

A Inaplicabilidade do IDPJ na Execução Fiscal contra Grupos Econômicos de Fato

The Inapplicability of the Incident of Disregard of Legal Entity in Tax Execution Against De Facto Economic Groups

Matheus Sales de Albuquerque Cunha¹

v. 14/ n. 3 (2026)
Julho/Setembro

Aceito para publicação em 26/07/2026.

¹Procurador da Fazenda Nacional. Ex-Procurador do Município de Santa Luzia/MG. Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) e Bacharel em Administração Pública pela Escola de Governo da Fundação João Pinheiro (FJP). Especialista em Finanças Municipais (Unypública), Mercadologia (FGV) e Direito Público (UCAM). ORCID: 0009-0000-8262-675X. E-mail: matheuss-dac@gmail.com.

<https://www.gvaa.com.br/revista/index.php/RDGP>

RESUMO: Este artigo tem como objetivo principal examinar como o redirecionamento da execução fiscal atua na imputação de responsabilidade a terceiros em contextos de fraude fiscal estruturada e demonstrar a desnecessidade de instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) para a inclusão de integrantes de grupo econômico de fato no polo passivo. A metodologia empregada consiste na análise da legislação de regência, como a Lei de Execuções Fiscais (LEF) e o Código Tributário Nacional (CTN), bem como na interpretação conferida pelos tribunais superiores, em especial o Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao aparente conflito entre os institutos. Os resultados indicam que há uma incompatibilidade procedimental e teleológica entre o IDPJ e o regime jurídico da execução fiscal. A aplicação do incidente suspenderia o processo e subverteria a lógica do microsistema de cobrança do crédito público, que exige a prévia garantia do juízo para admissibilidade de defesa via embargos. Ademais, constatou-se a diferença ontológica entre o IDPJ (voltado à responsabilidade patrimonial) e a efetiva imputação de responsabilidade tributária solidária. A conclusão do estudo aponta para a evidente desnecessidade de instauração do IDPJ para a inclusão dos integrantes do grupo econômico de fato no polo passivo da execução fiscal, constatando-se também a desnecessidade de contraditório prévio frente à legitimidade do contraditório diferido.

Palavras-chave: Execução Fiscal; Grupo Econômico Fraudulento; Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica; Redirecionamento; Responsabilidade Tributária.

Abstract: This article primarily aims to examine how the redirection of tax execution acts in imputing responsibility to third parties in contexts of structured tax fraud, demonstrating the lack of necessity to initiate the Incident of Disregard of Legal Entity (IDPJ) to include members of a de facto economic group in the passive pole. The methodology consists of analyzing the governing legislation, such as the Tax Execution Law (LEF) and the National Tax Code (CTN), as well as the interpretation given by higher courts, especially the Superior Court of Justice (STJ), regarding the apparent conflict between the legal institutes. The results indicate a procedural and teleological incompatibility between the IDPJ and the legal regime of tax execution. Applying the incident would suspend the proceedings and subvert the logic of the public credit collection microsystem, which requires a prior court guarantee for the admissibility of defense. Furthermore, an ontological difference was found between the IDPJ (focused on patrimonial liability) and the effective imputation of joint tax liability. The study's conclusion points to the evident unnecessariness of initiating the IDPJ to include members of a de facto economic group in the passive pole of the tax execution, also confirming the unnecessariness of a prior adversarial process given the legitimacy of the deferred adversarial process.

Keywords: Tax Execution; Fraudulent Economic Group; Incident of Disregard of Legal Entity; Redirection; Tax Liability.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A dinâmica de desenvolvimento das atividades econômicas por vezes se “descola” da capacidade do Direito de prever os comportamentos dos agentes, e, por via de consequência, normatizá-los. Isto não deve ser identificado como uma “falha” do fenômeno jurídico, mas como decorrência de sua própria natureza enquanto pretensão regulador do metabolismo social, em constante modificação. Tal constatação se mostra ainda mais pungente quando os agentes visam realizar estas atividades econômicas não para inovar na produção e circulação de bens e serviços, mas com o intuito de fraudar o sistema jurídico existente.

