

XVII Simpósio de Direito Tributário da **APET**

O incidente de desconconsideração da pessoa jurídica na execução fiscal (IDPJ), averbação pré-executória e a Portaria PGFN n. 33/2018.

Palestrante
Clélio Chiesa

Mestre e Doutor pela PUC/SP. Professor de graduação e pós-graduação em Direito Tributário. Consultor e Advogado.



- Diretriz geral da imputação de responsabilidade



- Destinatário constitucional da carga tributária e o limite constitucional à instituição de responsabilidade tributária



Norma Geral do art. 128 do CTN

- Responsabilidade Tributária
- **SEÇÃO I**
- **Disposição Geral**
- Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.



CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

- Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
 - I - as pessoas referidas no artigo anterior;
 - II - os mandatários, prepostos e empregados;
 - III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.



Imputação de responsabilidade fundamentada no art. 124, II, do CTN

- Art. 124. São solidariamente obrigadas:
- I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
- II - as pessoas expressamente designadas por lei.



- A quem compete e qual é o procedimento que deve ser adotado na constituição de responsabilidade



A interdependência da norma processual do redirecionamento com as normas de direito material a respeito da responsabilidade tributária



STF - RE 608426 AgR / PR, T2, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA
Contraditório e ampla defesa aplica-se à constituição da
relação jurídica do Fisco com os responsáveis

“Em relação ao art. 5º, LV da Constituição, observo que os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidário etc). Por outro lado, a decisão administrativa que atribui sujeição passiva por responsabilidade ou por substituição também deve ser adequadamente motivada e fundamentada, sem depender de presunções ou ficções legais inadmissíveis no âmbito do Direito Público e do Direito Administrativo” **(DJ 24.20.2011)**.



Logo, considerando que...

- i) Há duas normas jurídicas distintas: a da incidência tributária e outra da responsabilidade;
- ii) a incidência se perfaz com a formalização, mediante o revestimento em linguagem competente do evento tributado, fazendo com que nasça, para o mundo jurídico, o vínculo que une o sujeito ativo e o sujeito passivo (lançamento);
- iii) a responsabilidade pelo pagamento do tributo não decorre direta e automaticamente da simples concretização do “fato gerador” do tributo, bem como a formalização da relação jurídica do tributo não implica, automaticamente, em constituição do vínculo de responsabilidade, os pressupostos fáticos e jurídicos são distintos;



Logo, considerando que...

- iv) o legislador não pode imputar responsabilidade solidária aos sócios e aos gestores pelo pagamento de débitos tributários da empresa;
- v) a mera existência de débito tributário não faz surgir o dever pessoal do administrador de pagá-lo;
- vi) toda relação jurídica tributária necessita ser formalizada por pessoa competente;
- vii) todo ato administrativo está sujeito ao devido processo legal e a ampla defesa, inclusive o que constitui a responsabilidade tributária;
- viii) o ato de inscrição em Dívida Ativa não constitui crédito tributário nem o vínculo de reponsabilidade tributária;
- ix) sem constituição do vínculo de responsabilidade, inexistente crédito em relação aos responsáveis.



Conclui-se...

- A imputação de responsabilidade com esquite no art. 135 do CTN somente pode ser feita mediante a expedição de ato administrativo específico visando constitui-la, impondo-se, para sua constituição regular, que os apontados como responsáveis sejam notificados para que exerçam, ainda na esfera administrativa, o direito de defesa.



Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (Enfam)

Enunciado de número 53:

“o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015”.



O redirecionamento com fundamento na ocorrência de dissolução irregular da sociedade prescinde da instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica? A quem pode ser imputada a responsabilidade? Administrador atual, administrador da época do fato gerador, os sócios ou todos?



Superior Tribunal de Justiça

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



Redirecionamento – imputação de responsabilidade a
pessoa jurídica diversa da executada – grupo
econômico - necessidade ou não de instauração de
incidente de desconsideração da personalidade
jurídica



Imputação de responsabilidade fundamentada no art. 124, II, do CTN

- Art. 124. São solidariamente obrigadas:
- I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
- II - as pessoas expressamente designadas por lei.



