



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
COORDENAÇÃO DO CURSO DE DIREITO – CAMPUS JOÃO PESSOA
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA**

GABRIELLA DE ARAÚJO CAMPOS

**TEORIA DO INCIDENTE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE
JURÍDICA NA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SÓCIO-GERENTE EM
EXECUÇÕES FISCAIS**

**JOÃO PESSOA
2025
GABRIELLA DE ARAÚJO CAMPOS**



TEORIA DO INCIDENTE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SÓCIO-GERENTE EM EXECUÇÕES FISCAIS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito de João Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial da obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Dr.^a Giorgia Petrucce Lacerda e Silva Abrantes

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

C198t Campos, Gabriella de Araujo.

Teoria do incidente da desconsideração da personalidade jurídica na responsabilidade tributária de sócio-gerente em execuções fiscais / Gabriella de Araujo Campos. - João Pessoa, 2025.

54 f.

Orientação: Giorgia Petrucce Lacerda e Silva Abrantes.

TCC (Graduação) - UFPB/CCJ.

1. Direito tributário. 2. Idpj. 3. Autonomia patrimonial. 4. Execução fiscal. I. Abrantes, Giorgia Petrucce Lacerda e Silva. II. Título.

UFPB/CCJ

CDU 34

GABRIELLA DE ARAÚJO CAMPOS

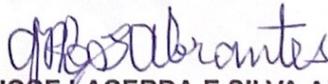
**TEORIA DO INCIDENTE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE
JURÍDICA NA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SÓCIO-GERENTE EM
EXECUÇÕES FISCAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Graduação em
Direito de João Pessoa do Centro de
Ciências Jurídicas da Universidade
Federal da Paraíba como requisito parcial
da obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

Orientadora: Dr.^a Giorgia Petrucce
Lacerda e Silva Abrantes

DATA DA APROVAÇÃO: 02/05/2025

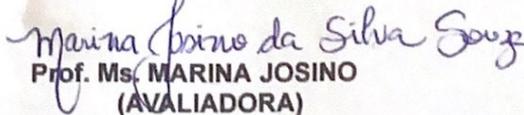
BANCA EXAMINADORA:



**Prof.^a Dr.^a GIORGGIA PETRUCCE LACERDA E SILVA ABRANTES
(ORIENTADORA)**



**Prof. Ms. LENILMA CRISTINA
(AVALIADORA)**



**Prof. Ms. MARINA JOSINO
(AVALIADORA)**

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer aos meus pais, que nunca mediram esforços para proporcionar e incentivar dedicação aos estudos, bem como foram os maiores apoiadores de toda minha jornada, desde os primeiros anos escolares até a conclusão do ensino superior. Não há palavras para agradecer e expressar quanto os amo.

Além disso, minha irmã, Pryscilla Campos, por todo apoio, conversas e o despertar pela paixão pelo Direito Tributário. Te amo infinitamente.

À minha orientadora, Professora Giorgia Petrucce, que esteve comigo desde o segundo período na monitoria de História e Antropologia Jurídica, sem a senhora não seria possível. Obrigada por todos os conselhos, dicas e papos após o final das aulas no Google Meet, conversas paralelas nos corredores do CCJ e por ter aceitado orientar este trabalho. A sua colaboração desde o início do curso foi imprescindível.

Gabi Félix e Le Félix, minhas companheiras desde o primeiro período, meu trio para todos os trabalhos. Agradeço por toda companhia desde o início da jornada. As amo demais.

Também, não poderia deixar de mencionar as maiores Marias da Paraíba: Maria Eduarda e Maria Mikelly. Como Mikelly uma vez disse, parafraseando Caetano: “as vossas presenças, mores, desintegram e atualizam a minha”. Obrigada por serem as minhas topa tudo, as amo muito.

Alinne Eleotério, minha companheira de estágio, obrigada pelos conselhos e ajudas, bem como todas as risadas arrancadas no meio do trabalho.

Mamá, Lê Cadena, Gabi Passerat, Matheus e Ana B, presentes desde a infância e essenciais para a pessoa que sou hoje. Os amo demais.

No se puede negar la existencia de algo palpado por mas etereo que sea; no hace falta exhibir una prueba de decencia de aquello que es tan verdadero.

Willie Colón

RESUMO

O presente trabalho abordará a possibilidade da aplicação da teoria do incidente da desconsideração da personalidade jurídica aplicada sob o rito das execuções fiscais, com o foco na (im)prescindibilidade de sua instauração para a responsabilização tributária do sócio-gerente, utilizando a metodologia lógica-dedutiva, seguido do modelo dogmático-instrumental, tendo em vista a utilização do arcabouço de pesquisa doutrinária e jurisprudencial. Neste diapasão, a autonomia patrimonial das pessoas jurídicas, conforme o Código Civil de 2002, tem como objetivo a alocação e a segregação de riscos para estimular empreendimentos, gerar empregos e promover inovação. Contudo, o ordenamento jurídico prevê a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica em casos de abuso, como desvio de finalidade ou confusão patrimonial, conforme o art. 50 do mesmo diploma. Entretanto, a aplicação deste instituto como meio hábil para responsabilizar os sócios em sede de execução fiscal tem gerado divergências jurisprudenciais no âmbito dos Tribunais Superiores. A 2ª Turma do STJ, no REsp nº 2.035.296, entende a não obrigatoriedade da instauração do incidente de desconsideração, permitindo que o redirecionamento da execução fiscal se dê diretamente para os sócios. Por outro lado, a 1ª Turma, no REsp 1.937.390, exige a instauração do incidente para que seja possível redirecionar a execução a outro integrante do grupo econômico. Neste sentido, o presente trabalho busca analisar a possibilidade de responsabilizar pessoalmente os sócios no contexto da execução fiscal e a aplicação da teoria civilista em âmbito tributário.

Palavras-chave: autonomia patrimonial; desconsideração da personalidade jurídica; execução fiscal; responsabilidade dos sócios; direito tributário.

ABSTRACT

The patrimonial autonomy of legal entities, as established by the Civil Code of 2002, aims to allocate and segregate risks in order to stimulate business ventures, generate employment, taxes, and promote innovation. However, the legal system provides for the possibility of disregarding the corporate personality in cases of abuse, such as diversion of purpose or patrimonial confusion, as per Article 50 of the Civil Code. The application of this institute to hold partners liable in the context of tax execution has generated jurisprudential divergences. The 2nd Panel of the Superior Court of Justice (STJ), in REsp No. 2.035.296, holds that the initiation of the disregard incident is not mandatory, allowing for the redirection of tax execution directly to the partners, while the 1st Panel, in REsp 1.937.390, requires the initiation of the incident in order to redirect the execution to another member of the economic group. This paper aims to analyze the possibility of holding partners personally liable in the context of tax execution and the application of the disregard of corporate personality. The research will be divided into three chapters: the first will address tax collection and the role of taxes in the Fiscal State; the second will discuss the disregard of corporate personality and its theories; and the third will focus on the procedural microsystem of tax execution, including the responsibility of partners and the application of the disregard institute.

Key-words: Asset autonomy; Disregard of legal entity; Tax execution; tax law;

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO..... | 8 |
| 2 DA PRINCIPIOLOGIA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA..... | 11 |
| 2.1 Da constitucionalização do direito tributário..... | 11 |
| 2.2 Da constituição financeira-tributária e o Estado Fiscal:..... | 13 |
| 2.3 Do devido processo legal tributário..... | 18 |
| 2.3.1. Do devido processo legal adjetivo:..... | 20 |
| 2.3.1. Do devido processo legal substantivo:..... | 20 |
| 3 DA TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA..... | 22 |
| 3.1 Da teoria da desconsideração da personalidade jurídica:..... | 22 |
| 3.2 Aplicação do instituto à ordem jurídica brasileira:..... | 26 |
| 3.3 Implementação da Lei de Liberdade Econômica e seu impacto no regime jurídico da desconsideração da personalidade jurídica:..... | 30 |
| 4 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO GERENTE..... | 33 |
| 4.1 Da obrigação tributária, do contribuinte e do responsável tributário:..... | 33 |
| 4.2 Da responsabilidade tributária à luz do CTN e Lei de Execuções Fiscais..... | 37 |
| 4.3 (im)prescindibilidade da instauração do IDPJ para responsabilização tributária do sócio-gerente em execuções fiscais..... | 42 |
| 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS..... | 48 |
| 6. REFERÊNCIAS..... | 50 |

1 INTRODUÇÃO

A autonomia patrimonial das pessoas jurídicas, conforme o Código Civil de 2002, é um instrumento lícito de alocação e segregação de riscos, com o fito de estimular empreendimentos, para a geração de empregos, tributo, renda e inovação. Contudo, o ordenamento jurídico pátrio põe a salvo situações nas quais há abuso da personalidade jurídica, materializado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial.

Assim, assevera o art. 50 do Código Civil que uma vez caracterizado o abuso de personalidade jurídica, 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.

Não obstante, indaga-se acerca da possibilidade de responsabilizar, pessoalmente, os sócios da pessoa jurídica em sede de execução fiscal. Neste sentido, seria cabível a aplicação do instituto? Ora, a presente problemática é alvo de dissonância jurisprudencial, uma vez que para a 2ª Turma do STJ, por meio do REsp nº 2.035.296, fixou o entendimento de que não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, de modo que faculta ao julgador determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial.

Entretanto, a 1ª Turma do STJ ao analisar a possibilidade no REsp 1.937.390, restou evidenciada a necessidade da instauração do incidente de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora para o redirecionamento de execução fiscal a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico, mas que não foi identificada no ato de lançamento (Certidão de Dívida Ativa) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN.

Urge, portanto, o imbróglio no ordenamento jurídico acerca da possibilidade da aplicação, ou não, do instituto da *disregard of the legal entity* em sede de execução fiscal como meio hábil para responsabilizar sócios da pessoa jurídica como forma de concretizar, ainda, os princípios do contraditório e da ampla defesa.

O presente estudo, pois, adota como abordagem metodológica o método lógica-dedutiva, seguido do modelo dogmático-instrumental, de modo a fundamentar-se no arcabouço jurídico-normativo brasileiro, obras acadêmicas,

artigos científicos, bem como teses e dissertações. Também, o trabalho incluirá a análise jurisprudencial, especialmente dos Recursos Especiais No. 2.035.296 e REsp 1.937.390.

O primeiro capítulo terá como objetivo abordar o surgimento da cobrança tributária e sua evolução, bem como a perspectiva constitucional do Direito Tributário, sua evolução no Brasil e a compreensão da Constituição Federal de 1988 como uma forma de legitimar o estado brasileiro como um Estado Fiscal. Nesse sentido, é importante compreender que a função do tributo no Estado Fiscal remonta a um instrumento estatal, com o fulcro de concretizar os direitos fundamentais e sociais, e estruturado o Estado de forma a manter instituições capazes de proclamar, promover e garantir a efetivação desses direitos.

O segundo capítulo, por sua vez, tratará de esclarecer acerca do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, sua origem histórica e evolução, bem como o surgimento de sua aplicação na ordem jurídica brasileira. Isso porque, a ideia de uma pessoa jurídica, que possui direitos e deveres na esfera civil cuja personalidade pode ser desconsiderada para atingir o patrimônio pessoal dos sócios, é um instrumento processual legal no ordenamento jurídico brasileiro.

Por fim, no que diz respeito ao terceiro capítulo, será organizado de forma a compreender o microssistema processual da execução fiscal. Logo, buscará compreender o surgimento da obrigação tributária e a responsabilização pessoal do sócio, com fulcro no art. 135 do CTN, para, enfim, compreender a celeuma principal do redirecionamento da execução fiscal com vistas a atingir o patrimônio pessoal dos sócios e sua (des)necessidade da aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica.