Interessante notar que esta fraude não precisa se apresentar como ilícito ostensivo, ou contrariedade à norma jurídica expressa. Por vezes este ilícito aparece por meio da categoria *abuso de direito*, mais difícil de ser repreendida pelos agentes que aplicam as normas do direito positivado nos casos concretos. Este ato abusivo pode ser compreendido, portanto, como “aquele que supera os limites ou os fins econômicos e sociais do próprio direito subjetivo exercido” (Schreiber, 2020). Vejamos o entendimento do autor:

Assim, abusa do direito quem o exerce de forma aparentemente regular, mas em contradição com os valores que o ordenamento pretende por meio dele realizar. Ou, nas palavras de Cunha de Sá, há abuso do direito naquela situação concreta em que “podemos descobrir concordância com a estrutura formal de um dado direito subjetivo e, simultaneamente, discordância, desvio, oposição, ao próprio valor jurídico que daquele comportamento faz um direito subjetivo”.

O abuso do direito ganha, sob esta concepção, a tarefa de conformar a autonomia privada aos valores que o ordenamento jurídico pretende, por meio daquela situação subjetiva específica, tutelar (Schreiber, 2020, p. 323).

No contexto das fraudes fiscais estruturadas, verifica-se que um grupo econômico de caráter fraudulento não costuma se apresentar de modo ostensivo. Sua forma mais corriqueira de apresentação, se dá por meio do abuso da personalidade jurídica, que pode se configurar de diversas maneiras. Neste contexto, surge a confusão patrimonial, a identidade de quadro societário, de endereços, bem como o controle unitário, os conglomerados familiares, e a transferência frequente de ativos e passivos.

Para acompanhar esta mudança constante das práticas empresariais, e a evolução destas dinâmicas fraudulentas, nota-se que, tanto o poder judiciário, por meio da evolução jurisprudencial, quanto os poderes executivos e legislativo, no exercício de suas competências para normatização do direito tributário, tem buscado a evolução do conceito de “tipicidade cerrada” sobre o qual a doutrina tradicionalmente se debruçava. Sobre o tema, Marco Aurélio Greco (2010) aduz:

No passado, a interpretação da lei tributária tinha por referencial apenas a forma e a liberdade, enquanto hoje, ao lado delas, estão a substância e a solidariedade.

A grande mudança ocorrida nos últimos anos neste tema se deu no paradigma que informa a interpretação das normas tributárias e no modo pelo qual se dá a valoração dos fatos e a respectiva prova (Greco, 2010, p. 192).

E prossegue:

O primeiro ponto sensível é ter bem nítido que aquilo que deve ser provado é o que não está escrito. Objeto da prova no planejamento tributário transcende o texto escrito.

Cumpra verificar como as partes se comportaram, que ação realizaram, pois esta deve estar em sintonia com o negócio jurídico celebrado e, se houver discrepância entre o texto escrito e o comportamento, a melhor explicação é a que resulta deste comportamento e não ao que foi escrito pelas partes (Greco, 2010, p. 199).

Há, portanto, uma nítida busca, na evolução da interpretação da legislação tributária por uma abertura da tipologia jurídica para inclusão de elementos estranhos à tipicidade formal estreita, mas que permitem a correta apreensão do quadro fático à luz da normatividade, considerando elementos como o resultado do “comportamento não escrito das partes”.

É neste sentido, que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem interpretado o conteúdo do art. 124, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN), que impõe a responsabilidade por solidariedade às pessoas “ (...) que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. Neste sentido, “ter interesse na situação que constituiu o fato gerador” não significa ter, necessariamente, dela participado.

É justamente este o caso do grupo econômico fraudulento, eis que deixa de ser caracterizado como simples e regular, e passa a ser qualificado pelo abuso da personalidade jurídica. Neste caso, o vínculo entre estas empresas agrupadas, e seus sócios, com o fato gerador realizado por qualquer uma delas caracteriza o “interesse comum” apto a implicar na responsabilização tributária de umas pelos fatos praticados pelas outras. Nota-se, em tal caso, que a simulação de independência material revela, de fato, um liame que une as partes do grupo, o “interesse comum”, ainda que não tenham praticado diretamente o ato jurídico que gerou a exação.