Imputação com fundamento no art. 124, I, do CTN

- Art. 124. São solidariamente obrigadas:
- I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
- As empresas supostamente ou pertencentes ao mesmo grupo econômico, podem ser autuadas com base nesse dispositivo?
- **Opinião:** Para que seja possível a imputação de responsabilidade às empresas do mesmo grupo econômico com fundamento no art. 124, I, do CTN, é necessário que exista interesse comum na situação que constitua o fato gerador do tributo, entendido este como sendo o interesse jurídico e não meramente econômico. Dito em outras palavras, é necessário que haja pluralidade de realizadores do mesmo fato gerador.



Imputação de responsabilidade com fundamento no art. 30, IX, da Lei n. 8.212/91

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



STF – impossibilidade do legislador estabelecer solidariedade entre a pessoa jurídica, seus sócios e gestores -
inconstitucionalidade material - art. 13 da Lei nº 8.620/93

- “... não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor descon sideração *ex lege* e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição” (RE 562276 / PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. ELLEN GRACIE, DJ 10.02.2011).



Fundamentos da inconstitucionalidade do art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91, entre outros

- Desvio do destinatário da carga tributária
- Violação ao princípio da capacidade contributiva – fato de terceiro – ausência de vínculo com o fato gerador
- Violação ao princípio que veda o confisco – fato de terceiro – ausência de vínculo com o fato gerador
- Violação art. 170, parágrafo único, da Constituição Federal



Imputação de responsabilidade realizada com fundamento no art. 50 do CC sob o argumento de que há indícios de confusão patrimonial ou desvio de finalidade

- Neste caso a **AUTORIDADE FISCAL** pode, alegando a existência de confusão patrimonial ou desvio de finalidade, imputar responsabilidade tributária às empresas do mesmo grupo econômico?



Código Civil

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



Com o advento do NCPC o redirecionamento da execução fiscal pode ser realizado sem a instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica (arts. 133/137 do CPC)?



DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Art. 133[NCPC]. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.

Art. 134[NCPC]. O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.

Hipóteses do art. 135 do CTN - redirecionamento – necessidade ou não de instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica



Da desconsideração da pessoa jurídica no CPC

- Art. 133. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.
- § 1º O pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei.
- § 2º Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de desconsideração inversa da personalidade jurídica.
- Art. 134. O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.



INCIDENTE DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS – IRDR

Tribunal Regional Federal da 3ª Região

- NUT: IRDR nº 4.03.1.000001
- Processo Paradigma: 0017610-97.2016.4.03.0000
- **Questão Submetida a Julgamento:**
- O redirecionamento de execução de crédito tributário da pessoa jurídica para os sócios dar-se-ia nos próprios autos da execução fiscal ou em sede de incidente de desconsideração da personalidade jurídica.



