

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

THOMAS OLIVEIRA MAFASSIOLLI

A APLICABILIDADE DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA
PERSONALIDADE JURÍDICA NO ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL

Porto Alegre
2021

THOMAS OLIVEIRA MAFASSIOLLI

A APLICABILIDADE DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA
PERSONALIDADE JURÍDICA NO ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Ciências Jurídicas e Sociais da UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL, como requisito parcial para a Obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Sérgio Luis Wetzel de Mattos

Porto Alegre
2021

THOMAS OLIVEIRA MAFASSIOLLI

A APLICABILIDADE DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA
PERSONALIDADE JURÍDICA NO ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Ciências Jurídicas e Sociais da UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL, como requisito parcial para a Obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Cidade, ___ de _____ de ____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Sérgio Luís Wetzel de Mattos
UFRGS

Prof. Dr. Daisson Flach
UFRGS

Prof. Dr. Eduardo Kochenborger Scarparo
UFRGS

RESUMO

Este trabalho de conclusão analisa a possibilidade de aplicação do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica às execuções fiscais a partir dos principais argumentos favoráveis e contrários, considerando o debate doutrinário e jurisprudencial a esse respeito. Apesar do tempo transcorrido desde a entrada em vigor do Código de Processo Civil, ainda não se encontra pacificado no ordenamento jurídico brasileiro a possibilidade de se aplicar o incidente processual previsto no CPC às execuções fiscais. O exame contrastado entre os principais argumentos aplicáveis ao caso em análise tem o objetivo de investigar (i) se o caráter especial da Lei de Execuções Fiscais é apto afastar as novas regras trazidas pelo Código de Processo Civil; (ii) se por conta das diferenças entre a desconconsideração da personalidade jurídica e responsabilidade pessoal de terceiros é possível se afastar a aplicação do incidente processual previsto pelo Código de Processo Civil, ou se as semelhanças existentes autorizam sua aplicação; e (iii) se o princípio da efetividade na execução fiscal deve prevalecer sobre o princípio do devido processo legal, que prevê a necessidade de se aplicar um processo justo aos litigantes. Neste trabalho serão analisadas as formas de interpretação das normas jurídicas atinentes ao problema observado, as regras de direito material e processual que caracterizam as hipóteses de responsabilidade de terceiro, e os princípios constitucionais que se contrapõem a partir das posições jurídicas assumidas pelos litigantes no processo executivo fiscal. A partir da descrição dos argumentos analisados na primeira parte do trabalho, será feito contraponto com base nos argumentos descritos na segunda parte do trabalho a fim de se verificar quais argumentos são capazes de responder à pergunta principal objeto da pesquisa. Ao final, as considerações finais reúnem a síntese dos argumentos, demonstrando a consistência dos argumentos abordados. Este trabalho foi desenvolvido fundamentalmente por uma pesquisa qualitativa e descritiva.

Palavras-chave: incidente de desconconsideração da personalidade jurídica; execução fiscal; princípio da efetividade; princípio do devido processo legal

ABSTRACT

This study analyzes the possibility of applying the motion to disregard of the legal entity to tax executions based on the main arguments considering the doctrine and jurisprudence debate in this regard. Despite the time that has elapsed since the Code of Civil Procedure came into effect, the possibility of applying the procedural incident set in the Code of Civil Procedure to tax executions has not yet been pacified in the Brazilian legal system. The contrasted examination between the main arguments applicable to the case under analysis aims to investigate (i) whether the special character of the Tax Enforcement Law is able to dispel the new rules brought by the Code of Civil Procedure; (ii) whether due to the differences between the disregard of the legal entity and the third party liability, it is possible to depart from the application of the procedural incident provided by the Code of Civil Procedure, or if the existing similarities authorize its application; and (iii) whether the principle of effectiveness in tax enforcement should prevail over the principle of due process of law which set the need of apply a fair process to litigants. In this paper will be analyzed the forms of interpretation of the law related to the studied problem, the material and procedural law that characterize as hypotheses of third party liability and the constitutional principles that are opposed from the legal norms assumed by the litigants in the executive process. From the description of the arguments of the first part of the paper, a counterpoint will be made based on the arguments of the second part of the paper in order to verify which arguments are able to answer the main question of this research. In the end, the final considerations bring together the syntheses of the arguments, demonstrating the consistency of the individual arguments. This work was developed mainly by qualitative and descriptive research.

Keywords: motion to disregard of the legal entity; tax enforcement; principle of effectiveness; principle due process of law

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CC	Código Civil
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
IDPJ	Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica
LEF	Lei de Execuções Fiscais
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 ARGUMENTOS CONTRÁRIOS À APLICAÇÃO DO IDPJ ÀS EXECUÇÕES FISCAIS.....	10
2.1 A ESPECIALIDADE DA LEF E A SUBSIDIARIEDADE DO CPC.....	10
2.2 DIFERENÇAS ENTRE A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E RESPONSABILIDADE PESSOAL DE TERCEIROS	20
2.3 A NECESSIDADE DE SE GARANTIR EFETIVIDADE ÀS EXECUÇÕES FISCAIS.....	31
3 ARGUMENTOS FAVORÁVEIS À APLICAÇÃO DO IDPJ ÀS EXECUÇÕES FISCAIS.....	42
3.1 NOVOS MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DO CPC COMO FORMA DE INTEGRAÇÃO DA LEF.....	42
3.2 A APROXIMAÇÃO ENTRE A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E A RESPONSABILIDADE PESSOAL DE TERCEIROS.....	52
3.3 O CPC E A GARANTIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL COMO PROTEÇÃO DOS EXECUTADOS.....	59
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	68
REFERÊNCIAS	72

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho de conclusão de curso tem como escopo a análise dos argumentos contrários e favoráveis à aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica às execuções fiscais.

A análise desses argumentos contrapostos se justifica por conta da celeuma que se instalou no âmbito doutrinário e jurisprudencial brasileiro a partir da entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015 (Lei 13.105/2015), que previu em seus artigos 133 a 137 uma das novidades mais importantes de seu arcabouço normativo, que é um incidente processual específico para desconsideração da personalidade jurídica. Esse novo incidente processual representa a garantia de um contraditório prévio àqueles que até então eram considerados terceiros em relação à dívida cobrada no processo executivo, pois prevê que se instaurará uma espécie de cognição incidental em que o processo principal será suspenso para que se analisem as provas capazes de confirmar ou afastar a responsabilidade desse terceiro.

Com o regramento desse incidente processual, passou-se a se discutir, então, se seria possível sua aplicação aos feitos executivos fiscais regidos pela Lei de Execuções Fiscais (Lei 6.830/80), que se trata de uma lei que disciplina procedimento especial para a cobrança dos créditos públicos inscritos em dívida ativa da União, Distrito Federal, municípios e autarquias. A LEF, como é chamada a referida lei, possui um regramento muito específico e focado na rápida e integral satisfação do crédito público, de modo que não permite a suspensão do processo executivo senão quando da oposição de embargos do devedor, os quais exigem a garantia do juízo.

Fica claro que essa previsão de um incidente processual específico para apuração da responsabilidade de terceiros levanta grandes dúvidas acerca da possibilidade de sua aplicação no âmbito do processo executivo fiscal para que se atinja o patrimônio de diretores, administradores e sócios como forma de responsabilização pelos débitos da sociedade com a qual têm relação jurídica. Isso decorre da dificuldade que se tem para se chegar ao correto enquadramento do incidente frente a previsão de responsabilidade pessoal prevista nas leis que preveem a responsabilização pessoal de terceiros, daí por que é necessário analisar o

problema sob dois aspectos distintos: i) se existe a compatibilidade entre o referido incidente e as execuções fiscais e ii) se ele se aplica também aos casos de responsabilidade pessoal com base no CTN e demais leis esparsas.

A solução para essa problemática exige que se analise diferentes argumentos, não ficando adstrito apenas a uma questão processual ou material. Assim, a partir da análise dos argumentos contrários e favoráveis a aplicação do IDJP às execuções fiscais, se verificará a existência de argumentos relativos às possibilidades de interpretação das normas jurídicas, argumentos de ordem material e argumentos de ordem processual-constitucional a fim de se chegar a uma resposta quanto à possibilidade ou não de aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica às execuções fiscais.

Para tanto, o presente trabalho foi dividido em duas partes que estão contrapostas, de modo que à primeira parte do trabalho coube descrever os três argumentos principais em sentido contrário à aplicação do IDPJ às execuções fiscais, enquanto que na segunda parte foram analisados os argumentos favoráveis à aplicação do IDPJ ao processo executivo fiscal, estabelecendo-se um embate dialético simétrico entre as duas partes do trabalho. Em outras palavras, o que foi descrito e abordado nos pontos da primeira parte, será confrontado e rebatido pelos pontos da segunda parte, respectivamente. Assim, no primeiro ponto de cada parte foram tratados o(s) método(s) de interpretação das normas jurídicas aplicáveis ao caso analisado; o segundo ponto diz respeito às diferenças e semelhanças materiais e processuais entre os institutos de responsabilização de terceiros, e o terceiro e último ponto de cada parte diz respeito a aspectos processuais-constitucionais, pois se analisam os princípios que melhor atendem às visões aqui exploradas.