Esta é a linha de entendimento de Kiyoshi Harada (2009), que se apresenta em precedentes do próprio STJ na fundamentação de julgados sobre o tema. Vejamos a tese central para o presente objetivo:

A responsabilidade tributária solidária de que cuida o inciso I é um dos temas onde grassa a maior confusão. Basta a interdependência entre as empresas, caracterizada pela composição do capital ou pela identidade de pessoas que compõem as sociedades para concluir-se pela responsabilidade tributária solidária. Isso é um grande equívoco. Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo

grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas. Para que isso ocorra é indispensável a configuração do interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal. Ensina Carlos Jorge Sampaio Costa (Solidariedade passiva e o interesse comum no fato gerador, Revista de Direito Tributário, Ano II, nº 4.): ‘.... a solidariedade dos membros de um mesmo grupo econômico está condicionada a que fique devidamente comprovado: a) o interesse imediato e comum de seus membros nos resultados decorrentes do fato gerador; e/ou b) fraude ou conluio entre os componentes do grupo. [...] Na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade passiva no pagamento de tributos por aqueles que agiram fraudulentamente é pacífica. (...) Aliás, no caso de fraude, pagam até os representantes pelos representados’.

Nota-se, deste modo, que, nos casos de grupo econômico fraudulento, omitir a relação de determinados membros do conglomerado econômico com o fato gerador do tributo é justamente a estratégia para esquivar-se da obrigação tributária, de forma que a única interpretação legítima do “interesse comum” previsto no art. 124, inciso I do CTN passa a ser o da legalidade suficiente, em oposição à clássica tipicidade cerrada. A qualificação para enquadramento na hipótese tributária, portanto, é consubstanciada pela própria estratégia destes grupos fraudulentos, que buscam disfarçar a relação de interdependência entre eles, de forma abusiva.

Tão importante quanto a tipologia jurídica que conforma estas situações sob a ótica do Direito Tributário, tem-se a necessidade da determinação dos procedimentos judiciais para a efetiva imputação de responsabilidade a todos os membros deste grupo, especialmente quando o lançamento destes tributos é realizado somente em face do membro que ostensivamente pratica o fato gerador, e a prática abusiva se protraí ao longo de anos.

Sem visar se aprofundar no conceito jurídico de “grupo econômico fraudulento”, o objetivo principal deste artigo é examinar como, com o crédito tributário já constituído, o instituto do redirecionamento da execução fiscal surge como ferramenta central para imputação de responsabilidade a terceiro, elemento deste grupo que não praticou o fato gerador, neste contexto de fraude fiscal estruturada. A hipótese que este artigo sustenta para tanto é que o instituto da desconsideração da personalidade jurídica (IDPJ) é incompatível com o regramento da lei de execuções fiscais (LEF), e, portanto, com o redirecionamento da execução fiscal nestes casos.

Busca-se demonstrar, portanto, a desnecessidade de instauração do IDPJ para a inclusão dos integrantes do grupo econômico de fato no polo passivo da execução fiscal, por meio da análise da legislação de regência, bem como da interpretação que os tribunais superiores tem conferido ao aparente conflito entre os institutos.

Para isso será necessário explorar temas como a incompatibilidade entre procedimentos distintos, a especialidade da LEF ante o CPC, o contraditório diferido, bem como a diferenciação entre responsabilidade tributária e responsabilidade patrimonial.

Faz-se necessário, contudo, estabelecer as limitações de escopo do presente artigo. A fim de focar estritamente na ferramenta do redirecionamento da execução fiscal e em sua relação com o IDPJ, não serão objeto de aprofundamento os debates acerca dos procedimentos e formas para a caracterização do grupo econômico fraudulento – como a exigência de procedimento administrativo prévio –, bem como as divergências sobre a necessidade de o nome do corresponsável constar previamente na CDA. Toda a argumentação desenvolvida a seguir partirá da premissa de que a corresponsabilidade já foi delimitada pelo Poder Judiciário em sede de medida cautelar fiscal, culminando em decisão de indisponibilidade geral de bens.

A partir desse ponto de partida consolidado, o objetivo central restringir-se-á a examinar a incompatibilidade procedimental e teleológica do IDPJ na execução fiscal, comprovando a desnecessidade do incidente processual civil para a responsabilização dos membros do grupo de fato

Espera-se, com isso, que haja um maior aprofundamento do tema, com possíveis implicações para a efetivação do microssistema de recuperação do crédito fiscal em contexto de fraude fiscal estruturada.

2. LEGITIMIDADE DO RECONHECIMENTO JUDICIAL DA CORRESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Em primeiro plano, para discussão do tema ora em análise, cumpre colocar em destaque a possibilidade de reconhecimento da corresponsabilidade tributária em âmbito judicial. Isto pois, a competência privativa da autoridade administrativa para constituir o crédito tributário pelo lançamento (art. 142 do Código Tributário Nacional), identificando o sujeito passivo da obrigação tributária que irá constar na Certidão de Dívida Ativa (CDA), não implica em uma imutabilidade do título executivo, tampouco do processo de execução fiscal deste decorrente. Esta alteração do sujeito passivo da obrigação tributária pode ocorrer, destarte, em sede judicial, após o ajuizamento da respectiva execução fiscal.

