

APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA PARA AFERIÇÃO DA RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS NO CURSO DA EXECUÇÃO FISCAL

Carlos Eduardo Borghi Pla

Mestre em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas. Advogado.

Artigo recebido em 29.04.2025 e aprovado em 13.08.2025.

SUMÁRIO: 1 A origem do IDPJ e as discussões quanto à sua aplicabilidade na execução fiscal 2 Diferenças entre a sujeição passiva originária e a intercorrente e aplicação do IDPJ 3 Casos de responsabilidade patrimonial prevista no art. 50 do Código Civil 4 Casos de redirecionamento da execução fiscal com base na responsabilidade tributária de terceiros 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: O artigo discute a possibilidade e os desafios do redirecionamento da execução fiscal a sócios ou terceiros, especialmente após o advento do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) previsto no CPC de 2015. Analisa o impacto do julgamento do Tema 1.209 pelo STJ, que pode definir quando o IDPJ é necessário para responsabilização de terceiros em execuções fiscais, ressaltando a importância das garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa nesse contexto.

PALAVRAS-CHAVE: Incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Execução fiscal. Responsabilidade. Código de Processo Civil.

APPLICATION OF THE INCIDENT OF DISREGARD OF LEGAL PERSONALITY TO ASSESS THE LIABILITY OF THIRD PARTIES IN THE COURSE OF TAX ENFORCEMENT

CONTENTS: 1 The origin of the IDPJ and discussions regarding its applicability in tax enforcement 2 Differences between original and intercurrent passive subjection and application of the IDPJ 3 Cases of patrimonial liability provided for in art. 50 of the Civil Code 4 Cases of redirection of tax enforcement based on the tax liability of third parties 5 Conclusion 6 References.

ABSTRACT: This article discusses the possibility and challenges of redirecting tax enforcement to partners or third parties, especially after the advent of the Incident of Disregard of Legal Personality (IDPJ) provided for in the 2015 CPC. It analyzes the impact of the ruling on Theme 1,209 by the STJ, which may define when the IDPJ is necessary to hold third parties liable in tax enforcement proceedings, highlighting the importance of constitutional guarantees of adversarial proceedings and full defense in this context.

KEYWORDS: Incident of disregard of legal personality. Tax enforcement. Liability. Code of Civil Procedure.

Há tempos tem-se discutido intensamente a possibilidade de inclusão de sócios ou terceiros como responsáveis por dívidas tributárias no curso da execução fiscal – o chamado “redirecionamento da execução” –, sem que tenha havido qualquer discussão prévia acerca da responsabilização desses terceiros, seja no âmbito de eventual processo administrativo, seja desde o início da própria execução, originalmente ajuizada contra a pessoa jurídica.

Essa situação é comum quando não são localizados bens suficientes para garantir ou satisfazer a execução fiscal, mesmo nos casos em que não se verifica a chamada “dissolução irregular da sociedade”.

Com o advento do Código de Processo Civil de 2015 (CPC) e a criação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ), o tema ganhou novos contornos.

Desde então, o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) tem suscitado inúmeros debates quanto à sua aplicabilidade nas execuções fiscais. As opiniões são divergentes, com argumentos relevantes de ambos os lados. Muitos contribuintes têm defendido sua aplicação perante o Judiciário, o que tem gerado decisões muitas vezes conflitantes.

Como era de se esperar, a discussão alcançou o Superior Tribunal de Justiça (STJ), e o Ministro Francisco Falcão selecionou cinco recursos para serem julgados sob a sistemática dos recursos repetitivos (Tema 1.209). Esse julgamento certamente impactará uma extensa gama de execuções fiscais contra pessoas jurídicas e seus sócios – incluindo empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico –, podendo definir se é necessária ou não a instauração do IDPJ para fins de redirecionamento da execução fiscal a terceiros.

O julgamento do Tema 1.209 no STJ tratará tanto da compatibilidade do IDPJ, previsto nos arts. 133 e seguintes do CPC, com o rito próprio da execução

fiscal, disciplinado pela Lei n. 6.830/1980, quanto da identificação das hipóteses em que sua instauração é imprescindível, à luz dos fundamentos jurídicos que amparam o redirecionamento com base na responsabilidade tributária. O potencial de impacto é significativo, considerando o elevado – e crescente – número de execuções fiscais que abarrotam o Judiciário, sendo que muitas das quais envolvem discussões quanto à responsabilização de terceiros.

De um lado, está a garantia constitucional do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal – direitos fundamentais de todos os que participam de um litígio. De outro, está a discussão, ainda não pacificada em instância superior, sobre a compatibilidade do IDPJ com o rito especial da execução fiscal, e a necessidade de assegurar tais garantias constitucionais, mesmo quando se pretende o comprometimento patrimonial de um terceiro que não participou, originalmente, da constituição do título executivo.

Independentemente do desfecho do Tema 1.209, que poderá trazer soluções relevantes ou, eventualmente, agravar ainda mais a controvérsia, a análise da aplicação do IDPJ à aferição da responsabilidade de terceiros foi o ponto de partida que motivou este autor a aprofundar-se na matéria em seu trabalho de conclusão de mestrado na Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas, apresentado em meados de novembro de 2024.

Com o objetivo de contribuir para possíveis soluções e fomentar o debate jurídico-processual sobre a responsabilidade intercorrente de terceiros à luz do IDPJ nas execuções fiscais – e, assim, auxiliar na avaliação da futura posição do STJ no julgamento do Tema 1.209, além de subsidiar futuros questionamentos sobre o precedente –, este texto busca sintetizar a referida análise e suas conclusões.

Espera-se, assim, auxiliar os leitores na compreensão do debate e incentivar um número maior de juristas a se debruçarem sobre o tema e contribuírem com suas reflexões.

1 A ORIGEM DO IDPJ E AS DISCUSSÕES QUANTO À SUA APLICABILIDADE NA EXECUÇÃO FISCAL

O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ), introduzido pelo Código de Processo Civil de 2015, nos arts. 133 a 137, constitui uma modalidade de intervenção de terceiro, por meio da qual a parte interessada

ou o Ministério Público (quando lhe couber intervir no processo) pode requerer a abertura de procedimento incidental – que corre paralelamente à execução – destinado a aferir a ocorrência das hipóteses materiais, juridicamente admitidas, que autorizam a responsabilização patrimonial (na forma dos arts. 789 e 790 do CPC) de sujeito estranho à relação jurídica inicialmente estabelecida pelo título executivo, para responder por dívida de terceiro.

A criação desse instituto, conforme bem observa Cassio Scarpinella Bueno (2023), objetivou preencher lacuna legislativa processual e consagrar os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa no âmbito do processo de execução, especialmente nos casos de responsabilização intercorrente de terceiros estranhos ao título executivo. Nesses casos, busca-se a responsabilização patrimonial de pessoas físicas por atos praticados por pessoas jurídicas (ou vice-versa), garantindo-se ao potencial responsável a devida oportunidade de defesa antes que seu patrimônio seja atingido pela execução.

Cabível em quaisquer fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial, o IDPJ deve ser requerido mediante a demonstração do preenchimento de pressupostos legais específicos. Uma vez acolhido, suspende o processo – exceto quando a desconsideração for requerida já na petição inicial, hipótese em que a parte indicada figurará desde o início como sujeito passivo da demanda.

Instaurado o incidente, o art. 134 do CPC determina a citação do sócio ou da empresa para que se manifeste sobre a imputação de responsabilidade e apresente as provas que entender pertinentes, no prazo de 15 dias. A exigência desse procedimento permite ao exequente superar a separação patrimonial entre os bens da sociedade e os dos sócios – conforme art. 795 do CPC – mesmo para alcançar o patrimônio de terceiros inicialmente estranhos à relação jurídico-processual, desde que garantido o prévio contraditório.

Nesse sentido, Roberta Dias Tarpinian de Castro (2021) destaca que a grande contribuição do IDPJ foi reconhecer que, mesmo nas hipóteses de responsabilidade patrimonial secundária (subjéctiva) previstas em lei, não é possível a imediata invasão do patrimônio do sócio. Isso porque tal responsabilidade, diferentemente da responsabilidade primária (objectiva), não decorre da mera condição de sócio, mas da verificação de elementos que demandam apuração em ambiente de contraditório pleno. Assim, somente poderá ter seu patrimônio

alcançado o sócio que abusou da personalidade jurídica, mediante comprovação de conduta abusiva, o que exige oportunidade de defesa.

A despeito de sua nomenclatura, muitos processualistas reconhecem que o IDPJ não se limita às hipóteses de desconconsideração previstas no art. 50 do Código Civil. Sua aplicação abrange também outras hipóteses de responsabilização patrimonial previstas em diversos ramos do Direito, como o Código de Defesa do Consumidor¹, a Lei dos Crimes Ambientais², a Lei de Defesa da Concorrência e a Lei n. 12.846/2013³ (Lei Anticorrupção).

