.
- V. o proprietário e os sócios trabalhadores da empresa podem ter acesso a benefícios sociais e seguros.

⁵ GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 191.

⁶ ALMEIDA, Amador Paes de. **Manual das sociedades comerciais**. Direito de empresa. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

Assim, o Direito Pátrio e o Direito Argentino, nesse diapasão, não apresentam diferenças conceituais, até porque são derivados da mesma raiz jurídica.

3 DIREITO TRIBUTÁRIO

Com o surgimento da sociedade humana e, conseqüentemente, da formação do Estado, este, como autêntico provedor das necessidades coletivas, necessitava de um fundo financeiro, fruto da colaboração dos membros da coletividade.

Para a compreensão do Direito Tributário é importante frisar que este ramo da ciência do direito trata do estabelecimento de um conjunto sistematizado de normas para controlar a ação do Poder Público sobre as riquezas individuais, a título de tributação, ou seja, da arrecadação necessária para garantir a sua existência econômica e o seu próprio sustento.⁷

Aprimorado com o passar tempo e a evolução da sociedade, primeiramente definido pelos franceses e ingleses como **Direito Fiscal**, *Droit Fiscal* e *Fiscal Law* respectivamente, ganhou, posteriormente, a definição de **Direito Financeiro**. No Brasil, consagrou-se como **Direito Tributário** com a Emenda Constitucional n. 18/1965, e depois com o próprio Código Tributário Nacional, lei n. 5.172/1966.⁸

Observa-se que as imposições tributárias passaram por uma evolução, sendo caracterizadas desde vexatórias até contribuições compulsórias pelos costumes, e mais tarde pela lei. Passaram de prestações pagas com a força braçal (*in labore*), em espécie (*in natura*) e chegando à moeda (dinheiro). Na política, passaram de contribuições sob força para as definidas em lei.⁹

Sendo assim, a construção do conceito do direito tributário foi gradual, os doutrinadores dedicaram-se com afinco à obtenção da definição ideal, entre as quais destaca-se o entendimento de Souza: “O direito tributário é o ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos”.¹⁰

No Direito Argentino, o conceito que parece melhor refletir a idéia de tributo é aquele utilizado por Villegas:

Se entiende por tributo toda prestación patrimonial obligatoria – habitualmente pecuniária – establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados.¹¹

⁷ CASSONE, Vitório. **Direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

⁸ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**: ideal para concursos públicos. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009

⁹ CASSONE, 2002.

¹⁰ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2. ed. São Paulo: Resenha, 1975, p. 40.

¹¹ Entende-se por tributo toda prestação patrimonial obrigatória – habitualmente pecuniária – estabelecida pela lei, a cargo das pessoas físicas e jurídicas que se encontrem nos suportes fáticos que a própria lei determine, e que satisfaçam os fins que o Estado e os demais entes públicos hajam previstos. O orçamento e gastos são

El presupuesto de gastos se financia básicamente com um conjunto de tributos, por cuando han fracasado los intentos de unificarlos e tan siquiera simplificarlos.

O Direito Tributário cuida dos princípios e normas relativas à imposição e à arrecadação dos tributos, analisando a relação jurídica tributária, em que são partes os entes públicos e os contribuintes, e o fato jurídico gerador dos tributos. O objeto é a obrigação tributária, que pode consistir numa obrigação de dar, levar o dinheiro aos cofres públicos, ou uma obrigação de fazer ou não fazer.¹²

Para Coelho, a descrição de uma norma jurídica, que em si é um comando, uma permissão ou atribuição de poder, socorre o cientista de uma formulação a que se denomina proposição jurídica. Esta, pois, situa-se no plano da Ciência do Direito, sendo uma categoria da razão e não da vontade, como é a norma, estruturando-se na forma de um juízo hipotético condicional.¹³

Seguindo esse entendimento, leciona Amaro: “[...] disciplina jurídica dos tributos, com o que se abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladoras da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária.”¹⁴

Dessa forma, as normas tributárias, até mesmo as normas constitucionais relativas ao Direito Tributário, devem obedecer aos preceitos ditados pela Constituição Federal.

Nesse diapasão, Carrazza entende que:

[...] o princípio influi na interpretação e na boa aplicação até dos mandamentos constitucionais [...], portanto, os princípios exercem função importantíssima dentro do ordenamento jurídico-positivo, já que orientam, condicionam e iluminam a interpretação das normas jurídicas em geral, aí incluídos os próprios mandamentos constitucionais.¹⁵

Quando se fala em normas de Direito Tributário, como se viu, fala-se de regras e princípios tributários infraconstitucionais que se moldam aos preceitos da Carta Magna, e somente assim o sistema tributário estará em harmonia.

Segundo o ensinamento de Machado: “O Direito Tributário é o ramo do direito que se ocupa das relações entre fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”.¹⁶

Depois da breve explanação de alguns conceitos, entende-se que Direito Tributário é o ramo da Ciência do Direito que estuda a instituição, cobrança e arrecadação de tributos pelo Estado para a sobrevivência econômica do mesmo. É a disciplina jurídica dos tributos, abrangendo, dessa

financiados basicamente por um conjunto de tributos, quando fracassarem as tentativas de unificá-los e simplificá-los. Tradução livre dos autores. VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2009, p. 22.

¹² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

¹³ COELHO, 2006, p. 08.

¹⁴ AMARO, 2003, p. 02.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 38.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 49.

forma, o conjunto de princípios e normas reguladoras de criação, fiscalização e arrecadação das prestações tributárias.

No Direito Argentino, a noção e os elementos caracterizadores do Direito Tributário não se distanciam dos elementos do Direito Brasileiro.

Cabe ao Estado estabelecer os casos e os limites de atuação da norma tributária. O conceito de Direito Tributário na Argentina deixa claro as similitudes.

Para Villegas:

Definimos el derecho tributario como el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos em sus distintos aspectos. Algunos autores piensan que esta noción debe completarse con otros aspectos de la ciencia em estudio. Esto es correcto, pero no nos parece mal comenzar su desarrollo tomando como base el instrumento regulado, o sea, el tributo.¹⁷

4 A TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard of legal entity*), também denominada pela doutrina de penetração da personalidade jurídica, como é comumente conhecida na Argentina, é amplamente utilizada internacionalmente, para os efeitos de possibilitar a aplicação do direito aos casos em que o “véu” da personalidade jurídica pode proporcionar uma evasiva legal injustificável.

A mencionada teoria não tem por fim anular a personalidade jurídica, mas apenas em determinado caso concreto, reputando ineficazes os atos praticados com a interposição da pessoa jurídica, pois conforme Ascarelli (1945) *apud* Wald; Fonseca, “[...] a constituição da sociedade e a teoria da pessoa jurídica não devem constituir um meio para elidir o funcionamento das normas jurídicas”.¹⁸

Sobre o tema, leciona Tomazette:

A personificação das sociedades é dotada de um altíssimo valor para o ordenamento jurídico e, inúmeras vezes, entra em conflito com outros valores, como a satisfação dos credores. A solução de tal conflito se dá pela prevalência de valor mais importante. O progresso e o desenvolvimento econômico proporcionado pela pessoa jurídica são mais importantes que a satisfação individual de um credor. Logo, deve normalmente prevalecer a personificação.

Apenas quando um valor maior for posto em jogo, como a finalidade social do direito, em conflito com a personificação, é que está cederá espaço. Quando o interesse ameaçado é valorado pelo ordenamento jurídico como mais desejável e menos sacrificável do que o interesse volimado através da personificação societária,

¹⁷ Definimos o direito tributário como o conjunto de normas jurídicas que regulam os tributos em seus distintos aspectos. Alguns autores pensam que esta noção deve completar-se com outros aspectos da ciência em estudo. Isso é correto, mas não nos parece indevido iniciar seu desenvolvimento tomando por base o instrumento regulado, ou seja, o tributo. Tradução livre dos autores. VILLEGAS, 2009, p. 251.