A legitimidade de tal procedimento fora reconhecida, inclusive, pelo Superior Tribunal de Justiça, quando da análise da dissolução irregular de empresa, como causa de redirecionamento da execução fiscal, sem que isso implicasse na nulidade do título executivo, a CDA. Vejamos o entendimento sumulado pela Corte:

Súmula 435. 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.

Nota-se, deste modo, que a inclusão de terceiros no processo de execução fiscal, requerida pela Fazenda Pública, e aceita pelo Judiciário, responsabilizando-os pela obrigação tributária, é medida legítima no ordenamento jurídico pátrio. Apesar deste tipo de expediente demandar a instauração de incidente próprio no âmbito Cível, no âmbito tributário, tem-se o próprio instituto do *redirecionamento da execução fiscal*, que dispensaria a necessidade de procedimento administrativo prévio, sem que isso implique em qualquer ofensa ao princípio do contraditório, como será visto adiante. A doutrina já trata de analisar o fenômeno, que tem origem em entendimentos jurisprudenciais:

Apesar de não existir lei que expressamente preveja tal procedimento, o Poder Judiciário tem adotado maciçamente o redirecionamento. Tal construção jurisprudencial tem como fundamento a interpretação sistêmica do art. 4º da LEF, pois esse artigo discriminou em incisos distintos que a execução fiscal pode ser promovida contra o devedor (I) e o responsável (V); dessa forma, entendeu-se que o juiz, a pedido do exequente e com base em uma das hipóteses de responsabilidade tributária do CTN, pode, sem ouvir o terceiro afetado e por meio de decisão interlocutória, trazer terceiro para o polo passivo da ação (Lima, 2018, p. 79).

A mediação deste procedimento é realizada por um terceiro, qual seja, o poder judiciário, enquanto sujeito imparcial da relação que se estabelece em âmbito judicial, que garante o respeito tanto ao contraditório quanto à ampla defesa do sujeito passivo envolvido, a partir dos procedimentos já previstos no microssistema de recuperação do crédito público, notadamente a Lei de Execuções Fiscais.

A fim de manter o rigor e a objetividade do estudo, conforme já pontuado na introdução, cumpre retomar a necessária limitação do escopo desta pesquisa. O redirecionamento da execução fiscal comporta múltiplas hipóteses e fundamentos – a exemplo da dissolução irregular e da infração à lei –, cujas peculiaridades e polêmicas, somadas aos extensos debates doutrinários e jurisprudenciais sobre a exigência de prévia inclusão do nome do corresponsável na CDA, tornariam o presente texto demasiadamente extenso e desviariam o foco do problema central. Portanto, o olhar aqui lançado restringe-se estritamente ao cenário em que o grupo econômico de fato já se encontra devidamente delimitado pelo Poder Judiciário, assumindo como premissa fática suficiente a existência de decisão proferida em medida cautelar fiscal que determinou a indisponibilidade geral de bens dos envolvidos.

3. INCOMPATIBILIDADE PROCEDIMENTAL E TELEOLÓGICA ENTRE OS INSTITUTOS EM ANÁLISE E O RESPEITO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA EM SEDE JUDICIAL

Ao nos aproximarmos mais do objeto do presente estudo, vemos que a própria análise da normatização expressa no sistema de cobrança do crédito tributário, notadamente das execuções

fiscais, é capaz de evidenciar a desnecessidade de instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica para responsabilização de terceiros pelas obrigações de natureza tributária. Isto pois, o que se verifica de fato, é uma incompatibilidade procedimental e teleológica entre a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica previsto nos arts. 133 e seguintes do CPC/2015 e o regime jurídico da execução fiscal¹.

A título de exemplo desta incompatibilidade, destaca-se o art. 134, § 4º, do CPC/2015, ao prever que, quando da instauração do IDPJ, o feito ficará suspenso, qualquer que seja a fase em que se encontre. Deste modo, a execução somente prosseguirá após o esgotamento das fases de instrução, decisão e possibilidade de recurso mediante agravo de instrumento (art. 1.015, IV, do CPC/2015). Neste contexto, não é difícil compreender como o rito descrito, caso aplicado em sede de execução fiscal, tornaria ineficaz a persecução patrimonial pela Fazenda Pública, assim como os atos de constrição e expropriação, especialmente nos contextos de fraude fiscal estruturada.

