

A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA EXECUÇÃO FISCAL: RELEVÂNCIA E POSSIBILIDADES

*Paulo Vitor da Silva*¹

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. A desconsideração da personalidade jurídica como ferramenta de proteção social; 3. O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ); 3.1. Cabimento do IDPJ na execução fiscal; 3.2. Particularidades do IDPJ na execução fiscal; 3.2.1. Efeitos da instauração – Suspensão dos processos executivos e do prazo para consumação da prescrição intercorrente; 3.2.2. Cabimento de tutelas provisórias; 3.2.3. Alguns efeitos da decisão definitiva; 3.2.3.1 Efeitos processuais ampliados – sujeição de todas as execuções fiscais entre credor e devedor; 3.2.3.2 Efeitos extraprocessuais – Ampliação administrativa dos devedores e anulação de benefícios; 4. Conclusões; Referências Bibliográficas.

RESUMO: Este artigo tem por objetivo situar a desconsideração da personalidade jurídica como um poderoso instrumento de combate a fraudes na seara tributária. Busca-se demonstrar a relevância do instituto como ferramenta de proteção social e promoção de conformidade, apresentando importantes possibilidades no âmbito fiscal. A partir da normatização de regência, conclui-se pela necessidade de se atribuir à desconsideração (e ao incidente que a procedimentaliza) eficácia expansiva automática para as relações entre o mesmo credor e devedor,

¹ Procurador do Estado de São Paulo. Mestrando em Direito Constitucional – Sistema Constitucional de Garantia de Direitos pela Instituição Toledo de Ensino (ITE-Bauru); Especialista em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-Minas). Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (Unirio).

como forma de impedir que o contribuinte fraudador se beneficie da própria torpeza (*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*).

PALAVRAS-CHAVE: Desconsideração da Personalidade Jurídica. Execução Fiscal. Eficácia expansiva processual e material.

1. INTRODUÇÃO

Um dos pilares para o bom desenvolvimento de relações jurídicas é a boa-fé. Esta pode ser observada tanto sob o aspecto subjetivo, que representa o propósito pessoal de celebrar ajustes honestos e bem-intencionados (elemento volitivo do agente), quanto sob a ótica objetiva, que demanda um agir leal que inspire confiança (*treu und glauben*), um dever de comportamento probó, a exteriorização de uma conduta íntegra. O agente deve pretender celebrar relações em conformidade com o ordenamento jurídico e deve se comportar de forma compatível (postulado ético e critério para aplicação de normas jurídicas).

O ordenamento jurídico trata da boa-fé em variados contextos. Em nosso Código Civil (CC), por exemplo, a boa-fé é elemento da execução e da interpretação dos contratos (art. 422), é avaliada na aquisição de propriedade por meio de usucapião (art. 1201), é ainda prestigiada ao se erigir o erro ou a ignorância, o dolo, a coação, o estado de perigo, a lesão e a fraude contra credores a expressões de vícios do negócio jurídico (arts. 138 a 165), entre tantos outros temas².

No Direito Tributário não é diferente. Embora as obrigações tributárias decorram da legislação, a boa-fé funciona como norte interpretativo das relações entre fisco e contribuinte, ao permitir, *e. g.*, o creditamento tributário em operações realizadas pelo adquirente de boa-fé, em caso de constatação de inidoneidade de notas fiscais (Súmula 509 e Tema Repetitivo 272, ambos do Superior Tribunal de Justiça – STJ)³, ao vedar o comportamento

2 BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002.

3 BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. [Primeira Seção]. Tema Repetitivo 272. Questiona-se a higidez do aproveitamento de crédito de ICMS... Relator: Luiz Fux. Brasília, DF: STJ, 2010.

contraditório do fisco em relação ao particular, ao permitir que contribuinte regularize sua situação tributária pela denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN)⁴. São vários os exemplos de aplicação prática.

Como consectário da boa-fé e para o combate ao abuso de direito e à fraude, o ordenamento jurídico consagra um importante instrumento: a desconsideração da personalidade jurídica. Trata-se de um instituto que viabiliza a inclusão de terceiro(s) em relações jurídicas por ele(s) não celebradas a partir da identificação de comportamentos ilícitos, objetivando fomentar um ambiente de conformidade e respeito às regras jurídicas. O procedimento para a adoção da medida foi disciplinado pelo Código de Processo Civil de 2015⁵ de forma singela.

Diante da resumida normatização a respeito do tema, o propósito do presente trabalho é apresentar potencialidades da desconsideração da personalidade jurídica para o Direito Tributário, passando pela análise de aspectos materiais e processuais envolvidos na controvérsia, para, sem o intuito de esgotar o tema, propor o reconhecimento de efeitos inerentes à instauração do procedimento próprio e à constatação do comportamento fraudulento, com o objetivo de proteger a sociedade e um saudável ambiente concorrencial.

2. A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA COMO FERRAMENTA DE PROTEÇÃO SOCIAL

A autonomia da pessoa jurídica é fundamental em nosso ordenamento jurídico. De acordo com ela, a pessoa jurídica não se confunde *com a de seus sócios, associados, instituidores ou administradores* (art. 49, CC). Essa separação é um instrumento de proteção a investimentos e estímulo ao empreendedorismo, pois permite que a pessoa jurídica atue em nome próprio, assumindo direitos e contraindo obrigações, sem que, em geral, os sócios ou administradores sejam responsabilizados pessoalmente pelas obrigações assumidas pela pessoa constituída.

4 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966.

5 BUENO, Cassio Scarpinella. *Novo Código de Processo Civil anotado*. São Paulo: Saraiva, 2015.

Embora a autonomia patrimonial seja a regra, em determinados casos essa mesma ordem jurídica prevê a possibilidade de desconconsideração dessa personalidade, de modo a se atingir o patrimônio de terceiros, sejam eles os sócios ou até mesmo outras pessoas jurídicas integrantes de um grupo econômico. A desconconsideração da personalidade jurídica, que tem origem na *Disregard Doctrine* do direito norte americano, permite que o véu corporativo seja ignorado em casos excepcionais. O art. 50 do Código Civil é regra matriz para a desconconsideração da personalidade jurídica no Brasil⁶:

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 abuso⁷.

A norma, com a atual redação atribuída pela chamada *Lei de Liberdade Econômica*, Lei nº 13.874/2019, elenca duas hipóteses caracterizadoras de abuso da personalidade: “i) o desvio de finalidade e ii) a confusão patrimonial”.

O mesmo legislador se encarrega de definir os conceitos de ambas as modalidades. De acordo com o art. 50, § 1º, “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”. Já o § 2º conceitua a confusão patrimonial:

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

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

6 Não se desconhece a existência de outras teorias sobre a desconconsideração da personalidade jurídica com parâmetros diferenciados, a exemplo do que ocorre nos meios consumerista e trabalhista. Contudo, para o escopo deste trabalho parece adequado atribuir ao Código Civil a principal regra para a desconconsideração, pois possui maior grau de detalhamento e maior âmbito de aplicação.

7 BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002.

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

III – outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.