Há, ainda, a peculiar hipótese de aplicação do IDPJ nas relações trabalhistas, conforme o art. 2º, § 2º, da CLT. Tal aplicação foi consolidada pelo Tribunal Superior do Trabalho por meio da Instrução Normativa n. 39 e posteriormente positivada no art. 855-A da CLT⁴, incluído pela Lei n. 13.467/2017 (Reforma Trabalhista). Contudo, em matéria tributária, a questão permanece controversa, especialmente diante das regras específicas que regem a cobrança dos créditos tributários previstas na Lei de Execuções Fiscais (Lei n. 6.830/1980 – LEF).

Antes mesmo da entrada em vigor do novo CPC, o IDPJ já provocava intensos debates sobre sua aplicabilidade nas execuções fiscais. Tanto que a Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (Enfam), ao realizar estudos sobre o tema, publicou o Enunciado n. 53, dispondo que: “O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015”. Tal

1. Lei 8.078, de 1990: “Art. 28. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração”.
2. Lei 9.605, de 1998: “Art. 4º. Poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados à qualidade do meio ambiente”.
3. Lei 12.846, de 2013: “Art. 14. A personalidade jurídica poderá ser desconsiderada sempre que utilizada com abuso do direito para facilitar, encobrir ou dissimular a prática dos atos ilícitos previstos nesta Lei ou para provocar confusão patrimonial, sendo estendidos todos os efeitos das sanções aplicadas à pessoa jurídica aos seus administradores e sócios com poderes de administração, observados o contraditório e a ampla defesa”.
4. “Art. 855-A. Aplica-se ao processo do trabalho, o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica previsto nos arts. 133 a 137, da Lei 13.105, de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil.”

entendimento baseia-se na alegada incompatibilidade entre o IDPJ e o rito da execução fiscal, considerando-se a celeridade pretendida pela LEF.

Apesar da posição da Enfam, muitos contribuintes têm buscado judicializar a discussão sobre a aplicação do IDPJ, tanto em casos envolvendo desconside-ração da personalidade jurídica em grupos econômicos quanto em hipóteses de responsabilidade tributária. Isso gerou uma série de decisões judiciais diver-gentes, o que levou o tema ao Superior Tribunal de Justiça (STJ). Lá, a Primeira e a Segunda Turmas de Direito Público proferiram decisões emblemáticas, po-rém com entendimentos opostos.

A Primeira Turma, ao julgar casos de redirecionamento da execução fiscal para empresas do mesmo grupo econômico, reconheceu a necessidade de pro-cessamento do IDPJ, com base na aplicação subsidiária do CPC à LEF (art. 4º da Lei n. 6.830/1980), especialmente nas hipóteses de abuso de direito previstas no art. 50 do Código Civil. Entendeu-se, entretanto, que essa exigência não se aplicaria às hipóteses de responsabilidade previstas nos arts. 134 e 135 do CTN.

Essa posição diferencia a responsabilidade patrimonial de sócios e adminis-tradores (art. 50 do CC), baseada em abuso da personalidade jurídica, da res-ponsabilidade tributária subjetiva, conforme os arts. 134 e 135 do CTN. Para esta última, não se exige o IDPJ, pois a responsabilização é pessoal e diretamente atribuída por lei aos sócios que agiram com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social.

Por sua vez, a Segunda Turma, ao julgar o REsp 1.786.311/PR, manifestou-se pela incompatibilidade do IDPJ com o rito da execução fiscal, sob o fundamento do princípio da especialidade. Segundo esse entendimento, a norma geral do CPC não se aplicaria automaticamente ao procedimento regido por lei especial (LEF), especialmente quando a responsabilidade de terceiros é disciplinada di-retamente pelos arts. 134 e 135 do CTN, sem necessidade de desconside-ração da personalidade jurídica.

Diante da divergência entre as Turmas e da multiplicidade de decisões nos Tribunais Regionais, o Ministro Francisco Falcão afetou cinco recursos para jul-gamento sob o rito dos recursos repetitivos (Tema 1.209): REsp 2.039.132/SP (TRF3), REsp 2.013.920/RJ (TRF2), REsp 2.035.296/SP (TRF3), REsp 1.971.965/PE (TRF5) e REsp 1.843.631/PE (TRF5). Dois desses recursos têm origem no TRF3 e envolvem decisões baseadas no IRDR n. 0017610-97.2016.4.03.0000, julgado pelo Órgão Especial e publicado no *Diário da Justiça*, em 10 de fevereiro de 2021.

Diferentemente da posição até então adotada pelo STJ, o TRF3 propôs a aplicabilidade do IDPJ tanto nos casos de desconsideração da personalidade jurídica (fundados no art. 50 do CC, no art. 124, I e II, do CTN, e no art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991), quanto nas hipóteses de redirecionamento por responsabilidade supletiva no curso da execução. Nessas situações, defendeu-se a necessidade de comprovação de atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato ou ao estatuto social (art. 135 do CTN).

A posição do TRF3, ainda que por vezes seja confusa ou extrapole os limites estritos da discussão sobre o IDPJ, contribuiu para o amadurecimento da controvérsia e influenciou diretamente na submissão do tema ao julgamento repetitivo pelo STJ. Por essa razão, embora mereça menção, não se justifica uma análise pormenorizada de seus fundamentos.

Dessa forma, a fim de contribuir para a análise das possíveis soluções quanto à compatibilidade (ou não) do IDPJ com o rito das execuções fiscais, é essencial distinguir a sujeição passiva originária da intercorrente, pois a própria lógica do incidente – mesmo em sua aplicação cível – pressupõe a identificação de responsabilidade superveniente, apurada no curso da execução.

2 DIFERENÇAS ENTRE A SUJEIÇÃO PASSIVA ORIGINÁRIA E A INTERCORRENTE E APLICAÇÃO DO IDPJ

A despeito das inúmeras críticas doutrinárias existentes, as disposições de direito material acerca da sujeição passiva da obrigação tributária encontram-se previstas nos arts. 121 e seguintes do Código Tributário Nacional (CTN). Nos termos do referido dispositivo, o sujeito passivo da obrigação de pagar o tributo ou penalidade pecuniária poderá ser: (i) o contribuinte, ou seja, aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; ou (ii) o responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

No plano processual, o art. 4º da Lei de Execuções Fiscais (LEF) estabelece que a execução fiscal poderá ser promovida em face dos seguintes sujeitos: (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 jurídicas de direito privado; e (vi) os sucessores, a qualquer título.

A análise do dispositivo permite concluir que a figura do “devedor”, prevista no inciso I do art. 4º da LEF, deve ser compreendida como a daquele originariamente apontado pela Certidão de Dívida Ativa (CDA) como responsável pelo cumprimento da obrigação tributária. Este poderá ser tanto o contribuinte como o responsável tributário – ou seja, o terceiro legalmente designado para tanto, desde que possua algum vínculo jurídico com o fato gerador, seja excluindo a responsabilidade do contribuinte, seja atribuindo-lhe caráter supletivo no cumprimento total ou parcial da referida obrigação (arts. 121, I, e 128 do CTN).

É o caso, por exemplo, do substituto tributário, frequentemente designado como responsável pelo cumprimento da obrigação acessória, por razões de conveniência administrativa para arrecadação ou fiscalização do tributo.

A figura do devedor também pode abranger o terceiro a quem a lei atribui responsabilidade por hipótese de solidariedade (art. 124, II, do CTN), mediante expressa designação legal. Isso se verifica, por exemplo, nos casos de responsabilidade sucessória (art. 129 do CTN), envolvendo tributos cujo fato gerador compreende a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, bem como operações societárias como fusão, transformação ou incorporação, e na aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional.

Por fim, o devedor pode ainda se revestir da figura do terceiro subsidiariamente responsável pelo cumprimento da obrigação tributária, nos casos de impossibilidade de exigência da obrigação principal diretamente do contribuinte (art. 134 do CTN), como nos casos dos tutores e curadores, responsáveis pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados. Da mesma forma, compreendem-se na categoria os terceiros pessoalmente responsáveis por créditos resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto (art. 135 do CTN), como ocorre com sócios administradores ou aqueles responsáveis por infrações legais tipificadas como crimes ou contravenções.

Assim, tanto contribuintes como responsáveis tributários podem ser alçados à condição de “devedor” originário na relação jurídico-processual da execução fiscal. Para tanto, é imprescindível que estejam devidamente apontados na CDA, nos termos dos arts. 201 e seguintes do CTN, após prévio procedimento de controle de legalidade (arts. 142 e seguintes), destinado à constituição do

crédito tributário e à verificação dos sujeitos passivos materialmente obrigados, o que caracteriza o denominado “direcionamento da ação executiva”.

Essa composição do polo passivo constante da CDA envolve nuances que demandam análise quanto à legitimidade de terceiros como responsáveis tributários para figurarem na execução fiscal.

