



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE**

ARTHUR SOTÉRO OLIVEIRA TEIXEIRA

**O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA (IDPJ)
NA EXECUÇÃO FISCAL**

RECIFE

2025

ARTHUR SOTÉRO OLIVEIRA TEIXEIRA

O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA (IDPJ) NA
EXECUÇÃO FISCAL

Trabalho de conclusão de curso apresentado à banca examinadora do curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco como requisito para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário; Direito Processual Civil

Orientador: Leonardo José Ribeiro Coutinho Berardo Carneiro da Cunha

RECIFE

2025

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

Teixeira, Arthur Sotéro Oliveira.

O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) na Execução Fiscal / Arthur Sotéro Oliveira Teixeira. - Recife, 2025.

72

Orientador(a): Leonardo José Ribeiro Coutinho Berardo Carneiro da Cunha
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de
Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Direito - Bacharelado, 2025.

Inclui referências.

1. Execução Fiscal. 2. Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica.
3. Responsabilidade Tributária de Terceiros. 4. Contraditório. 5. Devido
Processo Legal.. I. Cunha, Leonardo José Ribeiro Coutinho Berardo Carneiro
da. (Orientação). II. Título.

340 CDD (22.ed.)

ARTHUR SOTÉRO OLIVEIRA TEIXEIRA

**O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA (IDPJ)
NA EXECUÇÃO FISCAL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à banca examinadora do curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco como requisito para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovada em: 06/08/2025.

BANCA EXAMINADORA:

Prof.^o. Dr. Leonardo José Ribeiro Coutinho Berardo Carneiro da Cunha (Orientador)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof.^o. Dr. Joaquim Lustosa Filho (Examinadora Interna)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof.^o. Me. Artur Orlando de Albuquerque da Costa Lins (Examinador Interno)
Universidade Federal de Pernambuco

AGRADECIMENTOS

A tarefa de realizar apropriadamente os presentes agradecimentos curiosamente corresponderá a uma parcela significativa da dificuldade a ser enfrentada neste trabalho, eis que espaço destinado a estes agradecimentos jamais seria suficiente para reconhecer todas as pessoas que verdadeiramente contribuíram direta ou indiretamente para construção deste trabalho, razão pela qual estendo, desde já, o meu agradecimento a todos os anônimos contribuintes de minha formação pessoal e acadêmica.

De todo modo, tentemos aproveitar a oportunidade para agradecer àqueles que mais de perto me acompanharam nessa jornada.

Primeiramente, agradeço à minha querida mãe, Sônia, fonte maior de amor, inspiração e resiliência, sem a qual nada disso seria possível. Se hoje conquisto algo, certamente foi em razão das inúmeras noites mal dormidas, da educação e da dedicação que me foram dedicadas.

Segundamente, ao meu estimado pai, Marcone, que sempre colocou minha educação em primeiro lugar e por ter escutado, infindáveis vezes, explicações sobre a matéria — a qual, não obstante sua inteligência, certamente não foram compreendidas, em face das minhas péssimas e entusiasmadas explicações.

À minha madrasta, pelo carinho e pelas provocações que me fazem evoluir diariamente; à minha irmã, por todas as brigas que me fizeram ser quem sou; e à toda minha família, pelo amor e carinho que sempre me foram destinados, sem vocês, essa caminhada não seria a mesma.

Aos meus amigos de graduação que fizeram parte dessa longa jornada, marcada por pandemias, greves e aulas online, as quais sempre desafiaram nossa capacidade de conexão, mas jamais foram suficientes para nos impedir.

Um agradecimento mais que especial à Frente Ampla, formada em outubro de 2022, sem a qual, certamente, teria sido árduo atravessar os momentos sombrios que precederam a conclusão deste trabalho.

Por fim e, certamente, não menos importante, agradeço ao meu orientador, Leonardo Carneiro da Cunha, a quem tive a honra de ser aluno e por quem cultivo profunda admiração. Obrigado pela indicação do tema, pela paciência e pelos escritos que baseiam os estudos iniciais desta pesquisa, os quais foram fundamentais para a formação deste trabalho.

RESUMO

O presente trabalho discorre sobre a compatibilidade do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica com a Lei de Execução Fiscal, bem como sobre sua indispensabilidade para o redirecionamento do feito executivo em face dos sócios. A hipótese formulada é a de que a ausência do IDPJ constitui grave ofensa ao devido processo legal, ao contraditório e, até mesmo, à garantia de imparcialidade da jurisdição. Para comprovar a hipótese proposta, inicialmente realiza-se uma explanação de ordem principiológica, com o objetivo de situar o leitor nos pressupostos básicos que fundamentam o presente estudo. Em um segundo momento, passa-se à análise da execução fiscal e da possibilidade de redirecionamento, abordando-se a natureza subjetiva da responsabilidade tributária de terceiros, bem como a polêmica hipótese de responsabilização por dissolução irregular. Ao final, empreendem-se reflexões acerca da compatibilidade do IDPJ com o executivo fiscal, destacando-se os prejuízos decorrentes de sua não adoção. Como metodologia, adotou-se a pesquisa bibliográfica e documental, a partir da análise de obras doutrinárias e dos entendimentos jurisprudenciais pertinentes à matéria.

Palavras-chave: Execução Fiscal. Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica. Responsabilidade Tributária de Terceiros. Contraditório. Devido Processo Legal.

ABSTRACT

This paper examines the compatibility of the Incident of Disregard of Legal Personality (IDPJ) with the Tax Enforcement Law, as well as its indispensability for redirecting enforcement proceedings against company partners. The central hypothesis is that the omission of the IDPJ constitutes a serious violation of due process of law, the adversarial principle, and even the guarantee of judicial impartiality. To substantiate this hypothesis, the study begins with a theoretical and principled framework aimed at providing the reader with the necessary analytical premises. It then proceeds to an examination of tax enforcement and the possibility of redirection, addressing the subjective nature of third-party tax liability and the controversial issue of liability arising from irregular company dissolution. Finally, it offers reflections on the compatibility of the IDPJ with the tax enforcement procedure, highlighting the legal and procedural drawbacks resulting from its omission. The methodology employed consists of bibliographic and documental research, based on the analysis of doctrinal works and judicial precedents relevant to the subject.

Palavras-chave: Tax Enforcement. Disregard of Legal Personality. Third-Party Tax Liability. Adversarial Principle. Due Process of Law.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. - Artigo

CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CC – Código Civil

CDA - Certidão de Dívida Ativa

CPC – Código de Processo Civil

CTN – Código Tributário Nacional

CF/1988 - Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

LEF – Lei de Execuções Fiscais

IDPJ – Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica

EPE – Exceção de Pré-Executividade

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
2. PROCESSO TRIBUTÁRIO E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.....	12
2.1. O DEVIDO PROCESSO LEGAL.....	14
2.2. O CONTRADITÓRIO	17
2.3. O PROCESSO TRIBUTÁRIO: ADMINISTRATIVO E JUDICIAL	19
3. DA EXECUÇÃO FISCAL	23
3.1. LEGITIMIDADE PASSIVA	27
3.2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: NOÇÕES GERAIS	31
3.3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 134 DO CTN.	33
3.4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 135 DO CTN	40
3.5. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR DISSOLUÇÃO IRREGULAR	43
4. DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA	48
4.1. PERSONALIDADE JURÍDICA E AUTONOMIA PATRIMONIAL	48
4.2. DOS PREJUÍZOS DECORRENTES DO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL SEM A CONCESSÃO DO CONTRADITÓRIO AO EXECUTADO.	52
4.3. DA APLICABILIDADE E COMPATIBILIDADE DO INCIDENTE COM A EXECUÇÃO FISCAL	55
4.4. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL	59
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	65
REFERÊNCIAS	66

1. INTRODUÇÃO

O objetivo do presente trabalho é analisar a compatibilidade do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) na Execução Fiscal e sua (im)prescindibilidade, como garantia do contraditório, devido processo legal e imparcialidade para o redirecionamento da Execução em face dos sócios.

Atualmente, é controverso o entendimento acerca da necessidade de instauração do IDPJ, em sede de Execução Fiscal, para o redirecionamento da execução aos sócios-gerentes e diretores não incluídos na CDA, tanto no âmbito doutrinário quanto no âmbito jurisprudencial.

Ocorre que o Código Tributário Nacional (CTN) prevê algumas possibilidades de redirecionamento dos débitos tributários para os sócios-gerentes. É o caso, por exemplo, dos arts. 134, VII, e 135, III, do CTN, que atribuem aos sócios, diretores, gerentes ou representantes responsabilidade patrimonial por dívidas tributárias contraídas pela sociedade.

Nesse sentido, há quem entenda que o IDPJ não se aplicaria aos referidos casos, restringindo-se tão somente às hipóteses previstas no Código Civil de desconsideração da personalidade jurídica, motivada pelo abuso da personalidade jurídica. Os casos de responsabilidade do sócio implicariam, para quem assim entende, o simples redirecionamento da execução fiscal¹.

Não obstante esse entendimento, dele discordamos. Não podemos desconsiderar as garantias constitucionais em razão de uma interpretação reducionista que pressupõe a derrogação infalível da norma geral pela especial. Ademais, a Lei de Execução Fiscal tampouco orienta um rito de aplicação ao redirecionamento da execução fiscal, sendo certo, no entanto, que sua redação determina a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil.

O argumento relativo à eficiência, como será devidamente aprofundado neste estudo, tampouco merece prevalecer. A morosidade do Poder Judiciário não pode ser imputada ao contribuinte e responsáveis, cujos direitos e garantias fundamentais não podem ser sacrificados sob o pretexto de uma suposta e inverossímil efetividade judicial.

Assim, ainda que se trate dos casos de responsabilização do sócio previstos nos arts. 134, VII, e 135, III, do CTN, bem como nas demais hipóteses que serão trabalhadas neste trabalho, deve-se, necessariamente, aplicar-se o Incidente de Desconsideração Personalidade

¹ MACHADO. Hugo de Brito. **O processo tributário e o Código de Processo Civil 2015**. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 558- 564

Jurídica. Ora, não é adequado afastar o referido precedente, exclusivamente, em razão de sua designação.

O referido incidente não cria critérios, requisitos, pressupostos, condições que caracterizem ou justifiquem a desconsideração da personalidade jurídica². Na realidade, ele proporciona, tão somente, a possibilidade de resguardar o contraditório anterior à inserção do terceiro no processo. Ao final do incidente e acolhida a pretensão executiva, o sócio, até então, alheio ao processo (terceiro) passa, após exercido o contraditório, a ingressar o polo passivo da Execução, formando um litisconsórcio passivo ulterior.

A medida exposta é de máxima importância: não se pode simplesmente “redirecionar” a execução sem que sejam apurados os elementos subjetivos da responsabilidade e assegurados o contraditório e a ampla defesa³. Isso porque a validade do redirecionamento do executivo fiscal, nas hipóteses previstas no CTN, fica à mercê da prova inequívoca da atuação dolosa ou culposa do sócio-gerente ou diretor.

Em outras palavras, não havendo elementos probatórios suficientes, não merece ser acolhido o pretense redirecionamento do executivo fiscal. Nesse sentido, conforme de há muito assevera a melhor doutrina nacional, “é, pois, ontologicamente subjetiva a responsabilidade pessoal do sócio-gerente ou diretor por débito fiscal societário”⁴.

Observe que, justamente, por se tratar de uma responsabilidade subjetiva, deve o exequente demonstrar o liame subjetivo que comprova a atuação culposa, ainda que leve, ou dolosa dos sócios, diretores ou gerentes. É justamente por isso que a decisão que aceita o referido redirecionamento, repita-se à exaustão, não pode ser admitida sem a possibilidade de oferecimento do contraditório prévio ao redirecionamento da execução.

O princípio do contraditório, intrínseco à jurisdição, sofreu notável evolução ao longo dos tempos, configurando-se hoje como um vetor que orienta não apenas o ato decisório, mas toda a atividade jurisdicional. Por isso, todos os atos processuais devem ser realizados de forma a assegurar, previamente, às partes envolvidas o pleno exercício do contraditório, permitindo-lhes influir na formação da decisão judicial⁵.

O que se pretende assegurar com o contraditório prévio é, precisamente, a “originalidade” do julgamento — expressão oriunda do Direito Processual Penal Italiano que

² CUNHA, Leonardo Carneiro. **A Fazenda Pública em Juízo**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p 577.

³ Ibidem. p. 579.

⁴ TAVARES, Alexandre Macedo. **O fenômeno da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário brasileiro**: pressupostos, alcance e limites do art. 135 do Código Tributário Nacional. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Problemas de processo judicial tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. v. 5, p. 27.

⁵ CINTRA, Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 309-310

sublinha a importância de o magistrado formar sua convicção de maneira *originária*, a partir dos elementos produzidos no âmbito do contraditório⁶. Evitando os prejuízos da “dissonância cognitiva” no exercício da jurisdição e garantindo a efetividade do contraditório.

Isto posto, emerge a justificativa de relevância do presente estudo: o debate, para além de ser teoricamente instigante, pode apresentar reflexos práticos, a partir de uma mudança estrutural do entendimento acerca do procedimento redirecionamento da Execução Fiscal. Em suma, é preciso expandir o interesse no estudo jurídico sobre a necessidade de instauração de procedimento que garanta o exercício do contraditório prévio aos executados, a fim de afastar os prejuízos, que, inegavelmente, emergem de um contraditório posterior.

⁶ LOPES JR, Aury. **Teoria da dissonância cognitiva ajuda a compreender a imparcialidade do juiz**. Conjur, 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-jul-11/limite-penal-dissonancia-cognitiva-imparcialidade-juiz/>

2. PROCESSO TRIBUTÁRIO E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

O vocábulo “princípio” tem sua origem no latim *principium* e denota a ideia de início, começo ou fundamento de algo. No âmbito da ciência do Direito, por sua vez, este não assume significado epistemológico distinto, podendo ser compreendido como um vetor normativo fundamental, o qual confere unidade e coerência ao ordenamento jurídico⁷.

Nas últimas décadas, contudo, observa-se um movimento de crescente centralidade dos princípios no sistema jurídico. Como bem assinalado por Humberto Ávila, vivencia-se um verdadeiro “Estado principiológico”, marcado pelo deslocamento dos princípios para o núcleo do processo decisório. Essa ascensão, embora relevante sob diversos aspectos, tem provocado certos exageros interpretativos — fato que, paradoxalmente, tem contribuído para a inefetividade dos próprios princípios.⁸

Diante desse cenário, impõe-se, como ponto de partida do presente estudo, uma análise mais detida da natureza dos princípios jurídicos, bem como de sua distinção teórica e funcional em relação às regras, a fim de situar o leitor nos marcos conceituais que orientam a reflexão aqui proposta.

Diversas correntes teóricas têm se dedicado à delimitação do conceito de princípio. No âmbito do positivismo jurídico tradicional, os princípios eram frequentemente concebidos como fundamentos normativos das regras jurídicas, ocupando, portanto, posição inferior no plano hierárquico das fontes do Direito e funcionando como razões estruturantes das normas aplicáveis aos casos concretos.⁹

Dentro dessa perspectiva, Karl Larenz sustentava que os princípios deveriam ser compreendidos como normas de grande relevância no ordenamento jurídico, por estabelecerem fundamentos normativos para a interpretação e aplicação do Direito. Para o autor, no entanto, os princípios não possuem a estrutura formal típica das proposições jurídicas, devendo ser entendidos como pensamentos diretivos de uma normatização jurídica existente ou possível.

⁷ DUARTE NETO, Bento Herculano; LUCON, Paulo Henrique dos; TEIXEIRA, Sergio Torres. **Teoria geral do processo**. - 5.ed. - Curitiba, PR : IESDE Brasil, 2012. p. 27.

⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed., 3. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. P. 15.

⁹ AMORIM, Letícia Balsamão. **A distinção entre regras e princípios segundo Robert Alexy**. Brasília a. 42 n. 165 jan./mar. 2005. p. 124

Assim, atuariam como meros indicativos de direção, cabendo às regras, propriamente ditas, a tarefa de solucionar os conflitos jurídicos.¹⁰

O entendimento positivista, contudo, foi amplamente criticado, especialmente por autores como Ronald Dworkin. Contrapondo-se à visão tradicional, Dworkin sustentava que a adjudicação judicial deve ser concebida como uma atividade de declaração de direitos, que só pode ser legitimamente exercida mediante uma interpretação holística e moralmente orientada do ordenamento jurídico.¹¹ Nesse contexto, os princípios ocupam papel central, na medida em que expressam valores e compromissos axiológicos fundamentais da comunidade jurídica.

Rejeitando a lógica positivista, Dworkin argumenta que as regras abrem possibilidades ao julgador, dadas as múltiplas interpretações possíveis para solução das controvérsias. Os princípios, ao contrário, têm a função de restringir o campo interpretativo, afunilando as alternativas possíveis àquela que seja mais compatível com o conjunto de valores subjacentes ao sistema jurídico.¹² Assim, os princípios conformam a identidade moral da comunidade jurídica e desempenham papel estruturante na realização da justiça em uma sociedade liberal-democrática.

Ainda segundo Dworkin, enquanto as regras operam de maneira dicotômica (*all-or-nothing*), ou seja, são aplicáveis quando preenchidas suas condições de incidência, os princípios funcionam com base em uma lógica distinta: possuem uma “dimensão de peso” (*dimension of weight*), devendo ser ponderados à luz das circunstâncias do caso concreto. Isso significa que, diante de um conflito entre princípios, um pode prevalecer sobre o outro sem que isso implique a invalidação do princípio preterido, pois ambos mantêm sua validade no ordenamento.¹³

Foi com Robert Alexy, contudo, que os princípios jurídicos receberam uma formulação conceitual ainda mais precisa. Inspirado nos ensinamentos de Dworkin, Alexy define os princípios como normas dotadas da natureza de mandados de otimização, ou seja, comandos

¹⁰ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3. a edição Tradução de José Lamago. Edição da Fundação Colouse Gulbenkian. Lisboa. 1997. p. 682.

¹¹ DWORKIN, Ronald. **O império do direito**; tradução Jefferson Luiz Camargo. São Paulo : Martins Fontes, 1999. p. 277-278.

¹² Ibidem. p. 272

¹³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed., 3. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 28

que devem ser realizados na maior medida possível¹⁴, considerando as possibilidades fáticas e as restrições jurídicas existentes.¹⁵

A formulação alexyana, entretanto, também não está isenta de críticas. Dentre as vozes dissonantes, destaca-se a Teoria dos Princípios de Humberto Ávila, para quem a diferença entre princípios e regras não reside no fato de aquelas normas serem aplicadas “na maior medida do possível”, ao passo que estas o seriam de modo absoluto. Para Ávila, tanto princípios quanto regras são normas jurídicas dotadas de caráter deontológico, ou seja, enunciam comandos que “devem ser” cumpridos integralmente — não se aplicando parcialmente, ou na maior medida do possível, mas de forma plena¹⁶.