2019	FÁBIO PRIETO	
10/10/2019	COMUNICAÇÃO ELETRÔNICA EXPEDIDA À VARA DE ORIGEM	-
09/10/2019	<p>APREGOADO O PROCESSO PEDIDO DE VISTA (DECISÃO: "APÓS O VOTO DO DESEMBARGADOR FEDERAL BAPTISTA PEREIRA (RELATOR), ACOLHENDO O PLEITO SUBSIDIÁRIO DA FAZENDA NACIONAL, FORMULADO NO PRESENTE INCIDENTE DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS, PARA AUTORIZAR O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO NOS CASOS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, COM A FIXAÇÃO DA TESE JURÍDICA DE NÃO CABIMENTO DA INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NAS HIPÓTESES DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL FUNDADA EM RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, COM QUEM VOTOU O DESEMBARGADOR FEDERAL PEIXOTO JÚNIOR; DO VOTO DO DESEMBARGADOR FEDERAL ANDRÉ NABARRETE, APLICANDO O INCIDENTE PARA TODOS OS CASOS EM QUE HAJA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS, EXEMPLIFICATIVAMENTE ARTIGOS 124, 133 E 135 DO CTN, PEDIU VISTA O DESEMBARGADOR FEDERAL FÁBIO PRIETO. AGUARDAM PARA VOTAR OS DESEMBARGADORES FEDERAIS MAIRAN MAIA, NERY JÚNIOR, ANDRÉ NEKATSCHALOW, HÉLIO NOGUEIRA, CONSUELO YOSHIDA, SOUZA RIBEIRO, WILSON ZAUHY, LUIZ STEFANINI (CONVOCADO PARA COMPOR QUÓRUM), ANTÔNIO CEDENHO (CONVOCADO PARA COMPOR QUÓRUM), NINO TOLDO (CONVOCADO PARA COMPOR QUÓRUM COMO SUPLENTE DO DESEMBARGADOR FEDERAL PAULO FONTES) E MARCELO SARAIVA (CONVOCADO PARA COMPOR QUÓRUM). AUSENTES, JUSTIFICADAMENTE, OS DESEMBARGADORES FEDERAIS DIVA MALERBI, MARLI FERREIRA, NEWTON DE LUCCA, CECÍLIA MARCONDES, PAULO FONTES E CARLOS MUTA.¶") (EM 09/10/2019)</p>	-

Limites constitucionais à instituição de responsabilidade tributária

Norma geral – art. 128 do CTN - lei específica e vínculo com o fato gerador

Responsabilidade da empresa, sócio e sócio com poderes de gestão não se confundem

Art. 135 do CTN – disciplina a responsabilidade dos gestores; não as hipóteses em que há confusão patrimonial

A desconstituição da personalidade exige intervenção judicial – art. 50 do CC c/c 133/137 do CPC

A mera existência de grupo econômico de fato não implica em solidariedade passiva tributária

As empresas do mesmo grupo econômico só respondem solidariamente se realizarem em conjunto o fato gerador ou na hipótese de confusão patrimonial ou desvio de finalidade, sendo que neste caso, a constituição da responsabilidade depende de decisão judicial



STJ

**Necessidade ou não da instauração de incidente de
desconsideração da pessoa jurídica para fins de
redirecionamento da execução**



AgInt no REsp 1759512 / RS – T2 – Rel. Min. Francisco Falcão - DJe 18/10/2019

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 **desconsideração** 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. 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.



REsp 1786311 / PR Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 9/5/2019, DJe 14/5/2

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 desconsideração 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.



**REsp 1775269/PR, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA
TURMA, julgado em 21/02/2019, DJe 01/03/2019**

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO A PESSOA JURÍDICA. GRUPO ECONÔMICO "DE FATO". INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CASO CONCRETO. NECESSIDADE. 1. O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica (art. 133 do CPC/2015) não se instaura no processo executivo fiscal nos casos em que a Fazenda exequente pretende alcançar pessoa jurídica distinta daquela contra a qual, originalmente, foi ajuizada a execução, mas cujo nome consta na Certidão de Dívida Ativa, após regular procedimento administrativo, ou, mesmo o nome não estando no título executivo, o fisco demonstre a responsabilidade, na qualidade de terceiro, em consonância com os artigos 134 e 135 do CTN. 2. Às exceções da prévia previsão em lei sobre a responsabilidade de terceiros e do abuso de personalidade jurídica, o só fato de integrar grupo econômico não torna uma pessoa jurídica responsável pelos tributos inadimplidos pelas outras.



**REsp 1775269/PR, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA
TURMA, julgado em 21/02/2019, DJe 01/03/2019**

3. 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 na CDA) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, depende da comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta do art. 50 do Código Civil, daí porque, nesse caso, é necessária a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora.