A legitimidade de terceiros como responsáveis tributários é tema que encontra dissenso doutrinário.

Parte da doutrina⁵ sustenta a necessidade de apuração prévia da legitimidade material, mediante a instauração de procedimento administrativo – o lançamento, nos termos dos arts. 142 a 145 do CTN – próprio para apuração das hipóteses de responsabilidade previstas no CTN. Defende-se, nesse caso, a garantia do contraditório e da ampla defesa ainda na esfera administrativa, em observância aos princípios constitucionais e ao devido processo legal, como condição de validade da CDA. Na ausência dessa formalidade, o direcionamento (ou redirecionamento) da execução seria inválido.

Para essa corrente, embora o responsável possa ser executado, somente será parte legítima da execução se (i) houver previsão legal de natureza objetiva (ex.: arts. 129 a 133 do CTN) ou se, (ii) nos casos de previsão subjetiva (ex.: art. 135), houver acerto administrativo prévio à inscrição em dívida ativa, por exigir a comprovação da conduta ensejadora da responsabilidade.

Por outro lado, há corrente doutrinária⁶ que entende ser desnecessária a instauração de procedimento administrativo para a inclusão de terceiros na CDA e consequente qualificação como sujeitos passivos da execução. Para os adeptos⁷

5. Nesse sentido, posicionam-se Humberto Theodoro Júnior, James Marins de Souza e Hugo de Brito Machado Segundo, para quem a execução fiscal não busca o exercício de tutela de conhecimento. Por se tratar de execução por quantia certa, que tem por finalidade a tutela executiva meramente expropriatória, a imputação de responsabilidade dos corresponsáveis pelo crédito tributário deve ser apurada em momento anterior, no bojo do procedimento preparatório de lançamento, ou do processo administrativo propriamente dito e mediante abertura de contraditório, em respeito a *due process of law*. Somente assim, passar-se-ia a conferir validade à inclusão do terceiro corresponsável indicado na CDA, sob pena de sua nulidade e não poder ser redirecionada para ele.
6. Corrente doutrinária defendida pela própria PGFN no caso do IRDR e por diversas doutrinas. Nesse sentido, vide Gelson Amaro de Souza e Elena Marques Junqueira *apud* FER-RAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2013. p. 195-196.
7. Nesse sentido ver: CONRADO, Paulo Cesar. *Execução fiscal*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 34-52.

dessa tese, a execução fiscal caracteriza-se pela presença da Fazenda Pública como sujeito ativo e pela CDA como título executivo extrajudicial específico. Esse título, ao mesmo tempo que constitui a dívida, legitima a parte passiva mediante verificação das hipóteses legais de responsabilidade. Assim, seria indiferente a condição ostentada pelo sujeito passivo no plano material. A legislação processual, nesse contexto, deve ser interpretada de forma dissociada da responsabilidade tributária material, bastando que o sujeito tenha capacidade para figurar no polo passivo da execução (arts. 4º da LEF e 779 do CPC).

Uma vez proposta a ação e realizada a citação, ambas as partes passam a responder pelos atos processuais, podendo exercer ampla defesa e contraditório no âmbito judicial, sem necessidade de processo administrativo ou ação judicial prévia para apuração da responsabilidade. Bastaria a comprovação dos atos ilícitos que motivaram a inadimplência tributária, e a citação do responsável convalidaria sua sujeição passiva.

Nesses casos, a ampla defesa e o contraditório são assegurados ao terceiro responsabilizado mediante oposição de embargos à execução, condicionados à garantia integral do crédito tributário, conforme disposto no art. 16, § 1º, da LEF. Trata-se de mecanismo instituído com vistas à celeridade e à efetividade na cobrança dos créditos tributários, dada sua relevância para o financiamento das atividades estatais.

Segundo essa linha, a ausência de participação do responsável ou do corresponsável⁸ no procedimento administrativo de constituição do crédito tributário não compromete a validade da CDA, cuja presunção de liquidez e certeza garante sua eficácia executiva.

Apesar da divergência doutrinária, o Poder Judiciário tem-se alinhado majoritariamente à segunda corrente, como se verifica na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ)⁹.

Embora esse posicionamento trate, em regra, da sujeição passiva *ab initio*, ele é relevante para a compreensão das hipóteses de responsabilidade verificadas no curso da execução – o chamado “redirecionamento”.

O “redirecionamento” da execução fiscal consiste na imputação de responsabilidade tributária a terceiros legalmente designados, após a constituição da

8. Lei 6.830/1980, art. 2º, § 5º, I; CTN, art. 202, I.

9. REsp n. 1.182.462/AM, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, Rel. p/ acórdão Min. Luiz Fux, j. 25.08.2010, DJe 14.12.2010.

CDA e o ajuizamento da execução. Isso ocorre porque, embora idealmente a responsabilidade devesse ser apurada no momento do lançamento, nem sempre as hipóteses legais de responsabilização se materializam naquele momento.

Exemplo clássico são os casos de encerramento irregular da empresa, analisados na Súmula 435 do 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”.

No julgamento do Tema 444¹⁰, o STJ reconheceu que muitas vezes a hipótese de responsabilidade não é verificável no momento do lançamento, mas apenas no curso da execução, especialmente diante da frustração da cobrança do devedor originário (por exemplo, por não localização, ausência de bens penhoráveis ou insolvência).

A par disso, os incisos II a VI do art. 4º da LEF autorizam a execução fiscal contra sujeitos não originalmente indicados na CDA. Apesar de críticas doutrinárias, tais sujeitos podem ser incluídos no polo passivo, desde que configuradas as hipóteses materiais de responsabilidade previstas no CTN.

A esse respeito, Paulo Cesar Conrado (2020) observa que a possibilidade de direcionamento da execução para terceiros fora do conceito estrito de “devedor” se aplica àqueles com vínculo jurídico relevante com o devedor originário – como fiador, espólio, massa falida e sucessores (incisos II, III, IV e VI). Nesses casos, os critérios materiais do CTN conferem-lhes a condição jurídica de sucessores. Todavia, Conrado alerta que isso não se aplica ao sujeito previsto no inciso V do art. 4º da LEF – “o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou jurídicas de direito privado” –, que não pode ser processualmente considerado sucessor do devedor.

10. Nesse julgamento, foram analisados o REsp 1.201.993/SP e o REsp 1.145.563/PR, em que fora questionada a prescrição para o redirecionamento da execução fiscal, no prazo de cinco anos, contados da citação da pessoa jurídica. Na decisão, o colegiado firmou a tese de que o prazo prescricional quinquenal iniciar-se-ia da data da prática de ato inequívoco indicador do intuito de inviabilizar a satisfação do crédito tributário já em curso de cobrança executiva promovida contra a empresa contribuinte, a ser demonstrado pelo Fisco, nos termos do art. 593 do CPC/1973 (art. 792 do novo CPC – fraude à execução), combinado com o art. 185 do CTN (presunção de fraude contra a Fazenda Pública). Referido acórdão demonstra a posição de admitir-se que fatos posteriores ao ajuizamento da execução fiscal são catalisadores da hipótese de responsabilidade intercorrente, a permitir o rearranjo do polo passivo da execução fiscal.

Nessa hipótese, há litisconsórcio passivo: a Fazenda Pública direciona a execução contra o devedor primitivo e, concomitante ou posteriormente, contra o responsável, quando se configura a hipótese de responsabilidade, especialmente aquelas do art. 135 do CTN.

Ao comparar o direcionamento e o redirecionamento da execução fiscal, duas situações distintas emergem:

- (i) no direcionamento, previsto no inciso I do art. 4º da LEF, os responsáveis constam desde o início na CDA, havendo presunção de legitimidade material em razão da constituição do crédito; e
- (ii) nos demais incisos do art. 4º, os terceiros passam a integrar o polo passivo após a constituição da CDA. Ou seja, enquanto no direcionamento há litisconsórcio originário, com sujeitos presumivelmente legítimos desde o início, no redirecionamento há modificação da pretensão executiva, com inclusão superveniente de terceiro que inicialmente não constava da CDA.

Ou seja, na responsabilização de “terceiros” como devedores originários, estar-se-á diante de uma hipótese de *litisconsórcio originário*, em que eles estão inscritos na CDA, que formaliza não só o objeto da execução, o crédito tributário, mas também aponta os sujeitos passivos presumivelmente legítimos para figurar no polo passivo. De outro modo, na responsabilização de terceiros, no curso da execução fiscal, a pretensão executiva já instaurada contra o devedor apontado na CDA será modificada com o redirecionamento do pleito executório contra um terceiro.

No redirecionamento da execução fiscal, esse terceiro não pode ser equiparado ao devedor originário por um singelo fato: a hipótese deflagradora de responsabilidade não poderia ser verificada no ato de constituição do crédito tributário, pois ocorre posteriormente, já no curso da execução fiscal – como no caso da decantada hipótese de “encerramento irregular”, tratada pela Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça.