A lei prevê, nas mesmas hipóteses acima indicadas, a possibilidade daquilo que a doutrina vinha chamando de *desconsideração inversa*, ao permitir a “extensão das obrigações de sócios ou de administradores à pessoa jurídica” (art. 50, § 3º)⁸. Ou seja, caso a pessoa jurídica esteja sendo utilizada como blindagem ilícita do patrimônio de seus sócios e administradores, a personalidade pode ser desconsiderada para atingimento do patrimônio da pessoa constituída. É o caso, por exemplo, de *holdings* patrimoniais constituídas exclusivamente para mascarar o patrimônio dos constituintes.

Apesar de não constar expressamente do caput do art. 50, o § 4º deixa clara a viabilidade de desconsideração da personalidade para o atingimento de outras pessoas integrantes de um mesmo grupo econômico ao aduzir que “[a] mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o caput deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica”. Interpretando o dispositivo a *contrario sensu*, tem-se que, uma vez preenchidos os requisitos legais do *caput*, fica autorizada a desconsideração para o atingimento do patrimônio de outras pessoas jurídicas.

A desconsideração deve se dar pela via judicial, tendo como legitimados ativos a pessoa prejudicada ou o Ministério Público, e deve atingir obrigações certas e determinadas. Por certas e determinadas devemos entender todas as obrigações que envolvam o mesmo credor e o mesmo devedor e que tenham sido diretamente atingidas pelo ilícito que ensejou a desconsideração. Ora, entender de modo diverso

⁸ BRASIL. Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; altera as Leis nºs 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 12.682, de 9 de julho de 2012, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 10.522, de 19 de julho de 2002, 8.934, de 18 de novembro 1994, o Decreto-Lei nº 9.760, de 5 de setembro de 1946 e a Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943; revoga a Lei Delegada nº 4, de 26 de setembro de 1962, a Lei nº 11.887, de 24 de dezembro de 2008, e dispositivos do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2019.

tornaria necessário que um mesmo lesado promovesse uma desconsideração para cada relação jurídica obrigacional mantida entre ele e a pessoa jurídica desconsiderada, medida aparentemente antieconômica. Retornaremos ao tema em breve quando tratarmos de possíveis efeitos automáticos da desconsideração.

A lei afirma ainda a necessidade de que a pessoa atingida pela desconsideração seja direta ou indiretamente beneficiada pelo abuso praticado. Para compatibilizar com as hipóteses de desconsideração previstas na norma, o benefício direto ou indireto, aqui, deve ser razoavelmente interpretado como a participação no desvio de finalidade ou na confusão patrimonial. Havendo prova da participação no ilícito, ao menos a ocorrência de benefício indireto deve ser presumida.

Em linhas gerais, a disciplina legal da desconsideração da personalidade jurídica constitui um poderoso instrumento de proteção da boa-fé e ao combate à utilização fraudulenta de instrumentos legais legítimos, em detrimento de credores e da própria ordem jurídica. À primeira vista, pode parecer um instituto para a proteção de interesses individuais de credores, em face de maus pagadores, mas não é só isso. Trazendo as considerações para o campo do Processo Judicial Tributário, em especial para a execução fiscal, a desconsideração da personalidade jurídica apresenta-se como um mecanismo de proteção social em dois níveis: “i) garantia de recursos públicos a partir da justa arrecadação tributária e ii) proteção ao ambiente concorrencial”.

O principal meio de financiamento estatal é a arrecadação tributária. É por meio dela que o Estado aufere a maior parte dos recursos para a manutenção de serviços públicos e aplicação em políticas públicas para a proteção e a concretização de direitos fundamentais, elencados na Constituição Federal. Quando há abuso na utilização da personalidade jurídica em prejuízo do credor tributário, além da violação à lei, há o comprometimento de prestações em saúde, educação, assistência social, segurança pública, entre tantas outras demandas atribuídas pelo constituinte ao Estado⁹.

9 Cass Sustein e Stephen Holmes sustentam que mesmo os direitos aparentemente negativos (ou de primeira dimensão), que consistiriam em abstenção estatal, demandam recursos. A liberdade e a propriedade, por exemplo, somente são efetivamente asseguradas a partir de uma robusta

Além do prejuízo à arrecadação e destinação dos tributos, o abuso da personalidade jurídica propicia ao mau contribuinte, aquele que se utiliza de expedientes fraudulentos para driblar a incidência tributária, vantagem injusta no mercado concorrencial em que atua, com quebra de isonomia. Sabe-se que a tributação constitui um relevante elemento de custo na atividade empresarial. Quando um ator se furta do pagamento de forma fraudulenta, consegue praticar preços menores que seus concorrentes, que cumprem rigorosamente suas obrigações com o Estado, comprometendo a saudável competitividade do mercado.

Em acréscimo ao problema, a permissividade ou o combate fraco a práticas irregulares ainda apresenta outra externalidade negativa: o estímulo ao ilícito. Os agentes têm a sensação de que a sobrevivência no mercado concorrencial requer a sonegação de tributos e passam a adotar práticas semelhantes aos demais. É um cálculo econômico: se um concorrente comete ilícitos e colhe vantagens, os demais são tentados a seguir o mesmo caminho, confiando nos mesmos resultados.

Daí a importância da desconsideração da personalidade jurídica como componente de um sistema eficiente de combate a fraudes. No Processo Judicial Tributário, a aplicação da ferramenta cumpre, ao menos, a dupla função de assegurar a arrecadação isonômica de tributos, evitando tratamento diferenciado de contribuintes em situação semelhante, ao mesmo tempo em que busca promover conformidade e garantir o regular funcionamento de um mercado concorrencial justo e competitivo.

3. O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA (IDPJ)

O Incidente de Desconsideração da Personalidade (IDPJ) é procedimento recente em nosso ordenamento jurídico. Antes do advento do Código de Processo Civil de 2015 (CPC, 2015)¹⁰ a desconsideração ocorria de forma incidental no curso de um processo determinado,

estrutura estatal que lhes possa dar proteção contra ataques de variadas ordens. HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass Robert. *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019, p. 45-59.

10 BUENO, Cassio Scarpinella. *Op cit.*

mediante requerimento da parte interessada e sem formalidades específicas, o que feria a previsibilidade e dificultava o exercício de garantias processuais pela pessoa que se buscava desconsiderar e, sobretudo, por eventuais atingidos pela desconsideração.

O cenário mudou com o advento do CPC de 2015¹¹, que trouxe, de forma inaugural, a previsão específica de um incidente processual como modalidade de intervenção de terceiros no processo. O IDPJ está previsto entre os arts. 133 e 137 do CPC e deve ser instaurado a partir de requerimento da parte interessada ou do Ministério Público, indicando os pressupostos previstos na lei material.

De acordo com o art. 134 do CPC¹², o incidente é cabível em qualquer fase “do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial”, sendo dispensada a instauração, caso a desconsideração seja requerida já na petição inicial (§ 2º). A partir da instauração do IDPJ, o processo principal fica suspenso até a solução do incidente (§ 3º), salvo o caso de a desconsideração já ter sido requerida na inicial, pois nesse caso sequer há instauração do acessório.

As pessoas envolvidas na desconsideração (sócio[s] e pessoa[s] jurídica[s]) devem ser citados para manifestação no prazo legal de 15 dias (art. 135) e, após a conclusão da instrução, o incidente é resolvido por decisão interlocutória (art. 136). O recurso cabível em face da decisão no IDPJ é o agravo de instrumento (art. 1.015, IV) e sendo a decisão proferida pelo relator, cabe agravo interno (art. 137, parágrafo único). Acolhido o pedido de desconsideração, o patrimônio de terceiros não integrantes formalmente da relação jurídica fica sujeito aos consectários da obrigação e eventual “alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente” (art. 137).