A verdadeira distinção, segundo o autor, está no grau de determinabilidade de seus conteúdos normativos. Enquanto as regras determinam de forma direta a conduta a ser seguida, os princípios estabelecem fins normativamente relevantes cuja realização demanda maior concretização institucional. Em outras palavras, os princípios são normas cujo conteúdo exige um processo de mediação argumentativa e institucional para que se chegue à conduta adequada, sem que isso os prive de sua força normativa plena.¹⁷

Essa concepção parece particularmente adequada ao modelo constitucional contemporâneo. Seguindo essa linha, os princípios não apenas integram o Direito positivo, como também devem ser aplicados concretamente, por meio de um processo institucional de concretização, a fim de garantir a efetivação dos direitos fundamentais.

É precisamente por essa razão que o Código de Processo Civil de 2015 optou por não reproduzir o art. 126 do CPC de 1973, que previa os “princípios gerais do Direito” como última fonte integrativa das lacunas legislativas. Ora, se os princípios possuem força normativa e são capazes de solucionar a controvérsia, não se trata de lacuna propriamente dita. Os princípios não se encontram à margem da legalidade, mas são parte constitutiva do sistema jurídico vigente.¹⁸

¹⁴ Em sentido similar advoga Candido Rangel Dinamarco para quem “Ao se conceber e interpretar os institutos de direito processual, portanto, os princípios constitucionais devem sempre ser tomados como superiores premissas de todo o sistema, ponderando-se a importância concreta de cada um e buscando uma solução que, na medida do possível, confira a máxima efetividade a todos eles” (DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Brunco Vasconcelos Carrilho. **Teoria geral do novo processo civil**. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 54)

¹⁵ ALEXY, Robert. **Direitos fundamentais no estado constitucional democrático: para a relação entre direito do homem, direitos fundamentais, democracia e jurisdição constitucional**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 217, p. 67-79, jul./set. 1999. p. 21.

¹⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed., 3. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 55

¹⁷ Idem. p. 55

¹⁸ DIDIER JR, Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento** - 17. ed. - Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015. p.50.

Isto posto, extrai-se o núcleo essencial do presente trabalho. Os esclarecimentos introdutórios aqui apresentados, embora reconhecidamente breves, têm por finalidade situar o leitor quanto ao pressuposto teórico que orienta esta investigação. Para os fins ora propostos, os princípios serão compreendidos como autênticas normas jurídicas, que, embora exijam um processo institucional de concretização, integram o Direito positivo e devem ser observados em sua plenitude normativa.

2.1. O DEVIDO PROCESSO LEGAL

A expressão “devido processo legal” tem sua origem no direito inglês e deriva do termo *due process of law*. Embora o conceito possua raízes em tradições jurídicas germânicas, sua formulação histórica, tal como a conhecemos, remonta à Magna Carta de 1215. Nesse documento, firmado como um pacto entre o Rei João da Inglaterra e os barões, consolidou-se a submissão do monarca à *Law of the Land*, expressão que, conforme a célebre lição de Sir Edward Coke, equivale ao que se denomina, na modernidade, *due process of law*.¹⁹

O termo *due process of law*, contudo, apenas foi expressamente consignado em 1354, quando o rei Eduardo III, ao ratificar as leis da terra (*law of the land*), dispôs: “que nenhum homem, de qualquer estado ou condição que seja, possa ser posto fora da terra ou da posse, ou molestado, ou aprisionado, ou deserdado, ou condenado à morte, sem ser antes levado a responder a um **devido processo legal**”.²⁰

Posteriormente, ainda no Reino Unido, o conceito em questão passou por diversas evoluções, destacando-se, entre as mais notáveis, aquela decorrente de um conflito de natureza tributária — aspecto que se revela particularmente relevante para a temática aqui examinada.

Na ocasião, cinco nobres recusaram-se a efetuar o pagamento de um empréstimo compulsório imposto pelo rei Carlos I, que buscava recursos para custear as guerras no continente, fato que resultou em suas prisões. A medida suscitou acalorados debates jurídicos e políticos, os quais, sob a inspiração de Sir Edward Coke, culminaram na promulgação da célebre *Petition of Right* de 1628. Dentre as garantias ali consagradas, ressalta-se o capítulo 39,

¹⁹ DIDIER JR, Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento** - 17. ed. - Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015. p. 64

²⁰ RAMOS, João Gualberto Garcez. **Evolução hitórica do princípio do devido processo legal**. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná*. n. 46, p. 101–110, 2007. p. 103.

que, ao aprimorar a noção formal de devido processo legal, passou a estabelecer que ninguém poderia ser preso sem prova de justa causa (*without any cause showed*).²¹

Em outras palavras, com o passar do tempo, passou-se a perceber que não bastava garantir ao jurisdicionado o simples acesso a um processo judicial. Ora, de nada adiantaria assegurar o direito de acesso ao processo se este não estivesse dotado de garantias mínimas. Assim, para que o processo fosse considerado “devido e legal”, passou-se a exigir a observância de outros pressupostos processuais, como, na ocasião supracitada, a existência de uma “justa causa”.

Destarte, na modernidade, para que o processo seja considerado em conformidade com o devido processo legal (*due process of law*), é imprescindível que se revele efetivo, igualitário, público, imparcial e dotado de todas as características que lhe confirmem a condição de mecanismo eficiente de proteção social.²²

O direito brasileiro, por seu turno, consagrou expressamente o princípio do devido processo legal no art. 5º, LIV, da Constituição, com a seguinte redação: "ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal."

A locução, por seu turno, apesar de permanecer genérica, encontra-se balizada no direito pátrio por diversas outras garantias constitucionais e infraconstitucionais, as quais orbitam junto ao conceito de “devido processo legal”, sendo alçadas, por força do referido princípio, a categoria de direitos fundamentais constitucionais. Trata-se, como advoga Dinamarco, da “função organizadora” do princípio do devido processo legal.²³

Logo, consideram-se incluídas no conceito de devido processo legal as garantias o tratamento paritário das partes no processo (art. 5º, I, CF/1988), a proibição de provas ilícitas (art. 5º, LVI, CF/1988), a publicidade do processo (art. 5º, LX, CF/1988), a necessidade de motivação das decisões (art. 93, IX, CF/1988), como, até mesmo, os princípios do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, CF/1988).

Princípios implícitos, como a proporcionalidade, podem ser considerados integrantes do núcleo essencial do referido princípio, acarretando, por conseguinte, a inconstitucionalidade de normas infralegais e atos processuais eivados de desproporcionalidade, por evidente violação ao devido processo legal.

²¹ SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. **Direito constitucional tributário e due process of law**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 13-14

²² DUARTE NETO, Bento Herculano; LUCON, Paulo Henrique dos; TEIXEIRA, Sergio Torres. **Teoria geral do processo**. - 5.ed. - Curitiba, PR : IESDE Brasil, 2012. p.40.

²³ DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Brunco Vasconcelos Carrilho. **Teoria geral do novo processo civil**. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 75-76

O devido processo legal, contudo, mantém-se, propositalmente, como uma cláusula aberta, a fim de garantir a abertura do sistema jurídico às mudanças sociais e proporcionar flexibilidade ao processo.²⁴ Não por outro motivo existe tanta dificuldade em conceituar o referido princípio: a expressão é vaga justamente para garantir-lhe amplitude, eis que os contornos dessa garantia constituem um conceito indeterminado, que não se interessa em ser determinado.²⁵

Por tudo o exposto, espera-se que o leitor tenha compreendido que o referido princípio configura uma garantia máxima aos litigantes, os quais, conforme expressão constitucional, não serão privados de “liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

O trabalho em questão, no entanto, como será oportunamente visto nos tópicos seguintes, trata-se, precisamente, de uma manifesta violação ao devido processo legal. Isso porque, conforme observado, para o atendimento do referido princípio, não basta a mera existência de um processo. Para que este seja considerado “devido e legal”, é necessário que sejam observadas as demais regras e princípios constitucionais, os quais, permita-se demonstrar, evidentemente não são cumpridos com o simples redirecionamento da execução fiscal sem prévio incidente cognitivo de apuração de responsabilidade.

2.2. O CONTRADITÓRIO

O contraditório fora expressamente previsto pela Constituição, no seu art. 5º, LV. O constituinte originário positivou a seguinte redação: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

A bem da verdade, o contraditório nada mais é do que a garantia da participação no processo. Daí ser absolutamente tautológico referir-se a um “contraditório participativo”, pois, se o contraditório consiste na própria participação, é inadmissível conceber sua existência sem esse atributo essencial²⁶.

O referido princípio pode ser compreendido, ainda, como reflexo do princípio democrático na estruturação do processo. Isso porque, sendo a democracia pautada na

²⁴ DIDIER JR, Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento** - 17. ed. - Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015. p. 66

²⁵ DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Brunco Vasconcelos Carrilho. **Teoria geral do novo processo civil**. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 75

²⁶ DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Brunco Vasconcelos Carrilho. **Teoria geral do novo processo civil**. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 62

participação, e sendo o Estado organizado sob essa premissa, é imperativo que todo o exercício do poder estatal, inclusive a jurisdição, somente se legitime mediante a efetiva participação dos interessados.²⁷

Num primeiro momento, o contraditório fora compreendido, exclusivamente, como um direito do jurisdicionado, exercido pelo binômio conhecimento-reação, isto é, o direito de ser informado sobre os atos processuais e a correspondente faculdade de se manifestar sobre eles, sob pena de ineficácia da decisão por violação ao contraditório.

Ocorre que, com a evolução desse entendimento e em face do princípio democrático, percebeu-se que não bastava assegurar ao jurisdicionado a mera possibilidade de manifestação, se esta não fosse acompanhada da efetiva aptidão para influenciar a formação da decisão judicial.²⁸ Trata-se, como a doutrina convencionou chamar, das garantias formais e substanciais do contraditório.²⁹

Atualmente, portanto, o contraditório é entendido tanto como um direito do jurisdicionado quanto como um dever do magistrado, incumbindo-lhe garantir às partes a efetiva possibilidade de influenciar a formação do seu convencimento, sob pena de nulidade. É precisamente por essa razão que o Código de Processo Civil, em seu art. 9.º, caput, estabelece, como regra geral, que o contraditório deve ser assegurado de forma prévia, consagrando em sua literalidade que "não se proferirá decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida."

O próprio conceito de contraditório diferido (posterior) mostra-se, a priori, incompatível com a lógica de um contraditório substancial. Ora, é evidente que a capacidade de influir sobre uma decisão já tomada é, para dizer o mínimo, consideravelmente reduzida. Trata-se de um fenômeno amplamente estudado pela psicologia sob a ótica da dissonância cognitiva — tema que será abordado oportunamente.

Não obstante a aparente incompatibilidade, este trabalho não ignora as situações excepcionais que podem justificar o diferimento do contraditório. Com efeito, embora a postergação desse princípio implique restrição à sua plenitude, admite-se, em hipóteses específicas, sua dilação para momento posterior, desde que fundada no princípio da

²⁷ SÁ, Renato Montans de. **Manual de direito processual civil**. — 5. ed. — São Paulo : Saraiva Educação, 2020. p. 101.

²⁸ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Manual do processo civil [livro eletrônico]** -- 5. ed. rev., atual. e ampl. -- São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 225

²⁹ DIDIER JR, Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento** - 17. ed. - Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015. p.78-79

proporcionalidade³⁰ e na necessidade de compatibilização com outros direitos fundamentais, como o acesso à justiça e a efetividade da tutela jurisdicional.³¹

Destaque-se, contudo, que o diferimento do contraditório constitui medida absolutamente excepcional, admitida apenas diante do risco concreto de que sua prévia concessão ao acusado ofereça prejuízo à utilidade do provimento jurisdicional.³² Na ausência de risco real à utilidade da tutela judicial, sequer há bem jurídico que justifique a restrição ou o sopesamento em face do contraditório, que permanece como garantia fundamental irrenunciável.

Diante do exposto, surge evidentemente a indagação: se o deferimento do contraditório é medida excepcional, qual motivo ou urgência justificaria a impossibilidade de instauração de contraditório prévio ao terceiro, estranho à execução, alvo do redirecionamento da execução fiscal? Como será demonstrado no decorrer dos próximos capítulos, na realidade, inexistente motivação juridicamente válida para afastar a garantia do contraditório prévio ao sócio terceiro no processo de execução, sendo certo que o Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica não representa quaisquer prejuízos à garantia da execução.

2.3. O PROCESSO TRIBUTÁRIO: ADMINISTRATIVO E JUDICIAL

Superados os esclarecimentos introdutórios, passemos a tratar especificamente do processo tributário administrativo e judicial. Os princípios supramencionados são plenamente aplicáveis em ambas as fases do processo tributário, sendo certo que a atuação da administração pública se encontra balizada e somente pode existir quando em sua estrita observância³³. Trata-se do que se convencionou-se chamar da garantia do devido processo legal em matéria tributária³⁴.

Não por outro motivo, a Lei de Processos Administrativos Fiscais (Lei 9784/99) prevê, em seu art. 2º, que “a Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da

³⁰DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Brunco Vasconcelos Carrilho. **Teoria geral do novo processo civil**. São Paulo: Malheiros, 2016

³¹ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Manual do processo civil [livro eletrônico]** -- 5. ed. rev., atual. e ampl. -- São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 226.

³² DIDIER, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. Salvador: Juspodivm, 11ª ed. 2016, v.2, p.593

³³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. – 10. ed. rev e atual. – São Paulo : Atlas, 2018.p. 52

³⁴ Nesse sentido, assentou o saudoso Min. Joaquim Barbosa, quando do julgamento do Recurso Extraordinário 608.426/PR: 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.) (STF. RE 608.426/PR. Rel. Min. Joaquim Barbosa – Segunda Turma)

legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.”

Neste trabalho, no entanto, em razão da limitação de seu objeto, optou-se por restringir à análise do devido procedimento legal tributário no que tange encadeamento dos atos que levam à formação do título executivo (CDA) até o ajuizamento da execução fiscal correspondente, sem prejuízo de eventuais ponderações acessórias que possam auxiliar no entendimento do tema ora abordado. Além disso, o presente trabalho utiliza como parâmetro elucidativo o processo tributário no âmbito federal, em razão da comum observância dos demais entes federativos às disposições previstas nesse âmbito.

O art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento tributário é de competência privativa da autoridade administrativa, que deverá efetuá-lo por meio de “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Em razão disso, o Decreto nº 70.235/72, o qual regulamenta o processo administrativo fiscal federal, prevê, expressamente:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Concretizado o fato gerador da hipótese de incidência tributária, surge para o fisco o poder/dever de proceder com o lançamento tributário.³⁵ Sendo que, nos termos do art. 3º, II e III da Lei 9784/99, o administrado tem direito “ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas”, bem como “formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente”.

O cerceamento do direito de defesa do contribuinte constitui, inclusive, causa de nulidade do processo administrativo fiscal federal, conforme dispõe o art. 12, II, do Decreto n.º

³⁵ O presente trabalho não ignora a existência de confissão de débito tributário pelo contribuinte, nos termos da Súmula 436 do STJ. A não tratativa da matéria nesse tópico, trata-se de uma opção metodológica voltada à simplificação didática, evitando digressões que pouco acrescentariam ao objeto de análise. Afinal, se o próprio contribuinte realiza o autolancamento, é evidente que não há do que recorrer, tampouco se pode cogitar desconhecimento quanto às informações por ele declaradas.

7.574/2011, que assim prevê: “São nulos: os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

A lei assegura ao contribuinte o direito de tomar conhecimento dos lançamentos e de exercer ampla defesa na esfera administrativa, com todos os meios de prova admitidos, antes que o referido crédito seja inscrito em Dívida Ativa, os quais constituem o cerne do devido processo legal tributário em âmbito administrativo.

É precisamente em razão da existência de um procedimento administrativo prévio, no qual se assegura ao contribuinte a ampla defesa e o contraditório, que o art. 3.º da Lei de Execuções Fiscais (LEF) prevê que a CDA, quando “regularmente inscrita”, goza de presunção de certeza e liquidez.

Em outras palavras, a expressão “regularmente inscrita” decorre, justamente, do cumprimento dos requisitos do devido processo legal, dentre os quais se inclui a identificação do devedor (art. 2º, § 5º, I, da Lei 6.830/80). Isso porque, o fundamento da presunção de liquidez reside no regular processo administrativo de apuração do crédito tributário³⁶. É precisamente por essa razão que se releva inconcebível o simples redirecionamento da execução fiscal sem a prévia instauração de um procedimento judicial específico para a apuração da responsabilidade, independentemente da previsão do art. 4.º da Lei n.º 6.830/80, o qual autoriza a execução em face dos responsáveis.³⁷

A interpretação sistemática da legislação processual e tributária conduz à conclusão de que o título executivo apenas goza de certeza e liquidez para autorizar sua execução em face dos sujeitos passivos expressamente indicados na Certidão de Dívida Ativa (CDA).³⁸ Apesar de óbvio, não se revela ocioso rememorar que, via de regra, no procedimento executivo não há espaço para a dilação probatória destinada à demonstração de fatos, ou apuração de

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito; MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Execução fiscal. Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/RT, 2007, p. 85.

³⁷ Sob este prisma, Humberto Theodoro Junior utiliza-se da seguinte comparação para defender o aludido entendimento: “Não importa que o art. 4º da Lei n. 6.830/80 diga que a execução fiscal pode ser promovida contra outras pessoas além do devedor. O certo é que a mesma lei dispõe que a liquidez e certeza, requisito sine qua non da execução forçada, só decorre da regular inscrição do débito pelo órgão competente para apurar a mesma liquidez e certeza (art. 2º, §3º; e art. 3º, caput). Para que seja possível a execução fiscal contra alguém, não basta lei dizer que, além do devedor principal, também o responsável tributário pode ser executado; como não é suficiente dizer a lei cambiária que a responsabilidade do avalista é igual à do avalizado, se, no caso concreto, não dispuser o credor do título onde se possa encontrar o aval formalmente lançado. (THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. – 13. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016. p. 39)

³⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. – 10. ed. rev e atual. – São Paulo: Atlas, 2018. p 260-261

responsabilidade, sendo que a responsabilidade de terceiros é, como será visto no próximo tópico, ontologicamente subjetiva e, portanto, precisa ser demonstrada³⁹

Dá por que parcela significativa da doutrina pátria considerava absolutamente inviável o redirecionamento da execução fiscal antes da criação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) pelo Código de Processo Civil de 2015, sendo necessária a confecção de nova CDA. Isso se deve ao fato de que, à época, inexistia no ordenamento jurídico brasileiro procedimento cognitivo aplicável ao rito executivo que permitisse a abertura da cognição judicial para a apuração de responsabilidade de terceiros não constantes do título executivo.⁴⁰

Atualmente, a melhor doutrina nacional é majoritária quanto à possibilidade de redirecionamento da execução fiscal, desde que precedida da instauração de um incidente cognitivo prévio, sob pena de transforma-se a ação executiva, viável contra o devedor do constante no título executivo, em ação de conhecimento, com objetivo de apurar a responsabilidade de terceiros.⁴¹

Por todo o exposto neste capítulo, percebe-se que os princípios constitucionais são garantias normativas plenamente aplicáveis ao processo tributário. Sendo certo que o simples redirecionamento da execução como medida de inclusão de terceiro responsável tributário na execução fiscal, sem a criação de um incidente de apuração prévia de sua responsabilidade — a qual, como se demonstrará no próximo capítulo, é ontologicamente subjetiva — atenta frontalmente contra a garantia do devido processo legal, além de subverter a lógica do processo

³⁹ TAVARES, Alexandre Macedo. **O fenômeno da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário brasileiro**: pressupostos, alcance e limites do art. 135 do Código Tributário Nacional. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Problemas de processo judicial tributário. São Paulo: Dialética, 2002. v. 5, p. 27.

