

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

KATIA LOCOSELLI GUTIERRES

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

Mestrado em Direito

São Paulo

2023

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

KATIA LOCOSELLI GUTIERRES

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 apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito (Núcleo de Pesquisa em Direito Constitucional e Processual Tributário), sob a orientação do Prof. Dr. Renato Lopes Becho.

São Paulo

2023

Gutierrez, 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 / Katia Locoselli
Gutierrez. -- São Paulo: [s.n.], 2023.
135p ; 21,5 x 30 cm.

Orientador: Renato Lopes Becho.
Dissertação (Mestrado)-- Pontifícia Universidade Católica
de São Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduados em
Direito.

1. IDPJ. 2. execução fiscal. 3. responsabilização
tributária . 4. contraditório e ampla defesa. I. Becho,
Renato Lopes. II. Pontifícia Universidade Católica de
São Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduados em
Direito. III. Título.

CDD

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

KATIA LOCOSELLI GUTIERRES

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 apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito (Núcleo de Pesquisa em Direito Constitucional e Processual Tributário), sob a orientação do Prof. Dr. Renato Lopes Becho.

Aprovada em: _____ / _____ /2023.

Banca Examinadora

Prof. Dr. Renato Lopes Becho (Orientador).

Instituição: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof (a). Dr (a) _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof (a). Dr (a) _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Prof. Dr. Renato Lopes Becho, por resgatar em mim o desejo de refletir o Direito, livre das amarras dogmáticas, permitindo-me alcançar um olhar mais acurado para a realidade da sociedade e contribuir com soluções jurídicas mais efetivas.

À Profa. Dra. Fulvia Helena De Gioia, por me inspirar, desde a graduação, a seguir o caminho da advocacia e da academia.

Ao meu marido, Leandro Araújo Maciel, pelo apoio e suporte fundamentais ao ingresso no mestrado e realização deste trabalho.

*Dedico este trabalho às 'Elviras' da minha vida,
mãe e avó (ambas in memoriam),
que me educaram e permitiram que eu chegasse até aqui,
com a coragem e confiança necessárias para,
com liberdade de expressão, exercer a advocacia.*

RESUMO

O devido processo legal em matéria tributária impõe que o executado tenha participado da fase de constituição do crédito tributário, tendo-lhe sido facultado o direito de defesa, com todos os meios e recursos inerentes, antes da inscrição do débito em dívida ativa. Isso não ocorre, contudo, na hipótese em que o executivo fiscal é simplesmente redirecionado a terceiro no curso do processo, sem ter participado de qualquer ato que deu ensejo à formação do título executivo (CDA). Esses terceiros são simplesmente incluídos no executivo fiscal e surpreendidos com bloqueios de bens efetivados por força de decisão, em que o magistrado conclui, com base em versão unilateralmente apresentada pelo Fisco, que seriam responsáveis pelo débito tributário originalmente constituído em face da pessoa jurídica. Sobressalta, portanto, a relevância do IDPJ para a garantia do devido processo legal em matéria tributária, na medida em que esse instrumento processual impõe a necessidade de prévia averiguação dos fatos alegados pelo Fisco para, somente após exercido o contraditório, se confirmada pelo magistrado a concretude de alguma das hipóteses de responsabilidade previstas nos artigos do CTN, autorizar o redirecionamento do feito executivo para responsabilização tributária desses terceiros, com todos os seus consectários legais.

Palavras-chave: IDPJ; devido processo legal; contraditório; ampla defesa; responsabilização tributária; execução fiscal.

ABSTRACT

Due process of law in tax matters requires that the debtor has participated in the phase of constitution of the tax credit, having been given the right of defense, with all inherent means and resources, before the debt is registered as an active debt. This does not occur, however, in the event that the fiscal executive is simply redirected to a third party in the course of the process, without having participated in any act that gave rise to the formation of the executive title (CDA). These third parties are simply included in the tax executive and surprised with blockages of assets effected by force of decision, in which the magistrate concludes, based on a unilaterally presented version by the Tax Authorities, that they would be responsible for the tax debt originally constituted against the legal entity. Therefore, the relevance of the IDPJ to the guarantee of the due legal process in tax matters stands out, as this procedural instrument imposes the need for prior investigation of the facts alleged by the tax authorities for, only after exercising the adversarial principle, if confirmed by the magistrate to concreteness of any of the hypotheses provided for in the aforementioned articles of the CTN, authorize the redirection of the executive order for tax liability of these third parties, with all its legal consequences.

Keywords: IDPJ; due process of law; adversarial principle; full defense; tax liability; tax execution.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
atual.	atualizado por
art.	artigo
CF/1988	Constituição Federal de 1988
CPC/2015	Código de Processo Civil de 2015
CTN	Código Tributário Nacional
CC/2002	Código Civil de 2002
CDA	Cédula de Dívida Ativa
CADIN	Cadastro Informativo de Créditos não Quitados
coord.	coordenador/coordenadores
Des.	Desembargador/Desembargadora
ed.	edição
IBDT	Instituto Brasileiro de Direito Tributário
IDPJ	Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica
IRDR	Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas
LEF	Lei de Execuções Fiscais
Min.	Ministro
n.	número
org.	organizador/organizadores
p.	página
PARR	Procedimento Administrativo de Responsabilidade
PGFN	Procuradoria da Fazenda Nacional
Rel.	Relator/Relatora
Res.	Resolução
rev.	revisado
RT	Revista dos Tribunais
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
t.	tomo
Trad.	Tradução de
TRF1	Tribunal Regional Federal da 1ª Região
TRF2	Tribunal Regional Federal da 2ª Região

TRF3	Tribunal Regional Federal da 3ª Região
TRF4	Tribunal Regional Federal da 4ª Região
TRF5	Tribunal Regional Federal da 5ª Região
v.	volume

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	14
2.1	Corrente jusnaturalista	15
2.2	Corrente juspositivista	20
2.3	O pós-positivismo jurídico	26
2.3.1	Neoconstitucionalismo e direitos humanos	29
2.4	Devido processo legal: origem e principais aspectos	35
2.4.1	Devido processo legal em matéria tributária	39
3	RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	45
3.1	Responsabilidade tributária de terceiros	46
3.1.1	Responsabilidade do art. 134 do CTN	47
3.1.2	Responsabilidade do art. 135 do CTN	51
3.1.3	Responsabilidade decorrente da dissolução (irregular e regular) da pessoa jurídica	55
3.1.4	Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR) – redirecionamento por dissolução irregular e devido processo legal em matéria tributária	59
3.2	Responsabilidade solidária – art. 124, I, do CTN	61
4	DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA	65
4.1	Personalidade jurídica e pessoa jurídica	66
4.2	Autonomia patrimonial e responsabilidade da pessoa jurídica	68
4.3	Desconsideração da personalidade jurídica: origem e principais aspectos	70
4.3.1	Teorias maior e menor da desconsideração da personalidade jurídica: fraude, abuso de direito e confusão patrimonial	74
4.3.2	Desconsideração da personalidade jurídica inversa	78
4.4	Incidente de desconsideração da personalidade jurídica (IDPJ) e princípio do devido processo legal	79

4.5	O IDPJ e sua aplicação aos executivos fiscais em decorrência do princípio do devido processo legal	83
5	ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA SOBRE O TEMA	97
5.1	IRDR – Tribunal Regional Federal da 3ª Região	98
5.2	IRDR – Tribunal Regional Federal da 5ª Região	101
5.3	Superior Tribunal de Justiça (STJ)	104
5.4	Supremo Tribunal Federal (STF)	107
	CONCLUSÃO	110
	REFERÊNCIAS	114
	APÊNDICE – TABELAMENTO DE JURISPRUDÊNCIA DAS CORTES REGIONAIS	123

1 INTRODUÇÃO

Pretende-se com o presente trabalho demonstrar que o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ), inserido no capítulo IV, arts. 133 a 137, do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015), é ferramenta indispensável para se concretizar o princípio do devido processo legal em matéria tributária.

Regra geral, o patrimônio da pessoa jurídica é destacado daquele pertencente aos seus sócios, de maneira que, cada qual, responde com seu próprio patrimônio pelas obrigações contraídas por si.

Em suma, a desconsideração da personalidade jurídica, conforme prevista no art. 50 do Código Civil (CC/2002), implica que determinadas obrigações da pessoa jurídica sejam estendidas aos bens particulares de administradores ou de sócios beneficiados direta ou indiretamente, uma vez ocorrido desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

Do ponto de vista tributário, que é o objeto deste estudo, este tema tem ganhado relevância na medida em que o Fisco, especialmente em executivos fiscais, tem se valido dos arts. 124, I, 134 e 135, do Código Tributário Nacional de 1966 (CTN), para, ao não localizar bens suficientes do devedor original, requerer o redirecionamento da dívida tributária a terceiros, estranhos à lide executiva, sem que tivessem sequer participado da formação do título executivo (Cédula de Dívida Ativa – CDA), o que, na prática, encerra verdadeira hipótese de desconsideração da personalidade jurídica.

Esses terceiros são simplesmente surpreendidos com bloqueios de bens efetuados por decisões proferidas nesses executivos fiscais, nos quais o magistrado conclui, com base em versão unilateral apresentada pelo Fisco, que seriam responsáveis pelo débito tributário originalmente constituído em face da pessoa jurídica por, supostamente, haver interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I, do CTN) ou, ainda, porque teriam praticado algum ato previsto nos arts. 134 e 135 do CTN.

A apresentação de defesa ao executivo fiscal, especialmente quando envolve a necessidade de se produzir prova em sentido contrário, pressupõe a prévia garantia do juízo (art. 16 da Lei n. 6.830/1980 – Lei Especial de Execuções Fiscais – LEF).

Portanto, esses terceiros permanecerão com seus bens bloqueados até obterem o provimento jurisdicional definitivo que reconheça a sua ilegitimidade passiva.

Além disso, há situações em que esses terceiros são incluídos no feito executivo, mas não têm condições de oferecer nenhuma das garantias listadas no art. 16 da LEF. Ainda assim, lhes é atribuída a pecha de inadimplentes, com a inscrição do nome no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados (CADIN), o que lhes impossibilita obter a certidão de regularidade fiscal, exigida para se contratar com órgãos públicos e para a prática de diversos atos empresariais.

Sobressalta, portanto, a relevância do IDPJ para a garantia do devido processo legal em matéria tributária, na medida em que esse instrumento processual impõe a necessidade de prévia averiguação dos fatos alegados pelo Fisco para, somente após exercido o contraditório, se confirmada pelo magistrado a concretude de alguma das hipóteses previstas nos referidos artigos do CTN, autorizar o redirecionamento do feito executivo para responsabilização tributária desses terceiros, com todos os seus consectários legais.

De acordo com os arts. 133 a 137 do CPC/2015, a parte ou o Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo, poderão requerer a instauração de incidente para se averiguar o cabimento da hipótese de desconconsideração da personalidade jurídica.

Uma vez instaurado o IDPJ, em regra, o processo deverá permanecer suspenso em relação ao terceiro, até se decidir sobre o cabimento ou não da desconconsideração da personalidade jurídica (art. 134, § 3º, do CPC/2015).

Se a instauração do IDPJ for requerida na petição inicial, o terceiro deverá ser citado e ouvido previamente, com direito à produção de prova quanto ao não cabimento do redirecionamento da obrigação tributária (art. 135 do CPC/2015).

De um ou de outro modo, percebe-se a preocupação do legislador processual em garantir a esses terceiros o exercício do contraditório e da ampla defesa, ambos corolários do devido processo legal (art. 5º, LIV e LV, da CF/1988), impedindo, assim, que sejam privados de seus bens sem a comprovação da hipótese de cabimento da desconconsideração da personalidade da sociedade originalmente obrigada.

Parte da jurisprudência, todavia, entende que o IDPJ não seria aplicável aos executivos fiscais, com base em dois argumentos centrais. O primeiro deles, o de que não seria possível utilizar o IDPJ como meio alternativo de defesa, sem se observar a

exigência do art. 16 da LEF, segundo a qual é necessário que os débitos tributários estejam garantidos para o devedor defender-se via embargos à execução (art. 16, § 1º, da LEF). Em síntese, a regra da LEF deve sobrepor-se ao CPC/2015. O segundo argumento para sustentar a inaplicabilidade do IDPJ aos executivos fiscais é o de que os arts. 124, I, 134 e 135, do CTN consubstanciam, respectivamente, hipóteses de responsabilidade solidária e pessoal tributária, de maneira que, para sua aplicação pelo magistrado, prescindiriam do decreto de desconsideração da personalidade jurídica.

Todavia, nesta dissertação, pretende-se demonstrar que as referidas exegeses da jurisprudência contrariam o princípio do devido processo legal expresso no art. 5º, LIV e LV, da CF/1988, o qual impede a constrição prematura de bens do jurisdicionado sem que lhe seja dada a oportunidade de exercer plenamente o contraditório e a ampla defesa.

As metodologias adotadas para essa pesquisa foram bibliográfica-descritiva e empírica, comparando textos doutrinários e jurisprudência sobre o tema.

2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Tendo em vista que a dissertação propõe analisar o cabimento e a necessidade de instauração prévia do IDPJ para redirecionar o executivo fiscal a terceiros, à luz do princípio do devido processo legal em matéria tributária, inicialmente, abordam-se as principais correntes jusfilosóficas que permeiam o tema relativas à função exercida pelos princípios constitucionais no ordenamento jurídico brasileiro.

O termo princípio, como esclarece Roque Antonio Carrazza, etimologicamente deriva do latim *principium*, *principii*, que encerra a ideia de começo, origem, base¹. De modo geral, partindo da origem etimológica da palavra, os princípios constitucionais encerram a ideia de base do sistema jurídico. A doutrina diverge especialmente sobre a função exercida pelos princípios na atividade judicante de interpretação da norma jurídica.

Parte-se, então, da premissa de que a norma jurídica não se perfaz apenas no texto legal, mas deve ser extraída da análise do sistema jurídico, de maneira que “não existe norma antes da interpretação ou independentemente dela. Interpretar é produzir uma norma. A norma é produto do intérprete”² [...] “é o todo, os textos legais são o primeiro suporte sobre os quais o intérprete se debruçará”³.

Os princípios podem ou não estar expressos no texto constitucional, mas, “tanto uns como outros têm que ser utilizados pelo intérprete para que esse possa chegar até a norma, até a ordem que o sistema jurídico quer imprimir à sociedade”⁴.

O princípio do devido processo legal tratado nesta dissertação consta, expressamente, no art. 5º, LIV, da CF/1988: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”, e em seu art. LV “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”.

Questiona-se, inicialmente, se os juízes, ao decidirem determinada lide, podem ou não fazer um juízo de ponderação do direito positivo com base em princípios

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed., rev. ampl. e atual. até a EC n. 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 42.

² NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo na Constituição Federal**. 13. ed. São Paulo: RT, 2017, p. 38-39.

³ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário – teoria geral e constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 345.

⁴ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário – teoria geral e constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 345.

constitucionais. A resposta a essa pergunta depende da corrente jusfilosófica adotada e tem estreita ligação com o tema central da dissertação.

Parte da jurisprudência atual sustenta que o IDPJ seria incompatível com o executivo fiscal. O fundamento, em síntese, é que a regra da LEF deve sobrepor-se ao CPC/2015. Além disso, argumenta-se a inaplicabilidade do IDPJ aos executivos fiscais sob o fundamento de que os arts. 124, I, 134 e 135, do CTN, consubstanciariam, respectivamente, hipóteses de responsabilidade solidária e pessoal tributária, de maneira que, para sua aplicação pelo magistrado, prescindiriam do decreto de desconsideração da personalidade jurídica.

Nota-se, no entanto, que essas interpretações são baseadas apenas na análise da legislação infraconstitucional. Para se chegar a essas conclusões, não houve qualquer ponderação sobre o princípio do devido processo legal, se haveria ou não malferimento à ampla defesa e ao contraditório ao se negar o direito à prévia instauração do IDPJ ao terceiro incluído no polo passivo do processo executivo. Ponderou-se apenas a regra de direito *lex specialis derogat generali*.

Mas, seria possível analisar o tema quanto ao cabimento do IDPJ no executivo fiscal sob a ótica do princípio do devido processo legal? Em caso positivo, o magistrado poderia, ao decidir, sobrepor o princípio do devido processo legal à regra *lex specialis derogat generali*?

Pretende-se responder a essas perguntas ao longo desta pesquisa. Mas, no intuito de se apresentar conclusões coerentes, é fundamental, em primeiro lugar, fixar as premissas adotadas, escolhendo, dentre as opções possíveis, a corrente jusfilosófica a qual se entende permitir alcançar a melhor solução.

Diante disso, são abordadas as principais correntes jusfilosóficas, focando no entendimento de cada uma delas sobre qual seria a fonte do direito, cujo termo “fonte” remete, justamente, à ideia de nascente, isto é, de onde nasce o direito.

2.1 Corrente jusnaturalista

A corrente jusnaturalista remete, de modo geral, à ideia de um princípio natural do direito, que deve nortear as condutas humanas, muito fundado em um senso de justiça universal, retratado por Aristóteles:

O princípio da justiça distributiva, portanto, é a conjugação do primeiro termo de uma proporção com o terceiro, e do segundo com o quarto, e o justo nesta acepção é o meio-termo entre dois extremos desproporcionais, já que o proporcional é um meio-termo, e o justo é o proporcional⁵.

Segundo Aristóteles, “ao lado do direito que muda da Grécia para a Pérsia, existe o Direito Natural, que por toda parte apresenta a mesma força, não dependendo das opiniões ou dos decretos dos homens”⁶.

A ideia de um direito natural, comum a toda humanidade, pode ser extraída da obra *Summa Theologiae*, especialmente do trecho em que São Tomás de Aquino responde à pergunta se toda lei humanamente imposta derivaria da lei natural:

Respondo. Como diz Agostinho, ‘não parece ser lei aquela que não for justa’. Portanto, quanto tem de justiça tanto tem de força de lei. Nas coisas humanas diz-se que algo é justo pelo fato de que é reto, segundo a regra da razão. A primeira regra da razão, entretanto, é a lei da natureza, como fica claro pelo acima dito. Portanto, toda lei humanamente imposta tem tanto de razão de lei quanto deriva da lei da natureza. Se, contudo, e, algo discorda da lei natural, já não será lei, mas corrupção da lei⁷.

Em sua versão mais remota, predominante na Antiguidade e na Idade Média⁸, o jusnaturalismo sustenta a ideia de um direito universal inviolável, oriundo dos deuses, muito retratado pela doutrina a partir da tragédia grega de Sófocles, *Antígona*.

Essa tragédia, no ponto que nos interessa, retrata a argumentação de *Antígona* para desobedecer às ordens do rei Creonte e sustentar o direito de enterrar seu irmão, que havia sido considerado insepulto por traição:

Tu o compreendeste. A tua lei não é a lei dos deuses; apenas o capricho ocasional de um homem. Não acredito que tua proclamação tenha tal força que possa substituir as leis não escritas dos costumes e os estatutos infalíveis dos deuses. Porque essas não são leis de hoje, nem de ontem, mas de todos os tempos: ninguém sabe quando apareceram. Não, eu não iria arriscar o castigo dos deuses para satisfazer o orgulho de um pobre rei. Eu sei que vou morrer, não vou? Mesmo sem teu decreto. E se morrer antes do tempo, aceito isso como uma vantagem. Quando se vive como eu, em meio a tantas adversidades, a morte prematura é um grande prêmio. Morrer mais

⁵ ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Crédito da Editora Universidade de Brasília. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 198-199.

⁶ REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 98.

⁷ TOMÁS DE AQUINO. **Suma teológica**. v. IV. Trad. G.C. Galache *et al.* São Paulo: Loyola, 2005, p. 576.

⁸ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 154.

cedo não é uma amargura, amargura seria deixar abandonado o corpo de um irmão. E se disseses que ajo como uma louca eu te respondo que só sou louca na razão de um louco⁹.

Como se depreende do discurso de Antígona (parcialmente transcrito acima), a lei humana estaria sempre subordinada à lei universal divina, que deveria pautar as condutas conforme os valores transcendentais, de maneira que, no contexto narrado pela tragédia, seria inviolável o direito a um sepultamento digno. A justiça “pressupõe o valor transcendental da pessoa humana, e representa, por sua vez, o pressuposto de toda a ordem jurídica”¹⁰.

Renato Lopes Becho, a partir de Antígona, identifica importantes aspectos do jusnaturalismo que também merecem destaque: (i) o direito não tem origem apenas no poder governamental; (ii) a existência e a sobreposição das leis não escritas e (iii) a existência de um direito atemporal, imemorial:

Podemos extrair dessa citação alguns elementos de grande relevância: a) o problema da fonte, pois surge um direito que não tem como origem unicamente o poder governamental; b) a dificuldade do veículo ou suporte, pois são apresentadas leis escritas e não escritas, e estas se sobrepõem àquelas (o que permitiu à Antígona iniciar o sepultamento de Polinices); c) a referência temporal: além de um direito de validade facilmente identificável na linha do tempo, há um direito atemporal, imemorial¹¹.

Por ser evidentemente etérea, a ideia de uma justiça divina, característica dessa primeira fase do jusnaturalismo, começa a ser questionada por alguns pensadores que buscam fundamentos mais racionais para o direito.

Essa nova fase do jusnaturalismo, evidenciada a partir do século XVI, que coincide com o enfraquecimento do teocentrismo, o Renascimento e o avanço das ciências exatas e biológicas, é intitulada pela doutrina de jusnaturalismo racional¹². Ocorre, com o passar do tempo, um processo de “dessacralização do direito, que passa a ser visto como uma reconstrução, pela razão, das regras de convivência [...] aparecendo um direito supranacional”¹³, em lugar da ideia de um direito apenas

⁹ SÓFOCLES. **Antígona**. Trad. Millôr Fernandes. 8. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2008, p. 25-28

¹⁰ REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 272.

¹¹ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 153.

¹² BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 156-157.

¹³ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito – técnica, decisão, dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 72.

oriundo da divindade, bem presente nos escritos de Aristóteles e de São Tomás de Aquino.

A distinção entre essas duas fases do jusnaturalismo (aristotélico-tomista e racional) é retratada por Miguel Reale:

A Escola do Direito Natural ou do Jusnaturalismo distingue-se da concepção clássica do Direito Natural aristotélico-tomista por este motivo principal: enquanto para Santo Tomás primeiro se dá a "lei" para depois se pôr o problema do "agir segundo a lei", para aquela corrente põe-se primeiro o "indivíduo" com o seu poder de agir, para depois se pôr a "lei". Para o homem do Renascimento, o dado primordial é o indivíduo, como ser capaz de pensar e de agir. Em primeiro lugar, está o indivíduo, com todos os seus problemas, com todas as suas exigências. É da autoconsciência do indivíduo que vai resultar a lei¹⁴.

Apesar dessa nova vertente do direito racional apresentar variáveis doutrinárias irrelevantes para este estudo, por isso, desconsideradas, destaca-se um ponto de convergência de pensamento: o contratualismo, conforme sublinhado por Miguel Reale:

De uma forma ou de outra, no entanto, o dado primordial passa a ser o homem mesmo, orgulhoso de sua força racional e de sua liberdade, capaz de constituir por si mesmo a regra de sua conduta. É por isso que surge, desde logo, a ideia de contrato. O contratualismo é a alavanca do Direito na época moderna. Por que existe a sociedade? Porque os homens concordaram em viverem comum. Por que existe o Direito? O Direito existe, respondem os jusnaturalistas, porque os homens pactuaram viver segundo regras delimitadoras dos arbítrios¹⁵.

A necessidade de se alcançar um conceito de direito mais racional, de natureza contratualista, cede espaço à criação de um direito posto, na medida em que os contratualistas, apesar de não abandonarem completamente a ideia de um direito natural (pressuposto), não mais o consideram "suficiente para sustentar o Poder do Estado Moderno"¹⁶. O jusnaturalismo racional, nessa fase, reflete um pensamento sincrético do direito: natural e positivado.

A partir da Revolução Francesa, verifica-se um declínio do jusnaturalismo racional, tendo em vista que "o caminho encontrado pelos revolucionários foi

¹⁴ REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 645-646.

¹⁵ REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 646.

¹⁶ ROCHA, José Manuel de Sacadura. **Fundamentos de filosofia do direito**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 58.

concentrar o direito apenas na legislação, portanto, o direito positivo, a começar com o Código napoleônico”¹⁷, conforme exposto mais adiante, ao se tratar da corrente juspositivista.

Uma terceira vertente contemporânea sustenta o direito positivo controlado pelos valores e “pode ser considerada dentro do direito natural, muitas vezes sem usar o rótulo desgastado”¹⁸. A importância de um direito valorado é destacada por Gustav Radbruch, ao advertir que o direito deve ser considerado “uma realidade cujo sentido é o de estar a serviço de valores”¹⁹.

Essa vertente contemporânea do jusnaturalismo, que considera a necessidade de um direito positivo controlado por valores, tem estreita relação com a doutrina dos direitos humanos. É o que descreve José Manuel de Sacadura Rocha:

Que limites existiriam para o Estado moderno se não fosse a concepção de que o Direito Natural da condição humana caminha lado a lado com o Direito Positivo e lhe dá limites? Nenhum Direito moderno pode ‘ignorar’, ‘passar sobre’ o Direito Natural, porque se o fizer será repudiado [...] O que ficou: o Direito não é só a lei escrita e não pode passar sobre a dignidade humana. O Estado deve saber o que o povo pensa. O Direito do Estado não é absoluto, os homens têm direitos e dignidades inalienáveis e universais, intransponíveis pelas razões de Estado²⁰.

Sob essa ótica do direito valorado, por exemplo, sustenta-se a “supremacia dos princípios (veículos normativos dos valores) sobre as regras”²¹. Nesse momento da pesquisa, a intenção é aproximar o tema do jusnaturalismo valorativo ao objeto estudado, que mantém relação com o princípio do devido processo legal em matéria tributária.

Entende-se ser possível identificar a presença do direito valorado no princípio do devido processo legal que deve nortear a relação fisco-contribuinte e que guarda relação direta com a doutrina dos direitos humanos, por evitar que o Estado avance arbitrariamente sobre o patrimônio privado. Segundo Ricardo Lobo Torres,

O poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado. O Estado exerce o seu poder tributário

¹⁷ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 161.

¹⁸ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 162.

¹⁹ RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 47.

²⁰ ROCHA, José Manuel de Sacadura. **Fundamentos de filosofia do direito**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 43.

²¹ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 288.

sob a permanente limitação dos direitos fundamentais e de suas garantias constitucionais²².

O tema dos direitos humanos e sua relação com o direito tributário será melhor exposto mais adiante. Por ora, frisa-se o fato de não se vislumbrar possibilidade de conexão do jusnaturalismo (em suas versões mais remotas aristotélica-tomista e racional) com o direito tributário brasileiro, tendo em vista que suas raízes estão fincadas na ideia de um direito oriundo da divindade, ainda que em menor escala na vertente racional. Para além disso, o Estado brasileiro é laico (art. 19 da CF/1988)²³.

Entende-se possível, contudo, firmar uma conexão do direito valorado com o ordenamento jurídico brasileiro. Acredita-se, em linha com Renato Lopes Becho, que o direito valorado está fortemente presente na CF/1988, e que se conecta com o direito tributário brasileiro por meio dos princípios que expressam valores fundamentais para a proteção dos contribuintes contra excessos do Fisco:

O contribuinte, posto no centro do direito tributário, exige que a tributação não seja uma mera técnica, mas que seja um ato de Estado que respeite os valores que dão dignidade ao homem. Exige, também, um fim mais elevado: a arrecadação com respeito ao ser humano, não um simples ato de força estatal, em benefício apenas dos detentores do poder²⁴.

Conforme se vê adiante, a discussão sobre a relevância dos valores fundamentais para o direito é retomada a partir do enfraquecimento do juspositivismo.

2.2 Corrente juspositivista

Sob o ponto de vista histórico, a Revolução Francesa, movimento social, político e jurídico do final do século XVIII, foi um marco importante na transição do jusnaturalismo para o juspositivismo²⁵.

²² TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 13.

²³ BRASIL. Constituição Federal (1988). “Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público. III – criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si”.

²⁴ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 343.

²⁵ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Direito jurisprudencial**. 2. ed. São Paulo: RT, 2012, p. 25.

No contexto da Revolução Francesa, a burguesia ascende ao poder em lugar da monarquia, quando havia um clima de desconfiança em relação às instituições de poder. Nesse momento, surgiu a ideia de que o juiz deveria ser servo do direito positivado, não lhe sendo possível fazer qualquer juízo valorativo.

Nas palavras de Teresa Arruda Alvim Wambier:

Foi neste momento histórico, em que, como numa traição a ideia originária de dividir-se em três as funções ao poder, concebeu-se um Judiciário sem reais poderes, por desconfiança. Concebeu-se a figura do juiz como um ser inanimado, que seria a “boca da lei”. Robespierre dizia: “a palavra jurisprudência deve ser apagada na nossa língua”. Acreditava-se que, na lei, estava contida a vontade do povo e que, sendo esta literalmente respeitada, a vontade do povo seria também respeitada. As pretensões decisionistas dos tribunais, influenciadas pelo clero e pela nobreza, não deveriam mais ter lugar²⁶.

Percebeu-se, nesse momento histórico, que a Lei exercia um papel de salvo-conduto contra as arbitrariedades dos detentores do poder. Ao se reduzir o papel do juiz a simples ‘boca da lei’, esperava-se criar um ambiente decisional previsível, sem qualquer interferência valorativa do Poder Judiciário no ato de aplicação da norma, restrita, nesse contexto, ao direito positivo.

Esse pensamento, de que apenas o direito positivo poderia conferir certeza às relações jurídicas, prevaleceu, especialmente, no século XIX e início do século XX.

Segundo Luís Roberto Barroso e Ana Paula de Barcellos, “o positivismo jurídico foi fruto de uma crença exacerbada no poder do conhecimento científico. Sua importação para o Direito resultou no positivismo jurídico, na pretensão de criar-se uma ciência jurídica, com características análogas às ciências exatas”²⁷.