Ainda que o art. 4º da Lei n. 6.830/1980 preveja a possibilidade de que terceiros estranhos à relação jurídico-processual estabelecida pela CDA possam vir a ser incluídos ulteriormente no polo passivo da execução fiscal, haverá a necessidade de comprovação das hipóteses materialmente

previstas de responsabilidade tributária, para que o processo de execução prossiga de forma materialmente válida.

Por essa razão, Theodoro Júnior (2016) aponta que, embora o terceiro não “devedor” também possa ser eleito processualmente como “executado” para fins de redirecionamento da execução fiscal, essa responsabilização ulterior demandaria a existência de dispositivo legal de cunho objetivo ou o acerto prévio – judicial ou administrativo – do título executivo.

Considerando as disposições do art. 4º da Lei n. 6.830/1980 e as hipóteses materiais de responsabilidade tributária previstas no CTN, é possível compreender que, entre os legitimados passivos descritos nos incisos II, III e IV, o fiador, o espólio e a massa falida são casos de responsabilidade prevista em lei de forma objetiva, dispensando a verificação de culpa ou dolo por parte daqueles eleitos como responsáveis. Esses podem, portanto, ser incluídos de plano no curso da execução fiscal, mediante a simples comprovação de sua responsabilidade. Consequentemente, afasta-se a necessidade de qualquer acerto judicial do título executivo para o redirecionamento da execução fiscal, já que passam a ocupar a mesma posição do devedor primitivo.

Porém, o mesmo não ocorre nos casos dos responsáveis tributários previstos no art. 135 do CTN, pois seu vínculo com o contribuinte e com a obrigação tributária pode depender da apuração de fato estranho ao acerto até então promovido. Sendo esse fato jurídico incerto – pois não decorre de hipótese líquida e certa objetivamente criada pela própria lei –, demandaria, portanto, um procedimento próprio e prévio à inclusão desse terceiro no polo passivo da execução fiscal em curso, justamente para apurar sua legitimidade passiva. Caso contrário, estar-se-ia admitindo a execução forçada sem título executivo e sem a certeza jurídica da obrigação que se intenta realizar por meio dela.

Não obstante, a jurisprudência consolidou a posição de que não é necessária a indicação do responsável tributário na CDA para que ele responda pessoalmente pelo débito. Conforme verificado no REsp 1.371.128/RS, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, tal reaparelhamento seria possível mediante a comprovação do ato eivado de excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, ou de dissolução irregular, a ser realizada no próprio processo de execução fiscal – mesmo em hipóteses de responsabilidade.

Contudo, tal fato, conforme observa Humberto Theodoro Júnior (2016), devia-se à inexistência de procedimento próprio destinado a tanto, seja na Lei de

Execução Fiscal, seja no Código de Processo Civil de 1973, cuja aplicação, como já visto nos tópicos anteriores, dá-se de forma subsidiária, nos termos do art. 1º da referida lei, ou seja, sempre que não houver regra na legislação especial.

O Código de Processo Civil de 2015 trouxe uma inovação em relação à sistemática processual anterior ao estabelecer o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) em seus arts. 133 a 137.

Esse procedimento, que deve ser adotado para a desconsideração da personalidade jurídica, foi inicialmente destinado à hipótese de responsabilidade patrimonial prevista no art. 50 do Código Civil, sendo criado em razão da necessidade de apurar dados fáticos não constantes do título executivo, para determinar a aplicação ou não de norma excepcional que autorize a responsabilização de terceiros.

É importante observar que a necessidade de “apurar dados fáticos além do título executivo” para definir a incidência de norma excepcional de responsabilidade não se restringe à responsabilidade patrimonial que decorre da desconsideração da personalidade jurídica. Esse procedimento também pode ser necessário em outras situações de apuração de responsabilidade de terceiros que não constem no título executivo extrajudicial, como, por exemplo, a responsabilidade pessoal prevista no art. 135 do CTN.

Ainda que tal incidente esteja materialmente vinculado à hipótese de responsabilidade patrimonial prevista no art. 50 do Código Civil, parte da doutrina¹¹ tem defendido que, processualmente, haveria subsídios para sua aplicação também nos casos de redirecionamento da execução fiscal, desde que associado, materialmente, às hipóteses de responsabilidade previstas no CTN. Especificamente em relação às hipóteses de responsabilização de terceiros com base no art. 135 do CTN, a aplicação do incidente se justificaria justamente por também implicar a necessidade de verificação de dados fáticos estranhos ao título executivo, para que se permita a responsabilização do patrimônio do sócio no curso da execução fiscal.

Em que pese a hipótese de sujeição passiva, em princípio, não se confundir com a legitimidade material do terceiro, como leciona Ferragut (2013), é no mínimo desejável que ambas as questões se complementem, no tocante a permitir a sujeição passiva verificada na relação processual executiva, conferindo validade

11. Por essa corrente, perfilam James Marins de Souza e Hugo de Brito Machado Segundo, entre outros.

aos atos decisórios dela decorrentes. Considera-se, assim, que o responsável deve ser parte legítima para responder à sentença que determina a expropriação de patrimônio, além de parte capaz de integrar a relação processual.

Essa é a razão da necessária apuração da responsabilidade em procedimento prévio voltado à constituição do título executivo, com o objetivo de conferir legitimidade, certeza e liquidez à obrigação tributária que nasce do fato jurídico relacionado à responsabilidade de terceiro – a qual não se vincula nem se confunde com a obrigação que nasce da materialização do fato gerador tributário.

Uma vez realizada a apuração da responsabilidade tributária intercorrente – ou seja, aquela verificada após o ajuizamento da execução fiscal – mesmo que essa apuração ocorra na esfera administrativa, mediante intimação do responsável para manifestar-se e exercer o direito ao contraditório e à ampla defesa, como acontece no Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade¹² (PARR), os pressupostos de legitimidade, certeza e liquidez da obrigação tributária devem ser atendidos.

Nesse cenário, o terceiro passa a ser considerado sujeito passivo da relação jurídico-tributária, conforme consubstanciada na Certidão de Dívida Ativa (CDA), tornando-o legitimamente sujeito aos procedimentos inerentes à ação expropriatória. Assim, afasta-se a necessidade de instauração do IDPJ ou de qualquer outro incidente voltado à apuração da responsabilidade.

Ademais, Daniel Peixoto (2012) aponta que a realização de procedimento administrativo específico para verificar a responsabilidade tributária contribuiria não apenas para o aperfeiçoamento do contraditório, mas também para a solidez do título executivo judicial, já que estariam estabelecidos os nexos causais da responsabilização.

Como a CDA é um título executivo extrajudicial, ela deve ser formada nos termos dos arts. 142 e seguintes do CTN, bem como conter os requisitos

12. O Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR), regulamentado pela Portaria PGFN n. 948, de 15 de setembro de 2017, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, estabelece um procedimento específico para apuração de responsabilidade de terceiros no caso de dissolução irregular da empresa, conforme fundamenta o art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN). Assim, é possível que a PGFN inicie o procedimento administrativo, com contraditório prévio, para analisar a responsabilidade dos diretores, sócios e representantes da empresa à época da dissolução irregular (*vide* material disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/copy_of_parr).

previstos no art. 202. Além disso, o sujeito passivo deve ser incluído mediante procedimento regular, ou seja, um processo em conformidade com os requisitos legais. Portanto, o procedimento adequado é uma exigência do próprio título executivo. Não basta que o nome do sujeito passivo conste do título: ele deve estar incluído de forma regular.

Essa conclusão é fundamental para a análise da necessidade de instauração do IDPJ nos casos de redirecionamento da execução fiscal a terceiros por hipótese de responsabilidade subjetiva.

Nesses casos, é imprescindível verificar e comprovar a responsabilidade tributária de um terceiro que não esteja diretamente vinculado ao fato jurídico tributário que originou a obrigação de pagar o tributo ou ao “devedor”. Essa comprovação, por sua vez, é essencial para conferir legitimidade à inclusão do terceiro na CDA, na qualidade de responsável tributário, conforme já observado pelo próprio STF no julgamento do RE n. 608.426/PR¹³.

Seguindo essa mesma lógica, a apresentação de provas e a abertura do contraditório também são necessárias quando a inclusão de terceiros no polo passivo ocorre no curso da execução fiscal, por redirecionamento. Caso contrário, estar-se-ia permitindo a promoção de atos expropriatórios contra alguém em relação a quem não houve constituição de crédito tributário (ou seja, que não figurou no lançamento), e, conseqüentemente, não haveria título executivo capaz de fundamentar o redirecionamento.