Especificamente no primeiro ponto do primeiro capítulo foi abordada a decisão da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, bem como a característica da especialidade atribuída à LEF e os critérios clássicos hermenêuticos capazes de afastar a aplicação do IDPJ.

No segundo ponto do primeiro capítulo foram abordadas algumas diferenças de ordem material e processual entre a desconsideração da personalidade jurídica e

as hipóteses de responsabilização de terceiros, explorando-se a ideia de que essas diferenças impediriam a aplicação do IDPJ às execuções fiscais. Deu-se destaque às previsões do próprio CPC, que diferenciou as hipóteses de responsabilização patrimonial no art. 790.

No terceiro e último ponto do primeiro capítulo foi descrito e brevemente explorado o princípio da efetividade aplicado às execuções fiscais como forma de afastar a aplicação do IDPJ por conta da necessidade de se garantir a rápida execução dos créditos fiscais. Além disso, foram trazidos argumentos de ordem econômica e estatística do Justiça em Números do CNJ.

No segundo capítulo do trabalho, especificamente no primeiro ponto, foram exploradas novas possibilidades interpretativas diante das regras trazidas pelo CPC, bem como de outras teorias que têm ganhado notoriedade a fim de se afastar os argumentos do primeiro ponto do trabalho.

No ponto dois do segundo capítulo foi abordada uma aproximação material e processual da desconsideração da personalidade jurídica e hipóteses de responsabilidade pessoal de terceiros, onde se buscou justificar a aplicação do IDPJ às execuções fiscais a partir da ideia de que tanto na desconsideração da personalidade jurídica como nas hipóteses de responsabilização pessoal é possível verificar casos em que o executado não participou de procedimento hábil a justificar o título executivo que fundamenta a execução.

Por fim, no ponto três do segundo capítulo foi descrito e explorado o princípio do devido processo legal e alguns de seus princípios informadores a fim de se defender a necessidade de garantia do contraditório àqueles que passam a ser responsabilizados sem qualquer tipo de participação prévia na constituição da dívida.

A metodologia de pesquisa empregada no presente trabalho foi eminentemente bibliográfica e jurisprudencial e quanto aos objetivos foi descritiva e explicativa.

2 ARGUMENTOS CONTRÁRIOS À APLICAÇÃO DO IDPJ ÀS EXECUÇÕES FISCAIS

2.1 A ESPECIALIDADE DA LEF E A SUBSIDIARIEDADE DO CPC

Em 09 de maio de 2019, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, em julgamento do REsp. nº 1.786.311/PR¹, decidiu, por unanimidade, que não é cabível o Incidente de Desconsideração da Personalidade jurídica às Execuções Fiscais, pois considerou que o incidente processual previsto nos arts. 133 a 137² do CPC, o qual visa apurar a responsabilidade de terceiros com base na desconsideração da personalidade jurídica, seria incompatível com o rito das execuções fiscais.

O caso, cuja relatoria ficou a cargo do Min. Francisco Falcão, tratou da atribuição de responsabilidade de empresa que integrava grupo econômico da empresa originalmente devedora. No que concerne ao tema deste trabalho, acordaram os Ministros que I) a previsão de incidente processual específico para desconsideração da personalidade jurídica, ainda que expressamente aplicável às execuções fundadas em título executivo extrajudicial, não implica a incidência automática às Execuções Fiscais, pois se trata de procedimento regido por lei especial, sendo a aplicação do CPC subsidiária; e II) Em se tratando de situações previstas do Código Tributário Nacional que tratam da responsabilidade pessoal de terceiros, não se impõe a instauração do IDPJ, podendo o julgador determinar

¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). REsp nº 1786311/PR. Relator: Ministro Francisco Falcão, 09 de Maio de 2019.

² 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. § 1º A instauração do incidente será imediatamente comunicada ao distribuidor para as anotações devidas. § 2º Dispensa-se a instauração do incidente se a desconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica. § 3º A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2º. § 4º O requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconsideração da personalidade jurídica. Art. 135. Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias. Art. 136. Concluída a instrução, se necessária, o incidente será resolvido por decisão interlocutória. Parágrafo único. Se a decisão for proferida pelo relator, cabe agravo interno. Art. 137. Acolhido o pedido de desconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente. BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Diário Oficial da União, 17 de março de 2015.

diretamente o redirecionamento do processo executivo fiscal para fins de responsabilização de sociedade por sucessão empresarial.

Do acórdão proferido pela Segunda Turma do STJ, fica claro que o principal fundamento da decisão é o da especialidade da Lei de Execuções Fiscais (Lei 6.830/1980) em relação ao Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015) no que tange às normas processuais relativas aos feitos executivos fiscais. A base legal deste argumento usado pela 2ª Turma se extrai da dicção do artigo 1ª da LEF³, que deixa claro o caráter especial da referida lei ao prever que se aplicará subsidiariamente o CPC.

Em outras palavras, a decisão reforça o entendimento de que a LEF é fonte normativa especial que regula o procedimento de execução fiscal⁴, cujo objetivo é a efetiva cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa⁵ através de mecanismos privilegiados, pensados para agilizar a cobrança crédito público, daí porque só se aplica Código de Processo Civil subsidiariamente no que diz respeito às técnicas executivas gerais.

Nesse sentido, a própria Exposição de Motivos da referida lei deixa claro que havia um descontentamento estatal com o regramento executivo estatuído pelo outrora vigente Código de Processo Civil de 1973, que previa um procedimento comum para a execução forçada de quantia certa, o qual englobava também a cobrança do crédito fiscal⁶. Então, a partir do entendimento de que o crédito público teria posição hierárquica mais elevada, buscou-se criar uma lei que concedesse maiores privilégios à execução fiscal do que às execuções comuns:

Com o objetivo de assegurar à realização da receita pública os melhores meios da execução judicial, o anteprojeto de lei acompanha o sistema processual do Código (1973), acrescentando disposições capazes de conferir

³ Art. 1º - 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. BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Diário Oficial da União, 24 de setembro de 1980

⁴ DIDIER JR., Fredie et al. Curso de direito processual civil: execução. 7. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. p. 983.

⁵ CUNHA, Leonardo Carneiro da. A Fazenda Pública em Juízo. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 438.

⁶ THEODORO JÚNIOR, Humberto. Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 3.

condições especiais para a defesa do interesse público, como é a tradição do nosso Direito, desde o Império.⁷

Essa regra do artigo primeiro, acima comentada, serviu a atender os anseios do governo que, no ano de 1980, através do então presidente João Figueiredo, com apoio de seus Ministros da Justiça e da Fazenda, encaminhou ao poder legislativo o projeto de lei que deu azo à criação da LEF, visando a criação de regramento especial que regulamentasse a execução das dívidas fiscais dada "*a importância da obrigação pública, [...] hierarquicamente superior a qualquer outro gênero de obrigação ou privilégio de natureza privada.*"⁸.

Fica claro, portanto, o desígnio do legislador, à época, de retirar o processo executivo fiscal do campo de aplicação geral do CPC/73, prevendo um procedimento que, embora não completamente independente, fosse dotado de regras especiais e mais benéficas à cobrança do crédito público⁹. Vale mencionar aqui que, apesar de a referida alteração legislativa ter impactado diretamente a codificação processual que na época vigia há apenas sete anos e por isso ter sido bastante criticada¹⁰, a Lei de Execuções Fiscais conta mais de quarenta anos e até hoje sofreu apenas três alterações legislativas¹¹, o que deixa assente, ainda que não absolutamente, que aos olhos do legislador o crédito fiscal exige de fato um tratamento especial.

A propósito das diferenças entre a execução civil e a execução fiscal Kyoshi Harada registra que

⁷ Exposição de motivos da Lei de Execuções Fiscais (Lei 6.830/80), conforme cópia cedida pela Coordenação de Arquivo - Secretaria de Gestão de Informação e Documentação do Senado Federal. p. 4.

⁸ *Ibidem*. p. 2.

⁹ COELHO, Flávia Palmeira de Moura; PEDROSA, Pablo Galas. *Microsistema de recuperação do crédito fiscal: Comentários às Leis de Execução Fiscal e Medida Cautelar*. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2019. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/codigos/192884303/v1/page/RL-1.2>. Acesso em: 12 fev. 2021. p. RL-1.2

¹⁰ Humberto Theodoro Júnior, no intróito de um de seus livros sobre a Lei de Execuções Fiscais, faz duras críticas à referida lei, destacando dois pontos considerados bastante negativos: "a) a descodificação de um procedimento que já se integrara ao Código de Processo Civil, como peça de um todo harmônico e funcional; e b) a instituição de privilégios exagerados e injustificáveis para a Fazenda Pública, que foi cumulada com favores extremos que chegam a vários passos, a repugnar à tradição e à consciência jurídica do direito nacional. THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 3-6.