Renato Lopes Becho adverte que, como não há uma única explicação para os fenômenos sociais, não seria possível apresentar apenas uma explicação para a prevalência do direito positivo em determinado momento histórico, todavia, reconhece que a exigência de certeza própria das ciências físico-matemáticas acabou por causar efeitos no mundo do direito, aliada, contudo, às relações de poder que se sucederam à época:

²⁶ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Direito jurisprudencial**. 2. ed. São Paulo: RT, 2012, p. 25.

²⁷ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. **Revista da Emerj**, v. 6, n. 23. Rio de Janeiro, 2003.

Se há duas concepções para o direito: uma, aquela que almeja a justiça, encontrável pela razão e em consonância com uma ética que se mostrou subjetiva; a outra firmada simplesmente pelo detentor do poder (seja o monarca, o Parlamento ou o tirano) e há um movimento filosófico que pretende reduzir toda a filosofia ao padrão das ciências físico-matemáticas, nada mais simples do que se identificar esse movimento filosófico (o positivismo) com a concepção do direito que permite, de alguma forma, estabelecer a correlação formal entre direito e poder. Essa correlação é plenamente satisfeita pelo positivismo jurídico²⁸.

De fato, a expressão “ciência do direito” foi criada apenas no século XIX pela Escola Histórica Alemã²⁹, como resultado de um esforço iniciado no século XI, em Bolonha, pelos países de tradição *civil law*, para “teorização e sistematização da experiência jurídica”³⁰, com características semelhantes às ciências exatas.

O pensamento atávico de que a ciência deve sempre pressupor a busca da certeza, típica das ciências exatas, está relacionado ao fato de que, em geral, não se costuma pensar o que é ciência. Geralmente, a ideia de ciência é atrelada à uma lista de áreas que seriam científicas, por exemplo, física, biologia, matemática e, geralmente, todas ciências exatas, conforme observa Samir Okasha, em *Philosophy of science – a very short introduction*³¹. Em busca dessa certeza jurídica, para a corrente juspositivista, o juiz não pode deixar de aplicar o direito positivado, ainda que contrarie direitos humanos fundamentais.

A doutrina de Hans Kelsen reflete bem o pensamento de que a Lei, desde que formalmente válida, deve ser aplicada pelo juiz, impossibilitando qualquer juízo valorativo do direito positivo:

Aqui permanece fora de questão qual seja o conteúdo que tem esta Constituição e a ordem jurídica estadual erigida com base nela, se esta ordem é justa ou injusta; e também não importa a questão de saber se esta ordem jurídica efetivamente garante uma relativa situação de paz dentro da comunidade por ela constituída. Na pressuposição da norma fundamental não é afirmado qualquer valor transcendente ao Direito Positivo³².

²⁸ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 178-179.

²⁹ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **A ciência do direito**. São Paulo: Atlas, 1980, p. 18.

³⁰ REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p.131.

³¹ OKASHA, Samir. **Philosophy of science – a very short introduction**. 2. ed. United Kingdom: Oxford University Press, 2016, p. 1-2.

³² KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6. ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 245.

De acordo com Hans Kelsen, a pureza da ciência do direito decorre “da estrita definição de seu objeto (corte epistemológico) e de sua neutralidade (corte axiológico)”³³. Nessa linha, esclarece Norberto Bobbio, o positivismo jurídico reduz “todo direito a direito positivo”³⁴.

Assim, sob a vertente juspositivista, os princípios teriam função meramente supletiva, exercendo papel coadjuvante na atividade de interpretação judicial, ou, segundo Paulo Ricardo Schier, sob a ótica positivista, eles apresentariam a função de simples “tapa buraco” das lacunas do sistema³⁵.

Para Hans Kelsen, os princípios não integram o direito positivo, conforme se vê do trecho abaixo, no qual critica a teoria de Josef Esser:

Como princípios do ‘Direito’ podem-se indicar os princípios que interessam à Moral, Política ou Costume, só enquanto eles influenciem a produção de normas jurídicas pelas competentes autoridades do Direito. Mas eles conservam seu caráter como princípios da Moral, Política ou Costume, e precisam ser claramente distinguidos das normas jurídicas, cujo conteúdo a eles corresponde. Que eles são qualificados como princípios de ‘Direito’ não significa – como a palavra parece dizer – que eles são Direito, que tem o caráter jurídico. O fato de que eles influenciam a produção de normas jurídicas – como Esser aceita – que eles estejam ‘positivados’, i.e., sejam partes integrantes do Direito positivo³⁶.

Para esclarecer essas colocações, observa-se que Josef Esser, ao contrário de Hans Kelsen, atribuía valor jurídico aos princípios, fazendo, porém, importante distinção de tratamento nos sistemas *civil law* e *common law*, a qual se entende pertinente frisar com base em Nelson Nery Junior:

São distintos os conceitos de norma no direito continental e o conceito de *rule* no direito anglo-saxônico. Neste, o juiz não é um funcionário sob os efeitos de uma ação burocraticamente organizada, pois exercita uma forma de soberania tradicional e não forma burocrática. Isto basta para explicar a razão pela qual, para o pensamento jurídico continental, a diferença entre princípio e norma tem um alcance muito

³³ COELHO, Fábio Ulhoa. **Para entender Kelsen**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. XVI.

³⁴ BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico** – lições de filosofia do direito. Trad. Márcio Pugliesi. São Paulo: Ícone, 2006, p. 15.

³⁵ SCHIER, Paulo Ricardo. Novos desafios da filtragem constitucional no momento do neoconstitucionalismo. **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 3, n. 10, abr.-jun. 2005, p. 145-165.

³⁶ KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986, p. 148.

maior do que, para a concepção do *common law*, a distância entre *principle* e *rule*³⁷.

A visão de Eros Roberto Grau, por sua vez, reflete claramente a corrente filosófica positivista do direito no ordenamento jurídico brasileiro, que tem raízes bem fincadas em Hans Kelsen, de quem se tornou próximo, como ele mesmo admite:

Bem a propósito ouço a voz de Kelsen – de quem me tornei próximo com o passar do tempo – novamente a me dizer que a justiça absoluta “só pode emanar de uma autoridade transcendente, só pode emanar de Deus” [...] temos que nos contentar, na terra, com alguma justiça simplesmente relativa, que pode ser vislumbrada em cada ordem jurídica positiva e na situação de paz e segurança por esta mais ou menos assegurada³⁸.

Eros Roberto Grau critica com veemência as decisões judiciais fundamentadas em princípios, ressaltando que aos magistrados compete unicamente aplicar o direito positivo, não lhes sendo possível fazer um juízo de ponderação do direito positivo com base em princípios constitucionais: “enquanto a jurisprudência do STF estiver fundada na ponderação entre princípios – isto é, na arbitrária formulação de juízos de valor –, a segurança jurídica estará sendo despedaçada!”³⁹.

Em geral, a segurança jurídica mencionada por Eros Roberto Grau é o principal fundamento utilizado pela corrente positivista para limitar os princípios à função meramente supletiva de interpretação da norma. Sustenta-se que a possibilidade de ponderação do direito positivo com base em princípios constitucionais acarreta incerteza jurídica, diante da elevada carga axiológica a eles inerente⁴⁰.

Esse traço característico da corrente positivista é bem delineado por Hans Kelsen:

Segundo o Direito dos Estados totalitários, o governo tem poder para encerrar em campos de concentração, forçar a quaisquer trabalhos e até matar os indivíduos de opinião, religião ou raça indesejável.

³⁷ NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo na Constituição Federal**. 13. ed. São Paulo: RT, 2017, p. 45.

³⁸ GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes**. 10. ed. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2021, p. 168-169.

³⁹ GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes**. 10. ed. São Paulo: JusPodivm/ Malheiros, 2021, p. 24.

⁴⁰ FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho; BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Do positivismo ao pós-positivismo jurídico**. O atual paradigma jusfilosófico constitucional. Brasília, ano 48, n. 189, jan.-mar. 2011. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/242864/000910796.pdf>. Acesso em: 04 maio. 2023.

Podemos condenar com maior veemência tais medidas, mas o que não podemos é considerá-las como situando-se fora da ordem jurídica desses Estados⁴¹.

A conclusão positivista de que não seria possível fazer qualquer juízo de valor da norma positivada acabou por fundamentar o discurso de legitimidade jurídica de regimes totalitários, a exemplo do fascismo e do nazismo, coincidindo a crise positivista justamente com a derrocada desses regimes, como descreve Luís Roberto Barroso:

Em busca de objetividade científica, o positivismo equiparou o direito a lei, afastou-o da filosofia e de discussões como legitimidade e justiça e dominou o pensamento jurídico da primeira metade do século XX. Sua decadência é emblematicamente associada à derrota do fascismo na Itália e do nazismo na Alemanha, regimes que promoveram a barbárie sob proteção da legalidade. Ao fim da 2ª Guerra, a ética e os valores começam a retornar ao direito⁴².

Esse entendimento também é compartilhado por Renato Lopes Becho:

De qualquer forma, os valores mais caros para os homens (vida, justiça, liberdade, igualdade, devido processo legal e quaisquer outros) não estavam presentes no período nazista. Concluímos, portanto, que o regime jurídico do III Reich era de certa forma respaldado por uma filosofia positivista⁴³.

Nesse contexto, os julgamentos de Nuremberg são um marco importante da crise do juspositivismo, na medida em que o argumento de legalidade das atrocidades cometidas durante o nazismo e o fascismo foi afastado, culminando na condenação daqueles que deram cumprimento a esses atos, ainda que o tenham feito sob o manto da Lei Totalitária⁴⁴.

Houve, a partir de então, uma clara percepção de que “se não houver na atividade jurídica um forte conteúdo humanitário, o direito pode servir para justificar a barbárie praticada em nome da lei”⁴⁵.

⁴¹ Kelsen, Hans. **Teoria pura do direito**. 6. ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 44.

⁴² Barroso, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). In: **Boletim de Direito Administrativo**. São Paulo: NDJ, ano 23, v. 1, 2007, p. 22.

⁴³ Becho, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 178-213.

⁴⁴ Becho, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 178-220.

⁴⁵ Marmelstein, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 10.

Essa percepção quanto à importância do conteúdo valorativo da norma para evitar a barbárie em nome da lei deu espaço à doutrina dos direitos humanos, que culminou na corrente pós-positivista.

2.3 O pós-positivismo jurídico

Inicialmente, esclarece-se que, nesta dissertação, o pensamento se alinha ao de Luís Roberto Barroso: “o marco filosófico do novo direito constitucional é o pós-positivismo”⁴⁶. Acredita-se, portanto, que pós-positivismo e neoconstitucionalismo não são sinônimos, por isso, tratados aqui separadamente.

O pós-positivismo jurídico diz respeito à retomada do valor como elemento normativo, admitindo a superação da literalidade da lei face à ponderação de princípios. O primeiro grande expoente desse pensamento foi o norte-americano Ronald Dworkin⁴⁷, que tratou de diferenciar regras e princípios, contrapondo-se ao positivismo jurídico, ao afirmar textualmente seu intuito de “lançar um ataque geral contra o positivismo”⁴⁸.

De modo geral, Ronald Dworkin afirma que tanto as regras quanto os princípios são normas, na medida em que impõem obrigações aos seus destinatários⁴⁹. As regras, porém, resolvem-se no plano do “tudo ou nada”. Segundo Ronald Dworkin, “dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão”⁵⁰. Os princípios, por sua vez, apresentam uma “dimensão de peso ou importância”⁵¹, tendo em vista que devem ser observados porque são “exigência da justiça, da equidade ou de alguma outra dimensão da moralidade”⁵².

⁴⁶ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). In: **Boletim de Direito Administrativo**. São Paulo: NDJ, ano 23, v. 1, 2007, p. 22.

⁴⁷ O primeiro trabalho de Ronald Dworkin sobre o tema foi *The model of rules* publicado em 1967. Sua teoria foi aprimorada no texto *Taking rights seriously* de 1977. A tradução deste para o português ocorreu em 2002 pela editora Martins Fontes com o título *Levando os direitos a sério*.

⁴⁸ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 35.

⁴⁹ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 36.

⁵⁰ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 39.

⁵¹ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 42.

⁵² DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 36.

Em 1979, na Alemanha, Robert Alexy formulou sua teoria dos direitos fundamentais, também em oposição ao juspositivismo, reconhecendo a função normativa dos princípios. Na esteira de Ronald Dworkin, sustentou que “tanto regras quanto princípios são normas, porque ambos dizem o que deve ser”⁵³. Ao assim concluir, o autor, igualmente, se opôs ao juspositivismo, enfatizando a necessidade de “reabilitação da tão depreciada teoria valorativa dos direitos fundamentais”⁵⁴.

Nesse sentido, Robert Alexy ressalta em sua doutrina que “a distinção entre regras e princípios é uma das colunas-mestras do edifício da teoria dos direitos fundamentais”⁵⁵, porém, atribui uma distinção qualitativa (e não apenas de grau) aos princípios em relação às regras:

O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida do possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes. Já as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então deve se fazer exatamente aquilo que ela exige, nem mais nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fática ou juridicamente possível. Isso significa que a distinção entre regras e princípios é uma distinção qualitativa, e não uma distinção de grau. Toda norma é uma regra ou um princípio⁵⁶.

Não se pretende aqui esmiuçar as diferenças entre as linhas de pensamento traçadas por Ronald Dworkin e Robert Alexy. Para esta dissertação, importa ressaltar apenas a convergência quanto à conclusão de que os princípios exercem função normativa no ordenamento jurídico.

A perspectiva do juspositivismo de que não seria possível ao magistrado fazer um juízo de ponderação do direito positivo com base em princípios já não se revela

⁵³ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 87.

⁵⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 29.

⁵⁵ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 85.

⁵⁶ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90-91.

suficiente para explicar a realidade, diante da experiência vivenciada a partir da derrocada dos regimes totalitários.

Inspirados em Ronald Dworkin e Robert Alexy, outros autores começaram a sustentar essa nova perspectiva do direito não mais entendido apenas sob o viés positivista (direito apenas como direito positivo), mas integrado pelos princípios, reconhecendo-se a normatividade dos valores neles expressos.

Não se pretende aqui rotular esse ou aquele autor como pós-positivista, até porque, entre um e outro, podem ser identificadas algumas variáveis de pensamento. Importa, isso sim, mostrar a enorme dimensão dos pensamentos de Ronald Dworkin e Robert Alexy no cenário jurídico, especialmente quanto à função a ser exercida pelos princípios no ordenamento em contraponto ao juspositivismo.

No âmbito nacional, um dos grandes expoentes desse pensamento é Luís Roberto Barroso, para quem, apesar de existirem diferenças doutrinárias, há convergência de entendimento entre os pós-positivistas quanto à normatividade dos princípios:

Sem embargo da multiplicidade de concepções na matéria, há pelo menos um consenso sobre o qual trabalha a doutrina em geral: princípios e regras desfrutam igualmente do *status* de norma jurídica e integram, sem hierarquia, o sistema referencial do intérprete⁵⁷.

Os princípios, diversamente das regras, contudo, “contêm, normalmente, uma maior carga valorativa, um fundamento ético, uma decisão política relevante, e indicam uma determinada direção a seguir”⁵⁸.

Renato Lopes Becho, por sua vez, sugere três critérios pessoais para se distinguir regras e princípios: grau de abstração, aplicabilidade e valor:

A fixação desses critérios é importante para que o intérprete do direito tributário possa posicionar-se, criticamente, diante dos princípios que imantam o sistema jurídico-tributário. Manejando os critérios indicados, o estudioso poderá se posicionar diante de textos que firmam *regras* usando como rótulos *princípios*, de importância estrutural, pois, reduzida⁵⁹.

⁵⁷ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). In: **Boletim de Direito Administrativo**. São Paulo: NDJ, ano 23, v. 1, 2007, p. 35.

⁵⁸ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). In: **Boletim de Direito Administrativo**. São Paulo: NDJ, ano 23, v. 1, 2007, p. 36.

⁵⁹ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário** – teoria geral e constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 349.

Não obstante os múltiplos critérios doutrinários para diferenciar regras e princípios, o traço marcante do pós-positivismo é que ambos são considerados espécies de norma. A carga axiológica atribuída aos princípios não mais impede que lhes seja atribuído o caráter normativo, afastando o pensamento juspositivista em sentido contrário. Valor e norma não mais consubstanciam conceitos incompatíveis, mas são conceitos integrativos.

A retomada da importância atribuída aos valores humanos no contexto da norma jurídica, ocorrida especialmente após a Segunda Guerra Mundial, e que eleva os princípios ao patamar de norma jurídica, se reflete nos textos constitucionais. A esse movimento atribuiu-se o título de neoconstitucionalismo, sobre o qual se discorre a seguir.

2.3.1 Neoconstitucionalismo e direitos humanos

Segundo Luís Roberto Barroso, o neoconstitucionalismo contempla três marcos teóricos relevantes: o reconhecimento de força normativa à Constituição; a expansão da jurisdição constitucional; e o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional⁶⁰. Sobre o reconhecimento da força normativa à Constituição, observa:

Uma das grandes mudanças de paradigma ocorridas ao longo do século XX foi a atribuição à norma constitucional do *status* de norma jurídica. Superou-se, assim, o modelo que vigorou na Europa até meados do século passado, no qual a Constituição era vista como um documento essencialmente político, um convite à atuação dos Poderes Públicos. A concretização de suas propostas ficava invariavelmente condicionada à liberdade de conformação do legislador ou à discricionariedade do administrador. Ao Judiciário não se reconhecia qualquer papel relevante na realização do conteúdo da Constituição⁶¹.

No Brasil, “coube à CF/1988, à doutrina e à jurisprudência que se produziram a partir de sua promulgação, o mérito elevado de romper com a posição mais

⁶⁰ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). In: **Boletim de Direito Administrativo**. São Paulo: NDJ, ano 23, v. 1, 2007, p. 6.

⁶¹ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). In: **Boletim de Direito Administrativo**. São Paulo: NDJ, ano 23, v. 1, 2007, p. 7.

retrógrada”⁶². No que diz respeito à expansão da jurisdição constitucional, a partir do final da década de 1940, foram criados mecanismos para controlar a constitucionalidade:

A fórmula envolvia a constitucionalização dos direitos fundamentais, que ficavam imunizados em relação ao processo político majoritário: sua proteção passava a caber ao Judiciário. Inúmeros países europeus vieram a adotar um modelo próprio de controle de constitucionalidade, associado à criação de tribunais constitucionais⁶³.

A constitucionalização dos direitos fundamentais e a criação de mecanismos para protegê-los, passíveis de serem exercidos perante o Poder Judiciário, afasta a ideia juspositivista de que o Estado poderia tudo sob o manto da legalidade. Ou seja, “acima do direito e do Estado está o homem. Todos os pretensos direitos ou interesses que conflitam com essa máxima, com essa superioridade intrínseca, deixam de ter validade”⁶⁴.

Há, pois, estreita relação entre o neoconstitucionalismo e os direitos humanos:

O que vemos nessa seara, é o neoconstitucionalismo como uma técnica jurídica de garantia e de realização dos direitos humanos.

[...]

Os direitos humanos não são as técnicas. Eles são os conteúdos e os fins do direito (a proteção do homem). E tais conteúdos significam a afirmação da axiologia do direito, a determinação de valores protetivos dos homens no ordenamento jurídico. O direito não pode ser visto, nesse contexto, como mera técnica de organização social ou de subjugação, por ato de força, da sociedade pelo detentor do poder. O poder e o direito passam a ser, repetimos, os instrumentos de salvaguarda dos homens. E o neoconstitucionalismo é o meio para se atingir esses objetivos⁶⁵.

A instrumentalidade do neoconstitucionalismo para proteger os direitos humanos é bem identificada na CF/1988, que criou “novos mecanismos de controle

⁶² BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). In: **Boletim de Direito Administrativo**. São Paulo: NDJ, ano 23, v. 1, 2007, p. 7.

⁶³ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). In: **Boletim de Direito Administrativo**. São Paulo: NDJ, ano 23, v. 1, 2007, p. 8.

⁶⁴ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 249.

⁶⁵ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 250.

concentrado, como a ação declaratória de constitucionalidade e a arguição de descumprimento de preceito fundamental”⁶⁶.

Diante disso, é possível identificar uma estreita relação entre a expansão dos mecanismos de controle de constitucionalidade no Brasil (técnica jurídica) e a proteção dos direitos humanos, valor maior objetivado pela CF/1988, especialmente considerando o contexto histórico da época de sua promulgação, de transição do regime militar para o regime democrático⁶⁷.

O último marco teórico do neoconstitucionalismo referido por Luís Roberto Barroso, o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional, tem relação direta com a função a ser exercida pelos princípios no ordenamento jurídico, reconhecendo-se não apenas a sua normatividade, mas a sua importância para a efetividade dos direitos humanos, valor maior perseguido pela CF/1988, conforme se depreende de seus arts. 1º, 3º e 4º:

Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

- I – a soberania;
- II – a cidadania;
- III – a dignidade da pessoa humana;
- IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V – o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

[...]

Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil

- I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II – garantir o desenvolvimento nacional;
- III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Art. 4º. A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios:

- I – independência nacional;
- II – prevalência dos direitos humanos;
- III – autodeterminação dos povos;
- IV – não-intervenção;

⁶⁶ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). In: **Boletim de Direito Administrativo**. São Paulo: NDJ, ano 23, v. 1, 2007, p. 8.

⁶⁷ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 250-251.

- V – igualdade entre os Estados;
- VI – defesa da paz;
- VII – solução pacífica dos conflitos;
- VIII – repúdio ao terrorismo e ao racismo;
- IX – cooperação entre os povos para o progresso da humanidade;
- X – concessão de asilo político.

Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

Depreende-se dos artigos constitucionais transcritos um rol de princípios humanistas, que devem servir como “vetor para todos os demais dispositivos do texto constitucional. Eles servem de alavanca para desenvolver o atual estágio do direito: ser um instrumento de proteção dos homens [...]”⁶⁸.

A dignidade da pessoa humana, argumenta José Afonso da Silva, deve ser a diretiva para qualquer interpretação no ordenamento jurídico brasileiro:

[...] vale dizer, pois, que a dignidade da pessoa humana não é uma criação constitucional. A Constituição simplesmente a expressa e reconhece como um princípio-síntese de todos os valores e princípios constitucionais. Assim, com razão, o STF considera o ‘postulado da dignidade da pessoa humana’ significativo vetor interpretativo, verdadeiro valor-fonte que conforma e inspira todo o ordenamento constitucional vigente em nosso País e que traduz, de modo expressivo, um dos fundamentos em que se assenta a ordem republicana e democrática⁶⁹.

Sob a ótica neoconstitucionalista, “todo discurso normativo tem que se colocar, portanto, em seu raio de abrangência os princípios, aos quais as regras se vinculam”⁷⁰, de maneira que antigas técnicas de interpretação da norma (por exemplo, lei nova revoga lei anterior; e lei geral não revoga lei especial), já não se mostram mais suficientes para dirimir conflitos jurídicos:

A partir da nova concepção constitucional, a metodologia de solução de conflitos entre as leis, como o critério temporal (lei nova revoga lei anterior) e da especialidade (lei geral não revoga lei especial), conforme está no art. 2º de nossa Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-Lei n. 4.657, de 4-9-1942), não mais será a única utilizada nos tribunais constitucionais. Pelos pressupostos do neoconstitucionalismo, a nova hermenêutica constitucional

⁶⁸ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 255.

⁶⁹ SILVA, José Afonso da. **Teoria do conhecimento constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 72-74.

⁷⁰ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 232.

acrescentará inéditos princípios instrumentais de interpretação, vistos como “pressupostos lógicos, metodológicos ou finalísticos”, ressaltando-se “a supremacia da Constituição”, a “presunção de constitucionalidade” das leis e atos dos Poderes Públicos, “a interpretação conforme a Constituição e os princípios da unidade, da razoabilidade e da efetividade das disposições constitucionais (BARROSO, 2007, p. 25)”⁷¹.

Aproximando o neoconstitucionalismo e os direitos humanos ao tema desta dissertação e aos questionamentos lançados no início deste capítulo, acompanha-se Renato Lopes Becho quanto ao entendimento de que, a regra de interpretação do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-Lei n. 4.657/1942) (“lei geral não revoga lei especial”), não é o único caminho possível para resolver o embate entre Fisco e Contribuinte quanto ao cabimento ou não do IDPJ como meio de defesa para dirimir controvérsia relativa ao redirecionamento de executivo fiscal a terceiro.

Entende-se que a discussão sobre a necessidade de instauração prévia do IDPJ para incluir terceiro no polo passivo do processo executivo tem *status* constitucional, na medida em que é imprescindível à efetividade do princípio do devido processo legal

O princípio do devido processo legal (art. 5º, LIV e LV, da CF/1988), por sua vez, é importante instrumento de proteção dos direitos humanos no campo tributário, na medida em que impede o Estado de avançar arbitrariamente sobre o patrimônio do jurisdicionado, conforme sublinha Humberto Ávila:

[...] como a dignidade humana e a liberdade são bens fundamentais, o conteúdo das normas tributárias deve corresponder ao máximo a essa significação [...] o significado da dignidade humana depende do significado da liberdade e da propriedade (indução), mas o significado normativo da liberdade e da propriedade delimita a própria dignidade humana (dedução). Digna de nota a circunstância de todas as normas constitucionais se relacionarem com a dignidade da pessoa humana, na medida em que ela se situa no centro do sistema valorativo composto pelos bens jurídicos. A dignidade da pessoa humana é uma espécie de fundamento material do sistema constitucional todo, com eficácia expansiva para todas as suas normas. A instituição e cobrança de tributos devem sempre ser feitas de acordo com esses princípios materiais⁷².

⁷¹ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 245.

⁷² ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 119.

Ao admitir-se a inclusão de terceiro no polo passivo da ação executiva, sujeitando o seu patrimônio à constrição, sem que antes lhe tenha sido dada a oportunidade de exercer o direito à ampla defesa, malferir-se o preceito da dignidade humana.

Ressalta-se que o princípio maior da dignidade humana não se presta à proteção apenas do terceiro pessoa física, mas se aplica, igualmente, ao terceiro pessoa jurídica, que é incluído no polo passivo do executivo fiscal à míngua do direito à defesa prévia, na medida em que o art. 170 da CF/1988 prevê: “a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna”.

Como se vê, a CF/1988 não conferiu o direito à existência digna apenas às pessoas físicas ao consignar, expressamente, que a ordem econômica tem por fim assegurar existência digna a todos, incluindo, portanto, as pessoas jurídicas⁷³.

Além disso, a preservação da dignidade da pessoa jurídica também é de interesse das pessoas físicas que dela dependem economicamente, como observa Ingo Wolfgang Sarlet:

[...] a extensão da titularidade de direitos fundamentais às pessoas jurídicas tem por finalidade maior a de proteger o direito das pessoas físicas, além do que em muitos casos é mediante a tutela da pessoa jurídica que se alcança uma melhor proteção dos indivíduos⁷⁴.

A dignidade da pessoa jurídica, portanto, também é tutelada pela CF/1988 e, no que interessa ao tema dessa dissertação, impõe a observância do devido processo legal para que o Estado possa submeter seus bens à constrição em processo executivo que lhe tenha sido redirecionado.

O art. 135 do CPC/2015, ao tratar do IDPJ, consigna que ele se aplica tanto ao terceiro sócio quanto à pessoa jurídica, o que parece ir ao encontro da necessidade de também se preservar a dignidade da pessoa jurídica, como tutelado pela CF/1988, garantindo-lhe um processo dialético antes de submetê-la à constrição de bens. À luz desses preceitos constitucionais, não se vê fundamento para a prévia instauração do IDPJ ser excetuada no âmbito do executivo fiscal.

⁷³ GONTIJO, Vinicius José Marques. Do princípio da dignidade da pessoa jurídica. **Revista de Direito Mercantil**: industrial, econômico e financeiro, v. 149-150. São Paulo: RT, jan.-dez. 2008.

⁷⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 223.

2.4 Devido processo legal: origem e principais aspectos

A origem do devido processo legal remonta ao direito inglês (*due process of law*) e decorre, justamente, de uma questão tributária, conforme pontuado por Antonio Roberto Sampaio Dória:

Dentro do direito inglês, releva referir apenas, para concluirmos este esboço de sua evolução, a última e significativa derivação processual da cláusula *due process of law*, ocorrida no século XVII, quando Carlos I, como resultado de suas dispendiosas guerras no continente, se viu compelido a decretar um empréstimo compulsório considerado ilegal. A cinco nobres, que se recusaram a curvar à exação, o rei os fez prender, através de simples ordens emitidas em conformidade a uma vetusta prerrogativa do soberano.

Dos debates que então se travaram no Parlamento, resultou, sob a inspiração de sir Edward Coke, na Câmara dos Comuns, a célebre *Petition of Rights* de 1628, segundo a qual entre as garantias compreendidas no Capítulo 39 da Magna Carta se inseria também de que ninguém poderia ser preso sem a evidência de uma justa causa (*without any cause showed*)⁷⁵.

Conforme se depreende, o devido processo legal surgiu na Inglaterra como um mecanismo de proteção conferido aos súditos contra a discricionariedade da monarquia a qual, no que interessa ao tema tributário proposto, não mais poderia, ao seu livre alvitre, exigir tributo do cidadão, nem privá-lo de sua liberdade pelo seu não pagamento. A atuação do monarca, a partir da *Petition of Rights* de 1628, passou a se sujeitar às regras estabelecidas pelo Parlamento.

Por conseguinte, Roque Antonio Carrazza explica que, influenciado pelo direito inglês, o devido processo legal no Brasil encerra elemento central de distinção entre o Estado de Poder e o Estado de Direito:

Sabemos que o Estado de Poder ou Estado de Polícia – tão bem descrito por Maquiavel – parte do antessuposto de que o fim justifica os meios, e, assim, o governante é livre para agir, em relação aos indivíduos, como melhor lhe apetece, sem qualquer freio, muito menos ordem legal.

No Estado de Direito, pelo contrário, os governantes (tanto quanto os governados) sujeitam-se ao império da lei. Nele, o Poder Público age *secundum legem* e, em suas relações com os governados, submete-se a um regime de direito, vale dizer, pauta sua conduta por meio de regras que, com outorgarem e garantirem os chamados direitos

⁷⁵ SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. **Direito constitucional tributário e *due process of law***. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 13-14.

individuais e sociais, apontam os meios que ele poderá validamente empregar para a consecução de seus fins⁷⁶.