2 DA PRINCIPIOLOGIA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA

2.1 Da constitucionalização do direito tributário

De início, previamente a partir para análise dos demais institutos, faz-se necessária uma introdução ao modelo constitucional tributário brasileiro. Isso porque, a partir do neoconstitucionalismo, o estudo da Constituição é utilizado como vetor axiológico interpretativo. Neste sentido, para apresentação de institutos jurídicos, é frutífero compreendê-los em conjunto com o sistema constitucional.

Afonso da Silva (2014) leciona que o postulado da dignidade da pessoa humana possui 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 democrática.

Ou seja, frente ao neoconstitucionalismo, todos os elementos que compõem o texto constitucional devem ser pautados frente ao postulado máximo, qual seja: concretização dos direitos fundamentais. Portanto, o sistema tributário nacional não foge do pressuposto, deve ser viabilizado com o fito de garantir aos seus sujeitos direitos fundamentais, os quais destacam-se a contraprestação de direitos sociais, por exemplo.

Barroso (2009), elucida:

Nesse ambiente, a Constituição passa a ser não apenas um sistema em si com a sua ordem, unidade e harmonia, mas também um modo de olhar e interpretar todos os demais ramos do Direito. Este fenômeno, identificado por alguns autores como filtragem constitucional, consiste em que toda a ordem jurídica deve ser lida e apreendida sob a lente da Constituição, de modo a realizar os valores nela consagrados. Como antes já assinalado, a constitucionalização do direito infraconstitucional não tem como sua principal marca a inclusão na Lei Maior de normas próprias de outros domínios, mas, sobretudo, a reinterpretação de seus institutos sob uma ótica constitucional.

Ou seja, o pós-modernismo expande a importância da ideia de que os direitos fundamentais, ponto principal das Constituições contemporâneas, deixam de ser compreendidos exclusivamente como direitos subjetivos, de modo a serem reconhecidos também sua feição objetiva. Tal dimensão remonta a capacidade de

irradiar efeitos e influenciar a interpretação e aplicação do direito infraconstitucional em seus mais diversos ramos, principalmente quando se tratar de institutos ou normas dotadas de linguagem mais aberta e indeterminada.

Também, ressalta-se que todos os principais ramos do direito infraconstitucional tiveram aspectos seus, de maior ou menor relevância, delineados na Constituição Federal. Conforme Barroso (2009), a catalogação dessas previsões vai dos princípios gerais às regras miúdas, levando o leitor do espanto ao fastio. Ou seja, se passa com o direito administrativo, civil, penal, do trabalho, processual civil e penal, financeiro e orçamentário, tributário, internacional e mais além. Há posto, pois, um título dedicado à ordem econômica, no qual se incluem normas sobre política urbana, agrícola e sistema financeiro. E outro dedicado à ordem social, dividido em numerosos capítulos e seções, que vão da saúde até os indígenas.

Assim, Barbosa (2013) elucida que os direitos e garantias fundamentais moldam e condicionam a interpretação e aplicação dos institutos do direito tributário, por meio da filtragem constitucional. Indo além, são capazes de integrar as diversas categorias do direito público e reduzir a distância entre o direito público e o direito privado, por meio de um único fio condutor, ou seja, o direito constitucional. É nesse espaço que a boa-fé surge como um instrumento crucial também no direito tributário.

Destaca-se que a tributação não é instituto recente. Segundo Adams (1999), os antigos egípcios taxavam quase tudo: vendas, escravos, imigrantes, importações e exportações. Destaca o autor que a forma mais primitiva dos tributos foram montantes fixos anuais, denominados por estudiosos de “*block tribute*”. Assim, o tributo era recolhido por oficiais locais e entregue ao rei numa cerimônia elaborada. Em troca, ele fazia presentes de volta para os governantes das cidades tributadas. A tributação egípcia, portanto, era um sistema de arrecadação de receitas totalitário.

Conforme Paulsen (2014), a tributação pode ser recepcionada como instrumento da sociedade quando são elencados os direitos fundamentais e sociais e estruturado o estado para que mantenha instituições capazes de proclamar, promover e assegurar tais direitos. Conforme o doutrinador, a tributação é inafastável. Dessa forma, é contraproducente, em um estado democrático, adotar ferrenhas posições *pro fisco* ou *contra fisco*. Faz-se necessário a busca pela sua utilização de modo justo, com respeito às garantias individuais e em um patamar adequado.

As receitas derivadas, especificamente, as receitas tributárias são fontes primordiais para o custeio de atividades públicas. Assim, os próprios contribuintes tornam-se responsáveis diretos por viabilizar a existência e o funcionamento das instituições públicas em consonância com a axiologia constitucional.

Ora, ressalte-se que a própria Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 já previa tal dever:

Artigo 13º- Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades.

Ou seja, a cidadania opera-se por via de mão dupla. Ao mesmo tempo que há o dever fundamental de pagar tributos, em contrapartida, faz-se imprescindível a contraprestação do Estado em efetivar políticas públicas eficazes, pautadas no Estado Democrático e Social assegurando direitos fundamentais.

Fala-se, neste sentido, em um dever fundamental de pagamento de tributos. Assevera Cardoso (2014, *apud* Paulsen, 2014) que o cumprimento desse dever está diretamente vinculado à possibilidade concreta de efetivação dos direitos fundamentais assegurados aos indivíduos. Ao invés de uma dualidade direito e dever, tem-se na verdade uma interface, em que o dever de contribuir de cada um, corresponde a um direito dos demais. Estar-se-á diante de uma verdadeira responsabilidade social e não mais de simples dever em face do aparato do estado. Assim, ao sonegar tributos, o contribuinte não está apenas descumprindo uma exigência legal exigível pelas autoridades fazendárias, mas também, quebrando o seu vínculo de responsabilidade com a sociedade.

2.2 Da constituição financeira-tributária e o Estado Fiscal:

Assegura Carvalho (2018) que o sistema tributário brasileiro é extremamente verticalizado. Ou seja, há uma estrutura hierárquica da qual as normas irão retirar o seu fundamento mediato de validade diretamente de normas imediatamente superiores e residente na própria Constituição.

Conforme Ricardo Lobo Torres (2009), a constituição financeira é um subsistema que dispõe sobre princípios e regras constitucionais acerca da atividade financeira do estado. Neste sentido, é o conjunto de ações do Estado com o fim de arrecadação de ativos e atender as necessidades públicas. Fala-se, aqui, na constitucionalização das finanças públicas. Ressalta o doutrinador que o poder financeiro é parte da soberania estatal, juntamente com o poder de polícia, do poder penal, do poder econômico. Assim, o poder financeiro compreende o poder de tributar.

O poder financeiro se legitima pela constitucionalização da liberdade, da justiça e da segurança, com intermediação da razoabilidade, ponderação e igualdade, da capacidade contributiva e da legalidade que o limitam. (Torres, 2009). Ou seja, sua legitimidade advém do consenso entre a adequação aos valores e princípios fundamentais.

No Brasil, a constituição do Estado Fiscal se dá em 1824 de modo que há a inauguração de uma nova receita pública, por meio dos empréstimos garantidos pelo legislativo e receitas derivadas, por meio dos tributos, ao invés de apoio em receitas originárias, isto é, aquelas com gênese na exploração do patrimônio privado do Estado. Segundo Torres (2009), tal constituição se deu de maneira simultânea no Brasil e em Portugal. Destaca-se que a Carta Magna lusitana de 1822 contava como deveres do cidadão a contribuição para defesa do estado, distinção entre a Fazenda Nacional e a Casa Real, bem como a proibição do monarca em impor tributos, contribuições ou fintas e de tomar empréstimos em nome da nação. No Brasil, não fora muito diferente, isso porque a Constituição de 1824 estabeleceu a fixação anual de despesas públicas e a repartição da contribuição direta, e ainda, separou a fazenda do imperador da fazenda nacional.

Hodiernamente, com a Constituição de 1988, assevera Torres (2009), que trouxe desarmonias nas finanças públicas, uma vez que privilegiou Estados e Municípios com a ampliação de suas fontes de receita e a drástica diminuição dos tributos da União. Também, a introdução de contribuições sociais como a COFINS e PIS/PASEP que, conforme o doutrinador, são impostos com destinação especial e geraram um grande contencioso fiscal, de modo que a União amplia suas receitas, haja vista a não distribuição de contribuições sociais na repartição de receitas para

Estados e Municípios, de modo a manter a estrutura arcaica e ultraliberal do Código Tributário Nacional.

Destaca-se, ainda, a prolixidade do texto constitucional. Tal característica pode ser compreendida tendo em vista o período histórico prévio, segundo o qual, o contribuinte não possuía garantia efetiva de seus direitos fundamentais. Como consequência disso, o legislador originário optou por “pecar pelo excesso”, de forma a elencar exaustivamente direitos, garantias e limitações às competências tributárias. É por isso, também, a redundância do constituinte em repetir as garantias previstas no art. 5º que inclui os indivíduos na categoria de “contribuintes”

Assim, o poder de tributar tem nascimento com a Constituição Tributária-Financeira, especificamente no art. 145 da Constituição Federal de 1988 que delimita o sistema tributário e os arts. 153 a 156 que tratam da outorga da competência de instituir tributos aos entes nacionais quais sejam: União, Estados e Municípios.

Neste sentido, segundo Torres (2009), a Constituição Financeira, encontra-se ancorada nos princípios do equilíbrio orçamentário, proporcionalidade tributária, responsabilidade fiscal, a transparência financeira, proteção da concorrência, eficiência e apoiada em novas fontes financeiras, como das receitas tributárias, surgidas no ambiente da globalização e da informática (tributação dos intangíveis)

Também, a Constituição do Estado Democrático Fiscal possui como objetivos a divisão e pulverização do poder tributário, com o fito de limitá-lo. Neste sentido, destaca Ricardo Lobo Torres (2009):

Só com a sua divisão é que o poder fica contido e se preserva a liberdade. A separação de poderes, portanto, é uma das formas de garantia de liberdade. Os poderes do Estado nascem limitados e divididos, pois emanam do consenso ou do Contrato entre os titulares do de certos direitos preexistentes. O consenso e as liberdades passam pelo crivo do que Carl Schmitt denomina de “princípio de organização”, o poder do Estado (limitado em princípio) se divide e se encerra em um sistema competência circunscritas.

Ou seja, a Constituição Financeira-Tributária que possui como fulcro a arrecadação de receitas públicas, encontra limitações materiais e formais, de modo que está limitada pelas competências constitucionais previamente estabelecidas.

Assim, padecerá de inconstitucionalidade qualquer medida em que atue de maneira contrária ao estabelecido pelo constituinte.

Também, destaca-se que a Constituição de 1988, orienta-se no sentido de reestruturar o sistema tributário, mediante o controle dos gastos públicos, redirecionamento daquelas despesas vinculadas às políticas sociais, inaugura-se, pois, o denominado Estado Democrático e Social Fiscal.

O Estado Democrático de Direito é o princípio fundamental exposto no art. 1º da Constituição Federal. Assim, pode-se afirmar que o Estado Democrático Social e Fiscal é um subprincípio derivado deste. Consoante Torres (2009):

O princípio do Estado Fiscal sinaliza no sentido de que o Estado Democrático de Direito vive de tributos que constituem o preço da liberdade, são cobrados de acordo com os princípios de justiça e de segurança e se distribuem segundo as escolhas orçamentárias fundadas em ponderação de princípios constitucionais.

Assim, é a partir da receita da cobrança tributária (e de outras receitas derivadas) que o Estado consegue garantir contraprestações sociais para a população, por meio de escolhas trágicas (ponderação) de quais serviços terão destinação maior ou menor de recursos.

Sob este diapasão, conforme Priscilla Campos (2023), resta evidenciado o fenômeno da tributação como um meio para assistir as necessidades coletivas, de forma que cabe a todos a concorrência de prestações, uma vez que também são delas beneficiárias. Isso porque, na concretização da justiça fiscal, os indivíduos são destinatários do dever fundamental de pagar tributos e contribuir, sendo esse o preço da liberdade individual.