A lei cuidou, portanto, de dar contornos processuais a um incidente de grande relevância para o combate ao abuso de direito, assegurando a incidência do devido processo legal na condução do procedimento, como imperativo de segurança jurídica para as partes envolvidas.

11 BUENO, Cassio Scarpinella. *Idem*.

12 BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015.

Como toda novidade legislativa suscita divergências interpretativas, surgiram, então, algumas discussões sobre o âmbito de aplicabilidade do IDPJ em procedimentos que possuem normatização específica, como o caso da execução fiscal, o que será objeto de estudo a seguir.

3.1. Cabimento do IDPJ na execução fiscal

As principais controvérsias consistem em saber se, i) as previsões específicas do CTN acerca da responsabilidade tributária permitiriam o redirecionamento da execução fiscal a terceiros, suprindo todas as hipóteses legais de desconsideração por abuso da personalidade jurídica; ii) considerando a ausência de previsão na Lei de Execuções Fiscais (LEF – Lei nº 6.830/1980)¹³ e as especificidades do processo de cobrança judicial do crédito fazendário, caberia a instauração de IDPJ, em aplicação subsidiária do CPC.

A aplicação subsidiária do CPC à execução fiscal é indiscutível. Isso porque o art. 1º da LEF afirma essa possibilidade ao dispor que “[a] execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil”. O que importa é verificar se a disciplina do incidente é compatível com as peculiaridades do procedimento executivo fiscal.

Duas objeções à compatibilidade do IDPJ com o procedimento especial de execução fiscal foram consignadas na ementa de julgamento pelo STJ do REsp nº 1.786.311, de relatoria do Ministro Francisco Falcão¹⁴.

13 BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1980.

14 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso especial n. 1.786.311/PR. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022, DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA.** [...] IV – 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,

A primeira delas afirma que na execução fiscal não é permitida a defesa sem a prévia garantia, o que se entende seria possível no IDPJ, e a segunda afirma a impossibilidade de suspensão automática do processo, decorrência do art. 134, § 3º, do CPC. Nenhuma delas, no entanto, parece impedir a utilização do IDPJ na execução fiscal.

Quanto à primeira objeção, muito embora correta a conclusão de que no executivo fiscal não há previsão legal para apresentação de defesa, sem o oferecimento de garantia, conforme art. 16, § 1º, da LEF, no IDPJ as pessoas envolvidas não se defendem em relação ao débito, em si. A defesa no IDPJ não substitui os embargos à execução em seu conteúdo, mas diz tão somente quanto aos fatos que caracterizam a hipótese legal de desconconsideração. Não se discute a legitimidade do débito, como nos embargos de devedor, mas apenas a extensão da responsabilidade pela prática de ilícito a pessoas antes não integrantes da Certidão de Dívida Ativa (CDA), nos casos em que não é possível o redirecionamento pelas regras próprias do CTN.

Além disso, a despeito da impossibilidade de ofertar embargos à execução fiscal antes de garantido o débito, a jurisprudência é pacífica em admitir a propositura de ação anulatória com a mesma finalidade, sem que, para tanto, seja necessária a oferta dos meios assecuratórios do débito¹⁵. A única distinção relevante é o efeito de suspender a

fica reservada para as situações em que as referidas leis são silentes e no que com elas compatível [...]. Relator: Ministro Francisco Falcão, 9 de maio de 2019.

15 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça [1. Turma]. **Recurso Especial 557.080-DF. PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL E AÇÃO ANULATÓRIA DO DÉBITO. CONEXÃO**. 1. Se é certo que a propositura de qualquer ação relativa ao débito constante do título não inibe o direito do credor de promover-lhe a execução (CPC, art. 585, § 1º), o inverso também é verdadeiro: o ajuizamento da ação executiva não impede que o devedor exerça o direito constitucional de ação para ver declarada a nulidade do título ou a inexistência da obrigação, seja por meio de embargos (CPC, art. 736), seja por outra ação declaratória ou desconstitutiva. Nada impede, outrossim, que o devedor se antecipe à execução e promova, em caráter preventivo, pedido de nulidade do título ou a declaração de inexistência da relação obrigacional. 2. Ações dessa espécie têm natureza idêntica à dos embargos do devedor, e quando os antecedem, podem até substituir tais embargos, já que repetir seus fundamentos e causa de pedir importaria litispendência. 3. Assim como os embargos, a ação anulatória ou desconstitutiva do título executivo representa forma de oposição do devedor aos atos de execução, razão pela qual quebraria a lógica do sistema dar-lhes curso perante juízos diferentes, comprometendo a unidade natural que existe entre pedido e defesa. 4. É certo, portanto, que entre ação de execução e outra ação que se oponha ou possa comprometer os atos executivos, há evidente laço de conexão (CPC, art. 103), a determinar, em nome da segurança

exigibilidade do crédito tributário e, por conseguinte, o andamento da execução fiscal. A garantia, ao fim e ao cabo, mostra-se elemento de pouca relevância para viabilizar a discussão judicial do débito fiscal.

A segunda objeção faz referência à possibilidade de suspensão automática do processo executivo com a instauração do IDPJ. Aparentemente também aqui não há maior problema. Assim como a LEF, o CPC é lei ordinária federal que trata do processo e procedimento. Se a LEF pode prever hipótese de suspensão do processo em caso específico, como faz no art. 40¹⁶, o CPC também o faz, de forma legítima, quanto ao IDPJ¹⁷. A LEF não limita as possibilidades de suspensão do processo àquelas que traz em seu bojo. Não há, a rigor, incompatibilidade de regimes.

Ainda que se considere que a suspensão do processo leva à suspensão da prescrição intercorrente e que o art. 146, III, “b”, da Constituição Federal remete à disciplina da prescrição tributária à lei complementar, o dispositivo constitucional faz alusão à prescrição de direito material, aquela que ocorre antes da propositura da ação e fora do âmbito do processo. Quanto à prescrição processual, não parece haver óbice ao tratamento pela lei ordinária. O próprio STJ já chancelou esse entendimento no REsp nº 1.340.553-RS, quando, a partir do art. 40 da LEF, que é lei ordinária, delimitou o modo de contagem de prazo para a prescrição intercorrente na execução fiscal¹⁸. O mesmo entendimento foi alcan-

jurídica e da economia processual, a reunião dos processos, prorrogando-se a competência do juiz que despachou em primeiro lugar (CPC, art. 106). Cumpre a ele, se for o caso, dar à ação declaratória ou anulatória anterior o tratamento que daria à ação de embargos com idêntica causa de pedir e pedido, inclusive, se garantido o juízo, com a suspensão da execução. 5. Recurso especial provido. Relator: Ministro Teori Zavascki, 17 de fevereiro de 2005.