¹¹ Vide Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004; Lei nº 11.960, de 29 de junho de 2009 e Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014.

A execução civil é fundada em título executivo formado à luz da teoria da autonomia da vontade, ao passo que, a execução fiscal é fundada em título que deriva exclusivamente da lei. Obrigação *ex voluntatae*, de um lado, e obrigação *ex lege*, de outro, fez com que o legislador editasse uma lei especial para reger a execução fiscal. Por isso, a incorporação da execução fiscal no bojo da execução em geral pelo CPC de 1973 teve curta duração. Logo ela foi novamente apartada, dando origem à Lei nº 6.830/1980 que vigora até hoje, apesar das tentativas de sua destruição.¹² (itálico no original)

Assim, ainda que se pudesse levantar questionamentos acerca da finalidade visada à época do projeto da lei, proposto num contexto ainda de ditadura militar¹³, o que se deve concluir é que a LEF foi pensada para conceder privilégios ao crédito público, estatuidando um regime especial em relação ao procedimento comum que se diferencia do procedimento geral previsto no CPC.

Ademais, como a Lei de Execuções Fiscais foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988¹⁴, que incorporou a noção de estado social, tem-se a ideia contemporânea de que os privilégios do crédito público visam a realização de políticas sociais estatais. Nesse sentido Victor Menezes Garcia e Rita dias Nolasco expressam que

Desse modo, mesmo sob a ótica da Lei Fundamental de 1988, não houve uma mudança axiológica acerca da predominância do crédito público tributário, de modo que se a LEF é materialmente constitucional ao prever um procedimento especial, tendo em vista que a tributação serve como meio de resguardar a solidariedade, posto que com os recursos arrecadados o Estado terá condições materiais de prestar todos os serviços sociais que o Constituinte de 1988 lhe atribuiu como dever¹⁵.

Arthur Moura registra que os objetivos constitucionais estatuidos pela Constituição Federal exigem quantias de grande monta para financiamento do aparato estatal:

¹² HARADA, Kyoshi. Conflito de normas no âmbito da Defesa do Consumidor e a Teoria do Diálogo das Fontes. Conteúdo Jurídico. Brasília, 2013. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/coluna/1493/conflitos-de-normas-no-ambito-do-direito-do-consumidor-e-a-teoria-do-dialogo-das-fontes>. Acesso em: 2 mar. 2021.

¹³ NOLASCO, Rida Dias; GARCIA, Victor Menezes. Execução fiscal à luz da jurisprudência. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/codigos/106687948/v1/document/107635643/anchor/a-107401775>. Acesso em: 6 abr. 2021. p. a-A.1.

¹⁴ O fenômeno da recepção é, nas palavras de Gilmar Mendes e Gustavo Gonet, a revalidação de normas que não desafiam materialmente a nova constituição que entra em vigor. FERREIRA MENDES, Gilmar; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 108-109.

¹⁵ NOLASCO, Rita Dias; GARCIA, Victor Menezes. op. cit., p. a-A.1.

O Estado brasileiro, graças ao tamanho de suas dimensões geográficas e de sua máquina administrativa, necessita de enorme quantidade de recursos para a sua manutenção. Sobretudo porque a própria Constituição Federal de 1988 atribuiu a esse Estado várias e importantes obrigações para com a sociedade e com o cidadão, a fim de que suas necessidades (públicas) sejam atendidas¹⁶.

A extração do sentido objetivo da Lei, qual seja, o de privilegiar os créditos públicos, combinado com os preceitos constitucionais vigentes oriundos da Constituição Federal que recepcionou a LEF, permite-nos chegar a uma proposta de interpretação de que o crédito público é hierarquicamente superior e serve como forma de financiar as políticas que visam a consecução do bem comum¹⁷ fundado numa teoria da solidariedade estatal em que se busca não só uma igualdade jurídica, como também uma igualdade de condições iniciais de vida social¹⁸.

O caráter de especialidade atribuído à LEF é deduzido, então, do fato de que se trata de uma lei protetiva do crédito público, cujo objetivo é cristalino: conceder mecanismos/prerrogativas processuais capazes de beneficiar, efetivar e acelerar a cobrança dos créditos fiscais. Esse caráter de especialidade advém da distinção dos créditos públicos em relação aos créditos de natureza privada, oriunda da ideia de supremacia do interesse público¹⁹.

Sobre o tema da especialidade, Fredie Didier Júnior e Leonardo Carneiro da Cunha confirmam que há uma distinção entre a execução comum e a execução especial, pois nesse segundo tipo de execução o procedimento executivo se presta à satisfação de um crédito de natureza específica:

A execução pode distinguir-se de acordo com o seu procedimento. Há procedimentos executivos comuns, que servem a uma generalidade de créditos, como é o caso do procedimento da execução por quantia certa previsto no CPC, e há os procedimentos executivos especiais, que servem à

¹⁶ MOURA, Arthur. Lei de execução fiscal - comentada e anotada. 3. ed. Salvador: JusPODIVM, 2019. p. 31.

¹⁷ ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário. 13. ed. Salvador: JusPodivm, 2019. p. 38.

¹⁸ Sobre a teoria solidarista, Dalmo Dallari explica que " [...] o peculiar e próprio do Estado são as manifestações sistemáticas da vida solidária dos homens. Conversar, organizar e ajudar são as três grades categorias a que se pode reduzir a vida do Estado. DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos de Teoria Geral do Estado. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 91.

¹⁹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de direito administrativo. 26. ed. São Paulo: Malheiros. 2008. p. 96.

satisfação de alguns créditos específicos, como é o caso da execução de alimentos e da execução fiscal²⁰.

Entender os objetivos da concessão de privilégio aos créditos públicos é de suma importância para a análise da aplicabilidade do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica no âmbito das execuções fiscais na medida em que o procedimento a ser adotado para aplicação das ferramentas de responsabilização de terceiros até então não estava regulamentada por um procedimento incidental específico, o que, por isso, ficava a cargo do magistrado fazer a aplicação do direito de acordo com uma análise casuística a cada vez.

A partir dessa perspectiva, o intérprete se depara com uma antinomia entre as regras previstas no Código de Processo Civil que determinam a instauração de incidente processual para se apurar a responsabilidade de terceiros e as regras próprias da execução fiscal que exigem um procedimento célere para satisfação do crédito fiscal, sem que se suspenda a execução senão em razão da garantia do juízo quando da oposição dos embargos à execução.

As antinomias são um problema há muito debatido no campo da filosofia do direito, e pode ser explicado como sendo uma contraposição de normas que, por tratarem de uma mesma situação de maneira incompatível, exige para sua solução que se faça uma interpretação do direito a fim de se declarar a norma aplicável ao caso concreto²¹. Sobre o tema não se pode deixar de considerar as clássicas lições de Norberto Bobbio, que define antinomia como sendo "*aquela situação que se verifica entre duas normas incompatíveis, pertencentes ao mesmo ordenamento e tendo o mesmo âmbito de validade.*"²².

Para a solução desse tipo de conflito interpretativo, Bobbio²³ defendia a existência de três critérios que seriam úteis para resolução de antinomias: i) o critério cronológico; ii) o critério hierárquico e iii) o critério da especialidade. No particular

²⁰ DIDIER JR., Fredie et al. Curso de direito processual civil: execução. 7. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. p. 48.

²¹ BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. Tradução Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília. Tradução de: Teoria dell'ordinamento giuridico. p. 91.

²² Ibidem., p. 88.

²³ Ibidem., p. 92-97.

deste trabalho, nos interessa avaliar a colisão entre o critério cronológico e o da especialidade, pois se trata de cenário onde uma lei posterior (CPC) traz normas colidentes com as de uma lei especial anterior (LEF).

O critério cronológico é o critério pelo qual se resolve uma antinomia a partir da temporalidade das regras, prevalecendo a regra mais atual (*lex posteriori*) "*porque a vontade posterior revoga a precedente*"²⁴; já o critério da especialidade serve para resolver uma antinomia quando se está diante de um conflito entre uma norma geral e outra de caráter especial, devendo, via de regra, prevalecer a lei especial por conta do "*processo natural de diferenciação das categorias*"²⁵.

Nesse sentido vale conferir também a previsão da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, que assim prevê em seu art. 2º:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior. [...] ²⁶.