⁴⁰ Nesse âmbito, destaca-se o ensinamento do professor e magistrado Renato Lopes Becho, que em sua tese de doutorado assinalou que “Como o Estado executa o responsável tributário, ele deve ter um título hábil, já que na verdade se executa o título, não a pessoa do responsável. Disso decorre que a responsabilidade precisa ser averiguada antes da execução fiscal, para que seja transformada em linguagem válida, ou por outro giro verbal, para que seja incluída no título executivo. Como se sabe, em um processo de execução não há fase probatória e, para seu início, é necessário que o credor demonstre possuir um título executivo em condições de dar ao Estado-Jurisdição segurança para violar o patrimônio do devedor, sem seu consentimento ou até contra a sua vontade, e satisfazer o crédito do credor. Se o credor não apresenta o referido título, ou seja, a prova inequívoca da dívida, ou se o título não espelha uma obrigação, transformou-se o processo executivo em uma violação do devido processo legal (undue processo of law)”. Posteriormente, com a introdução do IDPJ o autor revisitou sua tese original, oportunidade em que afirmou “A solução que vislumbramos, naquela oportunidade (15 anos antes do atual CPC), era a suspensão da execução fiscal e apuração de responsabilidade em processo administrativo. Após a tramitação desse, se confirmada a premissa da responsabilização, extrair-se-ia nova CDA, que seria executável. À evidência, a solução do legislador foi muito mais criativa do que a pensada por nós, atendendo à imperativa necessidade de obtenção de um título executivo de maneira mais apropriada, qual seja, pela instauração de um incidente à parte da execução fiscal. (BENCHO, Renato Lopes. **Execução Fiscal: Análise Crítica**. – 1. ed. – São Paulo: Noeses, 2018. p.212.)

⁴¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. – 10. ed. rev e atual. – São Paulo: Atlas, 2018. p 263

executivo ao transformar a ação executiva em ação de conhecimento, e, pior, fazendo-o sem a possibilidade de contraditório prévio ao afetado.

3. DA EXECUÇÃO FISCAL

A execução fiscal encontra-se expressamente disciplinada pela Lei nº 6.830/1980 e, como o próprio nome sugere, trata-se de medida judicial especial de natureza coercitiva, destinada à satisfação de crédito público formalizado por título executivo extrajudicial.⁴² Sua incidência não se limita, porém, à cobrança de créditos de natureza tributária, embora tal entendimento possa ser sugerido por sua designação legal, mas compreende também obrigações de natureza não tributária, como as de índole administrativa, nos termos do Art. 2 da Lei nº 6830/80.

Não obstante o conhecimento dessa moldura normativa mais ampla, convém, para os fins específicos deste trabalho, em razão da inerente limitação que decorre da natureza desta exposição, proceder a um recorte temático. Assim, limitar-se-á a análise das Execuções Fiscais fundadas em CDAs oriunda de créditos tributários, por se tratar do objeto nuclear da presente investigação, bem como em razão das regras específicas que regulam os créditos tributários. Isto posto, continuemos.

A Lei de Execução Fiscal (LEF) prevê que o procedimento executivo fiscal, é juridicamente admissível sempre que a Fazenda Pública figure como sujeito ativo da relação obrigacional e o crédito esteja regularmente inscrito em dívida ativa. Trata-se, portanto, de dois requisitos cumulativos, os quais devem estar sempre presentes para que se configure a hipótese de execução fiscal, quais sejam, a titularidade do crédito pela Fazenda Pública (critério subjetivo) e sua regular inscrição em dívida ativa (critério objetivo).⁴³ Note, no entanto, que a sujeição passiva, objeto central deste trabalho, não exerce qualquer relevância para a definição da execução fiscal.

Embora essa constatação seja, a princípio, objeto de perplexidade, o ponto é exatamente o que o leitor provavelmente está pensando: é absolutamente irrelevante quem seja o sujeito passivo, seja ele solvente ou insolvente pessoa jurídica ou física, ou até mesmo se é a própria Fazenda Pública.⁴⁴ Desde que o débito esteja inscrito em dívida ativa e a Fazenda Pública seja a exequente, estamos diante de uma hipótese de execução fiscal. Prossigamos.

A execução fiscal é compreendida como uma modalidade de execução por quantia certa e, assim como qualquer execução, exige, nos termos do art. 783 do Código de Processo Civil,

⁴² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. – 10. ed. rev e atual. — São Paulo: Atlas, 2018. p. 258.

⁴³ CUNHA, Leonardo Carneiro. *A Fazenda Pública em Juízo*. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. p 558.

⁴⁴ CONRADO, Paulo Cesar. **Execução fiscal**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 24- 25.

a existência de um título executivo que revele, com clareza, a obrigação a ser satisfeita.⁴⁵ No caso específico do rito executivo fiscal, esse título é representado pela Certidão de Dívida Ativa, documento que exterioriza o ato de inscrição do crédito da Fazenda Pública e que pode ser entendido, em termos práticos, como um “espelho do Termo de Inscrição em Dívida Ativa”.⁴⁶

Por sua vez, o ato de inscrição em dívida ativa, do qual se extrai o Termo de Inscrição, longe de representar mero formalismo burocrático, corresponde a etapa essencial para conferir liquidez e exigibilidade à obrigação tributária, nos termos do § 3º do art. 2º da Lei nº 6.830/1980:

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.
[...]

§ 3º. A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo. (grifos nossos)

Poder-se-ia arguir, no entanto, com certa dose de razoabilidade, que o crédito tributário, constituído por lançamento fiscal ou autolancamento, já constituiria, per si, uma obrigação exigível. O raciocínio está formalmente correto, não há controvérsia quanto à exigibilidade intrínseca do crédito objeto de lançamento fiscal. Trata-se, todavia, como reconhece parcela expressiva da doutrina nacional, de uma exigibilidade fraca, débil, que ainda demanda a formalização de um procedimento administrativo apto a assegurar a higidez do crédito, mediante o contraditório do contribuinte e o controle de legalidade pela Administração.⁴⁷

É precisamente nesse ponto que parcela da doutrina nacional introduz a distinção entre exigibilidade — decorrente do lançamento — e exequibilidade, que somente se perfaz com a inscrição em dívida ativa.⁴⁸ Em outras palavras, não se nega a exigibilidade do crédito tributário, mas se afirma que, para fins de execução judicial, ela depende de um aperfeiçoamento formal, conferido pelo ato administrativo de inscrição. Somente a partir desse marco é que o crédito se reveste de certeza, liquidez e exigibilidade, em sentido técnico-jurídico, apta a ensejar o ajuizamento de uma ação executiva.

A Certidão de Dívida Ativa, portanto, apenas espelha a obrigação constituída administrativamente e tornada exequível por meio do ato de inscrição em dívida ativa. Daí ser inconcebível que a referida certidão inove em seu conteúdo, devendo refletir, com exatidão, os

⁴⁵CUNHA, Leonardo Carneiro. **A Fazenda Pública em Juízo**. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. p 558.

⁴⁶CONRADO, Paulo Cesar. **Execução fiscal**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p, 34

⁴⁷CONRADO, Paulo Cesar. **Execução fiscal**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p, 105.

⁴⁸PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 349.

elementos constantes do ato de inscrição, o qual, por sua vez, decorre necessariamente da apuração realizada no âmbito do processo administrativo fiscal.⁴⁹

Não por acaso, a própria Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/1980) dispõe expressamente que o Termo de Inscrição em Dívida Ativa deve conter a referência ao número do processo administrativo que lhe deu origem (art. 2º, § 5º, VI, da LEF), sendo certo que a certidão somente goza das presunções legais de certeza e liquidez quando regularmente inscrita (art. 3º da LEF).

Ademais, o Código Tributário Nacional (CTN) é claro ao prever que a inscrição em dívida ativa somente pode ocorrer após o esgotamento das instâncias administrativas (art. 201 do CTN). Trata-se de exigência que, além de reforçar o caráter meramente declaratório da CDA, evidencia sua necessária vinculação à constituição válida e definitiva do crédito tributário no âmbito administrativo, assegurando o devido processo legal ao devedor e sua participação na construção do título executivo.

Por fim, cumpre destacar que a Certidão de Dívida Ativa é compreendida pela jurisprudência e doutrina pátria como um título executivo formal e solene, cuja validade e eficácia dependem do cumprimento estrito dos requisitos previstos na Lei de Execução Fiscal e no Código Tributário Nacional.⁵⁰

Dentre tais exigências, incluem-se: a já alertada menção ao número do processo administrativo que lhe deu origem, a correta identificação do devedor e dos corresponsáveis, a quantia exigida e a fórmula de cálculo dos juros de mora incidentes, entre outros elementos essenciais, sob pena de nulidade da certidão, nos termos do art. 203 do CTN.

Nesse contexto, o Superior Tribunal de Justiça tem reiteradamente decidido que a modificação da CDA somente é admissível para a correção de vícios formais ou materiais, sendo vedada qualquer alteração que importe em inovação substancial, sendo especialmente relevante, para os fins deste trabalho, a impossibilidade de modificação do sujeito passivo. Esse entendimento, inclusive, foi consolidado em enunciado sumular, segundo o qual:

Súmula 392 do STJ – “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução”.(grifos nossos)

Compreende-se, portanto, conforme alertado no tópico retrô, que a conjuntura normativa formada pelo ordenamento jurídico brasileiro é inequívoca ao estabelecer que a

⁴⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 1021

⁵⁰ CUNHA, Leonardo Carneiro. **A Fazenda Pública em Juízo**. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. p 561.

exequibilidade do crédito tributário em juízo pressupõe a existência de título executivo certo e líquido (CDA), cuja validade subsiste, por óbvio, apenas em relação ao sujeito passivo regularmente constituído. Isso porque, a execução fiscal, assim como toda modalidade de execução, “tem por base e por limite o título executivo”.⁵¹

A alteração da sujeição passiva no curso da execução fiscal, por meio do chamado “redirecionamento” em face dos sócios administradores, apresenta, pois, um problema fundamental, eis que não há, a princípio, como justificar que a execução se volte contra terceiros que não constam no título executivo.⁵²

Por óbvio, poder-se-ia argumentar que o ato de redirecionamento da execução fiscal prescinde da emissão de nova Certidão de Dívida Ativa ou da instauração de incidente cognitivo próprio, uma vez que a responsabilidade tributária de terceiros encontra respaldo em expressa previsão legal, assim como ocorre nos casos de sucessão. Embora esse raciocínio seja parcialmente correto, não é suficiente para contrariar a conclusão aqui sustentada.

Ainda que fundada em previsão legal — diferentemente dos casos de sucessão, como será demonstrado ao longo deste capítulo —, a responsabilidade de terceiros, notadamente na seara tributária, possui natureza subjetiva⁵³, exigindo, portanto, nos termos da jurisprudência nacional, prova concreta do cometimento de fatos culposos ou dolosos por parte desses terceiros, a quem se busca redirecionar a pretensão executiva.⁵⁴ Ocorre que o processo executivo, como se sabe, não se presta a provar quaisquer fatos, daí a evidente incompatibilidade do pedido de redirecionamento com a execução fiscal.⁵⁵

Como será visto, o IDPJ, longe de trazer prejuízos à Fazenda Pública, revelou-se uma solução para superar a problemática situação da ausência de título executivo válido contra terceiros tributariamente responsáveis, solucionando, assim, a controvérsia quanto à legitimidade do redirecionamento. Isso porque o referido incidente permite estender a eficácia do título executivo original, viabilizando, ao fim do procedimento, o redirecionamento da

⁵¹ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 18, Apud MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. – 10. ed. rev e atual. — São Paulo: Atlas, 2018, p, 261.

⁵² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. – 10. ed. rev e atual. — São Paulo: Atlas, 2018, p, 260-265.

⁵³ TAVARES, Alexandre Macedo. **O fenômeno da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário brasileiro**: pressupostos, alcance e limites do art. 135 do Código Tributário Nacional. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Problemas de processo judicial tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. v. 5, p. 27.

⁵⁴ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135**. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 102.

⁵⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. – 10. ed. rev e atual. — São Paulo: Atlas, 2018. p 263

execução sem a necessidade de lavratura de nova CDA, mas com a indispensável observância do devido processo legal.⁵⁶

3.1. LEGITIMIDADE PASSIVA

A legitimidade passiva, no âmbito processual, é tradicionalmente compreendida como a aptidão da parte demandada para figurar no polo passivo da relação jurídica processual, por ostentar vínculo direto com o direito material controvertido.⁵⁷ Em termos mais simples: se o processo é o instrumento para a solução de um litígio, e o litígio é a manifestação de uma pretensão resistida, então o legitimado passivo será, por definição, aquele contra quem se dirige a pretensão e que, em tese, a ela oferece resistência.⁵⁸

Apesar de parecer um conceito elementar, a identificação do sujeito passivo adequado nem sempre é tarefa simples. Com efeito, especialmente em litígios envolvendo o Estado, há considerável dificuldade em determinar quem é o ente ou agente efetivamente responsável pelo ato impugnado ou pela relação jurídica de fundo, o que frequentemente gera confusões e extinções prematuras (leia-se sem resolução do mérito) do processo.

No que pese a recorrente dificuldade para a identificação da parte legítima em diversos ramos do processo, especialmente em litígios envolvendo o Estado, no âmbito da execução fiscal a discussão acerca da legitimidade passiva mostra-se, a priori, consideravelmente reduzida. Isso porque, tratando-se do rito executivo fiscal o sujeito ativo (Fazenda Pública) não escolhe nem designa quem seria o sujeito passivo da execução.

Nos termos do art. 6º da LEF, a petição inicial deve conter apenas a indicação do juízo competente, o pedido e o requerimento de citação. Observe, no entanto, que não há previsão de que a Fazenda Pública deva indicar o sujeito passivo na peça inaugural. Essa ausência, no entanto, não conduz à inexistência de indicação do sujeito passivo, pois o §1º do mesmo dispositivo estabelece que a petição inicial será instruída com a CDA, a qual será, nos termos do mesmo parágrafo, considerada parte integrante da inicial e, por óbvio, já identifica o devedor.

As Procuradorias Fazendárias não necessitam indicar, expressamente, quem é o sujeito passivo da cobrança, eis que o próprio título executivo o faz. Mais interessante, contudo, é

⁵⁶ CUNHA, Leonardo Carneiro. **A Fazenda Pública em Juízo**. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. p 580.

⁵⁷ BEDAQUE, José Roberto dos Santos. **Pressupostos processuais e condições da ação**. Justília, São Paulo, 53 (156), out./dez 1991. p. 57

⁵⁸ ALVES, José Arthur de Sousa Rodrigues. **A natureza jurídica da legitimidade para agir**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra. Coimbra, 2018, p. 8.

observar que a conjugação normativa da LEF atribui ao devedor constante da CDA um status que ultrapassa a mera indicação formal no polo passivo, conferindo-lhe a condição de sujeito presumidamente legítimo.⁵⁹

Isso ocorre porque a CDA, conforme o art. 3º da LEF, goza de presunção relativa de certeza e liquidez quando regularmente inscrita. Sendo o sujeito passivo elemento integrante da Certidão de Dívida Ativa, naturalmente, ele é abarcado por essa presunção, sendo considerado presumidamente legítimo para figurar no polo passivo.

Trata-se, naturalmente, de presunção relativa, a qual admite prova em contrário. Uma vez inscrito no título executivo fiscal e ajuizada a execução, cabe ao devedor, e não mais a Fazenda Pública, demonstrar, via embargos à execução ou exceção de pré-executividade — quando se tratar de matéria de ordem pública e cognoscível de ofício pelo juízo —, que não é responsável pelo crédito tributário.⁶⁰

A execução fiscal deve, em regra, ser promovida contra o devedor, assim considerado o sujeito passivo constante na Certidão de Dívida Ativa, não cabendo à Fazenda Pública, ao menos em princípio, a faculdade de eleger contra quem pretende desenvolver sua pretensão.⁶¹ Não obstante, em hipóteses excepcionais, a LEF permite que haja o redirecionamento da pretensão executiva contra terceiros que, embora inicialmente estranhos ao feito e ausentes da CDA, estejam autorizados por expressa previsão legal a figurar no polo passivo da execução.

Esse entendimento, à primeira vista, pode soar evidentemente contraditório, haja vista o teor de toda argumentação desenvolvida. Ora, como justificar o direcionamento de uma pretensão executiva contra sujeito estranho ao título? Não seria o título executivo o fundamento e o limite da pretensão? Além disso, não há previsão expressa na própria LEF, em seu art. 2º, §5º, no sentido de que os terceiros responsáveis devem constar do termo de inscrição, o que, em tese, os transformaria em devedores e não mais em terceiros?

Todos esses pontos são corretos e merecem consideração. Contudo, é necessário realizar uma interpretação sistemática e harmônica desses dispositivos com os demais comandos da LEF, bem como à luz dos princípios gerais do direito.

A título exemplificativo, existem situações concretas, verificáveis na realidade da vida civil, em que o sujeito passivo da obrigação tributária desaparece formalmente, sem que os efeitos patrimoniais da sua existência se dissolvam com ele, basta imaginar o caso de um

⁵⁹CONRADO, Paulo Cesar. **Execução fiscal**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 34

⁶⁰CONRADO, Paulo Cesar. **Execução fiscal**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 53.

⁶¹CUNHA, Leonardo Carneiro. **A Fazenda Pública em Juízo**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p 573.

indivíduo que, ao falecer, deixa pendente uma execução fiscal que versa sobre dívidas de IPTU e um imóvel (leia-se patrimônio) que responde pela dívida.

Evidentemente, não seria razoável que a execução fiscal fosse extinta pelo simples evento da morte, visto que o patrimônio que responde pela dívida não se extingue, mas é transmitido a terceiros. Por óbvio, também não seria possível exigir que o terceiro, neste caso o espólio, estivesse previsto no termo de inscrição, pois, no exemplo dado, este sequer existia quando da inscrição.

É justamente em razão dessas situações, tidas como extraordinárias, que se admite a responsabilização superveniente de terceiros por dívidas constantes em CDAs. A própria Lei de Execução Fiscal contempla tal possibilidade ao dispor, em seu art. 4º, que a execução pode ser proposta contra outros sujeitos que não somente o devedor como o fiador, o espólio, a massa falida, o responsável e os sucessores a qualquer título:

Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra:

I - o devedor;

II - o fiador;

III - o espólio;

IV - a massa;

V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e

VI - os sucessores a qualquer título. [...]