A estreita relação entre devido processo legal e Estado Democrático de Direito também é observada por Cassio Scarpinella Bueno:

O processo deve ser devido porque, em um Estado Democrático de Direito, não basta que o Estado atue de qualquer forma, mas deve atuar de uma específica forma, de acordo com as regras preestabelecidas e que assegurem, amplamente, que os interessados na solução da questão levada ao Judiciário exerçam todas as possibilidades de ataque e de defesa que lhe pareçam necessárias, isto é, de participação. O princípio do devido processo legal, nesse contexto, deve ser entendido como o princípio regente da atuação do Estado-juiz, desde o momento em que ele é provocado até o instante em que o Estado-juiz, reconhecendo o direito lesionado ou ameaçado, crie condições concretas de sua reparação ou imunização correspondente⁷⁷.

Por se tratar de mecanismo essencial de proteção do indivíduo contra arbitrariedades dos detentores do poder estatal, o devido processo legal foi reverberado pela Declaração Universal dos Direitos Humanos, adotada e proclamada pela Assembleia Geral das Nações Unidas (Resolução 217 A III), em 10 de dezembro de 1948, conforme se extrai do seu art. 9 (“Ninguém será arbitrariamente preso, detido ou exilado”) e art. 17 (“Todo ser humano tem direito à propriedade, só ou em sociedade com outros”. 1. Ninguém será arbitrariamente privado de sua liberdade⁷⁸). Claramente inspirado nessas diretrizes, o constituinte de 1988 fez constar em seu título II, dedicado aos direitos e garantias fundamentais, art. 5º, LIV (“LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”) e art. 5º, LV (“LV – 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”).

Observa-se que, o princípio do devido processo legal não se encerra apenas na expressão contida no art. 5º, LIV, da CF/1988, mas continua no inciso subsequente

⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 33. ed. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2021, p. 330.

⁷⁷ BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil – teoria geral**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Capítulo 1, item 4, v. 1 (livro digital).

⁷⁸ DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS. **Nações Unidas, 217 (III) A**, 1948, Paris, arts. 9 e 17. Disponível em: <https://www.unicef.org/brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos>. Acesso em: 22 nov. 2021.

(LV), que assegura aos litigantes, em processo judicial e administrativo, e aos acusados em geral, o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Historicamente, a expressa referência ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa na CF/1988, reflete a preocupação do constituinte em fixar as vigas mestras do Estado Democrático de Direito, erigido em 1988, conforme continuamente lembrado por Ives Gandra da Silva Martins:

Uma das características mais relevantes do Estado Democrático de Direito diz respeito ao direito de defesa, que, de rigor, não existe nas ditaduras. Um Estado Democrático de Direito, como mencionado no início do texto supremo, brasileiro, deve garantir o direito de defesa, para mostrar o mais relevante sinal de que o Estado não é apenas uma organização com um ordenamento jurídico, mas que este ordenamento jurídico é, efetivamente, democrático⁷⁹.

Ressalta o autor que o constituinte, especialmente diante do fato de que nas ditaduras a defesa é cerceada, limitada ou inexistente, não satisfeito em fazer expressa referência ao devido processo legal, decidiu explicitar, após o art. 5º, LIV, “que o devido processo legal implicaria, necessariamente, o direito de defesa”⁸⁰.

Além disso, explica Celso Ribeiro Bastos, o constituinte ressaltou, no art. 5º, LV, da CF/1988, que esse direito de defesa deve ser observado não apenas no processo judicial, mas também no processo administrativo:

Embora saibamos que as decisões proferidas no âmbito administrativo não se revestem do caráter de coisa julgada, sendo passíveis portanto de uma revisão pelo Poder Judiciário, não é menos certo, por outro lado, que já dentro da instância administrativa podem perpetrar-se lesões a direitos individuais, cuja reparação é muitas vezes de difícil operacionalização perante o Judiciário. Daí por que essa preocupação em proteger o acusado no curso do processo administrativo é muito vantajosa, mesmo porque, quanto melhor for a decisão nele alcançada, menores são as chances de uma renovação da questão diante do Judiciário⁸¹.

O constituinte, como se nota, preocupou-se em reforçar que esse direito de defesa deve ser amplo e analisado sob dois aspectos: formal e material. O aspecto

⁷⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O direito de defesa e sua amplidão. **XVI Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET**. São Paulo, 2019. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/o-direito-de-defesa-e-sua-amplidao-por-ives-gandra-da-silva-martins/>. Acesso em: 22 nov. 2021.

⁸⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O direito de defesa e sua amplidão. **XVI Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET**. São Paulo, 2019. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/o-direito-de-defesa-e-sua-amplidao-por-ives-gandra-da-silva-martins/>. Acesso em: 22 nov. 2021, p. 510.

⁸¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**. v. 2. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 288-289.

formal, em linhas gerais, diz respeito à necessidade de se observar as regras procedimentais aplicáveis aos processos. As partes têm, dentre outros, direito a um processo dialético, devem ser intimadas e cientificadas dos termos de qualquer processo sobre o qual sejam chamadas a responder, sendo-lhes facultado o direito de se defenderem de quaisquer acusações que lhes sejam imputadas.

A referência pelo art. 5º, LV, da CF/1988, a “meios” e “recursos” significa que, para se defenderem, as partes têm, respectivamente, direito à ampla produção de provas e acesso a um mecanismo recursal que lhes garanta um duplo grau de jurisdição.

O aspecto material, por outro lado, é revelado pelos mecanismos constitucionais existentes para garantir a efetividade dos direitos dos jurisdicionados. Por exemplo, o art. 5º, XXXIV, “a”, da CF/1988, prevê “o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder”.

Contudo, o direito de petição não se satisfaz apenas com o recebimento meramente protocolar pelo órgão competente de requerimento da parte. Para ser efetivamente garantido à luz do devido processo legal, a parte deve receber a resposta ao seu requerimento, conforme observa Renato Lopes Becho⁸². Além disso, a resposta ao requerimento da parte deve ser fundamentada (art. 93, IX, da CF/1988).

Convém destacar um outro ponto no tocante ao aspecto material do devido processo legal, que também implica a possibilidade de o Poder Judiciário afastar lei ou qualquer ato normativo contrário aos preceitos constitucionais. Nesse sentido, o art. 5º, XXXV, da CF/1988, conforme observa André Luiz Borges Netto, prevê que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”:

A Constituição indica a existência de competência a ser exercida pelo Judiciário, no sentido de poder afastar a aplicabilidade das Leis com conteúdo arbitrário e desarrazoado, como forma de limitar a conduta do legislador. Lei que não atinge um fim legítimo é inválida, como tal devendo ser declarada, por força da garantia constitucional em exame. Na atualidade, o texto da Lei ou ato governamental será preservado pela Suprema Corte, até que nenhum posicionamento razoavelmente concebível possa estabelecer uma relação entre a regulamentação contestada e um fim legítimo do governo. Fato é que o entendimento atual do devido processo legal substantivo permite o controle de atos normativos disciplinadores de liberdades individuais até mesmo “não econômicas”. Este princípio, em sua concepção substantiva, é fonte inesgotável de criatividade hermenêutica, transformando-se numa

⁸² BECHO, Renato Lopes. **Ativismo jurídico em processo tributário**. São Paulo: RT, 2021, p. 54.

mistura entre os princípios da "legalidade" e "razoabilidade" para o controle dos atos editados pelo Executivo e Legislativo⁸³.

Em suma, Isabela Bonfá de Jesus sintetiza o pensamento afirmando que o princípio do devido processo legal não consubstancia aspectos apenas formais, mas requer a observância aos preceitos materiais expressos na CF/1988, para a efetiva proteção dos jurisdicionados:

(b) Devido processo legal: bipartição nos princípios do devido processo legal substancial, o qual abrange os direitos que compõem o denominado 'Estatuto do Contribuinte', explicitados no art. 150 da CF/1988 (legalidade, isonomia, anterioridade, irretroatividade, não confisco, capacidade contributiva), e do devido processo legal processual, compreendendo garantias que, em seu nome, constituem objeto do contraditório e da ampla defesa [...]⁸⁴.

Na seção seguinte, por oportuno, trata-se, especificamente, dos aspectos formal e material do devido processo legal em matéria tributária.

2.4.1 Devido processo legal em matéria tributária

No âmbito tributário, o princípio do devido processo legal adquire contornos específicos, de extraordinária importância diante da relação fisco/contribuinte [...]⁸⁵.

Humberto Ávila ressalta a importância do princípio do devido processo legal em matéria tributária, afirmando tratar-se de "limitação de 1º grau" de maneira que, "se há uma regra, mas incapaz de garantir defesa ao contribuinte, deve ser reinterpretada ou mesmo afastada; se não há, deve ser criada diante do caso concreto"⁸⁶. E, diante da sua elevada importância para o equilíbrio da relação Fisco-Contribuinte, o princípio do devido processo legal é diretriz a ser observada desde a constituição do crédito tributário.

Como opção de corte metodológico, abordam-se os aspectos formais e materiais que permeiam o devido processo legal no âmbito federal, a fim de se

⁸³ BORGES NETTO, André Luiz. A razoabilidade constitucional: o princípio do devido processo legal substantivo aplicado a casos concretos. **Revista Jurídica Virtual**. Brasília: 2020. Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/103>. Acesso em: 24 nov. 2021.

⁸⁴ BONFÁ DE JESUS, Isabela; BONFÁ DE JESUS, Fernando; BONFÁ DE JESUS, Ricardo. **Manual de direito e processo tributário**. São Paulo: RT, 2016, p. 371.

⁸⁵ CAIS, Cleide Previtali. **O processo tributário**. 7. ed. São Paulo: RT, 2011, p. 90.

⁸⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 173.

observar, com maior precisão, o encadeamento de atos que levam à formação do título executivo (CDA) até o ajuizamento do executivo fiscal correspondente.

Determina o art. 142 do CTN que a constituição do crédito tributário deve ser feita privativamente pela autoridade administrativa, mediante procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, cálculo do montante devido, identificação do sujeito passivo e, se o caso, aplicação da penalidade cabível.

O fato gerador da obrigação é a situação fática descrita em lei a qual, uma vez concretizada, desencadeia a obrigação tributária. Geraldo Ataliba utiliza o termo fato imponível para designar a situação concreta sobre a qual deve incidir a norma tributária⁸⁷.

Nos termos do art. 142 do CTN, portanto, é dever da autoridade fiscal verificar a efetiva ocorrência da situação fática previamente prevista em lei, para, só então, constituir o crédito tributário, apontando o sujeito passivo da obrigação tributária. O agente fiscal deve apresentar elementos concretos de que aquele determinado tributo é realmente devido e de que o sujeito passivo apontado deve arcar com a obrigação tributária:

Os tipos tributários como que fecham a realidade tributária, não podendo ser alargados por meio de presunções, ficções ou meros indícios. É inadmissível que o agente fiscal abra aquilo que o legislador, atento aos ditames constitucionais, cuidadosamente fechou. O afã de evitar que os mais espertos se furtem ao pagamento dos tributos absolutamente não autoriza a utilização do arbítrio. Em suma, a busca da justiça não prevalece sobre a segurança jurídica.

[...]

Ademais, enquanto lança ou lavra o auto de infração, o Fisco tem o dever da imparcialidade, limitando-se a sopesar o ato ou fato que vai oficialmente declarar subsumido, respectivamente, à hipótese de incidência do tributo ou ao tipo penal tributário.

Logo, o lançamento e o auto de infração também estão sob a égide da segurança jurídica, com os seus consectários (estrita legalidade, proporcionalidade, ampla defesa etc.). Ao editar estes atos administrativos, o Fisco não pode, sob pena de nulidade, adotar critérios próprios (subjetivos), no lugar dos legais⁸⁸.

O auto de infração, portanto, deve ser instruído com todos os elementos de prova que sustentam a exigência fiscal. Trata-se de ônus da autoridade administrativa,

⁸⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 1991, p. 61.

⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 33. ed. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2021, p. 404-405.

reverberado pelo art. 38, § 1º, do Decreto n. 7.574/2011, que regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União:

Art. 38. 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 (Decreto n. 70.235, de 1972, art. 9º, com a redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009, art. 25).

§ 1º Os autos de infração ou as notificações de lançamento, em observância ao disposto no art. 25, deverão ser instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do fato motivador da exigência.

A Lei n. 9.784/1999, que regula o processo no âmbito da Administração Pública Federal, determina, em seu art. 2º, que a Administração obedecerá, dentre outros, aos “princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

O art. 3º, II, da Lei n. 9.784/1999, ainda prevê que o administrado tem direito a “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”.

Sobre o direito de ciência do autuado, Renato Lopes Becho leciona: “Como a constituição do crédito tributário é um acontecimento comunicacional, ela exige a prova (jurídica) do recebimento da mensagem por quem de direito, o que recebe o nome de notificação”⁸⁹.

O devido processo legal em matéria tributária impõe, portanto, que o sujeito passivo da obrigação seja cientificado dos termos do auto de infração e que possa defender-se por todos os meios de prova em direito admitidos.

A preterição do direito de defesa do autuado é causa de nulidade do processo administrativo federal (art. 12, II, do Decreto n. 7.574/2011): “Art. 12. São nulos: I – os atos e os termos lavrados por pessoa incompetente; e II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

Em síntese, apenas após dada a oportunidade à parte e exaurido o exercício ao contraditório administrativo, é que o crédito tributário poderá ser considerado

⁸⁹ BECHO, Renato Lopes. **Execução fiscal**: análise crítica. São Paulo: Noeses, 2018, p. 64.

definitivamente constituído⁹⁰, autorizando a emissão do título executivo (CDA) e o ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria da Fazenda Nacional – aqui trata-se, especificamente, do processo no âmbito federal, para melhor didática da análise pretendida.

Ressalvadas eventuais particularidades, em geral, esse mesmo encadeamento de atos que precedem à inscrição da dívida ativa e o ajuizamento do executivo fiscal também deve ser observado nos âmbitos municipal e estadual, especialmente diante da garantia constitucional prevista no art. 5º, LV, da CF/1988 (“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”).

Exceção a esse encadeamento de atos processuais que precedem o executivo fiscal é a hipótese em que o crédito tributário é declarado pelo próprio contribuinte. Nesse caso, o STJ pacificou, por meio da Súmula 436, o entendimento de que a entrega de declaração reconhecendo o débito constitui definitivamente o crédito tributário, portanto, os débitos indicados pelo próprio contribuinte no documento podem ser diretamente inscritos em dívida ativa e encaminhados para cobrança via executivo fiscal, sem necessidade de prévio contencioso administrativo⁹¹.

O STJ também vem manifestando o entendimento de que o depósito judicial constitui o crédito tributário, hipótese na qual é igualmente dispensável o prévio lançamento para exigência dos débitos⁹². Nesta pesquisa, optou-se por não aprofundar as razões que levaram ao STJ decidir que a declaração do débito e o depósito judicial autorizam o executivo fiscal sem necessidade de prévio contencioso administrativo, por não se tratar do escopo deste trabalho.

O que se quer demonstrar é que, por imposição do devido processo legal em matéria tributária, o caminho do débito até o executivo fiscal impõe a necessidade de o executado ter plena ciência dos motivos ensejadores da sua constituição, seja porque lhe foi dada a oportunidade da ampla defesa na via administrativa, seja porque ele próprio declarou aquele débito existente.

⁹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial 1.818.276/PR. Relatora Regina Helena Costa – Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 23 out. 2019.

⁹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.101.728/SP. Rel. Teori Albino Zavascki – Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 11 mar. 2009.

⁹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.469.161/SP. Rel. Francisco Falcão – Segunda Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 20 jun. 2023.

Esse é o sentido da expressão “regularmente inscrita” referida pelo art. 3º da LEF (“a dívida ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez”), isto é, a existência de um cenário em que o executado tenha plena ciência dos motivos que ensejaram a constituição do crédito tributário e da oportunidade de defender-se administrativamente, quando não tenha ele próprio declarado o débito.

Sobre o alcance do art. 3º da LEF, Hugo de Brito Machado esclarece:

O fundamento da presunção de liquidez e certeza do crédito tributário regularmente inscrito em Dívida Ativa é o regular processo administrativo mediante o qual tenha sido aquele crédito tributário apurado. Nesse sentido é a afirmação contida no art. 201 do CTN, de que a inscrição em Dívida Ativa se faz depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular⁹³.

Partindo-se do pressuposto de que o executado e/ou terceiro já tiveram chance de defesa na via administrativa é que o art. 3º, parágrafo único, da LEF, impõe a inversão do ônus probatório no executivo fiscal (“a presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite”). É nesse contexto que o art. 16, § 1º, da LEF prevê: “não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução”.

Nesse dispositivo, há uma evidente restrição ao direito de defesa do executado. Diversamente de outros tipos de processo, na execução fiscal, o executado é citado para pagar ou oferecer bens à penhora. Inerte, ficará sujeito à livre constrição de bens, não lhe sendo permitido defender-se pelos embargos à execução, até que o juízo, de alguma forma, ainda que parcial, esteja garantido:

Enquanto nos demais tipos de procedimento, a citação forma a tríade processual, no processo de execução a penhora é seu principal momento. A citação do devedor na execução possui contornos bem mais angustos.

[...]

Como o processo de execução visa a atingir o patrimônio do devedor remisso em suas obrigações, partindo de um direito líquido, certo e exigível, se esse não se adianta ao Estado-Jurisdição apontando os bens que melhor lhe aprouver para serem levados a leilão (hasta pública), ou ao próprio credor, que poderá indicar bens do executado (CPC/2015, art. 829, § 2º), o Poder Público, por meio de um seu

⁹³ MACHADO, Hugo de Brito; MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Execução fiscal**. Pesquisas Tributárias. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/RT, 2007, p. 85.

preposto, escolherá, em seu patrimônio, bens suficientes para a satisfação do crédito cobrado. Este ato (a penhora) é um verdadeiro ato de força, de império. Contra ele pode o executado se insurgir, aí sim, defendendo-se⁹⁴.

No executivo fiscal, é dada oportunidade de defesa ao executado apenas após garantido o juízo, partindo-se da premissa de que a inscrição em dívida ativa do débito tributário ocorreu após já lhe ter sido aberto o direito de defesa, presumindo-se (ainda que de forma relativa) a certeza e liquidez do crédito tributário.

Há situações, entretanto, nas quais o executivo fiscal é simplesmente redirecionado a terceiro no curso do processo, sem ele ter participado de qualquer ato ensejador à formação do título executivo (CDA). É justamente esse redirecionamento do executivo fiscal que consubstancia evidente afronta ao devido processo legal em matéria tributária, porque implica cerceamento ao direito de defesa do terceiro para o qual a dívida é redirecionada, sujeitando-o à imediata constrição de bens para se defender via embargos à execução.

O devido processo legal em matéria tributária impõe a necessidade, desde a lavratura do auto de infração, de o demandado ter ciência dos fundamentos que ensejaram a constituição do crédito tributário contra si; o que não ocorre em relação aos terceiros simplesmente incluídos no feito executivo, sem, sequer, terem ciência prévia dos motivos que levaram à referida cobrança.

Observa-se ainda que, por força do devido processo legal, o executado, quando não for ele próprio o responsável pela constituição do crédito tributário via declaração, deve ter a possibilidade de defender-se na via administrativa contra o débito que lhe é imposto, sem implicar-lhe qualquer constrição de bens. Na hipótese de redirecionamento do executivo fiscal ao terceiro, isso não irá ocorrer, tendo em vista que é chamado a responder pelo débito já na via judicial e em processo que não permite o exercício do direito de defesa sem prévia garantia do juízo.

No capítulo seguinte, aprofunda-se a análise das hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN, comumente invocadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional e acolhidas pelos magistrados, para determinar o redirecionamento do feito executivo aos terceiros.

⁹⁴ BECHO, Renato Lopes. **Execução fiscal**: análise crítica. São Paulo: Noeses, 2018, p. 31-32.

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A responsabilidade é uma das espécies de sujeição passiva tributária. Diz respeito a quem se atribui o dever de adimplir a obrigação tributária, que pode ser principal (dever de pagar o tributo e a penalidade pecuniária) ou acessória (cumprimento dos deveres instrumentais).

Sujeito passivo da obrigação tributária é a “pessoa obrigada a pagar o tributo e a penalidade pecuniária ou a praticar os deveres instrumentais para a garantia do crédito”⁹⁵. Em regra, o tributo deve ser exigido do contribuinte, que é quem tem relação direta com a materialidade descrita na norma. Excepcionalmente, a lei pode atribuir a outrem a responsabilidade de adimplemento da obrigação tributária.

O art. 122 do CTN refere-se ao sujeito passivo da obrigação acessória, como “a pessoa obrigada às prestações que constituam seu objeto”. Já o art. 121 do CTN esclarece que o sujeito passivo da obrigação tributária principal pode ser o contribuinte “quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” ou o responsável, quando, “sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”. Há, segundo o mesmo diploma, dois tipos de sujeitos passivos da obrigação tributária: o contribuinte, que realiza a materialidade descrita na norma e o responsável, a quem a lei atribui o dever de adimplir a obrigação tributária, mesmo não realizando a materialidade descrita na norma.

Renato Lopes Becho identifica um terceiro tipo de sujeito passivo, o substituto: “é aquela pessoa, vinculada à materialidade descrita na norma, chamada a recolher o tributo por força de lei. Poderá ser tanto a substituição por fato passado (CTN, art. 128) quanto a substituição por fato futuro (CF, art. 150, § 7º)”⁹⁶.

O tema da responsabilidade tributária é relevante nesta pesquisa tendo em vista que a praxe forense, especialmente nos últimos anos no Brasil, mostra que as procuradorias têm se valido bastante desse instituto para buscar, via ação executiva, a realização do crédito tributário desses responsáveis, quando não logram êxito perante o contribuinte.

⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 258.

⁹⁶ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário** – teoria geral e constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 126-127.

Em princípio, o ordenamento jurídico brasileiro admite que o dever de adimplemento da obrigação tributária seja atribuído a outrem que não o contribuinte. Diante disso, os arts. 121 e 128 do CTN apresentam como sujeitos passivos, além do contribuinte, os responsáveis e os substitutos.

Todavia, o problema está no *modus operandi* fazendário: o pedido de transferência da obrigação tributária do contribuinte a terceiros é requerido apenas no curso do processo executivo, quando o crédito tributário já está plenamente constituído e traduzido em CDA que goza de presunção legal.

Por força de decisão judicial que acolhe o pedido fazendário, com base em versão unilateral apresentada pelo Fisco, esses terceiros são simplesmente surpreendidos com bloqueios de bens efetivados no âmbito do executivo fiscal, a pretexto de que seriam responsáveis pelo débito tributário originalmente constituído sem sua participação.

Avalia-se que, o redirecionamento do executivo fiscal a terceiro, no contexto em que a responsabilidade tributária pressupõe a prática de determinados atos (arts. 134 e 135 do CTN), decorre da dissolução da sociedade ou da suposta existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I, do CTN), encerra hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, que deve sujeitar-se ao IDPJ (art. 133 do CPC/2015) previsto como mecanismo de garantia do devido processo legal no âmbito tributário.

A seguir, são trazidas as hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN visando demonstrar melhor o raciocínio proposto.

3.1 Responsabilidade tributária de terceiros

Na categoria de responsabilidade tributária de terceiros, estão inseridas as hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN. Intensos são os debates doutrinários sobre a legitimidade desses dispositivos diante de preceitos constitucionais que devem ser observados nas relações tributárias. É o que descreve Renato Lopes Becho, ao apontar a existência de dúvidas difíceis de serem solucionadas:

Apresentaremos um breve panorama de dúvidas que nos assolaram a respeito do indigitado tema. Depois, iremos atrás das particularidades de cada uma delas. Observamos que os arts. 134 e 135 do CTN estão a vincular várias pessoas, como pais, tutores e

curadores, administradores, sócios, tabeliães, síndicos de massa falida e comissários, ao recolhimento de tributos, de forma genérica. Queremos saber, diante disso, como um pai ou um administrador de empresa pode vir a ser obrigado a recolher um tributo (em que não foi apontado nem como contribuinte constitucional, nem como contribuinte legal, ou muito menos como substituto tributário), em que medidas e em quais circunstâncias.

[...]

Tais responsabilidades são necessárias apenas para a execução forçada do crédito tributário⁹⁷.

Embora se compartilhe aqui de muitos questionamentos lançados pela doutrina sobre a legitimidade da reponsabilidade atribuída a terceiros pelo CTN, não se pretende esmiuçar esses pontos. A ideia é analisar se os requisitos previstos nos arts. 134 e 135 do CTN para imputar responsabilidade autorizam (ou não) a conduta pretendida pelo Fisco de simplesmente requerer a inclusão desses terceiros no polo passivo do feito executivo, sem terem participado do processo de constituição do crédito tributário, e se esse procedimento encerraria hipótese de desconsideração da personalidade jurídica.

3.1.1 Responsabilidade do art. 134 do CTN

O art. 134 do CTN elenca um rol de pessoas que “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”.

Destaca-se a impropriedade terminológica utilizada pelo legislador ao referir-se no art. 134 do CTN à responsabilidade solidária, ao invés de subsidiária, tendo em vista que a regra comporta benefício de ordem. Ou seja, por pressupor a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, a responsabilidade prevista no art. 134 do CTN não é solidária, mas, sim, subsidiária, conforme pondera Regina Helena Costa:

Observe-se que a norma do *caput* encerra uma impropriedade lógica, porquanto, tratando-se de responsabilidade solidária, não pode estar configurada apenas nos casos de “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”; ou seja, nas hipóteses apontadas, o terceiro somente será chamado a responder

⁹⁷ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 58.

pelo débito tributário diante da impossibilidade de exigência do seu pagamento pelo contribuinte. Então, no tocante ao contribuinte, por óbvio, a responsabilidade dessas pessoas é subsidiária⁹⁸.

Renato Lopes Becho também sinaliza a impropriedade terminológica do art. 134 do CTN ao referir-se à responsabilidade solidária, quando os contornos legais apontam hipótese de responsabilidade subsidiária:

Outro aspecto que nos causa desconforto com a doutrina tradicional reside no fato de que o *caput* do art. 134 estipula que ele será aplicado no caso de impossibilidade de cobrança do tributo do contribuinte, circunstância que levará à responsabilidade solidária. Mas é um pressuposto da solidariedade que o credor possa cobrar dos sujeitos passivos solidários. Se o pressuposto é que seja impossível cobrar de um deles, como se dará a cobrança de ambos? Enfatizando melhor: o legislador determina no art. 134, que, quando for impossível cobrar de A (contribuinte), o credor poderá cobrar de A e de B (responsável). Mas o legislador já está dizendo que será impossível cobrar de A e de B. Nesse sentido, a responsabilidade do terceiro resta pessoal, individual. Dessa forma, não haveria solidariedade, mas provavelmente subsidiariedade⁹⁹.

Luís Eduardo Schoueri sustenta que a hipótese aventada pelo art. 134 do CTN consubstancia responsabilidade subsidiária, pois, se a responsabilidade fosse, de fato, solidária, o síndico da massa falida sempre responderia pessoalmente com seus bens para adimplir débitos da empresa em falência, o que seria um absurdo:

Este aspecto torna-se evidente quando se toma o caso do síndico da massa falida: é corriqueiro que esta não possa solver seus débitos, inclusive os tributários. Nem por isso, será o síndico responsável pelos tributos. Entretanto, se por causa de seu ato ou omissão, o débito tributário deixa de ser pago, aí então se torna ele responsável¹⁰⁰.

Compartilha-se do entendimento de que a responsabilidade prevista no art. 134 do CTN é subsidiária, e não solidária, especialmente porque a impossibilidade de adimplemento da obrigação principal pelo contribuinte é pressuposto para ser transferida a terceiros.

Outra questão importante colocada quanto ao art. 134 do CTN é se o mero inadimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte justificaria *per se* a sua

⁹⁸ COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional e sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 284.

⁹⁹ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros – CTN**, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 60.

¹⁰⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 507.

transferência aos terceiros ali arrolados, assumindo a feição de garantia do crédito tributário, posicionamento defendido por Alfredo Augusto Becker:

Esta segunda relação jurídica não é de natureza tributária, mas sim de natureza fiduciária. O responsável legal tributário não é o contribuinte *de jure*. Ele é sujeito passivo de uma relação jurídica de natureza fiduciária. O dever jurídico que o responsável legal tem perante o Estado é dever jurídico dele próprio, todavia, é dever jurídico de prestação fiduciária, não de prestação tributária¹⁰¹.

Entretanto, a parte final do art. 134 do CTN revela que não é o simples inadimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte que autoriza a sua exigência dos terceiros ali relacionados. É necessário haver uma correlação entre o inadimplemento da obrigação tributária e os atos praticados por esses terceiros ou omissões de que forem responsáveis, segundo analisa Paulo de Barros Carvalho:

A cabeça do artigo já diz muita coisa, e fizemos questão de grifar nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis porque revela a existência de um indisfarçável ilícito e do *animus puniendi* que inspirou o legislador, ao construir a prescrição normativa¹⁰².

A confirmar a impossibilidade de que a previsão contida no art. 134 encerraria simples hipótese de garantia do crédito tributário, Renato Lopes Becho aprofunda a análise histórico-evolutiva do dispositivo legal ao apontar que, embora Rubens Gomes de Souza tenha incluído no anteprojeto do CTN o dispositivo no título garantia do crédito tributário, ao final de diversas alterações redacionais, passou a integrar o capítulo referente à sujeição passiva tributária do CTN:

[...] não aceitou a responsabilidade tributária como garantia e a estabeleceu como uma forma de sujeição passiva tributária que está no art. 121, parágrafo único, do CTN, já citado. Nele se observa que o responsável tributário recebeu tratamento contíguo ao contribuinte, ambos unidos sob o rótulo sujeito passivo [...]. Acreditamos que a disposição do CTN está melhor, pois a responsabilidade tributária é uma das modalidades de sujeição passiva, e não uma garantia ao crédito fiscal [...] em outras palavras, se a responsabilidade tributária de terceiros for vista como uma garantia do crédito tributário, uma ação do contribuinte (não pagar tributo) faz com que o débito possa ser cobrado de outro (o responsável). Se a responsabilidade tributária for

¹⁰¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 599.