Ocorre que diante de determinadas situações os critérios e as regras acima citados não são suficientes para a solução da antinomia, pois pode haver antinomia entre os próprios critérios de resolução de antinomia, verificando-se, pois, uma antinomia de segundo grau. Para resolver essa situação específica de antinomia de segundo grau, na qual uma regra geral posterior se choca com regra especial anterior, Bobbio sugere a adoção de um metacritério pelo qual a lei posterior geral não derroga lei anterior especial (*lex posterior generalis non derogat priori specialis*):

[...] 2) *Conflito entre critério de especialidade e o cronológico*: esse conflito tem lugar quanto uma norma anterior-especial é incompatível com uma norma posterior-geral. Tem-se conflito porque, aplicando o critério de especialidade, dá-se preponderância à primeira norma, aplicando o critério cronológico, dá-se prevalência à segunda. Também aqui foi transmitida uma regra geral, que soa assim: *Lex posterior generalis non derogat priori*

²⁴ Ibidem., p. 93.

²⁵ Ibidem., p. 96.

²⁶ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Diário Oficial da União, 11 de janeiro de 2002.

speciali. Com base nessa regra, o conflito entre critério de especialidade e critério cronológico deve ser resolvido em favor do primeiro: a lei geral sucessiva não tira o caminho da lei especial precedente²⁷.

O problema fica mais complexo na medida em que se acrescenta ao debate o argumento de que a falta de previsão de procedimento específico para a responsabilização de terceiros representa de uma lacuna normativa²⁸, o que daria ensejo à aplicação subsidiária do CPC à LEF prevista na parte final do art. 1º desta lei.

Mesmo a hipótese de que existe uma lacuna normativa na LEF no que diz respeito a um procedimento específico para responsabilização de terceiros, segundo o que se defenderá nesse ponto, não é suficiente para afastar o entendimento daqueles que são contrários à aplicação do IDPJ às execuções fiscais, pois essa suposta lacuna não autoriza a aplicação subsidiária do diploma processual geral, porque um alargamento do processo iria de encontro com os objetivos e privilégios estatuídos em favor da execução fiscal.

Nesse ponto específico, parece sólido o entendimento daqueles que defendem o afastamento do CPC, pois para essas pessoas a solução para essa celeuma interpretativa exige um esforço intelectual mais apurado dos operadores do direito do que simplesmente se chegar a uma conclusão apressada de que a norma subsidiária deve ser aplicada sempre que houver uma lacuna na lei especial. Um tal entendimento estaria fundamentado no que prevê o artigo inaugural da LEF, onde está implícito que a subsidiariedade da lei genérica exige algo além da simples aplicação de normas subsidiárias em casos de vácuo normativo da lei especial²⁹. Para essa corrente, a

²⁷ BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. Tradução Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília. Tradução de: Teoria dell'ordinamento giuridico. p. 108.

²⁸ JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. Manual de Direito e Processo Tributário. 5. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/115260782/v5/page/RB-20.9>. Acesso em: 18 abr. 2021. p. RB-20.9.

²⁹ COELHO, Flávia Palmeira de Moura; PEDROSA, Pablo Galas. Microsistema de recuperação do crédito fiscal: Comentários às Leis de Execução Fiscal e Medida Cautelar. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2019. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/codigos/192884303/v1/page/RL-1.2>. Acesso em: 12 fev. 2021. p. RL-1.2.

norma contida no artigo 1º da LEF deve ser interpretada em harmonia com o sistema executivo fiscal, respeitando-se a teleologia desse microssistema processual especial.

Não se ignora que a aplicação do CPC de forma subsidiária é capaz de resolver um grande número de problemas de lacunas normativas, porém segundo os defensores dessa posição, a simples aplicação subsidiária se mostra falha na resolução de casos mais complexos na medida em que a especialidade da LEF exige que a solução para o caso das lacunas normativas não acabe gerando uma contradição com as finalidades da própria lei especial, que nesse caso se trata da rápida e integral satisfação do crédito fiscal³⁰.

Com base nisso é que alguns consideram que uma solução hermenêutica "superficial", que nesse caso se resume em aplicar cegamente o CPC de forma subsidiária, deveria ser considerada incompleta, pois acaba por comprometer a concordância sistemática estatuída pela Lei de Execuções Fiscais, na medida em que a celeridade e objetividade desejadas são substituídas por procedimento mais alargado e demorado, ocorrendo um distanciamento dos objetivos do diploma legal específico³¹.

Parece fazer sentido o argumento de que se diante de qualquer antinomia ou lacuna normativa se optar por aplicar regras de caráter geral aos procedimentos que são afetos à legislação especial, estar-se-ia retirando o caráter de especialidade que reveste a normas ditas especiais, daí porque um microssistema especial não pode sucumbir diante da primeira lacuna normativa ou antinomia com uma norma oriunda de lei geral, devendo prevalecer a interpretação que preserve as finalidades do microssistema especial³².

Nesse sentido, inclusive, o art. 771 do CPC reforça o caráter de subsidiariedade do regime executivo geral ao prever que:

Art. 771. Este Livro regula o procedimento da execução fundada em título extrajudicial, e suas disposições aplicam-se, também, **no que couber**, aos procedimentos especiais de execução, aos atos executivos realizados no

³⁰ COELHO, Flávia Palmeira de Moura; PEDROSA, Pablo Galas. op. cit., p. RL-1.2.

³¹ Ibidem., p. RL-1.2.

³² Ibidem., p. RL-1.2.

procedimento de cumprimento de sentença, bem como aos efeitos de atos ou fatos processuais a que a lei atribuir força executiva. (grifo nosso)³³.

A presença do vocábulo "no que couber" fortalece o argumento utilizado pela corrente abordada neste tópico, pois corrobora a ideia de que a aplicação subsidiária não pode ir de encontro ao que prevê o regramento especial. A propósito do tema, novamente vale citar Fredie Didier Júnior e Leonardo Carneiro da Cunha para os quais "[...] *exatamente por ser uma aplicação subsidiária, não deve ocorrer quando já houver regra específica para o procedimento especial ou quando a disposição for com ele incompatível.*"³⁴.

O exposto neste ponto parece nos conduzir ao entendimento de que é próprio da previsão de regras especiais que elas se mantenham mesmo com o advento de novas regras gerais, isso ocorre porque esse tipo de regras trata de casos genéricos sem um grau de especialidade mais elevado, enquanto que aquele outro trata de casos destacados pelo legislador que merecem e/ou carecem de um tratamento diferenciado. A técnica legislativa de criação de leis especiais visa discriminar um feixe de casos que consideram especiais como forma de proporcionar uma proteção mais efetiva para essas relações jurídicas, o que ao fim e ao cabo está em consonância com o princípio da igualdade material.³⁵

De acordo com o que aqui se defendeu, eventual inovação legislativa, caso não preveja expressamente em contrário, somente pode ser aplicada aos feitos executivos fiscais se houver a inexistência de dispositivo em sentido contrário na Lei de Execuções Fiscais, e, mesmo diante dessa lacuna, o preenchimento dela não pode afrontar a razão fundante da LEF, que é a efetividade da cobrança dos créditos públicos.

Se poderia resumir os argumentos aqui defendidos em duas condições dependentes entre si para a aplicação subsidiária das regras gerais aos casos atinentes aos microsistemas: i) lacuna normativa da lei especial e ii) o preenchimento

³³ BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Diário Oficial da União, 17 de março de 2015.

³⁴ DIDIER JR., Fredie et al. Curso de direito processual civil: execução. 7. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. p. 91-92.

³⁵ ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Tradução Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. Tradução de: Theorie der Grundrechte. P. 411.

dessa lacuna não pode ser contrário à finalidade normativa especial, salvo previsão expressa por parte do legislador. Tal interpretação é a representação do já citado cânone da hermenêutica "*lex posterior generalis non derogat priori speciali*" pelo qual a lei especial prepondera sobre a lei geral, ainda que a lei geral seja posterior à especial. Disso decorre que uma inovação legislativa de caráter geral, como a que o CPC trouxe ao prever o incidente analisado neste trabalho, não pode ser automaticamente aplicada às execuções fiscais, sob pena de representar um retrocesso na agilidade e efetividade da recuperação do crédito público como desejado pelo legislador

Apesar da consistência dos argumentos aqui desenvolvidos, na segunda parte deste trabalho serão analisados os argumentos em sentido contrário, explorando-se a aplicação sistemática do CPC/2015 e a desejada aproximação do processo civil às garantias constitucionais, o que ao nosso entender, são argumentos capazes de infirmar o exposto neste ponto do trabalho.

2.2 DIFERENÇAS ENTRE A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E RESPONSABILIDADE PESSOAL DE TERCEIROS

Conforme visto no item anterior, a execução fiscal busca a rápida e efetiva satisfação dos créditos fiscais. Para tanto, vale-se do princípio da responsabilidade patrimonial para atingir os bens do executado³⁶. Esse princípio está estampado no art. 10º da LEF, que prevê que “Não ocorrendo o pagamento, nem a garantia da execução de que trata o artigo 9º, a penhora poderá recair sobre qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis”.