16 LEF. Art. 40 – O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

17 CPC. Art. 134. § 3º A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2º.

18 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.340.553 – RS (2012/0169193-3)**. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ARTS. 1.036 E SEQUENTES DO CPC/2015 (ART. 543-C, DO CPC/1973). PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. SISTEMÁTICA PARA A CONTAGEM DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE (PRESCRIÇÃO APÓS A PROPOSITURA DA AÇÃO) PREVISTA NO ART. 40 E PARÁGRAFOS DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL (LEI N. 6.830/80). 1. O espírito do art. 40, da Lei n. 6.830/80 é o de que nenhuma execução fiscal já ajuizada poderá permanecer eternamente nos escaninhos do Poder Judiciário ou da Procuradoria Fazendária encarregada da execução das respectivas dívidas fiscais. 2. Não havendo a citação de qualquer devedor por qualquer meio válido

çado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Tema de Repercussão Geral nº 390¹⁹.

Quanto à amplitude de alcance dos dispositivos do CTN sobre responsabilidade de terceiros, não parece possível neles enquadrar todas as situações que a realidade apresenta. No mesmo REsp nº 1.786.311-PR²⁰, já citado acima, no qual se discutia a extensão da responsabilidade a empresas de um mesmo grupo econômico, constou da ementa a possibilidade de redirecionamento da execução por enquadramento direto na hipótese do art. 135, III, do CTN, que trata da responsabilidade de “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”²¹.

Apesar de uma aparente contradição, ao menos do ponto de vista moral, em se redirecionar a execução ao sócio administrador com base no art. 135, III, do CTN e não o fazer em relação a terceiros, pessoas

e/ou não sendo encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora (o que permitiria o fim da inércia processual), inicia-se automaticamente o procedimento previsto no art. 40 da Lei n. 6.830/80, e respectivo prazo, ao fim do qual restará prescrito o crédito fiscal. Esse o teor da Súmula n. 314/STJ: “*Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente*”. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, 12 de setembro de 2018.

19 “*Leading Case*: RE 636.562. Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos art. 146, III, b, da Constituição Federal, a constitucionalidade ou não, do artigo 40, §4º, da Lei 6.830/1980, que regula a prescrição intercorrente no processo de execução fiscal, sob a alegação de que não se trata de matéria reservada à lei complementar. Tese: **É constitucional o art. 40 da Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais LEF), tendo natureza processual o prazo de 1 (um) ano de suspensão da execução fiscal.** Após o decurso desse prazo, inicia-se automaticamente a contagem do prazo prescricional tributário de 5 (cinco) anos”. BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 636562**. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso, 22 de fevereiro de 2023.

20 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Op cit.* 2019.

21 “REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022, DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA. [...] V – Evidenciadas as situações previstas nos arts. 124, 133 e 135, todos do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, podendo o julgador determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial. Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exigí-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, sendo que nas duas hipóteses há responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em desconconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito”. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Ibid.* 2019)

jurídicas distintas, mas integrantes de um mesmo grupo econômico fraudulento, a ampliação do âmbito normativo esbarra nos limites semânticos do texto legal. Como as regras de responsabilidade de terceiros, a que título for, são normas excepcionais, seu conteúdo deve ser interpretado restritivamente.

Admitir a responsabilização, nesses casos, seria possível pela verificação da responsabilidade solidária do art. 124 do CTN, constatando-se materialmente a ausência de individualidade entre as pessoas jurídicas que atuam em conjunto, mediante práticas comuns e confusão patrimonial e/ou de objetos. A situação, no entanto, não se amolda a nenhuma das espécies de extensão de responsabilidade do CTN que permitiriam o redirecionamento direto no curso da execução. Por isso, defende-se a compatibilidade do IDPJ com a execução fiscal, que vem para suprir lacuna existente no sistema.

Convém destacar, nesse ponto, duas situações cronologicamente distintas para a responsabilização solidária: i) a demonstração do grupo econômico irregular na seara administrativa, com indicação de todos os codevedores na Certidão de Dívida Ativa (CDA); ii) a constatação do grupo econômico irregular posteriormente à inscrição do débito em dívida ativa e/ou à propositura da execução fiscal.

Como a CDA é título executivo que goza de presunção de liquidez e certeza²², sobretudo quando antecedida de regular procedimento administrativo de responsabilização, não há necessidade de redirecionamento ou instauração de IDPJ, visto que a responsabilidade solidária já foi comprovada pelo fisco e os devedores já integram o polo passivo do executivo fiscal, podendo se valer dos meios de defesa previstos pela ordem jurídica. Esse parece ser o melhor caminho, havendo indícios materiais do comportamento fraudulento e meios de verificação oportuna pelo ente tributante.

Como nem sempre é possível a responsabilização administrativa, a constatação posterior à inscrição do débito pode ensejar duas ações: i) a inclusão de pedido de desconconsideração da personalidade jurídica na inicial da execução fiscal, dispensando-se a instauração do IDPJ (art. 134,

22 LEF. Art. 3º – A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

§ 2º, CPC), quando o ilícito for descoberto entre a inscrição e a propositura da ação, caso não seja viável a retificação da CDA; ii) a instauração do IDPJ para o atingimento do patrimônio de outras pessoas após a propositura do executivo fiscal, dada a impossibilidade de retificação da CDA nessa fase²³. Nesses casos, um procedimento judicial para a desconsideração é indispensável.

O IDPJ, nesse ambiente, não é um instrumento apenas para a satisfação dos interesses fazendários, mas é, em maior medida, ferramenta de garantia do devido processo legal e de segurança jurídica. Nas situações em que a desconsideração judicial da personalidade jurídica é impositiva, seja requerida na petição inicial, seja por meio da instauração do IDPJ, é necessário observar a regra matriz contida no art. 50 do Código Civil e devem ser respeitadas as garantias processuais estabelecidas pela Constituição e pela legislação adjetiva, assegurando-se o contraditório e a ampla defesa àqueles que participam do processo.

A conclusão foi bem sintetizada em trecho do voto do Min. Gurgel de Faria, relator, no STJ, do REsp nº 1.775.269-DF:

Em conclusão, o redirecionamento de execução fiscal a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento (nome da CDA) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, depende mesmo da comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta do art. 50 do Código Civil, daí porque, nessa hipótese, é obrigatória a instauração do incidente de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora²⁴.

O mesmo entendimento pode ser encontrado nas razões do voto da Ministra Regina Helena Costa, no julgamento, pelo STJ, do REsp nº 1.804.9013-RJ:

23 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 392**. 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. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2009.

24 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.775.269 – PR**. Relator: Ministro Gurgel de Faria, 21 de fevereiro de 2019.

Compatibilizando-se o sistema especial regulado pela LEF e o estampado no estatuto processual civil, constata-se uma relação de complementariedade entre ambos, e não de especialidade excludente.

O CPC/2015 inovou ao dispor sobre o processamento do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica – IDPJ, trazendo dispositivo exposto no sentido da sua aplicação à execução fundada em título executivo extrajudicial (art. 134).

Nesse contexto, a instauração do IDPJ mostra-se excepcionalmente cabível na execução fiscal, desde que observadas as normas de responsabilidade tributária.

Sublinho que a disciplina trazida pelo CPC/2015 em relação ao incidente, em nada modifica os pressupostos para a desconsideração da personalidade jurídica, porquanto estes encontram regramento no direito material aplicável (e.g. arts. 50 do Código Civil; 28 do Código de Defesa do Consumidor; e 2º, § 2º, da Consolidação das Leis Trabalhistas)²⁵.