AgInt no REsp **1776605** / RS – T3 – Rel. Min. RICARDO VILLAS BÔAS
CUEVA - DJe 02/08/2019

- AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CIVIL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. REQUISITOS. AUSÊNCIA. INSOLVÊNCIA DA SOCIEDADE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. FATOS INSUFICIENTES.
- 1. Recurso especial interposto contra acórdão publicado na vigência do Código de Processo Civil de 2015 (Enunciados Administrativos nºs 2 e 3/STJ).
- **2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça encontra-se consolidada no sentido de que a desconsideração da personalidade jurídica é medida excepcional e está subordinada à comprovação do abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial. Precedentes.**
- 3. Na hipótese, a não localização de bens e o suposto encerramento irregular não podem ser considerados suficientes para presumir o abuso da personalidade jurídica. Precedentes. 4. Agravo interno não provido.



- **Averbação pré-executória e a Portaria PGFN nº 33/2018**



- A Lei n. 13.606/2018 prevê a possibilidade de a Fazenda Pública “averbar, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis” (art. 20-B, § 3º, II, da Lei n. 10.522/2002)



Portaria PGFN n. 33, de 08 de fevereiro de 2018 - AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA

- O art. 21 estabelece que : "A averbação pré-executória é o ato pelo qual se anota nos órgãos de registros de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, para o conhecimento de terceiros, a existência de **débito inscrito em dívida ativa da União**, visando prevenir a fraude à execução de que tratam os artigos 185 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996" (Código Tributário Nacional) e 792 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.



Considerações finais



Obrigado

Clélio Chiesa
clelio@chiesa.adv.br



Dívida Ativa Tributária

- Dívida tributária pode ser inscrita em nome de pessoas que não integram o ato constitutivo do crédito tributário?



Competência para a inscrição em Dívida Ativa

- Lei Complementar nº 73/93
- Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências
- Art. 12 - À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, compete especialmente:
 - I - **apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial;**
 - II - representar privativamente a União, na execução de sua dívida ativa de caráter tributário;
 - V - representar a União nas causas de natureza fiscal



PORTARIA PGFN Nº 180, DE 25 DE FEVEREIRO DE 2010

Dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor

Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a **declaração fundamentada** da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir:

- I – excesso de poderes;
- II - infração à lei;
- III - infração ao contrato social ou estatuto;
- IV - dissolução irregular da pessoa jurídica.

Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários.



PORTARIA PGFN Nº 713, DE 14 DE OUTUBRO DE 2011

Altera a Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010, publicada no D.O.U. de 26 de fevereiro de 2010.

- Art. 1º O § único do art. 2º da Portaria da Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010, passa a vigorar com a seguinte redação:
- "Art. 2º
- Parágrafo único. Na hipótese de **dissolução irregular da pessoa jurídica**, deverão ser considerados responsáveis solidários:
- I - os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular;
- II - os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular, bem como os à época do fato gerador, quando comprovado que a saída destes da pessoa jurídica é fraudulenta.



Portaria RFB nº 2.284, de 29 de novembro de 2010

Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil quando da constatação de pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária

- **Art. 2º** Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na formalização da exigência, deverão, sempre que, no procedimento de constituição do crédito tributário, identificarem hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos, reunir as provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado.
- § 1º A autuação deverá conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações apuradas e do vínculo de responsabilidade.



STJ - inscrição em Dívida Ativa não constitui o crédito

- A inscrição em dívida ativa não guarda relação com a constituição do crédito, sendo simples procedimento administrativo destinado a registrar os valores contabilmente e torná-los exigíveis por meio do título executivo, que se forma a partir de tal ato – a CDA (EDcl no AgRg nos EDcl no REsp 1172544 / SP, T2, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 24/09/2010).



Inscrição em Dívida Ativa sem ato constitutivo

- **Violação ao art. 2º da Lei nº 9.784/1999 [LPGA]**
- Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.
- **Violação ao art. 5º, LIV e LV da CF**
- LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;
- LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;



STF – contribuinte e responsável – relação jurídica distinta

“A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a *contrario sensu*, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte..”
(RE 562276 / PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. ELLEN GRACIE, DJ 10.02.2011).