Essa é a razão pela qual se defende a necessidade de prévia apuração da responsabilidade tributária de terceiros, para permitir sua inclusão na CDA no curso da execução fiscal (correção ou emenda do título executivo), mediante comprovação e abertura de prazo para defesa do responsabilizado, garantindo-se,

13. No Ag. Reg. no Recurso Extraordinário n. 608.426/PR, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, disponibilizado em 04 de outubro de 2011, o acórdão deixou expressamente consignado que “os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.)”. Logo, segundo o acórdão proclamado pelo STF, o redirecionamento de dívida fiscal às pessoas dos sócios administradores, com base naquele art. 135, III, do Código Tributário Nacional, deveria permitir a defesa ampla e o contraditório – conforme previsto no art. 5º, LV, da Constituição Federal –, sendo indispensável a prévia existência de um processo administrativo fiscal, tanto para que o Fisco comprove, por meio de todas as provas admitidas em direito, uma eventual e inequívoca ocorrência material dos requisitos delineados no art. 135, III, do Código Tributário Nacional, como para permitir ao sócio defender-se dessa imputação.

especificamente nesses casos, o respeito à ampla defesa e ao contraditório – embora se reconheça que esse não é o posicionamento majoritário da doutrina ou da jurisprudência sobre o tema.

Entretanto, seria o IDPJ necessário ou aplicável a quaisquer espécies de responsabilidade de terceiros não incluídos na CDA e que não participaram dos atos de constituição do crédito tributário, mesmo em casos de responsabilidade eminentemente objetiva? Ou estaria ele limitado às hipóteses de responsabilidade subjetiva?

3 CASOS DE RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL PREVISTA NO ART. 50 DO CÓDIGO CIVIL

A desconsideração da personalidade jurídica é instituto cujo desenvolvimento é normalmente atribuído ao direito consuetudinário norte-americano, consolidado em precedentes que estabeleceram conceitos como o *disregard of legal entity* ou o *lifting corporate veil*¹⁴ e tiveram como objetivo evitar fraudes praticadas em prejuízo de credores, mediante o uso abusivo da autonomia patrimonial dotada à personalidade jurídica, bem como permitir alcançar o patrimônio particular dos sócios que, desvirtuando o propósito a que se destina a pessoa jurídica, agiram em seu interesse pessoal, de forma a lesar credores.

Trata-se de hipótese excepcional, destinada a coibir práticas fraudulentas e abusivas por parte daqueles que se utilizam da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas em desconformidade com seus propósitos jurídicos e sociais. Por essa razão, tal medida excepcionalíssima não se justifica para afastar a autonomia patrimonial em toda e qualquer situação, como no simples caso de impossibilidade de satisfação do crédito titularizado pela pessoa jurídica.

Em nosso ordenamento jurídico, a desconsideração foi incorporada por meio do art. 50 do Código Civil de 2002, o qual prevê que o juiz do processo, a requerimento da parte ou do Ministério Público, pode desconsiderar a autonomia patrimonial da pessoa jurídica, estendendo os efeitos de determinadas obrigações aos bens particulares dos sócios, desde que estes tenham sido beneficiados, direta ou indiretamente, por abuso de direito.

Esse abuso de direito abrange as noções de “desvio de finalidade” e “confusão patrimonial”, introduzidas pela Lei n. 13.874/2019 (Lei de Liberdade

14. AgInt no REsp n. 2.006.433/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 03.04.2023, DJe 11.04.2023.

Econômica), a qual, por meio do art. 49-A, modificou o art. 50 do Código Civil, acrescentando-lhe os §§ 1º a 5º.

Segundo esses acréscimos, o desvio de finalidade corresponde à utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores ou para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza.

Já a hipótese de confusão patrimonial, delineada nos incisos do § 2º do art. 50, consiste na impossibilidade de distinguir, de fato, os patrimônios da pessoa jurídica e dos seus sócios. Para tanto, os incisos I e II exemplificam hipóteses como o cumprimento reiterado, pela sociedade, de obrigações dos sócios (e vice-versa), ou a transferência de ativos e passivos entre as partes sem a devida contrapartida, desde que o valor não seja proporcionalmente insignificante.

Ademais, os §§ 4º e 5º do art. 50 do Código Civil deixam claro que a mera existência de grupo econômico, sem desvio de finalidade ou confusão patrimonial, não autoriza a desconsideração da personalidade jurídica.

Da mesma forma, a simples expansão ou alteração da finalidade original da atividade econômica também não caracteriza, por si só, hipótese de desvio de finalidade. A formação de grupo econômico, também, por si só, não representa irregularidade. Tanto é assim que os arts. 265 e seguintes da Lei n. 6.404/1976 preveem a constituição formal do chamado “grupo econômico de direito”, formado por sociedade controladora e controladas, com o objetivo de combinar recursos ou esforços para a consecução dos respectivos objetos sociais ou a participação em empreendimentos comuns.

De outro modo, a constituição de grupos econômicos também é admitida de maneira informal, conforme leciona Maria Rita Ferragut (2020). Ainda que sem instrumento formal, esses grupos revelam unidade de controle e direção, reconhecíveis por relações societárias evidenciadas, por exemplo, na participação cruzada entre empresas ou na existência de subordinação e direção comuns.

Portanto, em análise preliminar do art. 50 e seus parágrafos, constata-se que a responsabilidade que se busca atribuir ao terceiro é de natureza patrimonial, nos termos do art. 789, VII, do CPC, já que a superação da personalidade jurídica tem por finalidade alcançar o patrimônio de quem agiu com abuso de direito para fraudar credores, tornando-o sujeito à execução.

Como o uso indevido da personalidade jurídica, mediante fraude ou abuso de direito, deve ser demonstrado sob o crivo do devido processo legal – considerando que o ordenamento pátrio adotou a “Teoria Maior”

da desconsideração¹⁵ –, a mitigação da autonomia patrimonial exige, necessariamente, a comprovação de fraude, abuso ou confusão patrimonial, nos termos do art. 50 do Código Civil, para que se possa responsabilizar o patrimônio de terceiros.

Assim, poderá haver responsabilização patrimonial de terceiro mediante comprovação do abuso da personalidade jurídica, caracterizado por desvio de finalidade ou confusão patrimonial, conforme já admitido pela jurisprudência do STJ, como no REsp n. 1.775.269/PR.

Nesses casos, por se tratar de responsabilidade patrimonial de terceiro estranho à relação jurídica formalizada na CDA, a pessoa jurídica ou física corresponsabilizada não se torna, automaticamente, sujeito passivo da execução fiscal. Trata-se de um terceiro interveniente, a quem se busca atribuir responsabilidade patrimonial. Nessa hipótese, exige-se a instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ), conforme os arts. 133 a 137 do CPC, com vistas a assegurar o contraditório e a ampla defesa antes de eventual constrição patrimonial.

Portanto, ao contrário do que sustentam aqueles que veem incompatibilidade entre o IDPJ e a LEF, não se aplicaria aqui a lógica de que a defesa do terceiro somente seria possível após a garantia do juízo e o oferecimento de embargos, já que a responsabilidade desse terceiro depende de decisão judicial prévia autorizando a desconsideração da personalidade jurídica.

Ainda que se alegue possível conflito com o art. 16 do CTN, sua redação delimita o cabimento dos embargos àqueles que se enquadram como executados, conforme o rol do art. 4º da mesma lei. Tal rol inclui o devedor, o fiador, o espólio, a massa falida, o responsável legal e os sucessores, quando caracterizada a hipótese de responsabilidade tributária prevista no CTN.

Dessa forma, a responsabilização patrimonial de terceiros integrantes de grupo econômico, não incluídos na CDA e que não podem ser enquadrados como responsáveis tributários, exige a aplicação de legislação específica. Aplica-se, portanto, a regra geral do art. 50 do Código Civil e, por conseguinte, o incidente previsto no art. 133 do CPC, diante da natureza subsidiária desses diplomas à execução fiscal, conforme o art. 1º da Lei n. 6.830/1980.

15. Vide o REsp 347.524/SP, Quarta Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, j. 18.02.2003.

Para tanto, é necessário afastar o efeito suspensivo automático previsto para o IDPJ em relação ao executado originário, conforme defendido pela Primeira Turma do STJ¹⁶. A aplicação dos arts. 133 a 137 do CPC seria parcial, em consonância com o princípio da especialidade da LEF – o mesmo critério que levou ao afastamento da aplicação integral dos arts. 914 e seguintes do CPC. Em outras palavras, aplica-se o IDPJ apenas no que for compatível com o regime da execução fiscal.

O efeito suspensivo, portanto, não incidiria automaticamente sobre todos os executados, mas apenas sobre o terceiro cuja responsabilização patrimonial se busca, com base no art. 50 do Código Civil.

Diante disso, entendemos que a posição favorável à compatibilidade do IDPJ nos casos de responsabilização de grupo econômico com base no art. 50 do Código Civil deve prevalecer no julgamento do Tema 1.209 do STJ. Trata-se de clara hipótese de aplicação subsidiária do CPC, cuja finalidade é garantir ao terceiro, estranho à CDA, o exercício do contraditório e da ampla defesa, sob pena de violação ao devido processo legal – especialmente em contextos em que a única alternativa seria o uso de embargos de terceiro.