Logo, para a responsabilização de pessoas que não integrem a CDA e cuja razão não se amolde aos dispositivos do CTN, é imperiosa a realização da desconsideração da personalidade jurídica, com a demonstração de abuso da personalidade, nos termos do art. 50, do Código Civil, seja de forma inaugural, quando requerida na petição inicial, seja por meio da instauração de incidente próprio ao objetivo, respeitados os direitos processuais dos envolvidos.

3.2. Particularidades do IDPJ na execução fiscal

Como já realçamos, do ponto de vista processual, o IDPJ consiste, em larga medida, em um instrumento de defesa e respeito aos consectários constitucionais e legais do devido processo legal em favor de pessoas a quem se pretende atribuir responsabilidade. Foi criado pelo legislador com o intuito de afastar a falta de uniformidade procedimental existente

25 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.804.913 – RJ (2018/0227282-6)**. Ministra: Regina Helena Costa, 1 de setembro de 2020.

até o advento do CPC de 2015²⁶, que gerava críticas e resultava em falta de previsibilidade e segurança jurídica às partes envolvidas.

E, sob um olhar material, é um relevante instrumento de combate ao abuso de direito e, especificamente para a Ordem Tributária, uma ferramenta fundamental de proteção social, pois visa a assegurar a regular arrecadação tributária e a proteção ao mercado concorrencial competitivo, com efeitos positivos para a sociedade.

Dada a normatização do incidente e possíveis controvérsias práticas existentes ao seu redor, buscamos delimitar e/ou propor efeitos que devem ser produzidos desde a sua instauração até a sua conclusão, com base nas possibilidades legais e em seus objetivos processuais e materiais. Como nosso escopo de análise é a execução fiscal, nos ateremos às perspectivas e limites para o Direito Tributário.

3.2.1. Efeitos da instauração – Suspensão dos processos executivos e do prazo para consumação da prescrição intercorrente

Considerando as peculiaridades da relação jurídica tributária, o principal efeito da instauração do incidente é a automática suspensão de todas as execuções fiscais que envolvam as mesmas partes – mesmo credor e mesmo devedor – e que tenham sido atingidas pela conduta ilícita. Em outras palavras, a suspensão determinada no art. 134, § 3º, do CPC, a partir da instauração do incidente deve alcançar automaticamente todas as execuções fiscais em trâmite entre as mesmas partes.

E não apenas. É razoável concluir que todas as execuções que venham a ser ajuizadas durante a tramitação do incidente devam ser suspensas *ab initio*, pois a eficácia de qualquer medida executiva está, desde logo, prejudicada pela conduta antijurídica do devedor até que a questão posta no IDPJ seja resolvida. O contribuinte que pratica fraude para ocultar patrimônio manipula a Administração tributária e o Poder Judiciário, impedindo ilicitamente o regular curso da execução e a satisfação do crédito em cobrança.

26 BUENO, Cassio Scarpinella. *Op cit.*

A primeira razão para isso é de ordem lógica. O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, a rigor, abrange uma única questão comum a todos os feitos executivos movidos pelo credor em face de um mesmo devedor: a utilização fraudulenta da personalidade jurídica para se furtrar do cumprimento de suas obrigações. Isto é, no IDPJ não se discute a materialidade de cada dívida tributária em cobrança, mas apenas a utilização da personalidade jurídica de forma ilícita para permitir a sonegação fiscal em sentido amplo.

Não por outra razão, a defesa do devedor (e do pretenso devedor) no IDPJ não se volta contra a juridicidade do(s) débito(s) – o que poderia ensejar defesas diversas para débitos distintos, sob variados aspectos – mas contra a demonstração do abuso de direito, do desvio de finalidade ou da confusão patrimonial, que é comum a todos eles. Se o contribuinte não pagou um débito em razão de fraude, o mesmo ocorre para as demais dívidas, cuja cobrança será igualmente prejudicada pelo mesmo comportamento fraudulento. Portanto, as regras do contraditório e da ampla defesa serão plena e oportunamente exercidas nos limites da pretensão dirigida no incidente.

O CPC não disciplina o incidente de desconconsideração a partir da ótica da execução fiscal, mas a partir de uma hipotética relação material individualizada – credor *vs.* devedor. Pressupõe, sim, a existência de um processo, em que o credor cobra do devedor uma dívida, e cuja suspensão decorrente da instauração do incidente tem capacidade para restabelecer a regularidade entre as partes.

Isso, todavia, não é suficiente em se tratando de execuções fiscais em que se cobram diversos débitos, em uma relação sucessiva de fatos geradores ocorridos ao longo do tempo. O restabelecimento da regularidade da relação credor-devedor no âmbito da cobrança de créditos fazendários pressupõe a solução uniforme para toda a cadeia em cobrança que tenha sido afetada pela conduta antijurídica. Isso quer dizer que o legislador disse menos do que queria dizer quando em disputa de relações múltiplas. Considerando o cabimento do IDPJ na execução fiscal, a solução deve ser ajustada às suas peculiaridades por meio de interpretação extensiva.

A melhor delimitação parece ser a que considera a cronologia do fato imponível e da cobrança. Todos os fatos concretos praticados durante o

suposto abuso da personalidade e todos os créditos cobrados, cuja satisfação foi obstada durante e em razão da persistência do comportamento ilícito do devedor, devem ser sujeitos aos efeitos do IDPJ, em favor ou contra o fisco. Como antecipado, as cobranças existentes e as que venham a ser propostas, quando afetadas pelo ilícito, devem ser automaticamente sujeitas ao desfecho do incidente. De outro modo, permitindo-se que tramitem regularmente processos apenas contra o devedor originário, cuja prática irregular seja posteriormente comprovada, haveria prêmio ao ilícito, em prejuízo da sociedade e da concorrência a quem a desconsideração da personalidade jurídica promete proteção.

Além disso, a instauração única é um imperativo de economia processual e segurança jurídica. Não há razão jurídica ou econômica para a instauração de múltiplos incidentes movidos pelo mesmo credor tributário em face do mesmo devedor. A instauração de um único incidente é medida que poupa recursos processuais e racionaliza a prestação jurisdicional, evitando-se a adoção de medidas repetitivas e desnecessárias, assim como o risco de decisões conflitantes em procedimentos distintos.

Sendo o abuso da personalidade jurídica controvérsia, cuja solução inegavelmente predetermina a responsabilidade buscada no incidente de desconsideração, a decisão que a julga *tem força de lei* nos limites dessa questão prejudicial expressamente solucionada, nos exatos termos do artigo 503, § 1º do CPC, a impor sua estabilização em face de todas as relações jurídicas processuais presentes e futuras entre as mesmas partes, em verdadeira ampliação dos limites objetivos da coisa julgada. Assim, o definitivo espalhar dos efeitos da decisão, que resolve o abuso da personalidade jurídica para outras execuções fiscais, força também que a suspensão determinada pelo artigo 134 § 3º do CPC se estenda a todas essas demandas que serão atingidas pela decisão do incidente.