¹⁸ WALD, Arnold; FONSECA, Rodrigo Garcia da. **A empresa no terceiro milênio: aspectos jurídicos**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2005, p, 140.

abre-se oportunidade para a desconsideração sob pena de alteração da escala de valores.¹⁹

No Direito Brasileiro, a mencionada teoria, já antes de sua introdução no artigo 50 do Código Civil de 2002, merecia amplo acolhimento dos magistrados para o fim de viabilizar a aplicação do direito positivo aos casos em que o “véu” da pessoa jurídica encobre a verdade dos fatos.²⁰

Para o Direito Argentino, as primeiras noções da teoria da penetração vieram com o decreto 6755/43, que contemplou o princípio de realidade econômica e societária para evitar a evasão do imposto à transmissão gratuita de bens através da constituição de sociedades. Depois, a Lei 11.683 introduziu o critério de realidade econômica em matéria fiscal.

No âmbito laboral, o princípio da penetração aparece estabelecido em matéria anti-fraude através da lei 16.593, que diz no seu artigo que o contrato de uma sociedade se obriga à prestação de serviços ou tarefas típicas de uma relação de trabalho por parte dos seus integrantes, a favor de um terceiro, de forma permanente e exclusiva. Será considerado contrato de trabalho por equipe, e cada um dos seus integrantes, trabalhador dependente do terceiro a quem forem prestados efetivamente os mesmos.

Finalmente chegamos à consagração legislativa da teoria da desestimação da personalidade jurídica. A lei 22.903 agregou um terceiro parágrafo ao artigo 54 da LSC, que diz:

La actuación de la sociedad que encubra la consecución de fines extrasocietarios, constituya un mero recurso para violar la ley, el orden público o la buena fe o para frustrar derechos de terceros, se imputará directamente a los socios o a los controlantes que la hicieron posible, quienes responderán solidaria e ilimitadamente por los perjuicios causados.²¹

A doutrina da desestimação da personalidade, num sentido amplo, foi admitida no ordenamento Argentino para a tutela tanto de interesses privados quanto de interesse público, fundando-se nos princípios da simulação ilícita, do abuso do direito, da doutrina fiscal do conjunto econômico, etc.

4.1 CONCEITO E NATUREZA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA

Por ser um hábil mecanismo para evitar manobras fraudulentas, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica ganhou atenção especial de respeitáveis juristas de várias

¹⁹ TOMAZETTE, Marlon. A desconsideração da personalidade jurídica: a teoria, o CDC e o novo Código Civil. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 6, n. 58, ago. 2002, p. 08. Disponível em:

<<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3104>>. Acesso em: 21 maio 2010.

²⁰ WALD; FONSECA, 2005.

²¹ A atuação da sociedade que acoberte a consecução de fins extra-societários constitui um mero recurso para violar a lei, a ordem pública ou a boa fé ou para frustrar direitos de terceiros. Imputar-se-á diretamente aos sócios

partes do mundo. No Brasil, Rubens Requião foi o primeiro jurista a sistematizar a doutrina a respeito do uso abusivo ou fraudulento da pessoa jurídica.²²

Na Argentina, Nissen foi um dos primeiros juristas a tratar do assunto.

Os defensores dessa teoria argumentam que quando a forma da pessoa jurídica ou a própria pessoa jurídica servir de instrumento para agir contrariamente à lei deve ocorrer sua desconsideração. O instituto da teoria mencionada tem como objetivo maior obstar a ocorrência de fraudes ou abusos por meio da utilização da personalidade jurídica.

Dessa maneira, não deve ser levada em conta sua existência, para possibilitar que o julgador aplique a lei ao caso concreto. O magistrado analisará minuciosamente os autos e, preenchidos os requisitos legais, decidirá na espécie como se a pessoa jurídica não existisse, imputando aos sócios da sociedade analisada, ou até mesmo à outra pessoa jurídica de que tenha se utilizado, ou ainda, se mascarada sob a forma daquela primeira, as responsabilidades devidas. Assim, o julgador ignorará, para o caso concreto, a personificação societária, ou seja, aprecia-se a situação jurídica tal como se a pessoa jurídica não existisse, o que significa que se trata a sociedade e o sócio como se fossem a mesma e única pessoa.²³

Justen Filho conceitua a desconsideração como:

[...] a ignorância, para casos concretos e sem retirar a validade do ato jurídico específico, dos efeitos da personificação jurídica validamente reconhecida a uma ou mais sociedades, a fim de evitar um resultado incompatível com a função da pessoa jurídica.²⁴

Segundo Richard,

la teoría de la inoponibilidad de los actos jurídicos no puede derivar en la desestimación de la personalidad. La desestimación, como la nulidad absoluta, impone la previa disolución de la sociedad para proteger los derechos de los terceros de buena fe. La inoponibilidad sólo implica efectos de desimputación o de imputación, o de responsabilidad. La desestimación, como la nulidad absoluta, impone el procedimiento institucional previsto en la ley: la liquidación del centro imputativo y la anotación en el registro de esa extinción (Art. 112 LS). Y como ese no es el fin buscado por el Art. 54 de la ley de Sociedades, lo correcto es que se hable siempre de inoponibilidad de los actos realizados por los socios, por medio de dolo o culpa, a la sociedad cuando este no era el fin buscado por ella.²⁵

ou aos controladores que a fizeram possível, aqueles que responderão solidária e ilimitadamente pelos prejuízos causados. Tradução livre dos autores. ARGENTINA, LSC, 2010.

²² BECKER, Caroline. **A desconsideração da personalidade jurídica: análise doutrinária e jurisprudencial** acerca das teorias maior e menor à luz do novo código civil e da consolidação das leis do trabalho. Tubarão. 2008. 137f. Monografia (Graduação) – Universidade do Sul de Santa Catarina, Tubarão, 2008.

²³ COELHO, 2006.

²⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 57.

²⁵ a teoria da inoponibilidade dos atos jurídicos não pode derivar da desestimação da personalidade. A desestimação, como a nulidade absoluta, impõe a prévia dissolução da sociedade para proteger os direitos dos terceiros de boa fé. A inoponibilidade somente implica efeitos de desimputação ou de imputação, ou de responsabilidade. A desestimação, como a nulidade absoluta, impõe o procedimento institucional previsto na lei: a liquidação do centro imputativo e a anotação no registro dessa extinção (Art. 112 LS). E como esse não é o fim buscado pelo Art. 54 da lei de Sociedades, o correto é que se fale sempre de inoponibilidade dos atos realizados

O elemento subjetivo para a teoria da desconsideração da personalidade jurídica incidir ao caso concreto deve existir das seguintes formas: fraude contra credores, a lei ou o contrato e o abuso do direito.

Para o estudo da teoria, não se faz necessário diferenciar minuciosamente as formas acima apresentadas, no entanto, cabe ressaltar que a fraude distingue-se do abuso de direito e não são idênticas as três modalidades de fraudes citadas. Para a análise da desconsideração, não há necessidade do exame aprofundado da forma pela qual se desviou a pessoa jurídica, se por meio fraudulento ou abusivo. Se o julgador tomar uma pela outra, não haverá necessidade de reformar sua decisão no que tange à parte dispositiva de sua sentença.²⁶

Há dois posicionamentos sobre a teoria do abuso do direito: a posição subjetiva, na qual os defensores argumentam que o abuso do direito apenas é caracterizado quando houver possibilidade de detectar a intenção de causar o prejuízo, ou, ao menos, a consciência da inexistência de interesse pelo titular do direito exercido de forma irregular; e a posição objetiva, para a qual há abuso do direito quando este for exercido de forma contrária aos seus fins econômicos e sociais, independentemente do interesse do agente.²⁷

Assim, conforme preceituado pela concepção objetiva, ocorreria uma espécie de abuso do direito, e, na falta da intenção do titular do abuso de direito exercido de forma abusiva de prejudicar terceiros, não seria cabível a teoria da desconsideração da personalidade jurídica. Isso se dá pelo fato de a teoria ser medida excepcional a ser aplicada com muita cautela, ao passo que a autonomia patrimonial é regra geral que deve ser observada.²⁸

Com relação ao Direito Argentino, outro não tem sido o entendimento.