Caso contrário, estaríamos diante de um retrocesso em relação aos avanços promovidos pelo CPC de 2015, que instituiu rito próprio para a responsabilização patrimonial de terceiros conforme o art. 50 do Código Civil. Tal rito permite ao exequente demonstrar a ocorrência de abuso, ao mesmo tempo que assegura ao terceiro, que não integra a relação jurídica estabelecida pelo título executivo, o direito de defesa, antes de sofrer qualquer constrição patrimonial. Evita-se, assim, o risco de esbulho possessório, que, em outro cenário, somente poderia ser enfrentado por meio de embargos de terceiro.

4 CASOS DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL COM BASE NA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS

Como abordado nos itens anteriores, além de examinar a compatibilidade do IDPJ com a execução fiscal no que se refere à responsabilidade de terceiros integrantes de um grupo econômico com base no art. 50 do Código Civil, o STJ também precisará avaliar o alcance desse instituto nos casos de redirecionamento da

16. REsp n. 1.775.269/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 21.02.2019, *DJe* 01.03.2019.

execução fiscal para a responsabilidade tributária de terceiros, dada a multiplicidade de ações sobre o tema e as diferentes posições existentes.

Embora existam posições majoritariamente contrárias, como visto anteriormente, há argumentos para compreendermos o IDPJ não como mero instrumento para desconconsideração da personalidade jurídica, mas como mecanismo de apuração da responsabilidade patrimonial de terceiro não vinculado à relação jurídico-processual lastreada no título executivo extrajudicial que fundamenta as ações de execução por quantia certa. Sua criação teve por escopo, a um só tempo, conferir meio válido para permitir a recomposição do litisconsórcio passivo em momento ulterior (no curso da execução) e garantir ao terceiro responsabilizado o exercício do contraditório e da ampla defesa antes de ter seu patrimônio gravado por penhora ou outro meio de constrição judicial.

Ao tratarmos da aplicação do IDPJ às hipóteses de efetiva responsabilidade tributária, referimo-nos àquelas previstas nos arts. 124 a 135 do CTN, que não decorrem de crimes, mas de situações especificamente previstas pelo Código como relevantes para atribuir a responsabilidade de adimplir o crédito tributário a terceiros que não ostentam a condição de contribuinte.

Inicialmente, no tocante à responsabilidade por solidariedade prevista nos arts. 124 e seguintes do CTN, cumpre esclarecer que a questão é bastante controvertida, considerando a existência de inúmeras posições doutrinárias e decisões judiciais divergentes acerca de as disposições desse artigo constituírem ou não hipótese específica de responsabilidade tributária ou apenas norma geral de direito tributário, sobretudo quanto ao inciso I do artigo.

Em relação ao inciso I, há uma corrente, encabeçada por juristas como a Ministra Regina Helena Costa (2023), Paulo de Barros Carvalho (2023) e Maria Rita Ferragut (2020), que entende tratar-se de norma geral que confere à administração tributária a possibilidade de identificar a existência de mais de um devedor da obrigação tributária, sendo todos igualmente obrigados a cumpri-la, por estarem vinculados à materialização da hipótese de incidência, em razão do “interesse comum”.

Essa expressão, “interesse comum”, deve ser lida conjuntamente com a “situação que constitua o fato gerador”. Conclui-se, assim, que não se trata de qualquer interesse comum, como aqueles decorrentes de atos ilícitos, que não configuram fato gerador. Refere-se, portanto, ao interesse na situação jurídica

especificamente prevista na norma legal que institui a obrigação tributária, o que é reforçado pela parte final do dispositivo, que menciona a obrigação principal.

Em síntese, para essa corrente doutrinária, a hipótese prevista no inciso I diz respeito à solidariedade entre aqueles que participaram, de algum modo, da materialização do fato jurídico tributário, nos termos do § 1º do art. 113 do CTN, tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, extinguindo-se juntamente com o crédito tributário.

Por outro lado, juristas como Marcos Vinicius Neder (2007), Andréa Medrado Darzé (2010), Juliana Furtado Araujo, Paulo Cesar Conrado e Camila Campos Vergueiro (2017), entendem que, havendo interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário, é possível exigir o crédito de forma solidária, mesmo quando esse interesse decorra da prática de atos ilícitos.

Essa é, inclusive, a base teórica do Parecer Normativo Cosit/RFB n. 04/2018, que defende a aplicação do dispositivo como norma autônoma e suficiente para atribuir responsabilidade tributária a grupos econômicos, sociedades em comum e, ainda, em situações de fraude ou conluio, como confusão patrimonial, interposição de pessoas, e outros indícios de esvaziamento patrimonial em prejuízo do Fisco.

No plano jurisprudencial, o Superior Tribunal de Justiça já proferiu diversas decisões sobre o tema¹⁷, mas nenhuma delas em sede de recurso repetitivo até o momento.

Apesar das opiniões divergentes, filiamo-nos à primeira posição, por entendermos que o dispositivo trata de hipóteses em que os coobrigados concorreram de forma lícita para a materialização da hipótese de incidência tributária. Isso porque compreendemos que a responsabilidade por infrações é pessoal, conforme o art. 137 do CTN.

Desta forma, essa hipótese deve ser verificada no momento de constituição do crédito tributário, não podendo ser analisada ulteriormente no curso da execução fiscal, sob pena de violação ao devido processo legal. Isso se justifica tanto pela natureza constitutiva do lançamento quanto pela ausência do

17. Nesse sentido ver: AREsp 1.198.146/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 04.12.2018, *DJe* 18.12.2018; REsp 884.845/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 05.02.2009, *DJe* 18.02.2009; REsp 834.044/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Denise Arruda, j. 11.11.2008, *DJe* 15.12.2008.

benefício de ordem entre os devedores solidários identificados no ato, sendo este ato irrefutável, à luz da Súmula 392 do STJ.

Na já mencionada decisão do REsp 1.775.269/PR, ao tratar da aplicação do IDPJ a casos de grupos econômicos, o STJ afastou a aplicação do inciso I do art. 124 do CTN em hipóteses de atos ilícitos, justamente por considerar que o “interesse comum” ali previsto se dá apenas no plano da relação jurídico-tributária vinculada à ocorrência do fato gerador. Mesmo que fosse aplicável, como o dispositivo trata da obrigação principal, ele não alcançaria casos de dolo, fraude ou simulação.

Consequentemente, tratando-se de hipótese que não configura responsabilidade intercorrente, não há aplicabilidade do IDPJ, já que o § 2º do art. 134 do CPC afasta o incidente nas hipóteses em que a responsabilidade já está prevista na petição inicial.

Todavia, se prevalecer o entendimento de que o inciso I do art. 124 do CTN abrange o interesse comum decorrente de atos ilícitos, ainda que praticados com dolo, fraude ou simulação, estar-se-á diante de hipótese de responsabilidade subjetiva, a qual exige comprovação de conduta volitiva desvinculada da hipótese de incidência do tributo – e, portanto, ausente do título executivo extrajudicial.

Nesse contexto, considerando o IDPJ como norma processual, haveria fundamento para sua instauração com base na norma de responsabilidade material tributária, permitindo o accertamento do título executivo e assegurando ao terceiro o contraditório e a ampla defesa.

Em relação ao inciso II do art. 124 do CTN, entendemos que o dispositivo estabelece a possibilidade de a lei determinar hipóteses de solidariedade para pessoas que, mesmo não possuindo participação na situação jurídica que constitui o fato gerador, respondam solidariamente pelo débito em virtude de vínculo jurídico distinto, como aqueles deflagrados pela prática de um ato ilícito.

Ao se referir a “pessoas expressamente designadas por lei”, o inciso II do art. 124 do CTN faz menção às hipóteses em que a própria norma de responsabilidade atribui solidariedade àqueles por ela nomeados como responsáveis. Ou seja, a solidariedade se dá no contexto da responsabilidade, sendo esta vinculada, de algum modo, à situação do fato gerador.

Nesse mesmo sentido, o próprio Supremo Tribunal Federal já se posicionou, em decisão proferida pela sistemática da repercussão geral, por meio do

RE 562.276/PR¹⁸, no sentido de que o preceito do art. 124, II, deve ser interpretado como autorizador de solidariedade apenas para “as pessoas expressamente designadas por lei”, o que não legitima o legislador a criar casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, nem permite desconsiderar as regras gerais de responsabilidade de terceiros estabelecidas nos arts. 134 e 135 do mesmo diploma.

Logo, não se trata de uma hipótese de responsabilidade propriamente dita, mas de um dispositivo que autoriza o legislador a instituir, por meio de lei, novas formas de responsabilidade tributária, desde que respeitadas as disposições dos arts. 128, 134 e 135 do CTN. Por essa razão, a verificação da necessidade de instauração do IDPJ deve ser feita especificamente à luz dos dispositivos que tratam das espécies de responsabilidade tributária. No caso dos arts. 134 e 135, essa análise será abordada nos tópicos subsequentes.