Ou seja, conforme leciona Menezes (2003), o Estado Brasileiro assume tarefas de Estado de Direito e de Estado Social. Portanto, para custear atividades inerentes ao cumprimento de suas tarefas, faz-se necessário o dinheiro. No âmbito das relações privadas, a obtenção de recursos advém do trabalho ou da aplicação de capitais, de qualquer modo, tem como gênese a atividade econômica. Ao Estado, contudo, não lhe é pertinente o desenvolvimento da atividade econômica, apenas quando necessária para segurança nacional ou relevante interesse social (cf. art. 173, CRFB/88). Logo, o Estado brasileiro assume o caráter de Estado Fiscal.

Portanto, destaca-se que o tributo não é um fim em si mesmo. Trata-se, na verdade, de um dever fundamental. Neste prisma, pois, elucida Menezes (2023), o seguinte:

O tributo se manifesta como um dever fundamental. Dever, enquanto necessidade de conduta compatível com a realização de valores. Dever que se qualifica como fundamental, posto que, se, por um lado, o seu cumprimento é condição de existência, efetividade e continuidade do Estado, determina, também, o status do indivíduo no âmbito do tal Estado. Não se trata, também, de mero sacrifício do indivíduo em favor da coletividade. É a contribuição necessária para a existência da comunidade, na qual o indivíduo encontra amplas possibilidades de realização da condição humana. Também, não se pode considerar o tributo como decorrência simplesmente do poder do Estado. Neste Estado, que se quer efetivar como Estado de Direito, o dever-ser de conduta é posto pela lei. E num Estado não apenas legal, mas de Direito, a lei há de se inspirar nos valores. O direito positivo é servo do valor justiça. E a dignidade do ser humano é o valor por excelência.

Assim, fala-se, aqui, no dever fundamental que tem como alvo aqueles “fiscalmente capazes”, isto é, pessoas físicas, jurídicas, estrangeiros residentes e os apátridas. Logo, inexistente a possibilidade de excluir alguém à sujeição e alguém do mencionado dever.

Ressalte-se, ademais, que na atualidade, quase todos os países se apresentam como Estados Fiscais. Conforme Lobo Torres (2009), existem quatro principais tipos, quais sejam: Estado Patrimonial, Estado de Polícia, Estado Fiscal e o Estado Socialista.

Consoante ao doutrinador, pode-se defini-los da seguinte maneira: O Estado patrimonial tinha sua base financeira sustentada pelas rendas provenientes do patrimônio do Príncipe, consolidando-se até o final do século XVII e início do século XVIII. Posteriormente, o Estado de polícia ampliou suas receitas por meio da tributação, caracterizando-se como uma fase do absolutismo durante o século XVIII. Pelo contrário, surge o Estado fiscal cuja sustentação financeira está nos tributos arrecadados do patrimônio dos cidadãos, alinhando-se ao surgimento do capitalismo e do liberalismo. Por fim, o Estado socialista sustenta-se prioritariamente pelas rendas geradas pelo patrimônio público, especialmente por meio da indústria. Nesse modelo, o tributo assume um papel secundário, uma vez que a propriedade privada é quase inexistente, transferindo a ênfase para a gestão coletiva dos recursos.

O foco do presente trabalho é o Estado Fiscal. Neste âmbito, pode-se afirmar que o objetivo principal deste tipo de organização estatal é proporcionar a cobertura de necessidades financeiras essencialmente através dos tributos, destacando-se, principalmente, os impostos.

Não obstante, conforme Nabais (1998, apud Menezes, 2003), existem duas modalidades de Estado Fiscal: o Estado Fiscal liberal e o Estado Fiscal social. O primeiro se caracteriza por uma atuação política que busca uma certa neutralidade econômica e social, isto é, de certa forma, *absenteísta*. Assim, há um Estado mínimo. Por consequência, a tributação tende a ser limitada. Já o segundo, economicamente interventor e socialmente conformador, preocupa-se com o funcionamento global da economia e da sociedade. Nele, a tributação tende a ser mais intensa.

Leciona Menezes (2003), ainda que outro pressuposto do Estado Fiscal diz respeito à separação do Estado da economia. Neste sentido:

Caracteriza-se, também, o Estado Fiscal, como um Estado separado da economia e, por conseguinte, Estado limitado no domínio econômico. Esta separação é necessária porque, por um lado, permite ao Estado cuidar da realização dos interesses gerais e, por outro, evita que os interesses gerais possam subverter o sistema econômico. Há um interesse do Estado nas receitas da economia, o que lhe impede de afetar, inteiramente, a produtividade desta. É que as tarefas estatais só podem ser viabilizadas na medida em que a atividade econômica possa gerar os meios financeiros necessários.

Portanto, a tributação encontra-se limitada haja vista que o Estado que estabelece tributos excessivos, está fadado a destruir a produtividade da economia, destruirá, ademais, a si mesmo como Estado Fiscal.

2.3 Do devido processo legal tributário

O direito processual também passa por sua constitucionalização. Não obstante preconiza que o Código Processo Civil será ordenado, disciplinado e interpretado conforme os valores e as normas fundamentais estabelecidos na Constituição da República Federativa do Brasil. Significa dizer, portanto, que as normas jurídicas são derivadas da Constituição e devem ser compatíveis.

Conforme explica Didier (2015), os direitos fundamentais possuem faceta dupla, isto é, em sua dimensão subjetiva, exterioriza-se como direitos subjetivos, que atribuem posições jurídicas de vantagem a seus titulares; por outro lado, sua dimensão objetiva, de modo que traduzem valores básicos e consagrados na ordem jurídica, que devem atuar como vetor interpretativo de todo ordenamento jurídico, por todos os atores jurídicos. Ou seja, o processo deve ser adequado à tutela dos direitos fundamentais (em sua dimensão subjetiva), bem como seu próprio rito procedimental deve ser estruturado de acordo com os direitos fundamentais (ante sua dimensão objetiva).

Neste diapasão, o processo tributário, especificamente, o rito proposto pela Lei de Execução Fiscal (Lei 6.830/80), anterior a Constituição de 1988 e por ela recepcionada, deve estar de acordo com os princípios fundamentais da República. No microsistema processual proposto pela LEF, aplica-se, subsidiariamente, o Código de Processo Civil e demais leis processuais. Contudo, princípios basilares da ordem constitucional em matéria processual são, indubitavelmente, aplicados aos processos judiciais tributários.

Isto posto, é inafastável a observância do devido processo legal. Na verdade, trata-se de princípio inafastável em um sistema democrático de governo, conforme Carvalho (2018). Sua origem está atrelada ao reinado de João Sem-Terra, na Inglaterra, no século XIII, por meio da promulgação da Carta Magna. Posteriormente, o enunciado inglês introduziu um marco para uma espécie de sustentáculo dos sistemas políticos e jurídicos pautados na proteção do indivíduo perante o Estado.

Ainda, leciona o doutrinador que a expressão *due process of law* foi literalmente disposta pela primeira vez em 1354, durante o reinado de Eduardo III, de modo que é um anteparo ao poder absoluto do soberano. Ou seja, o devido processo legal carrega um ideal revolucionário de modo que nenhum soberano (seja o monarca ou o Estado moderno), pode privar o indivíduo de seus direitos básicos. Não obstante, a tributação rompe com a lógica proposta, visto que, em certa medida, priva o indivíduo de outros postulados liberais, principalmente a liberdade e a propriedade. (Carvalho, 2018)

Contudo, é imprescindível, uma justificação hábil o suficiente para que a privação desses meios seja legitimada pelo próprio Estado. Assim, não se busca

somente por uma lei autorizadora, visto que esta própria pode cometer abusos. Faz-se necessária a correção da lei propriamente dita, para além da correção desta para os casos concretos. Urge, pois, a dupla dimensão do devido processo legal: adjetiva e substantiva.

2.3.1. Do devido processo legal adjetivo:

O devido processo legal adjetivo, também conhecido como processual, está disposto no art. 5º, LIV da Constituição Federal de 1988, o qual afirma que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal. Conforme Carvalho (2018):

A referida máxima denota a obrigatoriedade do Estado em prover e o direito do particular em ter acesso a um sistema de revisão das imposições normativas sofridas pelos indivíduos. O sistema é o processual que nossa Carta instituiu tanto em nível administrativo quanto judicial, e significa a disposição dos meios para que o cidadão possa contestar a acusação ou o dever que lhe é impingido pela força coativa do Estado, seja o seu postulante o próprio ou outro particular.

Assim, depreende-se que o referido enunciado tem como fito precípua objetivar o princípio do devido processo, de modo a evidenciar regras cogentes para o Estado. Isto é, consoante Carvalho (2018), o devido processo visa atingir o sentimento de justiça do indivíduo perante a supressão de sua liberdade que a ordem estabelecida lhe impõe. Busca-se, aqui, a verdade dos fatos que dão embasamento à imposição normativa, inclusive, de modo que o regramento quanto aos meios de prova é imprescindível para a imposição, bem como, para a sua defesa. Por fim, conforme o doutrinador é fundamental que para qualquer imputação normativa seja passível de refutação por seu destinatário, uma vez que o Direito apenas prescreve condutas e não descreve a realidade.

2.3.1. Do devido processo legal substantivo:

Por outro lado, a dimensão substantiva do devido processo transcende a mera refutação das normas aos fatos, mas a refutação da norma em si. É por isso que afirma Carvalho (2018):

Os controles de constitucionalidade difuso e concentrado, são os principais instrumentos do devido processo legal substantivo: o primeiro controle inaugurado pela judicial review norte-americana, no caso *Marbury vs Madison*, de 1803, capitaneado pelo Chief Justice John Marshall, quando pela primeira vez a Suprema Corte declarou a inconstitucionalidade de uma lei. O último, de criação do jurista austríaco Hans Kelsen, foi criado no início do século passado, no sistema constitucional austríaco.

Ou seja, por meio desses mecanismos postos, que se busca eliminar as próprias normas tidas como diretamente contrárias à Constituição, maculadas de vícios insanáveis.

Neste sentido, por fim, em se tratando de matéria tributária, o devido processo legal em sede de execução fiscal, faz-se imprescindível, uma vez que conforme supracitado, funcionará como mecanismo de expurgar excessos, evitando a criação ou expulsando do ordenamento jurídico regras abusivas. Assim, como bem alerta Carvalho (2018), a decisão do juiz tem como condição necessária a existência e manutenção do devido processo legal, pois o Judiciário age por provocação das partes e, se estas não puderem se manifestar, não haverá sobre o que decidir.

3 DA TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

3.1 Da teoria da desconsideração da personalidade jurídica:

A ideia da existência de uma pessoa jurídica que é capaz de direitos e deveres na ordem civil que, por sua vez, pode ser desconsiderada para fins de atingir patrimônio pessoal dos sócios, é instrumento processual legal na ordem jurídica brasileira. Contudo, previamente a compreender como e o porquê desconsiderá-la, faz-se necessário apresentar, ainda que de forma sintática, o que é, de fato, uma pessoa jurídica.

Destaca Tartuce (2015) que é indubitável a titularidade de vários direitos, por parte da pessoa jurídica, como aqueles relacionados com a personalidade (art. 52 do CC), com o direito das coisas, haja vista que a pessoa jurídica pode ser proprietária ou possuidora, direitos obrigacionais gerais, isto é, possui a liberdade plena de contratar, direitos industriais quanto às marcas e aos nomes (art. 5.º, XXIX, da CF/1988), e não obstante, direitos sucessórios, isso porque, a pessoa jurídica pode adquirir bens mortis causa, por sucessão testamentária, por exemplo.