É pressuposto para a aplicação da teoria da penetração uma conduta que configuraria um uso ou exercício abusivo da personalidade jurídica.

Afirma-se, no presente, que as condutas do ente coletivo que habilita o remédio sob análise configurariam um tipo especial de exercício abusivo de direitos.

Assim, ao determinar quando se está em presença de uma "conduta abusiva" resulta ser a "chave" da questão.

É por isso que o aspecto que requer maior complexidade para resolver os casos judiciais é contar com uma definição instrumental de "conduta abusiva" que abarque um "modelo contestável" e sirva para reduzir o vazio do item lexical.

pelos sócios, por meio de dolo ou culpa, quando este não era o fim buscado por ela. Tradução livre dos autores. RICHARD, Efraín H. **El derecho societario y las relaciones de organización**. Córdoba, 2004. Disponível em: [http://www.unc.edu.ar/institucional/organizacion/boletinoficial/contenedor-unidades-academicas/US%20AS%20BOL%203%20MIO%20terminado.pdf/view?searchterm=El derecho societario y las relaciones de organización](http://www.unc.edu.ar/institucional/organizacion/boletinoficial/contenedor-unidades-academicas/US%20AS%20BOL%203%20MIO%20terminado.pdf/view?searchterm=El%20derecho%20societario%20y%20las%20relaciones%20de%20organizacion). Acesso em: 22 ago. 2010.

²⁶ FREITAS, Vladimir Passos de. **Código tributário nacional comentado: doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

²⁷ FREITAS, 2007.

²⁸ BECKER, 2008.

Nesse sentido, Dubois:

En efecto, ello resulta necesario por cuanto el fenómeno se presenta con contornos que en algunas oportunidades hace dificultoso decidir si el término en cuestión se puede aplicar a aquél. Se suele decir que "el caso" se presenta como una "burla" a la ley, toda vez que las conductas del ente colectivo en apariencia acatan la ley, pero haciendo de ella un uso instrumental que elude los alcances y los fines que el ordenamiento jurídico, tomado este como "unidad e integralidad", ha tenido en miras regular.

Provisoriamente, se pueden decir que como elementos integrantes necesarios de este estándar reprochable se deben contar, en primer lugar, con una violación a la ley integrante de un cuerpo normativo de los múltiples que imputan jurídicamente a la sociedad y, en segundo, con la insatisfacción de la acreencia que tal incumplimiento genera.

En cuanto a la insatisfacción de la acreencia aparece como inherente a la definición, en tanto que si la sociedad de la que se pretende su vulnerabilidad es solvente, qué sentido tiene, pues, desestimar su personalidad si con ella se puede dar cumplimiento a las obligaciones contraídas con sus acreedores o terceros (Art. 505 CC).²⁹

A criação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica veio ao encontro da necessidade premente de orientação dos operadores do Direito, em especial, os próprios tribunais, para que os mesmos tivessem as armas mais acertadas diante de casos em que o mais apropriado seria a aplicação da teoria.

Seria possível, então, afastar o risco de se discutirem questões como, por exemplo, questionar a própria pessoa jurídica, e não o mau uso que se fazia dela, que, na verdade, apenas desviavam os julgadores do debate das questões centrais.

A desconsideração da personalidade jurídica possui como funções primordiais não só impedir as fraudes e abusos de direito por meio da pessoa jurídica, mas também resguardar o instituto.³⁰

A desconsideração da personalidade jurídica, ao menos de forma aparente, assemelha-se aos vícios dos atos jurídicos, que, por sua vez, compreendem figuras como, por exemplo, a nulidade, a anulabilidade e a irregularidade. Ao comparar a desconsideração com os vícios dos atos jurídicos, é

²⁹ Isso é necessário quando o fenômeno se apresenta com contornos que, em algumas oportunidades, dificultam decidir se o termo em questão pode aplicar-se à aquele. Costuma-se dizer que "o caso" se apresenta como uma "burla" à lei, toda vez que as condutas do ente coletivo aparentemente acatam a lei, mas fazendo dela um uso instrumental que evita o alcance e os fins que o ordenamento jurídico, tomado este como "unidade e integralidade", teve como objeto regular.

Provisoriamente, pode-se dizer que como elementos integrantes necessários a este modelo contestável deve-se contar, em primeiro lugar, com uma violação à lei integrante de um corpo normativo múltiplo que imputa jurídicamente à sociedade, em segundo, com a insatisfação da dívida que tal falta de compromisso gera.

De acordo com a insatisfação da dívida, esta aparece como inerente à definição, se a sociedade que se pretende a sua vulnerabilidade é solvente, que sentido tem, pois, desestimar a sua personalidade se com ela podem dar-se ordens às obrigações contraídas com os seus devedores ou terceiros (Art. 505 CC). Tradução livre dos autores. DUBOIS, Eduardo M. Favier. **La desestimacion de la personalidad juridica societaria como limite al globalismo en la Argentina del siglo XXI**. Editorial Errepar: Septiembre 2001, p. 88.

³⁰ FREITAS, 2007.

possível perceber que em ambos o direito exclui a produção dos efeitos visualizados pelas partes e a incidência do regime jurídico que geralmente se aplica.³¹

Destarte, a desconsideração é marcada por um defeito de funcionalidade na forma de uma pessoa agir no mundo concreto. Esse defeito que impulsiona a desconsideração não se encontra na estrutura do ato jurídico específico, e sim na atividade funcional exercida pelo indivíduo que realizou tal ato. A atividade funcional da sociedade personificada em muito se distanciou do preceituado pela norma jurídica.³²

Na legislação Argentina, profunda modificação advém do artigo 54 da Lei das Sociedades, aplicável às sociedades comerciais.

A extensão ao controlador da sociedade dos supostos de responsabilidade previstos no Art. 54 da Lei de Sociedades, que no seu texto original se reservava exclusivamente ao sócio, incorporou-se à lei 22.903.

A definição de controlador deve buscar-se no Art. 33, que compreende não só o controlado interno (aquele que possui participação por qualquer título que outorgue votos necessários para formar a vontade social), mas também ao controlado externo (aquele que exerce na sociedade uma influência dominante, como consequência de vínculos especiais que existem).

A responsabilidade do controlado que prevê o Art. 54 encontra-se relacionada com a responsabilidade do sócio oculto do Art. 34 LSC, e já que se deve responder este frente a terceiros, seria ilógico que não o fizesse diante dos mesmos sócios e à sociedade quando ocasionar danos pela sua atuação.

Com base no artigo 54, colaciona-se o seguinte julgado com origem da Justiça do Trabalho Portenha:

Cuando una persona jurídica, apartándose de los fines para los que fue creada, abusa de su forma para obtener un resultado querido al otorgársele esa prerrogativa, debe descorrerse el velo de su personalidad para penetrar en la real esencia de su substrato personal o patrimonial y poner de manifiesto los fines de los miembros cobijados tras la máscara.³³

Assim, a teoria da desconsideração deve ser encarada como doutrina autônoma e individuada, e não como simples aplicação específica das normas referentes à invalidação dos atos fraudulentos.