¹⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 315-316.

uma sujeição passiva, um ato do responsável atrairá para si a responsabilidade, o que é muito diferente do modelo garantista [...] mas, principalmente, estabeleceram um texto que não constava do Projeto apresentado: a responsabilidade do terceiro somente é aplicável nos atos em que [os responsáveis] intervierem. Essa alteração é muito significativa, pois afastou expressamente a responsabilidade objetiva exposta por Rubens Gomes de Souza, estabelecendo-a como responsabilidade subjetiva, que é aquela em que o ânimo do agente interfere na caracterização do fato¹⁰³.

No entendimento desta pesquisa, tanto a parte final do art. 134 do CTN quanto a sua evolução histórico-legislativa apontam para a impossibilidade de que a hipótese seja considerada mera garantia do crédito tributário. Trata-se de responsabilidade subjetiva a qual, conforme observa Renato Lopes Becho, requer seja perquirido o ânimo do agente para ser caracterizada.

A definição quanto à natureza da responsabilidade prevista no art. 134 do CTN (se objetiva ou subjetiva) é relevante para o presente trabalho. Como trata de hipótese de responsabilidade que pressupõe o inadimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte, a sua aplicação ocorrerá no âmbito do processo executivo. Uma vez que não seja possível o adimplemento da obrigação tributária do contribuinte, com base no art. 134 do CTN, o feito executivo poderá ser redirecionado para um dos responsáveis ali elencados.

Ao admitir-se que o art. 134 do CTN encerra hipótese de responsabilidade tributária objetiva, bastaria, por exemplo, o simples inadimplemento para que os administradores de bens de terceiros (art. 134, III, do CTN) fossem obrigados a adimplir a obrigação tributária via ação executiva. Sob esse viés, não restaria qualquer possibilidade de defesa a esse terceiro no âmbito da ação executiva, uma vez comprovado o inadimplemento da obrigação tributária e a sua qualidade de administrador dos bens. Essa interpretação, para além de ser incoerente com o texto legal e o histórico evolutivo de sua elaboração, parece afrontar o princípio do devido processo legal em matéria tributária.

A interpretação mais consentânea com o ordenamento jurídico brasileiro é a de que a responsabilidade tributária prevista no art. 134 do CTN é subjetiva e, além do inadimplemento da obrigação tributária, pressupõe a prova da participação ou omissão do agente para alcançar esse resultado.

¹⁰³ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 67.

Considerando que a responsabilidade prevista no art. 134 do CTN é subjetiva, entende-se que o feito executivo não pode ser simplesmente redirecionado ao terceiro, sem que ele possa exercer previamente o seu direito de defesa, de maneira a demonstrar que não participou nem se omitiu de nenhum ato que tenha desencadeado o inadimplemento tributário.

3.1.2 Responsabilidade do art. 135 do CTN

O art. 135 do CTN atribui responsabilidade tributária às mesmas pessoas indicadas no art. 134 do CTN (inciso I), diferenciando-se deste outro, contudo, ao prever a responsabilidade pessoal das pessoas ali indicadas, “pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

O rol do art. 135 do CTN também contempla os mandatários, prepostos e empregados (inciso II) e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (inciso III):

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.

A responsabilidade referida pelo art. 135 do CTN independe do inadimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte, que é exigido pelo art. 134 do CTN¹⁰⁴. A doutrina, por sua vez, diverge quanto à exclusão da responsabilidade do contribuinte se configurada a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN. Parte dela sustenta que “o sujeito passivo da obrigação tributária (contribuinte ou substituto) não poderá ser levado a responder pelo crédito tributário”¹⁰⁵, isto é, apenas o responsável teria que adimplir a obrigação tributária resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

¹⁰⁴ ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos.

Responsabilidade tributária. São Paulo: RT, 2017, p. 125.

¹⁰⁵ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 89.

A corroborar a exclusão da responsabilidade do contribuinte ou substituto, Renato Lopes Becho se socorre, novamente, do histórico legislativo que resultou na redação final do art. 135 do CTN. Em síntese, o Projeto do CTN expressamente previa que a pessoa jurídica também seria responsável pelas obrigações decorrentes de atos praticados pelos diretores, gerentes ou administradores, ainda que com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Essa disposição, conforme relembra Renato Lopes Becho, contrariava a própria legislação comercial¹⁰⁶.

Luciano Amaro também sustenta que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN exclui aquela aplicável ao contribuinte:

Em confronto com o artigo anterior, verifica-se que esse dispositivo exclui do polo passivo da obrigação a figura do contribuinte (que, em princípio, seria a pessoa em cujo nome e por cuja conta agiria o terceiro), ao mandar que o executor do ato responda pessoalmente. A responsabilidade pessoal deve ter aí o sentido (que já se adivinhava no art. 131) de que ela não é compartilhada com o devedor 'original' ou 'natural'. Não se trata, portanto, de responsabilidade solidária. Somente o terceiro responde, 'pessoalmente'¹⁰⁷.

De fato, considerando o histórico legislativo, e a referência à pessoa jurídica ter sido excluída da redação final do art. 135 do CTN, prevaleceu apenas a responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou administradores.

Entretanto, o entendimento majoritário é o de que a responsabilidade, conforme prevista no art. 135 do CTN, seria solidária, ou seja, não excluiria aquela aplicável aos contribuintes, entendimento sustentado por Misabel Derzi, ao atualizar a obra de Aliomar Baleeiro:

De fato, é essa a interpretação que nos parece mais razoável. Nem teria sentido que, em detrimento dos interesses fazendários, fosse afastado o contribuinte do polo passivo da obrigação, muitas vezes uma sociedade comercial de grande capacidade econômica, para ser substituído por um gerente, diretor ou empregado, pelo simples fato de não ter sido pago o tributo¹⁰⁸.

¹⁰⁶ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 92-97.

¹⁰⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, capítulo X, item 7.6.

¹⁰⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1.155.

Para a jurisprudência, a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN seria solidária, abarcando tanto o contribuinte quanto o responsável:

[...] 2. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei n. 6.404/76) [...] ¹⁰⁹.

A discussão sobre ser solidária ou não a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN interessa ao presente estudo, na medida em que, com base na solidariedade abalizada pela jurisprudência, verifica-se ser corriqueiro pedido fazendário para redirecionar o executivo fiscal aos responsáveis ali elencados:

[...] I – Na origem, o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios administradores foi requerido pelo Fisco Estadual, considerando que o CTN prevê solidariedade dos sócios pelas dívidas da sociedade; [...] ¹¹⁰.

Também se mostra relevante ao presente trabalho a discussão sobre o alcance da expressão “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” contida no art. 135 do CTN.

No passado, prevalecia o entendimento jurisprudencial de que o simples inadimplemento tributário consubstanciaria infração de lei, a justificar a responsabilização dos terceiros elencados no art. 135 do CTN:

Como a sociedade devedora não recolheu os tributos devidos, seus sócios gerentes se tornaram, pessoalmente, responsáveis pela dívida, objeto da execução, porque é ela resultado de atos praticados com infração à lei (art. 135, III do CTN). É esta uma das hipóteses de substituição tributária e, de responsabilidade principal, e não secundária. Para se proceder a penhora do sócio-gerente, na execução, não é necessário que conste na certidão de dívida os nomes dos sócios e também não se exige a prova, em outro processo de ter o sócio-gerente agido 'com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos' (art. 135, *caput* do CTN) ¹¹¹.

¹⁰⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp. 174.532/PR. Rel. José Delgado – Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 18 jun. 2001.

¹¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. 1.819.771/PR. Rel. Francisco Falcão – Segunda Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 22 out. 2019.

¹¹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. 7.387-0/PR. Rel. Garcia Vieira – Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 14 dez. 1992.

O entendimento de que, bastaria o mero inadimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte para se imputar a responsabilidade aos terceiros elencados no art. 135 do CTN, reflete uma tentativa de atribuir-lhe a natureza de responsabilidade objetiva: nesse sentido, bastaria a prova do inadimplemento para a obrigação tributária poder ser transferida ao terceiro, o que não parece encontrar guarida no ordenamento jurídico brasileiro.

Todavia, não faria sentido a exploração econômica por meio de pessoa jurídica, se não houvesse a possibilidade de segregação patrimonial, de forma a mitigar os riscos de perda de seus sócios, que permaneceriam receosos de perder seu patrimônio pessoal, caso não lograssem êxito em seu negócio. O risco da atividade econômica da pessoa jurídica não envolve apenas a relação com credores no âmbito privado, mas inclui também a possibilidade de falta de recursos para pagamento de tributos, o que, por si só, não é uma infração.

A jurisprudência, felizmente, evoluiu, no sentido de que o mero inadimplemento tributário não é fundamento suficiente para transferir a obrigação aos terceiros elencados no art. 135 do CTN, na medida em que o ordenamento jurídico não comporta a responsabilidade objetiva nessa seara:

Nos termos da lei Brasileira (art. 16, do D.L. 3.708, VII e 135 do CTN), como ponderou o Il. Des. Léo Pereira, 'vige o princípio da responsabilidade subjetiva e não objetiva'. Não prevalece a simples presunção. Há que ser provada a prática de ato contrário ao contrato social ou à lei do sócio para que possa ser responsabilizado pelo descumprimento de obrigações sociais, o que não ocorreu, na espécie dos autos¹¹².

Atualmente, o entendimento de que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente” se encontra descrito na Súmula 430 do STJ¹¹³.

Em síntese, compartilha-se do entendimento de que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN é subjetiva (e não objetiva), de maneira que pressupõe a prova efetiva de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, a ser obtida em processo prévio que permita ao terceiro exercer o

¹¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. 8.711/RS. Rel. Peçanha Martins – Segunda Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 17 dez. 1992.

¹¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430. Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 13 maio 2010.

direito à ampla defesa e ao contraditório (devido processo legal) para que a obrigação tributária possa lhe ser transferida.

3.1.3 Responsabilidade decorrente da dissolução (irregular e regular) da pessoa jurídica

Tema correlato às responsabilidades previstas nos arts. 134 e 135 do CTN diz respeito à construção jurisprudencial, no sentido de admitir o redirecionamento do executivo fiscal ao sócio gerente no caso de dissolução irregular da empresa. É o que consta da Súmula 435 do STJ: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicar aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio gerente”¹¹⁴.

Referida súmula deu ensejo ao Tema Repetitivo 981, em que o STJ deliberou ser desinfluyente para o redirecionamento da dívida o fato de o sócio não exercer cargo de gerência ou administração à época dos fatos geradores dos tributos em cobro:

Execução fiscal. Dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou presunção de sua ocorrência. Súmula 435/STJ. Redirecionamento a sócio-gerente ou a administrador. Condição. Exercício da administração da pessoa jurídica executada, no momento de sua dissolução irregular. Inexistência de exercício da administração, quando da ocorrência do fato gerador do tributo inadimplido ou do seu vencimento. Irrelevância¹¹⁵.

O entendimento jurisprudencial atual segue, portanto, no sentido de que a dissolução irregular da sociedade é causa para a obrigação tributária inadimplida ser transferida para o sócio. Ainda, para isso ocorrer, não seria necessário o exercício do cargo de gerência ou administração à época dos fatos geradores. Bastaria, apenas, que o sócio exercesse esses poderes no período em que constatada a dissolução irregular.

Nesse contexto, questiona-se se a responsabilidade do sócio gerente por dissolução irregular da sociedade, conforme deliberado pelo STJ na Súmula 435 e no Tema Repetitivo 981, estaria enquadrada em alguma das hipóteses dos arts. 134 e

¹¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 435. Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 13 maio 2010.

¹¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RESP. 1.645.333/SP. Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 30 maio 2022.

135 do CTN. Para responder à pergunta, é necessário distinguir a dissolução regular daquela que ocorre de forma irregular. Em ambas as hipóteses, a dissolução implica encerramento das atividades da empresa.

A dissolução regular pode ocorrer por meio de um “ato que inaugura o processo de extinção da sociedade (reunião de sócios, ata de assembleia, distrato), em que os sócios decidem por encerrar as atividades da sociedade, e nomeiam o liquidante”,¹¹⁶ ou por via judicial, “através de uma sentença em um processo de falência, por exemplo”¹¹⁷.

A dissolução irregular, por sua vez, ocorre quando a empresa simplesmente fecha as portas, “com demissão dos empregados e o não cumprimento de nenhuma exigência burocrática (registro nos órgãos competentes)”¹¹⁸.

Segundo a jurisprudência do STJ (Súmula 435 e Tema Repetitivo 981), uma vez não localizada a empresa no endereço indicado pelos órgãos oficiais de registro, haveria uma presunção de dissolução irregular, o que autorizaria o Fisco exigir os tributos inadimplidos do sócio-gerente ou administrador, ainda que ele não exercesse o cargo de gerência à época dos fatos geradores.

Ao se cotejar o art. 134 do CTN, verificam-se dois incisos referentes ao administrador e sócio, que poderiam ser utilizados como fundamento da jurisprudência firmada pelo STJ. Os incisos III e VII dispõem que são responsáveis “os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes” e “os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas”.

Contudo, o administrador referido pelo art. 134, III, do CTN, é o da lei civil, que não se confunde com os diretores, gerentes e representantes das sociedades empresariais. Essa interpretação é corroborada pelo fato de que “o legislador retirou da proposta a mera insolvência, além de ter retirado do Projeto de Código Tributário Nacional justamente os diretores, gerentes e representantes”¹¹⁹.

¹¹⁶ CARAMICO, Maria Eugênia Buonanno. A responsabilidade tributária dos débitos lançados após a dissolução regular da sociedade empresária limitada. **Revista Direito Tributário Atual n. 50**, ano 40, p. 279-304. São Paulo: IBDT, 1ª quadrimestre 2022.

¹¹⁷ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 115.

¹¹⁸ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 115.

¹¹⁹ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 116.

Além disso, o inciso VII refere-se apenas à sociedade de pessoas que, à luz do direito privado, já sujeitam os seus sócios à responsabilidade ilimitada, sem possibilidade de interpretação extensiva para outros tipos societários. É o que esclarece Misabel Abreu Machado Derzi:

O art. 134 não traz, portanto, nenhuma modificação das leis comerciais, porque elege como responsáveis tributários apenas os sócios nas sociedades de pessoas, que, à luz dos institutos de Direito Privado, já estão solidária e pessoalmente obrigadas pelos débitos sociais perante os credores, a saber, os sócios na sociedade em nome coletivo, ou o sócio de capital na sociedade de capital e indústria etc.¹²⁰

Quanto às hipóteses previstas no art. 135 do CTN, ao contrário do art. 134, VII, do CTN, o inciso III se refere a diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Porém, o *caput* do dispositivo legal vincula a responsabilidade à prova da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

O simples fato de a empresa não ser localizada no endereço indicado nos cadastros oficiais não implicaria a conclusão de que tenha sido praticado ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Não se vislumbra na lei a presunção atribuída pela jurisprudência. O fechamento das portas da empresa não gera, por si só, a obrigação tributária a que se refere o art. 135 do CTN:

[...] a dissolução (regular ou irregular) de empresa não gera tributo. Não há como se aplicar a parte do texto legal que se refere à “obrigação tributária decorrente de” para essa hipótese. Por isso, não há como se aplicar a dissolução irregular ao contido no art. 134 nem no art. 135 do Código. Não localizada a empresa, deve a Administração Tributária buscar conhecer o ocorrido¹²¹.

Portanto, não se vislumbra fundamento legal para atribuir responsabilidade aos sócios-gerentes e administradores pelo só fato da dissolução irregular da empresa. E, pior, sem que tenham exercido qualquer cargo de direção à época dos fatos que ensejaram a obrigação tributária inadimplida.

¹²⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 754.

¹²¹ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 116.

A discussão quanto à responsabilização tributária dos sócios-gerentes e/ou administradores em decorrência da dissolução irregular da empresa é relevante para o tema dessa dissertação, na medida em que a jurisprudência atual tem seguido no sentido de que, especialmente nessa hipótese, o terceiro pode ser incluído no polo passivo da ação executiva, não lhe sendo aplicável o direito à prévia defesa, o que implica afronta direta ao devido processo legal.

Por fim, observa-se que o art. 7-A da Lei Complementar n. 147/2014 foi alterado pela Lei n. 11.598/2007 para prever a possibilidade de fechamento regular da sociedade, ainda que existam pendências tributárias. Porém, atribui responsabilidade solidária aos titulares, sócios e administradores, conforme reproduzido abaixo:

Art. 7º-A. O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos 3 (três) âmbitos de governo, ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos titulares, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção.

§ 1º A baixa referida no *caput* deste artigo não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados impostos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da simples falta de recolhimento ou da prática comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial de outras irregularidades praticadas pelos empresários ou por seus titulares, sócios ou administradores.

§ 2º A solicitação de baixa na hipótese prevista no *caput* deste artigo importa responsabilidade solidária dos titulares, dos sócios e dos administradores do período de ocorrência dos respectivos fatos geradores.

Depreende-se da atual redação do art. 7-A da Lei Complementar n. 147/2014 que, encerrada regularmente a empresa, eventuais débitos tributários em aberto serão automaticamente imputados aos titulares, sócios e/ou administradores identificados à época dos fatos geradores, em decorrência “da simples falta de recolhimento”, o que não encontra guarida no ordenamento jurídico brasileiro.

Embora a parte final do §1ºA do dispositivo preveja a necessidade de instauração de processo (judicial ou administrativo) prévio para responsabilização tributária dos empresários ou titulares, sócios ou administradores, por atos irregulares, o mesmo não se aplica à hipótese de responsabilização decorrente da simples falta de recolhimento.

Ou seja, segundo o art. 7-A da Lei Complementar n. 147/2014, se houver débitos tributários em aberto, é possível a dissolução regular da empresa, mas os titulares, sócios e administradores do período de ocorrência dos fatos geradores deverão responder com seu próprio patrimônio pelas dívidas tributárias da empresa, sem necessidade de o Fisco comprovar previamente quaisquer atos ilícitos que lhe possam ser imputados. Em uma interpretação literal da Lei, basta a simples falta de recolhimento dos tributos para ser possível responsabilizar esses terceiros.

Diante da atual redação do art. 7-A da Lei Complementar n. 147/2014, se a empresa não tiver mais condições financeiras de seguir adiante com suas atividades, tampouco de arcar com os seus débitos fiscais, restará aos empresários ou titulares, sócios ou administradores, simplesmente fecharem as portas, optando pela dissolução irregular, para tentarem não se sujeitar à responsabilização automática ali prevista.

De um ou de outro modo, entende-se que a dissolução regular ou irregular não é causa suficiente para sujeitar os bens de seus sócios à constrição. O fechamento das portas da empresa não gera, por si, a obrigação tributária. A inclusão automática desses supostos responsáveis no polo passivo do executivo encerra hipótese de desconsideração da personalidade jurídica que, levada a efeito sem a prévia instauração do IDPJ, consubstancia inaceitável violação ao princípio do devido processo legal.

3.1.4 Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR) – redirecionamento por dissolução irregular e devido processo legal em matéria tributária

Objetivando contornar a violação ao devido processo legal em matéria tributária e a necessidade de prévia instauração do IDPJ, especificamente para a hipótese de redirecionamento da dívida ativa a terceiro por força de alegada dissolução irregular da empresa, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) instituiu o Procedimento Administrativo de Responsabilidade (PARR), por meio da Portaria n. 948/2017.

Todavia, o procedimento não supre a necessidade de prévia instauração do IDPJ para se alcançar a efetividade do princípio do devido processo legal,

especialmente na hipótese de redirecionamento da dívida ativa a terceiro por força de alegada dissolução irregular da empresa.

Nos termos da Portaria, o PARR é instaurado pela unidade da PGFN responsável pela cobrança do débito inscrito em dívida ativa em face da pessoa jurídica devedora (art. 2º) e deve permitir ao terceiro, ao qual se imputa a responsabilidade, apresentar “elementos aptos para demonstrar a inoccorrência de dissolução irregular ou a ausência de responsabilidade pelas dívidas” (art. 4º). A Portaria, ainda, esclarece que a impugnação deverá se limitar à discussão objeto do PARR (art. 4º, § 2º).

O PARR, portanto, restringe a defesa do terceiro apenas à demonstração de inoccorrência de dissolução irregular ou à ausência de responsabilidade pelas dívidas, implicando clara afronta ao princípio constitucional do devido processo legal que pressupõe seja concedido ao jurisdicionado o direito à ampla defesa.

Em matéria tributária, o devido processo legal impõe o sujeito passivo da obrigação seja cientificado do auto de infração para se defender por todos os meios de prova em direito admitidos. Verifica-se, nesse sentido, flagrante violação ao devido processo legal, ao admitir-se que o terceiro, uma vez declarado, na via administrativa, responsável pela dívida da empresa que se reputa dissolvida irregularmente, seja incluído no polo passivo do executivo fiscal, sem lhe oferecer a oportunidade prévia de combater os elementos ensejadores da constituição do crédito tributário.

Para além disso, a Portaria n. 948/2017 também prevê que a impugnação será apreciada pelo próprio Procurador responsável pela inscrição em dívida ativa (art. 5º). Uma vez rejeitada a defesa administrativa, o terceiro será considerado responsável pelas dívidas (art. 7º), tendo em vista que, ao recurso administrativo cabível (a ser julgado pela PGFN), não é atribuído efeito suspensivo (art. 6º).

A ausência de atribuição de efeito suspensivo ao recurso previsto no âmbito do PARR, à revelia do art. 151, III, do CTN, e o fato de que o seu julgamento, assim como o da impugnação, deve ser submetido ao próprio órgão fazendário, escancaram ainda mais a afronta ao princípio do devido processo legal.

3.2 Responsabilidade solidária – art. 124, I, do CTN

O art. 124, I, do CTN, dispõe que são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

Com base nesse dispositivo, o Fisco tem requerido (e o Poder Judiciário muitas vezes deferido) o redirecionamento do executivo fiscal para empresas que entende fazerem parte do mesmo grupo econômico. Contudo, não se identifica qualquer correlação entre o art. 124, I, do CTN, e a pretendida responsabilidade solidária entre empresas do mesmo grupo econômico. Aliás, o termo grupo econômico sequer é citado pelo art. 124, I, do CTN.

Segundo Roque Antonio Carrazza, “configura-se o grupo econômico quando um conjunto de sociedades, vinculadas entre si pelo nexo do mesmo controle, combinam recursos e esforços para a consecução de objetivos comuns”¹²².

Na legislação tributária encontra-se referência a grupo econômico apenas no art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991 (Lei de Custeio da Seguridade Social), o qual dispõe:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:
[...] IX – as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei.

Em princípio, só seria possível a responsabilização tributária de empresas integrantes do mesmo grupo econômico na hipótese referida pelo art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991, aplicável às contribuições devidas à Seguridade Social e, mesmo assim, desde que comprovada a prática conjugada do fato gerador, conforme ratificado pela jurisprudência do STJ:

Contudo, este Tribunal Superior tem externado: “ainda que se admita que as empresas integram grupo econômico, não se tem isso como bastante para fundar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma delas, ao ponto de se exigir seu adimplemento por qualquer delas” (AgInt no REsp 1860479/PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, j. 28-09-2020, DJe 01-10-2020). É que “a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN, c/c o art. 30 da Lei

¹²² CARRAZZA, Roque Antonio. Grupo de empresas – autocontrato – não incidência de ISS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direito tributário e reforma do sistema**. São Paulo: CEU; RT, 2003, p. 245.

n. 8.212/1990, não decorre exclusivamente da demonstração da formação de grupo econômico, mas demanda a comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial" (AgRg no AREsp 89.618/PE, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, j. 23-06-2016, DJe 18-08-2016)¹²³.

O interesse comum referido pelo art. 124, I, do CTN, não autoriza a conclusão de que, para outras espécies tributárias, seria possível a responsabilização tributária de empresas integrantes do mesmo grupo econômico:

No caso de grupo econômico, salvo melhor juízo, não está presente o interesse comum indicado no inciso I. A visão que temos da existência de mais de uma pessoa jurídica, sujeita a um mesmo comando, mas que possam ter sócios distintos nos termos como aceito atualmente em nosso ordenamento jurídico, não permite que vislumbremos, sempre e em tese, o interesse comum em todas as atividades de um grupo econômico. Na busca didática por exemplos que possam aclarar nosso pensamento, lembramo-nos de algumas grandes concentrações de empresas em ramos industriais, como de cervejas e chocolates, autorizadas pelo Cade posto que partícipes do mercado global, que permanecem com pessoas jurídicas distintas dentro do território nacional, ainda que componentes do mesmo grupo econômico. Assim, tratando do assunto em tese, temos dúvida se dois produtores que localmente concorrem entre si, ainda que partícipes do mesmo grupo econômico, possuam o 'interesse comum' indicado pelo legislador complementar. Se assim o for, os tributos devidos por uma empresa poderão ser exigidos de outra, sendo que, como vimos, não se exige da Administração Tributária verificar a composição societária de cada uma das empresas que componham o referido grupo econômico. Se assim o for, salta aos olhos a evidente injustiça na cobrança dos tributos, ao arrepio do Texto Constitucional¹²⁴.

O art. 124, I, do CTN, se refere à solidariedade verificada no ato de constituição do crédito tributário, pois deve existir uma comunhão de interesse (jurídico e não meramente econômico) identificada no momento da constituição do crédito tributário para o Fisco, nos termos do art. 124, I, do CTN, a exigir o débito também do apontado devedor solidário.

Não se trata, pois, de hipótese de responsabilidade de terceiro, mas de situação que implica obrigação passiva solidária, conforme analisa Regina Helena Costa:

¹²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no REsp 1911919/SP. Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 14 nov. 2022.

¹²⁴ BECHO, Renato Lopes. A responsabilização tributária de grupo econômico. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 221. São Paulo: Dialética, 2014, p. 137.

A hipótese contida no inciso I está redigida em linguagem bastante vaga, não traduzindo com acuidade o que se quer significar. Comprador e vendedor têm interesse comum na transmissão da propriedade de imóvel, mas nem por isso podem ser devedores solidários. A solidariedade tributária, que é sempre passiva, somente pode existir entre sujeitos que figurem nesse polo da relação obrigacional. Importa salientar que a solidariedade, sob esse fundamento, não constitui modalidade de sujeição passiva indireta, como sustenta parte da doutrina, visto que os devedores solidários não são terceiros, porquanto realizam a situação fática descrita na hipótese de incidência. Por intermédio desse expediente, não se inclui terceira pessoa no polo passivo da obrigação tributária, representando apenas “forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo”. Coproprietários do mesmo imóvel urbano, por exemplo, são devedores solidários do IPTU¹²⁵.

Sobre o alcance do art. 124, I, do CTN, Frederico Menezes Breyner argumenta:

O conceito de interesse comum na situação que constitua o fato gerador é extraído do contexto do CTN, que repele qualquer concepção econômica ou finalística (arts. 4º, 109, 110, 114, e 118, II). Logo, interesses econômicos no fato gerador ou interesses nas consequências advindas da realização do fato gerador são irrelevantes para a configuração da solidariedade.

[...]

O art. 124, I do CTN aplica-se aos casos em que o mesmo fato gerador é realizado conjuntamente por mais de uma pessoa, ou seja, havendo mais de uma pessoa enquadrada na definição legal de contribuinte (art. 121, parágrafo único, I), determina o art. 124, I, que sejam eles solidariamente obrigados pela dívida tributária, independentemente de disposição expressa de lei. Logo, ao contrário do inciso II, que alude à graduação do dever do responsável tributário, o inciso I gradua o dever dos contribuintes pelo fato gerador co-realizado, impondo diretamente a solidariedade entre eles pela respectiva obrigação tributária¹²⁶.

Nesta pesquisa, o intuito não é esmiuçar as celeumas existentes em torno da interpretação que deve ser atribuída ao art. 124, I, do CTN, até porque, para isso, seria necessária uma dissertação específica. O objetivo, este sim, é demonstrar que o redirecionamento do executivo fiscal para empresa que integra o mesmo grupo econômico daquela originalmente demandada, sem que tenha participado dos atos que levaram à constituição do crédito tributário, consubstancia verdadeira hipótese de

¹²⁵ COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional e sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 264.

¹²⁶ BREYNER, Frederico Menezes. **Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupo econômico**. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2011/03/Responsabilidade-tributaria-do-grupo-economico.pdf>. Acesso em: 1 dez. 2021.

desconsideração da personalidade jurídica, de maneira que a prévia instauração do IDPJ é obrigatória, sob pena de ofensa ao princípio constitucional do devido processo legal.

4 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Regra geral, o patrimônio da pessoa jurídica é destacado daquele pertencente aos seus sócios, de maneira que, cada um responde com seu próprio patrimônio pelas obrigações contraídas por si.

Em suma, a desconsideração da personalidade jurídica, conforme prevista no art. 50 do CC/2002, implica que determinadas obrigações da pessoa jurídica sejam estendidas aos bens particulares de administradores ou de sócios beneficiados direta ou indiretamente, uma vez ocorrido desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

Algumas hipóteses de responsabilidade tributária não encerram, por si só, hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica. As ferramentas previstas no CTN para atribuir responsabilidade a terceiros, em princípio, são diferentes daquelas utilizadas pelo direito privado porque independem da decisão do juiz para serem usadas pelo Fisco.

Constatados pela autoridade fiscal alguns dos atos previstos nos arts. 124, I, 134 e 135, do CTN, ou a dissolução da empresa, a legislação tributária (art. 149, VII, do CTN) determina a revisão do lançamento tributário para fazer constar como sujeito passivo o responsável, a fim de lhe ser dada plena ciência dos motivos ensejadores da sua responsabilidade tributária, a possibilidade do exercício do contraditório e da ampla defesa. Só depois de exaurido o contencioso administrativo, de forma desfavorável ao demandado, o crédito tributário poderá ser considerado definitivamente constituído face ao responsável tributário¹²⁷, autorizando a emissão do título executivo (CDA) em seu nome e o redirecionamento da execução fiscal pela PGFN.

Entretanto, quando a aplicação das hipóteses de responsabilidade tributária ocorre durante o processo executivo, por força de decisão judicial que determina o redirecionamento da dívida a terceiro, que não participou dos atos de constituição do crédito tributário, os seus aspectos jurídicos equivalem àqueles aplicáveis à desconsideração da personalidade jurídica. Os dois institutos (responsabilidade tributária e desconsideração da personalidade jurídica) adquirem a mesma feição, interligando-se em vários aspectos, conforme se vê na sequência.