Se, de fato, fosse preciso que essas figuras constassem no termo de inscrição para que fosse possível direcioná-las a pretensão executiva, logicamente, não haveria razão para existir o aludido artigo.⁶² Isso pois, se o terceiro consta no termo de inscrição, por lógica, esse não é mais terceiro e passa a ser devedor.⁶³ O art. 4º da LEF serve, precisamente, para possibilitar, no curso da execução, que se haja o redirecionamento do feito executivo.

Não obstante a correção do entendimento, existe uma particularidade em relação a um dos terceiros elencados no art. 4º da LEF. Isso porque, como se observa do dispositivo, os sujeitos passíveis de redirecionamento são, em regra, sucessores do devedor — seja pelo evento morte; pela falência, que nada mais é que a “morte” empresarial; ou ainda em virtude de terem assumido a condição de fiador da dívida, de forma expressa.⁶⁴ Note, no entanto, que, em todas essas hipóteses, a responsabilidade é objetiva.

Ora, o espólio responde, porque sucede aquele que devia, não havendo necessidade de comprovar qualquer elemento subjetivo. O mesmo raciocínio se aplica ao fiador e à massa

⁶² CUNHA, Leonardo Carneiro. **A Fazenda Pública em Juízo**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 573.

⁶³ ASSIS, Araken de. **Manual de execução**. 16. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 596.

⁶⁴ CONRADO, Paulo Cesar. **Execução fiscal**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 47-48,

falida, cujas obrigações decorrem de vínculos jurídicos prévios ou da própria sucessão patrimonial. Daí ser perfeitamente concebível o simples redirecionamento do feito executivo: a CDA é válida porque a responsabilidade do terceiro sucessor encontra respaldo expresso na lei e não reclama a demonstração de dolo ou culpa do agente.

O problema surge, no entanto, quando se trata da hipótese de responsabilidade de terceiro, notadamente no campo tributário, prevista no inciso V do referido artigo. Isso porque, embora expressamente prevista em lei, como será exaustivamente abordado ao longo deste capítulo, a responsabilidade tributária de terceiros, diferentemente das demais hipóteses previstas no art. 4º da Lei de Execuções Fiscais, não possui natureza objetiva. Ao contrário, exige-se a comprovação de conduta culposa em sentido amplo.

Isto posto, a fim de justificar nossa assertiva, no decorrer deste capítulo, analisaremos detidamente cada uma das hipóteses de redirecionamento da execução fiscal em face de sócios, diretores e administradores, previstas no Código Tributário Nacional. A cada uma dessas hipóteses será destinado um tópico específico, com destaque para os arts. 134 e 135 do CTN, bem como para a controvertida responsabilização por dissolução irregular da sociedade empresária, consolidada na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, especialmente por meio da Súmula 435.

É de se esperar, naturalmente, que o leitor esteja se perguntando se as hipóteses aqui abordadas esgotam as possibilidades de redirecionamento da execução fiscal. A resposta a esse questionamento, como não poderia deixar de ser, carrega a ambiguidade própria das discussões jurídicas mais sofisticadas, e, por isso mesmo, pode ser sintetizada na mais clássica e recorrente resposta de um jurista: depende.

Em regra, é de senso comum que esses dispositivos não esgotam as formas de “redirecionamento da execução fiscal” (leia-se métodos de superação da figura do devedor original constante na CDA) utilizadas pela Fazenda Pública. Basta lembrar a hipótese, cada vez mais frequente, de redirecionamento da pretensão executiva com fundamento na existência de grupo econômico de fato entre duas ou mais pessoas jurídicas.

As hipóteses tratadas neste trabalho não esgotam sequer as formas de afetação patrimonial de pessoas naturais por dívidas contraídas por pessoas jurídicas no curso da execução fiscal. Exemplo óbvio é a desconsideração da personalidade jurídica, prevista no art. 50 do Código Civil, cuja aplicação permite, no curso do feito executivo, alcançar o patrimônio de sócios e administradores com fundamento em critérios normativos próprios do direito privado.

No que pese o conhecimento dessas demais possibilidades, bem como o entendimento deste autor pela igual indispensabilidade do IDPJ nessas situações, importante realizar uma ressalva: as referidas figuras, ainda que possibilitem a superação da figura do devedor original e serem tidas como formas de “redirecionamento da execução fiscal”, não configuram, tecnicamente, hipóteses de redirecionamento do feito executivo em razão de responsabilidade tributária de terceiros, mas sim técnicas autônomas de superação da personalidade jurídica⁶⁵.

Além disso, este trabalho restringe sua análise às hipóteses de redirecionamento de execuções fiscais em curso que resultam na responsabilização patrimonial de sócios à luz das normas de direito tributário. Não se pretende, portanto, adentrar no exame das construções oriundas do direito privado, por mais instigantes ou criticáveis que possam ser, como é o caso do chamado redirecionamento baseado na configuração de grupo econômico de fato.

Por essas razões, e em observância à delimitação metodológica proposta, iremos nos restringir ao estudo das hipóteses estritamente tributárias de responsabilização de terceiros — e, dentre estas, apenas àquelas que dizem respeito à figura dos sócios, diretores e administradores, conforme previsto no ordenamento jurídico brasileiro. Sigamos, pois, à análise da responsabilidade tributária de terceiros.

3.2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: NOÇÕES GERAIS

Em primeiro lugar, faz-se necessário destacar que, no âmbito tributário, o vocábulo “responsabilidade” possui duas acepções distintas.

A primeira, de ordem *lato sensu* e comum aos demais ramos do Direito, deriva da noção de obrigação e corresponde à aptidão do sujeito para suportar as sanções decorrentes da prática de um ato contrário à norma.⁶⁶ Assim, a título exemplificativo, o genitor é responsável pelo pagamento de alimentos a seus descendentes, tal como o contribuinte do Imposto de Renda é responsável pelo respectivo pagamento, sob pena de, não o fazendo, vir a sofrer as sanções legalmente aplicáveis.

Seguindo esse conceito, não haveria qualquer erro, como no exemplo supracitado, em classificar o contribuinte como responsável, já que este, evidentemente, responde pelas sanções

⁶⁵ FERREIRA, Nádia Arnaud Pereira. **A Teoria da Desconsideração Da Personalidade Jurídica no Direito Tributário: Estudo Sobre Sua Aplicabilidade**. APET. Disponível em: <https://apet.org.br/artigos/a-teoria-da-desconsideracao-da-personalidade-juridica-no-direito-tributario-estudo-sobre-sua-aplicabilidade>. Acesso em 31 de maio 2025

⁶⁶ BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p.1587

resultantes do descumprimento de suas obrigações.⁶⁷ Não por outra razão que o Código Tributário Nacional, por diversas vezes, utiliza a referida nomenclatura para se referir tanto às figuras do contribuinte quanto àquelas dos responsáveis.

É por isso também que, em diversos momentos ao longo deste trabalho, houve e haverá menção a “responsáveis”, as quais se não forem cotejadas com o contexto em que estão inseridas, podem parecer, à primeira vista, tecnicamente incorretas. Não se trata, contudo, de esquecimento desse autor, mas de uma escolha redacional, voltada a tornar mais fluida e compreensível a mensagem que se busca transmitir.

Não obstante o referido entendimento, é fato que, no âmbito tributário, existe uma acepção mais estrita para o vocábulo “responsável”, compreendido, por exclusão, como aquela figura que, “sem revestir a condição de contribuinte, tem sua obrigação decorrente de disposição expressa de lei” (art. 121 do CTN).

Ora, via de regra, o pagamento do tributo devido é atribuição do contribuinte, assim designado o sujeito passivo que detém ligação direta com o fato gerador. Ocorre que, excepcionalmente, a responsabilidade de pagar o referido tributo pode ser deslocado para terceiro, o qual, em razão de guardar especial interesse na constituição do fato gerador, venha a ser obrigado, por lei, ao seu pagamento (art. 121 c/c art. 128 do CTN). A esse sujeito dá-se o nome de responsável tributário.⁶⁸

É exatamente por esse motivo que se diz que a relação de responsabilidade, da qual são espécies a responsabilidade por transferência e por substituição⁶⁹, decorre do entrelaçamento de duas normas jurídicas distintas. Sendo a primeira a própria regra-matriz de incidência tributária e a outra uma norma complementar, de natureza secundária, que possui o condão de alterar o aspecto subjetivo da norma primária, quando se verifica o evento previsto em seu fato gerador.⁷⁰

Em outras palavras, a responsabilidade tributária possui o condão de alterar o sujeito passivo, ao qual, ordinariamente, recairia o dever de pagar o tributo. Tratando-se de responsabilidade por substituição tributária, substitui-se aquele que viria a ser o contribuinte, sendo que este sequer chega a assumir tal condição. Por outro lado, sendo hipótese de

⁶⁷ BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1588

⁶⁸ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade tributária: seu pressuposto de fato específico e as exigências para o redirecionamento da execução fiscal**. Revista da FESDT n. 4. Porto Alegre. p. 131

⁶⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 759-760

⁷⁰ BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. – 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018. p.1590

responsabilidade por transferência, a responsabilidade pelo pagamento do tributo nasce para o contribuinte, sendo posteriormente transferida a terceiro, em virtude de fato superveniente.⁷¹

É precisamente esse segundo tipo de responsabilidade que se reveste de especial relevância para o presente trabalho. Isso porque, evidentemente, somente nessa hipótese haveria a possibilidade de redirecionamento do feito executivo a pessoa diversa daquela constante na Certidão de Dívida Ativa, sendo que na responsabilidade por substituição, o sujeito que ordinariamente assumiria a função de contribuinte sequer poderia chegar a ocupar essa posição.

Esse entendimento é de máxima importância. Em nosso sentir, tratando-se de hipótese de substituição tributária, e estando a CDA inscrita inadequadamente em nome daquele que usualmente seria o contribuinte (substituído), não se cogita redirecionamento da execução fiscal em face do substituto tributário — pois o redirecionamento do feito executivo pressupõe a validade do título executivo original —, mas sim de verdadeira modificação do sujeito passivo, em nítida afronta à Súmula 392 do STJ.

O Código Tributário Nacional contempla três formas distintas de responsabilidade tributária por transferência. A primeira ocorre quando o terceiro sucede o contribuinte, a qualquer título, assumindo suas obrigações fiscais, trata-se da chamada sujeição passiva indireta por sucessão. A segunda hipótese ocorre quando o terceiro assume voluntariamente a obrigação tributária, caracterizando a sujeição passiva indireta por assunção *ex voluntate*. Por fim, tem-se a responsabilidade atribuída por imposição legal, em que a lei transfere o dever de pagamento ao terceiro em razão de deveres específicos de fiscalização ou de proteção dos interesses do Fisco, modalidade conhecida como sujeição passiva indireta por imputação legal.⁷²

As duas primeiras hipóteses, como é evidente, referem-se à responsabilidade por transferência de natureza objetiva, não exigindo a comprovação de conduta culposa ou dolosa por parte do contribuinte. Basta a leitura atenta da legislação aplicável para se constatar a inexistência de qualquer exigência de prova de culpa ou dolo. O mesmo, contudo, não se pode afirmar quanto à responsabilidade de terceiros, especialmente nos termos dos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, a qual exige, invariavelmente, a demonstração de culpa ou dolo do agente, como será analisado ao longo dos próximos tópicos.

3.3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 134 DO CTN

⁷¹COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro** – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 770

⁷² Ibidem. p. 786-787

A primeira hipótese de responsabilidade tributária de terceiros encontra-se prevista no art. 134 do Código Tributário Nacional, aplicando-se às situações em que há impossibilidade de adimplemento do crédito tributário por parte do contribuinte, em razão de atos culposos, omissivos ou comissivos praticados por terceiro, o qual, por força de expressa disposição legal, detinha o dever de diligência quanto ao cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte⁷³. Senão vejamos seu teor integral:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

O supracitado dispositivo apresenta algumas imprecisões terminológicas. O primeiro ponto que merece destaque diz respeito à previsão contida no *caput*, acerca da “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal do contribuinte”. Ora, é evidente que, via de regra, sempre será possível exigir o cumprimento da obrigação principal. O que efetivamente pode ocorrer é a impossibilidade de o contribuinte dispor de patrimônio suficiente para honrar a obrigação tributária. Daí por que seria mais adequado falar em impossibilidade de recebimento do tributo, e não de sua exigência.⁷⁴

Ademais, a previsão de que se trata de responsabilidade solidária revela-se igualmente incoerente. A solidariedade pressupõe a possibilidade de o credor exigir de todos os devedores, ou de apenas um deles, o pagamento integral do débito a qualquer tempo, cabendo a este, posteriormente, o direito de regresso em face dos demais coobrigados.⁷⁵

Ocorre que o dispositivo em questão, embora qualifique a responsabilidade como solidária, impõe, na prática, um benefício de ordem para sua exigibilidade. Isso porque somente é possível reclamar o pagamento do débito tributário do terceiro responsável quando não for viável fazê-lo em face do contribuinte, notadamente em razão da inexistência de patrimônio

⁷³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário** – 12. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 1516-1517

⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, São Paulo: Atlas, 2004, v. 2, p. 573.

⁷⁵ ALMEIDA, Mariana Ribeiro de. **Responsabilidade Tributária de Terceiros na Dissolução Irregular da Pessoa Jurídica**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. 2019. RTrib 141. p. 171-172

suficiente para a satisfação da obrigação. Trata-se, portanto, de típica obrigação de natureza subsidiária⁷⁶, ainda que a terminologia legal adote o rótulo da solidariedade.⁷⁷

O reconhecimento da imprecisão terminológica do art. 134 do CTN é tema pacificado, inclusive, na jurisprudência nacional, segundo a qual:

“Flagrante ausência de tecnicidade legislativa se verifica no artigo 134, do CTN, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária ‘nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte’, uma vez cediço que o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de excussão. Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade subsidiária” (grifos nossos) (STJ, 1ª S., EREsp 446.955/SC, DJe de 19/5/2008).

Assim, em princípio, não há que se falar em responsabilidade solidária entre o contribuinte e os responsáveis tributários previstos no art. 134 do CTN, mas sim em responsabilidade subsidiária. Não obstante o reconhecimento da inexistência de solidariedade entre o responsável tributário e o contribuinte *ab initio*, faz-se possível conceber a solidariedade entre estes após constatada a hipótese de responsabilidade tributária.

Isto é, uma vez configurada a responsabilidade, o credor (Fazenda Pública) poderá exigir o pagamento tanto do responsável quanto do contribuinte, sendo esse o entendimento mais adequado acerca da disposição de solidariedade.⁷⁸ Este ponto revela-se de máxima importância, pois, caso o contribuinte venha, posteriormente, a dispor de patrimônio suficiente para satisfazer a dívida, poderá ser novamente demandado ao pagamento, ainda que já tenha sido deflagrada a responsabilidade do terceiro.⁷⁹ O mesmo raciocínio aplica-se à hipótese de múltiplos responsáveis, que também serão considerados solidariamente responsáveis entre si.⁸⁰

Superados os esclarecimentos das imprecisões legislativas anteriormente apontadas, tem-se que a responsabilidade tributária de terceiros, prevista no art. 134 do CTN, ocorre quando, em razão de um dever especial de cuidado, um terceiro é chamado *subsidiariamente* a

⁷⁶ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 60.

⁷⁷ A situação é bem sintetizada por Paulo de Barros Carvalho segundo o qual “O art. 134 tem aplicabilidade em relação a atos em que as pessoas indicadas intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, evidenciando a presença de um dever descumprido como requisito à exigência do débito, em caráter supletivo, dos sujeitos relacionados nos incisos I a VII. É intuitivo crer que, a despeito de se dizer expressamente solidária a responsabilidade, a frase “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”, que introduz o próprio texto do art. 134 do CTN, retoma o benefício de ordem, qualificando, deste modo, a responsabilidade por subsidiária. Nesta medida, cobra-se em primeiro do contribuinte; cessadas as formas de exigência do dever legal daquele, executa-se o responsável!” (CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 650)

⁷⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 803.

⁷⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 1515-1516.

⁸⁰ BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1635.

cumprir obrigação tributária alheia, *em virtude da impossibilidade de o contribuinte fazê-lo*. Note-se, contudo, que a parte final do caput do referido artigo dispõe, expressamente, que a responsabilidade dos terceiros ali elencados se limita aos “atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”.

A hipótese legal, portanto, pressupõe a demonstração de culpa, ainda que leve, na conduta do terceiro em razão do descumprimento de um dever, legalmente previsto ou contratualmente assumido, de providenciar o recolhimento do tributo devido ou de fiscalizar o seu pagamento por parte do contribuinte.⁸¹ Em outras palavras, a hipótese do art. 134 do CTN não se configura, em nenhuma medida, como modalidade de responsabilidade objetiva ou como forma de garantia do crédito tributário.

O ponto é facilmente demonstrado pela doutrina pátria ao verificar a hipótese de responsabilidade do síndico da massa falida. Se a responsabilidade tributária prevista no art. 134 do CTN se operasse independentemente de qualquer culpa, bastando, para tanto, a simples impossibilidade de pagamento por parte do contribuinte, nenhum indivíduo, em gozo da plenitude de suas faculdades mentais, aceitaria assumir a condição de síndico, já que a massa falida, por definição, não dispõe de ativos suficientes para solver todos os seus débitos.

É precisamente por esse motivo que o síndico, assim como os demais responsáveis do art. 134, apenas será responsabilizado se, por imperícia, imprudência ou negligência, der causa à constituição da obrigação tributária ou inviabilizar o seu adimplemento. Basta imaginar, por exemplo, a hipótese em que o síndico, por desatenção, promova o pagamento de um crédito menos privilegiado antes do crédito tributário. Somente em casos como esse, nos quais tenha agido ou se omitido com culpa, será possível cogitar a responsabilização tributária nos termos do referido artigo.

Não fosse isso suficiente, a própria evolução legislativa do art. 134 do CTN demonstra expressamente que a utilização da responsabilidade tributária de terceiros como garantia do crédito tributário (responsabilidade objetiva) foi expressamente negada pelo legislador pátrio. Veja-se o texto original do anteprojeto de Rubens Gomes de Souza para o referido artigo:

Art. 246. Nos casos de falta de cumprimento ou de impossibilidade da exigência do cumprimento da obrigação tributária principal, por parte do obrigado direto, respondem solidariamente com este, nos termos do disposto no art. 230:

I. Os pais, em relação aos tributos devidos por seus filhos menores;

(...)

VI. Os diretores, gerentes e administradores de pessoas jurídicas de direito privado, em relação aos tributos devidos por estas;

⁸¹ Ibidem. p. 1635.

VII. Os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, em relação aos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício⁸².