Ocorre que em determinadas hipóteses, quando preenchidos certos requisitos legais, a execução poderá atingir também os bens de terceiros que passam a ser

³⁶ GOLDSCHIMIDT, Guilherme. A penhora on-line no direito processual brasileiro. Dissertação (Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006. Disponível em: <http://tede2.pucrs.br/tede2/bitstream/tede/4297/1/383591.pdf>. Acesso em: 2 mar. 2021. p. 45.

responsabilizados pela dívida através da desconsideração da personalidade jurídica ou do redirecionamento da execução fiscal³⁷.

O problema surge quando esse "atingimento" dos bens de terceiros, autorizado pela lei, que pode ocorrer a partir de institutos diferentes, são tratados de forma igual. Então o cerne deste ponto é demonstrar que esse tratamento igualitário de institutos diferentes traz consequências indesejadas ao processo executivo fiscal, que deve ser conduzido de acordo com a especialidade garantida pela LEF, conforme abordado no capítulo anterior.

Antes de se adentrar nos argumentos deste ponto, é necessário que se faça um alerta no sentido de que a distinção entre Desconsideração da Personalidade Jurídica e Redirecionamento da Execução Fiscal aqui proposta é alvo de debate doutrinário e jurisprudencial ainda não pacificado³⁸, de modo que a diferenciação aqui explorada não pode ser considerada como definitiva, o que, ainda assim, ao nosso ver, não impede a utilização dessa diferenciação como um argumento sólido se restar reconhecido que se tratam de institutos jurídicos que exigem tratamento diferentes.

Para se dirimir a controvérsia acerca da necessidade de se aplicar o incidente tanto aos casos de desconsideração da personalidade jurídica propriamente ditos, como também aos casos de redirecionamento da execução³⁹ passa-se a analisar os dois institutos, partindo-se das semelhanças entre eles, para depois adentrar nas diferenças que fundamentam o impedimento ou ao menos limitam a aplicação automática do IDPJ às execuções fiscais.

Os casos de redirecionamento da execução fiscal têm como principal fundamento a responsabilidade pessoal prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional⁴⁰, que traz em sua redação a previsão da responsabilização pessoal, pela obrigação tributária, daqueles que agem com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que regem a pessoa jurídica a qual estejam vinculados⁴¹.

³⁷ JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. op. cit., p. RB-20.9

³⁸ BASTOS, Elson Pereira de Oliveira. op. cit. p. 94.

³⁹ JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. op. cit. p. RB-20.9.

⁴⁰ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União, 27 de outubro de 1966.

⁴¹ ALEXANDRE, Ricardo. op. cit. p. 421-422.

A essas pessoas elencadas no artigo é atribuída responsabilidade pessoal⁴², o que ao fim e ao cabo permite atingir seu patrimônio pessoal para pagamento de dívida que originalmente era de terceiro.

Vale conferir a redação integral do artigo mencionado:

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.

De outro lado, o art. 50 do Código Civil⁴³ prevê a hipótese clássica de desconsideração da personalidade jurídica baseada na *doctrine of disregard o legal ententy*, cuja origem remonta ao direito americano no clássico caso de Salomon vs A Salomon & Co Ltd⁴⁴. Para essa teoria, desconsidera-se a personalidade jurídica própria da empresa para atingir os bens dos sócios quando a separação patrimonial for usada em desvio à finalidade esperada ou quando haja confusão patrimonial⁴⁵.

Confira-se o que prevê o artigo 50 do Código Civil:

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 abuso⁴⁶.

A leitura comparada dos dois artigos permite a constatação de uma primeira semelhança: tanto o redirecionamento da execução fiscal, previsto no art. 135, III do

⁴² Aqui vale registrar que também é possível falar em responsabilização de sócios com base nas Lei 6.404/1976 e no Decreto n. 3.708/1919, que se aplicam em hipóteses específicas. Esses dois regramentos citados, por serem raramente usados como fundamento para responsabilização de terceiros no âmbito da execução fiscal, não serão abordados mais aprofundadamente neste trabalho, que se restringirá a abordar a responsabilidade de terceiros com base no CTN e no CC.

⁴³ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Diário Oficial da União, 11 de janeiro de 2002.

⁴⁴ TARTUCE, Flávio. Manual de Direito Civil: volume único. 9. ed. São Paulo: MÉTODO, 2019. p. 154.

⁴⁵ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel Francisco. Novo Código de processo civil comentado. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. p. 278.

⁴⁶ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Diário Oficial da União, 11 de janeiro de 2002.

CTN, como a desconsideração da personalidade jurídica, prevista no art. 50 o CC, foram concebidos como instrumentos de responsabilização de terceiros, estranhos à prática do ato gerador da obrigação⁴⁷. Isso representa dizer que o escopo dessas duas técnicas é a ampliação ou modificação da responsabilização (oriunda de uma obrigação), que passa a estar focada não só àquele responsável originário, mas sim a responsável secundário ou solidário⁴⁸. Em outras palavras, visa-se com ambos institutos a "responsabilização"⁴⁹ de sujeito que não se confunde com a pessoa que, a princípio, responderia isoladamente pela obrigação.

Como duas ferramentas atribuidoras de responsabilidade a terceiros pela prática de atos em desacordo com previsão legal, ambos institutos exigem do requerente a comprovação (ou pelo menos demonstração de indícios capazes de gerar presunção)⁵⁰ do ato ilegal justificante da aplicação da responsabilidade desse terceiro a fim fundamentar a exceção à responsabilidade patrimonial do "devedor original"⁵¹.

Nesse sentido, Betina Treiger Gruppenmacher esclarece que

Ao realizar o pedido de redirecionamento da dívida tributária para o administrador, supostamente infrator, a autoridade fazendária deverá, de antemão, comprovar os fatos constitutivos de seu direito, pois a mera alegação da ocorrência da infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos não é bastante em si mesma para autorizar a responsabilização pessoal do respectivo agente⁵².

⁴⁷ BOMFIM, Gilson; DUARTE, Fernanda; MURAYAMA, Janssen. A LEF e o Novo CPC: Reflexões e Tendências. O que ficou e o que mudará. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 184.

⁴⁸ Sobre a ampliação ou modificação do polo passivo, o Min. Luis Felipe Salomão proferiu voto no seguinte sentido sobre o IDPJ previsto pelo CPC: "De fato, o instituto da desconsideração da personalidade jurídica se apresenta como importante mecanismo de recuperação de crédito, combate à fraude e, por consequência, fortalecimento da segurança do mercado, em razão do acréscimo de garantias aos credores, atuando, processualmente, sobre o polo passivo da relação, modificando ou ampliando a responsabilidade patrimonial." (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Quarta Turma). REsp nº 1729554, Relator: Ministro Luis Felipe Salomao, 08 de maio de 2018).

⁴⁹ Aqui responsabilização em sentido genérico, abarcando-se tanto a responsabilidade obrigacional e patrimonial que serão aprofundadas posteriormente no trabalho.

⁵⁰ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 131.

⁵¹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Critérios para a Exigência dos Responsáveis Tributários, em face da Previsão de "Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica", no Novo CPC de 2015. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, v. 19, 2015. p.15.

⁵² Ibidem p. 15.

Outra semelhança, agora de ordem prática, é que ambos instrumentos de responsabilização tem forte aplicação incidental no processo, pois no mais das vezes a hipótese de responsabilização do terceiro, com base nos arts. 134 e 135 do CTN, ocorre já em sede processual, o que acaba fomentando ainda mais a confusão entre os dois institutos. O que se quer dizer é que essas responsabilidades *ope legis*, apesar de serem observadas mais comumente em âmbito judicial (o que provavelmente colabora para confusão dos institutos), também poderiam ser aplicadas ainda em sede administrativa, pois os seus fundamentos são regra de direito material⁵³.

Sem prejuízo das semelhanças citadas até aqui, fato é que as diferenças são bastante contundentes, daí por que há quem defenda a impossibilidade de aplicação do IDPJ às execuções fiscais por falta de identificação material desses dois institutos, pois se está diante, de um lado, de responsabilidade de terceiro por violação do estatuto e/ou lei, e, de outro, de responsabilização patrimonial dos sócios por desvio de finalidade da separação patrimonial, daí por que não se pode confundi-los⁵⁴.

Nesse sentido, Gilson Bomfim⁵⁵ defende que, apesar do resultado prático entre a desconsideração da personalidade jurídica e responsabilidade pessoal tributária possa ser parecido, tratam-se de figuras jurídicas muito distintas que exigem tratamento diferente:

O primeiro fundamento diz respeito ao fato de que responsabilidade tributária e desconsideração da personalidade jurídica são figuras jurídicas bem diferentes, cujo tratamento deve ser distinto, inclusive processualmente. Veja, muito embora possam produzir um efeito prático similar, que é a possibilidade de sujeição do patrimônio de um terceiro não obrigado originariamente, os institutos da responsabilidade e desconsideração da personalidade jurídica possuem fundamentos e origens distintas.