Ainda, imprescindível destacar que no que tange aos direitos da personalidade atrelados a pessoa jurídica, o Superior Tribunal de Justiça já pacificou, inclusive, o entendimento da possibilidade de sofrer dano moral, haja vista a lesão à sua honra objetiva, por meio de sua Súmula 227. Ressaltou o Min. Ruy Rosado Aguiar, por meio do Recurso Especial N. 129.428-RJ (97.289818), *in verbis*:

Em se tratando de pessoa jurídica, o tema da ofensa à honra propõe uma distinção inicial, quais sejam: a honra subjetiva, inerente à pessoa física, que está no psiquismo de cada um e pode ser ofendida com atos que atinjam a sua dignidade, respeito próprio, auto-estima, etc., causadores de dor, humilhação, vexame; a honra objetiva, externa ao sujeito, que consiste no respeito, admiração, apreço, consideração que os outros dispensam à pessoa. Por isso se diz ser a injúria um ataque à honra subjetiva, à dignidade da pessoa, enquanto que a difamação é ofensa à reputação que o ofendido goza no âmbito social onde vive. A pessoa jurídica, criação da ordem legal, não tem capacidade de sentir emoção e dor, estando por isso desprovida de honra subjetiva e imune à injúria. Pode padecer, porém, de ataque à honra objetiva, pois goza de uma reputação junto a terceiros, passível de ficar abalada por atos que afetam o seu bom nome no mundo civil ou comercial onde atua.

Sob este diapasão, existem duas principais teorias. A primeira, conhecida como teoria organicista de Otto von Gierke, cujo preceito principal é o fenômeno

associativo fático, isto é, preexiste ao próprio direito que irá tão somente declarar sua existência. (Ludmer, 2016). Assim, temos, na verdade, uma pessoa coletiva real — *realer Gesamtperson* —, que paira sobre o conjunto de pessoas que a constitui, sendo assim, ao mesmo tempo, um ser único e coletivo. Portanto, é dotada de vontade e capacidade de agir próprias. A vontade plúrima e única consiste na vontade comum por todos declarada de maneira ordenada — *Gesammtville*. Por outro lado, a capacidade de agir realiza-se na efetiva materialização da vontade geral em um ato—*Gesammthandlung*. Ou seja, a base estrutural de tudo é um corpo orgânico, cujos partícipes se amalgamaram mediante reunião corporativa. O todo coletivo, que é um organismo social, objetiva a consecução de fins comuns e pode surgir espontânea ou deliberadamente. A primeira modalidade se dá por intermédio de fatos histórico-sociais, enquanto a segunda, por meio de criação voluntária humana. Resta-se evidenciado, pois, que o reconhecimento estatal tem caráter declaratório, visto que não implica sua criação. (Rodas *apud* Ludmer, 2016).

Por outro lado, urge a teoria da ficção jurídica de Savigny e Kelsen, segundo tal concepção, a pessoa jurídica seria uma mera criação do direito, ou seja, instrumento jurídico necessário para a obtenção de determinadas finalidades práticas e efeitos jurídicos (Ludmer, 2016).

No que tange à sua função, pode-se afirmar que está intrinsecamente ligada com à atividade lucrativa. Ou seja, mediante um complexo jurídico independente de bens, há a manifestação para prática de relações obrigacionais e atos econômicos próprios que não se confundem com os sujeitos que a integram. Portanto, exemplifica Ganacin (2018) que se a pessoa jurídica contrair uma dívida, não obriga por consequência seus participantes como codevedores, ao revés, obriga-se a si mesma, uma vez que pode ser compreendida como um todo autônomo. Urge, aqui, a principal característica: autonomia patrimonial.

É por meio da autonomia patrimonial que é possível o pleno desenvolvimento de atividade econômica, isso porque há a criação de um novo sujeito particularizado, dotado de direitos e obrigações próprias, passível de estabelecer relações jurídicas enquanto o patrimônio dos sujeitos que a integram permanece blindado. Ainda, destaca Ganacin (2018) que sem a autonomia patrimonial a pessoa jurídica estaria fadada à esterilidade, visto que sua principal utilidade denota-se a sua capacidade de ser titular de direitos e deveres.

Uma vez apresentada as características inerentes às pessoas jurídicas, por meio de sua classificação doutrinária e teorias que possibilitam explicar a sua existência. Faz-se necessário compreender o porquê é possível desconsiderá-la, uma vez que a sua criação pressupõe um escudo patrimonial cujo conteúdo protege o patrimônio pessoal daqueles que a compõem.

Assim, o primeiro registro sobre a aplicação da teoria do incidente da desconsideração da personalidade jurídica, remonta-se ao direito inglês no caso *Salomon vs. Salomon & CO*, datado de 1897. O litígio diz respeito ao comerciante Aaron Salomon que construiu juntamente com sua esposa e seus quatro filhos a companhia Salomon & Co. Ltd. Posteriormente, cada familiar recebeu uma única ação da empresa, enquanto o comerciante titularizou cerca de 20.000 ações pagas com o fundo de comércio que lhes pertencia. Como o fundo do comércio teria valor superior ao das ações atribuídas ao comerciante, A. Salomon ainda se tornou credor da empresa que criou, com garantia real constituída em seu favor. Após sua constituição, a Salomon & Co. Ltd. caiu em insolvência. Iniciada a sua liquidação, verificou-se que os bens da empresa eram suficientes apenas à satisfação do crédito de A. Salomon, sem que nada restasse aos credores quirografários. Neste contexto, o liquidante nomeado alegou que as atividades da Salomon & Co. Ltd. confundiam-se com as do próprio A. Salomon, de forma que a empresa só fora formada para servir como blindagem patrimonial contra o pagamento de dívidas, e o comerciante deveria ser responsabilizado pelos débitos. A *High Court* deu razão ao liquidante, e a *Court of Appeal* confirmou a decisão em sede recursal. Contudo, com fundamento na existência distinta da pessoa jurídica, a *House of Lords* reformou as decisões anteriores, não se importando com o fato de que a quase totalidade das ações estava concentrada na pessoa de A. Salomon. Concluiu-se pela inexistência de responsabilidade do comerciante perante os credores da pessoa jurídica e pela legitimidade de seu crédito junto à Salomon & Co. Ltd. (Ganacin, 2018).

Contudo, apesar da notoriedade do caso *Salomon vs Salomon & CO*, elucidada Santos (2019), que o verdadeiro precursor da teoria da desconsideração da personalidade jurídica foi julgado nos Estados Unidos da América, em 1875(caso *Beal v. Chase*), no qual um comerciante chamado Chase, proprietário da Dr. Chase's Steam Printing House. Posteriormente, Chase vendeu a empresa para Beal, cujo contrato continha cláusula por meio da qual se comprometeu a não concorrer com o

comprador, no mesmo ramo e no mesmo local em que a empresa vendida atuava. Entretanto, Chase constituiu uma nova sociedade anônima, da qual era acionista majoritário e principal administrador, que passou a atuar no mesmo mercado da empresa vendida a Beal. Em vista disso, o comerciante foi condenado pelo Tribunal de Michigan, que compreendeu a utilização como ferramenta para burlar a cláusula de não-concorrência, através da utilização inadequada da personalidade jurídica da companhia, cuja existência se tornou um escudo para que Chase exercesse novamente as atividades proibidas pela cláusula contratual.

Assim, a jurisprudência norte-americana orientou-se, cada vez mais, no sentido de traçar diretrizes para aplicação da teoria da desconsideração em algumas hipóteses principais, conforme Santos (2019), são elas, *in verbis*:

(i) subcapitalização significativa da sociedade empresarial (considerando as características específicas de cada companhia); (ii) falha na observância de formalidades relativas à atividade e à documentação necessária para o funcionamento da sociedade; (ii) confusão entre as atividades ou o patrimônio da sociedade e os de seus sócios; (iii) administração dos bens da sociedade por um indivíduo que age como dono daquele patrimônio; (iv) não distribuição de dividendos; (v) transferência irregular dos recursos da sociedade para o controlador, através de instrumentos como o pagamento de dividendos; (vi) a existência de administradores e funcionários de fachada; (vii) ausência ou fraude na escrituração contábil; (viii) utilização da sociedade como fachada para os negócios pessoais de outrem, como o controlador (*alter ego theory*); utilização da sociedade para promoção de fraudes ou ilegalidade, através da utilização da máscara da personalidade jurídica.

Ademais, na década de 50, Rolf Serik em sua obra “Forma Realidade da Pessoa Jurídica” sintetizou quatro princípios primordiais para aplicação da *disregard of legal entity*, quais sejam: quando for utilizada com a intenção de escusar-se a uma obrigação legal ou contratual, bem como para prejudicar terceiros, de modo que não deve ser aplicada se não houver o abuso mencionado; ressalta-se que a autonomia da pessoa jurídica deve sempre prevalecer, sendo excepcionada somente no caso de cometimento de ilicitude ou nos casos mencionados no primeiro princípio; normas jurídicas relativas aos seres humanos poderão ser aplicadas às pessoas jurídicas; e, por fim, a autonomia a pessoa jurídica só deve ser respeitada na medida em que servir para os objetivos a que foi criada (Ludmer, 2016).

Ressalta-se que Serik muito contribuiu para os estudos acerca da *disregard of legal entity*, pacificou o entendimento de que o instituto não tem o fito de suplantar a sua existência, mas fazer cessar o seu uso para fins contrários à lei. Bem como não tenta extinguir a autonomia patrimonial, visto que a desconsideração só produz efeitos para o caso concreto em que está sendo aplicada.

3.2 Aplicação do instituto à ordem jurídica brasileira:

No Brasil, conforme preleciona Ludmer (2016), o primeiro estudo publicado foi do Professor Rubens Requião, fortemente influenciado pelos estudos de Rolf Serik, em 1969 publicado na Revista dos Tribunais (RT 410 de dez. 1969). Neste diapasão, destaca Requião (1969), o seguinte:

É preciso, para invocação exata e adequada da doutrina, repelir a ideia preconcebida dos que estão imbuídos do fetichismo da intocabilidade da pessoa jurídica, que não pode ser equiparada tão insolitamente à pessoa humana nos desfrute dos direitos incontestáveis da personalidade; mas também não devemos imaginar que a penetração do véu da personalidade jurídica e a desconsideração da personalidade jurídica se torne instrumento dócil nas mãos dos inábeis dos que, levados ao exagero, acabassem por destruir o instituto da pessoa jurídica, construído através de séculos pelo talento dos juristas dos povos civilizados [...]

Portanto, tem-se que a teoria da desconsideração da personalidade jurídica autoriza o juiz ignorar a autonomia patrimonial da pessoa jurídica em relação às pessoas que a compõem, sempre que se utilizar a entidade jurídica para fraude e abuso de direito. (Ludmer, 2016). Imprescindível destacar, contudo, que não se trata de desconstituição da personalidade jurídica, mas tão somente, declaração de ineficácia tendo em vista o uso com o fito de fraude ou simulação. Neste prisma, destaca Didier (2015) que não se pretende eliminar o histórico princípio da separação dos patrimônios da sociedade e de seus sócios, mas, de modo oposto, servir como mola propulsora da funcionalização da pessoa jurídica, garantindo as suas atividades e coibindo a prática de fraudes e abusos através dela. Resta-se evidenciado que sua atuação é episódica e casuística.

Também, o Professor Fábio Konder Comparato tenta conceber uma teoria pautada a partir de critérios objetivos, de forma contrária ao pensamento de Serik.

Portanto, segundo o doutrinador, a desconsideração da personalidade jurídica é realizada por meio de duas hipóteses, quais sejam: *interna corporis*, ou seja, o abuso de poder ou fraude; a *externa corporis* diz respeito à confusão patrimonial. (Ludmer, 2016)

Ainda, conforme Didier (2015), a pessoa jurídica é um instrumento técnico-jurídico desenvolvido com o fito de facilitar a organização da atividade econômica. Trata-se de uma técnica criada para o exercício da atividade econômica e, por conseguinte, para o exercício do direito de propriedade. Destaca-se que a função social da pessoa jurídica (função social da empresa) é corolário da função social da propriedade. Assim, o caráter de instrumentalidade implica o condicionamento do instituto ao pressuposto do atingimento do fim jurídico a que se destina, de modo que qualquer desvio ou abuso deve dar margem para a aplicação da sanção contida na desconsideração da personalidade jurídica, segundo a doutrina brasileira.