³¹ FREITAS, 2007.

³² BECKER, 2008.

³³ Quando uma pessoa jurídica, afastando-se dos fins para os quais foi criada, abusa da sua forma para obter um resultado buscado, ou outorga-se essa prerrogativa, ou deve-se desfazer o véu da sua personalidade para penetrar na real essência do seu substrato pessoal ou patrimonial e pôr em manifesto os fins velados atrás da máscara. Tradução livre dos autores. ARGENTINA. JUSTIÇA DO TRABALHO PORTENHA. **Insfran, Román e outro c. Arroyo, S. R. L. e outro**, 18-02-85 CNTrab Sala V (DJ, 985-49-607 - DT, 985-A, 651).

4.2 APLICAÇÃO DA TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Do ponto de vista do Direito Civil e Comercial, em que predomina a igualdade das partes, ainda é raro se cogitar a hipótese de aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica. Contudo, em se tratando de relação tributária, são frequentes e variadas as engenharias ou expedientes 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, ensejando, dessa forma, a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

A aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no campo do Direito Tributário tem sido objeto de divergências significativas e abordagens por óticas distintas. Encontramos manifestações fundadas numa visão muito específica do princípio da legalidade ou da necessidade de regramento em lei complementar, no sentido da impossibilidade de o instituto ser aplicado no Direito Tributário.

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 nesse rumo.

Convém destacar o singular e substancial entendimento de que o artigo 135 do Código Tributário Nacional veicula típica hipótese de desconsideração da personalidade jurídica. Desse modo, não há dúvidas quanto à aplicação da teoria em comento quando da ocorrência de abuso ou fraudes, excesso de poderes, infração ou violação da lei ou contrato cometido pelos sócios ou administradores.

Na doutrina Argentina, há, ainda, importante distinção entre a teoria da penetração e a verdade real ou realidade econômica, sem negar, contudo, que há pontos coincidentes entre ambas.

Nesse sentido, Aguilar:

Así, refiere que de común tienen los medios, o sea la facultad, del intérprete de desconocer la eficacia de la forma jurídica para adaptarla a la realidad. Es decir, la predominancia de la substancia sobre la forma. Pero, como diferencias pueden anotarse:

1. El disregard procede en caso de fraude, mientras que el principio tributario de la primacía de la realidad de los hechos económicos, en todos los casos en que la forma no se ajuste a la realidad considerada en la ley, se trate de fraude o no.
2. El disregard se aplica en perjuicio de quien utilizó la forma; mientras que el principio en su perjuicio o beneficio.
3. El disregard implica una simulación de actos jurídicos, una desfiguración de los hechos; mientras que en el principio de primacía de la realidad de los hechos económicos, la forma puede coincidir con la realidad desde el punto de vista del derecho privado, pero no con el contenido, fundamento o finalidad de la ley tributaria.

4. El *disregard* o *legal entity*, como su nombre lo indica, consiste en el desconocimiento de la personería jurídica; mientras que, para el principio tributario, existen otras posibilidades.

La diferencia sustancial, pues, es que el *disregard* se limita expresamente a los casos en que existe fraude o abuso, con lo cual se elimina la posibilidad de que el contribuyente pueda aplicar el principio de la realidad en su favor, como sí procede, por ejemplo, en el caso uruguayo, que sostiene esto como un aspecto esencial de su doctrina.

Precisamente, la jurisprudencia rioplatense fue notoriamente innovadora en el tratamiento del tema, en la resolución de casos que tuvieron grandes repercusiones.

Se tiene así el famoso caso de la "Parke Davis", en el cual la Corte Suprema Argentina estableció que dos sociedades, una local y otra extranjera, que se diferenciaban desde el punto de vista del derecho privado pero que integraban una sola unidad económica, debían ser consideradas impositivamente como una sola entidad, por lo cual el pago de aparentes regalías no era más que un retiro disimulado de utilidades sujetas al impuesto a las ganancias, por cuanto todo contrato supone la existencia de dos partes y nadie puede contratar consigo mismo.³⁴

Fica claro que, em ambos os Países, o descerramento do “véu” da personalidade jurídica serve justamente para detectar e combater o uso patológico da pessoa jurídica, que, sendo uma ficção jurídica, somente terá existência legítima enquanto servir aos objetivos lícitos para os quais foi criado.

4.3 REQUISITOS PARA APLICAÇÃO DA TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA

A teoria da desconsideração representa um aperfeiçoamento do instituto da pessoa jurídica, e não a sua negação, portanto, deve ser aplicada com cautela, mediante provas inequívocas, e

³⁴ Assim, refere que em comum tem os meios, ou seja, faculdade do intérprete em reconhecer a eficácia jurídica para adaptá-la à realidade. A predominância da substância sobre a forma. Como diferenças podem-se notar:

1. O *disregard* procede no caso de fraude, enquanto que o princípio tributário da primazia da realidade dos fatos econômicos procede em todos os casos nos quais a forma não se ajuste à realidade considerada na lei, tratando-se de fraude ou não.

2. O *disregard* aplica-se no prejuízo de quem utilizou a forma; enquanto que o princípio no seu prejuízo ou benefício.

3. O *disregard* implica uma simulação de atos jurídicos, uma desfiguração dos fatos; enquanto que no princípio de primazia da realidade dos fatos econômicos, a forma pode coincidir com a realidade desde o ponto de vista do direito privado, mas não com o conteúdo, fundamento ou finalidade da lei tributária.

4. O *disregard* ou *legal entity*, como o seu nome o indica, consiste no desconhecimento da pessoa jurídica; enquanto que, para o princípio tributário, existem outras possibilidades.

A diferença substancial, pois, é que o *disregard* se limita expressamente aos casos em que existe fraude ou abuso, com o qual se elimina a possibilidade de que o contribuinte possa aplicar o princípio da realidade ao seu favor, como se procede, por exemplo, no caso uruguayo, que se apoia nisso como um aspecto essencial da sua doutrina.

Precisamente, a jurisprudência rioplatense foi notoriamente inovadora no tratamento do tema, na resolução de casos que tiveram grandes repercussões.

Tem-se assim o famoso caso da “Parke Davis”, no qual a Corte Suprema Argentina estabeleceu que duas sociedades, uma local e outra estrangeira, que se diferenciavam desde o ponto de vista do direito privado mas que integravam uma só unidade econômica, deviam ser consideradas impositivamente como uma só entidade, por isso o pagamento de aparentes dívidas não era mais que uma retirada dissimulada de lucros sujeitas à imposição dos tributos, posto que todo contrato supõe a existência de duas partes, e ninguém pode contratar consigo mesmo. Tradução livre dos autores. AGUILAR. Lourdes Calderón. **La interpretación de las normas tributarias em función a la realidad de los hechos económicos**. Buenos Aires, 2003. Disponível em:

<<http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/quipukamayoc/2003/segundo/interpretacion.htm>> Acesso em: 22 ago. 2010.

apenas excepcionalmente, sob pena de se deixar de incentivar a livre iniciativa e negar de plano o privilégio da autonomia patrimonial, principal atrativo da pessoa jurídica.

Por outro lado, não se deve esquecer de que a aplicabilidade da teoria independe de norma específica. Contudo, é certo que a mesma fixa uma exceção e não uma regra à execução do crédito tributário, logo, como já foi dito, deve ser aplicada cautelosamente.

Em suma, pode-se dizer que, para aplicação da teoria, necessária se faz a comprovação dos requisitos considerados indispensáveis.

