V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

MARCIANO BUFFON

ANDRÉS JAVIER BLANCO BELTRAMI

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UdelaR/Unisinos/URI/ UFSM /Univali/UPF/FURG;

Coordenadores: Andrés Javier Blanco Beltrami, Antônio Carlos Diniz Murta, Marciano Buffon – Florianópolis: CONPEDI, 2016

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-244-6
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Instituciones y desarrollo en la hora actual de América Latina.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Interncionais. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Internacional do CONPEDI (5. : 2016 : Montevidéu, URU).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



Universidad de la República
Montevideo – Uruguay
www.fder.edu.uy

V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Muito nos apraz ter a oportunidade de integrar, participar e contribuir num evento da envergadura do V Encontro Internacional do CONPEDI na linda, história e emblemática cidade de Montevidéu. Esta capital do nosso país co-irmão Uruguay que, através de sua Universidade do Uruguay, nos anfitriou de forma tão carinhosa, pode proporcionar exposições e debates dos mais variados e requintados quilate. Em especial, ao discutir, em nosso GT, o direito tributário e financeiro, podemos aferir o engajamento e motivação ímpar dos estudantes e pesquisadores do direito seja no Brasil seja dentre os Uruguaios. Unge apontar a crise fiscal que o Brasil atravessa a duras penas, perpassada, paralelamente, por uma crise política qualificada como uma das mais intensas da história nacional não se sabendo, exatamente em que proporção, qual seria a antecedente ou consequente uma da outra. Entretanto, percebe-se uma uma luz no final do túnel. Isso se dá por uma razão clara. Nas crises, sejam do Estado, como no caso brasileiro, sejam de qualquer estirpe, aparecerem as idéias e, a partir daí, soluções. Tais soluções por mais que não sejam as perfeitas - já que tal qualidade, dependerá, muitas vezes, do arbítrio dos grupos impactados por seus efeitos - albergam ao pais esperança. Quando lemos os trabalhos apresentados, com a qualidade científica notável, e presenciamos a paixão e contundência na sua exposição, nos espíritos são enriquecidos com a certeza que a renovação no saber e índole no bem fazer na área do direito, notadamente no direito tributário é palpável e instigante.

Discussões afetas à guerra fiscal e seus efeitos deletérios sobre o pacto federativo; tributação sobre o consumo e a injustiça sobre os mais pobres; a hipotética criação de um imposto sobre grandes fortunas no pais como consectário do primado da capacidade contributiva; o regime especial como um verdadeiro direito tributário casuísdico paralelo ao aplicável genericamente, causado, possivelmente, pela indicada guerra fiscal, dentre outras temas, nos faz crer que se depender dos cientistas do direito nesta área envolvente de gestão de receita e despesa, temos suficientes razões para sermos e continuarmos otimistas.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Marciano Buffon - UNISINOS

Prof. Dr. Andrés Javier Blanco Beltrami - UDELAR

A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA PESSOA JURÍDICA E A NECESSIDADE DE SUPERAÇÃO DA SÚMULA 435 DO STJ: REPENSANDO A DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA NO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

LA DESINTEGRACIÓN IRREGULAR DE PERSONA JURÍDICA Y LA NECESSIDAD DE SUPERACIÓN DE EL PRECEDENTE 435 STJ: REPENSAR LA DISTRIBUCIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA SOBRE REDIRECCIÓN DE EJECUCIÓN FISCAL

Marcos Paulo Andrade Bianchini [1]

Resumo

O artigo demonstra que a mera dissolução irregular da pessoa jurídica não basta como justificativa para o redirecionamento da execução fiscal e imputação da responsabilidade ao sócio. Concluiu-se que a regra na dissolução irregular da pessoa jurídica se dá pelas dificuldades da manutenção da atividade empresarial. A exceção é o dolo e o desvirtuamento da pessoa jurídica. Assim caberia à Fazenda Pública o ônus de demonstrar a ocorrência de uma das hipóteses do art. 135 do CTN, para depois promover o redirecionamento da execução fiscal.

Palavras-chave: Pessoa jurídica, Autonomia patrimonial, Desconsideração da personalidade jurídica, Responsabilidade tributária

Abstract/Resumen/Résumé

El artículo muestra que la mera disolución irregular de la persona jurídica no es suficiente para justificar la desviación de aplicación de los tributos y la imputación de la responsabilidad a la pareja. Se concluyó que la regla en la disolución irregular de la persona jurídica se le dan las dificultades de mantener la actividad empresarial. La excepción es el engaño y la distorsión de la persona jurídica. Por lo que sería corresponde al Estado la carga de demostrar la ocurrencia de uno de los casos del art. CTN 135, a continuación, promover la reorientación de ejecución fiscal.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Persona jurídica, Autonomía patrimonial, Levantamiento del velo, Responsabilidad fiscal

[1] Mestrando em Direito Público pela Universidade FUMEC em Belo Horizonte, Minas Gerais. Advogado.

1 INTRODUÇÃO

A autonomia patrimonial é um principio basilar do direito empresarial que decorre do instituto da personalidade jurídica da pessoa jurídica. Isso faz com que haja uma limitação dos riscos do empreendedor e possibilita um avanço e desenvolvimento da atividade econômica.

Para conter abusos e fraudes ao usar pessoa jurídica como meio para a prática de atos ilícitos, surgiu a teoria da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine*). Uma vez identificadas uma das hipóteses previstas em lei é possível "levantar o véu" para individualizar e identificar a conduta de cada uma das pessoas naturais que compõe a pessoa jurídica.

Por outro lado, no direito Tributário há também instituto jurídico que mitiga o princípio da autonomia patrimonial. A responsabilidade tributária por substituição reza que terceiros vinculados ao fato gerador que abusam da pessoa jurídica, com manifesta malicia e dolo, substituam o contribuinte no polo passivo da obrigação tributária, cujas hipóteses estão previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional (CTN).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) editou a Súmula 435 que autoriza o redirecionamento da execução fiscal à pessoa do sócio gerente na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica.