Some-se ainda o destino da execução que é a efetivação, a satisfação do crédito legítimo. Como dispõe o art. 797 do CPC, “realiza-se a execução no interesse do exequente”. A mesma *ratio* deve ser aplicada à cobrança judicial do crédito tributário. A execução fiscal se dá no interesse do credor tributário e, por conseguinte, da sociedade. Hugo de Brito Machado Segundo, citando Barbosa Moreira, atesta a importância da efetividade da tutela jurisdicional:

Nas palavras de Barbosa Moreira, para que a tutela jurisdicional seja efetiva, é necessário que haja “instrumentos de tutela adequados a todos os direitos ou a outras posições jurídicas de vantagem; que esses instrumentos possam ser praticamente utilizáveis pelos titulares dos direitos ou em seu favor; que os meios de prova reconhecidos sejam aptos a assegurar condições propícias à exata e completa reconstituição dos fatos relevantes, em correspondência com a realidade; que o resultado do processo seja tal que assegure à parte vitoriosa o gozo pleno da específica utilidade a que faz jus; que o jurisdicionado possa atingir semelhante resultado com o mínimo dispêndio de tempo e energias²⁷.”

A eficiência do IDPJ pela suspensão do(s) executivo(s) fiscal(is) pressupõe a igual suspensão do prazo para consumação da prescrição intercorrente. Acaso mantido o andamento de execuções fiscais em paralelo àquela na qual instaurado o incidente, o possível contribuinte fraudador seria beneficiado pela blindagem patrimonial que se busca desconstituir, pois o tempo do processo gera efeitos sobre a exigibilidade do crédito. Como a prescrição processual é instituto que pressupõe inércia do credor dentro do processo²⁸, não é possível que o transcurso do tempo necessário ao deslinde da controvérsia milite em desfavor da Fazenda Pública. Enquanto persiste o abuso da personalidade jurídica e a ocultação patrimonial, não é possível a adoção de medidas efetivas de cobrança, de modo que qualquer tentativa do fisco, em qualquer execução fiscal em andamento contra o devedor, será fracassada se processada antes da desconsideração. Por isso, a suspensão da prescrição até a conclusão do incidente é salutar.

Em síntese, a suspensão automática de todas as execuções fiscais em face do mesmo devedor, com os consectários inerentes, é um impositivo lógico, jurídico e econômico da instauração do IDPJ, pois, em homenagem ao

27 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 14. ed. Barueri: Atlas, 2022. *apud* BARBOSA MOREIRA, José Carlos. Notas sobre o problema da efetividade do processo. In: BARBOSA MOREIRA, José Carlos. *Temas de Direito Processual*: terceira série. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 27.

28 E veja-se que o § 3º do art. 40 da LEF deixa isso muito claro ao dispor que “[e]ncontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução”. Ou seja, cessada a inércia processual cessa o curso do prazo prescricional e viabiliza-se a continuidade da execução.

devido processo legal, permite o efetivo exercício do contraditório e da ampla defesa; fomenta a racionalização de recursos processuais e a razoável duração do processo; concretiza o ideal de segurança jurídica e previsibilidade ao impedir a prolação de decisões conflitantes em procedimentos distintos; e ainda estimula a correta destinação da execução que é a satisfação do crédito, impedindo que o mau devedor possa se beneficiar, dentro do processo, de expedientes ilícitos para ocultação patrimonial.

3.2.2. Cabimento de tutelas provisórias

Instaurado o incidente, sua efetividade depende das medidas que venham a ser adotadas para a garantia da responsabilização de quem de direito. Por isso, o CPC não faz nenhuma ressalva à possibilidade de concessão de tutelas provisórias no âmbito do IDPJ, seja ela de natureza satisfativa ou cautelar. Considerando o próprio objetivo material do incidente, que é a subsunção do patrimônio de terceiros a obrigações das quais formalmente não participam, em razão de abuso da personalidade jurídica, os instrumentos processuais de equacionamento do ônus do tempo no processo são de grande importância.

No âmbito da execução fiscal, a propositura do IDPJ está no mais das vezes ligada a hipóteses de encobrimento patrimonial ilícito, impeditivo de medidas eficazes do fisco na cobrança de créditos fazendários, a permitir, em caráter excepcional, e demonstrados os requisitos legais, a utilização de tutelas provisórias, sobretudo as de urgência²⁹, inclusive *inaudita altera pars*, como resposta judicial rápida e efetiva para evitar o prolongamento dos prejuízos já suportados pelo credor. Como exemplo, cite-se a indisponibilidade de bens de terceiros como forma de garantia do crédito, de modo semelhante ao que ocorre na cautelar fiscal³⁰.

Dada a gravidade da conduta debatida, tais medidas assecuratórias são essenciais para impedir a dilapidação patrimonial de atores que,

29 Art. 300. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

30 Lei nº 8.397/1992. Art. 4º A decretação da medida cautelar fiscal produzirá, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação. BRASIL. Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992. Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1992.

de antemão, demonstram o interesse em escapar de forma ilícita do cumprimento de suas obrigações. Nesses casos, em que pese a importância do contraditório e da ampla defesa, a situação concreta demanda que as garantias processuais sejam exercidas de forma diferida no tempo para obstar que o devedor persista na inadimplência contumaz.

Portanto, no IDPJ as tutelas provisórias não apenas são cabíveis como são determinantes para o sucesso do incidente, já que, do contrário, o ônus do tempo do processo funcionaria em benefício do devedor recalcitrante.

3.2.3. Alguns efeitos da decisão definitiva

Se desde a instauração do IDPJ as relações jurídicas entre o credor e devedor ficam em suspenso para apuração do ilícito, com a possibilidade de adoção de tutelas provisórias no curso do incidente para assegurar o sucesso ao final, com a decisão definitiva é possível o retorno ao curso regular das execuções fiscais. É imperioso lembrar, todavia, que em razão da gravosidade do resultado para os envolvidos, a eficácia integral da decisão, que viabiliza a intervenção definitiva no patrimônio de terceiros, deve ficar condicionada à preclusão.

A decisão do incidente não dissolve a pessoa jurídica desconsiderada³¹, que conserva sua existência. De acordo com o art. 50 do Código Civil, apenas “os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações são estendidos a pessoas que dela não participam originalmente, em razão da constatação de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial”.

Diante da regulamentação sintética, podemos extrair pela interpretação sistemática e teleológica alguns efeitos tanto para dentro dos processos judiciais quanto para fora deles. Sem o objetivo de esgotar o tema, visto que a reflexão aprofundada pode demonstrar outros efeitos decorrentes da configuração da conduta contrária ao direito, apresentamos/propomos as seguintes consequências iniciais.

31 Nem aquelas cujo patrimônio é atingido pela decisão no caso de desconsideração inversa ou de desconsideração em grupo econômico.

3.2.3.1 Efeitos processuais ampliados – sujeição de todas as execuções fiscais entre credor e devedor

Como já adiantado, em se tratando de obrigações tributárias, por “certas e determinadas relações de obrigações” a que alude o art. 50 do Código Civil devem ser consideradas todas as obrigações tributárias existentes e por existir, ajuizadas e em vias de ajuizamento, entre o mesmo credor e devedor, cuja cobrança tenha sido ou venha a ser atingida pelo abuso da personalidade jurídica reconhecida no IDPJ. O que importa para a desconconsideração são as partes envolvidas da discussão em contraditório e a extensão material da conduta ilícita.

Com o trânsito em julgado do incidente, quando esgotados os meios recursais à disposição das partes, as execuções devem ter regular seguimento. Como decorrência processual lógica de todo o raciocínio desenvolvido até aqui, se a todas as execuções fiscais em curso entre as mesmas partes devem ser expandidos os efeitos da instauração do incidente e a suspensão dos respectivos processos, com a decisão definitiva, a todas elas devem ser igualmente atribuídos os efeitos peremptórios.