Adiante, elencar-se-á alguns desses requisitos. Lembrando que não é um rol taxativo, visto que existem diversos julgados nos Tribunais sobre a aplicação dessa teoria. Em especial, citamos o julgado abaixo da Corte Superior de Justiça da Nação:

El renovado instrumental jurídico que resulta de la valoración crítica de los problemas que plantea la producción industrial en masa y las estructuras económico-sociales en transformación, no importa consagra institutos que funcionen unilateralmente a favor exclusivo de uno sólo de los sujetos de la relación tributaria. Los tribunales pueden descender el velo societario en el interés de los mismos que lo han creado, haciendo aplicación positiva de la teoría de la penetración y, asimismo, admitir la invocación de la teoría del conjunto económico o sus equivalentes, ya que de lo que se trata es de la necesaria prevalecencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva, sea ésta favorable al fisco o al contribuyente.³⁵

4.3.1 Abuso ou fraude através da utilização da pessoa jurídica, causando prejuízo a terceiros

Em nosso sistema jurídico, o abuso do direito está previsto na legislação e consagrado na doutrina e jurisprudência, nos termos dos seguintes artigos do Código Civil:

Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.

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.³⁶

No abuso de direito, o sujeito aparentemente estaria agindo no exercício de seu direito. Contudo, na configuração de tal hipótese, o sujeito se encontra violando os valores que justificam o

³⁵ O renovado instrumental jurídico que resulta da valorização crítica dos problemas que expõe a produção industrial em massa e as estruturas econômico-sociais na transformação, não consagra institutos que funcionem unilateralmente a favor, exclusivamente, de um só dos sujeitos da relação tributária.

Os tribunais podem retirar o véu societário no interesse dos mesmos que o criaram, fazendo aplicação positiva da teoria da penetração e, mesmo assim, admitir a invocação da teoria do conjunto econômico ou seus equivalentes, já que do que se trata é da necessária prevalência da razão do direito sobre o ritualismo jurídico formal, substitutivo da substância que define a justiça, apreendendo a verdade jurídica objetiva, seja esta favorável ao fisco ou ao contribuinte. Tradução livre dos autores. ARGENTINA. CORTE SUPERIOR DE JUSTIÇA DE LA NACION. CSJN, febrero 26-1985; "*Kellog Co. S.A.C.I. y F. S/ imposto aos créditos*" T. 307, p. 118.

³⁶ BRASIL, CC, 2010.

reconhecimento desse direito pelo ordenamento jurídico, não havendo limites definidos e fixados, pois estes serão dados pelos princípios que regem o ordenamento, os quais contêm seus valores fundamentais.

A aplicação da teoria do abuso de direito exige responsabilização objetiva, a qual encontra substrato na teoria do risco, e revela o ato abusivo através da confrontação entre o ato praticado e os valores tutelados pelo ordenamento civil-constitucional.

Assim, a obrigação de indenizar tem lugar, desde que o comportamento abusivo do agente se alinhe com os demais pressupostos da responsabilidade civil, quais sejam o dano e o nexo causal entre o ato abusivo e o dano.

Porém, se a ação humana exorbita seus fins sociais, contraria a boa-fé ou os bons costumes, ainda que não interfira, diretamente, na esfera de direitos de outrem, agride a ordem jurídica, não podendo subsistir. Como magistralmente lembrado por Stoco, “[...] antes de ofender o particular, o ato abusivo ofende a sociedade e a higidez dele próprio”.³⁷

Para a doutrina, fraude contra credores define-se da seguinte forma:

[...] propósito de prejudicar terceiros, particularizando-se em relação aos credores. Mas não se exige o *animus nocendi*, bastando que a pessoa tenha a consciência de que, praticando o ato, está prejudicando seus credores. É, em suma, a diminuição maliciosa do patrimônio (Caio Mário). O ato fraudulento é suscetível de revogação pela ação pauliana.³⁸

Conforme o conceito supracitado, não se exige do devedor intenção deliberada de causar prejuízo, apenas a consciência de que está causando o dano, caracterizado pela diminuição intencional de garantia, por parte do devedor, em detrimento a direito creditício alheio. Além disso, cumpre salientar que se o devedor, estando em estado de insolvência, aliena bens ou remite dívidas; ou se ele reduz-se a insolvente com o ato.

Ressalte-se a equiparação à alienação, a fim de consolidar a fraude, do pagamento a credor quirografário de dívida não vencida, bem como as garantias de que o devedor insolvente dê a algum credor, retirando bens que seriam garantia de todos para assegurar o direito de apenas um.³⁹

Não apenas a alienação dos bens que se inserem no acervo patrimônio atual do devedor pode configurar a fraude contra credores, admite-se que esta ocorra também no caso em que o devedor impede a entrada de bens em seu patrimônio, recusando, por exemplo, o recebimento de herança.⁴⁰

A fraude de execução configurada no Código Tributário Nacional:

³⁷ STOCO, Rui. **Abuso do direito e má-fé processual**, 2 ed. São Paulo: RT, 2003, p. 59.

³⁸ GOMES, 1995, p. 430/431, grifo no original.

³⁹ ALMEIDA, Fábio Portela Lopes de. **A fraude contra credores e a fraude à execução**. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 58, ago. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3119>>. Acesso em: 21 maio 2010.

⁴⁰ ALMEIDA, 2002.

Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados pelo devedor bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida em fase de execução.⁴¹

A Lei de Execuções Fiscais dispõe que:

Art. 1º. A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

Art. 2º. Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 1º Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.⁴²

A Lei 4.320/1967, que estabelece normas gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, estabelece:

Art. 39 [...]

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa Não-Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multas de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.⁴³

A súmula 375, aprovada pela Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, consolidou a posição jurisprudencial no sentido de ser imprescindível o registro da penhora do bem alienado ou a prova de má-fé do terceiro adquirente para o reconhecimento da fraude à execução.⁴⁴

A fraude à execução se configura quando, citado o executado, este se desfaz de seus bens, impossibilitando a penhora e a satisfação do crédito. Por sua vez, o reconhecimento da má-fé do terceiro adquirente depende do registro da penhora do bem, ou seja, adquirido o bem antes da constrição judicial, ou após esta, mas sem que tenha havido o devido registro, não há que se falar que o terceiro agiu com má-fé.

⁴¹ BRASIL. **Lei n. 5.172 de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 24 abr. 2010.

⁴² BRASIL. **Lei n. 6.830 de 1980**. Lei de Execução Fiscal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L6830.htm>>. Acesso em 24 abr. 2010.

⁴³ BRASIL. LEF. 2010.

⁴⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 375**. Corte especial. Brasília, DF, 18 de março de 2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/SumulasSTJ.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2010.

O que se nota é que não há diferença significativa entre a fraude à execução comum e à fiscal. O que ocorre é que, frequentemente, a Fazenda Pública não precisa sequer alegar fraude de execução, bastando-lhe invocar seus privilégios, como o do artigo 184 do Código Tributário Nacional:

Art. 184. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.⁴⁵

Por sua vez, a Fazenda Pública, com respaldo da legislação civil, empresarial e tributária, não hesita em buscar nos sócios, ex-sócios, administradores e ex-administradores o pagamento dos débitos tributários da empresa, que acabam tendo que defender em juízo as diferentes teses já apresentadas e desenvolvidas pelo fisco.

Para a plena aplicação da teoria da desconsideração, é necessário que o Fisco acoste aos autos informações de que os sócios, de direito ou de fato, agiram com excesso de poderes, fraude ou abuso de direito, produzindo prova robusta dessa alegação, porque são requisitos para se requerer a desconsideração da pessoa jurídica e a responsabilização de seus sócios e administradores.

O Direito Argentino da mesma forma reconhece o abuso de direito como corolário para a aplicação da teoria da penetração.