⁵³ Vide Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR). BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria n. 948, de 15 de setembro de 2017. Diário Oficial da União, 19 de setembro de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=86309&visao=anotado>. Acesso em: 15 abr. 2021. Sobre a possibilidade de se analisar a responsabilidade de terceiros em sede administrativa, também vale citar Suzy Elizabeth C. Kury que lembra que há autorização específica concedida à fazenda pública para desconsiderar determinados negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular ocorrência de fato gerador. KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. A desconsideração da personalidade jurídica (Disregard doctrine) e os grupos de empresas. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 156.

⁵⁴ BOMFIM, Gilson; DUARTE, Fernanda ; MURAYAMA, Janssen. op. cit. p. 185.

⁵⁵ BOMFIM, Gilson; DUARTE, Fernanda ; MURAYAMA, Janssen. op. cit., p. 184

Soma-se a isso o fato de que as hipóteses de responsabilidade previstas no CTN, tratam de responsabilização atribuída diretamente ao terceiro pela incidência da norma material de direito tributário, prescindindo da retirada do véu da personalidade jurídica que garante a distinção patrimonial para atingir o sócio que agiu ilegalmente. Diferente do atingimento patrimonial do sócio, quando abusa da personalidade jurídica, sendo necessário desconsiderar a personalidade jurídica por não haver outra forma possível de responsabilização do sócio.

Aliás, há diferença também no que diz respeito quanto às pessoas sobre as quais é possível recair cada uma dessas duas hipóteses de responsabilidade. Ao passo que na desconsideração da personalidade jurídica, prevista no art. 50 do Código Civil⁵⁶, fala-se diretamente em sócios e administradores; no redirecionamento positivado no CTN⁵⁷ fica restringido aos diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica, o que limita a possibilidade de responsabilização àquelas pessoas que tem poderes de administração.

Alexandre Alberto da Silva, em livro que analisa especificamente a desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário, explica muito bem que, apesar de atingirem objetivos semelhantes, os dois institutos se fundamentam em premissas em muito diferentes:

Aqui, já se denota uma grande diferença da responsabilidade de terceiros do art. 135, III, do CTN, da desconsideração da personalidade jurídica. Enquanto essa teoria foi formulada como resposta ao abuso de direito à personalidade jurídica, a responsabilidade dos administradores das pessoas jurídicas de direito privado dá-se de forma direta, por atos por estes realizados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Evidentemente, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica cumpre a função de tornar relativa a liberdade daquele que detém o poder de estruturar uma pessoa jurídica, isto é, o sócio, muito diferente da responsabilidade que aqui se trata, pois que esta se presta a cuidar da figura do administrador. Ao inverso do que ocorre na teoria da desconsideração, não há a transposição da personalidade jurídica para os casos de responsabilidade pessoal do administrador da pessoa jurídica. Isso se explica porque os casos de responsabilidade não representam relativização do princípio de que a pessoa jurídica é um centro autônomo de interesses, porque não se trata de repressão ao abuso à personalidade jurídica⁵⁸.

⁵⁶ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Diário Oficial da União, 11 de janeiro de 2002.

⁵⁷ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União, 27 de outubro de 1966.

⁵⁸ SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 104.

O referido autor deixa claro que a desconsideração da personalidade jurídica se presta a coibir o abuso de personalidade daquelas pessoas jurídicas constituídas com a finalidade de criar uma espécie de blindagem patrimonial de seus sócios, o que representa, claramente, uma subversão do objetivo precípua pensado para teoria da separação patrimonial. Diferente é a regra de responsabilização direta de sócio que é considerado responsável tributário pelos atos praticados com excesso de poder, o que deixa claro que nessa hipótese a opção sistêmica foi de considerar diretamente o administrador como responsável da própria obrigação e não apenas responsabilizado patrimonialmente por obrigação de outrem, pelo contrário: ele é integralmente equiparado ao responsável originário.

Percebe-se então que as normas de responsabilização tributárias pretendem punir aqueles que detém, sem dúvidas, o poder de controlar a atuação da empresa. De outro lado, a desconsideração da personalidade jurídica visa à punição daqueles que se beneficiam pelo desvirtuamento da separação patrimonial, não guardando maiores semelhança senão o resultado prático que é o atingimento de bens de um terceiro, o que para a corrente aqui abordada não seria suficiente para se aplicar o IDPJ também aos casos de redirecionamento.

Aqui vale conferir o teor do enunciado de nº 53⁵⁹ aprovado no seminário intitulado “O Poder Judiciário e o Novo Código de Processo Civil” da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM), onde se chegou à conclusão de que “*O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015.*”. Também é pertinente ao tema o enunciado de nº 6⁶⁰ do Grupo de Estudo dos Impactos do Novo Código de Processo Civil sobre as Execuções fiscais criado no âmbito do Fórum de Execuções Fiscais dos Juízes da 2ª Região (FOREXEC), que aprovou o seguinte texto: “*O redirecionamento da execução fiscal*

⁵⁹ Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados. O Poder Judiciário e o Novo Código de Processo Civil. ENFAM. Disponível em: <https://www.enfam.jus.br/wp-content/uploads/2015/09/ENUNCIADOS-VERS%C3%83O-DEFINITIVA-.pdf>. Acesso em: 3 mai. 2021.

⁶⁰ Fórum de Execuções Fiscais dos Juízes da 2ª Região. Os Impactos do Novo Código de Processo Civil na Execução Fiscal. EMARF. Disponível em: <https://emarf.trf2.jus.br/site/documentos/enunciadosforexec2015.pdf>. Acesso em: 3 mai. 2021.

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

Outro argumento também usado por aqueles que defendem a não aplicação do IDPJ às execuções fiscais é o de que o CPC diferenciou a imputação de responsabilidade do sócio "nos termos da lei" da dos responsáveis "nos casos de desconconsideração da personalidade jurídica", conforme previsão dos incisos II e VII, respectivamente, do art. 790⁶¹. Afora isso, também cabe citar que CPC fez referência direta, no art. 779⁶², inciso VI, ao responsável tributário "assim definido em lei", em clara alusão à responsabilidade pessoal direta prevista na lei tributária, e não apenas a extensão dos efeitos ao patrimônio do sócio, que é próprio da desconconsideração da personalidade jurídica.

Corrobora essa afirmação a lição de João Aurino de Melo filho para quem

A distinção entre desconconsideração e responsabilidade imputada ao sócio por lei específica foi reconhecida pelo próprio CPC, o qual, ao analisar, no artigo 970, quem se sujeita à execução de bens, diferencia, tratando-os em incisos distintos, "os sócios, nos termos da lei" (inciso II) e o "responsável, nos casos de desconconsideração da personalidade jurídica" (inciso VII)⁶³.

Ao defender esse posicionamento, o mencionado autor assevera que qualquer interpretação que defenda que o CPC utilizou conceito amplo de desconconsideração da personalidade jurídica para abarcar também o redirecionamento, ou seja, toda e

⁶¹ Art. 790. São sujeitos à execução os bens: I - do sucessor a título singular, tratando-se de execução fundada em direito real ou obrigação reipersecutória; II - do sócio, nos termos da lei; III - do devedor, ainda que em poder de terceiros; IV - do cônjuge ou companheiro, nos casos em que seus bens próprios ou de sua meação respondem pela dívida; V - alienados ou gravados com ônus real em fraude à execução; VI - cuja alienação ou gravação com ônus real tenha sido anulada em razão do reconhecimento, em ação autônoma, de fraude contra credores; VII - do responsável, nos casos de desconconsideração da personalidade jurídica. BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Diário Oficial da União, 17 de março de 2015.

⁶² Art. 779. A execução pode ser promovida contra: I - o devedor, reconhecido como tal no título executivo; II - o espólio, os herdeiros ou os sucessores do devedor; III - o novo devedor que assumiu, com o consentimento do credor, a obrigação resultante do título executivo; IV - o fiador do débito constante em título extrajudicial; V - o responsável titular do bem vinculado por garantia real ao pagamento do débito; VI - o responsável tributário, assim definido em lei. BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Diário Oficial da União, 17 de março de 2015.

⁶³ MELO FILHO, João Aurino de (Coord.); CHUCRI, Augusto Newton. Execução Fiscal Aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal. 7. ed. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 527. Sobre o tema, ver lição de Carlos Maximiliano onde explora o tema partir do brocardo "*verba cum effectu*". MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense: 2020. p. 228.

qualquer responsabilização de terceiros, terá que reconhecer a inutilidade da norma estampada no art. 790, II.⁶⁴

Essa clara diferenciação entre os institutos, previstos em dispositivos diferentes, fortalece a argumentação contrária à aplicação do IDPJ às execuções fiscais. Argumenta-se que se quisesse o legislador submeter os institutos aqui estudados ao mesmo procedimento incidental, ainda que fundamentados em premissas jurídicas diferentes, teria o CPC, senão em expressa previsão de equiparação dos institutos, pelo menos evitado essa separação em seus dispositivos.