Se, ao final, foi afastada a ilicitude da conduta do contribuinte, a decisão serve para todas as execuções fiscais entre as mesmas partes, de modo que a Fazenda Pública não pode, em outro processo e com base nos mesmos fatos, suscitar a desconconsideração. O IDPJ, como já destacado é, *a priori*, um instrumento de proteção ao devido processo legal e às garantias processuais. Ao contrário, se configurado o ilícito, devem ser incluído(s) em todas as execuções fiscais o(s) novo(s) devedor(es) alcançado(s) pela desconconsideração, pois a ninguém é dado se beneficiar da própria torpeza (*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*). O patrimônio de todos fica sujeito à satisfação do crédito fazendário em todas as execuções fiscais afetadas.

3.2.3.2 Efeitos extraprocessuais – Ampliação administrativa dos devedores e anulação de benefícios

Além do efeito natural nos processos alcançados pela conduta antijurídica, o resultado do IDPJ pode ir além para alcançar, inclusive, débitos ainda não inscritos ou não ajuizados, mas cujo fato gerador tenha ocorrido na pendência da conduta fraudulenta. Se durante a permanência

do abuso da personalidade jurídica (elemento temporal) ocorre a “situação definida em lei como necessária e suficiente” à configuração do fato gerador (elemento material)³², o contribuinte-devedor (elemento pessoal) deve ser todo aquele cuja responsabilidade tenha sido atribuída no incidente. Desconsiderada a personalidade, deve-se ter como codevedores o conjunto de pessoas a quem a responsabilidade fora atribuída no incidente.

Isso porque, se a personalidade foi desconsiderada com a suficiente certeza judicial, em contraditório efetivo entre as mesmas partes, mostra-se coerente que os efeitos dessa decisão reflitam necessariamente na esfera administrativa. Se a própria administração pode promover a responsabilização a partir de regular procedimento administrativo, como muito mais razão quando a questão está devidamente decidida na esfera judicial, com trânsito em julgado. Não há impedimento de ordem legal. Eventuais inscrições e/ou ajuizamentos realizados após a decisão do incidente podem conter o devedor nele reconhecido.

Além disso, uma série de vantagens conseguidas de forma fraudulenta/dolosa devem ser imediatamente anuladas. A lei prevê que a concessão de determinados benefícios não gera direito adquirido ao contribuinte, sobretudo quando conseguidos a partir de conduta ilícita. A análise do art. 155 do CTN é de fundamental importância:

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I – com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II – sem imposição de penalidade, nos demais casos.

Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para

32 Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito³³.

Apesar de se referir à moratória, a disciplina legal é expandida pelo legislador aos casos de parcelamento (art. 155-A, § 2º), remissão (art. 172, parágrafo único), de isenção (art. 179, § 2º) e de anistia (art. 182, parágrafo único). Assim, “sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor”, a concessão de tais vantagens individuais em favor do contribuinte deve ser extinta.

Sobre o ponto, o art. 155 do CTN contém duas imprecisões. A primeira ao falar em revogação, quando, em realidade, estamos diante de hipóteses de nulidade ou anulabilidade, se o benefício tiver sido concedido sem o preenchimento dos requisitos legais para tanto, ou de cassação, quando o beneficiário deixar de cumprir, em momento posterior, os requisitos previstos na norma³⁴. A segunda diz respeito a contagem de prazos extintivos. Quando o art. 155, parágrafo único, fala em prescrição, está implicitamente aludindo ao prazo decadencial para anulação do benefício. A leitura a ser feita é que a anulação/cassação da concessão maculada por dolo ou simulação do contribuinte não está sujeita a prazo decadencial³⁵, e nos demais casos, só pode ocorrer dentro do prazo quinquenal que o legislador atribui à prescrição tributária³⁶.

Sobre o tema, aponta Paulo de Barros Carvalho:

O parágrafo único desse preceito veda o aproveitamento da moratória

33 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966.

34 Cf. ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024, p. 530-531.

35 Em caso de dolo ou simulação, a lógica é a mesma da invalidade dos negócios jurídicos: “CC. Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: [...] VI – tiver por objetivo fraudar lei imperativa; [...] Art. 169. O negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo”.

36 Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, “contados: [...]”. BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966.

nos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou de terceira pessoa em benefício daquele. A proibição é categórica e corresponde a um valor moral que o sistema prestigia. Não impedir a concessão, em comportamentos dolosos que visassem a obtê-la, significaria um tratamento paritário a postulantes de boa-fé, estimulando a prática de condutas ilícitas.

[...]

O trato do tempo que medeia entre a concessão da moratória e a anulação do ato não se leva em conta para efeito de prescrição quando acontecer a hipótese do inc. I, isto é, comportamento doloso por parte do sujeito passivo ou de terceiro em seu benefício. Assim na fora, e o intervalo temporal viria em benefício do infrator, orientação que o direito positivo não acolhe. Regime diverso, sob esse aspecto, é o que governa a situação do inc. II, em que houve inaptidão aos dispositivos da lei, sem que para isso concorresse o comportamento doloso do sujeito passivo. O ato anulatório da concessão, nessas condições, somente será lavrado se o prazo prescricional não se tiver esgotado³⁷.

Apesar de a jurisprudência indicar para a necessidade de se realizar processo administrativo para anulação das vantagens concedidas a contribuinte³⁸, havendo a constatação de abuso da personalidade no IDPJ, o processo administrativo é dispensável. Isso porque a tônica para a prévia apuração administrativa é a necessidade de se oportunizar o contraditório e a ampla defesa ao contribuinte. Contudo, decidida a questão no IDPJ, com a robustez das garantias processuais e a decisão do Estado-juiz,

37 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

38 AgRg no AI nº 431.059-PR. “AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. REVOGAÇÃO DE ANISTIA POR OCORRÊNCIA DE FRAUDE. NECESSIDADE DE PROCESSO ADMINISTRATIVO PARA APURAR SE HOUVE QUALQUER DAS RESSALVAS DO ART. 180, DO CTN. PRECEDENTES DO STJ. 1) A jurisprudência da Primeira Seção sedimentou entendimento de que **somente deve ser repudiada por ilegalidade a revogação da anistia se não engendrado o procedimento administrativo com obediência ao contraditório e ao devido processo legal**. Lícito é a revogação da anistia. Se incorridas, *in casu*, comprovação do desatendimento das garantias pétreas-constitucionais obedecido o contraditório. 2) Manifesta-se a falta do interesse recursal no agravo que pretende fazer ascender à Corte recurso especial cuja pretensão de reforma afronta jurisprudência predominante. 3) Agravo regimental desprovido”.

na figura de terceiro imparcial, a anulação pode ser automaticamente adotada pelo fisco, pois a finalidade já está cumprida.

4. CONCLUSÃO

A desconsideração da personalidade jurídica, especialmente no âmbito tributário, revela-se um instrumento crucial para assegurar a justa arrecadação fiscal e a proteção do patrimônio público. O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ), ao permitir a inclusão de terceiros responsáveis em face da prática de abusos como a confusão patrimonial e o desvio de finalidade, não apenas combate a fraude, mas também previne o enfraquecimento do sistema tributário, essencial para o financiamento das políticas públicas e a manutenção do Estado de Direito.