O autor, inclusive, não deixou velado seu entendimento de que a melhor escolha para o artigo seria tratá-lo como uma hipótese de responsabilidade objetiva. Tal compreensão torna-se evidente à leitura do relatório do anteprojeto, o qual, ao analisar as sugestões de exclusão da figura do inciso VI — que tratava da responsabilidade dos gerentes, diretores e administradores — assim se manifestou: “Não foram, porém, atendidas as sugestões 193, 194, 998, 999, 1.000 e 1.001, porque a responsabilidade decorre da natureza do cargo ou função e independe de culpa”.⁸³

No que pese a intenção original do renomado tributarista, fato é que a redação original não fora aprovada nesses termos, sendo adicionado, explicitamente, em sua redação que a responsabilidade de terceiros do art. 134 do CTN somente ocorrerá em face dos atos que esses intervierem ou pelas omissões que forem responsáveis. Daí restar comprovado, para além de qualquer dúvida, o caráter subjetivo da responsabilidade do art. 134 do CTN

Estabelecida a natureza subjetiva da responsabilidade do art. 134 do CTN, retornemos ao cerne do presente trabalho, o qual trata das hipóteses de responsabilidade que possam vir a atingir o patrimônio pessoal dos sócios, diretores e administradores. A priori, pela leitura rápida do artigo supracitado, duas seriam as situações que aparentariam afetar as figuras ora analisadas: as hipóteses dos incisos III e VII do art. 134 do CTN. A primeira refere-se à responsabilidade dos administradores de bens de terceiros pelos tributos devidos por estes; a segunda, à responsabilidade dos sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Ocorre que, como bem ressalta Renato Lopes Becho, quando o inciso III trata da responsabilidade dos administradores de bens de terceiros, está se referindo ao administrador previsto na legislação civil. Tanto é assim que, no anteprojeto, essa figura coexistia com a dos diretores, gerentes e administradores de pessoas jurídicas de direito privado, em relação aos tributos devidos por estas, tornando-se evidente que se tratam de administradores distintos.⁸⁴

Isto posto, para os fins das figuras analisadas neste trabalho apenas o art. 134, VII, revela-se especialmente relevante. O referido inciso, por seu turno, como alertado alhures, aborda a obrigação tributária subsidiária dos sócios em caso de liquidação de sociedade de pessoas.

⁸² BRASIL. **Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 329.

⁸³ Ibidem. p, 246

⁸⁴ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 116.

O primeiro ponto que merece destaque tange ao conceito de liquidação, a qual deve ser compreendida como o ato — ou efeito — de liquidar, servindo como o meio pelo qual a sociedade dissolvida dispõe de seu patrimônio. Trata-se do procedimento voltado ao ajuste final de contas, mediante o levantamento dos ativos, a quitação dos passivos e, por fim, a distribuição, entre os sócios, do eventual ativo líquido remanescente.⁸⁵ Em outras palavras, trata-se de um encadeamento de procedimentos necessários para dissolução da sociedade, cuja função precípua é apurar os haveres e deveres sociais, para, ao final, proceder à distribuição do saldo remanescente, se existente for.⁸⁶

Note-se, contudo, que a interpretação do dispositivo em questão não pode ser dissociada do comando normativo contido no *caput* do artigo. Assim, ainda que se trate da dissolução de sociedade de pessoas, o sócio somente poderá ser responsabilizado, nos termos do art. 134, pelas omissões que lhe forem imputáveis no contexto da dissolução, exigindo-se, para tanto, a demonstração de culpa.⁸⁷ Daí se entender que, nesse caso, o que se busca responsabilizar é a dissolução não regular da sociedade de pessoas.

Ocorrendo a dissolução regular, será a própria legislação societária que disciplinará a responsabilidade dos sócios da sociedade de pessoas pelos débitos remanescentes. Evidentemente, haverá hipóteses em que os sócios, ainda assim, responderão ilimitadamente por tais débitos, como ocorre nas sociedades em nome coletivo, nos termos do art. 1.039 do Código Civil.⁸⁸

Por outro lado, nas sociedades em comandita simples, apenas uma categoria de sócios (a dos comanditados) responde de forma solidária e ilimitada pelas obrigações sociais, conforme dispõe o art. 1.045 do mesmo diploma. Nessas situações, ocorrendo dissolução regular, o Fisco não poderá alcançar o patrimônio dos comanditários. Caso se entenda, contudo, que a dissolução não se deu de forma regular, será imprescindível demonstrar que a subsistência do crédito tributário decorreu de ação ou omissão culposa do sócio comanditário.⁸⁹

Em outras palavras, exige-se a comprovação de que, por sua conduta, o sócio tenha concorrido para a constituição do crédito tributário ou inviabilizado o seu adimplemento por parte da sociedade que se dissolveu, nos moldes do que prevê o art. 134, inciso VII, do Código Tributário Nacional.

⁸⁵ SANTOS, Washington dos. **Dicionário jurídico brasileiro**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 152

⁸⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 132.

⁸⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 300

⁸⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário** – 12. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 1520-1521.

⁸⁹ *Ibidem*. p. 1521

Cumpra reiterate, no entanto, que este artigo é aplicável apenas à sociedade de pessoas. Ocorre que o conceito de sociedade de pessoas não é um conceito legal, mas uma construção doutrinária, a qual classifica os tipos societários a partir de suas características predominantes. Assim, naquelas sociedades em que o elemento pessoal guarda especial relevância em relação ao capital, tem-se que a sociedade é de pessoas.⁹⁰

Discussão especialmente intrigante, contudo, diz respeito à aplicabilidade do referido artigo às sociedades limitadas, que correspondem à esmagadora maioria das sociedades em operação no país. Em regra, tem-se entendido que a hipótese prevista no art. 134 do CTN não se aplica aos sócios dessas sociedades, uma vez que não se tratariam de sociedades de pessoas, mas sim de sociedades de natureza híbrida ou mista. Há, inclusive, antigo precedente do Supremo Tribunal Federal que corrobora essa interpretação.⁹¹

A discussão, no entanto, é interessante e possui adeptos de amplas as frentes. De um lado, sustenta-se que a natureza híbrida das sociedades limitadas impediria, por si só, a aplicação da norma.⁹² De outro, defende-se que as sociedades limitadas teriam natureza predominante de sociedade de pessoas, haja vista que as cotas sociais não podem, em regra, circular de maneira totalmente livre, como ocorre nas Sociedades Anônimas.⁹³

Há ainda quem diga que essa natureza mista pode pender, conforme o caso, para características mais personalistas ou capitalistas, a depender das disposições contratuais, tais como as regras de deliberação, ingresso de novos sócios e cessão de quotas, as quais podem imprimir à sociedade um viés mais próximo ao modelo das sociedades de pessoas.⁹⁴

Embora se reconheça a relevância do debate, que, por sua densidade, poderia ensejar um estudo próprio, não será objetivo deste trabalho o exame exaustivo das teses envolvidas.

⁹⁰ A distinção entre sociedade de pessoas e capitais é didaticamente esclarecida por Marlon Tomazette, que ensina que “Para afirmar que o que caracteriza uma sociedade como de pessoas ou de capitais é o papel exercido pela pessoa do sócio na vida da sociedade, é a influência das suas qualidades pessoais na constituição e no funcionamento da sociedade. Se a figura, a influência, a responsabilidade e a atuação dos sócios constitui fator preponderante na vida empresarial da sociedade, estamos diante de uma sociedade de pessoas. Se as qualidades morais, técnicas ou intelectuais dos sócios, seu caráter, sua formação, sua sorte e mesmo sua reputação são determinantes na formação da sociedade, estaremos diante de uma sociedade de pessoas. Do mesmo modo, se essas qualidades pessoais são igualmente decisivas nas relações com terceiros, estaremos diante de uma sociedade de pessoas (TOMAZETTE. Marlon. **Curso de direito empresarial: Teoria geral e direito societário**, v. 1 / . – 8. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2017. 338-339)

⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE Nº 97.529**, Rel. Min. Francisco Rezek, in RTJ 105/1262. Lex: jurisprudência do STF.

⁹² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p 131-135.

⁹³ DE ASSIS, Emanuel Carlos Dantas. **Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade Culposa e Dolosa dos Sócios e Administradores de Empresas por Dívidas Tributárias da Pessoa Jurídica**. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius (Org.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 153-154.

⁹⁴ TOMAZETTE. Marlon. **Curso de direito empresarial: Teoria geral e direito societário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017, v. 1. 338-339

Importa aqui apenas destacar que, mesmo admitindo-se a possibilidade de responsabilização subsidiária dos sócios de sociedades limitadas, nas hipóteses em que estas assumam contornos personalistas, isso não autorizaria, por si só, o redirecionamento automático da execução fiscal. Continua sendo indispensável, nos termos do art. 134 do CTN, a demonstração de culpa do agente, ainda que em grau leve.

3.4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 135 DO CTN

A mais importante e comum hipótese de responsabilidade tributária a ensejar o redirecionamento do feito executivo, no entanto, encontra-se prevista no art. 135 do CTN, o qual 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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Assim como na explicação do artigo anterior, permita-se realizar uma breve digressão acerca da redação do presente dispositivo, a qual ajudará a construir uma figura mais completa da hipótese de responsabilidade ora analisada. O primeiro ponto que merece especial atenção é que o supracitado artigo abarca todas as pessoas arroladas no artigo anterior; no entanto, o faz em razão de atos contrários à lei ou praticados com excesso de poderes, atribuindo-lhes responsabilidade pessoal.

É precisamente por esse motivo que parte da doutrina tem compreendido que, enquanto o art. 134 versa sobre a responsabilidade tributária de terceiros em situações lícitas, as hipóteses do art. 135 tratam da responsabilidade quando houver ilicitude.⁹⁵ Assim, tem se entendido que a regra do referido dispositivo agrava a responsabilidade dos sujeitos previstos no art. 134 do CTN em face de atos dolosos e a estende a duas outras figuras: (i) os empregados, prepostos e mandatários; e (ii) os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.⁹⁶

Note, contudo, que a figura do sócio não se encontra prevista em qualquer dispositivo que integre o artigo, salvo o caso dos sócios das sociedades de pessoas, a qual encontra previsão

⁹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 1512.

⁹⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 805.

no inciso primeiro. O ponto é de máxima importância, sendo que a conclusão provavelmente é aquela que o leitor já está imaginando: não exercendo função de gerência ou administração na empresa, não poderá a figura que detém exclusivamente a qualidade de sócio de sociedade de capital ser responsabilizada nos termos do art. 135 do CTN.⁹⁷

A rigor, portanto, a qualidade de sócio deve ser compreendida como elemento accidental da imputação de responsabilidade, uma vez que o sócio não responde, para fins do art. 135 do Código Tributário Nacional, pela mera condição de integrante do quadro societário, mas sim por sua atuação enquanto administrador.⁹⁸

Ademais, a responsabilização prevista no artigo em comento não está condicionada à demonstração da incapacidade patrimonial do contribuinte originário, eis que não se trata de responsabilidade subsidiária, mas pessoal.⁹⁹ Não obstante a pessoalidade reclamada pelo referido artigo, a doutrina diverge substancialmente quanto à dispensabilidade da permanência do contribuinte no polo passivo da obrigação tributária. Há quem sustente que a própria evolução normativa indicaria a impossibilidade de o sujeito passivo originário ser, simultaneamente, compelido ao adimplemento do crédito tributário nas hipóteses delineadas pelo art. 135 do CTN.¹⁰⁰

Com o devido respeito às posições divergentes, não nos parece ser essa a exegese mais adequada do dispositivo. A responsabilidade tributária não exime o contribuinte do ônus de suportar o tributo, conforme se depreende da interpretação do art. 128 do Código Tributário Nacional, uma vez que, ainda que formalmente excluído do polo passivo, a legislação assegura meios pelos quais ele pode ser atingido. Em outras palavras, a responsabilidade tributária não opera a transferência do *debitum*, que permanece imputável ao contribuinte originário, mas tão somente da *obligatio*, isto é, da sujeição ao cumprimento da prestação tributária.¹⁰¹

Não faria sentido excluir a possibilidade de exigir o tributo diretamente do contribuinte para, em seu lugar, responsabilizar exclusivamente o seu representante, em detrimento do interesse fazendário. Tal interpretação conduziria, logicamente, a planejamentos tributários

⁹⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 302.

⁹⁸ CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. **Sociedade limitada no novo Código Civil**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 96.

⁹⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 805-806.

¹⁰⁰ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros – CTN**, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 89-97.

¹⁰¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 1527

absurdos, em que empresas de grande porte se valeriam de administradores com pouco, ou nenhum, patrimônio como “bodes expiatórios” da obrigação tributária.

O ponto de maior atenção quanto ao referido artigo, contudo, diz respeito à correta interpretação da parte final do caput, que condiciona a responsabilização às obrigações tributárias “resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Ora, não seria o não pagamento da obrigação tributária, sendo esta regida pelo princípio da legalidade, por si só, uma infração à lei?

O raciocínio não é de todo equivocado; no entanto, se fosse adotado, conduziria a uma responsabilidade absoluta dos responsáveis tributários¹⁰², em franca ofensa ao princípio da livre iniciativa e à limitação da responsabilidade societária. Não se nega, todavia, que, por óbvio, o inadimplemento da obrigação tributária configura ato contrário à lei — não fosse assim, não haveria multas moratórias ou sancionatórias. O que se diz, no entanto, é que referida ilegalidade será tida como praticada pelo contribuinte, e não pelo responsável.¹⁰³

Ademais, se não fosse essa a interpretação mais acertada para o referido artigo, não haveria razão para a existência do art. 134 do CTN, haja vista que, em todas aquelas hipóteses, é necessário, antes, comprovar a impossibilidade de cumprimento por parte do contribuinte, ou seja, pressupõe-se o inadimplemento do tributo. Logicamente, portanto, o mero inadimplemento não é a infração à lei que se busca coibir.¹⁰⁴

Após alguns desacertos interpretativos¹⁰⁵, a jurisprudência pátria evoluiu para consolidar o entendimento de que o mero inadimplemento da obrigação tributária não autoriza, por si só, o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente¹⁰⁶. Esse posicionamento foi, posteriormente, consolidado pela Súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça, que expressamente dispôs: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”

Assim sendo, o melhor entendimento acerca do referido artigo é o de que a expressão “resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” pressupõe a configuração de um ato jurídico complexo, estruturado a partir de três

¹⁰² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, **Manual de direito tributário**. Segundo. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.p. 169.

¹⁰³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.p. 169-170.

¹⁰⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 1532-1533

¹⁰⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. 7.387-0/PR. Rel. Garcia Vieira – Primeira Turma. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 14 dez. 1992.

¹⁰⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - **REsp: 71.771-7 SP**. Rel. José Delgado - Primeira Seção. Diário de Justiça, Brasília. 08/05/2006 p . 172

elementos: (i) a ocorrência do fato jurídico tributário, de natureza lícita; (ii) a prática de um ato ilícito, dolosamente, por parte do responsável, consubstanciado em excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, o qual não pode ser entendido como o mero inadimplemento da obrigação tributária; (iii) a existência de nexo de causalidade entre o ato ilícito do responsável e a constituição da obrigação tributária.¹⁰⁷

Em outras palavras, é indispensável a demonstração do dolo do agente que, ao praticar ato com excesso de poderes, ou em infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, dá causa à constituição da obrigação tributária. Torna-se evidente, portanto, que a natureza da conduta exigida para a responsabilização é subjetiva, o que impõe à Fazenda Pública o ônus de comprovar a efetiva ocorrência dos fatos ensejadores da responsabilidade, os quais não podem ser presumidos.

3.5 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR DISSOLUÇÃO IRREGULAR

A última forma de responsabilidade tributária que será tratada neste trabalho diz respeito à responsabilidade por dissolução irregular. A situação é curiosa, e seu tratamento em apartado não se faz desprovido de intenção. A hipótese de responsabilidade tributária por dissolução irregular está sendo analisada separadamente justamente por não haver, em regra, qualquer previsão legal no Código Tributário Nacional.¹⁰⁸ Trata-se, na verdade, de uma construção jurisprudencial, cujo principal elemento normativo de justificação é a Súmula 435 do STJ, a qual prevê:

Súmula 435 STJ - Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.”

Neste ponto, é esperado que o leitor esteja se questionando acerca da afirmativa de que a responsabilidade por dissolução irregular não encontra, em regra, qualquer respaldo legal no CTN. Poder-se-ia cogitar que a referida hipótese encontraria fundamento na previsão do art. 134, inciso VII, do Código Tributário Nacional. O raciocínio não está de todo incorreto; de fato,

¹⁰⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 1526.

¹⁰⁸ GUTIERRES, Katia Locoselli **Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) e redirecionamento do executivo fiscal a terceiros: uma análise à luz do devido processo legal em matéria tributária**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2023. p.59.

nessa hipótese, conforme alertado no tópico retro, busca-se punir a dissolução irregular decorrente de atos culposos.¹⁰⁹

A responsabilidade prevista nesse dispositivo abarca apenas as sociedades de pessoas. Ocorre que, nos termos da jurisprudência nacional, embora passível de críticas, essa responsabilidade não alcança as sociedades limitadas.¹¹⁰ Conquanto seja lógico concluir que o art. 134, VII não serve de fundamento para a responsabilização por dissolução irregular, haja vista que tal responsabilidade tem sido aplicada quase exclusivamente aos sócios de sociedades limitadas.

Noutro giro, poder-se-ia argumentar, como o faz a jurisprudência nacional, que a responsabilidade decorre da disposição do art. 135, inciso III, do CTN. Sucedendo que, a responsabilização com base no art. 135 do CTN, conforme relatado no tópico anterior, exige a demonstração de dolo do agente, que, ao praticar ato com excesso de poderes ou em infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, dá causa à constituição da obrigação tributária.¹¹¹

Em outras palavras, é necessário que haja um nexo causal entre a conduta dolosa e a criação da obrigação tributária. Acontece que a dissolução irregular jamais será capaz de fazer surgir qualquer obrigação tributária. Daí não fazer qualquer sentido aplicar o art. 135 do CTN ao caso de dissolução irregular, pois a responsabilidade que dele decorre não guarda qualquer relação com a origem da obrigação tributária.¹¹²

É precisamente por esse motivo — de que a responsabilidade por dissolução irregular não guarda qualquer relação com o surgimento da obrigação tributária — que o Superior Tribunal de Justiça fixou o Tema 981 dos recursos repetitivos, segundo o qual é desinfluyente, para fins de redirecionamento da dívida com base na dissolução irregular da empresa, o fato de o sócio não exercer cargo de gerência ou administração à época dos fatos geradores dos tributos em cobrança.

Note-se, no entanto, que não é o Tema 981 dos recursos repetitivos que se mostra incoerente, pois, repita-se a exaustão, a dissolução irregular jamais seria apta a ensejar uma obrigação tributária, sendo lógico, portanto, que a responsabilização de terceiros decorrente dessa construção jurisprudencial não possa estar vinculada, de qualquer maneira, a participação

¹⁰⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 300.

¹¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE Nº 97.529, Rel. Min. Francisco Rezek, in RTJ 105/1262. Lex: jurisprudência do STF.

¹¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 1526.

¹¹² ALMEIDA, Mariana Ribeiro de. Responsabilidade Tributária de Terceiros na Dissolução Irregular da Pessoa Jurídica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. 2019. RTrib 141. p. 185

do terceiro no nascimento da obrigação tributária. Incoerente, na verdade, é a tentativa de enquadrar a dissolução irregular nos moldes da responsabilidade prevista no art. 135 do CTN.