¹²⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial 1.818.276/PR. Rel. Regina Helena Costa – Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 23 out. 2019.

4.1 Personalidade jurídica e pessoa jurídica

Estabelecer o alcance das expressões personalidade jurídica e pessoa jurídica é o primeiro passo para se avançar sobre o tema atinente à sua desconsideração.

Segundo definição proposta por De Plácido e Silva, personalidade jurídica é a qualidade atribuída pela lei à pessoa jurídica para ser sujeito de direitos e obrigações:

Denominação propriamente dada à personalidade que se atribui ou se assegura às pessoas jurídicas, em virtude do que se investem de uma qualidade de pessoa, que as tornam suscetíveis de direitos e obrigações e com direito a uma existência própria, protegida pela lei. É, assim, uma especialização terminológica da personalidade civil para designar as pessoas constituídas por força da lei, em distinção à personalidade física, próprias às pessoas naturais¹²⁸.

Há três principais teorias doutrinárias que tratam do conceito de pessoa jurídica: teoria ficcionista, teoria da realidade objetiva e teoria da realidade técnica.

A primeira delas, teoria ficcionista, defende que apenas a pessoa natural seria titular de direitos, porque apenas ela teria existência física; a pessoa jurídica seria uma mera abstração criada pelo direito positivo. Savigny foi um dos primeiros pensadores a defender esse entendimento¹²⁹.

Segundo a teoria da realidade objetiva, a pessoa jurídica seria um ente real, ao qual o ordenamento jurídico apenas atribui personalidade. Essa é a definição, por exemplo, trazida por J. Lamartine Corrêa de Oliveira: “Para que a lei reconheça, é preciso que reconheça algo que, anteriormente ao conhecimento, já possua as características ontológicas necessárias ao reconhecimento. A lei não reconhece qualquer coisa [...]”¹³⁰.

De acordo com a teoria da realidade técnica, “a realidade das pessoas jurídicas não é objetiva, embora existam, como fato, os grupos constituídos para a realização de fim comum. A personificação desses grupos é construção da técnica jurídica”¹³¹.

¹²⁸ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 606.

¹²⁹ SAVIGNY *apud* KOURY, Susy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine*) e os grupos de empresas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 2-6.

¹³⁰ OLIVEIRA, J. Lamartine Corrêa de. **A dupla crise da pessoa jurídica**. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 17.

¹³¹ PEREIRA, Caio Mário da Silva Pereira. **Instituições de direito civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 193-195.

No Brasil, a teoria da realidade técnica é a mais aceita pela doutrina. De Plácido e Silva, por exemplo, ao adotar essa linha de pensamento, afirma que a pessoa jurídica é “uma encarnação da lei”:

Em oposição à pessoa natural, expressão adotada para indicação da individualidade jurídica constituída pelo homem, é empregada para designar as instituições, corporações, associações e sociedades, que, por força ou determinação da lei, se personalizam, tomam individualidade própria, para constituir uma entidade jurídica, distinta das pessoas que a formam ou que a compõe. Diz-se jurídica porque se mostra uma encarnação da lei. E, quando não seja inteiramente criada por ela, adquire vida ou existência legal somente quando cumpre as determinações fixadas por lei [...] a pessoa jurídica somente tem existência quando o Direito lhe imprime o sopro vital. Criando-se ou as confirmando, é, pois, o Direito que determina ou dá vida a estas entidades, formadas pela agremiação de homens, pela patrimonização de bens, ou para cumprir, segundo as circunstâncias, a realização do próprio Estado¹³².

Em que pesem as diferenças conceituais apresentadas, as teorias convergem no sentido de que a adoção da pessoa jurídica se presta ao melhor alcance de objetivos comuns, por meio de uma estrutura organizacional que permita manter patrimônio e responsabilidade destacados daqueles atribuídos aos seus membros:

[...] de um modo ou de outro, cada uma das teorias [...] designa, pelo menos, uma realidade juridicamente relevante, a existência de um sujeito ou de uma entidade considerada pelo ordenamento jurídico estatal como centro autônomo de interesses e de imputação de relações¹³³.

A autonomia patrimonial e a limitação da responsabilidade de seus sócios são aspectos importantes da pessoa jurídica, portanto, serão tratados de forma destacada nesta pesquisa.

¹³² SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 609.

¹³³ VERRUCOLI, Piero. **Il superamento della personalità giuridica delle società di capitali nella common law e nella civil law**. Milano: Giuffrè, 1964, p. 6 *apud* KOURY, Susy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 3.

4.2 Autonomia patrimonial e responsabilidade da pessoa jurídica

Um dos principais aspectos da pessoa jurídica é a sua autonomia patrimonial, ou seja, a segregação do seu patrimônio daquele pertencente aos seus membros. Essa autonomia impede que os bens dos sócios respondam pelas dívidas eventualmente contraídas pela pessoa jurídica.

Segundo Fábio Ulhoa Coelho, a possibilidade de se alocar e segregar riscos na pessoa jurídica é um instrumento importante para incentivar o desenvolvimento da economia do país, na medida em que atua como agente limitador dos riscos de perda inerentes à atividade empresarial:

A limitação da responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais pode parecer, à primeira vista, uma regra injusta, mas não é. Como o risco de insucesso é inerente a qualquer atividade empresarial, o direito deve estabelecer mecanismos de limitação de perdas, para estimular empreendedores e investidores à exploração empresarial dos negócios. Se o insucesso de certa empresa pudesse sacrificar a totalidade do patrimônio dos empreendedores e investidores (pondo em risco o seu conforto e de sua família, as reservas para futura educação dos filhos e sossego na velhice), é natural que eles se mostrariam mais reticentes em participar dela. O prejuízo seria de todos nós, já que os bens necessários ou úteis à vida dos homens e das mulheres produzem-se em empresas¹³⁴.

De fato, não faria sentido a exploração econômica por meio de pessoa jurídica, caso não houvesse a possibilidade de segregação patrimonial, de forma a mitigar os riscos de perda de seus sócios, que permaneceriam receosos de perder seu patrimônio pessoal, caso não lograssem êxito em seu negócio.

O reconhecimento da autonomia patrimonial e da segregação da responsabilidade da pessoa jurídica em relação a de seus membros permite “o desenvolvimento da atividade econômica, ensejando a limitação dos riscos do empreendedor ao patrimônio destacado para esse fim”¹³⁵.

Sob o véu da autonomia patrimonial, a pessoa jurídica consubstancia “importante instrumento para a promoção do valor constitucional da livre iniciativa,

¹³⁴ COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial** – direito das empresas. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 184.

¹³⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp 1306553/SC. Rel. Maria Isabel Gallotti – Segunda Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 12 dez. 2014.

previsto no art. 1º, IV, da Constituição da República”¹³⁶. Esse aspecto foi destacado pela Lei n. 13.874/2019, como importante instrumento para a efetividade da liberdade econômica garantida pela CF/1988.

Para reforçar que a pessoa jurídica é entidade autônoma, que não se confunde com seus sócios, associados, instituidores ou administradores, a Lei n. 13.874/2019 (“Lei da Liberdade Econômica”) incluiu essa diretriz no art. 49-A do CC/2002:

Art. 49-A. A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores.

Parágrafo único. A autonomia patrimonial das pessoas jurídicas é um instrumento lícito de alocação e segregação de riscos, estabelecido pela lei com a finalidade de estimular empreendimentos, para a geração de empregos, tributo, renda e inovação em benefício de todos.

A positivação da autonomia patrimonial da pessoa jurídica no ordenamento jurídico brasileiro, por força da Lei n. 13.874/2019, teve por objetivo dar “maior liberdade e segurança para a pessoa jurídica, isto é, o intuito da Lei foi fortalecer o instituto da pessoa jurídica, dando-se maior segurança aos negócios firmados”¹³⁷.

Ressalta-se que o parágrafo único do art. 49-A do CC/2002 é incisivo no sentido de que a autonomia da pessoa jurídica se aplica, inclusive, para fins tributários, um “instrumento lícito de alocação e segregação de riscos”, que beneficia tanto o interesse privado quanto o interesse público, conforme observa Gustavo Tepedino:

Foi com o capitalismo mercantil que as pessoas jurídicas se proliferaram, delineando-se instrumento decisivo para o desenvolvimento econômico e social. Com efeito, a autonomia patrimonial, característica à personalidade jurídica (CC, art. 49-A), permitiu formidável mobilização de recursos para o atendimento de interesses públicos e privados – já que também o Estado contemporâneo se apresenta sob forma eminentemente organizacional¹³⁸.

A Lei n. 13.874/2019, ao introduzir no CC/2002 o art. 49-A, pretendeu evidenciar que a regra geral deve ser que a responsabilidade decorrente das

¹³⁶ TEPEDINO, Gustavo. **Fundamentos do direito civil** – teoria geral do direito civil. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 124.

¹³⁷ CALURI, Lucas Naif. A desconsideração da pessoa jurídica e a Lei da Liberdade Econômica. **Revista Brasileira de Direito Civil em Perspectiva**. v. 6, n. 2, p. 59-75, jul.-dez. 2020.

¹³⁸ TEPEDINO, Gustavo. **Fundamentos do direito civil** – teoria geral do direito civil. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 124.

obrigações assumidas pela pessoa jurídica não se estende aos seus sócios, associados, instituidores ou administradores. Em razão da autonomia da pessoa jurídica é ela, e não seus integrantes, parte legítima para demandar e ser demandada em juízo¹³⁹. No entanto, essa regra da autonomia patrimonial não é absoluta, pois sujeita a algumas exceções, em geral, aplicáveis para evitar abuso da personalidade jurídica.

Na realidade, há casos em que os sócios se aproveitam da autonomia patrimonial para fraudar credores, conforme pondera Caio Mário da Silva Pereira:

Modernamente, entretanto, o desenvolvimento da sociedade de consumo, a coligação de sociedades mercantis e o controle individual de grupos econômicos têm mostrado que a distinção entre a sociedade e seus integrantes, em vez de consagrar regras de justiça social, tem servido de cobertura para a prática de atos ilícitos, de comportamentos fraudulentos, de absolvição de irregularidades, de aproveitamentos injustificáveis, de abusos de direito. Os integrantes da pessoa jurídica invocam o princípio da separação, como se tratasse de um véu protetor¹⁴⁰.

No intuito de evitar que a pessoa jurídica seja utilizada para fins ilícitos, desenvolveu-se a teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

4.3 Desconsideração da personalidade jurídica: origem e principais aspectos

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica, explica Márcio Souza Guimarães, tem origem nos países de *common law* (conhecida naquele sistema como *disregard of legal entity*, *piercing the corporate veil* ou *lifting the corporate veil*), especialmente, a partir de dois precedentes: o primeiro dos EUA (1809), quando o juiz Marshall desconsiderou a personalidade jurídica, mantendo a competência das cortes federais sobre as *corporations*:

A decisão judicial precursora da teoria da desconsideração da personalidade jurídica remonta ao ano de 1809, no caso *Bank of United States v. Deveaux*, quando o juiz Marshall manteve a jurisdição das cortes federais sobre as *corporations* – a Constituição Americana (art. 3º, seção 2ª) reserva a tais órgãos judiciais as lides entre cidadãos

¹³⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil**: parte geral. 5. ed. São Paulo: RT, 2012, p. 536.

¹⁴⁰ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. v. I. Introdução ao direito civil – teoria geral de direito civil. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 283.

de diferentes Estados. Ao fixar a competência, acabou por desconsiderar a personalidade jurídica, sob o fundamento de que não se tratava de sociedade, mas sim de sócios contendores¹⁴¹.

O precedente norte-americano se valeu da desconsideração da personalidade jurídica apenas para fixar a competência da Justiça Federal, tendo em vista a jurisdição de seus sócios. Não houve discussão sobre abuso da personalidade jurídica.

O uso do instituto da desconsideração da personalidade jurídica para evitar o abuso da personalidade jurídica foi abordado pelo precedente inglês (1897) que, por tratar mais diretamente do tema, é considerado o caso mais emblemático:

O caso que mais teve repercussão mundial foi o ocorrido na Inglaterra (Salomon v. Salomon & Co.) que, ao contrário do indigitado, não foi o pioneiro, datando, portanto, de 1897. De toda sorte, tal julgado delineou o instituto da desconsideração. Aaron Salomon com mais 6 membros de sua família criou uma *company*, em que cada sócio era detentor de uma ação, reservando 20.000 ações a si, integralizando-as com o seu estabelecimento comercial, sendo certo que Aaron Salomon já exercia a mercancia, sob a forma de firma individual. Os credores oriundos de negócios realizados pelo comerciante individual Aaron Salomon viram a garantia patrimonial restar abalada em decorrência do esvaziamento de seu patrimônio em prol da *company*. Com esse quadro, o juízo de primeiro grau declarou a fraude com o alcance dos bens do sócio Aaron Salomon. Ressalte-se, entretanto, que a *House of Lords*, reconhecendo a diferenciação patrimonial entre a companhia e os sócios, não identificando nenhum vício na sua constituição, reformou a decisão exarada. Em razão do berço da teoria (EUA e Inglaterra), alguns termos em língua estrangeira são de comum utilização: *disregard of legal entity*; *piercing the corporate veil* e *lifting the corporate veil*¹⁴².

Apesar de a *House of Lords* ter afastado a desconsideração da personalidade jurídica, o precedente inglês inspirou a doutrina sobre o tema nos países de tradição *civil law*¹⁴³. No Brasil, Rubens Requião é um dos precursores da utilização do termo

¹⁴¹ GUIMARÃES, Márcio Souza. Aspectos modernos da teoria da desconsideração da personalidade jurídica. **Temas jurídicos**. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista25/revista25_229.pdf. Acesso em: 15 maio 2023.

¹⁴² GUIMARÃES, Márcio Souza. Aspectos modernos da teoria da desconsideração da personalidade jurídica. **Temas jurídicos**. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista25/revista25_229.pdf. Acesso em: 15 maio 2023.

¹⁴³ REQUIÃO, Rubens. **Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica** (*disregard doctrine*). São Paulo: RT, 1969, p. 20.

desconsideração da personalidade jurídica, ao abordar o abuso de direito e a fraude através da personalidade jurídica em palestra proferida na Universidade do Paraná¹⁴⁴:

A doutrina desenvolvida pelos tribunais norte-americanos [...] visa a impedir a fraude ou o abuso através da personalidade jurídica e é conhecida pela designação *disregard of legal entity* ou também pela *lifting the corporate veil*. Com permissão dos mais versados no idioma inglês, acreditamos que não pecaríamos se traduzíssemos as expressões como desconsideração da personalidade jurídica¹⁴⁵.

Nota-se que Rubens Requião, na mesma palestra proferida na Universidade do Paraná, abordou o tema à luz da jurisprudência brasileira à época, citando um julgado de 1955, proferido pelo extinto Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, Apelação n. 9.247/1955¹⁴⁶, em que assim se decidiu:

A assertiva de que a pessoa da sociedade não se confunde com a pessoa dos sócios – é um princípio jurídico, mas não pode ser um tabu, a entrar a própria ação do Estado na realização de perfeita e boa justiça, que outra não é a atitude do juiz procurando esclarecer os fatos para ajustá-los ao Direito¹⁴⁷.

Em que pese o julgado em referência não ter se referido ao termo ‘desconsideração da personalidade jurídica’, a ideia do instituto é bem delineada no trecho transcrito, no sentido de que a autonomia patrimonial da pessoa jurídica pode ser excetuada diante de determinados fatos:

[...] *disregard doctrine* não visa a anular a personalidade jurídica mas somente objetiva desconsiderar no caso concreto, dentro de seus limites, a pessoa jurídica, em relação às pessoas ou bens que atrás dela se escondem. É caso de declaração de ineficácia especial da personalidade jurídica para determinados efeitos, prosseguindo todavia a mesma incólume para seus outros fins legítimos¹⁴⁸.

¹⁴⁴ GUIMARÃES, Márcio Souza. Aspectos modernos da teoria da desconsideração da personalidade jurídica. **Temas jurídicos**. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista25/revista25_229.pdf. Acesso em: 15 maio 2023.

¹⁴⁵ REQUIÃO, Rubens. **Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica** (*disregard doctrine*). São Paulo: RT, 1969, p. 13.

¹⁴⁶ SÃO PAULO (Estado). **Tribunal de Alçada Civil**. Apelação n. 9.247. Saraiva S/A vs. Hospital Coração de Jesus S/A. Rel. Des. Edgard de Moura Bittencourt. Quarta Câmara Cível. São Paulo: RT, n. 238, p. 393-395, ago. 1955.

¹⁴⁷ REQUIÃO, Rubens. **Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica** (*disregard doctrine*). São Paulo: RT, 1969, p. 22.

¹⁴⁸ REQUIÃO, Rubens. **Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica** (*disregard doctrine*). São Paulo: RT, 1969, p. 14.

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica foi positivada no direito brasileiro no art. 28 da Lei n. 8.078/1990¹⁴⁹, no art. 18 da Lei n. 8.884/1994¹⁵⁰, no art. 4º da Lei n. 9.605/1998¹⁵¹ e, mais recentemente, no art. 50 do CC/2002, cujo texto deste último especifica:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza.

§ 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por:

I – cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa;

II – transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e

III – outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.

§ 3º O disposto no *caput* e nos §§ 1º e 2º deste artigo também se aplica à extensão das obrigações de sócios ou de administradores à pessoa jurídica.

§ 4º A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o *caput* deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica.

§ 5º Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica.

Em suma, depreende-se do art. 50 do CC/2002 que, apenas e tão somente, quando caracterizado, ou seja, comprovado desvio de finalidade ou confusão patrimonial é autorizado ao juiz, a requerimento da parte ou do Ministério Público,

¹⁴⁹ BRASIL. Lei n. 8.078/1990. “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 desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração”.

¹⁵⁰ BRASIL. Lei n. 8.884/1994. “Art. 18. A personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconsiderada quando houver da parte deste abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração (revogado pela lei 12.529, de 2011)”.

¹⁵¹ BRASIL. Lei n. 9.605/1998. “Art. 4º. Poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados à qualidade do meio ambiente”.

desconsiderar a personalidade jurídica da pessoa jurídica, a fim de imputar a obrigação que cabia aos seus sócios ou administradores.

Conforme detalhado em seguida, a doutrina costuma dividir a teoria da desconsideração da personalidade jurídica em duas extensões: maior e menor.

4.3.1 Teorias maior e menor da desconsideração da personalidade jurídica: fraude, abuso de direito e confusão patrimonial

Em linhas gerais, a teoria menor admite a desconsideração da personalidade jurídica pelo só fato da ausência de patrimônio suficiente da pessoa jurídica para honrar a dívida. Fábio Ulhoa Coelho esclarece que, segundo esse entendimento, a personalidade da pessoa jurídica pode ser desconsiderada em caso de mero inadimplemento. A desconsideração da personalidade jurídica prescinde de qualquer análise de fraude e/ou abuso de direito:

De acordo com a teoria menor da desconsideração, se a sociedade não possui patrimônio, mas o sócio é solvente, isso basta para responsabilizá-lo por obrigações daquela. A formulação menor não se preocupa em distinguir a utilização fraudulenta da regular do instituto, nem se indaga se houve ou não abuso de forma [...]. Equivale, em outros termos, à simples eliminação do princípio da separação entre pessoa jurídica e seus integrantes¹⁵².

A teoria menor da desconsideração da personalidade jurídica, em geral, aplica-se no ordenamento jurídico brasileiro a relações nas quais uma das partes é hipossuficiente, por exemplo, no art. 28 da Lei n. 8.078/1990 (Código de Defesa do Consumidor) e no art. 4º da Lei n. 9.605/1998 (Lei de Crimes Ambientais)¹⁵³.

A crítica da doutrina a essa teoria é que, ao mitigar a regra da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, sem se perquirir a ocorrência de fraude e/ou abuso de direito, “haveria punição pelo simples inadimplemento, punindo da mesma forma uma sociedade com nítida intenção de causar dano e outra que não adimpliu seus créditos pelo risco da atividade, mas sem intuito ilegal”¹⁵⁴.

¹⁵² COELHO, Fábio Ulhoa. As teorias da desconsideração. In: TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 266.

¹⁵³ TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil**. 10. ed. São Paulo: Método, 2020, p. 164.

¹⁵⁴ SILVA, José Antonio Ribeiro de Oliveira; SILVA, Bruno Luís Costa; TREVIZANI, Daniela Monteiro. As alterações na desconsideração da personalidade jurídica pela Lei da Liberdade Econômica e seus reflexos nos ramos do direito. **Revista Acadêmica da Faculdade de Direito de Recife**, v. 93, n. 1,

Apesar da crítica, é possível localizar julgados admitindo a desconsideração da personalidade jurídica com base na premissa fixada pela teoria menor de que, para isso, bastaria constatar o inadimplemento. O fundamento é de que o risco da atividade empresarial não pode ser transferido aos terceiros que contrataram com a pessoa jurídica:

Para a teoria menor, o risco empresarial normal às atividades econômicas não pode ser suportado pelo terceiro que contratou com a pessoa jurídica, mas pelos sócios e/ou administradores, desta, ainda que estes demonstrem conduta administrativa proba, isto é, mesmo que não exista qualquer prova capaz de identificar conduta culposa ou dolosa por parte dos sócios e/ou administradores da pessoa jurídica. A aplicação da teoria menor da desconsideração às relações de consumo está calcada na exegese autônoma do § 5º do art. 28, do CDC, porquanto a incidência desse dispositivo não se subordina à demonstração dos requisitos previstos no *caput* do artigo indicado, mas apenas à prova de causar, a mera existência da pessoa jurídica, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores¹⁵⁵.

Mais recentemente, o STJ reafirmou o entendimento quanto à possibilidade de se aplicar a teoria menor da desconsideração da personalidade jurídica, pelo mero fato do inadimplemento ou por representar um obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores:

A jurisprudência desta Corte se firmou no sentido de que, de acordo com a Teoria Menor, a incidência da desconsideração se justifica: a) pela comprovação da insolvência da pessoa jurídica para o pagamento de suas obrigações, somada à má administração da empresa (art. 28, *caput*, do CDC); ou b) pelo mero fato de a personalidade jurídica representar um obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores, nos termos do § 5º do art. 28 do CDC¹⁵⁶.

A teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica, ao contrário da teoria menor, pressupõe a prova do desvio de finalidade ou confusão patrimonial para a sua aplicação (art. 50 do CC/2002)¹⁵⁷. Essa teoria se divide em duas vertentes:

abr. 2021. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ACADEMICA/article/view/241618>. Acesso em: 15 maio 2023, p. 233.

¹⁵⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 279.273/SP. Rel. Nancy Andrighi – Terceira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 04 dez. 2003.

¹⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 2094038/SP. Rel. Raul Araújo – Quarta Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 13 mar. 2023.

¹⁵⁷ TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil**. 10. ed. São Paulo: Método, 2020, p. 162.

subjetiva e objetiva, a depender do critério utilizado para a desconsideração da personalidade jurídica. A vertente será subjetiva caso o critério esteja pautado na atuação ilícita do sócio. Há que se perquirir a intenção do agente. Sob esse viés, para a desconsideração da personalidade jurídica, é necessário constatar a fraude e o abuso de direito, “elementos de difícil margem de comprovação tendo em vista a necessidade de se provar a intenção do sócio em inadimplir seu débito”¹⁵⁸.

No direito tributário, a fraude é definida pelo art. 72 da Lei n. 4.502/1964:

Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Com base nesse dispositivo legal, Alberto Xavier aponta que a fraude tributária exige três requisitos: (i) a finalidade da conduta omissiva ou comissiva: reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento (subjetivo); (ii) o caráter doloso da ação ou omissão: a intenção de provocar um evento ou resultado contrário ao direito (requisito subjetivo) e (iii) meio de realização do prejuízo ao Fisco: impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou excluir ou modificar as suas características essenciais (requisito objetivo)¹⁵⁹.

O abuso de direito, por sua vez, corresponde ao “exercício anormal do direito, sem motivo legítimo, sem justa causa, unicamente com o intuito de prejudicar a outrem”¹⁶⁰. Segundo o art. 187 do CC/2002, ele ocorre quando determinado ato “excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

Douglas Yamashita pondera que o sentido do abuso de direito no ordenamento jurídico tributário atual deve ser cotejado a partir dos princípios constitucionais:

¹⁵⁸ SILVA, José Antonio Ribeiro de Oliveira; SILVA, Bruno Luís Costa; TREVIZANI, Daniela Monteiro. As alterações na desconsideração da personalidade jurídica pela Lei da Liberdade Econômica e seus reflexos nos ramos do direito. **Revista Acadêmica da Faculdade de Direito de Recife**, v. 93, n. 1, abr. 2021. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ACADEMICA/article/view/241618>. Acesso em: 15 maio 2023, p. 233.

¹⁵⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 279.273/SP. Rel. Nancy Andrighi – Terceira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 04 dez. 2003.

¹⁵⁹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 78.

¹⁶⁰ SILVA, Oscar Joseph de Plácido. **Vocabulário jurídico**. 4 v., 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, s/v. abuso de direito.

Hoje, a concepção mais moderna do abuso de direito baseia-se, sim, em critérios estritamente jurídicos: os princípios positivados. Os princípios servem, de um lado, como fundamentos de justificação das regras e, de outro, como normas de regulação de aplicação das regras existentes no caso concreto. Daí a importância da distinção entre princípios e regras para uma concepção positiva do abuso de direito. Nesse sentido, o abuso do direito consiste em uma conduta ilícita atípica, pois esta perde sua permissão normativa *prima facie*, em virtude de sua contrariedade a princípios jurídicos, especialmente aqueles de nível constitucional¹⁶¹.

Sob a perspectiva tributária, por exemplo, há abuso de direito quando a pessoa jurídica é utilizada pelo contribuinte com o simples intuito de blindar o patrimônio dos sócios e fraudar o Fisco.

Carlos Roberto Gonçalves esclarece que, se o critério estiver pautado em confusão patrimonial, elemento externo à intenção do agente, a vertente será objetiva. Isso ocorre, em geral, quando o patrimônio do sócio se mistura ao da pessoa jurídica, de maneira que não é mais possível identificar o que é de um e o que é de outro:

Configura-se a confusão patrimonial quando a sociedade paga dívidas do sócio, ou este recebe créditos dela, ou o inverso, não havendo suficiente distinção, no plano patrimonial, entre pessoas – o que se pode verificar pela escrituração contábil ou pela movimentação de contas de depósito bancário. Igualmente constitui confusão, a ensejar a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade, a existência de bens de sócio registrados em nome da sociedade e vice-versa¹⁶².

A distinção doutrinária entre teoria maior subjetiva e objetiva reverbera na jurisprudência:

Salvo em situações excepcionais previstas em leis especiais, somente é possível a desconsideração da personalidade jurídica quando verificado o desvio de finalidade (Teoria Maior Subjetiva da Desconsideração), caracterizado pelo ato intencional dos sócios de fraudar terceiros com o uso abusivo da personalidade jurídica, ou quando evidenciada a confusão patrimonial (Teoria Maior Objetiva da Desconsideração), demonstrada pela inexistência, no campo dos fatos, de separação entre o patrimônio da pessoa jurídica e os de seus sócios¹⁶³.

¹⁶¹ YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos**: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei. São Paulo: Lex, 2005, p. 119.

¹⁶² GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**. v. 1: parte geral. 19. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 100.

¹⁶³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 970.635/SP. Rel. Nancy Andrighi – Terceira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 1º dez. 2009.

Em suma, a diferença entre as duas vertentes está no fato de que, sob o viés da teoria menor, o mero inadimplemento justifica a desconsideração da personalidade jurídica; enquanto sob o viés da teoria maior, há que se perquirir se houve fraude e/ou abuso de direito (critério subjetivo), ou se foi identificada confusão patrimonial (critério objetivo).

Transpondo-se as referidas teorias do direito civil ao direito tributário, verifica-se, por exemplo, que a jurisprudência do STJ, ao sumular o entendimento de que “presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicar aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio gerente” (Súmula 435)¹⁶⁴, acabou por encampar a teoria menor da desconsideração da personalidade jurídica.

Ou seja, na visão do STJ, o inadimplemento da pessoa jurídica não localizada no endereço cadastrado nos órgãos oficiais e, por isso, reputada dissolvida irregularmente, seria suficiente para se desconsiderar sua personalidade e redirecionar o executivo fiscal ao sócio.

Por outro lado, em aparente contradição, se verifica Súmula do STJ no sentido de que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”¹⁶⁵, o que se adequa à teoria maior, que pressupõe a necessidade de se comprovar fraude e/ou abuso de direito ou, ainda, confusão patrimonial, para se admitir a desconsideração da personalidade jurídica.

Aprofunda-se, em seguida a análise dessas duas súmulas. O que se quer demonstrar, nesse momento, é que a distinção doutrinária desenvolvida no direito civil, entre teoria menor e teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica encontra aplicabilidade prática no direito tributário.

4.3.2 Desconsideração da personalidade jurídica inversa

Verificou-se até aqui que a desconsideração da personalidade jurídica, em algumas hipóteses legais específicas, mitiga o princípio da autonomia patrimonial,

¹⁶⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 435. Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 13 maio 2010.

¹⁶⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430. Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 13 maio 2010.

viabilizando avançar sobre o patrimônio do sócio para adimplemento de dívida contraída pela sociedade.

No entanto, ao longo dos anos, a realidade revelou situações de transferência deliberada de bens dos sócios para a pessoa jurídica, com o intuito de salvaguardar o seu patrimônio de dívidas pessoais. Foram criadas estruturas societárias complexas, inclusive por meio de grupos econômicos, que permitem verdadeira “blindagem” patrimonial, visando evitar o acesso aos bens do devedor por seus credores.