A pergunta que se faz é a seguinte: a medida excepcional de mitigação da autonomia patrimonial autorizada pela Súmula 435 do STJ coaduna com o postulado do devido processo legal, haja vista as medidas constritivas e o ônus dificultoso de defesa no bojo da execução fiscal?

A premissa de que parte o trabalho é que a Sumula 435 do STJ ofende o devido processo legal, uma vez que a mera dissolução irregular da pessoa jurídica, por si só, não justifica a invasão patrimonial dos sócios.

A realidade da *práxis* empresarial brasileira dá conta de que a dissolução irregular das pessoas jurídicas se dá por motivos de ordem técnica e de administração das pessoas naturais que a compõe. Seja falta de conhecimento, ausência de planejamento, recursos escassos,

dentre outros. A regra, são as dificuldades dos sócios/empresários em manter a atividade empresarial e a exceção o dolo que justificaria uma mitigação da autonomia empresarial.

Assim, o trabalho busca demonstrar a necessidade de superação da Súmula 435 do STJ, oportunizando a defesa do sócio gerente de pessoa jurídica que foi dissolvida irregularmente em processo administrativo e, não no bojo da execução fiscal. Para isso buscará apreender a teoria da desconsideração da personalidade jurídica ; compreender a responsabilidade no âmbito da Súmula 435 do STJ; e, por fim, apreender como se daria a superação da Sumula 435 do STJ com a redistribuição do ônus da prova em hipóteses de dissolução de pessoa jurídicas em redirecionamentos no bojo de execuções fiscais.

A metodologia utilizada tem como dados primários a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988), o Código Tributário Nacional, o Código Civil de 2002, as leis, resoluções e demais normas, bem como a jurisprudência dos Tribunais Superiores. São dados secundários da pesquisa as opiniões doutrinárias referentes ao Direito Empresarial e Direito Tributário e suas interpretações, e, as legislações comentadas. O trabalho tem natureza compreensivo analítica, pois busca reconstruir os dados analisados na perspectiva do Estado Democrático de Direito.

2 A TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

A personalidade jurídica faz com que o seu detentor seja sujeito de direitos e obrigações. Os fundamentos jurídicos da personalidade jurídica se encontram na legislação civil.

Desde o código civil de 1916 há a previsão da personalidade jurídica das pessoas jurídicas, uma vez que o Direito reconhece a capacidade do homem de se reunir, de se agrupar e organizar com destinações econômicas.

Assim, ao grupo humano organizado o ordenamento jurídico conferiu personalidade jurídica, distinta dos seres humanos que o compõe, de tal forma que este grupo se tornasse sujeito de direitos e deveres. “Enquanto sujeito de direito, poderá a pessoa jurídica, por seus órgãos e representantes legais, atuar no comércio e sociedade, praticando atos e negócios jurídicos em geral” (GAGLIANO; FILHO, 2014, p. 177)

Dentre as várias teorias criadas, na opinião dos doutrinadores, para conceituar a personalidade jurídica da pessoa jurídica, tem-se prevalecido atualmente a teoria da realidade

técnica, isto é, o "Estado, as associações, as sociedades, existem como grupos constituídos para a realização de determinados fins. A personificação desses grupos, todavia, é construção da técnica jurídica, admitindo que tenham capacidade jurídica própria" (GAGLIANO; FILHO, 2014, p. 179).

Pode-se conceber que a "personalidade jurídica é um atributo que a ordem jurídica estatal outorga a entes que o merecerem. Logo, essa teoria é a que melhor atende à essência da pessoa jurídica, por estabelecer, com propriedade, que a pessoa jurídica é uma realidade jurídica" (TATURCE, 2015, p. 130).

Para constituição de uma pessoa jurídica há requisitos que são:

> uma pluralidade de pessoas ou de bens e uma finalidade específica (elementos de ordem material), bem como um ato constitutivo e respectivo registro no órgão competente (elemento formal). Pode-se dizer que são quatro os requisitos para a constituição da pessoa jurídica: a) vontade humana criadora (intenção de criar uma entidade distinta da de seus membros; b) elaboração do ato constitutivo (estatuto ou contrato social); c) registro do ato constitutivo no órgão competente; d) liceidade de seu objetivo (GONÇALVES, 2014, p. 207).

A pessoa jurídica possui patrimônio próprio, direitos e deveres distintos dos sócios e/ou pessoas que a compõe.

Há uma distinção de bens, direitos e responsabilidade, o que se mostra um avanço no desenvolvimento da atividade econômica, o que, dentre outros benefícios, dá ensejo à limitação dos riscos inerentes à atividade empresarial e possibilidade de adequação pronta ao dinamismo característico das relações empresariais.

Como leciona Fábio Ulhôa (2014, p. 64):

> Como técnica de segregação de riscos, a autonomia patrimonial das sociedades empresárias é um dos mais importantes instrumentos de atração de investimentos na economia globalizada. Trata-se de expediente que, em última instância, aproveita a toda a coletividade, como proteção do investimento. A segregação dos riscos motiva e atrai novos investimentos por poupar o investidor de perdas elevadas ou totais, em caso de insucesso da empresa. Se determinada ordem jurídica não contemplar a autonomia patrimonial (ou outras técnicas igualmente disseminadas de segregação de risco)

Percebe-se que o ordenamento jurídico prestigia a autonomia patrimonial e também autonomia pessoal, pois uma é a pessoa jurídica e outros são as pessoais naturais que a compõe.

Por isso, quando se trata de pessoa jurídica, deve-se ser considerada a autonomia patrimonial como regra e, somente em casos excepcionais, cujas hipóteses estão previstas em lei, é que se torna possível o atingimentos das pessoas e dos respectivos patrimônios daqueles que compõe a pessoa jurídica.

É possível que todo instituto jurídico tenha sua natureza desviada, sendo manejado de forma contrária às suas finalidades. Esse desvio pode ser caracterizado quando há distorção do fim perseguido e dos meios utilizados.