Evidentemente, tal construção visa responsabilizar os sócios nos casos do chamado “golpe na praça”, em que se encerram abruptamente as atividades empresariais, deixando os credores, inclusive o Fisco, sem qualquer satisfação. De fato, trata-se de um ato reprovável; no entanto, não há como sustentar a responsabilização tributária de terceiros — a qual, em decorrência do princípio da legalidade estrita, exige previsão legal, especialmente por se tratar, neste caso, de sujeição passiva tributária, cuja normatização depende de Lei Complementar (art. 146 da CF) — com base unicamente em construção jurisprudencial.

Por essa razão, é forçoso reconhecer o vício de inconstitucionalidade formal da referida súmula, a qual, evidentemente, não possui natureza de lei complementar, tampouco pode ser considerada sua simples decorrência. Como se demonstrou, a hipótese do art. 135 do CTN não abarca a matéria nela tratada. Trata-se, portanto, de inequívoca construção jurisprudencial de hipótese de responsabilidade tributária, em nítida violação tanto à reserva de lei complementar para a disciplina das obrigações tributárias (art. 146, III, “b” da CF/1988) quanto à reserva de legalidade em matéria tributária (art. 150, I, da CF/1988).¹¹³

Além disso, tratando-se especificamente do teor material da Súmula 435 do STJ, esta tampouco se sustenta diante de uma análise crítica. Em primeiro lugar, porque o fechamento das portas do estabelecimento em seu domicílio fiscal não significa, necessariamente, que houve a dissolução da empresa. Basta imaginar que o contribuinte tenha alterado o endereço sem, contudo, ter procedido à devida atualização dos dados cadastrais nos órgãos competentes.

Note-se que não se trata, aqui, de uma defesa da conduta, a qual, evidentemente, é contrária à lei. Reconhece-se que, nesse caso, há o descumprimento do dever de manter os dados cadastrais atualizados, conforme alertado pela jurisprudência dominante.¹¹⁴ Ocorre que a referida infração, quando muito, poderia indicar o descumprimento de uma obrigação acessória. Sendo que, por óbvio, tal fato não pode ser equiparado à dissolução da sociedade empresária.

Além disso, a referida Súmula se baseia em uma presunção simples, não reclamando qualquer diligência investigativa complementar por parte do aparato fiscal.¹¹⁵ Acontece que o

¹¹³ ALMEIDA, Mariana Ribeiro de. Responsabilidade Tributária de Terceiros na Dissolução Irregular da Pessoa Jurídica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. 2019. RTrib 141. p. 187

¹¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RESP Nº 1.371.128/RS, Rel. Mauro Campbell Marques.

¹¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 1547

Supremo Tribunal Federal há muito tem se inclinado pela inconstitucionalidade da existência de presunções simples.¹¹⁶

Neste ponto, é natural que o leitor possa estar experimentando certo desconforto diante da conclusão para a qual parece apontar esta análise. Afinal, não seria essa interpretação demasiadamente leniente com a dissolução irregular, facilitando planejamentos tributários abusivos, nos quais sócios, diante de grandes passivos, liquidam irregularmente os haveres e extinguem, de fato, a sociedade, perpetrando o tão reprovável “golpe na praça” em face do fisco?

Se esse for o raciocínio, importa, neste momento, tranquilizar o nosso leitor: acreditamos, sim, que, nos casos de dissolução irregular, é possível a afetação do patrimônio pessoal dos sócios. Se atentamente observada a redação deste capítulo, perceber-se-á que o que sempre se afirmou foi a inexistência de fundamento normativo no Código Tributário Nacional para a responsabilização do sócio com base unicamente na dissolução irregular da sociedade.

Não obstante essa responsabilização não possa se apoiar nas regras de responsabilidade de terceiros previstas no CTN, conforme todos os argumentos previamente expostos, entendemos ser perfeitamente viável a sua concretização com fundamento no art. 50 do Código Civil.

Para explicar o raciocínio, permita-se recorrer a elucidativa explicação de Humberto Theodoro Jr., que, ao esclarecer a problemática da dissolução irregular, expôs: “a responsabilidade dos sócios-gerentes e administradores, no caso de extinção da empresa sem regular liquidação social e sem solução das obrigações tributárias, decorre da presunção de que tais pessoas se apropriaram dos bens pertencentes à sociedade”.¹¹⁷

O ato de liquidar irregularmente os haveres, tendo os sócios se apropriado dos bens pertencentes à sociedade, constitui precisamente o comando normativo do art. 50 do CC, haja vista importar em evidente confusão patrimonial. Na situação de dissolução societária, o patrimônio da empresa deve, primeiramente, saldar os deveres para, somente posteriormente, ser repartido entre os sócios. Nesse caso, entendemos que, uma vez constatada a dissolução

¹¹⁶ Sobre o tema, permita-se trazer à baila elucidativo voto do Ministro Joaquim Barbosa: "Por outro lado, a decisão administrativa que atribui sujeição passiva por responsabilidade ou por substituição também deve ser adequadamente motivada e fundamentada, sem depender de presunções e ficções legais inadmissíveis no âmbito do Direito Público e do Direito Administrativo. Considera-se presunção inadmissível aquela que impõe ao sujeito passivo deveres probatórios ontologicamente impossíveis, irrazoáveis ou desproporcionais, bem como aquelas desprovidas de motivação idônea, isto é, que não revelem o esforço do aparato fiscal para identificar as circunstâncias legais que permitem a extensão da relação jurídico-tributária. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE: 608426 PR, Relator.: Min .Joaquim Barbosa, Segunda Turma, Data de Julgamento: 04/10/201)

¹¹⁷ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**: comentários e jurisprudência. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p, 100.

irregular, poderá a Fazenda Pública requerer a desconsideração da personalidade jurídica, com base no art. 50 Código Civil.¹¹⁸

A conclusão, no que pese ser óbvia, retorna novamente ao cerne do presente trabalho. Tratando-se de hipótese de desconsideração de personalidade jurídica com fulcro no art. 50 Código Civil, logicamente será necessária a instauração do incidente de desconsideração de personalidade jurídica para que se apure a dissolução da sociedade, bem como se houve a apropriação indevida dos haveres, os quais, existindo, importam na responsabilidade dos sócios pelos débitos. Por óbvio, tampouco deve subsistir a lógica absurda de presunção de dissolução irregular com base na Súmula 435, a qual é evidentemente incompatível com a conjuntura constitucional.

¹¹⁸ ALMEIDA, Mariana Ribeiro de. Responsabilidade Tributária de Terceiros na Dissolução Irregular da Pessoa Jurídica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. 2019. RTrib 141. p. 23

4. DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Feitos os esclarecimentos introdutórios sobre a necessidade de contraditório e a natureza ontologicamente subjetiva da responsabilidade tributária de terceiros, cumpre examinar a compatibilidade do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) com a Lei de Execução Fiscal, bem como os prejuízos — muitas vezes não evidentes — decorrentes de sua não adoção. Ao final, propõe-se ainda uma breve análise jurisprudencial sobre o posicionamento dos tribunais pátrios a respeito do tema.

Para tanto, primeiramente, passemos a tecer considerações preliminares sobre o instituto da personalidade jurídica e a autonomia patrimonial, bem como sobre a teoria da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine*), com o objetivo de traçar um panorama comparativo entre esta e as hipóteses de responsabilidade tributária previstas no Codex Tributário.

4.1. A PERSONALIDADE JURÍDICA E AUTONOMIA PATRIMONIAL

A personalidade jurídica, apesar da multiplicidade de teorias que versam sobre sua natureza, é hoje majoritariamente compreendida pela doutrina como uma realidade técnica. Trata-se, assim, de uma construção legal que se manifesta concretamente quando a pessoa jurídica atua no mundo real como centro autônomo de direitos e obrigações, exercendo suas atividades e funções próprias.¹¹⁹

Como alertado por Francisco Amaral a razão de ser da personalidade jurídica está na “necessidade ou conveniência de as pessoas singulares combinarem recursos de ordem pessoal ou material para a realização de objetivos comuns, que transcendem as possibilidades de cada um dos interessados por ultrapassarem o limite moral da sua existência ou exigirem a prática de atividades não exercitáveis por eles”.¹²⁰

A criação de um ente autônomo possui diversos benefícios; no entanto, dentro do escopo deste trabalho, a característica que mais se destaca é a possibilidade de autonomia patrimonial, sendo que, para muitos doutrinadores, esta é, de fato, a característica mais relevante da personalidade jurídica¹²¹.

¹¹⁹ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017, v. 1, p. 301

¹²⁰ AMARAL, Francisco. **Direito civil: introdução**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 271-272.

¹²¹ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017, v. 1, p. 305

Assim, o patrimônio dos sócios e o da sociedade não se confundem, de maneira que, em regra, as dívidas destes não podem ser exigidas daquela, bem como as dívidas daquela não podem ser oponíveis àqueles.¹²² Trata-se, assim, em última análise, de legítima técnica de destaque patrimonial, fomentada para facilitar a assunção de riscos e evitar a inibição causada pelo medo do fracasso no cumprimento da função social das empresas.¹²³

Em última análise, a possibilidade de autonomia patrimonial corresponde à corolário da garantia da livre iniciativa.¹²⁴ Ocorre que, naturalmente, o véu protetor da personalidade jurídica comporta exceções, eis que não faria sentido conceber a criação de entes personalizados com intuito de fraudar credores sem que fosse possível atingir o patrimônio pessoal dos fraudadores.

Essa possibilidade conduziria a planejamento societários absurdos com efeitos deletérios ao ambiente negocial, em franca ofensa à função social que originou a criação da autonomia patrimonial. É justamente em face dessas situações que passou-se a desenvolver as teorias da desconsideração da personalidade jurídica.

No Brasil, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica foi introduzida na doutrina por Rubens Requião, em célebre palestra na Faculdade de Direito da Universidade do Paraná, em 1969. Na ocasião o jurista defendeu, com suporte na experiência internacional, a possibilidade de o Judiciário relativizar os efeitos da personalidade jurídica sempre que esta fosse utilizada de modo abusivo ou fraudulento¹²⁵. Nas palavras do próprio autor:

Ora, diante do abuso de direito e da fraude no uso da personalidade jurídica, o juiz brasileiro tem direito de indagar, em seu livre convencimento, se há de consagrar a fraude ou o abuso de direito, ou se deva desprezar a personalidade jurídica para, penetrando em seu âmago, alcançar as pessoas e bens que dentro dela se escondem para fins ilícitos ou abusivos¹²⁶.

A bem da verdade, as teorias da desconsideração da personalidade jurídica são, em última análise, uma forma de adequar a pessoa jurídica aos fins para os quais foi idealmente

¹²² TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017, v. 1. p. 312

¹²³ COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial – direito das empresas**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 184.

¹²⁴ TEPEDINO, Gustavo. **Fundamentos do direito civil – teoria geral do direito civil**. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 124

¹²⁵ LIMA JUNIOR, João Carlos de. **Responsabilidade Tributária e o Cabimento do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica – IDPJ**. -- Tese (Doutorado) -- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito.-- São Paulo:, 2024. p.54

¹²⁶ REQUIÃO, Rubens. **Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica**. In: Revista dos Tribunais, São Paulo, ano 58, n. 410, dez.1969, p. 14.

concebida (função social), limitando e coibindo o privilégio da autonomia patrimonial diante de atos tidos como fraudulentos.¹²⁷

Importante destacar, no entanto, que a desconconsideração da personalidade jurídica não corresponde à despersonalização da empresa, mas tão somente à relativização de sua autonomia, de maneira episódica, a fim de afastar prejuízos a terceiros¹²⁸. Em outras palavras, a desconconsideração da personalidade jurídica não importa na invalidade do ato constitutivo, mas a desconconsideração pontual de um de seus efeitos, a fim de adequar a personalidade aos fins sociais que justificaram sua criação.¹²⁹

Atualmente, duas principais correntes teóricas orientam a aplicação da desconconsideração: a teoria menor, a qual, embora alvo de severas críticas, vem sendo admitida pela jurisprudência pátria em hipóteses de inadimplemento de obrigações consumeristas ou ambientais¹³⁰, permitindo a superação da personalidade jurídica com fundamento na mera insolvência da pessoa jurídica¹³¹; e a teoria maior, de maior rigor técnico, adotada pelo ordenamento como regra geral, especialmente nas execuções fiscais, exigindo, nos termos do artigo 50 do Código Civil de 2002, a demonstração de desvio de finalidade ou confusão patrimonial.¹³²

A teoria maior da desconconsideração, por seu turno, pode ser dividida em duas subvertentes: i) a teoria maior objetiva, que se fundamenta nas hipóteses de confusão patrimonial, isto é, quando houver prova da mistura entre o patrimônio da sociedade e o do sócio, a ponto de não ser possível distinguir os haveres de cada um; e ii) a teoria maior subjetiva, que exige a demonstração de abuso de direito ou fraude, reclamando, portanto, a existência de dolo por parte do agente.¹³³

A essa altura, é esperado que o leitor tenha notado que as hipóteses de responsabilidade de terceiros tratadas no Código Tributário Nacional em nada se confundem com aquelas relativas à desconconsideração da personalidade jurídica. Isso porque, enquanto estas

¹²⁷ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: Teoria geral e direito societário**, v. 1 / . – 8. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2017. p. 313

¹²⁸ REQUIÃO, Rubens. **Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica**. In: Revista dos Tribunais, São Paulo, ano 58, n. 410, dez.1969, p. 14.

¹²⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial – direito das empresas**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 155.

¹³⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 279273/SP**, Rel. Ministro Ari Pargendler, Rel. p/ Acórdão Ministra Nancy Andrighi, 3 a Turma. DJ DJ 29/3/2004.

¹³¹ COELHO, Fabio Ulhoa. **A teoria maior e a teoria menor da desconconsideração**. Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais, v. 17, n. 65, p. 21-30, jul./set. 2014.p. 21-23

¹³² COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial – direito das empresas**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 154-155

¹³³ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro, volume 1 : parte geral**. — 10. ed. — São Paulo : Saraiva, 2012. p.180-181

correspondem a legítimas técnicas de superação episódica da personalidade jurídica, aquelas dizem respeito a situações de imputação legal de responsabilidade¹³⁴.

Ocorre que, não obstante essa distinção normativa, é preciso reconhecer que, sob a perspectiva prática, a decisão de redirecionamento da execução fiscal produz efeitos jurídicos substancialmente idênticos aos decorrentes da desconsideração da personalidade jurídica¹³⁵. Ademais, a teleologia de ambos os institutos é, para dizer o mínimo, bastante similar, eis que, em ambos os casos, ultrapassa-se a autonomia da pessoa jurídica para atingir o patrimônio de terceiros considerados responsáveis por atos tipificados.¹³⁶

Sobre esse ponto, é particularmente elucidativo o voto do Desembargador Souza Ribeiro, do TRF da 3ª Região, nos autos do IRDR n. 0017610-97.2016.4.03.0000/SP. Com precisão argumentativa, o magistrado observa:

Considerando essas clássicas críticas doutrinárias, com todas as vênias, independentemente da sistemática que o Código Tributário Nacional quis instituir, **fato é que a finalidade do instituto da responsabilidade tributária, quando se atribui à pessoa física o haftung de pagar as obrigações da pessoa jurídica de que está por trás, é inexoravelmente a mesma do instituto da desconsideração da personalidade jurídica. Ora, pouco importa o nome que a lei ou os doutrinadores dão a um instituto. O que importa são os seus efeitos jurídicos. Teleologicamente, não há qualquer distinção entre a desconsideração da personalidade jurídica e as hipóteses de responsabilidade dos sócios previstas no CTN.** Muito embora os dispositivos (e, quiçá, talvez até um ou outro requisito) sejam diferentes, a ideia essencial e a finalidade são absolutamente as mesmas. [...]. **Assim, atraindo-se, aqui, a aplicação do corolário segundo o qual o semelhante deve ser tratado como o semelhante:** a responsabilidade tributária, quando tem a mesma essência e finalidade da desconsideração da personalidade jurídica, como essa deve ser considerada¹³⁷. (grifos nossos)

Tal constatação, apesar de óbvia, revela uma assimetria procedimental preocupante. Isso porque, enquanto a desconsideração exige, impreterivelmente, nos termos dos artigos 133 a 137 do CPC, a instauração formal do IDPJ — com contraditório prévio e efetiva participação do terceiro —, o redirecionamento da execução fiscal, embora importe em consequências idênticas, têm sido admitido por simples decisão interlocutória, sem qualquer possibilidade de defesa prévia por parte do sócio, diretor ou administrador afetado.

¹³⁴ TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2003. p. 436

¹³⁵ LIMA, Juciléia. **Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e a sua Aplicabilidade na Execução Fiscal à Luz da Teoria do Diálogo das Fontes**. Revista Direito Tributário Atual nº 44. ano 38. p. 207-231. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2020. p. 215

¹³⁶ GUTIERRES, Katia Locoselli **Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) e redirecionamento do executivo fiscal a terceiros: uma análise à luz do devido processo legal em matéria tributária**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2023. p.59.

¹³⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas n. 0017610-97.2016.4.03.0000/SP. Rel. Baptista Pereira, Órgão Especial. DJE, 19 nov. 2021.

Esse contraste ofende os princípios do contraditório, da ampla defesa e, sobretudo, da isonomia processual, pois, como bem sintetiza a máxima *ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio*, situações de idêntica razão jurídica devem receber tratamento normativo equivalente. Destarte, se tanto a desconsideração da personalidade jurídica quanto o redirecionamento da execução fiscal visam a afetar o patrimônio de terceiros com base em atos tipificados, não se justifica a disparidade procedimental entre ambos, ainda mais quando seus efeitos práticos sobre a autonomia patrimonial e a esfera jurídica desses terceiros são idênticos.

4.2. DOS PREJUÍZOS DECORRENTES DO SIMPLES REDIRECIONAMENTO DO FEITO EXECUTIVO

Como alertado ao longo de toda a monografia, o entendimento deste trabalho é o de que o redirecionamento do feito executivo viola a garantia do contraditório, isonomia e do devido processo legal — fatos que, per se, são considerados prejuízos do mais alto grau de importância. No entanto, passemos a tratar dos prejuízos, os quais podem não parecer, à primeira instância, tão evidentes.

O primeiro ponto que se destaca diz respeito à imediata imposição patrimonial decorrente do redirecionamento da execução fiscal. Isto porque, com o deferimento do pedido, o sócio, diretor ou administrador é citado diretamente para pagar ou indicar bens à penhora (art. 8º da LEF), embora, até então, sequer tivesse formalmente ciência da execução.

Para tornar a situação ainda mais problemática, para apresentar defesa, exige-se, em regra, a prévia garantia do juízo (art. 16, § 1º, da LEF), o que impõe ônus significativo ao terceiro recém-integrado à relação processual, o qual não somente não participou da formação da decisão judicial, como para contestá-la é obrigado a garantir a execução.