Nos casos previstos nos arts. 129 a 133 do CTN, estamos diante de hipóteses de sucessão tributária que, conforme tratado por Paulo de Barros Carvalho, referem-se à transmissão do acervo de direitos e deveres de uma pessoa, incluindo os débitos fiscais, após sua extinção. Essa transmissão não caracteriza a continuidade das relações obrigacionais originais, mas sim a formação de novas relações tributárias, conforme estabelecido nos dispositivos mencionados.

O art. 129 do CTN dispõe que a sucessão tributária abrange débitos definitivamente constituídos ou em processo de constituição até a data da sucessão. Regina Helena Costa (2023) observa que, apesar da redação imprecisa, o dispositivo define a responsabilidade do sucessor por tais débitos. O art. 130 trata da sub-rogação nos tributos incidentes sobre a propriedade imobiliária, determinando que o adquirente responde pelo passivo tributário do bem adquirido.

O art. 131 detalha a responsabilidade pessoal de sucessores e cônjuges meeiros pelos tributos do falecido, limitada ao quinhão ou à meação. Humberto Theodoro Júnior (2016) ressalta essa limitação como fator relevante para o manejo da execução fiscal. A responsabilidade também se estende ao espólio, que responde pelos tributos do falecido até a abertura da sucessão.

O art. 132 trata da responsabilidade das pessoas jurídicas por fusão, incorporação ou transformação, abrangendo tributos devidos até a data do evento. Embora o dispositivo não mencione a cisão, a doutrina entende que ela também

18. RE 562.276, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, repercussão geral – mérito, j. 03.11.2010, DJe-027.

se enquadra. O art. 133 complementa essa previsão, dispondo sobre a responsabilidade do adquirente de estabelecimento comercial que dê continuidade à exploração, sendo integral se o alienante cessar suas atividades e subsidiária caso ele continue operando dentro de seis meses.

De modo geral, a responsabilidade dos sucessores é objetiva, decorrendo automaticamente da previsão legal e da verificação do inadimplemento do tributo pelo sucedido, independentemente de acordo entre as partes. Assim, não se justifica a aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) para o redirecionamento da execução fiscal aos sucessores, pois a própria sucessão legal já estabelece essa transmissão de responsabilidade.

Ainda que a sucessão tenha ocorrido antes da inscrição do crédito em dívida ativa e os sucessores não tenham sido incluídos na CDA, esta será considerada nula, conforme a Súmula 392 do STJ. O entendimento do STJ no Tema 1.049 reforça que a comunicação ao Fisco da incorporação é essencial para determinar o momento da sucessão.

No REsp 1.848.993, julgado sob o rito dos repetitivos, o STJ decidiu que, caso a incorporação empresarial não tenha sido comunicada ao Fisco, a execução fiscal pode ser redirecionada à empresa sucessora sem necessidade de alteração da CDA. O relator, Ministro Gurgel de Faria, destacou que a obrigação tributária recai sobre a sucessora após a comunicação do ato ao Fisco.

Dessa forma, a execução fiscal pode prosseguir contra o sucessor sempre que for constatada hipótese legal de transmissão da responsabilidade, independentemente de apuração de dolo ou culpa. Assim, a verificação da sucessão, seja por morte, incorporação ou aquisição de bens, é suficiente para o redirecionamento da cobrança tributária, dispensando o IDPJ ou outros incidentes processuais.

Já nos casos de responsabilidade previstos no art. 134 do CTN, a despeito da existência de posições divergentes, entendemos tratar-se de hipótese de responsabilidade de natureza subjetiva e subsidiária. Como bem lecionam Paulo de Barros Carvalho (2023) e Maria Rita Ferragut (2020), trata-se de uma sanção administrativa que se aplica em casos de constatação de atos culposos por parte das pessoas elencadas no dispositivo, que resultam no inadimplemento do tributo. A responsabilização não exige dolo, tampouco a finalidade do agente, mas sim a inobservância de um dever, seja omissivo ou comissivo,

cujo descumprimento, por imprudência, imperícia ou negligência, tenha ocasionado o inadimplemento.

É o caso das hipóteses em que pais, tutores, curadores e administradores de bens de terceiros respondem pelos tributos devidos por filhos, tutelados, curatelados e proprietários dos bens administrados, respectivamente, apenas quando há impossibilidade de pagamento por parte destes. Do mesmo modo, respondem os inventariantes, síndicos e comissários pelos tributos do espólio, da massa falida e do concordatário, bem como os sócios no caso de liquidação de sociedade de pessoas com responsabilidade ilimitada.

Em suma, a responsabilidade prevista no art. 134 compreende hipótese de responsabilidade subjetiva, que demanda a comprovação de conduta omissiva ou comissiva do responsável tributário, apta a gerar a impossibilidade de cobrança do devedor originário.

Entretanto, por se tratar de conduta culposa, cuja verificação independe de intenção dolosa, essa responsabilização pode ser atribuída pelo juiz no curso da execução fiscal, desde que presente o suporte probatório necessário. Não se exige dilação probatória complexa, o que afasta, em regra, a necessidade de instauração do IDPJ. O mesmo, contudo, não se aplica às hipóteses de responsabilidade previstas no art. 135 do CTN.

Esse artigo¹⁹ prevê a responsabilidade pessoal de terceiros – todos aqueles referidos no art. 134, bem como mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado – quando responsáveis por obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto.

Desde tempos remotos, a doutrina se debruça sobre o significado da expressão “responsabilidade pessoal”. Para autores, como a Ministra Regina Helena Costa (2023) e Ives Gandra Martins (1998), tal expressão indica que, por ser atribuída exclusivamente a terceiros, essa responsabilidade implica substituição do devedor originário.

19. “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.”

Outros autores, como Paulo de Barros Carvalho (2023), sustentam que essa responsabilidade possui caráter sancionatório e implica a responsabilização pessoal e direta daquele que praticou ato com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, caracterizando infração subjetiva e dolosa, ou seja, com intenção de lesar, fraudar ou agir de má-fé, em desvio das normas civis que regem a administração leal da sociedade.

Há, ainda, posição como a de Tathiane Piscitelli (2024), segundo a qual a responsabilidade pessoal do art. 135 do CTN resulta na possibilidade de imputação ao terceiro de toda e qualquer penalidade, sendo ele e o contribuinte solidariamente responsáveis pelo débito, sem benefício de ordem.

Em que pese discordarmos de que a responsabilidade do art. 135 do CTN configure hipótese de solidariedade, esta é a posição que prevalece na jurisprudência do STJ, conforme demonstrado em julgados como o REsp 1.201.993/SP e o REsp 174.532/PR.

Apesar dessas divergências, entendemos que o art. 135 do CTN, ao dispor que os sócios-administradores são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, não trata de solidariedade, mas de responsabilidade direta do sócio, que passa a responder com seu patrimônio pessoal pela obrigação tributária, existindo decisões que caminham nessa posição²⁰.

A doutrina há muito consolidou o entendimento de que a responsabilização do sócio-administrador nos termos do art. 135 do CTN exige, além do inadimplemento, a verificação e a comprovação da conduta ilícita dolosa, voltada à frustração do cumprimento da obrigação tributária. Essa conduta deve ser individualizada e vinculada a um ato concreto praticado com excesso de poderes ou infração às normas legais e contratuais que regem a sociedade.

Por essa razão, o Fisco deve provar materialmente a autoria da infração, bem como apontar eventuais partícipes, pois a responsabilidade nos casos de responsabilidade subjetiva pessoal, que demanda a comprovação de dolo, não pode ultrapassar a pessoa do infrator. Assim, a pessoa física não pode ser responsabilizada nos termos do art. 135 do CTN simplesmente por ser sócia ou administradora; é necessária a comprovação de sua autoria na prática do ato imputado para justificar sua responsabilização material.

20. Nesse sentido, ver REsp n. 1.104.064/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 02.12.2010, DJe 14.12.2010.

Como bem destaca Tathiane Piscitelli (2024), ao publicar a Portaria n. 180/2010, que estabelece requisitos precisos para a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional na responsabilização de codevedores com base no inciso III do art. 135 do CTN e na sua inclusão no ato de inscrição em dívida ativa, demonstra-se a preocupação em garantir que tal responsabilização não ocorra de forma aleatória, mas seja devidamente fundamentada em provas concretas de atos dolosos que resultaram no não recolhimento do tributo ou na dissolução irregular da empresa.

Em que pesem os esforços da PGFN em regulamentar as hipóteses de responsabilização de terceiros, é preciso reconhecer que, no âmbito das execuções fiscais estaduais e municipais, nem sempre essa comprovação é previamente realizada. Ainda é comum a responsabilização de sócios e administradores apenas por sua condição pessoal, sem qualquer verificação probatória ou individualização de conduta.