Nesse sentido, Rosetti:

Pero para excluir a la sociedad de la imputación de los actos de sus representantes, la ley no dice simplemente que deben ser *extraños* al objeto social; con el uso del adverbio "notoriamente", enfatiza sobremanera la extravagancia que debe tener el acto. Esta calificación supone un acto, evidente, palmaria, ostensiblemente ajeno al objeto.

Cuando un acto reviste esas características, será un supuesto a determinar en cada caso particular. Así, para una sociedad dedicada a la elaboración de productos alimenticios, la compra de una avión será notoriamente extraña, o no, según su conexión con la actividad que desarrolla (puede justificar, por ejemplo, su necesidad de adquisición para el traslado de sus funcionarios).

La segunda limitación está dada por la estructura del órgano encargado de relacionar a la sociedad.

Si bien este órgano, en todos los tipos, puede ser unipersonal (excepto en las S.A. del art. 299), el estatuto puede organizar una representación plural, ya sea conjunta, indistinta o colegiada, lo que determinará, obviamente, una diferente conformación de la voluntad social para vincular a la sociedad.

Al respecto, cabe formular dos consideraciones:

a) el régimen de imputación de actos a la sociedad rige "aun en infracción a la organización plural, si se tratare de obligaciones contraídas mediante títulos valores, por contrato entre ausentes, de adhesión o concluidos mediante formularios, salvo cuando el tercero tuviere conocimiento efectivo de que el acto se celebra en infracción de la organización plural" (art. 58, segundo párrafo);

b) si bien no tiene expresa recepción legal, rige en materia societaria la *teoría de la apariencia*. Según ella, la sociedad que a través de sus funcionarios o empleados genera en los terceros que contratan con ella la sensación legítima de que están

⁴⁵ BRASIL, CTN, 2010.

contratando con quien tiene facultades para hacerlo, no puede luego ampararse en la falta de representación del aparente funcionario. Quien crea la apariencia debe asumir las consecuencias que de ella derivan, aun cuando el factor, empleado, socio o tercero, se haya extralimitado en sus funciones.⁴⁶

4.3.2 Excesso de poderes

No entendimento de Gomes, excesso de poderes:

[...] tem a ver com a desobediência às cláusulas contratuais, que à semelhança do mandatário que exorbita dos poderes a ele outorgados, responde pessoalmente junto a terceiro pelos prejuízos que causar. Verifica-se o excesso de poder quando o sujeito, no caso específico os gerentes, representantes, sócios ou diretores praticam atos que o Direito autoriza, porém, além dos limites do seu exercício.⁴⁷

E não poderia ser de outra forma, uma vez apurado um ato praticado com excesso de poderes, o agente causador do dano deve ser pessoalmente responsabilizado, não havendo que se falar em responsabilidade para a pessoa jurídica. E é exatamente isso que previu o legislador ao determinar a responsabilidade pessoal do agente.

4.3.3 Infração de lei, contrato ou estatuto

A aplicação da teoria da desconsideração se faz necessária nos casos em que é demonstrado que o sócio exerceu conduta faltosa, infringindo leis ou dispositivos do contrato social ou

⁴⁶ Para excluir a sociedade da imputação dos atos dos seus representantes, a lei não diz simplesmente que devem ser *estranhos* ao objeto social; com o uso do advérbio "notoriamente", enfatiza a extravagância que deve ter o ato. Esta qualificação supõe um ato evidente, ostensivamente alheio ao objeto.

Quando um ato reveste essas características, será um pressuposto a determinar em cada caso particular. Assim, para uma sociedade dedicada à elaboração de produtos alimentícios, a compra de um avião será notoriamente estranha, ou não, segundo a sua conexão com a atividade que desenvolve (pode justificar, por exemplo, a sua necessidade de aquisição para o deslocamento dos seus funcionários).

A segunda limitação está dada pela estrutura do órgão encarregado de relacionar-se à sociedade.

Se bem que este órgão, em todos os tipos, pode ser unipessoal (exceto nas S.A. do art. 299), o estatuto pode organizar uma representação plural, conjunta, indistinta ou colegiada, o que determinará, obviamente, uma diferente conformação da vontade social para vincular a sociedade.

Com relação a isso, cabe formular duas considerações:

a) o regime de imputação de atos à sociedade rege "inclusive na infração à organização plural, se tratar de obrigações contraídas mediante títulos valores, por contrato entre ausentes, de adesão ou concluídos mediante formulários, salvo quando o terceiro tiver conhecimento efetivo de que o ato se celebra na infração da organização plural" (art. 58, segundo parágrafo);

b) não há uma expressa recepção legal, rege em matéria societária a *teoria da aparência*. Segundo ela, a sociedade que através dos seus funcionários ou empregados gera nos terceiros que contratam com ela a sensação legítima de que estão contratando com quem tem facultades para fazê-lo, não pode amparar-se na falta de representação do aparente funcionário. Quem cria a aparência deve assumir as consequências que dela derivam, inclusive quando o fator, empregado, sócio ou terceiro, tenha extrapolado suas funções. Tradução livre dos autores. ROSETTI, Raúl A. **Organizacion. Concepto. Organizacion juridica y economica. Funciones necesarias para la sociedad y funciones en interes directo para los socios**. Buenos Aires, 1997, p. 10.

Disponível em:

http://www.econ.uba.ar/www/departamentos/derecho/plan97/instit_derpriv/Negri/Capitulo%20VIII.doc. Acesso em: 22 ago. de 2010.

⁴⁷ GOMES, 1995, p. 429.

estatuto, vindo a causar prejuízo a terceiro de boa-fé, acarretando, assim, responsabilização pessoal, solidária e ilimitada do sócio.

Incorporando esse espírito, Oliveira:

Os problemas de desconsideração envolvem frequentemente um problema de imputação. O que importa basicamente é a verificação da resposta adequada à seguinte pergunta: no caso em exame, foi realmente a pessoa jurídica que agiu ou foi ela mero instrumento nas mãos de outras pessoas, físicas ou jurídicas? E exatamente porque nossa conclusão quanto à essência da pessoa jurídica se dirige a uma postura de realismo moderado pois, repudiamos os normativismos, os ficcionismos, os nominalismos, que essa pergunta tem sentido. Se é em verdade uma outra pessoa que está a agir, utilizando a pessoa jurídica como escudo, e se é essa utilização da pessoa jurídica, fora de sua função, que está tomando possível o resultado contrário à lei, ao contrato, ou às coordenadas axiológicas fundamentais da ordem jurídica (bons costumes, ordem pública), é necessário fazer com que a imputação se faça com predomínio da realidade sobre a aparência.⁴⁸

A separação patrimonial é de suma importância, e a adoção da teoria se constitui em avanço na nossa legislação, trazendo como consequência o desestímulo a fraudes, a abuso de direito, à infração da lei, contrato ou estatuto, dando maior segurança aos credores, fornecedores, consumidores e terceiros que interagirem com a sociedade, bem como aos próprios sócios.

4.3.4 Bens da pessoa jurídica insuficientes para garantia integral da execução

Para a estabilidade dos investidores, além do fortalecimento da economia de um país, não se pode adotar a referida teoria bastando apenas o fato de a sociedade não possuir bens suficientes para a satisfação de um crédito, imputando, assim, aos sócios a responsabilidade pelos créditos tributários. Nesse caso, as consequências seriam negativas, eis que abalariam a segurança jurídica necessária ao convívio social.

O desenvolvimento econômico do país estaria em risco, pois que grandes empresas não gostariam de correr o risco de ver seus sócios ou diretores responsabilizados pela decretação da teoria da desconsideração. Sócios honestos, surpreendidos por fatores econômicos externos, teriam que arcar pessoalmente pelo insucesso do negócio, por exemplo.

A estabilidade dos investidores é de suma importância para o fortalecimento da economia de um país. O mercado de capitais democratizado conduz a um maior dinamismo do capitalismo. As empresas que atuam no Brasil se desenvolvem, o que se traduz em maior oferta de empregos e melhor distribuição de renda.