A forma que o ordenamento jurídico conferiu para trazer proteção à personalidade jurídica foi o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, "através da qual se supera a forma da pessoa jurídica, desvalorizando-se a distinção entre ela e os seus componentes, no caso particular, ou seja, sem negar sua personalidade de maneira geral" (KOURY, 2000, p. 68).

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine*) tem seu nascedouro e desenvolvimento no *commom law* norte americano, quando as cortes perceberam o uso da pessoa jurídica como instrumento para deturpação e fraude. Assim, o judiciário norte americano rompeu com a teoria absoluta da pessoa jurídica e "levantava o véu" da pessoa jurídica para individualizar e apreender a conduta de cada uma das pessoas naturais que compunham a pessoa jurídica (KOURY, 2000, p. 64).

O referido instituto possibilita que se identifique os indivíduos que possuem "intenção de se locupletarem em detrimento de terceiros, utilizando a pessoa jurídica como uma espécie de "capa" ou "véu" para proteger os seus negócios escusos" (GONÇALVES, 2014, p. 233)

É importante frisar que a

> teoria da desconsideração da pessoa jurídica (ou do superamento da personalidade jurídica) não questiona o princípio da autonomia patrimonial, que continua válido e eficaz ao estabelecer que, em regra, os membros da pessoa jurídica não respondem pelas obrigações desta. Trata-se de aperfeiçoamento da teoria da pessoa jurídica, por meio da coibição do mau uso de seus fundamentos. Assim, a pessoa jurídica desconsiderada não é extinta, liquidada ou dissolvida pela desconsideração; não é, igualmente, invalidada ou desfeita. Apenas determinados efeitos de seus atos constitutivos deixam de se produzir episodicamente. Em outras palavras, a separação patrimonial decorrente da constituição da pessoa jurídica não será eficaz no episódio da repressão à fraude. Para todos os demais efeitos, a constituição da pessoa jurídica é existente, válida e plenamente eficaz (COELHO, 2012, p. 221).

A finalidade da desconsideração da personalidade jurídica é identificar e individualizar a conduta dos sócios que agiram *contra legem* e imputar responsabilidade a eles, fazendo com que respondam com seus patrimônios por suas má gestão ou excesso de poderes.

A pessoa jurídica é o objeto da proteção do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que a "teoria da desconsideração da personalidade jurídica não é uma teoria contrária à personalização das sociedades empresárias e à sua autonomia em

relação aos sócios. Ao contrário, seu objetivo é preservar o instituto, coibindo práticas fraudulentas e abusivas que dele se utilizam" (COELHO, 2013, p. 50).

As hipóteses que dão ensejo a desconsideração da personalidade jurídica estão previstas no artigo 50 do Código Civil de 2002, que se transcreve, *in verbis*:

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

As hipóteses que autorizam a desconsideração da personalidade jurídica, como visto no artigo acima transcrito, são três: o desvio de finalidade e confusão patrimonial.

> Haverá desvio de finalidade quando o objeto social é mera fachada para exploração de atividade diversa. Na confusão patrimonial os bens pessoais e sociais embaralham-se, servindo-se, os administradores, de uns e de outros para, indistintamente, realizar pagamento de dívidas particulares dos sócios e da sociedade. Um exemplo de confusão patrimonial é a distribuição de patrimônio social aos sócios simuladamente, mediante elevada remuneração de sócio, gastos ruinosos ou em proveito próprio (NEGRÃO, 2014, p. 49).

No entanto, na práxis forense há outras hipóteses que tem autorizado a desconsideração da personalidade jurídica. O abuso de direito consiste no uso irregular, anormal do direito, com o propósito de prejudicar a outrem. Assim se ocorrer atos caracterizados "pela malícia, pelo dolo, elementos identificadores do abuso de direito e disso resultar prejuízo alheio, o ato é passível de nulidade, hipótese em que o autor responde pelos prejuízos causados" (GIARETA, 2012, p. 12).

Outra possibilidade que tem se mostrado hábil para dar azo a desconsideração da personalidade jurídica quando esteja configurada a fraude contra credores. "presença de fraude contra credores ou abuso de direito pela sociedade ou quando esta se presta ou se transforma em instrumento para praticar desonestidades, se torna passível da desestimação ou despersonalização, para coibir tais abusos" (GIARETA, 2012, p. 14).

Entende-se que

> o Código Civil pretende que, quando a pessoa jurídica se desviar dos fins determinantes de sua constituição, ou quando houver confusão patrimonial, em razão de abuso da personalidade jurídica, o órgão judicante, a requerimento da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo, esteja autorizado a desconsiderar, episodicamente, a personalidade jurídica, para coibir fraudes de sócios que dela se valeram como escudo sem importar essa medida numa dissolução da pessoa jurídica. Com isso subsiste o princípio da autonomia subjetiva da pessoa coletiva, distinta da pessoa de seus sócios; tal distinção, no entanto, é afastada, provisoriamente, para um dado caso concreto, estendendo a responsabilidade negocial aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica (SILVA, 2012, p. 159).

Além do código civil, o- instituto da desconsideração da personalidade jurídica está presente em outros microssistemas.

O artigo 28 da do Código de Defesa do Consumidor (CDC) traz a previsão da desconsideração da personalidade jurídica e dispõe que:

> Art. 28. 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.
> [...]
> § 2° As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas, são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.
> § 3° As sociedades consorciadas são solidariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.
> § 4° As sociedades coligadas só responderão por culpa.
> § 5° Também poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores (BRASIL, 1990)

Além das hipóteses elencadas no artigo 50 do Código Civil vigente o parágrafo 5º do artigo 28 do CDC traz também como motivo e justificativa para a desconsideração da personalidade jurídica no microssistema da defesa do consumidor a impossibilidade da pessoa jurídica responder financeiramente perante obrigações oriundas de prejuízos causados ao consumidor

A lei antitruste também tem previsão da desconsideração da personalidade jurídica nas hipóteses do artigo 34, *in verbis*

> Art. 34. 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.
> Parágrafo único. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração (BRASIL, 2011).