O Código Civil de 1916 afirmava, em seu art. 20, que as pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros. Contudo, o instituto é solidificado pelo art. 50 do Código Civil que preceitua que 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. Ou seja, conforme o dispositivo, apenas poderá ser utilizado quando evidenciado o abuso de personalidade.

Ainda, o principal imbróglio reside na compreensão do que seria o abuso da personalidade jurídica. Não obstante, o próprio diploma trata de esclarecer que o 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, enquanto a confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada pelo umprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa, transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante ou outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.

Conforme Ganacin (2018), o desvio de finalidade pode ser entendido como crise da função da pessoa jurídica. O fenômeno consiste no uso da pessoa jurídica – de sua autonomia patrimonial, especificamente – para fins diversos dos que justificam sua existência no ordenamento jurídico. Sob este diapasão, caso não seja utilizada para a organização e o desenvolvimento de atividades legítimas, mas, ao revés, para a realização de propósitos antijurídicos, estará a pessoa jurídica a desviar-se de sua finalidade como instituto, de modo a atrair a desconsideração.

Ainda, conforme Farias e Rosenvald (2021), também define o desvio de finalidade como uma espécie de fuga aos objetivos sociais da pessoa jurídica. Dessa forma, esclarece os doutrinadores que há um rastro de prejuízo, seja direto ou indireto, para terceiros ou até mesmo sócios da empresa. Contudo, para sua caracterização, depende da demonstração que a conduta desviada ocorreu na intenção do sócio ou do administrador. Neste prisma, pois, esclarecem os civilistas o seguinte:

Ora, ao exigir que o desvio decorra de um ato proposital, está subjacente a ideia de intencionalidade, que corresponde, em linhas gerais, ao dolo como elemento subjetivo necessário a desconsideração. Sem a menor sombra de dúvidas, o novel texto legal dificulta, sobremaneira, a aplicação da desconsideração, exigindo um debate de difícilima comprovação.

Ou seja, ocorre que o Código Civil atrela o elemento da intencionalidade, de modo que para haver o desvio de finalidade, deve estar atrelada a ideia de um ato proposital.

No que tange à confusão patrimonial, elucida Ganacin (2018) que é manifestada por alguns comportamentos típicos como sócios imputam despesas estritamente particulares (viagens turísticas, alimentação, vestuário...) à sociedade, para que sejam quitadas com recursos sociais; registram em nome da sociedade veículos destinados à locomoção sua e de seus familiares; valem-se de empregados da sociedade para a prestação de serviços domésticos em suas residências etc. Nota-se, aqui, que embora não caracterize ilicitude pode acobertar operação indevida. Ou seja, utiliza-se do escudo patrimonial gerado pela pessoa jurídica com o fim precípua de realizar interesses pessoais, em desacordo com o objeto primário da sociedade.

Também, conforme Farias e Rosenvald (2021), a confusão patrimonial é marcada por situações nas quais o sócio utiliza do patrimônio da pessoa jurídica para a realização de pagamentos pessoais e vice-versa, de modo que atenta contra a separação de atividades entre empresa e sócio. Tal conduta é denominada de *comingling of funds*, isto é, promiscuidade de fundos. Ressalta-se que o art. 50, §2º traduz um rol meramente exemplificativo (*numerus apertus*). Dessa forma, é inegável a possibilidade de reconhecimento de confusão patrimonial em casos outros que não estejam expressamente indicados nos incisos, contudo harmônicos com a ideia presente no caput do dispositivo, qual seja: comprovação de uma indevida mistura de patrimônios.

Resta-se evidenciado que não apenas aquelas condutas nocivas e intencionais (desvio de finalidade) pelo sócio ou administrador, autoriza a desconsideração da personalidade jurídica, pelo contrário, a mistura de patrimônio (confusão patrimonial) também enseja o incidente. Contudo, deve-se atentar para o ponto fundamental de divergência: a confusão patrimonial independe do animus (comprovação de dolo) do sócio ou gestor, de forma que baseia-se inteiramente em elemento objetivo.

Ainda, relembra Farias e Rosenvald (2021) que a desconsideração da personalidade jurídica depende de prova do abuso. Logo, uma simples e isolada ocorrência de eventual irregularidade não é suficiente para aplicação da *disregard*. Como exemplo, o encerramento irregular de empresas não justifica, por si só, a desconsideração da personalidade jurídica. Inclusive, é neste sentido que orienta-se o Superior Tribunal de Justiça, o qual restou evidenciado, por meio do AgRgAREsp.711.452/SP, cujo relator foi o Ministro João Otávio de Noronha, fixou o seguinte: “o encerramento das atividades ou dissolução da sociedade, ainda que irregulares, não são causas, por si sós, para a desconsideração da personalidade jurídica”.

Inclusive, o §4º do art. 50 adverte que a mera existência do grupo econômico sem a presença dos requisitos que trata o caput (desvio de finalidade ou confusão patrimonial), não autoriza a desconsideração da personalidade jurídica.

Ainda, faz-se necessário destacar que para a aplicação do instituto, prescinde-se da comprovação de insolvência da pessoa jurídica. Também, destaca os civilistas Farias e Rosenvald (2021) que a limitação subjetiva da desconsideração

aos sócios que tenham incorrido em ato irregular, com o propósito de impedir que pequenos acionistas de sociedades anônimas (e que sequer participam da administração empresarial) sejam responsabilizados pessoalmente. Não obstante, o STJ orienta-se desta mesma maneira, haja vista que no RESp 1.4122.997/SP, cujo o relator fora o Ministro Luís Felipe Salomão, restou evidenciado que: “Nos termos do art. 50 do CC, o decreto de desconsideração da personalidade jurídica de uma sociedade somente pode atingir o patrimônio dos sócios e administradores que dela se utilizaram indevidamente, por meio de desvio de finalidade ou confusão patrimonial”.

Ressalta Parentoni (2018) que o Direito não pode abdicar de um de seus objetivos centrais que é o de reprimir a fraude e punir os responsáveis, qualquer que seja o contexto em que praticada. A partir de uma análise constitucional sistêmica, é o que impõe a interpretação axiológica, à luz da Constituição.

3.3 Implementação da Lei de Liberdade Econômica e seu impacto no regime jurídico da desconsideração da personalidade jurídica:

Conforme já explicitado em tópicos anteriores e reitera Tartuce (2023) que tal instituto permite ao juiz não mais considerar os efeitos da personificação da sociedade para atingir e vincular responsabilidades dos sócios, com o objetivo de impedir o cometimento de fraudes e abusos por eles cometidos, contanto que causem prejuízos e danos a terceiros, especialmente a credores da empresa. Por consequência, os bens particulares dos sócios podem responder pelos danos causados a terceiros.

Assim, a antiga redação do art. 50 do Código Civil era a seguinte:

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

Posteriormente, a Medida Provisória 881 de 2019 alterou a redação e, ainda no mesmo ano, foi consolidada a redação atual pela Lei 13.874/2019 (Lei de Liberdade Econômica). Restou configurada desta forma:

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.**

[grifo nosso]

Ou seja, pode-se inferir pela leitura do dispositivo que a norma passa a viabilizar a desconsideração tão somente naqueles casos nos quais os sócios são direta ou indiretamente beneficiados pelo abuso ou fraude.

Ressalta Tartuce (2023) que tal redação garante que o instituto da desconsideração não seja utilizado de forma desproporcional, abusiva e desmedida, de modo a atingir pessoa natural que não tenha praticado o ato tido como abusivo ou ilícito. Não obstante, é desta maneira que se posiciona o Superior Tribunal de Justiça, por meio do Recurso Especial 1.838.009/RJ, cujo Relator fora o Ministro Paulo Dias Moura Ribeiro, publicado em 2019.

A desconsideração da personalidade jurídica está subordinada a efetiva demonstração do abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, e o benefício direto ou indireto obtido pelo sócio, circunstâncias que não se verificam no presente caso.

Assim, o posicionamento do Eg. Tribunal já era orientado no mesmo sentido da normal legal introduzida pela Lei de Liberdade Econômica.

Por outro lado, o requisito do desvio de finalidade (art. 50, § 1º, do Código Civil), adverte Tartuce (2023) a norma passa a estabelecer como requisito fundamental o elemento doloso ou intencional na prática da lesão ao direito de outrem ou de atos ilícitos, para que o instituto fosse aplicado. Contudo, destaca o doutrinador que essa inovação representa um grande retrocesso, de modo a travar a incidência da categoria, substancialmente, uma vez que distancia-se da teoria objetiva do abuso de direito (art. 187 do Código Civil) sem qualquer menção ao elemento subjetivo do dolo ou da culpa, e que fundamenta o instituto da desconsideração da personalidade jurídica. Inclusive, é neste sentido que o civilista

assegura que uma redação mais clara para o art. 50 seria a seguinte: *“para 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”*.

Não obstante, no que tange à confusão patrimonial, ensina Tartuce (2023) que foram mantidos parâmetros objetivos, quais sejam: o cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador; a transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificantes; e, por fim, outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.

Acerca da primeira previsão, o doutrinador alerta acerca do uso da expressão “repetitivo”, isto porque, a confusão patrimonial poderia estar caracterizado mediante um único cumprimento obrigacional da pessoa jurídica em relação aos seus membros, isto é, por um ato isolado, é possível realizar um esvaziamento patrimonial com o intuito de prejudicar credores.

Sobre o art. 50, § 4º do Código Civil e inovação trazida pela Lei de Liberdade Econômica, traz a previsão de que 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.

Não obstante, a redação do art. 50, § 5º do Código Civil, assevera que não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica. Em sentido contrário, alerta o civilista Tartuce (2023) que o requisito da expansão ou alteração da finalidade original é lamentável. Isso porque, ilustra com a situação de uma fundação que pode ter a sua autonomia desconsiderada com o fim de responsabilização dos seus administradores, caso altere a sua finalidade inicial com o objetivo de se desviar de seus fins estabelecidos. Ainda, há a possibilidade da própria expansão da finalidade ser uma conduta utilizada com o fito de prejudicar credores, de forma a atrair o incidente. Como, por exemplo, caso de um atacadista que passa a desempenhar atividades também do varejo usando isso para fins de confusão patrimonial e para lesar os sujeitos ativos de suas dívidas. (Tartuce, 2023)

4 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO GERENTE

4.1 Da obrigação tributária, do contribuinte e do responsável tributário:

A obrigação constitui o núcleo do Direito Tributário (Baleeiro, 2018). Contudo, adverte o doutrinador que não possui uma definição que lhe é própria, uma vez que buscam em outros ramos do Direito, sobretudo, no Direito Privado, como o vínculo jurídico que obriga a prestar algo (dar, fazer ou não fazer).

Para Sousa (1960), pode-se afirmar que a obrigação tributária é o poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação), nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação).

Veloso (2021), define a obrigação tributária como o vínculo jurídico pelo qual o Estado, com base exclusivamente na legislação tributária, pode exigir do sujeito passivo uma prestação positiva ou negativa.

O Código Tributário Nacional distingue as obrigações em dois tipos: principais e acessórias. A principal, surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (art. 113, § 1º, CTN). Por outro lado, a obrigação acessória, decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º, CTN). Consoante preleciona Sousa (1960):

É a prestação que o sujeito ativo tem o direito de exigir do sujeito passivo: assim, objeto da obrigação tributária principal é o pagamento do tributo, e objeto das obrigações tributárias acessórias são as prestações positivas (fazer alguma coisa) ou negativas (não fazer ou abster-se de fazer alguma coisa) impostas pela lei a fim de garantir o cumprimento da obrigação principal e sua fiscalização.