Não é outro o entendimento do STJ:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÃO DE AOS ARTS. 133 E SEQUENTES DO CPC/2015. ACÓRDÃO RECORRIDO ESTÁ EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DESTA SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ART. 151, VI, DO CTN. DEFICIÊNCIA RECURSAL. INCIDÊNCIA DOS ENUNCIADOS N. 283 E 284 DA SÚMULA DO STF. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ART. 1º DO DECRETO-LEI N. 1.025/1969. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO. I - Na origem, trata-se de embargos à execução fiscal opostos em decorrência de redirecionamento determinado com fundamento nos arts. 124, I, 128 e 135, III, do CTN c/c arts. 50 e 187 do CC. Na sentença, os embargos foram julgados improcedentes. No Tribunal a quo, a sentença foi mantida.

II - Sobre a apontada ofensa aos arts. 133 e seguintes do CPC/2015, o recurso não comporta provimento.

III - O acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que tem pacificado o entendimento no sentido de que há verdadeira incompatibilidade entre a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e o regime jurídico da execução fiscal, considerando que deve ser afastada a aplicação da lei geral, - Código de Processo Civil -, considerando que o regime jurídico da

¹ De acordo com entendimento do STJ:

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. SUBMISSÃO À REGRA PREVISTA NO ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 3/STJ. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. ALEGADA INEXISTÊNCIA DE PROVAS PARA REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL. QUESTÃO ATRELADA AO REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

1. “Há verdadeira incompatibilidade entre a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e o regime jurídico da execução fiscal, considerando que deve ser afastada a aplicação da lei geral, - Código de Processo Civil -, considerando que o regime jurídico da lei especial, - Lei de Execução Fiscal -, 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” (AgInt no REsp 1.759.512/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 18/10/2019).

2. O reexame de matéria de prova é inviável em sede de recurso especial (Súmula 7/STJ).

3. Agravo interno não provido.”

(AgInt no REsp 1866901/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/08/2020, DJe 27/08/2020) (Grifamos)

lei especial, - Lei de Execução Fiscal -, 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. A propósito, confira-se: REsp n. 1.786.311/PR, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 9/5/2019, DJe 14/5/2019.

(...)

IX - Agravo interno improvido.”

(AgInt no REsp 1759512/RS (2018/0193804-1), Rel.(a): Min. FRANCISCO FALCÃO, 2a TURMA, julgamento em 15.10.2019, DJe em 18.10.2019)

Quanto ao tema objeto do presente estudo, muito se discute, ainda, sobre o respeito aos princípios do contraditório e a ampla defesa. Uma primeira tese, neste contexto, seria aquela segundo a qual a não aplicação do IDPJ feriria a esfera dos direitos do sujeito passivo do incidente, tendo em vista que este não poderia se insurgir contra a responsabilização, deduzindo provas e apresentando teses defensivas. Tal entendimento seria reforçado pela natureza específica dos embargos à execução fiscal, que exigem a prévia garantia do juízo, sob pena de inadmissibilidade da defesa. Ressalta-se que esta situação não acontece nos embargos à execução cível, já que estes podem ser apresentados já com a citação/intimação da execução ou do cumprimento de sentença, sem a necessidade de garantia do juízo.

Ocorre que, o espírito da Lei de Execuções Fiscais (LEF) é justamente limitar as possibilidades de defesa do executado, pela própria natureza do direito material envolvido, considerando as garantias e privilégios do crédito público. Neste sentido, que o artigo 16, parágrafo 2º, da Lei 6.830/80 preceitua que “ no prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite”. A exigência de garantia integral para admissibilidade dos embargos à execução fiscal se deve, portanto, sob a lógica sistêmica do ordenamento jurídico, à própria natureza do crédito em discussão, e à especialidade da LEF em relação ao procedimento das execuções no âmbito cível. Nesta perspectiva, valer-se do IDPJ em sede de execução fiscal seria subverter a lógica sistêmica de cobrança do crédito público.