No microssistema ambiental, ao artigo 4º da Lei 9.605/1998 traz a previsão da desconsideração da personalidade jurídica na seara reparatória, como dispõe: "Art. 4º Poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados à qualidade do meio ambiente" (BRASIL, 1998).

Vê-se que a responsabilidade da pessoa jurídica no microssistema ambiental é objetiva. "Isto é, não se perquire o modo como se verifica a má utilização, o desvio de finalidade ou de confusão patrimonial, a injustiça na manutenção da personalidade jurídica. Nada disso. O que se exige é a simples prova de impossibilidade de a pessoa jurídica honrar com o pagamento de suas obrigações" (MILARÉ, 2014, p. 459).

Assim, as hipóteses legais presentes nos microssistemas acima enfrentados que autorizam a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica se revelam tanto quanto uma responsabilidade subjetiva (Código Civil e Lei antitruste) a uma responsabilidade objetiva (CDC e microssistema ambiental).

Nas digressões doutrinárias, era concebida uma "teoria maior" e uma "teoria menor" da desconsideração da personalidade jurídica. Chamava-se "teoria menor" quando havia uma incorreta aplicação judicial do instituto aviltando a autonomia patrimonial que é regra no ordenamento. Já a "teoria maior" se manifestava quando havia uma aplicação correta do instituto (COELHO, 2013, p. 58).

As decisões judiciais e a jurisprudência dos tribunais superiores dão conta de que os magistrados concebem hipóteses para além da legalidade para aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica. Por isso Fábio Ulhôa Coelho (COELHO, 2013, p. 59) se mostrou critico na incorreta aplicação do referido instituto, uma vez que desprestigiava a autonomia patrimonial da pessoa jurídica, regra nas relações empresariais e fruto de avanço epistemológico.

Na busca de uma correta aplicação e correta apreensão do instituto da desconsideração da personalidade jurídica foram produzidos enunciados nas Jornadas de Direito Civil, que claramente prestigiam a autonomia patrimonial e opera um distribuição do ônus para demonstração de incidência ou não das hipóteses que autorizam o *disregard doctrine*.

A redação do enunciado n. 7, aprovado na Jornada de Direito Civil de 2002, diz que: "Só se aplica a desconsideração da personalidade jurídica quando houver a prática de ato irregular, e limitadamente, aos administradores ou sócios que nela hajam incorrido" (BRASÍLIA, 2002).

O Enunciado n. 51: "Art. 50: a teoria da desconsideração da personalidade jurídica – *disregard doctrine* – fica positivada no novo Código Civil, mantidos os parâmetros existentes nos microssistemas legais e na construção jurídica sobre o tema" (BRASÍLIA)

Pelo seu Enunciado n. 146: "Nas relações civis, interpretam-se restritivamente os parâmetros de desconsideração da personalidade jurídica previstos no art. 50 (desvio de finalidade social ou confusão patrimonial)" (BRASÍLIA, 2004).

Na IV Jornada de Direito Civil (BRASÍLIA, 2008) foram aprovados, ainda, os seguintes Enunciados:

> Enunciado n. 281 — A aplicação da teoria da desconsideração, descrita no art. 50 do Código Civil, prescinde da demonstração de insolvência da pessoa jurídica;

> Enunciado n. 282 — O encerramento irregular das atividades da pessoa jurídica, por si só, não basta para caracterizar abuso de personalidade jurídica;
>
> Enunciado n. 283 — É cabível a desconsideração da personalidade jurídica denominada 'inversa' para alcançar bens de sócio que se valeu da pessoa jurídica para ocultar ou desviar bens pessoais, com prejuízo a terceiros;
>
> Enunciado n. 284 — As pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos ou de fins não econômicos estão abrangidas no conceito de abuso da personalidade jurídica;
>
> Enunciado n. 285 — A teoria da desconsideração, prevista no art. 50 do Código Civil, pode ser invocada pela pessoa jurídica em seu favor.

Há grande divergência doutrinária e jurisprudencial a respeito da aplicação *disregard doctrine*, sendo necessária a marcha na busca de uma pacificação, haja vista que a personalidade jurídica das pessoas jurídicas e seus atributos, mormente a autonomia patrimonial, é entidade do Direito de grande importância para o desenvolvimento das relações econômicas e empresariais.

Por isso, no que diz respeito à responsabilização pessoal dos sócios, no objeto da presente pesquisa, deve ser dar de forma excepcional e cuidadosa, cabendo a fazenda pública no curso do processo de execução fiscal o ônus de demonstrar a ocorrência de uma das hipóteses que autorizem a responsabilização dos sócios.

Destaca-se, dentre os enunciados acima colacionados, o Enunciado n. 146 e o Enunciado 282 das Jornadas de Direito Civil

> Enunciado n. 146: Nas relações civis, interpretam-se restritivamente os parâmetros de desconsideração da personalidade jurídica previstos no art. 50 (desvio de finalidade social ou confusão patrimonial);
>
> Enunciado n. 282 — O encerramento irregular das atividades da pessoa jurídica, por si só, não basta para caracterizar abuso de personalidade jurídica (BRASILIA, 2008).

Apreende-se na leitura do Enunciado 146 que o instituto da desconsideração da personalidade jurídica deve ser aplicado de forma restritiva. Logo, o ônus de demonstrar as hipóteses de sua incidência deve ser suportado por aquele que alega no curso da execução, sob o crivo do devido processo legal.

A regra, considerando o desenvolvimento da ciência jurídica, é a autonomia patrimonial entre asa pessoa jurídica e as pessoas naturais que a compõe. A exceção é o "levantar do véu" da pessoa jurídica para identificar e individualizar aqueles que utilizaram a personalidade jurídica para negócios e finalidades escusas e repudiadas pelo Direito.

3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO DA SÚMULA 435 DO STJ

O Direito Tributário é regido pelas normas do Direito Público, normas cogentes, que impõe à Administração Tributária vinculação estrita à legalidade.

Daí decorre a relação tributária que possui natureza obrigacional, uma vez que o Estado tem o poder jurídico de exigir o pagamento do tributo daquele que ocupa o polo passivo na relação obrigacional (MURTA, 2001, p. 62).