Também vale citar que o art. 1.062 do CPC⁶⁵, ao determinar expressamente a aplicabilidade do IDPJ aos processos inseridos no âmbito de aplicação da lei 9.099/90, o que segundo a corrente aqui abordada, deixa clara a intenção do legislador em selecionar a quais microssistemas processuais devem ser aplicados o referido incidente. Essa falta de menção ao sistema especial próprio das execuções fiscais, de acordo com o argumento ora defendido, impõe que se interprete de modo restritivo a aplicação do IDPJ, sob pena de lei geral se sobrepor à lei especial em desrespeito à técnica hermenêutica.

Essas distinções conscientes permitem concluir por duas razões que apenas a hipótese do inciso VII do art. 790 é que autoriza a aplicação do incidente para fins de responsabilização patrimonial. A uma, por fazer menção direta ao instituto da desconsideração da personalidade jurídica; a duas, por referir-se, no inciso II, às demais leis que regem a responsabilização dos sócios em clara distinção de categorias. Portanto, essa distinção é importante porque permite pensar que o legislador intencionalmente diferenciou a desconsideração da personalidade jurídica das demais formas de responsabilização de terceiros, incluindo-se aqui o redirecionamento como responsabilidade oriunda do dispositivo próprio e autônomo.

Mais ainda, fosse a intenção do Código de Processo Civil obrigar à aplicação do IDPJ a toda e qualquer espécie de procedimento executivo, inclusive nos casos

⁶⁴ MELO FILHO, João Aurino de (Coord.); CHUCRI, Augusto Newton. op. cit., p. 527.

⁶⁵ Art. 1.062. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica aplica-se ao processo de competência dos juizados especiais. BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Diário Oficial da União, 17 de março de 2015.

em que não se tratasse de desconsideração da personalidade jurídica, com intuito de sanar quaisquer dúvidas que poderiam surgir, teria o CPC expressamente determinado a aplicação também para os executivos fiscais, do mesmo modo em que se ordenou a aplicação aos procedimentos próprios dos Juizados Especiais Cíveis, conforme art. 1.062 do diploma processual.

A corroborar esse entendimento de que não foi desejada pelo legislador a aplicação obrigatória do incidente em todo e qualquer tipo responsabilização, está o parecer da comissão temporária de reforma do Código de Processo Civil, que rejeitou⁶⁶ proposta de emenda n° 208⁶⁷ para que expressamente constasse que o IDPJ se aplicaria também às hipóteses de responsabilidade pessoal dos administradores e sócios, sob o fundamento de que estavam claras as hipóteses de incidência do incidente ali previsto, o qual dependia de previsão de ordem material como fundamento.

Ainda quanto às diferenças, já foi visto que existe uma distinção de natureza jurídica que advém da própria previsão legal de cada um dos institutos estudados. O redirecionamento possui guarida no art. 135 do CTN, que prevê fundamento de responsabilidade específica e tributária; enquanto a desconsideração da personalidade jurídica é fundada em regra genérica de natureza civil, que permite seu enquadramento em diversos ramos do direito, tais como nas relações consumeristas, execuções civis, reclamatórias trabalhista, etc.

A partir dessa dessemelhança se pode falar que a responsabilização que ocorre a partir do redirecionamento está intimamente vinculada com regras de ordem tributária, pois diz respeito à responsabilidade oriunda de obrigação tributária, decorrente diretamente do inadimplemento de uma dívida específica somado a um ato praticado em infração à lei ou ao estatuto social. Completamente diferente é quando ocorre uma responsabilização de ordem puramente patrimonial, decorrente

⁶⁶ Câmara dos Deputados. Brasília, 2013. Disponível em: <http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4550666&disposition=inline>. Acesso em: 10 fev. 2021. p. 237.

⁶⁷ Câmara dos Deputados. Brasília, 2013. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4550612&ts=1594037218107&disposition=inline>. Acesso em: 10 fev. 2021. p. 136.

do desvirtuamento da função social e econômica esperada da constituição de uma pessoa jurídica com personalidade jurídica própria.

Fica fácil de entender: muito embora o resultado prático ao final seja muito parecido, qual seja, a responsabilidade patrimonial, os fundamentos para essas responsabilizações são inteiramente diferentes, o que para os defensores do argumento explorado nesse ponto seria suficiente para a não aplicação do IDPJ às execuções fiscais.

Essas diferenciações são corroboradas por Leonardo Carneiro da Cunha, que reconhece que se tratam de institutos diferentes, pois o tipo de responsabilidade atribuída aos sócios nos casos das hipóteses do art. 135 do CTN diferem do art. 50 do CC:

É bem verdade que há várias hipóteses legais que, rigorosamente, não tratam de desconsideração da personalidade jurídica, mas de responsabilidade do sócio, de imputação direto ao sócio, de responsabilidade por sucessão, etc.⁶⁸

Bem como por Alexandre Alberto Teodoro da Silva, que também se opõe à ideia de considerar as hipóteses de responsabilização pessoal previstas no art. 135 do CTN como sendo espécie de desconsideração da personalidade jurídica:

Desde já, revelada a incompatibilidade da interpretação do art. 135, III, do CTN como fundamento normativo da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário, cabe, agora, verificar a que se presta tal dispositivo. Diante de uma análise lógico-sistemática, nota-se que o art. 135, III do CTN está inserido no capítulo que trata da responsabilidade de terceiros, o que significa intuir que esse dispositivo respeita os ditames do instituto da responsabilidade, e nada tem a ver com a repressão ao abuso de direito.⁶⁹

Pelo exposto até aqui, fica claro que existem diferenças consideráveis entre a desconsideração da personalidade jurídica, prevista no CC, e a responsabilização

⁶⁸ Referido autor entende que não se pode confundir o redirecionamento da execução fiscal, fundado nas hipóteses de responsabilidade previstas no art. 135 do CTN, com a desconsideração da personalidade jurídica. Ainda assim, entende que deve ser aplicado o IDPJ às hipóteses de redirecionamento como forma de garantir o contraditório. Fica claro que o argumento expendido pelo autor vai de encontro ao abordado nesse ponto na medida em que ele busca resolver o impasse procedimental a partir de uma interpretação constitucional (que será abordada adiante), enquanto que a discussão proposta nesse capítulo é de ordem hermenêutica-procedimental. CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em Juízo*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 458.

⁶⁹ SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. *A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p.

peçoal de terceiros, prevista no CTN. Entretanto, apesar dos argumentos aqui explorados, no capítulo 3.2 deste trabalho serão verificados alguns argumentos possíveis que demonstram uma aproximação entre essas hipóteses de responsabilização oriundas do direito material, que trazem consequências processuais capazes de possibilitar a aplicação do IDPJ às execuções fiscais.

2.3 A NECESSIDADE DE SE GARANTIR EFETIVIDADE ÀS EXECUÇÕES FISCAIS

Analisada a especialidade da legislação que rege a cobrança da dívida pública e institui um procedimento célere para a cobrança dos créditos fiscais, passemos a uma breve análise do funcionamento da execução fiscal para fins de fundamentar a necessidade de se conferir maior peso ao princípio da efetividade nas execuções fiscais.

Quando apurada a prática de um fato gerador que preenche a hipótese de incidência da norma tributária, nasce a obrigação tributária. Caso o contribuinte não venha a adimplir essa obrigação, o ente público deverá efetuar a inscrição do montante devido em dívida ativa. A certidão de dívida ativa, conhecida por CDA, é o documento que materializa o título executivo extrajudicial, que foi formalizado através de processo administrativo em que houve a apuração do crédito fiscal⁷⁰.

A partir da inscrição do débito em Dívida Ativa, que deve estar de acordo com todas as formalidades exigidas por lei, poderá o titular do crédito, que integrará o polo ativo da execução, exigir a execução da dívida em desfavor do devedor, que se sujeitará à execução forçada da dívida através de procedimento específico regulado pela LEF.

Conforme previsão do art. 10º da LEF, o processo executivo fiscal é orientado pelo princípio da responsabilidade patrimonial, de modo que, via de regra, todos os bens integrantes do patrimônio do devedor estarão sujeitos à expropriação para fins de satisfazer a dívida fiscal, configurando-se a chamada responsabilidade primária.

⁷⁰ CUNHA, Leonardo Carneiro da. op. cit., p. 439.

Importante notar que essa responsabilidade patrimonial só resta configurada quando a dívida, percorrendo seu curso normal, não foi satisfeita voluntariamente pelo devedor. Então somente quando há o inadimplemento é que sujeitar-se-ão os bens do devedor à execução forçada⁷¹.

Acontece que nem sempre a Fazenda Pública é capaz de encontrar bens passíveis de penhora no patrimônio do executado, o que ocorre por variados motivos, desde a insolvência completa, grande número de execuções já em andamento, outras dívidas com garantias reais, etc. daí por que nesses casos a Fazenda Pública foca seus esforços em encontrar outros possíveis responsáveis pelo dever de pagar da dívida.