Portanto, é forçoso concluir que a responsabilidade prevista nos arts. 134 e 135 do CTN exige a comprovação das hipóteses subjetivas de responsabilidade estabelecidas nesses dispositivos, quando praticadas pelas pessoas neles elencadas. No caso de redirecionamento da execução fiscal, isso ocorre com base no inciso V do art. 4º da LEF, o que, conforme a doutrina de Paulo Cesar Conrado (2021), implica a formação de litisconsórcio ulterior, pois os responsáveis, uma vez comprovada a materialização da hipótese de responsabilidade, passarão a integrar o polo passivo da ação em conjunto com o devedor originário.

O posicionamento predominante no STJ é o de que não há necessidade de apuração prévia das hipóteses de responsabilidade na via administrativa. Aplicado de forma irrestrita, esse entendimento permite a inclusão dos sócios já na CDA, sem a necessária apuração prévia das condutas previstas no art. 135 do CTN.

Nesse contexto, o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) poderia ser compreendido como um instrumento processual destinado a permitir o accertamento do título judicial e a aferição da responsabilidade de terceiro nos casos de redirecionamento da execução fiscal, quando esse terceiro não tenha participado dos atos inerentes à constituição do crédito tributário.

Importante ressaltar que não se está sugerindo que essa hipótese de responsabilidade consista em desconsideração da personalidade jurídica, instituto com o qual não se confunde. O IDPJ seria apenas um mecanismo processual

para verificar a hipótese de responsabilidade de terceiro no curso da execução fiscal, aplicando-se ao caso as disposições materiais do art. 135 do CTN.

A adoção dessa medida poderia fortalecer a Fazenda Pública, ao permitir a utilização do art. 137 do CPC, segundo o qual, uma vez acolhido o pedido de desconconsideração, a alienação ou oneração de bens em fraude à execução será considerada ineficaz em relação ao requerente. Tal interpretação permitiria a anulação de operações fraudulentas, garantindo maior efetividade à recuperação do crédito tributário pelo Fisco.

5 CONCLUSÃO

O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) foi concebido como instrumento processual para apuração da responsabilidade de terceiros durante o curso das execuções, permitindo a individualização das hipóteses de responsabilidade patrimonial. Sua aplicação não se limita à regra geral do art. 50 do Código Civil, estendendo-se também à esfera tributária, inclusive na execução fiscal, conforme os arts. 124, 134 e 135 do CTN.

Apesar de a jurisprudência do STJ ainda não ser pacífica quanto ao redirecionamento da execução fiscal para pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos, entende-se que o IDPJ é compatível com a Lei de Execuções Fiscais (LEF). Isso se dá por meio da aplicação subsidiária dos arts. 134 a 137 do CPC, nos termos do art. 1º da LEF e do art. 771 do CPC, especialmente em situações de abuso de direito ou confusão patrimonial, pois se trata de hipóteses de responsabilidade de natureza cível e não tributária.

No tocante à responsabilidade tributária de terceiros (arts. 124 a 135 do CTN), embora as Turmas do STJ rejeitem a aplicação do IDPJ a tal hipótese, parte da doutrina e de decisões de Tribunais locais, como o IRDR 0017610-97.2016.4.03.0000 (TRF3) é favorável ao seu uso. Por essa razão, o Tema 1.209 do STJ poderá uniformizar o entendimento.

Ao analisarmos a aplicação do IDPJ para esses casos, concluímos que o IDPJ, no entanto, não deve ser aplicado nas hipóteses de responsabilidade objetiva previstas nos arts. 129 a 133 do CTN, tampouco nos casos de responsabilidade subjetiva culposa (art. 134 do CTN), pois, neles, a responsabilização decorre de vínculo jurídico preexistente e não exige dilação probatória complexa.

Em contrapartida, sua aplicação é justificável nos casos de responsabilidade subjetiva dolosa (art. 135 do CTN e art. 124, I, do CTN), nos quais se requer a individualização de condutas ilícitas por parte dos administradores da pessoa jurídica, prova complexa e que demanda o reaparelhamento do título executivo por um litisconsórcio ulterior, formado depois da constituição da CDA.

O IDPJ, nesses casos, permite o reaparelhamento do polo passivo da execução, com apuração de responsabilidade de terceiros alheios à relação jurídica originária. Sua instauração contribui para a legitimidade do título executivo e possibilita a análise prévia de defesas do responsável, otimizando o andamento da execução, pois esgota juridicamente essa matéria.

Ademais, após o reconhecimento da responsabilidade no IDPJ, a Fazenda pode, com base no art. 137 do CPC e no art. 185 do CTN, requerer a ineficácia de atos de alienação ou oneração de bens.

Contudo, dada a natureza da execução fiscal, certas disposições do CPC não se aplicam integralmente – como a suspensão da execução prevista no § 3º do art. 134 do CPC –, uma vez que a CDA já presume a apuração da responsabilidade do devedor original no procedimento de lançamento.

Ao julgar o Tema 1.209, o STJ terá a oportunidade de não apenas analisar a aplicabilidade do IDPJ nas execuções fiscais para casos de responsabilidade de terceiros, mas também de revisar a necessidade de garantir a ampla defesa e o contraditório nesses casos, além de abordar a questão da legitimidade passiva material e da sujeição passiva na execução. A decisão poderá oferecer uma posição mais esclarecedora sobre as hipóteses e regras envolvidas ou, ao contrário, tornar a discussão ainda mais complexa e dificultosa.

6 REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil 1988. Brasília, DF, out. 1988.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, out. 1966.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil.

BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil.

BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, DF, set. 1980.

BRASIL. Lei n. 13.874, de 20 de setembro de 2019. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; altera as Leis nos 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 12.682, de 9 de julho de 2012, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 10.522, de 19 de julho de 2002, 8.934, de 18 de novembro 1994, o Decreto-lei n. 9.760, de 5 de setembro de 1946 e a Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943; revoga a Lei Delegada n. 4, de 26 de setembro de 1962, a Lei n. 11.887, de 24 de dezembro de 2008, e dispositivos do Decreto-lei n. 73, de 21 de novembro de 1966; e dá outras providências.

BRASIL. Portaria PGFN n. 948, de 15 de setembro de 2017.

BRASIL. Portaria PGFN n. 33, de 08 de fevereiro de 2018.

BUENO, Cassio Scarpinella. Desconsideração da personalidade jurídica no projeto de novo Código de Processo Civil. In: BRUSCHI, Gilberto *et al.* *Direito processual empresarial: estudos em homenagem a Manoel de Queiroz Pereira Calças*. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus Jurídico, 2012.

BUENO, Cassio Scarpinella. *Manual de direito processual civil*. 9. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 33. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2023.

CASTRO, Roberta Dias Tarpinian: O incidente de desconsideração da personalidade jurídica – as diferentes funções de um mesmo mecanismo processual. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

CNJ. *Justiça em Números*, ano 2021.

CONRADO, Paulo Cesar. *Execução fiscal*. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 13. ed. São Paulo: Saraivajur, 2023.

DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010.

DIDIER JR., Fredie. Aspectos processuais da desconsideração da personalidade jurídica. In: TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

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

- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2022.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 16. ed. rev., atual. e ampl. Barueri: Atlas, 2024.
- MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo Código de Processo Civil comentado*. 8. ed. São Paulo: RT, 2022.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 2.
- NEDER, Marcos Vinicius. Solidariedade de direito e de fato: reflexões acerca do seu conceito. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.
- PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- PISCITELLI, Tathiane. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2024.
- SOUZA, James Marins de. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp 1.786.311/PR, Segunda Turma, Relator Ministro Francisco Falcão, j. 09.05.2019, *DJe* 14.05.2019.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp n. 1.101.728/SP, julgado na forma do art. 543-C do CPC/1973.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp n. 1.775.269Q/PR, Primeira Turma, Relator Ministro Gurgel de Faria, *DJe* 01.03.2019.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. EDv nos EREsp n. 1.530.483/SP, Primeira Seção, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, j. 22.06.2022, *DJe* 30.06.2022.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgInt no AREsp n. 1.679.523/AL, Segunda Turma, Relator Ministro Herman Benjamin, j. 29.06.2020, *DJe* 21.08.2020.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no Ag n. 1.265.138/SP, Primeira Turma, Relator Ministro Benedito Gonçalves, j. 16.11.2010, *DJe* 24.11.2010.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 562.276, Tribunal Pleno, Relatora Ministra Ellen Gracie, j. 03.11.2010, repercussão geral – mérito, *DJe*-027, divulg. 09.02.2011, public. 10.02.2011, Ement., vol. 02461-02, pp. 00419, *RTJ*, vol. 00223-01, pp. 00527, *RDDT*, n. 187, p. 186-193, 2011, *RT*, v. 100, n. 907, 2011.

THEODORO JR., Humberto. *Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. IRDR – Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas – 6 – 0017610-97.2016.4.03.0000, Órgão Especial, Rel. Des. Fed. Batista Perera, j. 10.02.2021, *e-DJF3* 1, 19.05.2021.