Para a configuração deste liame obrigacional, cabe ao Fisco aferir a "configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente" (MURTA, 2001, p. 71).

O polo passivo da obrigação tributária pode ser ocupado pelo contribuinte ou pelo responsável. "Será contribuinte quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; caso contrário, será denominado responsável. Em ambos os casos, a sujeição passiva depende de expressa previsão legal" (ALEXANDRE, 2015, p. 301).

O artigo 128 do Código Tributário Nacional dispõe sobre a figura do responsável tributário:

> Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

O responsável não é o contribuinte, isto é, não é aquele que *a priori* estaria obrigado por realizar o fato gerador da obrigação tributária principal, havendo uma relação pessoal e direta.

A responsabilidade tributária, para Hugo de Brito Machado, pode ser concebida em um sentido amplo e em um sentido estrito. Assim

> no Direito Tributário a palavra responsabilidade tem um sentido amplo e outro estrito. [...] Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. [...] Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a prestação respectiva (MACHADO, 2004, p. 150).

Para Luciano Amaro o contribuinte seria o sujeito passivo direto. Já o Responsável seria o sujeito passivo indireto. “Contribuinte é alguém que, naturalmente, seria o personagem a contracenar com o Fisco, se a lei não optasse por colocar outro figurante em seu lugar (ou a seu lado), desde o momento da ocorrência do fato ou em razão de certos eventos futuros (sucessão do contribuinte, por exemplo)” (AMARO, 2014, p. 311).

Em suma responsável

> é a pessoa que, sem se revestir da condição de contribuinte, tem sua obrigação decorrente de disposição expressa de lei. Assim, não tendo relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, o responsável é sujeito passivo indireto, sendo sua responsabilidade derivada, por decorrer da lei, e não da referida relação (art. 121, parágrafo único, II, do CTN) (SABBAG, 2015, p. 857).

O CTN traz a previsão dos responsáveis com os títulos: “responsabilidade de terceiros” (artigos 134 e 135); sucessores (artigos 129 a 134), e, solidários (artigos 124 e 125).

Estudar-se-á a responsabilidade de terceiros, uma vez que é esta vinculada diretamente ao objeto da presente pesquisa.

As pessoas descriminadas nos artigos 134 e 135 do CTN são terceiros, que a principio não praticaram o fato gerador, mas guardam vinculação a este e possuem o dever de “vigiar os contribuintes e de zelar pelos seus interesses” (CÔELHO, 2012, p. 702).

Dessa forma, os terceiros dispostos no art. 134 do CTN, são aqueles que atuam de forma regular, aqueles que recebem do ordenamento jurídico o dever “de zelo, legal ou contratual, que certas pessoas devem ter com relação ao patrimônio de outrem, geralmente pessoas naturais incapazes (menor, tutelado, curatelado) ou entes despidos de personalidade jurídica (espólio e massa falida)” (SABBAG, 2015, p. 905).

A responsabilidade dos terceiros elencados no art. 134 do CTN é subsidiária comportando o benefício de ordem, isto quer dizer, a Administração Tributária deve ajuizar execução fiscal contra o contribuinte. Somente em caso de que a execução seja frustrada a cobrança poder ser redirecionada ao responsável.

Já os terceiros do art. 135 do CTN são aqueles que atuam de forma irregular, violando a lei, ao contrato social ou o estatuto. A responsabilidade será pessoal e não apenas solidária. Percebe-se também que trata-se de responsabilidade por substituição, isto é, o terceiro substitui o contribuinte na relação jurídica obrigacional e responde pessoalmente e com todo o seu patrimônio.

"O terceiro reponde sozinho, com todo o seu patrimônio, ficando afastada qualquer possibilidade de atribuição da sujeição passiva à pessoa que, de outra forma, estaria na condição de contribuinte" (ALEXANDRE, 2015, p. 331).

> Em suma, o art. 135 retira a "solidariedade" e a "subsidiariedade" do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (*mala fides*) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto (CÔELHO, 2012, p. 706).

Uma das hipóteses de responsabilidade por substituição tributária é o inciso III do art. 135 do CTN que dispõe:

> Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
>
> III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Apreende-se por meio das ementas dos julgados abaixo transcritos e outros precedentes[1] que o STJ concebe que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado agem com infração de lei na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, como se vê:

> TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. ART. 135, III, DO CTN.
> NÃO LOCALIZAÇÃO DA EMPRESA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR.
> 1. O posicionamento desta Corte é no sentido de que a não localização de empresa executada em endereço cadastrado junto ao Fisco, atestada na certidão do oficial de justiça, representa indício de dissolução irregular, o que possibilita e legitima o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente. Esse foi o entendimento fixado pela Primeira Seção por ocasião do julgamento dos Embargos de Divergência n. 716.412/PR, em 12.9.2008, sob a relatoria do Ministro Herman Benjamin (DJe de 22.9.2008).
> 2. Na hipótese dos autos, o Tribunal *a quo* asseverou que existem indícios de dissolução irregular da sociedade, o que permite o redirecionamento da execução fiscal.
> 3. Decisão mantida por seus próprios fundamentos.
> 4. Agravo regimental não provido.
> (AgRg no Ag 1247879/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/02/2010, DJe 25/02/2010)

[1] EREsp 716.412/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/09/2007, DJe 22/09/2008; REsp 738.502/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/10/2005, DJ 14/11/2005, p. 217; REsp 944.872/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2007, DJ 08/10/2007, p. 236; REsp 944.872/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2007, DJ 08/10/2007, p. 236.

> TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO FUNDADO NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR. NÃO-LOCALIZAÇÃO DA EMPRESA NO ENDEREÇO FORNECIDO COMO DOMICÍLIO FISCAL. PRESUNÇÃO JURIS TANTUM DA RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. PRECEDENTES. ANÁLISE DAS DEMAIS QUESTÕES DE MÉRITO REMETIDAS À INSTÂNCIA ORDINÁRIA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.
> (AgRg no REsp 1023213/SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/11/2009, DJe 02/12/2009)
>
> TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA NÃO LOCALIZADA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE. SÓCIO-GERENTE. ART.
> 135, III, DO CTN.
> 1. A não-localização da empresa no endereço fornecido como domicílio fiscal gera presunção iuris tantum de dissolução irregular.
> Possibilidade de responsabilização do sócio-gerente a quem caberá o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. Entendimento sufragado pela Primeira Seção desta Corte nos EREsp 716.412/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 22.09.08.
> 2. Embargos de divergência conhecidos em parte e providos.
> (EREsp 852.437/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 03/11/2008)

Os julgados acima transcritos formaram precedentes para edição da Súmula 435 do STJ que será analisada no tópico seguinte.

4 A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA PESSOA JURÍDICA E A NECESSIDADE DE SUPERAÇÃO DA SÚMULA 435 DO STJ: repensando a distribuição do ônus da prova no redirecionamento da execução fiscal

A Súmula 435 do STJ possui a seguinte redação:

> Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente (BRASIL, 2010).

Assim, se identificar no bojo da execução fiscal pessoa jurídica com dissolução irregular é suficiente para imputar ao sócio gerente responsabilidade tributária por substituição e objetiva, uma vez que é há considerada presunção absoluta (*iuris tantum*) de infração à lei, hipótese prevista no art. 135, III do CTN.

Com isso há o redirecionamento da execução a pessoa ao integrante da pessoa jurídica que passa a sofrer a execução fiscal com todas suas medidas constritivas.

Outro problema enfrentado pelo sócio gerente que compõe a pessoa jurídica é que a ele é atribuído o ônus de demonstrar que não agiu com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder.

O que há, na verdade, é a imposição de produção de prova negativa (prova diabólica) ao redirecionado e agora polo passivo da execução fiscal. E para efetuar sua defesa no bojo da execução fiscal o responsável por substituição terá que garantir o juízo e/ou realizar o depósito do montante integral para suspender a exigibilidade do crédito tributário.

É importante nesse momento fazer uma distinção entre o instituto da desconsideração da personalidade jurídica e o instituto tributário da responsabilidade por substituição. Aquele diz respeito à possibilidade de se "levantar o véu" da personalidade jurídica quando há a ocorrência das hipóteses previstas em lei. Já este diz respeito a terceiros vinculados ao fato gerador que com manifesta malicia e dolo e abusa da personalidade jurídica. Os efeitos práticos da responsabilidade tributária por substituição é a literal substituição do contribuinte pelo terceiros que praticou uma das hipóteses do art. 135 do CTN.

No entanto, a mera dissolução irregular da pessoa jurídica, por si só, não basta como justificativa para aplicação extinção da autonomia patrimonial, para imputação da responsabilidade por substituição objetiva e para incidência do instituto da desconsideração da personalidade jurídica.

A redação do Enunciado 282 das Jornadas de Direito Civil traz o entendimento que o encerramento irregular da pessoa jurídica, por si só, não basta como justificativa para aplicação da desconsideração da personalidade jurídica.

Em uma ordem cronológica de eventos, deve-se considerar a extinção regular de uma pessoa jurídica a começar da solvência dos bens e direitos da pessoa jurídica, o adimplemento de todas as obrigações e posterior baixa administrativa junto aos órgãos competentes.

Contudo, os empreendimentos de micro e pequeno porte representam 85% dos empreendimentos no Brasil, sendo que 15,41% dos empreendimentos morre no primeiro ano de vida. Entre um e cinco anos de vida, 41,86% dos empreendimentos desaparece e até 14 anos de vida mais de 75% das empresas encerram suas atividades (AMARAL; OLENIKE; AMARAL, 2012, p. 13).

A principal causa que leva ao encerramento das atividades dos micro e pequenos empreendimentos no Brasil são atribuídos a falta de planejamento (46% não sabiam o número de clientes e quais hábitos possuíam), falta de capital de giro necessário para o negócio (39%), ausência de conhecimento do mercado (38% não conheciam os seus concorrentes), e, falta de preparo técnico no negócio iniciado (61% não procuraram ajuda e/ou instituições para abertura do negócio) (MOREIRA, 2013, p. 6).

Como visto, a maior causa da do encerramento irregular da pessoa jurídica se dá por motivos de ordem técnica e de administração das pessoas naturais que a compõe. Seja falta de conhecimento, ausência de planejamento, recursos escassos, dentre outros. A regra, segundo as pesquisas transcritas, são as dificuldades dos sócios/empresários em manter a atividade empresarial. A exceção é o dolo e o desvirtuamento da pessoa jurídica.

> Quem já tentou encerrar uma empresa em nosso país conhece as dificuldades e o perigo que essa súmula representa. Com efeito, pelo menos no caso do pequeno empresário, a regra revelada pela experiência cotidiana é que, diante do insucesso da empresa ou da perspectiva nebulosa que se lhe apresenta, o empreendedor simplesmente feche as portas e deixe de prosseguir com a empresa, sem qualquer comunicação à Junta e à Receita. Isso é muito comum, e se deve não apenas ao custo inerente ao procedimento (a infinidade de guias, as sempre polpudas multas e o tempo e a paciência despendidos), mas, sobretudo, ao fato de que, no Brasil, a dissolução extrajudicial somente se faz possível após o integral cumprimento das obrigações tributárias pela sociedade e pelos sócios responsáveis (CASTILHO, 2011).

Considerar de pronto o encerramento irregular da pessoa jurídica como abuso de direito ou ato ilícito é forçoso. Atribuir presunção absoluta (*iuris tantum*) a tal situação se mostra mais equivocada por desconsiderar completamente a realidade da *práxis* empresarial brasileira.

> Ora, não é difícil concluir que se o empresário encontrou dificuldades para prosseguir com seu negócio, também haverá de enfrentar dificuldades em satisfazer a ânsia do Fisco, ainda mais com nossa carga tributária. Pois agora, com a súmula, consolidou o entendimento de que o empresário que simplesmente fecha suas portas terá que enfrentar a presunção de que dissolveu irregularmente sua empresa, o que autoriza o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente (CASTILHO, 2011).