No contexto das execuções fiscais, é imperativo reconhecer que a instauração de um único IDPJ deve suspender todas as execuções fiscais em curso que envolvem o mesmo devedor. Tal medida respeita os princípios da eficiência processual e da economia de recursos judiciais, além de assegurar que o contribuinte fraudador não se beneficie de práticas ilícitas. A suspensão das execuções fiscais e do prazo para a prescrição intercorrente até a resolução definitiva do incidente também resguarda o erário, impedindo que o tempo processual favoreça aqueles que atuam em desacordo com a boa-fé e a ordem jurídica.

A instauração e a decisão do IDPJ têm, portanto, impactos processuais e materiais amplos, afetando todas as relações jurídicas entre o mesmo credor e devedor e estendendo-se a todos os débitos existentes e futuros, caso a conduta ilícita tenha ocorrido no mesmo período. Da mesma forma, as vantagens obtidas de forma fraudulenta, como remissões, moratórias ou anistias, devem ser imediatamente anuladas, em respeito ao princípio de que ninguém pode se beneficiar da própria torpeza.

A adoção dessa interpretação extensiva do IDPJ na execução fiscal não apenas fortalece o combate à fraude tributária, mas também garante a manutenção da competitividade leal no mercado e a aplicação justa da tributação, protegendo, assim, os interesses da sociedade e do Estado. O desenvolvimento de um sistema robusto de combate a fraudes,

respaldado pela correta aplicação do IDPJ, é essencial para a justiça fiscal e para a preservação do equilíbrio nas relações entre fisco e contribuinte.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

ARENHART, Sérgio Cruz; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum**. vol. II. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

BODART, Bruno; FUX, Luiz. **Processo civil e análise econômica**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial nº 1.340.553 – RS (2012/0169193-3)**. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, 12 de setembro de 2018. Brasília, DF: STJ, 2018.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial n. 1.775.269 – PR**. Relator: Ministro Gurgel de Faria, 21 de fevereiro de 2019. Brasília, DF: STJ, 2019.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso especial n. 1.786.311/PR. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022, DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA. [...] IV – A previsão constante no art. 134, caput, do CPC/2015, sobre o cabimento do incidente de desconconsideração 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**

[...]. Relator: Ministro Francisco Falcão, 9 de maio de 2019. Brasília, DF: STJ, 2015.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial n. 1.804.913 – RJ (2018/0227282-6)**. Ministra: Regina Helena Costa, 1 de setembro de 2020. Brasília, DF: STJ, 2020.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. [1. Turma]. **Recurso Especial 557.080-DF. PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL E AÇÃO ANULATÓRIA DO DÉBITO. CONEXÃO**. 1. Se é certo que a propositura de qualquer ação relativa ao débito constante do título não inibe o direito do credor de promover-lhe a execução (CPC, art. 585, § 1º), o inverso também é verdadeiro: o ajuizamento da ação executiva não impede que o devedor exerça o direito constitucional de ação para ver declarada a nulidade do título ou a inexistência da obrigação, seja por meio de embargos (CPC, art. 736), seja por outra ação declaratória ou desconstitutiva. Nada impede, outrossim, que o devedor se antecipe à execução e promova, em caráter preventivo, pedido de nulidade do título ou a declaração de inexistência da relação obrigacional. 2. Ações dessa espécie têm natureza idêntica à dos embargos do devedor, e quando os antecedem, podem até substituir tais embargos, já que repetir seus fundamentos e causa de pedir importaria litispendência. 3. Assim como os embargos, a ação anulatória ou desconstitutiva do título executivo representa forma de oposição do devedor aos atos de execução, razão pela qual quebraria a lógica do sistema dar-lhes curso perante juízos diferentes, comprometendo a unidade natural que existe entre pedido e defesa. 4. É certo, portanto, que entre ação de execução e outra ação que se oponha ou possa comprometer os atos executivos, há evidente laço de conexão (CPC, art. 103), a determinar, em nome da segurança jurídica e da economia processual, a reunião dos processos, prorrogando-se a competência do juiz que despachou em primeiro lugar (CPC, art. 106). Cumpre a ele, se for o caso, dar à ação declaratória ou anulatória anterior o tratamento que daria à ação de embargos com idêntica causa de pedir e pedido, inclusive, se garantido o juízo, com a suspensão da execução. 5. Recurso especial provido. Relator: Ministro Teori Zavascki, 17 de fevereiro de 2005. Brasília, DF: STJ, 2005.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. [Primeira Seção]. **Tema Repetitivo 272**. Questiona-se a higidez do aproveitamento de crédito

de ICMS... Relator: Luiz Fux. Brasília, DF: STJ, 2010. https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=272&cod_tema_final=272. Acesso em: 5 fev. 2025.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Súmula nº 392**. 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. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2009. Brasília, DF: STJ, 2009.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário n. 636562**. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso, 22 de fevereiro de 2023. Brasília, DF: STF, 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 5 fev. 2025.

BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1980. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 5 fev. 2025.

BRASIL. **Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992**. Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1992. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8397.htm. Acesso em: 5 fev. 2025.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2010.406%2C%20DE%2010%20DE%20JANEIRO%20DE%202002&text=Institui%20o%20C%C3%B3digo%20Civil. Acesso em: 5 fev. 2025.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 5 fev. 2025.

BRASIL. Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; altera as Leis nºs 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 12.682, de 9 de julho de 2012, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 10.522, de 19 de julho de 2002, 8.934, de 18 de novembro 1994, o Decreto-Lei nº 9.760, de 5 de setembro de 1946 e a Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943; revoga a Lei Delegada nº 4, de 26 de setembro de 1962, a Lei nº 11.887, de 24 de dezembro de 2008, e dispositivos do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/l13874.htm. Acesso em: 5 fev. 2025.

BUENO, Cassio Scarpinella. Novo Código de Processo Civil anotado. São Paulo: Saraiva, 2015.

BUSHATSKY, Daniel. Desconsideração da Personalidade Jurídica. *In: Coelho, Fábio Ulhoa; Almeida, Marcus Elidius Michelli (coords.). Enciclopédia Jurídica da PUCSP. Tomo IV: direito comercial.* São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; Oliveira, Gustavo Vital; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (coords.). Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: Editora JusPodivm, 2019.

CARNEIRO, Paulo Cezar Pinheiro. O novo processo civil brasileiro – exposição sistemática do processo: de conhecimento; nos tribunais; de execução; da tutela provisória. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. Processo tributário: Administrativo e judicial. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

COSTA, Regina Helena. Código tributário nacional comentado: em sua moldura constitucional. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

GODOY, Paulo Henrique Silva. **Simulação processual fraudulenta – e seu controle no Direito Processual Civil brasileiro**. Bauru: Spessoto, 2023.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass Robert. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 14. ed. Barueri: Atlas, 2022.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2019.

SILVA, José Anchieta da. O instituto da desconsideração da personalidade jurídica no anteprojeto do Novo Código de Processo Civil. *In*: SILVA, José Anchieta da (org.). **O Novo Processo Civil**. Belo Horizonte: Lex Editora, 2012.

TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil: volume único**. 6. ed. São Paulo: Método, 2016.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil – Volume I: Teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum**. 58. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito financeiro e tributário**. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018.