Para afastar essa manobra fraudulenta, desenhou-se no ordenamento jurídico brasileiro, especialmente a partir da doutrina e da jurisprudência, o instituto da desconsideração da personalidade jurídica inversa àquela originalmente prevista no art. 50 do CC/2002, conforme esclarece Fábio Ulhoa Coelho:

Em síntese, a desconsideração é utilizada como instrumento para responsabilizar sócio por dívida formalmente imputada à sociedade. Também é possível, contudo, o inverso: desconsiderar a autonomia patrimonial da pessoa jurídica para responsabilizá-la por obrigação do sócio. A fraude que a desconsideração invertida coíbe é, basicamente, o desvio de bens. O devedor transfere seus bens para a pessoa jurídica sobre a qual detém absoluto controle. Desse modo, continua a usufruí-lo, apesar de não serem de sua propriedade, mas da pessoa jurídica controlada. Os seus credores, em princípio, não podem responsabilizá-lo executando tais bens¹⁶⁶.

O decreto de desconsideração da personalidade jurídica inversa também está sujeito à comprovação da ocorrência de fraude, abuso de direito e/ou confusão patrimonial (art. 50 do CC/2002).

4.4 Incidente de desconsideração da personalidade jurídica (IDPJ) e princípio do devido processo legal

O IDPJ foi instituído pelos arts. 133 a 137 do CPC/2015 como uma ferramenta limitadora das hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50 do CC/2002.

¹⁶⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2007, cap. 27, item 5.1.

Tendo em vista que, por força da desconsideração inversa, a pessoa jurídica “passa a integrar a relação processual na condição de parte”¹⁶⁷, o art. 133, § 2º, do CPC/2015, previu expressamente que o IDPJ também se aplica a essa hipótese.

Em suma, o IDPJ impõe a necessidade de se abrir a oportunidade, antes de se decretar a desconsideração da personalidade jurídica, do exercício do contraditório e da ampla defesa à parte para a qual se pretende redirecionar a dívida.

O intuito de o IDPJ preservar o contraditório e a ampla defesa, corolários do princípio do devido processo legal, foi anunciado na exposição de motivos do anteprojeto do CPC/2015:

[...] muitas regras foram concebidas, dando concreção a princípios constitucionais, como, por exemplo, as que preveem um procedimento, com contraditório e produção de provas, prévio à decisão que desconsidera a pessoa jurídica, em sua versão tradicional ou às avessas¹⁶⁸.

Cassio Scarpinella Bueno observa que, apesar de ser novidade no CPC/2015, o instituto do IDPJ nada mais faz do que concretizar os princípios do contraditório e da ampla defesa, corolários do princípio do devido processo legal:

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 rigor¹⁶⁹.

O IDPJ pode ser instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir nos autos (art. 133). Não é permitida, portanto, sua instauração de ofício, pelo próprio magistrado. O art. 134 do CPC/2015 dispõe: “O incidente de

¹⁶⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. 1978261/SP. Rel. Ricardo Villas Bôas Cueva – Terceira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 08 abr. 2022.

¹⁶⁸ BRASIL. Congresso Nacional. Comissão de Juristas Responsável pela Elaboração do Anteprojeto de Código de Processo Civil. **Anteprojeto do Código de Processo Civil**. Brasília: Senado Federal, Presidência, p. 15.

¹⁶⁹ 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>. Acesso em: 20 maio 2023.

desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial”.

Ao referir-se à “execução fundada em título executivo extrajudicial”, o art. 134 do CPC/2015 apresenta um primeiro indicativo da aplicação do IDPJ aos executivos fiscais, na medida em que o art. 784, IX, do CPC/2015, dispõe que são títulos executivos extrajudiciais “a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei”.

O art. 134, § 2º, do CPC/2015, prevê uma exceção ao IDPJ, no caso de a desconsideração da personalidade jurídica ser requerida, desde logo, na petição inicial: “Dispensa-se a instauração do incidente se a desconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica”.

Já o art. 134, § 3º, do CPC/2015, determina que, instaurado o incidente, o processo judicial deverá ser suspenso, exceto na hipótese em que a desconsideração da personalidade jurídica já tiver sido requerida na inicial. Assim, uma interpretação literal do art. 134, §§ 2º e 3º, do CPC/2015, pode levar à conclusão de que, uma vez requerida na petição inicial, seria possível decretar-se de imediato a desconsideração da personalidade jurídica para incluir terceiro no polo passivo do feito executivo, superando, assim, a necessidade de se instaurar o IDPJ. No entanto, essa não parece ser a melhor exegese à luz do princípio do devido processo legal, diante das peculiaridades do processo executivo, que contempla um caminho muito mais estreito de defesa ao devedor se comparado ao processo de conhecimento, conforme pontua André Pagani de Souza:

Com o devido respeito, a inserção de um réu na petição inicial do polo passivo de um processo de conhecimento é diferente da inserção de um executado na exordial de uma execução fundada em título extrajudicial. Apenas para ilustrar o quão distintas são as situações de cada um, basta imaginar que o réu do processo de conhecimento é citado para comparecimento na audiência de conciliação ou mediação ou, se a demanda não versar sobre direitos que permitam a autocomposição, para contestar (CPC, art. 334). Já o executado no processo de execução é citado para *pagamento* no prazo de 3 (três) dias, sob pena de penhora (CPC, art. 829). Ademais, o simples fato de a execução ter sido recebida pelo juiz já possibilita a expedição de certidões a serem averbadas no patrimônio do executado sujeito a registro (CPC, art. 828).

Assim, a dispensa da instauração do incidente se a desconconsideração for pedida na petição inicial não vale para o processo de execução, pois o executado teria suprimido o seu direito ao exercício do contraditório para se defender das imputações sobre o preenchimento dos requisitos necessários para a desconconsideração e já começaria o processo sendo citado para pagar em 3 (três) dias em vez de ser citado para se defender em 15 (quinze) dias como determina o art. 135 do CPC¹⁷⁰.

A via de defesa do processo executivo fiscal é ainda mais estreita que aquela desenhada para a esfera cível, tendo em vista que, conforme o art. 16, § 1º, da LEF, “não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução”, o que parece requerer ainda mais sopesamento do princípio do devido processo legal para a exegese dos dispositivos processuais atinentes ao IDPJ.

Ressalta-se que a suspensão do processo deverá ocorrer apenas quanto ao terceiro para o qual se requer o redirecionamento do feito – para o devedor original, o feito executivo prosseguirá normalmente.

O art. 134, § 4º, do CPC/2015, prevê a necessidade de o requerimento para instauração do IDPJ “demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconconsideração da personalidade jurídica”, a denotar, ainda mais, a preocupação do legislador de dar concretude ao princípio do devido processo legal.

Ao determinar que o requerimento indique os pressupostos legais para desconconsideração da personalidade jurídica, o art. 134, § 4º, do CPC/2015, afasta a possibilidade de que o incidente seja instaurado com base em meras alegações, permitindo, assim, o exercício do contraditório e da ampla defesa ao demandado. Uma vez instaurado o IDPJ, será dada oportunidade ao terceiro manifestar-se sobre o requerimento de sua inclusão no feito, podendo, ainda, requerer provas em contrário (art. 135). Concluída a instrução, o incidente será resolvido por decisão interlocutória (art. 136).

Como se vê, o IDPJ é um instituto que visa, sobretudo, dar efetividade ao princípio do devido processo legal (art. 5º, LIV e LV, da CF/1988), concedendo oportunidade de manifestação e dilação probatória da parte interessada, antes do

¹⁷⁰ SOUZA, André Pagani. Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica. **Enciclopédia Jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coord.). t. Processo Civil. Cassio Scarpinella Bueno, Olavo de Oliveira Neto (coord. tomo). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/184/edicao-1/incidente-de-desconsideracao-da-personalidade-juridica>. Acesso em: 20 maio 2023.

decreto de redirecionamento da dívida contra si. No âmbito do executivo fiscal, a prática forense aponta que, não são raras as vezes em que o processo é redirecionado a terceiro que sequer participou dos atos que levaram à constituição do crédito tributário, sob o pretexto de que as hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN assim permitiriam.

Esse redirecionamento configura verdadeira hipótese de desconconsideração da personalidade jurídica e, conforme previsto nos arts. 133 a 137 do CPC/2015, deve se sujeitar à instauração prévia do IDPJ, sob pena de malferimento ao princípio do devido processo legal.

4.5 O IDPJ e sua aplicação aos executivos fiscais em decorrência do princípio do devido processo legal

Até o momento, delimitou-se os aspectos atinentes ao instituto da desconconsideração da personalidade, aqueles relativos às hipóteses de responsabilidade tributária (arts. 124, I, 134 e 135, do CTN), e à dissolução irregular da sociedade, conforme delineada pela jurisprudência.

Pretende-se, agora, demonstrar que as referidas hipóteses de responsabilidade tributária não encerram, por si só, hipóteses de desconconsideração da personalidade jurídica. Entretanto, quando aplicadas durante o processo executivo, por força de decisão judicial que determina o redirecionamento da dívida a terceiro, que não participou dos atos de constituição do crédito tributário, os seus aspectos jurídicos equivalem àqueles aplicáveis à desconconsideração da personalidade jurídica. Os dois institutos (responsabilidade tributária e desconconsideração da personalidade jurídica) adquirem a mesma feição, interligando-se em vários aspectos. Daí a necessidade de se aplicar o IDPJ ao executivo fiscal, a fim de se resguardar o processo legal em matéria tributária.

Conforme exposto, a teoria da desconconsideração da personalidade jurídica é oriunda dos países de *common law* e está refletida no ordenamento jurídico brasileiro (art. 50 do CC/2002), como exceção à regra de autonomia, a qual impede que os bens dos sócios respondam pelas dívidas eventualmente contraídas pela pessoa jurídica.

Em suma, depreende-se do art. 50 do CC/2002 que, apenas e tão somente, quando caracterizado, ou seja, comprovado desvio de finalidade ou confusão

patrimonial é autorizado ao juiz, a requerimento da parte ou do Ministério Público, desconsiderar a personalidade da pessoa jurídica, a fim de imputar a obrigação que lhe cabia aos seus sócios ou administradores. Ainda, é possível a desconsideração da personalidade jurídica inversa para situações de transferência deliberada de bens dos sócios para a pessoa jurídica, com o intuito de salvaguardar o seu patrimônio de dívidas pessoais.

No direito processual civil, a responsabilidade pode ser transferida aos sócios (ou à pessoa jurídica, no caso da desconsideração inversa), mas essa transferência de responsabilidade deve ocorrer durante o processo judicial, por decisão do juiz.

Diversamente do âmbito do direito civil, as ferramentas previstas no CTN para atribuir responsabilidade a terceiros independem da decisão do juiz para serem utilizadas pelo Fisco, mas estão condicionadas à revisão do lançamento.

Constatados pela autoridade fiscal alguns dos atos previstos nos arts. 124, I, 134 e 135, do CTN, ou a dissolução da empresa, a legislação tributária (art. 149, VII, do CTN) determina a revisão do lançamento tributário para fazer constar como sujeito passivo o responsável, a fim de lhe dar plena ciência dos motivos ensejadores da sua responsabilidade tributária e a possibilidade do exercício do contraditório e da ampla defesa:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
[...] VII – quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação

Somente após exaurido o contencioso administrativo, de forma desfavorável ao terceiro demandado, é que o crédito tributário poderá ser considerado definitivamente constituído face ao responsável tributário¹⁷¹, autorizando a emissão do título executivo (CDA) em seu nome e o redirecionamento da execução fiscal pela PGFN.

No âmbito tributário, portanto, a responsabilização de terceiros não deve ocorrer no curso do processo executivo. Conforme detalhado, o devido processo legal em matéria tributária impõe a necessidade de que, aquele que está sendo demandado, tenha plena ciência dos atos ensejadores da constituição do crédito tributário.

¹⁷¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial 1.818.276/PR. Rel. Regina Helena Costa, Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 23 out. 2019.

Nesse sentido, o art. 149, VII, do CTN, determina que o lançamento é efetuado e revisto pela autoridade administrativa, “quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”.

Constatados pela autoridade fiscal alguns dos atos previstos nos arts. 124, I, 134 e 135, do CTN, ou a dissolução da empresa, a legislação tributária determina a revisão do lançamento tributário para passar a constar como sujeito passivo o responsável, a fim de que lhe seja dada plena ciência dos motivos ensejadores da sua responsabilidade tributária e a possibilidade do exercício do contraditório e da ampla defesa.

Esse é o sentido da expressão “regularmente inscrita” referido pelo art. 3º da LEF, ao consignar que “a dívida ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez”: a existência de um cenário em que o executado tenha plena ciência dos motivos que ensejaram a constituição do crédito tributário e oportunidade de defender-se administrativamente.

Segundo a legislação tributária, diversamente do âmbito civil, o débito deve ser redirecionado ao suposto responsável em processo anterior ao executivo fiscal, por força de revisão do lançamento. Diante disso, concorda-se com Renato Lopes Becho que a legislação tributária prevê ferramenta própria para responsabilizar terceiros. Em princípio, é despicienda a utilização do instituto da desconsideração da personalidade jurídica:

De qualquer modo, para nós, a doutrina da desconsideração da personalidade jurídica não precisou ser transposta para a legislação tributária, pois há uma ferramenta mais forte no CTN, largamente utilizada pelas autoridades fiscais, para solucionar as questões em que se busca a despersonalização, que é o lançamento tributário ou sua revisão, fundada no art. 149, inc. VII¹⁷².

Entende-se que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN é subjetiva (e não objetiva), de maneira que pressupõe a prova efetiva de que os terceiros ali elencados praticaram atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Essa prova deve ser apresentada pelo Fisco em processo administrativo prévio que permita ao terceiro exercer o direito à ampla defesa e ao contraditório

¹⁷² BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 124.

(devido processo legal) para que, apenas depois dessa etapa, a obrigação tributária possa lhe ser transferida na ação executiva.

Todavia, quando o feito executivo, por força de decisão judicial, é redirecionado a terceiro que não participou dos atos de constituição do crédito tributário, a transferência da obrigação tributária ocorre em contexto típico daquele traçado pela hipótese de desconsideração da personalidade jurídica (art. 50 do CC/2002). O juiz, com base nos elementos apresentados pelo Fisco, determina o redirecionamento do feito executivo ao terceiro, incluindo-o no polo passivo da ação sem ter revisto o lançamento.

Além disso, a parte final do art. 134 do CTN revela que não é o simples inadimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte que autoriza a sua exigência dos terceiros ali relacionados. É necessário haver uma correlação entre o inadimplemento da obrigação tributária e os atos praticados por esses terceiros ou omissões responsáveis.

Quando essa correlação entre o inadimplemento e a conduta do agente é apontada apenas no curso do processo executivo, sem ter sido aferida no momento de constituição do crédito tributário, o deslocamento da obrigação tributária ao terceiro assume os traços característicos da responsabilidade subjetiva, conforme delineada pela Teoria Maior da Desconsideração da Personalidade Jurídica. Nesse contexto, também por força de decisão judicial, o terceiro é incluído no polo passivo da ação executiva sem que antes lhe tenha sido concedida a oportunidade do contraditório administrativo.

Nesse sentido, cita-se parte do voto proferido pelo desembargador Souza Ribeiro, do TRF3, nos autos do IRDR n. 0017610-97.2016.4.03.0000/SP, ao ratificar o entendimento de que, quando as hipóteses de responsabilidade tributária são invocadas durante o processo executivo para alterar a sujeição passiva da obrigação tributária, encerram verdadeira hipótese de desconsideração da personalidade jurídica:

[...] 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 [...]¹⁷³.

Também a hipótese de responsabilidade tributária prevista no art. 124, I, do CTN, não autoriza o redirecionamento do executivo fiscal a terceiro que não tenha participado da constituição do crédito tributário. Deve existir uma comunhão de interesse (jurídico e não meramente econômico) identificada no momento da constituição do crédito tributário para que o Fisco possa, segundo o art. 124, I, do CTN, exigir o débito também do apontado devedor solidário.

Quando o Fisco requer, com base no art. 124, I, do CTN, o redirecionamento do executivo fiscal a terceiro que não participou da constituição do crédito tributário e o juiz defere o pleito, verifica-se verdadeira hipótese de desconsideração da personalidade jurídica e não de sujeição passiva solidária:

Em conclusão, o redirecionamento de execução fiscal a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento (nome da CDA) [...] depende mesmo da comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta do art. 50 do Código Civil.

[...] Sem a indicação da pessoa jurídica no ato de lançamento [...] a imputação da responsabilidade ao grupo econômico ou à pessoa jurídica dele integrante dependerá da desconsideração da personalidade jurídica¹⁷⁴.

Além disso, a hipótese versada pela Súmula 435 do STJ admite que o sócio da pessoa jurídica seja submetido ao executivo fiscal sem se comprovar seu intuito em fraudar o Fisco. A hipótese de fraude prevista no art. 135 do CTN é presumida pela simples impossibilidade de localização da empresa e falta de comunicação aos órgãos competentes do encerramento das suas atividades.

Ocorre que, não se vislumbra na legislação tributária fundamento para atribuir responsabilidade aos sócios-gerentes e administradores pelo só fato da dissolução

¹⁷³ 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. **Diário de Justiça Eletrônico**, São Paulo, 19 nov. 2021.

¹⁷⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.775.269/PR. Rel. Gurgel de Faria – Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 1º mar. 2019.

irregular da empresa. E, pior, sem que tenham exercido qualquer cargo de direção à época dos fatos que ensejaram a obrigação tributária inadimplida. Trata-se de hipótese de responsabilidade tributária criada pela jurisprudência, sem qualquer respaldo legal.

Para a jurisprudência atual, o simples fato de a empresa não ser localizada no endereço constante dos cadastros oficiais implica a conclusão (simplista) de que tenha sido praticado ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, autorizando a inclusão do terceiro no polo passivo da ação executiva.

Entende-se que esse procedimento afronta diretamente o princípio do devido processo legal por dois motivos: (i) se o simples inadimplemento não implica obrigação tributária, como exposto quando abordada a Súmula 430 do STJ, quanto menos a inobservância dos procedimentos burocráticos necessários ao fechamento regular da sociedade; o devido processo legal em matéria tributária pressupõe que o demandado tenha plena ciência dos atos que levaram à constituição do crédito tributário, o que efetivamente não ocorre quando o sócio sequer exercia cargos de gerência ou administração à época dos fatos geradores.

O redirecionamento do feito executivo a terceiros com base nas hipóteses de responsabilidade tributária previstas nos arts. 124, I, 134 e 135, do CTN, e na dissolução irregular da sociedade, nesse contexto, em que não participaram dos atos de constituição do crédito tributário, encerra patente violação ao princípio do devido processo legal em matéria tributária.

Esses terceiros ficarão sujeitos à constrição patrimonial, tendo em vista que a via de defesa do processo executivo fiscal é ainda mais estreita que aquela desenhada para a esfera cível. Nos termos do art. 16, § 1º, da LEF “não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução”.

A aplicação do IDPJ ao executivo fiscal, portanto, não decorre apenas da dicção do art. 134 do CPC/2015, que inclui o título executivo extrajudicial, como a CDA, no rol de hipóteses de cabimento do incidente, mas, sobretudo, em observância ao princípio do devido processo legal contido na CF/1988.

A prévia instauração do IDPJ tem o condão de, à míngua da revisão do lançamento que deveria ter sido feita, dar oportunidade aos terceiros ao contraditório e à ampla defesa antes do decreto de redirecionamento da dívida contra si, dando efetividade ao princípio do devido processo legal.

O entendimento de parte da jurisprudência, para a qual não seria possível utilizar o IDPJ como meio alternativo de defesa, sem observar a exigência do art. 16 da LEF, que impõe a necessidade de que os débitos tributários estejam garantidos para o devedor defender-se via embargos à execução (art. 16, § 1º, da LEF), é incompatível com o devido processo legal em matéria tributária.

Essa interpretação decorre de análise estrita baseada na legislação infraconstitucional. Para as conclusões alcançadas, não houve qualquer ponderação sobre o princípio do devido processo legal, se haveria ou não malferimento à ampla defesa e ao contraditório ao negar o direito à prévia instauração do IDPJ ao terceiro incluído no polo passivo do processo executivo. Ponderou-se apenas a regra de direito *lex specialis derogat generali* a qual, no entanto, não pode se sobrepor ao princípio do devido processo legal. A norma jurídica não se perfaz apenas no texto legal, mas deve ser extraída da análise do sistema jurídico. Daí o princípio do devido processo legal (art. 5º, LIV e LV, da CF/1988) consubstanciar importante instrumento de proteção dos direitos humanos no campo tributário, a impedir que o Estado avance arbitrariamente sobre o patrimônio do jurisdicionado. Trata-se de valor fundamental para proteger os contribuintes contra excessos do Fisco, que não pode ser mitigado pela Lei.

No âmbito tributário, o princípio do devido processo legal tem elevada importância no equilíbrio da relação fisco-contribuinte, diretriz que deve ser observada desde a constituição do crédito tributário. O título executivo só poderá ser reputado líquido e certo se o seu processo de constituição tiver observado o contraditório e a ampla defesa. Nesse contexto, o art. 16, § 1º, da LEF prevê: “não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução”.

A exigência de prévia garantia do juízo para que o executado possa defender-se em executivo fiscal, via embargos à execução, pressupõe que ele tenha participado da formação do título executivo:

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 direito do credor¹⁷⁵.

A prévia averiguação da responsabilidade do terceiro, mediante processo administrativo dialético, não ocorre na hipótese de simples redirecionamento do feito executivo a terceiros.

Esses terceiros são simplesmente incluídos no executivo fiscal e surpreendidos com bloqueios de bens efetivados por força de decisão na qual o juiz conclui, com base na versão unilateral do Fisco, que seriam responsáveis pelo débito tributário originalmente constituído em face da pessoa jurídica por, supostamente, terem praticado algum ato previsto nos arts. 134 e 135 do CTN, ou terem incorrido na hipótese prevista no art. 124, I, do CTN.

Como a apresentação de defesa ao executivo fiscal, especialmente quando envolve a necessidade de produção de prova em contrário, pressupõe a necessidade de garantia do juízo (art. 16 da LEF), esses terceiros permanecerão com seus bens bloqueados até obterem provimento jurisdicional definitivo reconhecendo sua ilegitimidade passiva.

Há situações, ainda, em que esses terceiros são incluídos no feito executivo, mas não têm condição de oferecer nenhuma das garantias listadas no art. 16 da LEF; porém, lhes é atribuída a pecha de inadimplentes, com a consequente inscrição de seu nome no CADIN e impossibilidade de obter certidão de regularidade fiscal, documento este não só exigido para contratar com órgãos públicos, mas também para praticar diversos atos empresariais.

De um ou de outro modo, se não facultada a instauração do IDPJ ao terceiro, estar-se-á diante de evidente afronta ao princípio do devido processo legal.

Na primeira hipótese, em que o terceiro possui bens passíveis de penhora, a posterior possibilidade de defesa, via embargos à execução, não atende ao preceito contido no art. 5º, LV, da CF/1988, o qual determina que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Nesse caso, o terceiro é incluído na lide executiva, na qualidade de suposto responsável tributário, sujeitando-se à constrição de bens, sem sequer ter ciência

¹⁷⁵ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 216.

prévia do fato gerador do tributo que lhe está sendo redirecionado. E pior, sem que lhe tenha sido facultada defesa administrativa prévia.

Conforme discutido nesta dissertação, o devido processo legal em matéria tributária deve ser observado desde a constituição do crédito tributário e impõe a necessidade de o suposto devedor ter plena ciência dos motivos ensejadores da exigência fiscal, e que lhe seja facultado o direito de defesa na via administrativa, quando o débito não tiver sido por ele mesmo declarado.

O que se vê, nesse caso, é justamente a situação que o constituinte de 1988 quis evitar: a constrição de bens sem o devido processo legal. O terceiro, supostamente responsável pelo crédito tributário, é chamado a pagar ou garantir o débito constituído à sua revelia para, apenas posteriormente, defender-se, conforme observa Renato Lopes Becho:

E na responsabilidade tributária? À evidência não há (ou não havia antes do CPC/15) nenhuma possibilidade de defesa prévia, o que desafiava o princípio do devido processo legal. Era o antigo pague ou tenha bens penhorados e depois discuta (*solve et repete*), sem que o sistema jurídico desse oportunidade para o apontado como responsável oferecer defesa prévia, repita-se, ao contrário da cobrança em face do contribuinte. Ocorre que a inclusão do responsável no polo passivo o submete, se o IDPJ não for considerado, ao ônus de pagar o débito ou oferecer bens à penhora no prazo de cinco dias, sob pena de invasão patrimonial pelo Estado, a acontecer pela livre penhora, a ser realizada pelo oficial de justiça (art. 8º a 11 da LEF)¹⁷⁶.

Na segunda hipótese, em que o sujeito é chamado ao feito executivo, na qualidade de responsável tributário, mas não tem condições de garantir o juízo para defender-se via embargos à execução, a afronta ao devido processo legal é ainda mais evidente.

Isso porque, caso não lhe seja facultada a instauração do IDPJ, esse terceiro, que não teve qualquer ciência prévia do crédito tributário que lhe está sendo imputado, assumirá a pecha de devedor, sem qualquer possibilidade de defesa. Não é demais repetir que a pecha de devedor do Fisco implica, em suma, a negativa de certidão de regularidade fiscal, imprescindível para a prática de diversos atos, como obtenção de empréstimos e contratação com órgãos públicos.

¹⁷⁶ BECHO, Renato Lopes. **Ativismo jurídico em processo tributário**. São Paulo: RT, 2021, p. 177.

Esse sujeito, absolutamente alheio a todos os procedimentos que desencadearam desde a constituição do crédito tributário até a formação do título executivo (CDA), passará a figurar como devedor do Fisco e, por não dispor de bens para a garantia do juízo, não terá qualquer chance de defesa, caso não lhe seja facultado o IDPJ.

Ao analisar a questão sob o prisma do processo federal – adotado como base desse estudo para a elaboração do corte metodológico – esses terceiros estarão em evidente situação de desvantagem se comparado ao próprio devedor originário.

Segundo os arts. 14, 37 e 39 do Decreto n. 70.235/1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal federal, após a lavratura do auto de infração é cabível ao autuado defender-se por meio de impugnação e recorrer naquela via administrativa caso a decisão lhe seja desfavorável em 1ª instância. Esses recursos administrativos, nos termos do art. 151, III, do CTN, suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...] III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”).

O devedor original que se valer, portanto, dos recursos previstos no Decreto n. 70.235/1972 poderá defender-se da exigência fiscal imposta no auto de infração sem necessidade de oferecer qualquer garantia, tampouco sujeitar-se a qualquer constrição de bens.

Situação absolutamente diversa ocorre com o terceiro incluído no polo passivo da ação executiva, que será submetido à exigência de prévia garantia para defender-se por meio de embargos à execução. E, pior, caso não tenha condições de garantir o crédito tributário, permanecerá sujeito à constrição de bens e a todos os consectários legais decorrentes da situação de inadimplemento (vg. inscrição do seu nome no CADIN, negativa de certidão de regularidade fiscal).

Poder-se-ia cogitar da possibilidade de esse terceiro defender-se via exceção de pré-executividade, meio alternativo de defesa do executado, que não pressupõe a necessidade de garantia prévia do juízo.

Mas essa via processual, acolhida pela jurisprudência com base em construção doutrinária, se aplica apenas àquelas situações nas quais não há necessidade de dilação probatória, conforme entendimento do STJ: “Súmula 393 – A exceção de pré-

executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”¹⁷⁷.

Nas hipóteses de redirecionamento do feito executivo aos terceiros, sua inclusão ocorre por, supostamente, haver interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I, CTN) ou, ainda, porque teria havido a prática de algum dos atos previstos nos arts. 134 e 135 do CTN.

Em quaisquer dessas hipóteses, explica Renato Lopes Becho, é necessária a dilação probatória para o terceiro ilidir as acusações do Fisco, de maneira que resta absolutamente obstada a via da exceção de pré-executividade:

Uma indagação processual interessante é se uma exceção de pré-executividade não atende aos requisitos constitucionais já expostos. [...] na exceção de pré-executividade, não cabe fase probatória. O interessado poderá juntar documentos, mas não terá acesso a outros instrumentos de defesa, como perícia, oitiva de testemunha e depoimento pessoal, por exemplo, o que desafiou o princípio do devido processo legal. É essa lacuna que foi preenchida pelo IDPJ¹⁷⁸.

A necessidade de dilação probatória e, por consequência, não cabimento de defesa via exceção de pré-executividade quando o redirecionamento do feito executivo ocorre com base em hipótese de responsabilidade tributária, vem sendo ratificada pela jurisprudência, conforme se depreende do julgado abaixo, proferido pelo STJ:

No caso dos autos, a Corte de origem entendeu que a tese de ilegitimidade passiva demandaria dilação probatória. Assim, para rever tal conclusão, necessário o reexame do conjunto fático-probatório dos autos, o que é vedado na via estreita do recurso especial, por incidência da Súmula 7/STJ¹⁷⁹.

Também poderia se cogitar do uso de uma das vias de defesa previstas no art. 38 da LEF, especialmente, mandado de segurança ou anulatória do ato declarativo da dívida, para viabilizar a discussão quanto à ilegitimidade passiva do terceiro incluído no polo passivo do feito executivo.

A via do mandado de segurança, contudo, também é estreita e, conforme a exceção de pré-executividade, pressupõe prova pré-constituída e não admite dilação

¹⁷⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 393. Rel. Luiz Fux – Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 07 out. 2009.

¹⁷⁸ BECHO, Renato Lopes. **Ativismo jurídico em processo tributário**. São Paulo: RT, 2021, p. 177.

¹⁷⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no REsp 1926463/PR. Rel. Benedito Gonçalves – Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 20 set. 2021.

probatória. Nesse sentido, o art. 1º da Lei n. 12.016/2009 dispõe: “conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo”.

Ratificando a impossibilidade de dilação probatória na via mandamental, o STJ decidiu, sob a sistemática dos recursos repetitivos, que: “[...] é defeso, ao Judiciário, na via estreita do mandamus, a convalidação da compensação tributária realizada por iniciativa exclusiva do contribuinte, porquanto necessária dilação probatória [...]”¹⁸⁰.