Por isso, o Enunciado 282 das Jornadas de Direito Civil está na esteira do desenvolvimento da doutrina da personalidade jurídica e prestigia a autonomia patrimonial que favorece ao desenvolvimento econômico e produção de riquezas no país.

Recentemente, no dia 10 de dezembro de 2014, foi julgado Embargos de Divergência em Recurso Especial nº EREsp 1306553/SC[2], que teve como Relatora a Ministra

[2] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recursos Especial EREsp nº 1306553/SC. Relatora: Ministra Maria Isabel Gallotti, Segunda Seção, julgado em 10/12/2014, DJe 12/12/2014.

Maria Isabel Gallotti da Segunda Seção do STJ, cujo entendimento fixado foi de que a mera insolvência ou dissolução, ainda que irregular, da sociedade não são suficientes para a invasão patrimonial dos sócios.

No julgamento foi consignado que

> a criação teórica da pessoa jurídica foi avanço que permitiu o desenvolvimento da atividade econômica, ensejando a limitação dos riscos do empreendedor ao patrimônio destacado para tal fim. Abusos no uso da personalidade jurídica justificaram, em lenta evolução jurisprudencial, posteriormente incorporada ao direito positivo brasileiro, a tipificação de hipóteses em que se autoriza o levantamento do véu da personalidade jurídica para atingir o patrimônio de sócios que dela dolosamente se prevaleceram para lesar credores. Tratando-se de regra de exceção, de restrição ao princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, a interpretação que melhor se coaduna com o art. 50 do Código Civil é a que relega sua aplicação a casos extremos, em que a pessoa jurídica tenha sido mero instrumento para fins fraudulentos por aqueles que a idealizaram, valendo-se dela para encobrir os ilícitos que propugnaram seus sócios ou administradores. Entendimento diverso conduziria, no limite, em termos práticos, ao fim da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, ou seja, regresso histórico incompatível com a segurança jurídica e com o vigor da atividade econômica (BRASIL, 2014).

Com isso muda-se de forma singela o panorama do entendimento sedimentado pela Sumula 435 do STJ.

O que se mostra mais atinente aos postulados constitucionais do processo é que cabe à Fazenda Pública demonstrar a ocorrência de uma das hipóteses do art. 135 do CTN, e, só depois, promover o redirecionamento da execução fiscal.

Ou, em uma situação menos garantista, que o sócio gerente fosse intimado para promover sua defesa por vias administrativas, o que seria mais benéfico àquele que integra a pessoa jurídica, uma vez que será possibilitado o exercício da ampla defesa e do contraditório.

> Tendo em conta que se trata de responsabilidade pessoal decorrente da prática de ilícito, impende que seja apurada, já na esfera administrativa, não apenas a ocorrência do fato gerador, mas o próprio ilícito que faz com que o débito possa ser exigido do terceiro, oportunizando-se aos responsáveis o exercício do direito de defesa. Assim, verificada a responsabilidade dos diretores nos autos do processo administrativo instaurado contra a empresa, deve ser lavrado termo apontando que foi constatada a prática de ilícitos que têm por consequência a sua responsabilização pessoal pelos tributos devidos pela empresa, dando-se aos supostos responsáveis a possibilidade de oferecerem defesa em nome próprio. Aliás, conforme afirmado pelo STF, “Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.)”. A Portaria RFB 2.284/10 dispõe sobre os procedimentos a serem adotados nesses casos, valendo ressaltar que deve ser oportunizado aos responsáveis contestarem tanto o débito como o vínculo e responsabilidade. É-lhes assegurada, ainda, a possibilidade de pagamento voluntário antes da inscrição em dívida ativa (PAULSEN, 2012, p. 170).

Dessa forma, percebe-se que o movimento na mudança do entendimento do STJ no sentido de reconhecer que a mera dissolução da pessoa jurídica, por si só, não é capaz de justificar a invasão do patrimônio dos sócios, faz com que se mostrem sinais de uma superação da Súmula 435 do STJ.

O mais adequado é que o sócio da pessoa jurídica dissolvida irregularmente seja intimado para que em processo administrativo exerça sua defesa, e não no bojo de uma execução fiscal.

Assim estará se atendendo o postulado do devido processo legal, com o devido exercício do contraditório e da ampla defesa e justa distribuição do ônus da prova.

5 CONCLUSÕES

Percebeu-se que a pessoa jurídica é uma criação jurídica frente a realidade da necessidade de cooperação do agrupamento humano, que organizado, o ordenamento jurídico lhe confere personalidade jurídica, distinta dos seres humanos que o compõe, de tal forma que este grupo se tornasse sujeito de direitos e deveres.

Por sua vez, a pessoa jurídica possui patrimônio próprio, direitos e deveres distintos dos sócios e/ou pessoas que a compõe.

Há uma distinção de bens, direitos e responsabilidade, o que se mostra um avanço no desenvolvimento da atividade econômica, o que, dentre outros benefícios, dá ensejo à limitação dos riscos inerentes à atividade empresarial e possibilidade de adequação pronta ao dinamismo característico das relações empresariais.

É possível que todo instituto jurídico tenha sua natureza desviada, sendo manejado de forma contrária às suas finalidades. Esse desvio pode ser caracterizado quando há distorção do fim perseguido e dos meios utilizados.

Aprendeu-se a forma que o ordenamento jurídico conferiu para trazer proteção à personalidade jurídica foi o instituto da desconsideração da personalidade jurídica

Com isso, a finalidade da desconsideração da personalidade jurídica é identificar e individualizar a conduta dos sócios que agiram *contra legem* e imputar responsabilidade a eles, fazendo com que respondam com seus patrimônios por suas má gestão ou excesso de poderes.