Dessa forma, pode-se traçar como principal diferença entre a obrigação principal e a obrigação acessória que a primeira tem como objeto um dar dinheiro ao Estado, ou prestação patrimonialmente avaliável; a segunda pelo contrário, possui como objeto um fazer ou não fazer alguma coisa, ausente, portanto, prestação em si de estimabilidade patrimonial. Portanto, torna-se irrelevante como critério distintivo de uma e outra, a natureza do pressuposto fático que lhes dá origem, ato lícito ou

ilícito, pois tanto o tributo propriamente dito e seus consectários (atualização monetária e juros), como as sanções pecuniárias (que decorrem de fato ilícito) são agrupados sob o título de obrigação principal, conforme preleciona Baleeiro (2018).

Ainda, como bem relembra Baleeiro (2018), das críticas que se levantam ao fato de que as obrigações acessórias nada têm de acessórias. Isso porque, classicamente, no Direito Civil, a obrigação acessória segue o *brocardo accessorium corruiit sublato principali* (“o acessório segue o principal”). Isso porque, em seara tributária, pode existir a obrigação acessória sem, contudo, a existência de uma principal. Elas possuem vida própria, nascendo de hipótese específica e seguindo regime independente.

A obrigação tributária nasce da ocorrência de um pressuposto de fato que a lei atribui, previamente, o efeito de lhe dar nascimento, conforme esclarece Veloso (2021). Tão somente a norma jurídica isolada não cria obrigação tributária. Também, a ocorrência do fato isolado, sem prévia lei, nada cria. Ou seja, para nascer obrigação tributária faz-se necessária a combinação desses dois pressupostos.

Conforme Veloso (2021), tem-se que:

O instrumento jurídico, de que se serve o Poder Público, para dar nascimento à obrigação tributária, é a lei tributária com sua hipótese de incidência, onde existe um preceito abstrato e geral. Ao instituir o tributo, descreve a lei tributária uma situação de fato sobre a qual incide a regra jurídica. Enquanto não ocorre o respectivo fato, existirá apenas uma hipótese de incidência.

Assim, a própria norma jurídica transforma a ocorrência da situação de fato em causa de uma obrigação tributária, de forma a produzir os efeitos desejados.

Ressalta-se que para caracterizar a obrigação tributária, é imprescindível a existência de um vínculo jurídico. Conforme esclarece Rechsteiner (2011), o vínculo jurídico, elemento que compõe a obrigação tributária, é, em síntese, o poder que o sujeito ativo tem de impor ao sujeito passivo uma ação ou omissão. É através deste elo que se identifica a ligação entre devedor e credor.

Neste diapasão, esclarece Moraes (1994) o seguinte:

Na obrigação tributária, existe, portanto, um ‘*vinculum juris*’, um ligamento, um ‘*nexum*’, com reciprocidade de direitos e de

obrigações, que se estabelece entre o credor (sujeito ativo tributário) e o devedor (sujeito passivo tributário) da prestação jurídica, em razão da lei tributária (abstrata e genérica) que se torna eficaz (ocorrência do pressuposto de fato).

Ou seja, resta-se evidenciado, portanto, que a constituição do vínculo obrigacional tributário depende de dois elementos fundamentais: a existência prévia de uma norma jurídica (fonte imediata), que estabelece a base legal para a obrigação; e a concretização do fato gerador (fonte mediata), ou seja, a ocorrência do evento concreto previsto na norma como condição para o surgimento da obrigação. A relação jurídica entre sujeito passivo (contribuinte) e sujeito ativo (Estado) só se estabelece mediante a materialização desse fato gerador, que atua como elo necessário entre a previsão abstrata da lei e a exigibilidade do tributo.

A partir do conceito de obrigação tributária, parte-se para a análise da sujeição passiva da obrigação tributária. Sob os termos do art. 121, I do CTN, tem-se que:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

Assim, conforme elucida Rechsteiner (2011), uma vez que o fato gerador da obrigação tributária exterioriza capacidade contributiva, tem-se que a pessoa que participa do mesmo é quem deve sofrer o encargo tributário, isso porque há presunção de que esta gozou de benefício econômico. Acrescenta, ainda, que o contribuinte é espécie do gênero sujeito passivo tributário, naqueles casos de pessoas que se acham ligadas de forma direta e pessoal com o fato gerador da obrigação tributária.

Contudo, faz-se mister destacar que não são todas as pessoas que adquirem a qualidade de contribuintes tributários, isso porque, não haverá, necessariamente, um vínculo direto e pessoal com o fato gerador tributária. Tendo em vista tal

situação, amplia-se o leque de sujeição passiva. Há, pois, a ampliação do leque da sujeição passiva tributária, de modo a acrescentar a figura do responsável tributário.

Portanto, conforme bem destaca Rechsteiner (2011) o Código Tributário Nacional traz previsão da pessoa do responsável, sujeito passivo tributário indireto, que estende a obrigação tributária à pessoa que não seja contribuinte do tributo, isto é, aquele não esteja ligada pessoal e diretamente ao fato gerador da respectiva obrigação.

Moraes (1994), aponta o seguinte:

Dá-se o nome de responsável, de sujeito passivo indireto ou de devedor indireto, ao sujeito passivo tributário 'quando, sem se revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei' (CTN, art. 121, parágrafo único, inciso II). Para ser 'responsável', o Código Tributário Nacional exige que a pessoa não tenha relação direta e pessoal com o pressuposto de fato da respectiva obrigação tributária, ou melhor, exige que a pessoa não seja contribuinte. A configuração de responsável resulta apenas da lei específica, que responsabilize a pessoa perante o sujeito ativo, embora sem existir ligação direta e pessoal ao fato gerador da obrigação tributária.

Ou seja, ocorre que o vínculo jurídico aqui apontado na obrigação surge de lei específica e não da lei que define a hipótese de incidência da obrigação tributária. Ainda, ao contrário da modalidade de contribuinte, não há vínculo direto e pessoal.

Neste sentido, Rechsteiner (2011) afirma:

A responsabilidade jurídica é a efetiva responsabilidade transportada para o campo do direito. Reúne uma ofensa à ordem jurídica, culmina em um dano à determinada pessoa que, por consequência, deve recompor o equilíbrio dessa ordem com a reparação do respectivo dano.

Inclusive, o Código Tributário Nacional aduz em seu artigo 128 que a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, de modo a excluir a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Neste diapasão, duas são as maneiras de atribuir a responsabilidade que a lei pode incluir alguém na posição de responsável, quais sejam: transferência ou substituição. A principal diferença entre elas reside no fato que esta última a lei põe o terceiro naquela condição de que naturalmente seria o contribuinte, isto é, a própria obrigação tributária já nasce com seu sujeito passivo substituído. (Veloso, 2021).

Assim, conforme Paulsen (2014) que o substituto tributário é aquele terceiro cuja lei obriga a apurar o montante devido e cumprir a obrigação de pagamento do tributo “em lugar” do contribuinte. Não obstante, conforme o doutrinador, *in verbis*:

Esse terceiro sempre terá relação com o fato gerador e a prerrogativa de reter o montante do tributo ou de exigi-lo do contribuinte. Isso porque o substituto operacionaliza o pagamento em lugar, em nome e com o dinheiro do contribuinte. É um terceiro que o legislador intercala entre o contribuinte e o fisco para facilitar a arrecadação e a fiscalização dos tributos.

Isto é, deve o substituto tomar a iniciativa de verificar o montante devido e proceder, desde logo, ao seu pagamento. Ainda, é curial destacar que o substituto atua em lugar do contribuinte no que diz respeito à realização do pagamento, contudo, não ocupa seu lugar na relação contributiva. Neste sentido, o terceiro ao ser colocado na posição de substituto não se torna contribuinte do montante devido. Por consequência, sim, trata-se de um sujeito passivo, contudo, da relação própria da substituição e não da relação contributiva.

4.2 Da responsabilidade tributária à luz do CTN e Lei de Execuções Fiscais

Conforme leciona Paulsen (2014), a ação de execução fiscal é a via processual adequada para o sujeito ativo da relação tributária, a partir do título executivo extrajudicial (Certidão de Dívida Ativa), busca a satisfação compulsória do seu crédito (tributário ou não tributário) perante o sujeito passivo, seja contribuinte ou responsável tributário.

Trata-se, na verdade, de um procedimento próprio. Neste sentido, Avelino (2025) leciona que procedimento é sinônimo de rito. Ou seja, a forma por que se

movem os atos do processo, de modo que são denominados de “especiais” aqueles de determinadas causas selecionadas pelo legislador no próprio CPC ou nas leis extravagantes. Ressalta o doutrinador que a execução fiscal é um procedimento executivo específico dedicado à cobrança em juízo da dívida ativa de natureza tributária ou não tributária da Fazenda Pública. Assim, o procedimento não é regulado pelo CPC, mas pela Lei 6.830/80. Contudo, não se deve olvidar da aplicação subsidiária do diploma processual, como, por exemplo, a contagem dos prazos em dias úteis.

Ressalte-se que o Fisco não depende do Judiciário para constituir seus créditos. Realiza, por iniciativa própria, a apuração dos tributos devidos e eventualmente não pagos, por meio do lançamento, notificando os contribuintes a efetuar o respectivo pagamento ou a se defenderem. Também compete ao Fisco a imposição de multas pelo descumprimento da legislação tributária. Para tanto, não depende de qualquer ação judicial de conhecimento que imponha aos obrigados a condenação de pagarem. Ademais, a legislação permite que constitua inclusive o título executivo para buscar a satisfação compulsória dos seus créditos. Entretanto, o Fisco não é autorizado à execução administrativa. Portanto, não tem a prerrogativa de efetuar, por ato próprio, a constrição do patrimônio do devedor, não podendo realizar diretamente o bloqueio ou a indisponibilidade de bens, tampouco atos expropriatórios (Paulsen, 2014).

Assim, conforme esclarece o doutrinador, faz-se necessária da ação de execução fiscal como meio processual adequado para o sujeito ativo da relação tributária, a partir da Certidão de Dívida Ativa (CDA) como título executivo extrajudicial, buscar a satisfação compulsória do seu crédito perante o sujeito passivo, seja contribuinte ou responsável tributário. A execução fiscal também se presta para a cobrança da dívida ativa não tributária.

Portanto, conforme lembra Avelino (2025), a inscrição em dívida ativa consubstancia-se como um ato de controle de legalidade administrativo do débito, de modo a presumir a certeza e liquidez da obrigação. No âmbito da União, pois, o órgão responsável por tal apuração é a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Logo, após a realização deste controle, prepara-se o termo de inscrição em dívida ativa e, após, expede-se a certidão que iniciará a petição inicial da execução fiscal. Ressalta-se que a obrigação inscrita em dívida ativa e materializada na CDA é

sempre obrigação de pagar quantia líquida, certa e exigível, cujo titular é o ente público.

Interessa, para o presente trabalho, compreender a responsabilidade patrimonial do sócio em sede de execução fiscal. Logo, esclarece o art. 30 da LEF, o seguinte:

Art. 30 - Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento da Dívida Ativa da Fazenda Pública a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declara absolutamente impenhoráveis.

Contudo, destaca-se que a regra geral é a não responsabilização do sócio para com as dívidas da sociedade. De forma excepcional, entretanto, nos casos em que há o poder de gerência e o sócio atue individualmente, de forma irregular, de modo a utilizar o instituto da personalidade jurídica de forma fraudulenta ou abusivamente, poderá ser responsabilizado.

Ainda, como bem pontua Filho (2017), a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que a aduz, sob os termos do art. 135, III, do CTN é a condição de “administrador de bens alheios”. Por isso, inclusive, que a lei não utiliza do vocábulo genérico de “sócio”, mas, prefere a utilização dos termos “diretores”, “gerentes” ou “representantes”. É por isso, também, que se o sócio não pratica atos de administração da sociedade, não pode ser pessoalmente responsabilizado pelos débitos sociais. Não obstante, relembra Porto (2010) que a responsabilização de sócios minoritários sem poderes de gerência somente pode ser imputada quando devidamente comprovado desvio de bens a esses, no limite desse desvio, e com ônus de comprovação da exequente.