Poder-se-ia, nesse ponto, cogitar da possibilidade de aplicação da Exceção de Pré-Executividade (EPE), a qual não reclama garantia do juízo. Ocorre que, ainda assim, tal medida não possui o condão de suspender automaticamente a execução, de modo que o devedor ainda poderá ter seu patrimônio constrito. Além disso, as matérias debatidas são de natureza notadamente subjetiva, sendo que, não raras vezes, irão reclamar a produção de provas, rito incompatível com a via da EPE.

Não bastassem todas as situações suficientemente problemáticas, há ainda uma que nos parece chamar sobremaneira a atenção e que, em nosso sentir, vem sendo negligenciada pela jurisprudência e doutrina pátria: os prejuízos decorrentes da dissonância cognitiva. Isto é, os prejuízos advindos da contaminação psíquica do julgador, o qual, após a apreciação do pedido

fazendário, perde o estado de originalidade cognitiva necessário ao exercício da jurisdição imparcial.

O tema pode, à primeira vista, causar estranheza ao leitor tributarista; no entanto, trata-se de questão há muito debatida no âmbito do processo penal e que merece ser refletida com maior esmero também no contexto processual fiscal. Permita-se desenvolver de maneira sintética o raciocínio.

O termo dissonância cognitiva foi cunhado pela primeira vez pelo psicólogo Leon Festinger, em sua obra *A Theory of Cognitive Dissonance*, e buscava explicar um dos processos cognitivos inconscientes formados pelo agente no momento da tomada de decisão¹³⁸.

A hipótese formulada parte do pressuposto de que o indivíduo tenderia, naturalmente, a buscar um estado de coerência entre seus conhecimentos (opiniões, crenças e atitudes), eis que a presença de cognições conflitantes (dissonância) geraria um desconforto psíquico angustiante. Assim, da mesma maneira uma pessoa faminta orienta sua atividade no sentido de reduzir a sensação de fome, o indivíduo submetido a um estado de dissonância cognitiva tenderá a direcionar sua conduta para diminuir a dissonância percebida e, por conseguinte, o desconforto por ela provocado.¹³⁹

A partir dessa concepção, Festinger identifica dois efeitos que ocorrem de modo inconsciente como resposta à dissonância percebida. O primeiro consiste na tentativa de reduzir a dissonância; o segundo, por sua vez, corresponde ao fechamento cognitivo diante de novas situações ou informações que possam aumentar o estado de dissonância.

Ambas as reações são bem explicadas e traduzidas, no contexto decisório judicial, pelo professor e magistrado alemão Bernd Schünemann, que, amparando-se na doutrina do psicólogo Martin Irle, intérprete e continuador dos estudos de Festinger, identificou tais efeitos como: (i) o efeito de inércia, e (ii) a busca seletiva por informações.¹⁴⁰

O primeiro efeito, denominado efeito de inércia (ou de perseverança), refere-se à tendência de o julgador, uma vez convencido da correção de determinada hipótese — por exemplo, ao receber uma denúncia, determinar uma prisão preventiva, ou, no caso do presente trabalho, acolher o pedido de redirecionamento da execução fiscal — passar a superestimar

¹³⁸ RITTER, Ruiz Daniel Herlin. **Imparcialidade no processo penal: reflexões a partir da teoria da dissonância cognitiva**. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Criminais, PUCRS.

¹³⁹ FESTINGER, Leon. **Teoria da dissonância cognitiva**. Trad. Eduardo Almeida. Rio de Janeiro: Zahar Ed., 1975.p19

¹⁴⁰ SCHUNEMANN, Bernd **Estudos de direito penal, direito processual penal e filosofia do direito** ; coordenação Luís Greco. -- São Paulo: Marcial Pons, 2013. p.208

evidências que a confirmem e, ao mesmo tempo, minimizar ou relativizar aquelas que a contrariem, promovendo um processo de autoconfirmação inconsciente.

O segundo efeito diz respeito à busca seletiva por informações. Isto é, ao invés de adotar uma postura equidistante frente às teses em disputa, o sujeito, já inclinado por uma delas, passará a procurar ativamente dados que corroborem sua posição anterior, ignorando ou desqualificando aqueles que a desafiem.

A hipótese, já amplamente comprovada no campo da psicologia social, foi novamente testada, agora em relação ao universo das decisões judiciais, por meio de um experimento conduzido por Schünemann. Para isso, um grupo de juízes recebeu autos de inquéritos criminais marcadamente ambivalentes, condição que, em regra, no processo penal, deveria apontar para a absolvição, à luz do princípio *in dubio pro reo*.

Ocorre que, conforme se sustenta neste trabalho e em conformidade com a hipótese formulada, o resultado observado contrariou a expectativa teórica penalista favorável ao acusado. Os magistrados que tiveram acesso à versão unilateral acusatória dos autos condenaram os réus de forma unânime. Por outro lado, aqueles que não tomaram conhecimento dessa versão, formando seu convencimento com a versão contraditada, julgaram de maneira substancialmente distinta, dividindo-se proporcionalmente em suas conclusões.¹⁴¹

É precisamente a partir da formulação dessa teoria que o Tribunal Europeu de Direitos Humanos, desde 1982 (caso *Piersack vs. Bélgica*¹⁴²), passou a entender que a prevenção, no âmbito penal, configura causa de exclusão de competência¹⁴³. Isso porque o julgador preventivo perde a originalidade cognitiva necessária ao exercício da jurisdição imparcial. O entendimento é bem sintetizado por Aury Lopes Jr., que, ao tratar dos prejuízos decorrentes da dissonância cognitiva, conclui tratar-se do “imenso prejuízo cognitivo que decorre dos pré-juízos”.¹⁴⁴

O paralelo com o redirecionamento da execução fiscal, a esta altura, deve ser evidente ao leitor. Ainda assim, caso não tenhamos restado suficientemente claros, convém explicitar: ao receber o pedido de redirecionamento, o juiz da execução — à semelhança do juiz criminal ao decretar uma busca domiciliar — forma sua imagem mental (cognição inicial) com base, exclusivamente, na narrativa unilateral e acusatória da Procuradoria. A partir disso, decide por

¹⁴¹ Ibidem. p.211-212.

¹⁴² TEDH. PIERSACK c. BÉLGICA, Tribunal Europeu de Direitos Humanos, 1 de outubro de 1982. Disponível em: <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-57557>. Acesso em: 16 de junho de 2025.

¹⁴³ LOPES JR., Aury **Direito processual penal** – 16. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.. p. 213

¹⁴⁴ LOPES JR. Aury. RITTER, Ruiz. **Juiz das Garantias: para acabar com o faz-de-conta-que-existe-igualdade-cognitiva...** Conjur. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-08/juiz-garantias-fim-faz-conta/>. Acesso em: 16/06/2025.

acolher ou rejeitar a pretensão, proferindo decisão definitiva pela qual o sócio, diretor ou administrador (até então terceiro) passa a integrar a lide executiva.

Ocorre que, ao deferir o redirecionamento, o juiz tenderá, inconscientemente, a se ancorar na decisão proferida, atribuindo menor relevância aos argumentos trazidos pelo executado, valorizando os do Fisco e buscando inconscientemente elementos que confirmem a hipótese que já adotou, ao mesmo tempo em que se fecha cognitivamente a versões dissonantes.

No âmbito do processo penal e diante da imprescindibilidade do controle de legalidade dos atos do inquérito, a solução encontrada para solucionar a controvérsia fora a instituição de um segundo juiz, o qual atuaria apenas após o oferecimento da denúncia. Essa figura passou, após alguns desacertos, a integrar expressamente o ordenamento jurídico brasileiro por meio do chamado *Pacote Anticrime* (Lei nº 13.964/2019), sob o título de Juiz de Garantias.

No âmbito do processo executivo fiscal, contudo, não se acredita necessária medida tão radical. Não se exige a criação de um novo juiz para julgamento da matéria, eis que não existem atos absolutamente inadiáveis que reclamariam a atuação do julgador. Bastaria assegurar ao acusado, antes da formação da convicção judicial a oportunidade de influenciar esse convencimento, minimizando os efeitos da dissonância cognitiva experimentados pelo magistrado e garantindo a imparcialidade da jurisdição.

4.3 O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA: APLICABILIDADE E COMPATIBILIDADE COM A EXECUÇÃO FISCAL

Estabelecida a indispensabilidade de um procedimento cognitivo que assegure o contraditório ao terceiro estranho ao feito executivo, bem como os prejuízos decorrentes de sua não adoção, cumpre, por fim, perquirir se o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, previsto nos art. 133 a 137 do CPC, mostra-se compatível com o rito da execução fiscal.

O primeiro ponto que merece destaque é que, embora o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) seja frequentemente apresentado como uma inovação introduzida pelo Código de Processo Civil de 2015, sua exigência — enquanto procedimento destinado a assegurar o contraditório entre os litigantes — já se impunha anteriormente, por

força de uma interpretação sistemática dos princípios constitucionais, notadamente os do contraditório e da ampla defesa.¹⁴⁵

O Incidente de Desconsideração de Personalidade não cria critérios, requisitos, pressupostos, condições que caracterizem ou justifiquem a desconsideração da personalidade jurídica.¹⁴⁶ Trata-se, tão somente, de instrumento de ordem processual, o qual busca assegurar, em conformidade com as garantias constitucionais do contraditório e do devido processo legal, a manifestação do terceiro e a apuração de sua responsabilidade.¹⁴⁷

Ademais, o art. 134 do CPC, ao dispor que o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica é cabível “na execução fundada em título executivo extrajudicial”, já sinalizava, desde já, sua compatibilidade com o rito da Execução Fiscal, tendo em vista que a “certidão de dívida ativa da Fazenda Pública”, nos termos do art. 784, IX do mesmo diploma, possui indubitavelmente natureza de título executivo extrajudicial.¹⁴⁸

Não fosse isso suficiente, a própria Lei de Execução Fiscal prevê, em seu artigo primeiro, que a execução judicial será regida, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil, sendo certo que a LEF não dispõe sobre o rito a ser seguido para o redirecionamento do feito executivo.

Certamente haverá aqueles que cogitarão a incompatibilidade do IDPJ com o rito executivo em razão da previsão do art. 16, § 1º, da LEF, o qual exige a garantia do juízo para que se possa apresentar defesa na execução. O raciocínio não é totalmente desprovido de lógica; no entanto, com a máxima vênia a seus defensores, entendemos que ele apresenta duas falhas fundamentais.

¹⁴⁵ A esse respeito, é particularmente elucidativa a lição de Cassio Scarpinella Bueno, segundo o qual "O incidente de desconsideração da personalidade jurídica é novidade (ao menos textual) trazida pelo Código de Processo Civil. Não que ao resultado por ele objetivado não fosse possível chegar anteriormente, porque, em última análise, a questão sempre se resumiu à devida concretização dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa no plano do processo. Com a expressa disciplina dada pelos arts. 133 a 137 ao assunto, contudo, é irrecusável a percepção de que a sua observância é de rigor" (BUENO, Cassio Scarpinella. **O incidente de desconsideração da personalidade jurídica para além da desconsideração: uma homenagem ao professor Fábio Ulhoa Coelho**. Disponível em: <https://www.scarpinellabueno.com/images/para-ler/IDPJ-Homenagem-Fabio-Ulhoa-Coelho-37.pdf> . p. 2-3 . Acesso em: 01 de Julho de 2025)

¹⁴⁶ CUNHA, Leonardo Carneiro. **A Fazenda Pública em Juízo**. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. p 577.

¹⁴⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. – 10. ed. rev e atual. – São Paulo : Atlas, 2018. p. 264

¹⁴⁸ GUTIERRES, Katia Locoselli **Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) e redirecionamento do executivo fiscal a terceiros: uma análise à luz do devido processo legal em matéria tributária**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2023. p. 81.

O primeiro ponto de fragilidade nessa teoria, em nosso sentir, reside na correta interpretação do referido dispositivo legal, o qual, em momento algum, impede a defesa das figuras ora analisadas. Permita-se, neste ponto, transcrever a íntegra do dispositivo:

Art. 16 – O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:
I – do depósito;
II – da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia;
III – da intimação da penhora.
§ 1º – Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.
§ 2º – No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.
§ 3º – Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimento, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.

Ora, é evidente que o comando normativo veda a apresentação de defesa por parte do *executado* sem prévia garantia do juízo. Ocorre que o sócio, gerente ou diretor não possui, quando do pedido de redirecionamento da execução, a qualificação de *executado*. Tratam-se, até então, de terceiros estranhos ao feito, que somente assumirão essa condição após eventual acolhimento do pedido fazendário.

Assim, inexistente qualquer incompatibilidade entre o art. 16 da LEF e a instauração de um procedimento cognitivo destinado à defesa do terceiro contra quem se pretende redirecionar a execução. Do mesmo modo que não se veda, com base no referido artigo, a oposição de embargos de terceiro no curso do rito executivo fiscal, o qual também admite a defesa do terceiro, ainda que ausente a garantia do juízo.

Ademais, mesmo que se admita, em caráter meramente hipotético, a superação da qualificação dessas figuras e se aceite que tais terceiros estejam sujeitos ao regime do art. 16 da LEF, tal entendimento, ainda assim, não conduziria à inaplicabilidade do IDPJ no rito executivo fiscal. Como exposto no primeiro capítulo, os princípios constitucionais não se prestam a simples enunciações programáticas, mas constituem verdadeiras normas jurídicas, fato que impõem sua concretização na máxima medida do possível, conforme as circunstâncias fáticas e jurídicas do caso.¹⁴⁹

Sob tal perspectiva, não se pode admitir que uma norma infraconstitucional — ainda que revestida de especialidade — prevaleça de forma automática e infalível quando sua aplicação importe em comprometimento direto a garantias constitucionais. Convém recordar que, embora o critério da especialidade seja, de fato, instrumento legítimo para solução de

¹⁴⁹ ALEXY, Robert. **Direitos fundamentais no estado constitucional democrático: para a relação entre direito do homem, direitos fundamentais, democracia e jurisdição constitucional**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 217, p. 67-79, jul./set. 1999. p. 21.

antinomias normativas, a hierarquia entre as normas também o é, e, nos termos do art. 2º da LINDB, deve prevalecer sempre que estiverem em confronto diplomas normativos de distintos níveis, sobretudo quando se trata da salvaguarda de direitos fundamentais.

Nesse contexto, a especialidade da Lei de Execução Fiscal não pode ser invocada como fundamento suficiente para afastar a incidência do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, cuja finalidade precípua consiste justamente em assegurar a observância dos postulados do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal. Em outras palavras, as garantias constitucionais não podem ser sacrificadas em nome de uma leitura restrita, fragmentária ou meramente formalista da especialidade normativa.

É indispensável que a interpretação dos dispositivos legais, neste caso da Lei de Execução Fiscal e do Código de Processo Civil, se efetue mediante diálogo sistemático entre as fontes normativas, de modo a evitar rigidezes hermenêuticas que comprometam a unidade do ordenamento jurídico e, por conseguinte, a proteção efetiva dos direitos fundamentais.¹⁵⁰

Não fosse isso suficiente, o argumento de que a possível instauração de um incidente prévio de apuração de responsabilidade acarretaria prejuízos à garantia da execução tampouco deve prosperar. Isso porque, conforme expressa disposição legal, qualquer alienação realizada pelo terceiro será considerada ineficaz, caso sua responsabilidade venha a ser reconhecida (CPC, arts. 137, 790 e 792, § 3º). Ademais, ainda que se permaneça eventual receio quanto ao risco de dilapidação patrimonial, é plenamente possível, no âmbito do incidente, a concessão de tutelas provisórias de urgência ou de evidência, a fim de resguardar a efetividade da execução.¹⁵¹

Desse modo, conclui-se que o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica é plenamente aplicável ao rito executivo fiscal, inexistindo qualquer prejuízo à garantia da jurisdição. Assim sendo, uma vez instaurado o referido incidente, deverá o juízo suspender a execução em face tão somente dos terceiros (art. 134, § 2º, CPC) e processá-lo em autos apartados, nos quais se discutirá exclusivamente a relação de responsabilidade, sem que haja preclusão temporal quanto à existência do crédito.¹⁵²

Caso, ao final, seja julgado procedente o pedido fazendário, os sócios, gerentes ou diretores — até então estranhos ao feito executivo — ingressarão na execução, formando um

¹⁵⁰ LIMA, Juciléia. **Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e a sua Aplicabilidade na Execução Fiscal à Luz da Teoria do Diálogo das Fontes**. Revista Direito Tributário Atual nº 44. ano 38. p. 207-231. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2020. p. 228.

¹⁵¹ LIMA JUNIOR, João Carlos de. **Responsabilidade Tributária e o Cabimento do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica – IDPJ**. -- Tese (Doutorado) -- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito.-- São Paulo:, 2024. p.127.

¹⁵² CUNHA, Leonardo Carneiro. **A Fazenda Pública em Juízo**. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. p 581.

litisconsórcio passivo ulterior. Sendo que a decisão definitiva que reconhecer a responsabilidade tributária dos terceiros terá o condão de estender a eficácia do título executivo aos sujeitos que, originalmente, dele não constavam.¹⁵³

4.4 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

No que pese toda a argumentação despendida ao longo deste trabalho e o entendimento deste autor acerca da correção da tese que fundamenta este estudo, cumpre — por imperativo da honestidade intelectual — expor, ainda que sincreticamente, qual é, atualmente, o panorama jurisprudencial acerca da matéria.

O primeiro ponto que cumpre ressaltar é que o tema ainda está longe de ser pacificado na jurisprudência pátria. É precisamente por essa razão que, atualmente, tramita no Superior Tribunal de Justiça, sob o rito dos recursos repetitivos, o julgamento do Tema 1.209, o qual busca avaliar “a (in)compatibilidade do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, previsto no art. 133 e seguintes do Código de Processo Civil, com o rito próprio da Execução Fiscal, disciplinado pela Lei n. 6.830/1980 e, sendo compatível, identificação das hipóteses de imprescindibilidade de sua instauração, considerando o fundamento jurídico do pleito de redirecionamento do feito executório.”

Assim, até o momento de fechamento deste trabalho, por determinação da Corte, encontram-se suspensos todos os recursos especiais e agravos em recurso especial que versem sobre a controvérsia objeto do presente trabalho. Não obstante a suspensão nacional determinada pelo STJ em razão da afetação do Tema 1209, é possível identificar precedentes relevantes que ajudam a delinear a orientação até aqui predominante nos tribunais, a qual adianta-se é majoritariamente contrária a tese ora formulada.

Nesse contexto, destaca-se o Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR) n.º 0001978-74.2016.4.05.0000, instaurado no âmbito do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, o qual tratou diretamente da compatibilidade do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica com o rito da execução fiscal.¹⁵⁴

A controvérsia teve origem em agravo de instrumento interposto nos autos de execução fiscal em trâmite na 33ª Vara Federal de Pernambuco (Processo n.º 0016890-52.2009.4.05.8300), em que se discutia a inclusão de terceiros no polo passivo, sob a alegação

¹⁵³ CUNHA, Leonardo Carneiro. **A Fazenda Pública em Juízo**. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 580

¹⁵⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas n. 0001978-74.2016.4.05.0000. Rel. Rogério de Meneses Fialho Moreira. Órgão Especial.

de integrarem grupo econômico da executada. Diante da multiplicidade de demandas sobre o tema, o TRF5 entendeu adequada a afetação da matéria ao rito do IRDR.