O fato de a empresa não possuir bens suficientes para garantia integral da execução por si só não enseja a aplicação da teoria da desconsideração, pois há de ser provado que o motivo de não haver bens decorre da tentativa, pelo sócio ou administrador, de frustrar a execução fiscal.

⁴⁸ OLIVEIRA, José Lamartine Corrêa de. **A dupla crise da pessoa jurídica**. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 19.

Temos na doutrina Argentina os mesmos requisitos e condições aqui especificados, como bem demonstra Zárate:

En el análisis del tema, no se puede dejar de destacar, una de las obras que más influencia ha tenido para nuestro derecho nacional en el área de la desestimación de la personalidad jurídica que es la del Profesor de la Universidad Alemana de Heidelberg, Rolf Serif “Apariencia y realidad de las sociedades mercantiles. El abuso del derecho por medio de la persona jurídica” obra traducida por José Puig Brutau y prólogo de Polo editado y publicado en Barcelona en 1958.

El autor agrupa los supuestos de abuso de la persona jurídica en tres categorías: a) fraude a la ley, b) fraude o violación al contrato, c) daño fraudulento causado a terceros y en algunos supuestos entre una sociedad madre y una filial. Con su estudio arriba a la conclusión de que la estructura formal de la persona jurídica puede ser desestimada en dos casos: a) Cuando se utiliza abusivamente para fines ilícitos y b) para enlazar determinadas normas con la persona jurídica.

El autor elabora una regla fundamental y cuatro proposiciones que posibilitan penetrar en el sustrato de la personalidad jurídica, que enuncia de la siguiente manera:

Regla general: “Cuando por intermedio de una persona jurídica se posibilita la burla de una disposición legal, una obligación contractual o se causa un perjuicio a terceros existe abuso de personalidad jurídica. Sólo en estos tres casos puede alegarse que ha sido violada la buena fe, ya que de lo contrario la invocación de la buena fé transforma todo el sistema de la personalidad jurídica.”

Primer proposición: Si la estructura formal de la persona jurídica se utiliza de manera abusiva, el juez podrá descartarla para que fracase el resultado contrario a derecho que se persigue, para lo cual prescindirá de la regla fundamental que establece una radical separación entre la sociedad y los socios.

Segunda proposición: No basta alegar que si no se descarta la forma de la persona jurídica no podrá lograrse la finalidad de la norma o de un negocio jurídico.

Tercera proposición: Las normas que se fundan en cualidades o capacidades humanas o que consideran valores humanos también deben aplicarse a las personas jurídicas cuando la finalidad de la norma corresponda a esta clase de personas.

Cuarta proposición: Si la forma de la persona jurídica se utiliza para ocultar que de hecho existe identidad entre las personas que intervienen en un acto determinado, podrá quedar descartada la forma de dicha persona cuando la norma que se deba aplicar presuponga que la identidad o diversidad de los sujetos interesados no es puramente nominal sino verdaderamente efectiva.

Como conclusión, arriba el autor diciendo que la personalidad de las personas jurídicas tienen el carácter relativo y que la penetración de la personalidad jurídica tiene el carácter de excepcional, lo que demuestra el carácter instrumental de la persona jurídica, es decir ella es lo que el ordenamiento dice, es una figura ideal para la persecución de determinados fines jurídicos de lo que se infiere su elasticidad.⁴⁹

⁴⁹ Na análise do tema, não se pode deixar de destacar, uma das obras que mais influência teve para o nosso direito nacional na área da desestimação da personalidade jurídica que é a do Professor da Universidade Alemã de Heidelberg, Rolf Serif “Aparência e realidade das sociedades mercantis. O abuso do direito por meio da pessoa jurídica”, obra traduzida por José Puig Brutau y proloio de Polo, editado e publicado em Barcelona em 1958.

O autor agrupa os pressupostos de abuso da pessoa jurídica em três categorias: a) fraude à lei, b) fraude ou violação ao contrato, c) dano fraudulento causado a terceiros e em alguns casos entre uma sociedade matriz e uma filial. Com o seu estudo, traz a conclusão da estrutura formal da pessoa jurídica, que pode ser desestimada em dois casos: a) quando se utiliza abusivamente para fins ilícitos b) para unir determinadas normas com a pessoa jurídica.

O autor elabora uma regra fundamental e quatro proposições, que possibilitam penetrar no substrato da personalidade jurídica, enunciada da seguinte forma:

Regra geral: “Quando por intermédio de uma pessoa jurídica possibilita-se a burla de uma disposição legal, uma obrigação contratual ou causa-se um prejuízo a terceiros, existe abuso da personalidade jurídica. Só nestes três casos pode-se alegar que foi violada a boa fé, já que de forma contrária a boa fé transforma todo o sistema da personalidade jurídica.”

O Direito Brasileiro e o Direito Argentino, quanto à aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica ou teoria da penetração, apontam os mesmos requisitos e diretrizes. Isso por certo decorre de que toda a legislação interna de ambas as nações tem por fonte a teoria Norte Americana da *disregard of legal entity*.

5 CONCLUSÃO

Como vimos, em uma empresa, a separação de personalidade jurídica da pessoa física de seus sócios, administradores e acionistas é um importante instrumento de proteção dos direitos, garantias e patrimônio de um e de outro.

Somente com esse aparte é que o empresário, de modo geral, assume os riscos do emprego do capital na atividade econômica, pois na ausência da autonomia entre pessoa jurídica e física, o risco do negócio poderia comprometer todo o patrimônio do empresário, e não somente a parte destinada ao investimento proposto. Essa situação poderia, inclusive, determinar a invasão do patrimônio familiar, considerando o regime de bens e, eventualmente, privar de seus bens aqueles que não participam em nada do negócio.

De outra banda, é sabido que o mercado oferece riscos inerentes aos negócios e, se o investidor não puder separar seu patrimônio pessoal ou reservado para outras atividades daquele que pretende arriscar na atividade empresarial, esses recursos migrarão para atividades menos suscetíveis a fatores externos, nas quais o investidor possua maior domínio sobre o evento 'risco', tais como os mercados de investimentos financeiros, imóveis, etc. O reflexo disso na economia é imediato, gerando fuga de capital para o exterior, queda na atividade produtiva, desemprego, recessão, etc.

Primeira proposição: Se a estrutura formal da pessoa jurídica se utiliza de maneira abusiva, o juiz poderá descartá-la para que fracasse o resultado contrário ao direito que se persegue, para o qual prescindirá da regra fundamental que estabelece uma radical separação entre a sociedade e os sócios.

Segunda proposição: Não basta alegar que se não se descarta a forma da pessoa jurídica não poderá lograr-se a finalidade da norma ou de um negócio jurídico.

Terceira proposição: As normas que se fundam em qualidades ou capacidades humanas ou que consideram valores humanos também devem aplicar-se às pessoas jurídicas quando a finalidade da norma corresponda a esta classe de pessoas.

Quarta proposição: Se a forma da pessoa jurídica se utiliza para ocultar o que de fato existe de identidade entre as pessoas que intervêm em um ato determinado, poderá ficar descartada a forma de dita pessoa quando a norma que se deva aplicar pressuponha que a identidade ou diversidade dos sujeitos interessados não é puramente nominal senão verdadeiramente efetiva.