Acrescenta-se que, tendo em vista que o CTN autoriza a responsabilização dos sócios com poderes de gerência por atos praticados em infração a lei, e o inadimplemento do tributo é um ato contrário a lei, isso porque a obrigação tributária é uma obrigação legal, a Fazenda Pública, defendia a tese de que o mero inadimplemento do débito tributário, por si só, autorizaria a responsabilidade do sócio.

Entretanto, tal hipótese fora afastada pelo STJ por meio da edição da súmula 430, cujo conteúdo é o seguinte: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. Neste diapasão, prevaleceu a tese predominante em cenário doutrinário, de modo que, como bem assegura Filho (2017), apesar de ser um ato ilícito em sentido amplo, não extrapola o ordinário na atividade empresarial regular, de modo que está compreendido no âmbito da personalidade jurídica, de modo que deve ser imputado a própria pessoa jurídica, que se submeterá as sanções originadas do inadimplemento, como as multas e os demais encargos moratórios.

Apesar do mero inadimplimento não autorizar o redirecionamento da execução fiscal com vistas a responsabilizar pessoalmente o sócio, a dissolução irregular da pessoa jurídica é uma conduta ilícita que autoriza tal procedimento. Isso porque envolve infração à lei e ao contrato social. Ou seja, há, na verdade, uma dissolução de fato, quando há o encerramento das atividades empresariais, muitas vezes acompanhada da divisão do restante do patrimônio entre os sócios remanescentes, apesar da subsistência formal da sociedade como ente jurídico (Filho, 2017).

Contudo, a responsabilização do sócio em casos de dissolução irregular é respaldada no art. 135, II, do CTN, cujo conteúdo é, *in verbis*:

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:

[...]

II - os mandatários, prepostos e empregados;

Ainda, relembra Filho (2017) que a dissolução irregular de sociedade limitada, que pode ser de pessoa ou de capital, dependendo do contrato social, atrairá o art. 135, II do CTN, visto que, apesar doutrinariamente a sociedade limitada seja uma sociedade de pessoas, não se elimina o seu traço característico da responsabilidade dos sócios ser limitada à importância total do capital social.

Ressalte-se que existem procedimentos legais no ordenamento jurídico, quais sejam: jurídicos ou administrativos, para extinguir a pessoa jurídica, de modo que estão sempre recobertos pela ampla publicidade, controle e fiscalização que caracterizam um devido processo legal de dissolução. Por consequência, o

desrespeito a tais balizas é conduta ilícita que reverbera na esfera de responsabilização pessoal dos sócios pelos débitos tributários.

Dessa forma, como bem elucida Filho (2017), o desrespeito ao devido processo legal de dissolução pode ser reconhecido por presunção. Ora, pode-se exemplificar com alteração de seu endereço social sem a publicidade e as formalidades exigidas legalmente. Neste sentido, a Lei do Registro Público (Lei 8.934/94) impõe que sejam registradas as alterações de endereço, bem como a dissolução e extinção de pessoas jurídicas. Outrossim, o próprio CTN impõe ao contribuinte o dever de informar o seu domicílio tributário (art. 127 do CTN), bem como o art. 195 do Decreto-lei 5.844/1943 determina ao contribuinte informar as repartições fiscais alterações no endereço.

Assim, resta-se evidenciado o caráter ilícito da conduta. Como consequência, atrai-se a presunção de dissolução irregular. Inclusive, o Superior Tribunal de Justiça posiciona-se da mesma forma, entendimento materializado pela edição de sua Súmula 435, *in verbis*:

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

É curial compreender a consequência prática: uma vez não encontrada a pessoa jurídica em seu domicílio fiscal, pode-se, desde logo, pedir sua responsabilização pessoal e o redirecionamento da execução fiscal em aqueles sócios com poderes de gerência.

Assim, como bem relembra Filho (2017), uma vez modificado o polo passivo com a inclusão do sócio, não acarreta na exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica. Isso porque ambos (pessoa jurídica e sócio) deverão se juntar, de forma a ampliar o polo passivo da execução.

4.3 (im)prescindibilidade da instauração do IDPJ para responsabilização tributária do sócio-gerente em execuções fiscais

Em casos de dissolução irregular da empresa, o procedimento para responsabilização tributária de seus sócios é a petição encaminhada na própria execução fiscal, isto é, o pedido de redirecionamento e a análise pelo magistrado. Contudo, este caminho processual é alvo de discussões doutrinárias, haja vista o procedimento posto pelo Código de Processo Civil de 2015 que, por sua vez, atrai o regime da instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

Isto posto, Neves (2016) afirma que o incidente regulado nos arts. 133 a 137 do CPC/2015, burocratizará o ato visto que no CPC/1973 era simples, de modo a desenvolver-se pela apresentação da petição nos autos do processo onde se pede a desconsideração e seria decidido pelo magistrado de forma imediata ou após diligências.

Por outro lado, para Filho (2017), entende que o incidente não precisa ser utilizado para responsabilização do sócio em casos de dissolução irregular, tendo em vista que o incidente que trata o CPC/2015 trata apenas da desconsideração da personalidade em sentido estrito, de modo a não se estender às hipóteses de responsabilização dos sócios que não exijam a desconsideração. Neste sentido, para o doutrinador, a dissolução irregular não é realizada com fulcro no art. 50 do Código Civil de 2002, mas pela regra contida no art. 135, II do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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:

[...]

II - os mandatários, prepostos e empregados;

Ou seja, a norma do CTN garante a responsabilização do sócio sem afastar a responsabilidade da pessoa jurídica em razão dos atos específicos praticados pelos seus sócios, de modo que não se confunde com a preconização do art. 50 do Código Civil que possui pressupostos próprios. Logo, por possuir pressupostos próprios, as hipóteses do diploma civilista e ser lei materialmente ordinária, não

haveria dúvidas quanto à aplicação da responsabilização pessoal do art. 135, II do CTN sem a necessidade da instauração do incidente.

Ainda, relembra Justen Filho (1987) que em matéria de direito tributário, uma vez frustrado o interesse, de forma direta ou indireta, do Fisco, tal disfunção só pode ser solucionada mediante o princípio da legalidade. Ou seja, consoante Filho (2017), o artigo 135, II do CTN não se presta para regulamentar hipóteses de desconsideração de personalidade jurídica, pelo contrário, estabelece situações hipóteses de solidariedade passiva entre dois sujeitos, quais sejam: pessoa jurídica e sócios.

No mesmo sentido, também, Osmar Vieira da Silva (2002), elucida que o art. 135 do CTN não tem origem respaldada pelas teorias de desconsideração de personalidade jurídica, de modo que seu alicerce está relacionado aos casos de responsabilidade tributária por atos ilícitos praticados pelos representantes da pessoa jurídica.

Inclusive, esclarece José Lamartine Correa de Oliveira (1979, apud Filho, 2017) que não há motivos concretos para o direito brasileiro enxergar nos arts. 134, VII e 135, II do Código Tributário Nacional pressupostos claros que revelem a presença das teses de desconsideração da personalidade jurídica. Isso porque, conforme o doutrinador, o dispositivo aponta tão somente para circunstâncias nas quais os sócios são responsáveis por dívidas alheias, no caso, dívidas oriundas da própria sociedade. Ou seja, não há quebra ao princípio da separação entre o ser da pessoa jurídica e o ser da pessoa que a integra. Outrossim, não há violação à autonomia patrimonial em cenários que possibilitam a responsabilidade dos diretores em casos de comportamentos dolosos e culposos, bem como aqueles que violem de forma direta à lei ou o estatuto social. Dessa forma, evidencia-se, aqui, a clara diferenciação entre o vínculo de sujeição passiva do sócio em razão de lei específica e a desconsideração da personalidade jurídica em si.

Ainda, é entendimento majoritário da 2ª Turma do STJ, o qual, por meio do Recurso Especial 1.786.311-PR, cujo relator fora o Ministro Francisco Falcão, estabeleceu que para as hipóteses sucessão de empresas com a configuração de grupo econômico de fato e em confusão patrimonial tal procedimento seria desnecessário e um afronte à LEF, *in verbis*:

A previsão constante no art. 134, caput, do CPC/2015, sobre o cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, na execução fundada em título executivo extrajudicial, não implica a incidência do incidente na execução fiscal regida pela Lei n.6.830/1980, verificando-se verdadeira incompatibilidade entre o regime geral do Código de Processo Civil e a Lei de Execuções, que diversamente da Lei geral, não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo, conforme a previsão do art. 134, § 3º, do CPC/2015. Na execução fiscal a aplicação do CPC é subsidiária, ou seja, fica reservada para as situações em que as referidas leis são silentes e no que com elas compatível (...) Evidenciadas as situações previstas nos arts. 124, 133 e 135, todos do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, podendo o julgador determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial. STJ. 2ª Turma. REsp AgInt-AREsp 2.216.614-RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, DJE 05/06/2023.

Em que se pese a posição doutrinária acerca da impossibilidade de aplicação do incidente da teoria de desconsideração da personalidade jurídica em casos de dissolução irregular da sociedade, há também posicionamentos doutrinários que inadmitem, em qualquer hipótese, a extensão do incidente à o microssistema processual do rito de execução fiscal. Isso porque, em consonância com o art. 16, §3º da Lei 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais), não é admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos. Ou seja, as defesas do contribuinte estariam restritas àquelas do art. 38, quais sejam: mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida.

Ao contrário, Filho (2017), discorda da tese supracitada uma vez que não há incompatibilidade procedimental entre o incidente e a própria execução fiscal. Ora, quando fora promulgada a LEF, a IDPJ ainda não era positivada no ordenamento jurídico. Contudo, isso não constitui uma entrave com o fito de impedir o incidente se estender ao subsistema processual. Dessa forma, poderá ser utilizado do procedimento em situações nas quais o pedido específico passe por um contexto excepcional que exija a *disregard of legal entity*, quais sejam: desvio de finalidade ou confusão patrimonial (art. 50 do Código Civil).

Não obstante, consoante Lima (2018), a Lei de Execução Fiscal, elaborada previamente a Constituição de 1988, foi recepcionada por esta, de forma que deve

ser interpretada e aplicada de acordo com tais princípios constitucionais, possibilitando a aplicação do CPC na execução fiscal pode vir a aprimorar o procedimento.

O procedimento, portanto, poderia ser utilizado, especialmente, em casos de pedido de redirecionamento da execução para sócio ou administrador visto que, nessas situações em que apenas o nome da empresa consta da CDA, o sócio não é chamado para participar do processo administrativo, somente a empresa é parte da ação. Por consequência, não lhe é garantida a prévia discussão acerca da existência do ilícito que gerou sua responsabilização (art. 135, III, CTN), de maneira reflexa, fere os princípios da ampla defesa e do contraditório (Lima, 2018).

Também, uma vez aceito o incidente em seara de execução fiscal, não há obstáculos para efetivação do contraditório prévio, antes da decisão do magistrado, aos mesmos moldes da tutela provisória do Código de Processo Civil de 2015. Neste sentido, afirma Neves (2016) que a previsão legal de contraditório tradicional pode ser excepcionada em hipóteses peremptórias de forma a tornar o contraditório diferido. Ou seja, preenchidos os pressupostos da concessão da tutela provisória e do pedido de antecipação dos efeitos da descon sideração da personalidade jurídica, de forma a prolatar a decisão previamente à intimação dos sócios e sociedade.