Neste contexto, a intenção do legislador ao submeter a admissibilidade dos embargos à execução fiscal à garantia do juízo é nitidamente a proteção do direito creditório detido pelo ente público, intimamente atrelado à sociedade como um todo, tendo em vista a natureza intrínseca ao Estado Fiscal, em que os recursos arrecadados lastreiam as políticas públicas que beneficiam a coletividade. A natureza do direito subjacente ao processo de execução fiscal é ainda lastreada na própria presunção de legalidade, legitimidade e veracidade dos atos administrativos, levando em conta a vinculação dos agentes estatais à lei. Exatamente daí que decorre o maior grau de exigência para admissibilidade dos embargos à execução fiscal. Como aduz Lima, (...) na seara tributária, ao contrário de outras áreas do Direito, o título executivo (CDA) é formado unilateralmente pela Fazenda sem a concordância do

devedor ou mediante prévia decisão judicial, de modo que os embargos de execução fiscal possuem cognição plena, sendo veículo que permite a discussão da exigência fiscal como num processo de conhecimento (2018, p. 79).

O contraditório e a ampla defesa estão, deste modo, garantidos, mas exatamente na medida em que o legislador, ao criar o microssistema de cobrança do crédito público, em especial a LEF, sopesou o instituto dos embargos à execução às exigências do direito material em debate: por meio dos embargos à execução fiscal, condicionados à garantia do juízo.

Destaca-se que, no que diz respeito às questões de ordem pública, estas ainda se encontram salvaguardadas pelo instituto da “exceção de pré-executividade”. Dadas as limitações deste artigo, não será aqui aprofundado o tema, pelas limitações do objeto de estudo deste artigo, cumprindo apenas destacar que este instituto, voltado para a discussão das questões de ordem pública que não demandem dilação probatória, encontra-se no rol de ferramentas que dispõe o sujeito passivo para exercício de seu direito fundamental à ampla defesa e ao contraditório.

A discussão ganha contornos ainda mais específicos quando submetemos a questão da ampla defesa e do contraditório à perspectiva do instituto do contraditório diferido. Sob este aspecto, o que se tem no âmbito da execução fiscal não é uma supressão do contraditório, mas uma diferente modalidade de seu exercício.

Neste sentido, verifica-se que o contraditório prévio contraria expressamente o regime de cobrança de Dívida Ativa da Fazenda Pública, pois a LEF, norma especial, confere legitimidade passiva imediata ao responsável tributário, ao dispor que “a execução fiscal poderá ser promovida contra o (...) V- o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado (artigo 4º, V).

Além disso, o próprio CPC, enquanto norma processual geral, prevê esta legitimidade passiva imediata do responsável tributário, ao distinguir topologicamente o responsável tributário do sujeito passivo decorrente do IDPJ. O primeiro, encontra-se nos artigos 779, VI, que dispõe que “a execução pode ser promovida contra (...) VI- o responsável tributário, assim definido em lei. Ao passo que o segundo se apresenta no artigo 790, VII, segundo o qual: “são sujeitos à execução os bens (...) VII- do responsável, nos casos de desconsideração da personalidade jurídica”. Distingue-se, deste modo, também do ponto de vista topológico, responsabilidade patrimonial de responsabilidade tributária.

Cumprindo ainda destacar que a salvaguarda do crédito público por meio do contraditório diferido, enquanto técnica procedimental, possui até mesmo implicações de ordem prática, como, por exemplo, a possibilidade de inclusão do corresponsável na dívida, de forma a conferir a ciência imediata a terceiros do débito cobrado, em uma forma de tutela externa do crédito. Esta proteção a

terceiros seria retardada no caso do IDPJ, eis que a efetiva imputação de responsabilidade tributária seria postergada de maneira indefinida a partir da instauração do referido incidente.

4. DIFERENÇA ONTOLÓGICA ENTRE OS INSTITUTOS DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E A RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA EM EXECUÇÃO FISCAL

A despeito das questões procedimentais suscitadas em tópico anterior, para melhor compreensão do tema, a presente análise deve percorrer necessariamente a natureza do instituto da responsabilização tributária em execução fiscal, diferenciando-a do IDPJ. Isto pois, aquela, tratada especificamente no art. 124, I e II, do CTN c/c art. 30, IX, da Lei nº 8.212, de 1991, bem como dos artigos 132, 133, 134 e 135 do CTN, não se configura como espécie de “desconsideração de personalidade jurídica”, mas de efetiva *responsabilização tributária*, de natureza solidária. Deste modo, o objetivo da responsabilização tributária em execução fiscal não é “levantar o véu protetivo da empresa”, como ocorre no art. 50 do CC, mas incluir no polo passivo da execução fiscal um sujeito que deve responder por determinada obrigação por expressa previsão no CTN.