Ainda que a situação examinada naquele incidente não corresponda exatamente à hipótese aqui estudada — por tratar-se de redirecionamento fundado na existência de grupo econômico —, tanto a tese jurídica firmada quanto os fundamentos adotados revelam-se de grande relevância para os fins deste trabalho, razão pela qual cumpre explicitá-los.

Na ocasião, a Corte reconheceu a indispensabilidade da instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, em atenção aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Nas elucidativas palavras do voto condutor:

“21. Deve-se concluir para o caso de formação de grupo econômico de fato, não só pela aplicabilidade, mas, sobretudo, pela obrigatoriedade da instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica para promover o redirecionamento da execução fiscal a fim de que seja respeitado o princípio constitucional da ampla defesa, permitindo-se a configuração do contraditório, sendo, só após o devido processo legal, imputadas a responsabilidade tributária às empresas e seus sócios e as suas consequências jurídicas.

22. Ainda que estejam presentes indícios de formação de grupo econômico e de interesse comum na formação do fato gerador da obrigação tributária cobrada, como alegado na decisão agravada, a imputação da responsabilidade aos sócios de outras empresas do suposto grupo por meio de uma decisão de redirecionamento da execução que corria apenas contra a pessoa jurídica principal, inclusive com determinação de constrição sobre bens dos particulares, configura cerceamento de defesa, na medida em que a inclusão no polo passivo sem o IDPJ se dá com certa surpresa sem instrução e investigação mais efetiva sobre a conduta destes sócios.”

Apesar do acerto da Corte ao reconhecer a necessidade de instauração de um incidente cognitivo prévio nas hipóteses de redirecionamento fundado em grupo econômico, o TRF5, lamentavelmente, deixou de estender essa mesma lógica aos casos de responsabilização baseados nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional. Entendeu-se, na ocasião, que tais dispositivos veiculam hipóteses legais de responsabilidade, o que afastaria a exigência de um juízo prévio de cognição. Assim, firmou-se a seguinte tese:

“É obrigatória a instauração do incidente de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora para se promover o redirecionamento de execução fiscal contra pessoa jurídica que faz parte do mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, bem como contra seus sócios, desde que não se enquadrem nas hipóteses legais dos artigos 134 e 135 do CTN, ou em outras hipóteses legais de responsabilização de terceiros”

O entendimento, com a máxima vênia a seus defensores, não reflete, em nosso sentir, a melhor interpretação dos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional. Tais dispositivos, ainda que configurem hipóteses legais de responsabilização de terceiros, configuram hipóteses de responsabilidade subjetiva, exigindo a comprovação de infrações à lei ou de omissões imputáveis.

Ocorre que, o rito da execução fiscal, como exaustivamente apontado ao longo deste trabalho, não comporta dilação probatória para apuração de matérias de natureza subjetiva. É pois, evidente, a incompatibilidade entre o redirecionamento do feito executivo, que pressupõe abertura cognitiva para demonstrar atos subjetivos, e o procedimento especial previsto na Lei de Execução Fiscal¹⁵⁵.

Entendimento mais alinhado com a hipótese sustentada neste trabalho foi aventado pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em sede do IRDR 0017610-97.2016.4.03.0000¹⁵⁶. Na oportunidade, o tribunal, julgava originalmente a possibilidade de aplicação do IDPJ em sede de redirecionamento da execução fiscal com base no art. 124, I, e 135 do CTN, no entanto tendo seu julgamento se estendido às demais hipóteses de aplicabilidade do IDPJ, na oportunidade firmou-se o seguinte entendimento:

"Não cabe instauração de incidente de desconconsideração da personalidade jurídica nas hipóteses de redirecionamento da execução fiscal desde que fundada, exclusivamente, em responsabilidade tributária nas hipóteses dos artigos 132, 133, I e II e 134 do CTN, sendo o IDPJ indispensável para a comprovação de responsabilidade em decorrência de confusão patrimonial, dissolução irregular, formação de grupo econômico, abuso de direito, excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato ou ao estatuto social (CTN, art. 135, incisos I, II e III), e para a inclusão das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, desde que não incluídos na CDA, tudo sem prejuízo do regular andamento da Execução Fiscal em face dos demais coobrigados"

Apesar de caminhar bem no que tange às hipóteses de responsabilidade tributária previstas no art. 135 do Código Tributário Nacional, bem como na hipótese de dissolução irregular, o referido julgado acabou por não analisar com a devida profundidade a responsabilidade prevista no art. 134. Tal constatação é facilmente extraída da leitura da fundamentação apresentada no voto condutor do Desembargador Wilson Zauhy:

Quanto ao artigo 134, a doutrina e a jurisprudência já se encarregaram de esclarecer que as hipóteses aí contempladas cuidam, em verdade, de responsabilidade subsidiária e não solidária, como quer fazer crer a redação legal (STJ, EREsp 446.955/SC, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, abril de 2008), devendo-se observar a técnica do benefício de ordem na exigência do tributo, situação que não demanda a instauração de IDPJ, sendo suficiente, para tanto, a demonstração de execução frustrada em face do devedor originário (contribuinte), trazendo-se à lide executória a pessoa expressamente indicada em lei (responsável).

Evidentemente, ao identificar como único requisito a necessidade de observância ao benefício de ordem para aplicação do art. 134, o TRF3 acabou por adotar, ainda que de forma

¹⁵⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. – 10. ed. rev e atual. – São Paulo: Atlas, 2018. p 263

¹⁵⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas n. 0017610-97.2016.4.03.0000/SP. Rel. Baptista Pereira, Órgão Especial.

implícita, a compreensão de que esse dispositivo encerraria uma hipótese de responsabilidade objetiva por inadimplemento.

Essa leitura, com a devida vênia, ignora a própria redação legal, que condiciona a responsabilização à prática de atos ou omissões imputáveis, bem como desconsidera a evolução legislativa do referido artigo, a qual afastou a tentativa de torná-lo hipótese de garantia tributária, reconhecendo-o, ao contrário, como verdadeira hipótese de responsabilidade subjetiva.

A matéria, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, não tem recebido tratamento uniforme entre as duas Turmas de Direito Público, que adotam posições diametralmente opostas. É certo, todavia, que ambas têm apresentado posicionamentos restritivos à aplicação do IDPJ na execução fiscal

O posicionamento mais restritivo tem sido adotado pela Segunda Turma, a qual entende que o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica mostra-se, em qualquer hipótese, incompatível com o rito da execução fiscal. O referido entendimento baseia-se, em breve síntese, em três argumentos centrais: (i) a Lei de Execução Fiscal prevê rito específico para o procedimento, não podendo ser utilizada a regra geral do CPC; (ii) a possibilidade de defesa no âmbito do IDPJ seria incompatível com o procedimento restrito previsto no art. 16 da LEF, por viabilizar a manifestação do indivíduo sem a garantia do juízo; e iii) a suspensão automática do rito executivo, nos termos do art. 134, §3º, do CPC/2015 é incompatível com a LEF ¹⁵⁷.

Conforme exaustivamente debatido no tópico anterior, a tese de incompatibilidade do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica não encontra eco no ordenamento jurídico pátrio. Primeiramente, porque a própria Lei de Execução Fiscal prevê a aplicação subsidiária do CPC, sendo que inexistente previsão normativa na LEF para o rito a ser seguido para o redirecionamento do feito executivo. Outrossim, o CPC expressamente consigna a aplicação do IDPJ para execuções fundadas em títulos executivos extrajudiciais, dos quais a CDA faz parte.

Além disso, a necessidade de garantia da execução existe tão somente para o executado. Ocorre que o terceiro a quem se pretende redirecionar o feito executivo não é executado — ao menos não o é até o acolhimento do pedido fazendário.

Não fosse isso suficiente, o princípio da especialidade não pode ser adotado acriticamente em detrimento dos princípios constitucionais, os quais, inclusive, são regras de solução de antinomia que guardam prevalência sobre a especialidade por possuírem hierarquia

¹⁵⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 1778311/SC. Rel. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma. DJE 18/10/2021.

maior. Faz-se necessário, portanto, sempre observar as garantias constitucionais na interpretação jurídica, promovendo um diálogo entre as fontes normativas, integrando os diplomas legais e garantindo a máxima efetivação dos direitos constitucionais.

Conforme exposto no tópico antecedente, o argumento relativo à suspensão do processo tampouco deve prevalecer. Ora, a suspensão do processo prevista no art. 134, § 3º, do CPC/2015 não implica a suspensão da execução, a qual deve seguir seu curso em face do devedor original. A referida suspensão incide tão somente sobre os terceiros afetados pela instauração do incidente, cuja responsabilidade se busca apurar.

A Primeira Turma, por outro lado, avança na compreensão, reconhecendo a compatibilidade entre o IDPJ e o rito executivo, destacando, inclusive, um dos argumentos supracitados, qual seja a aplicação subsidiária do CPC, conforme autorizada pela própria legislação.

Ocorre que, não obstante o reconhecimento do avanço, essa Turma limita o cabimento do incidente aos casos de desconsideração com fundamento no art. 50 do Código Civil e de formação de grupos econômicos. Para as hipóteses de responsabilidade tributária de terceiros, entretanto, mantém-se o entendimento pela inaplicabilidade do IDPJ — não por razão procedimental, mas por considerar tratar-se de imputação legal de responsabilidade em sentido estrito, nos termos do Código Tributário Nacional¹⁵⁸.

A posição da Primeira Turma guarda, evidentemente, significativa semelhança com a adotada pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região tratada neste trabalho. Evidentemente, não entendemos ser essa a exegese mais adequada para os referidos dispositivos, pelos mesmos argumentos supracitados.

Ao que parece, os referidos julgados, conforme toda a argumentação supra, não analisaram a matéria com a profundidade necessária. Assim, a apreciação do Tema 1.209 pelo STJ surge em ótimo momento, representando uma oportunidade para a definição de diretrizes claras e amplas acerca da aplicação do IDPJ em execuções fiscais, garantindo segurança jurídica e a observância dos princípios constitucionais.

Ainda que a tese ora veiculada venha a restar vencida no referido julgamento, partilhamos o entendimento de que a controvérsia não estará encerrada. Se observada com atenção a redação da presente monografia, será notado que a tese central tange às ofensas graves e diretas aos princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa, da imparcialidade e

¹⁵⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 2065740/ES. Rel. Regina Helena Costa, Primeira Turma. DJE 16/08/2023.

da isonomia, razão pela qual, ainda que os contribuintes venham a restar vencidos no julgamento do Tema 1.209, vislumbra-se a possibilidade de apreciação da matéria pelo Supremo Tribunal Federal, o qual, até o momento de encerramento dessa pesquisa, ainda não se manifestou sobre a matéria.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A conclusão deste estudo é que o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica não apenas se mostra compatível, mas essencial para o redirecionamento da execução fiscal, sob risco de violação dos princípios do contraditório, devido processo legal e imparcialidade.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Direitos fundamentais no estado constitucional democrático: para a relação entre direito do homem, direitos fundamentais, democracia e jurisdição constitucional**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 217, p. 67-79, jul./set. 1999.
- ALVES, José Arthur de Sousa Rodrigues. **A natureza jurídica da legitimidade para agir**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra. Coimbra, 2018.
- ALMEIDA, Mariana Ribeiro de. **Responsabilidade Tributária de Terceiros na Dissolução Irregular da Pessoa Jurídica**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. 2019. RTrib 141. p. 171-172
- AMARAL, Francisco. **Direito civil: introdução**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- AMORIM, Leticia Balsamão. **A distinção entre regras e princípios segundo Robert Alexy**. Brasília a. 42 n. 165 jan./mar. 2005
- ASSIS, Araken de. **Manual de execução** - 16. ed. rev., atual. e ampl. _ São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2016.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed., 3. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. – 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**, 2a ed. São Paulo: Saraiva, 1998
- BECHO, Renato Lopes. **Execução Fiscal: Análise Crítica**. – 1. ed. – São Paulo: Noeses, 2018.
- BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135**. São Paulo: Saraiva, 2014.

BEDAQUE, JOSÉ ROBERTO DOS SANTOS. **Pressupostos processuais e condições da ação**. Justitia, São Paulo, 53 (156), out./dez 1991.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça;. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa**. Instituto de Ensino e Pesquisa. – Brasília: CNJ, 2022.

BRASIL. **Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas n. 0001978-74.2016.4.05.0000. Rel. Rogério de Meneses Fialho Moreira. Órgão Especial. DJE, 19 nov. 2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas n. 0017610-97.2016.4.03.0000/SP. Rel. Baptista Pereira, Órgão Especial.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE: 608426 PR, Relator.: Min .Joaquim Barbosa, Segunda Turma, Data de Julgamento: 04/10/201.

BUENO, Cassio Scarpinella. **O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica para além da desconconsideração**: uma homenagem ao professor Fábio Ulhoa Coelho. Disponível em: <https://www.scarpinellabueno.com/images/para-ler/IDPJ-Homenagem-Fabio-Ulhoa-Coelho-37.pdf> . Acesso em: 01 de Julho de 2025

CALÇAS. Manoel de Queiroz Pereira. **Sociedade limitada no novo Código Civil**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 96

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. São Paulo: Malheiros, 2010

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial** – direito das empresas. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011,

COELHO, Fabio Ulhoa. **A teoria maior e a teoria menor da desconconsideração**. Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais, v. 17, n. 65, p. 21-30, jul./set. 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro** – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020

CONRADO, Paulo Cesar. **Execução fiscal**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

CUNHA, Leonardo Carneiro. **A Fazenda Pública em Juízo**. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020

DE ASSIS, Emanuel Carlos Dantas. **Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade Culposa e Dolosa dos Sócios e Administradores de Empresas por Dívidas Tributárias da Pessoa Jurídica**. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius (Org.). Responsabilidade tributária. São Paulo: Dialética, 2007.

DIDIER JR, Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento** - 17. ed. - Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015

DIDIER, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. Salvador: Juspodivm, 11ª ed. 2016, v.2, p.593

DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Brunco Vasconcelos Carrilho. **Teoria geral do novo processo civil**. São Paulo: Malheiros, 2016

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e due process of law**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986

DUARTE NETO, Bento Herculano; LUCON, Paulo Henrique dos; TEIXEIRA, Sergio Torres. **Teoria geral do processo**. - 5.ed. - Curitiba, PR : IESDE Brasil, 2012

DWORKIN. Ronald. O império do direito; tradução Jefferson Luiz Camargo. São Paulo : Martins Fontes, 1999. p. 277-278.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013.

FERREIRA, Nádia Arnaud Pereira. **A Teoria da Desconsideração Da Personalidade Jurídica no Direito Tributário: Estudo Sobre Sua Aplicabilidade**. APET. Disponível em: <https://apet.org.br/artigos/a-teoria-da-desconsideracao-da-personalidade-juridica-no-direito-tributario-estudo-sobre-sua-aplicabilidade>. Acesso em 31 de maio 2025

FESTINGER, Leon. **Teoria da dissonância cognitiva**. Trad. Eduardo Almeida. Rio de Janeiro: Zahar Ed., 1975.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro, volume 1 : parte geral**. — 10. ed. — São Paulo : Saraiva, 2012

GUIMARÃES, Márcio Souza. **Aspectos modernos da teoria da desconconsideração da personalidade jurídica**. Temas jurídicos. Revista da EMERJ, v. 7, n. 25, 2004. p. 230

GUTIERRES, Katia Locoselli **Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) e redirecionamento do executivo fiscal a terceiros: uma análise à luz do devido processo legal em matéria tributária**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2023.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3. a edição Tradução de José Lamago. Edição da Fundação Colouse Gulbenkian. Lisboa. 1997.

LIMA, Juciléia. **Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e a sua Aplicabilidade na Execução Fiscal à Luz da Teoria do Diálogo das Fontes**. Revista Direito Tributário Atual nº 44. ano 38. p. 207-231. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2020.

LIMA JUNIOR, João Carlos de. **Responsabilidade Tributária e o Cabimento do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica – IDPJ**. -- Tese (Doutorado) -- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito.-- São Paulo:, 2024.

LOPES JR, Aury. **Teoria da dissonância cognitiva ajuda a compreender a imparcialidade do juiz**. Conjur, 2014.

LOPES JR., Aury **Direito processual penal** – 16. ed. – São Paulo : Saraiva Educação. p. 213

LOPES JR. Aury. RITTER, Ruiz. **Juiz das Garantias: para acabar com o faz-de-conta-que-existe-igualdade-cognitiva...** Conjur. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-08/juiz-garantias-fim-faz-conta/> .Acesso em: 16/06/2025.

MACHADO. Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, São Paulo: Atlas, 2004, v. 2.

MACHADO, Hugo de Brito; MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Execução fiscal. Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/RT, 2007

MACHADO, Hugo de Brito. **O processo tributário e o Código de Processo Civil 2015**. São Paulo: Malheiros, 2017

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário** - 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Atlas, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. – 10. ed. rev e atual. – São Paulo : Atlas, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003** – 6. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Manual do processo civil** [livro eletrônico] -- 5. ed. rev., atual. e ampl. -- São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2020

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo** / Leandro Paulsen. 14. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2023.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade tributária: seu pressuposto de fato específico e as exigências para o redirecionamento da execução fiscal**. Revista da FESDT n. 4. Porto Alegre. p. 127-141.

RAMOS, João Gualberto Garcez. **Evolução hitórica do princípio do devido processo legal**. Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. n. 46, p. 101–110, 2007.

REQUIÃO, Rubens. **Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica**. In: Revista dos Tribunais, São Paulo, ano 58, n. 410, dez.1969.

SÁ, Renato Montans de. **Manual de direito processual civil** . – 5. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020

SANTOS, Washington dos. **Dicionário jurídico brasileiro**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 152

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário** – 12. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023

SCHUNEMANN, Bernd **Estudos de direito penal, direito processual penal e filosofia do direito**. Coordenação Luís Greco. -- São Paulo: Marcial Pons, 2013.

SOUZA, Karoline Lins Câmara Marinho de. **Responsabilidade tributária dos sócios administradores da sociedade limitada como decorrência do Jus Puniendi estatal**. – Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCJ. Programa de Pós-Graduação em Direito, 2017.

TAVARES, Alexandre Macedo. **O fenômeno da desconconsideração da personalidade jurídica no direito tributário brasileiro: pressupostos, alcance e limites do art. 135 do Código Tributário Nacional**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Problemas de processo judicial tributário. São Paulo: Dialética, 2002. v. 5

TEDH. **PIERSACK c. BÉLGICA**, Tribunal Europeu de Direitos Humanos, 1 de outubro de 1982. Disponível em: <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-57557>. Acesso em: 16/06/2025.

TEPEDINO, Gustavo. **Fundamentos do direito civil** – teoria geral do direito civil. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 124

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência. – 13. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: Teoria geral e direito societário**, v. 1 / . – 8. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2017

TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2003. p. 436