Como conclusão, o autor expressa que a personalidade das pessoas jurídicas tem o caráter relativo e que a penetração da personalidade jurídica tem o caráter excepcional, o que demonstra o caráter instrumental da pessoa jurídica, ou seja, ela é o que o ordenamento diz, é uma figura ideal para a constatação dos fins jurídicos do que infere a sua elasticidade. Tradução livre dos autores. ZÁRATE, Hilda Zulema. **Personalidad jurídica i su desestimación**. Corrientes, 2001, p. 04. Disponível em:

<<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:SL3HfnDf0T0J:www1.unne.edu.ar/cyt/2001/1-Sociales/S-009.pdf+derecho+tribut%C3%A1rio+y+teoria+de+la+penetracion&hl=pt-BR&gl=ar>> Acesso em: 22 ago. 2010.

É inegável, também, que o empresário faltoso, o administrador fraudulento e outros que participam da gestão, por vezes podem fazer uso da distinção da personalidade jurídica para obter vantagens ilícitas.

Assim, a aplicação da teoria da *disregard of legal entity* mostra-se uma ferramenta útil e necessária para desvendar esses atos estranhos ao objeto social da empresa, buscando a responsabilidade pessoal do faltoso e protegendo a própria pessoa jurídica contra esses atos.

Em matéria tributária, temos que olhar a aplicação da teoria com as reservas inerentes ao ramo do Direito Tributário.

Os princípios constitucionais que regem a matéria são inafastáveis e não podem ceder espaço ao interesse de uma das partes. Assim, não pode o fisco pretender a relativização, se certos princípios para alcançar situação que lhe seja favorável não forem respeitados. Princípios como o da legalidade, da moralidade, do devido processo legal e da ampla defesa são princípios que regem os atos administrativos e, por consequência, os tributos e sua representação em juízo.

Com isso, queremos dizer que a teoria da *disregard of legal entity*, a par de ser aplicável ao Direito Tributário, deverá, sempre, observar os princípios constitucionais que regem a matéria, devendo ser precedida do devido processo legal, assegurada à ampla defesa e, em especial, só aplicável quando presente a previsão legal, em decorrência do princípio maior da legalidade.

Essas conclusões aplicam-se tanto ao Direito Brasileiro como ao Argentino, pois como visto, ambos decorrem da mesma matriz, quando se trata da aplicação da teoria da *disregard of legal entity*.

REFERÊNCIAS

- AGUILAR, Lourdes Calderón. **La interpretación de las normas tributarias em función a la realidad de los hechos econômicos**. Buenos Aires, 2003. Disponível em: <<http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/quipukamayoc/2003/segundo/interpretacion.htm>>. Acesso em: 22 ago. 2010.
- ALMEIDA, Amador Paes de. **Manual das sociedades comerciais**. Direito de empresa. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- ANGELINI, Cíntia Batista. **Desconsideração da pessoa jurídica na execução fiscal**. Brasília, 2008. 47f. Trabalho de Conclusão de Curso – Centro Universitário do Distrito Federal, Brasília, 2008.
- ARGÜELLO, Luis Rodolfo. **Manual de derecho romano – Historia e instituciones – 3° Edición corregida – 4° reimpresión**. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1996.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição a aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2003.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, 11. ed. São Paulo: Forense, 2004.
- BECKER, Caroline. **A desconsideração da personalidade jurídica: análise doutrinária e jurisprudencial acerca das teorias maior e menor à luz do novo código civil e da consolidação das leis do trabalho**. Tubarão. 2008. 137f. Monografia (Graduação) – Universidade do Sul de Santa Catarina, Tubarão, 2008.
- BERNI, Mauricio Batista e outros. **Direito tributário**. Porto Alegre: Síntese, 2000.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 24 abr. 2010.
- _____. **Lei n. 10.406 de 2002**. Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 24 abr. 2010.
- _____. **Lei n. 5.869 de 1973**. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5869.htm>. Acesso em: 24 abr. 2010.
- _____. **Lei n. 5.172 de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 24 abr. 2010.
- _____. **Lei n. 6.830 de 1980**. Lei de Execução Fiscal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L6830.htm>>. Acesso em 24 abr. 2010.

- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- CARVALHOSA, Modesto. **Comentários ao código civil: parte especial do direito de empresa**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- CASSONE, Vitório. **Direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- CEOLIN, Ana Caroline Santos. **Abusos na aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.
- COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial: de acordo com a nova lei de falências**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.
- FREITAS, Vladimir Passos de. **Código tributário nacional comentado: doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- GAGLIANO Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.
- KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine*) e os grupos de empresas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- LOPES, Miguel Maria de. **Curso de direito civil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1996.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Cejup, 2003.
- MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MURTA, Antonio Carlos Diniz. **Responsabilidade tributária dos sócios: sociedades por quotas de responsabilidade limitada**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.
- NISSEN, Ricardo. **Curso de derecho societario: 2º edición**. Buenos Aires: Ed. Vilella, 2000.
- PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

REALI, Miguel. **Teoria tridimensional do direito**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. V. 01. Rio de Janeiro: Saraiva, 1998.

RICHARD, Efraín H. **El derecho societario y las relaciones de organización**. Córdoba, 2004. Disponible en:

<[http://www.unc.edu.ar/institucional/organizacion/boletinoficial/contenedor-unidades-academicas/US%20AS%20BOL%203%20MIO%20terminado.pdf/view?searchterm=El derecho societario y las relaciones de organización](http://www.unc.edu.ar/institucional/organizacion/boletinoficial/contenedor-unidades-academicas/US%20AS%20BOL%203%20MIO%20terminado.pdf/view?searchterm=El+derecho+societario+y+las+relaciones+de+organización)>. Acesso em: 22 ago. 2010.

RODRIGUES, Frederico Viana. **Direito de empresa no novo código civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

ROSETTI, Raúl A. **Organizacion. Concepto. Orgnizacion jurídica y econômica. Funciones necesarias para la sociedad y funciones em interes directo para los socios**. Buenos Aires, 1997. Disponível em:

<http://www.econ.uba.ar/www/departamentos/derecho/plan97/instit_derpriv/Negri/Capitulo%20VIII.doc>. Acessado em 22 ago. de 2010.

SANTANA, Heron José. **Responsabilidade civil por dano moral ao consumidor**. Minas Gerais: Ciência Jurídica, 1997.

SILVA, Osmar Vieira da. **Desconsideração da personalidade jurídica: aspectos processuais**. Rio de Janeiro: Renovar. 2002.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2. ed. São Paulo: Resenha, 1975.

STOCO, Rui. **Abuso do direito e má-fé processual**, 2 ed. São Paulo: RT, 2003.

STZAJN, Rachel. **Desconsideração da personalidade jurídica**. São Paulo: Revista do Direito do Consumidor, 1998.

TOMAZETTE, Marlon. **A desconsideração da personalidade jurídica: a teoria, o CDC e o novo Código Civil**. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 58, ago. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3104>>. Acesso em: 21 maio 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

VAZ, José Otávio de Vianna. **A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no CTN**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2009.

ZÁRATE, Hilda Zulema. **Personalidad jurídica y su desestimación**. Corrientes, 2001. Disponível em:

<<http://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:SL3HfnDf0T0J:www1.unne.edu.ar/cyt/2001/1-Sociales/S-009.pdf+derecho+tribut%C3%A1rio+y+teoria+de+la+penetracion&hl=pt->

BR&gl=ar&pid=bl&srcid=ADGEESguyFGtdy7O70FNiS4q322ybA9oIgKuazC_haWnpxM3
UErIYpYmgZaYXFFKUzxULYs7804N5ADOeWwBh6GQxyh9pVX7qMXXKI26pbrS2s1F
YXSNCKVCh3W1rbOwQuhfUMIFs370&sig=AHIEtbRqmrgtxQJEh-
d1cxvPKyG7ytFwAg>. Acesso em: 22 ago. 2010.

WALD, Arnold; FONSECA, Rodrigo Garcia da. **A empresa no terceiro milênio: aspectos jurídicos**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2005.