O fato subjacente ao pedido de redirecionamento da execução fiscal é, portanto, uma hipótese de responsabilidade tributária solidária. É justamente este o entendimento emanado do STJ ao entender pelo não cabimento da instauração do IDPJ em sede de executivo fiscal quando se pretende a responsabilização tributária de terceiros, uma vez que o próprio CTN regula tais hipóteses de responsabilização. Neste sentido, ganha relevo as ementas de julgamentos realizados recentemente pela Corte:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. INAPLICABILIDADE. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL FUNDADO NOS ARTS. 50 DO CC/2002, 30, IX, DA LEI 8.212/91 E 124, I, DO CTN. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO. (...)

II. Na origem, trata-se de Agravo de Instrumento, interposto pela Fazenda Nacional, contra decisão mediante a qual o Juízo singular, em sede de Execução Fiscal, determinara a instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica, em decorrência de pedido de redirecionamento da Execução Fiscal, fundado nos arts. 50 do CC/2002, 30, IX, da Lei 8.212/91 e 124, I, do CTN, contra empresas que constituem grupo econômico com a executada, falida e sem patrimônio para solver os débitos em cobrança. O Tribunal Regional Federal da 3ª Região, reformando a decisão, deu provimento ao Agravo de Instrumento, para afastar a instauração do incidente.

Nas razões do Recurso Especial, a parte recorrente aponta, além do dissídio, violação aos arts. 133 e 134 do CPC/2015, alegando, em suma, que "o artigo 133 e seguintes do CPC são aplicáveis às execuções fiscais, na medida em que a instauração deste incidente processual corrobora com as disposições legais do próprio Código Tributário Nacional, que exige peremptoriamente que a Fazenda Pública, antes de redirecionar o executivo fiscal, prove que o

responsável cometeu infração à lei, contrato social ou estatuto, ou que a sociedade foi dissolvida irregularmente".

III. Consoante entendimento pacífico desta Segunda Turma, independentemente do fundamento legal do pedido de redirecionamento da Execução Fiscal, "há verdadeira incompatibilidade entre a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e o regime jurídico da execução fiscal, considerando que deve ser afastada a aplicação da lei geral, - Código de Processo Civil -, considerando que o regime jurídico da lei especial, - Lei de Execução Fiscal -, 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" (STJ, AgInt no REsp 1.759.512/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/10/2019). Ademais, "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' (REsp n. 1.431.155/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 27/5/2014). Evidenciadas as situações previstas nos arts. 124 e 133, 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 exigi-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" (STJ, REsp 1.786.311/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DJe de 14/05/2019).

No mesmo sentido: STJ, AgInt no REsp 1.866.901/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/08/2020; AREsp 1.455.240/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DJe de 23/08/2019.

IV. Agravo interno improvido."

(AgInt no REsp 1742004/SP, Rel. Ministra ASSUETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/12/2020, DJe 11/12/2020) Destaque nosso.

E ainda:

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. (...)

II - Na origem, foi interposto agravo de instrumento contra decisão, em via de execução fiscal, em que foram reconhecidos fortes indícios de formação de grupo econômico, constituído por pessoas físicas e jurídicas, e sucessão tributária ocorrida em relação ao Jornal do Brasil S.A. e demais empresas do "Grupo JB", determinando, assim, o redirecionamento do feito executivo.

III - Verificada, com base no conteúdo probatório dos autos, a existência de grupo econômico de fato com confusão patrimonial, apresenta-se inviável o reexame de tais elementos no âmbito do recurso especial, atraindo o óbice da Súmula n. 7/STJ.

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 ocorrência 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" (REsp n. 1.431.155/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 2/6/2014).

V - Evidenciadas as situações previstas nos arts. 124 e 133, 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

exigi-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 desconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito. Precedente: REsp n. 1.786.311/PR, Rel. Ministro Francisco Falcão, DJe 14/5/2019.

VI - Agravo conhecido para conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negar provimento.”

(AREsp 1455240/RJ (2019/0050801-7), Rel.(a): Min. FRANCISCO FALCÃO, 2a TURMA, julgamento em 18.8.2019, DJe em 23.8.2019) Destaque nosso.