Caso o terceiro opte por valer-se de ação anulatória do ato declarativo da dívida, ao invés de defender-se via embargos à execução, para combater o redirecionamento do feito executivo contra si, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário estará condicionada ao depósito do montante integral da dívida ou à obtenção de tutela de urgência (art. 151, II e V, do CTN): “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...] II – o depósito do seu montante integral; [...] V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial”.

A esse respeito, o STJ decidiu, sob a sistemática dos recursos repetitivos, que “a fiança bancária não é equiparável ao depósito integral do débito exequendo para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ante a taxatividade do art. 151 do CTN (Tema Repetitivo 378)”¹⁸¹.

Além disso, nos termos do art. 300 do CPC/2015, a concessão de tutela de urgência pressupõe a existência de elementos que evidenciem a probabilidade do direito. Como na hipótese de redirecionamento do feito executivo aos terceiros, com fundamento nos arts. 124, I, 134 ou 135 do CTN, verifica-se a necessidade de dilação probatória para ilidir as acusações do Fisco, a possibilidade de concessão de tutela de urgência para suspender a exigibilidade do crédito tributário apresenta-se mitigada.

O caminho para se suspender a ação executiva, por meio de ação anulatória, portanto, é muito mais tortuoso se comparado à via dos embargos à execução (art. 9º da Lei n. 6.830/1980), os quais admitem o oferecimento de outros bens, por exemplo, fiança bancária e seguro, para garantir o débito e suspender o feito executivo.

Ademais, especificamente no tocante à hipótese de redirecionamento com base na responsabilidade tributária criada pela Súmula 435 do STJ (dissolução

¹⁸⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1124537/SP. Rel. Luiz Fux – Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 25 nov. 2009.

¹⁸¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1156668. Rel. Luiz Fux – Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 24 nov. 2010.

irregular da empresa), a prévia instauração de PARR (Portaria n. 948/2017), não afasta a violação ao devido processo legal em matéria tributária.

Entende-se que o referido procedimento administrativo não supre a necessidade de prévia instauração do IDPJ para se alcançar a efetividade do princípio do devido processo legal. Isso porque, o PARR restringe a defesa do terceiro apenas à demonstração de inoccorrência de dissolução irregular ou à ausência de responsabilidade pelas dívidas, não lhe permitindo combater os motivos relacionados à constituição do crédito tributário, implicando clara afronta ao princípio constitucional do devido processo legal que pressupõe seja concedido ao jurisdicionado o direito à ampla defesa.

Em matéria tributária, o devido processo legal impõe que o sujeito passivo da obrigação seja cientificado do auto de infração e possa defender-se de seus termos por todos os meios de prova em direito admitidos.

Não basta, portanto, facultar ao terceiro responsabilizado nos termos da Súmula 435 do STJ demonstrar na via administrativa a inoccorrência de dissolução irregular ou a ausência de responsabilidade pelas dívidas. Para atender ao princípio do devido processo legal em matéria tributária, é necessário conceder a esse terceiro o direito de combater os fundamentos ensejadores da constituição do crédito tributário.

Evidente, portanto, que o IDPJ deve ser aplicado aos executivos fiscais por tratar-se de mecanismo que visa a dar efetividade ao princípio maior do devido processo legal, especialmente nas hipóteses de redirecionamento do feito executivo a terceiros.

A instauração do IDPJ permite ao terceiro se manifestar sobre o requerimento de sua inclusão no feito, sendo-lhe facultado, ainda, produzir todos os meios de prova admitidos em direito para combater os argumentos do Fisco. Apenas após concluída a instrução probatória, o incidente será resolvido por decisão interlocutória, prosseguindo o feito executivo contra o terceiro, caso se confirme, por decisão transitada em julgado, a sua responsabilidade tributária.

Por todos os ângulos analisados, a conclusão quanto ao cabimento ou não do IDPJ para redirecionar o executivo fiscal não deve ser tomada apenas baseada na legislação (direito positivo), mas deve decorrer de uma interpretação sistêmica, fincada, fundamentalmente, no princípio do devido processo legal que, em matéria

tributária, apresenta contornos de suma importância para evitar ao Fisco avançar arbitrariamente contra o patrimônio dos jurisdicionados.

5 ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA SOBRE O TEMA

Até o fechamento desta dissertação, permanece a controvérsia atinente ao cabimento de prévia instauração do IDPJ para autorizar o redirecionamento de executivo fiscal a terceiros, conforme detalhado no Apêndice.

Para esta pesquisa, foram identificados dois IRDRs: um instaurado no âmbito do TRF3 (processo n. 0017610-97.2016.4.03.0000) e, outro, no âmbito do TRF5 (processo n. 0001978-74.2016.4.05.0000).

Previsto nos arts. 976 e seguintes do CPC/2015, o IRDR é mecanismo processual que permite a vinculação da Corte Regional a determinado entendimento firmado sobre tema recorrente, a fim de uniformizar a jurisprudência e preservar a segurança jurídica.

Tendo em vista a multiplicidade de processos com idêntica questão de direito e a divergência de entendimento sobre a aplicação ou não do IDPJ ao executivo fiscal, a matéria foi afetada para julgamento no âmbito do STJ, sob a sistemática dos recursos repetitivos (Tema 1209).

O STF ainda não se pronunciou sobre o tema em matéria tributária. Porém, em sessão plenária de 08-09-2022, no Recurso Extraordinário n. 1.387.795/MG, reconheceu a repercussão geral da matéria atinente à impossibilidade de inclusão de empresa integrante do mesmo grupo econômico no polo passivo do executivo trabalhista, por responsabilidade solidária, na hipótese de não ter participado do processo de conhecimento.

Não obstante as diferenças existentes entre as hipóteses de responsabilidade aplicáveis ao direito do trabalho e aquelas próprias do direito tributário, nesse julgado, o STF alterou o entendimento prevalecente anterior, nos termos do precedente fixado no RE n. 584.608, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, no sentido de que a ofensa aos princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal teria natureza infraconstitucional, de maneira que estaria ausente a repercussão geral da matéria.

O STF decidiu que a ampla defesa possui densidade constitucional, logo, admite, em situações excepcionais de manifesto esvaziamento do princípio, o acesso à jurisdição do STF. O entendimento corrobora o sustentado ao longo desse trabalho, de que a controvérsia atinente ao cabimento de prévia instauração do IDPJ para

autorizar o redirecionamento de executivo fiscal a terceiros deve ser analisada à luz do princípio do devido processo legal e, portanto, tem relevância constitucional.

A seguir, são detalhados os principais julgados sobre o tema.

5.1 IRDR – Tribunal Regional Federal da 3ª Região

No âmbito do TRF3, o IRDR n. 0017610-97.2016.4.03.0000 originou-se de agravo de instrumento interposto nos autos de processo executivo que tramitara na 10ª Vara de Execuções Fiscais de São Paulo (processo n. 0051146-66.2005.4.03.6182), em que o juiz Renato Lopes Becho, de forma precursora, deferiu a instauração do IDPJ.

Naquele processo originário, o redirecionamento do feito executivo ocorreu com base nos arts. 124, I, e 135, do CTN. A PGFN alegou, no agravo de instrumento interposto, a necessidade de se reformar a decisão proferida pelo juiz de primeiro grau ao argumento de que o IDPJ seria incompatível com o procedimento porque permitiria a realização da defesa do executado, com produção de provas, sem prévia apresentação de garantia à execução, em contrariedade ao art. 16, § 1º, da LEF.

Além disso, sustentou-se que a instauração do IDPJ teria o condão de suspender o feito executivo sem a presença dos requisitos do *fumus boni juris* e do *periculum in mora*, em contrariedade ao art. 739-A, § 1º, do CPC/1973 (art. 919, § 1º, do CPC/2015).

Ao analisar o tema, o TRF3, por maioria de votos, rejeitou os argumentos fazendários, decidindo que o IDPJ se aplica aos executivos fiscais, especialmente quando o redirecionamento do executivo ocorre baseado nos arts. 124, I, e 135, do CTN. Depreende-se daquele julgado que dois fundamentos principais embasaram o entendimento da Corte.

O primeiro deles, de que o art. 784, IX, do CPC/2015, inclui expressamente no rol de hipóteses de cabimento do IDPJ os títulos executivos extrajudiciais, no que se inclui a CDA:

[...]

O argumento segundo o qual o IDPJ não se aplica à execução fiscal é artificial. O Código de Processo Civil é expresso: é cabível o IDPJ na "execução fundada em título executivo extrajudicial". A propósito, o Código de Processo Civil procurou deixar tudo claro:

Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais:

IX – a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei;

Art. 790. São sujeitos à execução os bens:

VII – do responsável, nos casos de desconconsideração da personalidade jurídica.

Art. 795. Os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade, senão nos casos previstos em lei.

[...]

§ 4º. Para a desconconsideração da personalidade jurídica é obrigatória a observância do incidente previsto neste Código¹⁸².

Diante disso, não se justifica a interpretação excludente feita pelo Poder Judiciário, pois a própria Lei prevê a aplicação do IDPJ aos executivos fiscais, ao estabelecer, expressamente, que a hipótese se aplica à dívida ativa da Fazenda Pública.

O segundo fundamento decorreu de uma análise bastante aprofundada das hipóteses dos arts. 124, I e 135, do CTN, e do seu desvirtuamento por decisões judiciais ao determinarem o redirecionamento da dívida a terceiro que não participou da constituição do crédito tributário, conforme se depreende de alguns trechos do julgado:

[...] O art. 124 do CTN dispõe que “são solidariamente obrigadas as pessoas que I – tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e II – as pessoas expressamente designadas por lei”.

Desde logo, chamo atenção para o fato desse dispositivo não servir à pretensão de redirecionamento, tendo em vista estar relacionado com a impossibilidade de arguição do benefício de ordem na solidariedade dos devedores identificados no ato de constituição do crédito tributário, o qual, vale registrar, não pode ser refeito no decorrer do processo executivo (v.g.: 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”).

Assim, quando do lançamento, o fisco está autorizado a constituir, mediante imputação de responsabilidade solidária, o crédito tributário em face de quaisquer das pessoas, físicas ou jurídicas, que compartilhem interesse comum com o contribuinte.

A propósito, importante destacar que o interesse comum do inciso I diz respeito ao interesse jurídico das pessoas na relação jurídico-tributária, que se dá quando os sujeitos, conjuntamente, fazem parte da situação que permite a ocorrência do fato gerador. Por isso, afirma-

¹⁸² 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. **Diário de Justiça Eletrônico**, São Paulo, 19 nov. 2021.

se que o só interesse econômico decorrente da situação não legitima a atribuição da responsabilidade [...]¹⁸³.

Do excerto, observa-se que o TRF3, na mesma linha sustentada nesta dissertação, consignou que a hipótese prevista no art. 124, I, do CTN, trata de responsabilidade solidária, que pressupõe a participação do executado, dito responsável, desde a constituição do crédito tributário.

Na hipótese de redirecionamento do feito executivo a terceiro, que não participou da fase de constituição do crédito tributário, verifica-se verdadeira hipótese de desconsideração da personalidade jurídica (e não de responsabilidade solidária), de maneira que a instauração do IDPJ se impõe como medida necessária à efetivação do devido processo legal em matéria tributária.

Apenas com a instauração do IDPJ é que esse terceiro incluído na lide executiva, a pretexto de haver interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, poderá defender-se sem sujeitar-se à prévia constrição de bens.

No tocante às hipóteses do art. 135 do CTN, extraem-se as seguintes conclusões alcançadas no julgamento do IRDR n. 0017610-97.2016.4.03.0000:

[...] Cuidando-se, portanto, de situações que importam na declaração de responsabilidade pessoal, por certo que a instauração do IDPJ mostra-se necessário, pena de se incluir na sujeição executiva pessoa originariamente estranha ao fato gerador tributário, sendo imprescindível a demonstração da responsabilidade (pessoal/subjetiva), posta pela cabeça do artigo 135 CTN.

Abre-se aqui parêntese para a demonstração da não presença da solidariedade nas hipóteses do artigo 135, incisos I, II e III, do CTN.

Ao contrário do que defende a União Federal, as hipóteses de atração do terceiro (sócio ou mandatário) para o polo da Execução Fiscal da entidade empresarial a que pertence ou represente (devedora originária), postas pelo artigo 135, incisos II e III, não se regem pelos comandos jurídicos da solidariedade passiva.

[...] Como se lê do *caput* do mencionado artigo, não há referência ao instituto da solidariedade, pelas obrigações tributárias previstas na hipótese¹⁸⁴.

¹⁸³ 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. **Diário de Justiça Eletrônico**, São Paulo, 19 nov. 2021.

¹⁸⁴ 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. **Diário de Justiça Eletrônico**, São Paulo, 19 nov. 2021.

Depreende-se do trecho acima que o TRF3, quanto ao redirecionamento do executivo fiscal por força do art. 135, também decidiu que o dispositivo legal não encerra hipótese de responsabilidade solidária. As hipóteses previstas neste artigo pressupõem a demonstração da ocorrência de fraude, desvio de finalidade e infração de lei, para que o terceiro seja responsabilizado pelo crédito tributário, de maneira que a instauração do IDPJ é medida imposta para se garantir o devido processo legal em matéria tributária.

Portanto, fora acertada a conclusão alcançada pelo TRF3, no IRDR n. 0017610-97.2016.4.03.0000, quanto à necessidade de se instaurar o IDPJ, a fim de garantir o devido processo legal ao terceiro que não participou da fase de constituição do crédito tributário, para defender-se do redirecionamento do feito executivo, especialmente quando fundado nas hipóteses dos arts. 124 e 135 do CTN.

Por fim, infelizmente, algumas Turmas Julgadoras daquele TRF3 se recusam a aplicar o entendimento firmado no IRDR n. 0017610-97.2016.4.03.0000, não obstante o seu efeito vinculante no âmbito da Corte Regional, a exemplo do decidido pela Primeira Turma no Agravo de Instrumento n. 5017084-06.2020.4.03.0000¹⁸⁵, sob o argumento de que ainda pende de julgamento recurso especial interposto pela PGFN perante o STJ.

5.2 IRDR – Tribunal Regional Federal da 5ª Região

No âmbito do TRF5, o IRDR n. 0001978-74.2016.4.05.0000 teve origem no agravo de instrumento interposto nos autos de processo executivo que tramitara na 33ª Vara Federal de Pernambuco (processo n. 0016890-52.2009.4.05.8300), em que a magistrada Roberta Walmsley S. C. Porto de Barros deferiu a inclusão dos sócios no polo passivo do executivo fiscal por, supostamente, integrarem empresas do mesmo grupo econômico. Naquele processo originário, o redirecionamento do feito executivo ocorreu com base no art. 124, I, do CTN.

Tendo em vista a multiplicidade de recursos tratando do mesmo tema naquela Corte regional, foi determinado o julgamento desse agravo sob o rito do IRDR. Recentemente, em 14 de junho de 2023, o Pleno do TRF5 decidiu pela necessidade

¹⁸⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Agravo de Instrumento n. 5017084-06.2020.4.03.0000/SP. Rel. Helio Nogueira – Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, São Paulo, 24 nov. 2021.

de prévia instauração do IDPJ para autorizar o redirecionamento do executivo fiscal aos sócios. A decisão fundamentou-se, especialmente, na necessidade de se observar o princípio do devido processo legal em matéria tributária, conforme se observa no trecho a seguir:

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 sócios¹⁸⁶.

Nota-se uma preocupação dos julgadores do Pleno do TRF5 em garantir aos sócios responsabilizados o direito ao contraditório e à ampla defesa, especialmente considerando a prematura constrição de bens a qual haviam sido submetidos.

A conclusão alcançada nos autos do processo alinha-se ao sustentado neste trabalho, no sentido de que o devido processo legal, especialmente em matéria tributária, impõe que a parte demandada tenha participado do processo de formação da CDA.

A interpretação de parte da jurisprudência, de que não seria possível o uso do IDPJ como meio alternativo de defesa, sem se observar a exigência do art. 16 da LEF, que impõe a necessidade de os débitos tributários estarem garantidos para o devedor defender-se via embargos à execução (art. 16, § 1º, da LEF), é incompatível com o devido processo legal em matéria tributária.

A exigência de prévia garantia do juízo para o executado defender-se em executivo fiscal, via embargos à execução, pressupõe sua participação na formação do título executivo, o que não ocorre na hipótese de simples redirecionamento do feito executivo a terceiros.

Além disso, destaca-se um ponto bem observado pela decisão, de que a instauração do IDPJ não prejudica a efetividade do executivo fiscal, na medida em

¹⁸⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. IRDR n. 0001978-74.2016.4.05.0000/PE. Rel. Rogério de Meneses Fialho Moreira – Pleno. **Diário de Justiça Eletrônico**, Pernambuco, 14 jun. 2023.

que não impede ao magistrado adotar as medidas de urgência previstas nos arts. 300 e seguintes do CPC/2015, se verificados os pressupostos legais:

O procedimento também não prejudica a efetividade de eventuais medidas de urgência em desfavor do sócio uma vez que não há nada no regramento do IDPJ que impeça a utilização das tutelas de urgência previstas nos artigos 300 e seguintes do CPC, compatíveis, naturalmente com os dispositivos do mesmo diploma legal que regem o incidente em questão¹⁸⁷.

De fato, o art. 300 do CPC/2015 prevê a possibilidade de se conceder a tutela de urgência “quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano”, de modo que não se justifica o argumento comumente utilizado pelo Fisco, de que o IDPJ implicaria perda da efetividade do processo executivo.

Nota-se que, ao contrário da postura adotada pelo TRF3, a decisão proferida sob a sistemática do IRDR vem sendo sistematicamente aplicada no TRF5, a exemplo do processo n. 08003671220174058312, julgado em 25 de julho de 2023:

Desse modo, tendo a embargante/apelante sido incluída no polo passivo da execução fiscal correlata, mediante redirecionamento, sem a instauração do IDPJ para apurar objetivamente a formação de grupo econômico de fato e sua responsabilidade tributária, é de se acolher parcialmente o apelo da embargante, para, à luz da tese firmada por esta Corte no IRDR acima referenciado, determinar sua exclusão do polo passivo da execução. Isto porque, repita-se, a responsabilização solidária (art. 124, I, do CTN) imputada à embargante somente poderia ser estabelecida mediante decisão em Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, nos moldes do art. 133, do CPC, ali se debatendo a formação de grupo econômico, a comprovação do abuso de personalidade ou a caracterização do desvio de finalidade ou a confusão patrimonial, nos termos do art. 50 do CC¹⁸⁸.

Independentemente, portanto, da possibilidade de o STF reverter essa decisão, mediante a interposição de recurso fazendário, o TRF5 tem aplicado o entendimento alcançado nos autos do IRDR n. 0001978-74.2016.4.05.0000, de que, para o redirecionamento do executivo fiscal a terceiros, é necessária a prévia instauração do IDPJ, em observância ao princípio do devido processo legal.

¹⁸⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. IRDR n. 0001978-74.2016.4.05.0000/PE. Rel. Rogério de Meneses Fialho Moreira – Pleno. **Diário de Justiça Eletrônico**, Pernambuco, 14 jun. 2023.

¹⁸⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Cível n. 0800367-12.2017.4.05.8312/PE. Rel. Francisco Roberto Machado, Sétima Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Pernambuco, 25 jul. 2023.

5.3 Superior Tribunal de Justiça (STJ)

No STJ, as duas Turmas que julgam matéria tributária (1ª e 2ª Turmas) apresentam entendimentos antagônicos. A Primeira Turma do STJ segue admitindo a necessidade de prévia instauração do IDPJ para redirecionamento do executivo fiscal, quando o demandado não participou dos atos de constituição do crédito tributário:

O acórdão recorrido está em conformidade com a jurisprudência da Primeira Turma deste Superior Tribunal de Justiça que entende que no redirecionamento de execução fiscal a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento (nome na CDA) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, depende da comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta do art. 50 do Código Civil, daí porque, nesse caso, é necessária a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora¹⁸⁹.

Como se vê, a Primeira Turma do STJ, em linha com o sustentado ao longo desse trabalho, vem ratificando o entendimento de que a prévia instauração do IDPJ é imprescindível para autorizar o redirecionamento do executivo fiscal a terceiros, especialmente quando a constituição do crédito tributário ocorreu à sua revelia.

Quando o feito executivo é redirecionado a terceiro que não participou dos atos de constituição do crédito tributário, a transferência da obrigação tributária ocorre em contexto típico daquele traçado pela hipótese de desconconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50 do CC/2002, daí a obrigatoriedade da prévia instauração do IDPJ, em observância ao princípio do devido processo legal.

A Segunda Turma do STJ, contudo, entende que não é condição para redirecionar o executivo fiscal a instauração do IDPJ, com fundamento em dois argumentos principais.

O primeiro deles, de que não seria possível utilizar o IDPJ como meio alternativo de defesa, sem se observar a exigência do art. 16 da LEF, segundo a qual é necessário que os débitos tributários estejam garantidos para o devedor poder

¹⁸⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no REsp 2006433/RJ. Rel. Benedito Gonçalves – Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 11 abr. 2023.

defender-se via embargos à execução (art. 16, § 1º, da LEF). Em síntese, sustenta-se que a regra da LEF (lei especial) deve sobrepor-se ao CPC/2015 (lei geral)¹⁹⁰.

Esse fundamento não se sustenta, pois, ao referir-se à “execução fundada em título executivo extrajudicial”, o art. 134 do CPC/2015 apresenta um primeiro indicativo da aplicação do IDPJ aos executivos fiscais, na medida em que o art. 784, IX, do CPC/2015, dispõe que são títulos executivos extrajudiciais “a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei”. Há, portanto, previsão expressa do CPC/2015 quanto à aplicação do IDPJ aos executivos fiscais, tendo em vista que a CDA é espécie de título extrajudicial.

Não bastasse isso, a regra *lex specialis derogat generali* não pode sobrepor-se ao princípio do devido processo legal. Parte-se da premissa de que a norma jurídica não se perfaz apenas no texto legal, mas que deve ser extraída da análise do sistema jurídico, especialmente à luz dos princípios constitucionais.

O IDPJ é um instituto que visa, sobretudo, dar efetividade ao princípio do devido processo legal (art. 5º, LIV e LV, da CF/1988), abrindo a oportunidade de manifestação e dilação probatória da parte interessada, antes do decreto de redirecionamento da dívida contra si.

Por imposição do devido processo legal em matéria tributária, o caminho do débito até o executivo fiscal impõe a necessidade de que o executado tenha plena ciência dos motivos ensejadores da sua constituição, seja porque lhe foi aberta a oportunidade de ampla defesa na via administrativa, seja porque ele próprio declarou aquele débito existente.

Conforme detalhado, há flagrante ofensa ao princípio do devido processo legal no caso em que o terceiro é incluído na lide executiva, na qualidade de suposto responsável tributário, sujeitando-se à constrição de bens, sem sequer ter ciência prévia do fato gerador do tributo que lhe está sendo redirecionado. E pior, sem que lhe tenha sido facultada defesa administrativa prévia.

A interpretação de que não seria possível utilizar o IDPJ como meio alternativo de defesa, sem se observar a exigência do art. 16 da LEF, o qual impõe a necessidade de que os débitos tributários estejam garantidos para que o devedor possa defender-

¹⁹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 1778311/SC. Rel. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 18 out. 2021.

se via embargos à execução (art. 16, § 1º, da LEF), é incompatível com o devido processo legal em matéria tributária.

A exigência de prévia garantia do juízo para o executado defender-se em executivo fiscal, via embargos à execução, pressupõe sua participação na formação do título executivo, o que não ocorre na hipótese de simples redirecionamento do feito executivo a terceiros.

O outro principal argumento utilizado pela Segunda Turma do STJ para sustentar a inaplicabilidade do IDPJ aos executivos fiscais é o de que os arts. 124, I, 134 e 135, do CTN, encerrariam, respectivamente, hipóteses de responsabilidade solidária e pessoal tributária. Assim, para serem aplicados pelo juiz, prescindiriam do decreto de desconsideração da personalidade jurídica¹⁹¹, com o que não se concorda, pelos fundamentos já expostos, ratificados pelos julgados proferidos pela Primeira Turma do STJ.

Tendo em vista a multiplicidade de processos com idêntica questão de direito e a divergência de entendimentos sobre a aplicação ou não do IDPJ ao executivo fiscal, a matéria foi afetada para julgamento no âmbito do STJ, sob a sistemática dos recursos repetitivos (Tema 1209)¹⁹².

A partir de então, o STJ definirá não apenas se há (in)compatibilidade do IDPJ com o rito aplicável ao executivo fiscal, mas, se compatível, identificará as hipóteses de imprescindibilidade de sua instauração, considerando o fundamento jurídico do pleito de redirecionamento do processo executivo. Foram afetados como representativos da controvérsia, os Recursos Especiais n. 2.039.132, 2.013.920, 2.035.296, 1.971.965 e 1.843.631, todos de relatoria do Ministro Francisco Falcão.

O Recurso Especial n. 2.039.132 foi interposto pela PGFN contra decisão proferida em agravo de instrumento, a qual não autorizou o redirecionamento do executivo fiscal (art. 135 do CTN), determinando a prévia instauração do IDPJ¹⁹³; o Recurso Especial n. 2.013.920 é oriundo de agravo de instrumento interposto contra decisão que determinou o redirecionamento do feito executivo à pessoa jurídica (art.

¹⁹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 1826357/RS. Rel. OG Fernandes, Segunda Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 02 set. 2021.

¹⁹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. ProAfR no REsp 1843631/PE. Rel. Francisco Falcão – Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 22 ago. 2023.

¹⁹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. ProAfR no Recurso Especial n. 2.039.132-SP. Rel. Francisco Falcão – Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 16 ago. 2023.

124 do CTN)¹⁹⁴; o Recurso Especial n. 2.035.296, por sua vez, é oriundo de agravo de instrumento interposto contra decisão que determinou a instauração de IDPJ em virtude do pedido de inclusão no polo passivo da ação (art. 135 do CTN)¹⁹⁵. Por fim, o Recurso Especial n. 1.971.965 foi interposto pela PGFN contra acórdão que deu provimento ao apelo do contribuinte para afastar o redirecionamento do feito executivo determinado com base em alegada dissolução irregular da empresa, determinando a prévia instauração do IDPJ. Esse processo chama atenção pelo fato de que, mesmo diante dos elementos apresentados pela PGFN quanto à dissolução irregular da empresa, o TRF5 decidiu pela necessidade da instauração do IDPJ¹⁹⁶.

Por fim, o Recurso Especial n. 1.843.631 foi interposto pela PGFN objetivando reformar a decisão proferida em agravo de instrumento, que indeferiu o redirecionamento do executivo fiscal, com fundamento no art. 124 do CTN¹⁹⁷.

Com base no art. 1.037, II, do CPC/2015, o STJ determinou, ainda, a suspensão de todos os recursos especiais e agravos em recurso especial no qual se discuta a matéria atinente à (in)compatibilidade do IDPJ ao rito do executivo fiscal.

Em que pesem as discussões travadas no STJ, entende-se que o tema tem relevância constitucional, portanto, a última palavra deve ser dada pelo STF, à luz do devido processo legal.

5.4 Supremo Tribunal Federal (STF)

Até o fechamento dessa dissertação, não foi localizada nenhuma decisão do STF sobre a necessidade de prévia instauração do IDPJ para o redirecionamento do executivo fiscal. Todos os Recursos Extraordinários localizados sobre o tema tiveram seguimento negado, sob o fundamento de que a afronta à CF/1988, fundada na inobservância ao devido processo legal, seria indireta ou reflexa¹⁹⁸.

¹⁹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. ProAfR no Recurso Especial n. 2.013.920-RJ. Rel. Francisco Falcão – Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 16 ago. 2023.

¹⁹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. ProAfR no Recurso Especial n. 2.035.296-SP. Rel. Francisco Falcão – Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 16 ago. 2023.

¹⁹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. ProAfR no Recurso Especial n. 1.971.965-PE. Rel. Francisco Falcão – Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 16 ago. 2023.

¹⁹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. ProAfR no Recurso Especial n. 1.843.631-PE. Rel. Francisco Falcão – Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 16 ago. 2023.

¹⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 1.340.747/PR. Rel. Luiz Fux – Plenário. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 14 out. 2021.

Contudo, em decisão relatada pelo Min. Joaquim Barbosa, o STF já decidiu que os princípios do contraditório e da ampla defesa se aplicam à constituição do crédito tributário em desfavor dos responsáveis:

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.)¹⁹⁹.

Ademais, recentemente, em sessão plenária realizada em 08-09-2022, no Recurso Extraordinário n. 1.387.795/MG, o STF reconheceu a repercussão geral da matéria atinente à impossibilidade de inclusão de empresa integrante do mesmo grupo econômico no polo passivo do executivo trabalhista, por responsabilidade solidária, na hipótese de não ter participado do processo de conhecimento.

Não obstante as diferenças existentes entre as hipóteses de responsabilidade aplicáveis ao direito do trabalho e aquelas próprias do direito tributário, frisa-se que o STF, nesse julgado, alterou o entendimento anterior prevalecente, no sentido de que a ofensa aos princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal teria natureza infraconstitucional, de maneira que estaria ausente a repercussão geral da matéria, nos termos do precedente fixado no RE n. 584.608, de relatoria da Ministra Ellen Gracie.

O STF decidiu que a ampla defesa tem densidade constitucional, portanto, admite, em situações excepcionais de manifesto esvaziamento do princípio, o acesso à jurisdição da Suprema Corte:

In casu, a alegada violação à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal, nos moldes apontados pela parte recorrente, decorre de sua inclusão no polo passivo da execução trabalhista, sem lhe conceder a oportunidade de influir no julgamento de mérito da causa, por não ter participado da fase de conhecimento.

[...]

Por oportuno, em relação à abrangência do Tema 660, confira-se trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes, proferido no julgamento do processo paradigma, *in verbis*: “Sobre o tema, relembro que a ampla defesa possui densidade constitucional, portanto admite, em situações excepcionais de manifesto esvaziamento do princípio, o acesso à jurisdição desta Suprema Corte, por meio de recurso extraordinário. A propósito, assinalou a Corte Constitucional alemã: Na interpretação do

¹⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 608.426-PR. Relator Joaquim Barbosa – Segunda Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 4 out. 2011.

direito ordinário, especialmente dos conceitos gerais indeterminados (Generalklausel), devem os tribunais levar em conta os parâmetros fixados na Lei Fundamental. Se o tribunal não observa esses parâmetros, então ele acaba por ferir a norma fundamental que deixou de observar; nesse caso, o julgado deve ser cassado no processo de recurso constitucional (Verfassungsbeschwerde)²⁰⁰.