Ressalte-se, que uma vez iniciada a execução fiscal, dar-se-á início a uma relação jurídica composta por três sujeitos (autor, réu e o Estado-Juiz). Nesta etapa, portanto, há a impossibilidade de alteração do sujeito passivo da relação jurídica que deu origem à Certidão de Dívida Ativa. Isso porque, o ato de revisão do lançamento esgota-se com a emissão da CDA. É neste sentido, pois, que o redirecionamento com o fim de incluir um novo devedor no polo passivo da obrigação deve seguir a principiologia estabelecida pelo ordenamento processual civil, de modo a não ofender os direitos fundamentais do contribuinte. Resta-se evidenciado que a alteração da relação jurídico-tributária deve ser efetivada mediante os institutos do direito material. Inclusive, esta é a orientação do Superior Tribunal de Justiça, solidificada por meio de entendimento sumulado, *in verbis*:

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, por meio de uma interpretação sistemática, pode-se inferir que no que diz respeito à modificação do sujeito passivo da obrigação tributária já constituída e materializada pela emissão da CDA, a Fazenda (Nacional, Estadual ou Municipal), ao utilizar do art. 135, II do CTN como fundamento para incluir o sócio não mencionado no título executivo, violaria diretamente princípios constitucionais cristalizados no ordenamento jurídico tais como ampla defesa, contraditório e segurança jurídica, bem como afronta à Súmula 392 do STJ.

Relembra Lima (2018), que uma vez que a Fazenda Nacional já teve a oportunidade de aplicar as regras de direito material que delinham a responsabilidade tributária no momento da feitura do lançamento tributário, tanto no curso do prévio procedimento administrativo fiscal como nos cinco anos previstos no art. 149 do CTN para sua revisão de ofício. Não obstante, mesmo nos débitos declarados e confessados pelo contribuinte, a revisão da sujeição passiva poderia também ser feita pelas autoridades administrativas no curso do prazo para homologação do lançamento previsto no art. 150, § 4º, do CTN, que finda com a homologação tácita (5 anos) ou expressa pelos atos preparatórios para inscrição em dívida ativa pela Procuradoria da Fazenda.

À vista disso, a 1ª Turma do STJ, por meio do Recurso Especial 1.775.269-PR, com o Relator Min. Gurgel de Faria, entendeu no sentido de que em hipóteses de pessoa jurídica devedora ainda que integre o mesmo grupo econômico, mas que não foi identificada no ato de lançamento ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, deve ser instaurado o incidente, *in verbis*:

É necessária a instauração do incidente de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora para o redirecionamento de execução fiscal a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico, mas que não foi identificada no ato de lançamento (Certidão de Dívida Ativa) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN.

STJ. 1ª Turma. REsp 1.775.269-PR, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 21/02/2019 (Info 643).

STJ. 1ª Turma. AgInt-REsp 1.937.390-PR, Rel. Min. Gurgel de Faria; DJE 01/02/2023.

Portanto, resta evidenciado que o entendimento aplicado homenageia os princípios basilares da ordem jurídica, especialmente, contraditório, ampla defesa e segurança jurídica.

Ressalta-se, entretanto, que a matéria em âmbito jurisprudencial encontra-se, ainda, sem solução unívoca. Há afetação de recurso especial Nº 2.035.296 - SP, cujo relator é o Ministro Francisco Falcão, proposto pela Fazenda Nacional ao rito dos recursos repetitivos com o objetivo de apreciar a tese, *in verbis*:

"Definição acerca da (in) compatibilidade do Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica, previsto no art. 133 e seguintes do Código de Processo Civil, com o rito próprio da Execução Fiscal, disciplinado pela Lei n. 6.830/1980 e, sendo compatível, identificação das hipóteses de imprescindibilidade de sua instauração, considerando o fundamento jurídico do pleito de redirecionamento do feito executório"

Por fim, há a determinação da suspensão dos recursos especiais ou agravos em recursos especiais em segunda instância e/ou no STJ fundados em idêntica questão de direito.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Portanto, restou-se evidenciado que a autonomia patrimonial das pessoas jurídicas, consagrada pelo Código Civil de 2002, desempenha um papel fundamental no ordenamento jurídico brasileiro, de modo a permitir a segregação de riscos e fomentar o desenvolvimento de empreendimentos, contribuindo para a geração de empregos, renda e inovações. Entretanto, essa autonomia não é ilimitada, encontrando restrições nos casos em que há abuso da personalidade jurídica, seja por desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

Neste sentido, portanto, o art. 50 do Código Civil estabelece que, nessas situações, o juiz pode desconsiderar a personalidade jurídica, estendendo os efeitos das obrigações aos bens particulares dos administradores ou sócios que se beneficiaram direta ou indiretamente do abuso. Esse mecanismo, conhecido como desconsideração da personalidade jurídica (*disregard of legal entity*), visa a coibir práticas fraudulentas e assegurar a efetividade das relações jurídicas, especialmente em matéria tributária.

Em âmbito de execução fiscal, a aplicação desse instituto tem gerado uma celeuma em sede doutrinária e jurisprudencial, principalmente no que se refere à possibilidade de responsabilizar pessoalmente os sócios da pessoa jurídica devedora. A divergência entre as Turmas do Superior Tribunal de Justiça (STJ) ilustra a complexidade do tema.

Enquanto a 2ª Turma, no julgamento do REsp nº 2.035.296, entendeu que não é obrigatória a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, permitindo ao juiz determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal. O julgado fundamenta-se, portanto, na possível incompatibilidade entre o regime geral do Código de Processo Civil e a Lei de Execuções, que de modo contrário da Lei geral, não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo, conforme a previsão do art. 134, § 3º, do CPC/2015. Assim, restou-se claro que no subsistema processual da execução fiscal, a aplicação do CPC é subsidiária, ou seja, fica reservada para as situações em que as referidas leis são silentes e no que com elas compatível. Por consequência, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, podendo o julgador determinar

diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial.

Não obstante, em sentido contrário, a 1ª Turma, no REsp nº 1.937.390, firmou posicionamento no sentido de que é necessária a instauração do incidente para redirecionar a execução a outra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico que não foi originalmente identificada na Certidão de Dívida Ativa ou que não se enquadra nas hipóteses previstas nos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional (CTN). Fazendo referência, pois, a princípios basilares da ordem jurídica, quais sejam: contraditório, ampla defesa e segurança jurídica.

Essa divergência revela um imbróglio jurídico significativo, que envolve não apenas a efetividade da arrecadação tributária, mas também põe à prova a garantia dos princípios constitucionais processuais. Assim, a desconsideração da personalidade jurídica em sede de execução fiscal deve ser analisada com cautela, de modo a ponderar o interesse público na arrecadação de tributos e o respeito aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. A aplicação desse instituto sem a observância dos devidos procedimentos pode levar a decisões arbitrárias, de modo a prejudicar a segurança jurídica e a confiança no sistema tributário nacional (princípio da não surpresa tributária).

Nesse sentido, é fundamental que o ordenamento jurídico brasileiro avance no sentido de estabelecer critérios claros e objetivos para a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária, de modo a evitar tanto a fraude fiscal exteriorizada pela blindagem patrimonial, quanto o uso excessivo ou até mesmo inadequado do incidente processual. A harmonização dos entendimentos jurisprudenciais e a adoção de diretrizes precisas pelos tribunais superiores são passos essenciais para garantir a efetividade da execução fiscal sem comprometer os direitos dos contribuintes.

Alfim, resta-se evidenciado que a desconsideração da personalidade jurídica é um instrumento importante para combater o abuso e a fraude no âmbito tributário, mas sua aplicação deve ser feita com fulcro no equilíbrio e respeito aos princípios constitucionais. Portanto, para solucionar os eventuais celeumas faz-se necessária uma análise cuidadosa das normas e dos precedentes judiciais, de forma a buscar um consenso que atenda tanto aos interesses do fisco quanto aos direitos fundamentais dos contribuintes. Dessa forma, será possível garantir um sistema

tributário mais justo, eficiente e alinhado com os valores democráticos e republicanos que fundamentam o Estado de Direito.

6. REFERÊNCIAS

- AVELINO, Murilo Teixeira. **Fazenda Pública em Juízo**. Salvador: JusPodivm, 2025.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro: CTN Comentado**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BARBOSA, Marcus Vinicius Cardoso. **Boa-fé e direito tributário: a constitucionalização das relações entre administração tributária e contribuintes**. 2013. Dissertação (Mestrado em Nome do Programa) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013. Disponível em: <https://www.bdtd.uerj.br:8443/handle/1/19037>. Acesso em: 31 mar. 2025.
- BARROSO, Luis Roberto. **Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito. Temas de Direito Constitucional** – Tomo IV. Editora Renovar, Rio de Janeiro, 2009.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 31 mar. 2025.
- BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Institui a Lei de Execução Fiscal**. Diário Oficial da União, Brasília, 22 set. 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 31 mar. 2025.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 31 mar. 2025.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.775.269-PR, Rel. Min. Gurgel de Faria, 1ª Turma, julgado em 21 fev. 2019. Disponível em: <https://www.stj.jus.br>. Acesso em: 31 mar. 2025.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp AgInt-AREsp 2.216.614-RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 5 jun. 2023. Diário da Justiça Eletrônico, 5 jun. 2023. Disponível em: <https://www.stj.jus.br>. Acesso em: 31 mar. 2025.
- CAMPOS. Priscilla. **A solução multilateral: de imposição da carga tributária mínima global sobre os lucros e seus reflexos na ordem econômica brasileira**. 2023. São Paulo: Dialética.
- CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. 2018. São Paulo: Almedina, 2018.
- DIDDIER JR., Freddie. **Curso de Direito Processual Civil: v. 1, Introdução ao Direito Processual Civil, Parte Geral e Processo de Conhecimento**. 2015. Salvador: Juspodivm, 2015.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: v. 1, Parte Geral e LINDB**. 2021. Salvador: JusPodivm, 2021.

LIMA, Luciane Pimentel de. **O incidente de desconconsideração de personalidade jurídica e sua aplicação no redirecionamento da execução fiscal**. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/21635>. Acesso em: 31 mar. 2025.

LUDMER, Sérgio. **Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica**. 2016. 121 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Católica de Pernambuco, Recife.

GANACIN, João Antônio Cânovas Bottazzo. **Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica**. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito Processual) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. doi:10.11606/D.2.2018.tde-25092020-170637. Acesso em: 2025-03-31.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconconsideração da personalidade societária no direito brasileiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1987.

MACEI, Demetrius Nichele de. **O princípio da verdade material no processo tributário**. 2012. Dissertação (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/5821>. Acesso em: 31 mar. 2025.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário - Vol. II, 2ª edição**, Rio de Janeiro, Forense, 1994.

MENEZES, José Lima de. **Deveres fundamentais na Constituição do Brasil : o tributo**. 2003. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2003. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4419>. Acesso em: 31 mar. 2025.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de Direito Processual Civil: Volume Único**. 2016. Salvador: JusPodivm, 2016.

PARENTONI, Leonardo Netto. **O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica no CPC/2015**. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2018. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1843/37521>. Acesso em: 31 mar. 2025.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 2014. 4. ed. São Paulo: Saraiva Jus, 2014.

PORTO, Éderson Garin. **Manual da Execução Fiscal**. 2010. São Paulo: Livraria do Advogado, 2010.

RECHSTEINER, Sandra Arlette Maia. **Responsabilidade tributária do artigo 135, inciso III, do código tributário nacional**. 2011. 61 f. Monografia de Especialização (Pós-graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas) Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2021.

REQUIÃO, Rubens. **Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica**. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 410, p. 13, dez. 1969.

SANTOS, Artur Andrade. **Os procedimentos de aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro**. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2019. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1843/DIRS-BC7HXP>. Acesso em: 31 mar. 2025.

SILVA, Emiliano Eustáquio da. Da execução fiscal . **A exceção de pré-executividade ou objeção de não-executividade contra a Fazenda Pública : uma abordagem jurídico-doutrinária e jurisprudencial à luz do princípio da ampla defesa**. 2002. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2002. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4076>. Acesso em: 31 mar. 2025.

SOUSA, Rubens Gomes de, **Compêndio de Legislação Tributária**, 3ª edição, Rio de Janeiro, Edições Financeiras S/A, 1960

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: Vol. 1**. 2023. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 2009. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VELOSO, Flávia Lanza de Paula. **A responsabilidade pessoal dos sócios gerentes, prevista no art. 135, III do código tributário nacional e suas divergências**. 2011. Monografia de Especialização (Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas) Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2021.