Observa-se, deste modo, que o STJ é expresso ao afastar a aplicação do IDPJ para imputação de responsabilidade tributária de pessoa fundada nos artigos 124 do CTN e 30, IX, da Lei n. 8.212/91. Considerando estes mesmos fundamentos, torna-se forçoso encaminhar-se a mesma conclusão no que diz respeito à imputação da responsabilidade prevista pelos artigos 124 e 135 do CTN. Pensar o contrário seria, como visto, tornar letra morta os dispositivos da LEF acima citados, bem como confundir os conceitos de responsabilidade tributária com responsabilidade patrimonial.

Portanto, o IDPJ, previsto nos arts. 133 a 137 do CPC/2015 tem por finalidade a desconstrução da ficção pessoa jurídica com vistas a alcançar o patrimônio das pessoas físicas que se valeram de tal criação para cometimentos de atos ilícitos. Lado outro, a responsabilidade tributária, como visto, tem por finalidade imputar àqueles, expressamente, designados por lei, a responsabilização pela obrigação tributária, conceito bem mais amplo do que a verificada na responsabilidade patrimonial. O procedimento para a imputação da responsabilidade já imposta pela lei, deve, por consequência, dispensar o ajuizamento do mencionado incidente, justamente pelo fato de serem hipóteses distintas de responsabilização.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir da análise empreendida pelo presente artigo, conclui-se pela desnecessidade de instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) para a inclusão de integrantes de um grupo econômico de fato (fraudulento) no polo passivo da execução fiscal.

Esta conclusão ampara-se, primeiramente, na evolução da interpretação da legislação tributária, que reconhece o "interesse comum" (art. 124, inciso I, do CTN) na atuação de grupos que abusam da personalidade jurídica para camuflar a interdependência material e frustrar o cumprimento de obrigações fiscais. Sendo assim, a imputação não decorre de uma mera responsabilização civil, mas de uma efetiva responsabilidade tributária solidária. Identifica-se, portanto, uma nítida diferença ontológica entre os institutos: enquanto o IDPJ visa afastar a ficção da pessoa jurídica para alcançar o

patrimônio de terceiros (responsabilidade patrimonial), o redirecionamento da execução fiscal busca responsabilizar diretamente aquele que o Código Tributário Nacional já elege como sujeito passivo.

Ademais, restou demonstrada a incompatibilidade procedimental e teleológica entre o rito do IDPJ, previsto no CPC/2015, e a norma especial da Lei de Execuções Fiscais (LEF). A aplicação do incidente processual civil suspenderia o processo executivo e permitiria a formulação de defesa sem a prévia garantia do juízo, subvertendo toda a lógica do microssistema de cobrança e fragilizando a proteção ao crédito público. A jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça (STJ) corrobora este entendimento ao afastar o regramento geral em prol da lei especial. Destaca-se que a não instauração do IDPJ não suprime as garantias constitucionais do executado. No rito da execução fiscal opera-se o contraditório diferido, sendo a ampla defesa assegurada por meio da oposição de embargos à execução (mediante a garantia do juízo) e, no que couber, pela exceção de pré-executividade.

Por fim, ressalta-se que o presente estudo abordou recortes específicos desta relevante discussão. O tema permite profícuos aprofundamentos sob diversos outros prismas, tais como a delimitação conceitual precisa do que venha a ser o grupo econômico fraudulento, os meios e procedimentos probatórios para a sua caracterização, bem como o denso debate sobre a necessidade de o nome do corresponsável tributário estar previamente incluído na Certidão de Dívida Ativa (CDA) para legitimar o redirecionamento da execução fiscal.

REFERÊNCIAS

GRECO, Marco Aurélio. A prova no Planejamento Tributário. *In*: NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita (coord.). **A Prova no Processo Tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

HARADA, Kiyoshi. **Responsabilidade Tributária Solidária por Interesse Comum na Situação que Constitua o Fato Gerador**. 2009. Disponível em: <http://investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-tributario/3454-responsabilidade-tributaria-solidaria-por-interesse-comum-na-situacao-que-constitua-o-fato-gerador>. Acesso em: jul. 2026.

LIMA, Luciane Pimentel de. **O incidente de desconsideração de personalidade jurídica e sua aplicação no redirecionamento da execução fiscal**. 2018. 130 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

SCHREIBER, Anderson. **Manual de direito civil: contemporâneo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.