Espera-se que esse mesmo entendimento seja aplicável ao tema dessa dissertação, atinente à necessidade de prévia instauração do IDPJ para redirecionamento do executivo fiscal, quando o demandado não participou dos atos de constituição do crédito tributário.

Conforme demonstrado, negar ao terceiro o direito à prévia instauração do IDPJ para sua inclusão no polo passivo do feito executivo, quando sequer tenha participado dos atos de constituição do crédito tributário, implica manifesto esvaziamento do princípio do devido processo legal, diante das peculiaridades do processo executivo fiscal, que contempla um caminho muito mais estreito de defesa ao devedor.

²⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário. 1.387.795/MG. Rel. Luiz Fux – Plenário. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 8 set. 2022.

CONCLUSÃO

Diante do exposto neste trabalho, após o estudo das correntes jusfilosóficas que permeiam o tema atinente à função exercida pelos princípios no ordenamento jurídico brasileiro, e análise dos aspectos constitucionais relativos às hipóteses de responsabilidade tributária e redirecionamento do feito executivo a terceiros, conclui-se:

1. As hipóteses de responsabilidade tributária previstas nos arts. 124, I, 134 e 135, todos do CTN, e aquela criada pela jurisprudência, decorrente de alegada dissolução irregular (Súmula 435 do STJ), não encerram, por si só, hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica, de modo que não autorizam o redirecionamento do feito executivo a terceiro que não tenha participado dos atos de constituição do crédito tributário.
2. Diversamente do previsto no art. 50 do CC/2002, no âmbito tributário, em observância ao princípio do devido processo legal, a responsabilização de terceiros não deve ocorrer durante o processo executivo. Constatados pela autoridade fiscal alguns dos atos previstos nos arts. 124, I, 134 e 135, do CTN, ou a dissolução irregular da empresa, a legislação tributária (art. 149, VII, do CTN) determina a revisão do lançamento para fazer constar como sujeito passivo o responsável, a fim de que lhe seja dada plena ciência dos motivos ensejadores da sua responsabilidade tributária e a possibilidade do exercício do contraditório e da ampla defesa.
3. A legislação tributária prevê, portanto, ferramenta própria para responsabilizar terceiros sendo, em princípio, despicienda a utilização do IDPJ.
4. Entretanto, quando a aplicação das hipóteses de responsabilidade tributária ocorre durante o curso do processo executivo, por força de decisão judicial que determina o redirecionamento da dívida a terceiro não participante dos atos de constituição do crédito tributário, os seus aspectos jurídicos equivalem àqueles aplicáveis à desconsideração da personalidade jurídica.
5. O redirecionamento do executivo fiscal a terceiros, quando decorrente da aplicação da hipótese de responsabilidade tributária (art. 135 do CTN), depende da comprovação de que as pessoas ali elencadas praticaram atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos; igualmente o art. 50 do

CC/2002 pressupõe a prova do desvio de finalidade ou abuso de direito para a desconsideração da personalidade jurídica e responsabilização dos sócios.

6. Além disso, a parte final do art. 134 do CTN revela que não é o simples inadimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte que autoriza a sua exigência dos terceiros ali relacionados. É necessária uma correlação entre o inadimplemento da obrigação tributária e os atos praticados por esses terceiros ou omissões de que forem responsáveis. Quando essa correlação é apontada apenas durante o processo executivo, sem ter sido aferida no momento de constituição do crédito tributário, o deslocamento da obrigação tributária ao terceiro assume os traços característicos da responsabilidade subjetiva, conforme delineada pela Teoria Maior da Desconsideração da Personalidade Jurídica.

7. Também a hipótese de responsabilidade tributária (art. 124, I, do CTN) não autoriza o redirecionamento do executivo fiscal a terceiro que não tenha participado da constituição do crédito tributário. Deve existir uma comunhão de interesse (jurídico e não meramente econômico) identificada no momento da constituição do crédito tributário para que o Fisco possa, conforme art. 124, I, do CTN, exigir o débito do apontado devedor solidário. Quando o Fisco requer, com base no artigo citado, o redirecionamento do executivo fiscal a terceiro que não participou da constituição do crédito tributário e o juiz defere o pleito, verifica-se verdadeira hipótese de desconsideração da personalidade jurídica e não de sujeição passiva solidária.

8. A responsabilidade tributária decorrente de dissolução irregular, versada pela Súmula 435 do STJ, não encontra respaldo na legislação de regência. Trata-se de hipótese de responsabilização de terceiros criada pela jurisprudência que, quando aplicada no curso do processo executivo, sem a participação do terceiro nos atos que ensejaram a constituição do crédito tributário, também assume contornos próprios da desconsideração da personalidade jurídica.

9. O PARR, ao restringir a defesa do terceiro apenas à demonstração de inocorrência de dissolução irregular ou à ausência de responsabilidade pelas dívidas, não tem o condão de suprir a falta da revisão do lançamento, e não afasta a clara afronta ao princípio constitucional do devido processo legal. Para atender ao princípio do devido processo legal em matéria tributária, deve ser concedido a esse terceiro o direito de combater os fundamentos ensejadores da constituição do crédito tributário.

10. Considerando que o exercício de defesa via embargos à execução pressupõe a existência de garantia do débito em cobro, e, tendo em vista que o redirecionamento do feito executivo aos terceiros, quando ocorre com fundamento nos arts. 124, I, 134 ou 135, do CTN, ou, ainda, com base em alegada dissolução irregular, depende de dilação probatória para ilidir as acusações do Fisco, apenas a prévia instauração do IDPJ tem o condão de, à míngua da revisão do lançamento que deveria ter sido feita, abrir oportunidade aos terceiros ao contraditório e à ampla defesa antes do decreto de redirecionamento da dívida contra si, dando efetividade ao princípio do devido processo legal.

11. A interpretação de parte da jurisprudência, de que não seria possível utilizar o IDPJ como meio alternativo de defesa, sem se observar a exigência do art. 16 da LEF, que impõe a necessidade de os débitos tributários estarem garantidos para o devedor defender-se via embargos à execução (art. 16, § 1º, da LEF), é incompatível com o devido processo legal em matéria tributária.

12. A regra *lex specialis derogat generali* não pode se sobrepor ao princípio do devido processo legal. A norma jurídica não se perfaz apenas no texto legal, mas deve ser extraída a partir a análise do sistema jurídico. Ademais, o princípio do devido processo legal (art. 5º, LIV e LV, da CF/1988) é importante instrumento de proteção dos direitos humanos no campo tributário, a impedir que o Estado avance arbitrariamente sobre o patrimônio do jurisdicionado. Trata-se, portanto, de valor fundamental para proteger os contribuintes contra excessos do Fisco, que não pode ser mitigado pela Lei.

13. O direito valorado está fortemente presente na CF/1988 e se conecta com o direito tributário brasileiro por meio dos princípios que expressam valores fundamentais para proteger os contribuintes contra excessos do Fisco.

14. A perspectiva do juspositivismo de que não seria possível ao juiz fazer um juízo de ponderação do direito positivo com base em princípios já não se revela suficiente para explicar a realidade, diante da experiência vivenciada a partir da derrocada dos regimes totalitários. A norma jurídica não se perfaz apenas no texto legal, mas deve ser extraída com base na análise do sistema jurídico, especialmente à luz dos princípios constitucionais.

15. Em que pesem as discussões travadas no âmbito do STJ, o debate relativo à necessidade de prévia instauração do IDPJ para incluir terceiro no polo passivo do

feito executivo tem *status* constitucional, na medida em que consubstancia medida imprescindível à efetividade do princípio do devido processo legal em matéria tributária e, portanto, deve alcançar o crivo do STF.

REFERÊNCIAS

- ALEX, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: RT, 2017.
- ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. crédito da Editora Universidade de Brasília. São Paulo: Nova Cultural, 1996.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 1991.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). *In: Boletim de Direito Administrativo*. São Paulo: NDJ, ano 23, v. 1, 2007.
- BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. **Revista da Emerj**, v. 6, n. 23. Rio de Janeiro, 2003.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**. v. 2. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BECHO, Renato Lopes. A responsabilização tributária de grupo econômico. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 221. São Paulo: Dialética, 2014.
- BECHO, Renato Lopes. **Ativismo jurídico em processo tributário**. São Paulo: RT, 2021.
- BECHO, Renato Lopes. **Execução fiscal**: análise crítica. São Paulo: Noeses, 2018.
- BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário – teoria geral e constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros – CTN**, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014.

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico** – lições de filosofia do direito. Trad. Márcio Pugliesi. São Paulo: Ícone, 2006.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BONFÁ DE JESUS, Isabella; BONFÁ DE JESUS, Fernando; BONFÁ DE JESUS, Ricardo. **Manual de direito e processo tributário**. São Paulo: RT, 2016.

BORGES NETTO, André Luiz. A razoabilidade constitucional: o princípio do devido processo legal substantivo aplicado a casos concretos. **Revista Jurídica Virtual**. Brasília: 2020. Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/103>. Acesso em: 24 nov. 2021.

BREYNER, Frederico Menezes. **Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupo econômico**. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2011/03/Responsabilidade-tributaria-do-grupo-economico.pdf>. Acesso em: 1 dez. 2021.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil** – teoria geral. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

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/paraler/IDPJ-Homenagem-Fabio-Ulhoa-Coelho-37.pdf>. Acesso em: 20 maio 2023.

BRASIL. Congresso Nacional. Comissão de Juristas Responsável pela Elaboração do Anteprojeto de Código de Processo Civil. **Anteprojeto do Código de Processo Civil**. Brasília: Senado Federal, Presidência.

BRASIL. **Código Tributário Nacional de 1966**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 31 out. 2021.

BRASIL. **Constituição Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 maio 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp 1306553/SC. Rel. Maria Isabel Gallotti – Segunda Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 12 dez. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 435. Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 13 maio 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430. Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 13 maio 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 1778311/SC. Rel. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 18 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no REsp 2006433/RJ. Rel. Benedito Gonçalves – Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 11 abr. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial 1.818.276/PR. Rel. Regina Helena Costa, Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 23 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 970.635/SP. Rel. Nancy Andrighi – Terceira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 1º dez. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 279.273/SP. Rel. Nancy Andrighi – Terceira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 04 dez. 2003.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.143.094/SP. Rel. Luiz Fux, Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 1º fev. 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 2094038/SP. Rel. Raul Araújo – Quarta Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 13 mar. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 1826357/RS. Rel. OG Fernandes, Segunda Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 02 set. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 393. Rel. Luiz Fux – Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 07 out. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. ProAfR no REsp 1843631/PE. Rel. Francisco Falcão – Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 22 ago. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. ProAfR no Recurso Especial n. 2.039.132-SP. Rel. Francisco Falcão – Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 16 ago. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. ProAfR no Recurso Especial n. 2.013.920-RJ. Rel. Francisco Falcão – Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 16 ago. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. ProAfR no Recurso Especial n. 2.035.296-SP. Rel. Francisco Falcão – Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 16 ago. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. ProAfR no Recurso Especial n. 1.843.631-PE. Rel. Francisco Falcão – Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 16 ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 1.340.747/PR. Rel. Luiz Fux – Plenário. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 14 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 608.426-PR. Rel. Joaquim Barbosa – Segunda Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 4 out. 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. ProAfR no Recurso Especial n. 1.971.965-PE. Rel. Francisco Falcão – Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 16 ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário. 1.387.795/MG. Rel. Luiz Fux – Plenário. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 8 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no REsp 1926463/PR. Rel. Benedito Gonçalves – Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 20 set. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1124537/SP. Rel. Luiz Fux – Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 25 nov. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1156668. Rel. Luiz Fux – Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 24 nov. 2010.

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. **Diário de Justiça Eletrônico**, São Paulo, 19 nov. 2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Agravo de Instrumento n. 5017084-06.2020.4.03.0000/SP. Rel. Helio Nogueira – Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, São Paulo, 24 nov. 2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Cível n. 0800367-12.2017.4.05.8312/PE. Rel. Francisco Roberto Machado – Sétima Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Pernambuco, 25 jul. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. 1978261/SP. Rel. Ricardo Villas Bôas Cueva – Terceira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 08 abr. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.775.269/PR. Rel. Gurgel de Faria – Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 1º mar. 2019.

CAIS, Cleide Previtali. **O processo tributário**. 7 ed. São Paulo: RT, 2011.

CALURI, Lucas Naif. A desconsideração da pessoa jurídica e a Lei da Liberdade Econômica. **Revista Brasileira de Direito Civil em Perspectiva**. v. 6, n. 2, p. 59-75, jul.-dez. 2020.

CARAMICO, Maria Eugênia Buonanno. A responsabilidade tributária dos débitos lançados após a dissolução regular da sociedade empresária limitada. **Revista Direito Tributário Atual n. 50**, ano 40, p. 279-304. São Paulo: IBDT, 1ª quadrimestre 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 33. ed. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed., rev. ampl. e at. até a EC n. 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. Grupo de empresas – autocontrato – não incidência de ISS. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direito tributário e reforma do sistema**. São Paulo: CEU; RT, 2003.

COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional e sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COELHO, Fábio Ulhoa. As teorias da desconsideração. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil: parte geral**. 5. ed. São Paulo: RT, 2012.

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

COELHO, Fábio Ulhoa. **Para entender Kelsen**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional e sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS. **Nações Unidas, 217 (III) A**, 1948, Paris, arts. 9 e 17. Disponível em: <https://www.unicef.org/brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos>. Acesso em: 22 nov. 2021.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho; BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Do positivismo ao pós-positivismo jurídico**. O atual paradigma jusfilosófico constitucional. Brasília, ano 48, n. 189, jan.-mar. 2011. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/242864/000910796.pdf>. Acesso em: 04 maio 2023.

GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes**. 10. ed. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2021.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**. v. 1: parte geral. 19. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

GONTIJO, Vinicius José Marques. Do princípio da dignidade da pessoa jurídica. **Revista de Direito Mercantil**: industrial, econômico e financeiro, v. 149-150. São Paulo: RT, jan.-dez. 2008.

GUIMARÃES, Márcio Souza. Aspectos modernos da teoria da desconsideração da personalidade jurídica. **Temas jurídicos**. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista25/revista25_229.pdf. Acesso em: 15 maio 2023.

NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo na Constituição Federal**. 13. ed. São Paulo: RT, 2017.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **A ciência do direito**. São Paulo: Atlas, 1980.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito** – técnica, decisão, dominação. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6. ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O direito de defesa e sua ampliação. **XVI Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET**. São Paulo, 2019. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/o-direito-de-defesa-e-sua-ampliao-por-ives-gandra-da-silva-martins/>. Acesso em: 22 nov. 2021.

MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008.

OKASHA, Samir. **Philosophy of science** – a very short introduction. 2. ed. United Kingdom: Oxford University Press, 2016.

OLIVEIRA, J. Lamartine Corrêa de. **A dupla crise da pessoa jurídica**. São Paulo: Saraiva, 1979.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. v. I. Introdução ao direito civil – teoria geral de direito civil. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1987.

REQUIÃO, Rubens. **Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica: (disregard doctrine)**. São Paulo: RT, 1969.

ROCHA, José Manuel de Sacadura. **Fundamentos de filosofia do direito**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SÃO PAULO (Estado). **Tribunal de Alçada Civil**. Apelação n. 9.247. Saraiva S/A vs. Hospital Coração de Jesus S/A. Rel. Des. Edgard de Moura Bittencourt. Quarta Câmara Cível. São Paulo: RT, n. 238, p. 393-395, ago. 1955.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

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

SAVIGNY *apud* KOURY, Susy Elizabeth Cavalcante. **A desconconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SILVA, Oscar Joseph de Plácido. **Vocabulário jurídico**. 4 v., 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

SILVA, José Antonio Ribeiro de Oliveira; SILVA, Bruno Luís Costa; TREVIZANI, Daniela Monteiro. As alterações na desconconsideração da personalidade jurídica pela Lei da Liberdade Econômica e seus reflexos nos ramos do direito. **Revista Acadêmica da Faculdade de Direito de Recife**, v. 93, n. 1, abr. 2021. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ACADEMICA/article/view/241618>. Acesso em: 15 maio 2023.

SILVA, José Afonso da. **Teoria do conhecimento constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2014.

SÓFOCLES. **Antígona**. 8. ed. Trad. Millôr Fernandes. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2008.

SOUZA, André Pagani. **Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica**. Enciclopédia Jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coord.). t. Processo Civil. Cassio Scarpinella Bueno, Olavo de Oliveira Neto (coord. tomo). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/184/edicao-1/incidente-de-desconsideracao-da-personalidade-juridica>. Acesso em: 20 maio 2023.

SCHIER, Paulo Ricardo. Novos desafios da filtragem constitucional no momento do neoconstitucionalismo. **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 3, n. 10, abr.-jun. 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil**. 10. ed. São Paulo: Método, 2020.

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

TOMÁS DE AQUINO. **Suma teológica**. v. IV. Trad. G. C. Galache *et al.* São Paulo: Loyola, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

VERRUCOLI, Piero. **Il superamento della personalità giuridica delle società di capitali nella *common law* e nella *civil law***. Milano: Giuffrè, 1964.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Direito jurisprudencial**. 2. ed. São Paulo: RT, 2012.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos**: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei. São Paulo: Lex, 2005.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.

REFERÊNCIAS NORMATIVAS

(Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT)

ABNT NBR 10520: 2023 – Informação e documentação – Citações em documentos – Apresentação

ABNT NBR 6028: 2021 – Informação e documentação – Resumo, resenha e resensão – Apresentação

ABNT NBR 6023: 2018 – Informação e documentação – Referências – elaboração

ABNT NBR 6022:2018 – Informação e documentação – Artigo em publicação periódica técnica e/ou científica – Apresentação

ABNT NBR 6027: 2012 – Informação e documentação – Informação e documentação – Sumário – Apresentação

ABNT NBR 14724: 2011 – Informação e documentação – Trabalhos acadêmicos – Apresentação

ABNT NBR 15287: 2011 – Informação e documentação – Projetos de pesquisa – Apresentação

ABNT NBR 6034: 2005 – Informação e documentação – Índice – Apresentação

ABNT NBR 12225: 2004 – Informação e documentação – Lombada – Apresentação

ABNT NBR 6024: 2003 – Informação e documentação – Numeração progressiva das seções de um documento escrito – Apresentação

APÊNDICE – TABELAMENTO DE JURISPRUDÊNCIA DAS CORTES REGIONAIS

Tribunal	Número do processo	Aplica IDPJ? Qual o fundamento?	Fundamento do redirecionamento	IRDR?
TRF1	0006575-63.2017.4.01.0000	Não. No caso, a justificativa foi que os codevedores poderão defender-se por meio dos embargos à execução, nos quais lhe serão assegurados o exercício do contraditório e da ampla defesa.	art. 135, III, do CTN	Não
TRF1	1012927-20.2017.4.01.0000	Não. Foi aplicada a súmula 435 do STJ.	Súmula 435 do STJ	Não
TRF1	0001299-57.2018.4.01.3802	Não. O fundamento foi de que é cabível a responsabilidade solidária por dívida fiscal entre integrantes do mesmo grupo econômico.	art. 124, I, do CTN.	Não
TRF1	1020052-05.2018.4.01.0000	Sim. Reconheceu que há necessidade de instauração do IDPJ quando o redirecionamento de execução fiscal for feito a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN.	arts. 134 e 135 do CTN.	Não
TRF1	1023033-07.2018.4.01.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito	art. 135 do CTN	Não

		do processo executivo fiscal.		
TRF1	1005513-97.2019.4.01.0000	Não. O fundamento foi de que cabe ao magistrado decidir pela inclusão no polo passivo da demanda, sem a necessidade de instauração do incidente de desconconsideração.	art. 124, I, do CTN.	Não
TRF1	1038668-91.2019.4.01.0000	Sim. Reconheceu que há necessidade de instauração do IDPJ quando o redirecionamento de execução fiscal for feito a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN.	art. 124, I, do CTN.	Não
TRF1	1024698-24.2019.4.01.0000	Sim. Reconheceu que há necessidade de instauração do IDPJ quando o redirecionamento de execução fiscal for feito a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN.	art. 124, I, do CTN.	Não

TRF1	1018184-55.2019.4.01.0000	Sim. Reconheceu que há necessidade de instauração do IDPJ quando o redirecionamento de execução fiscal for feito a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN.	art. 124, I, do CTN.	Não
TRF1	1017878-86.2019.4.01.0000	Sim. Reconheceu que há necessidade de instauração do IDPJ quando o redirecionamento de execução fiscal for feito a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN.	art. 124, I, do CTN.	Não
TRF1	1004540-45.2019.4.01.0000	Não. O fundamento foi de que cabe ao magistrado decidir pela inclusão no polo passivo da demanda, sem a necessidade de instauração do incidente de descon sideração.	art. 135 do CTN	Não
TRF1	1024900-98.2019.4.01.0000	Não. O fundamento foi de que cabe ao magistrado decidir pela inclusão no polo passivo da demanda, sem a necessidade de	art. 135 do CTN	Não

		instauração do incidente de desconsideração.		
TRF1	1026646-98.2019.4.01.0000	Não. O fundamento foi de que é cabível a responsabilidade solidária por dívida fiscal entre integrantes do mesmo grupo econômico.	art. 124, inciso I, do CTN	Não
TRF1	1017855-43.2019.4.01.0000	Sim. Reconheceu que há necessidade de instauração do IDPJ quando o redirecionamento de execução fiscal for feito a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN.	art. 124, inciso I, do CTN	Não
TRF1	1017419-79.2022.4.01.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não
TRF2	0004431-89.2017.4.02.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não
TRF2	0009527-85.2017.4.02.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não

TRF2	0005758-69.2017.4.02.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal, além de postergar a efetiva cobrança do crédito tributário.	art. 135 do CTN	Não
TRF2	0216873-29.2017.4.02.5101	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não
TRF2	0008657-40.2017.4.02.0000	Não. O fundamento foi de que cabe ao magistrado decidir pela inclusão no polo passivo da demanda, sem a necessidade de instauração do incidente de desconconsideração	art. 135, inciso III, do CTN	Não
TRF2	0014598-68.2017.4.02.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não
TRF2	0007651-61.2018.4.02.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não
TRF2	0007984-13.2018.4.02.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não
TRF2	0001635-91.2018.4.02.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não

TRF2	0007680-14.2018.4.02.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não
TRF2	0001537-09.2018.4.02.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não
TRF2	0012164-72.2018.4.02.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não
TRF2	0007912-26.2018.4.02.0000	Não. O fundamento foi de que é cabível a responsabilidade solidária por dívida fiscal entre integrantes do mesmo grupo econômico.	art. 124, I, do CTN	Não
TRF2	0000996-39.2019.4.02.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não
TRF2	0003688-11.2019.4.02.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não
TRF3	IRDR 0017610-97.2016.4.03.0000	Sim. Fundamentou que o IDPJ é indispensável para a comprovação de responsabilidade de que trata o art. 135 do CTN e redirecionamento da execução fiscal.	art. 135 do CTN -	Sim.
TRF3	0012118-27.2016.4.03.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito	art. 135 do CTN	Não

		do processo executivo fiscal.		
TRF3	5013562-73.2017.4.03.0000	Não. O fundamento foi de que cabe ao magistrado decidir pela inclusão no polo passivo da demanda, sem a necessidade de instauração do incidente de desconconsideração	art. 135, III, do CTN	Não
TRF3	5023867-19.2017.4.03.0000	Não. O fundamento foi de que, com base na Súmula 435/STJ e no CTN, afasta-se a necessidade de instauração do IDPJ.	art. 135, inciso III, do CTN	Não
TRF3	5000465-06.2017.4.03.0000	Não. O fundamento foi de que é cabível a responsabilidade solidária por dívida fiscal entre integrantes do mesmo grupo econômico.	art. 124, inciso I, do CTN	Não
TRF3	5017290-88.2018.4.03.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não
TRF3	5001000-61.2019.4.03.0000	Não. O fundamento foi de que é cabível a responsabilidade solidária por dívida fiscal entre integrantes do mesmo grupo econômico.	art. 135 do CTN	Não
TRF3	5012100-13.2019.4.03.0000	Sim, tendo em vista que o IDPJ se presta a garantir que a ampliação subjetiva do feito executivo prestigie o direito à ampla defesa e ao contraditório (artigos 5º, LIV e LV, da CF/88).	art. 135 do CTN -	Não

TRF3	5010814-97.2019.4.03.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 134 e 135, do CTN	Não
TRF3	5018537-70.2019.4.03.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135, inciso III, do CTN	Não
TRF3	5010573-26.2019.4.03.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não
TRF3	5017084-06.2020.4.03.0000	Não. O fundamento foi de que é cabível a responsabilidade solidária por dívida fiscal entre integrantes do mesmo grupo econômico.	art. 135, III, do CTN	Não
TRF3	5032415-28.2020.4.03.0000	Sim, aplicou em observância ao entendimento consolidado no IRDR n. 0017610-97.2016.4.03.0000.	art. 135 do CTN -	Não
TRF3	5005717-48.2021.4.03.0000	Sim, tendo em vista que o IDPJ se presta a garantir que a ampliação subjetiva do feito executivo prestigie o direito à ampla defesa e ao contraditório (artigos 5º, LIV e LV, da CF/88).	art. 135 do CTN -	Não
TRF3	5029149-96.2021.4.03.0000	Sim, tendo em vista que o IDPJ se presta a garantir que a ampliação subjetiva do feito executivo prestigie o direito à ampla defesa e ao contraditório	art. 135 do CTN	Não

		(artigos 5º, LIV e LV, da CF/88).		
TRF4	5069889-11.2017.4.04.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não
TRF4	5000049-40.2019.4.04.0000	Não. Foi aplicada a súmula 435 do STJ.	art. 135 do CTN	Não
TRF4	5019320-35.2019.4.04.0000	Não. O fundamento foi de que é cabível a responsabilidade solidária por dívida fiscal entre integrantes do mesmo grupo econômico.	art. 135 do CTN	Não
TRF4	5006905-20.2019.4.04.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não
TRF4	5019184-35.2020.4.04.7200	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não
TRF4	5025264-15.2020.4.04.7200	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não
TRF4	5004120-48.2021.4.04.7200	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não

TRF4	5029583-58.2021.4.04.0000	Sim, tendo em vista que o IDPJ se presta a garantir que a ampliação subjetiva do feito executivo prestigie o direito à ampla defesa e ao contraditório (artigos 5º, LIV e LV, da CF/88).	art. 135 do CTN -	Não
TRF4	5033222-84.2021.4.04.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não
TRF4	5033619-46.2021.4.04.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135, inciso III, do CTN	Não
TRF4	5033880-11.2021.4.04.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não
TRF4	5048125-27.2021.4.04.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135, inciso III, do CTN	Não
TRF4	5003619-29.2022.4.04.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135, inciso III, do CTN	Não
TRF4	5036265-92.2022.4.04.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não

TRF4	5041986-25.2022.4.04.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135, inciso III, do CTN	Não
TRF5	IRDR 0001978-74.2016.4.05.0000	Sim, tendo em vista que o IDPJ se presta a garantir que a ampliação subjetiva do feito executivo prestigie o direito à ampla defesa e ao contraditório (artigos 5º, LIV e LV, da CF/88).	art. 135 do CTN -	Sim
TRF5	0810725-43.2017.4.05.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não
TRF5	0802322-51.2018.4.05.0000	Sim, tendo em vista que o IDPJ se presta a garantir que a ampliação subjetiva do feito executivo prestigie o direito à ampla defesa e ao contraditório (artigos 5º, LIV e LV, da CF/88).	art. 135 do CTN -	Não
TRF5	0810235-84.2018.4.05.0000	Sim, tendo em vista que o IDPJ se presta a garantir que a ampliação subjetiva do feito executivo prestigie o direito à ampla defesa e ao contraditório (artigos 5º, LIV e LV, da CF/88).	art. 135 do CTN -	Não
TRF5	0813232-06.2019.4.05.0000	Sim, tendo em vista que o IDPJ se presta a garantir que a ampliação subjetiva do feito executivo prestigie o direito à ampla defesa e ao contraditório	art. 135 do CTN -	Sim, com o REsp 1.775.269/PR.

		(artigos 5º, LIV e LV, da CF/88).		
TRF5	0801575-67.2019.4.05.0000	Sim, tendo em vista que o IDPJ se presta a garantir que a ampliação subjetiva do feito executivo prestigie o direito à ampla defesa e ao contraditório (artigos 5º, LIV e LV, da CF/88).	art. 135 do CTN -	Não
TRF5	0802527-46.2019.4.05.0000	Sim, tendo em vista que o IDPJ se presta a garantir que a ampliação subjetiva do feito executivo prestigie o direito à ampla defesa e ao contraditório (artigos 5º, LIV e LV, da CF/88).	art. 135 do CTN -	Não
TRF5	0806427-37.2019.4.05.0000	Sim, tendo em vista que o IDPJ se presta a garantir que a ampliação subjetiva do feito executivo prestigie o direito à ampla defesa e ao contraditório (artigos 5º, LIV e LV, da CF/88).	art. 135 do CTN -	Não
TRF5	0810129-88.2019.4.05.0000	Sim, tendo em vista que o IDPJ se presta a garantir que a ampliação subjetiva do feito executivo prestigie o direito à ampla defesa e ao contraditório (artigos 5º, LIV e LV, da CF/88).	art. 135 do CTN -	Não
TRF5	0802658-84.2020.4.05.0000	Não. Foi aplicada a súmula 435 do STJ.	art. 135, inciso III, do CTN	Não

TRF5	0812858-53.2020.4.05.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN -	Não
TRF5	0805366-10.2020.4.05.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135, inciso III, do CTN	Não
TRF5	0805616-43.2020.4.05.0000	Não. Foi aplicada a súmula 435 do STJ.	art. 135, inciso III, do CTN	Não
TRF5	0812387-37.2020.4.05.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não
TRF5	0811420-55.2021.4.05.0000	Não, tendo em vista que o IDPJ seria incompatível com o rito do processo executivo fiscal.	art. 135 do CTN	Não