Foi identificada a distinção entre o instituto da desconsideração da personalidade jurídica e o instituto tributário da responsabilidade por substituição. Aquele diz respeito à possibilidade de se "levantar o véu" da personalidade jurídica quando há a ocorrência das hipóteses previstas em lei. Já este diz respeito a terceiros vinculados ao fato gerador que com manifesta malicia e dolo e abusa da personalidade jurídica. Os efeitos práticos da responsabilidade tributária por substituição é a literal substituição do contribuinte pelo terceiros que praticou uma das hipóteses do art. 135 do CTN.

Conclui-se que há necessidade de superação da Súmula 435 do STJ, pois a mera dissolução irregular da pessoa jurídica, por si só, não basta como justificativa para aplicação extinção da autonomia patrimonial, para imputação da responsabilidade por substituição objetiva, em clara mitigação ao princípio da autonomia patrimonial.

Como visto, a maior causa da do encerramento irregular da pessoa jurídica se dá por motivos de ordem técnica e de administração das pessoas naturais que a compõe. Seja falta de conhecimento, ausência de planejamento, recursos escassos, dentre outros. A regra, segundo as pesquisas transcritas, são as dificuldades dos sócios/empresários em manter a atividade empresarial. A exceção é o dolo e o desvirtuamento da pessoa jurídica.

Assim, o que se mostra mais atinente aos postulado constitucional do devido processo legal é atribuir à Fazenda Pública o ônus de demonstrar a ocorrência de uma das hipóteses do art. 135 do CTN, e, só depois, promover o redirecionamento da execução fiscal.

Ou, em uma situação menos garantista, a intimação do sócio gerente para promover sua defesa por vias administrativas, o que seria mais benéfico àquele que integra a pessoa jurídica, uma vez que será possibilitado o exercício da ampla defesa e do contraditório.

6 REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 9. ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Método, 2015, 1.001 p.

ALMEIDA, Amador Paes. **Execução de bens dos sócios**: obrigações mercantis, tributárias, trabalhistas: da desconsideração da personalidade jurídica. 6. ed.rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2003, 261 p.

AMARAL, Gilberto Luiz do. OLENIKE, João Eloi. AMARAL, Letícia Mary Fernandes do. **Empresômetro**: censo das empresas e entidades públicas e privadas brasileiras. São Paulo: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, 2012, 20 p. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/372/CENSODASEMPRESASEENTIDADESOUTUBRO2012V9FINAL.pdf>. Acesso em: 06 Jan. 2016.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de Janeiro de 2002. **Institui o Código Civil**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 05 Jan. 2016.

BRASIL. Lei n. 12.529, de 30 de Novembro de 2011. **Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica**. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Lei/L12529.htm>. Acesso em: 06 Jan. 2016.

BRASIL. Lei n. 8.078, de 11 de Setembro de 1990. **Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8078.htm>. Acesso em: 06 Jan. 2016.

BRASIL. Lei n. 9.605, de 12 de Fevereiro de 1998. **Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9605.htm>. Acesso em: 06 Jan. 2016.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 06 Jan 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em Recursos Especial EREsp nº 1306553/SC**. Relatora: Ministra Maria Isabel Gallotti, Segunda Seção, julgado em 10/12/2014, DJe 12/12/2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 435**. Primeira Seção, julgado em 14 Abr. 2010, DJe 13 Mai. 2010. RSTJ vol. 218 p. 703

BRASÍLIA. **Conselho da Justiça Federal**. Enunciado n. 07 aprovado na I Jornada de Direito Civil, 2002. Disponível em: <http://daleth.cjf.jus.br/revista/enunciados/IJornada.pdf>. Acesso em: 06 Jan. 2016.

BRASÍLIA. **Conselho da Justiça Federal**. III Jornada de Direito Civil, 2004. Disponível em: < http://daleth.cjf.jus.br/revista/enunciados/IIIJornada.pdf>. Acesso em: 06 Jan. 2016.

BRASÍLIA. **Conselho da Justiça Federal**. IV Jornada de Direito Civil, 2008. Disponível em: < http://daleth.cjf.jus.br/revista/enunciados/IVJornada.pdf>. Acesso em: 06 Jan. 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo : Saraiva, 2012, 526 p.

CASTILHO, Ricardo. **A Súmula 435 do STJ e a difícil tarefa de ser empresário no Brasil**. São Paulo: Migalhas, 16 Jun. 2011. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI135698,51045-A+Sumula+435+do+STJ+e+a+dificil+tarefa+de+ser+empresario+no+Brasil>. Acesso em 06 Jan. 2016.

COELHO, Fábio Ulhôa**. Curso de direito comercial**, volume 1: direito de empresa. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, 502 p.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**, volume 2. 17. ed. São Paulo : Saraiva, 2013, 458 p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012, 891 p.

GAGLIANO , Pablo Stolze; FILHO, Rodolfo Pamplona. **Novo curso de direito civil**, volume 1 : parte geral. 16. ed. rev. e atual. São Paulo : Saraiva, 2014, 417 p.

GIARETA, Gerci. **Teoria da despersonalização da pessoa jurídica ("disregard doctrine")**. Doutrinas Essenciais de Responsabilidade Civil. vol. 3, p. 999,| Out / 2011, Doutrinas Essenciais de Direito do Trabalho e da Seguridade Social. vol. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, 1.051 p.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**, volume 1 : parte geral – de acordo com a Lei n. 12.874/2013. 12. Ed.São Paulo : Saraiva, 2014, 525 p.

KOURY, Susy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, 215 p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004. 535 p.

MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente**. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, 1.680 p.

MOREIRA, Marcelo. **Causa Mortis: o sucesso e o fracasso das empresas nos primeiros cinco anos de vida**. São Paulo: Sebrae, 2013, 50 p.

MURTA, Antônio Carlos Diniz. **Responsabilidade tributária dos sócios**: sociedades por quotas de responsabilidade limitada. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, 115 p.

NEGRÃO, Ricardo. **Direito empresarial**: estudo unificado. 5. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2014, 273 p.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, 421 p.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, 1.432 p.

SILVA, Regina Beatriz Tavares da. **Código Civil comentado**. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, 2.228 p.

TATURCE, Flávio. **Direito civil**: volume único. São Paulo: Método, 2015, 1.263 p.