Assim, em favor da Fazenda Pública no processo executivo teria que se considerar que a exigência de um devido processo legal, conforme o art. 5º, inciso LIV da CF, deve ser preenchido com observação e aplicação do que prevê a LEF, sendo suficiente a previsão e estabelecimento de um procedimento certo que visa a entregar o bem da vida a que o postulante tem direito. Daí por que os defensores da não aplicação do IDPJ tendem a valorizar mais o princípio da efetividade, reduzindo o direito à participação do executado àquelas defesas que a própria LEF prevê.

A partir desta visão, tem-se que a função do processo é satisfazer o exequente, entregando-lhe o que lhe é devido a partir da ideia de efetividade da execução. O processo é visto quase que integralmente como instrumento de realização do direito material de quem postula, servindo para conceder ao titular do direito aquilo que lhe foi negado pelo devedor.

Sobre a efetividade que é desejada, vale a lição de José Carlos Barbosa Moreira em que listou algumas das características de que deve gozar um processo efetivo:

- a) o processo deve dispor de instrumentos de tutela adequados, na medida do possível, a todos os direitos (e outras posições jurídicas de vantagem) contemplados no ordenamento, quer resultem de expressa previsão normativa, quer se possam inferir do sistema;
- b) esses instrumentos devem ser praticamente utilizáveis, ao menos em princípio, sejam quais forem os supostos titulares dos direitos (e das outras

⁷¹ GOLDSCHIMIDT, Guilherme. op. cit., p. 45.

posições jurídicas de vantagem) de cuja preservação ou reintegração se cogita, inclusive quando indeterminado ou indeterminável o círculo dos eventuais sujeitos;

c) impende assegurar condições propícias à exata e completa reconstituição dos fatos relevantes, a fim de que o convencimento do julgador corresponda, tanto quanto puder, à realidade;

d) em toda a extensão da possibilidade prática, o resultado do processo há de ser tal que assegure à parte vitoriosa o gozo pleno da específica utilizada a que faz jus segundo o ordenamento;

e) cumpre que se possa atingir semelhante resultado com o mínimo dispêndio de tempo e energias⁷².

De fato, aos titulares dos direitos devem ser garantidas uma tutela efetiva que deve ser prestada em tempo hábil. Nesse sentido Daniel Mitidiero também registra que

O direito fundamental à tutela jurisdicional implica o reconhecimento da existência de um direito à proteção jurisdicional adequada e efetiva. Adequada, no sentido de que esteja atenta às necessidades do direito material posto em causa e à maneira como esse se apresenta em juízo (em suma, ao caso concreto levado ao processo); efetiva, no sentido de que consiga realizá-la específica e concretamente em tempo hábil⁷³.

Com efeito, não se pode simplesmente incorporar normas prorrogadoras a um procedimento especial sem que seja feito por meio de um processo racional de interpretação e aferição dos efeitos que esse tipo de inovação trará ao resultado do processo, que nesse visa a satisfação do direito material que o funda. Mais complicado fica quando a norma instituidora do IDPJ tem aplicação subsidiária em relação à lei especial.

Em outras palavras, não se pode ver o processo como uma fonte criadora de direitos prevalentes sobre o direito material do exequente que é detentor de título executivo. É bem verdade, também, que não se deve ficar adstrito a um processo engessado ao procedimento, pois o processo, como aqui demonstrado, deve atender às finalidades do princípio da efetividade que exige a satisfação do direito material buscado, pois

⁷² BARBOSA MOREIRA, José Carlos. Efetividade do processo e técnica processual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, v. 77, 1995. (Temas de Direito Processual Civil, Revista de Processo). p. 200.

⁷³ MITIDIERO, Daniel. Processo civil e estado constitucional. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 92.

O direito fundamental à tutela executiva, intrinsecamente ligado ao devido processo legal e ao princípio da efetividade, traduz a garantia dada pelo ordenamento de que o direito do credor será satisfeito de forma adequada, célere e eficaz, mediante um complexo de normas capazes de assegurar a sua concretude necessária⁷⁴.

Entretanto, um certo procedimento, que via de regra deve ser respeitado, privilegia o exequente que está em uma posição de superioridade ao executado, não havendo simetria de posições, pois o executado deve se sujeitar à execução. Sobre a assimetria de posições, Enrico Tulio Liebman assevera que

Na execução não há mais equilíbrio entre as partes, não há contraditório; umas delas foi condenada e sobre este ponto não pode mais, em regra, haver discussão ; a outra, tendo conseguido o reconhecimento de seu direito, exige que se proceda de acordo com o que a sentença declarou e o condenado não pode impedir e deve suportar o que se faz em seu prejuízo, sendo ouvido só na medida em que os dispositivos da lei não sejam ultrapassados no cumprimento desta atividade⁷⁵.

Não se quer aqui retroceder na ciência processual, afastando-se as ideias contemporâneas do contraditório em todos procedimentos a fim de se instalar uma verdadeira opressão aos devedores que, certamente, também são sujeitos de direitos e garantias. O que se busca demonstrar é que, do ponto de vista dos credores, permitir uma total rediscussão ou uma discussão desnecessária, diante de um título executivo hígido prejudica ainda mais a efetividade que deveria ser a máxima dos processos de execução.

Por isso, Didier Didier Jr. e Leonardo C. da Cunha ensinam que "*a aplicação do contraditório na execução não se faz com a mesma intensidade do processo ou da fase de conhecimento*", segundo os autores, o contraditório na execução é eventual, uma vez que "*o réu, em vez de citado para manifestar-se sobre a pretensão do autor, é convocado para cumprir uma determinada obrigação*"⁷⁶.

⁷⁴ NETO, Djalma Andrada da Silva. Embargos de terceiro e efeito suspensivo da apelação. Revista da PGFN, Brasília, 2013. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-iii-numero-6-2013/Diagramacao%20da%20Revista%20da%20PGFN.pdf>. Acesso em: 14 abr. 2021. p. 139.

⁷⁵ LIEBMAN, Enrico Tullio. Processo de Execução. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1986. p. 44

⁷⁶ DIDIER JR., Fredie et al. Curso de direito processual civil: execução. 7. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. p. 78.

Com base nisso é que aos processos executivos fiscais são previstas garantias que visam a rápida e efetiva cobrança do crédito, conforme visto no ponto 1.1 deste trabalho. Ainda assim, não se consegue atingir satisfatoriamente esse objetivo, pois, conforme cita Arthur Moura, entre 1994 e 2004 a arrecadação da dívida ativa da união atingiu algo próximo de R\$13 bilhões, o que em termos relativos foi muito pouco, considerando que o estoque da dívida era de aproximadamente R\$240 bilhões em 2005⁷⁷.

Aliás, em favor deste ponto há quem defenda que o contraditório em sede de execução fiscal não está suprimido, mas sim postergado e mitigado por força das garantias que são atribuídas ao crédito público, bastando que a fazenda pública traga elementos probatórios a fundamentar o pedido de responsabilização⁷⁸. Ou seja, a postergação do contraditório ocorre única e exclusivamente porque há proteção especial concedida aos créditos públicos que decorre da necessidade da observância de um procedimento criterioso para apuração dos créditos fiscais, o que configura verdadeiro controle de legalidade dos atos administrativos. Não se está, portanto, limitando o contraditório sem um contrapeso. Pelo contrário, o contraditório foi observado quando da constituição do título executivo que fundamenta a execução fiscal, daí por que a essa dívida é garantida presunção de certeza e liquidez.

Não se pode olvidar também que a LEF prevê expressamente que toda matéria será arguida em sede de embargos à execução fiscal, como prevê o art. 16, § 3º: "*Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão argüidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos*⁷⁹." A determinação da Lei de Execuções Fiscais é clara: a defesa por excelência no processo de execução são os Embargos à Execução, os quais devem contemplar toda a matéria útil à defesa do executado.

⁷⁷ MOURA, Arthur. op. cit. p. 35.

⁷⁸ PILLAR, Fernanda Machado. O incidente de descon sideração da personalidade jurídica e a execução fiscal. In: RODRIGUES, Marco Antonio (Coord.); BUENO, Cassio Scarpinella (Coord.). Processo Tributário. Salvador: Juspodivm, v. 16, 2017. cap. 13 (Repercussões do Novo CPC). p. 242.

⁷⁹ BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Diário Oficial da União, 24 de setembro de 1980.

Quando se fala em contraditório no âmbito da execução fiscal, portanto, deve-se levar em consideração a natureza processual em que se instala a discussão. Trata-se de processo executivo, o que por si só já traz um desequilíbrio natural entre as partes; além de ser fiscal, adjetivação que representa que a execução trata da cobrança de créditos de importância mais elevada, para o qual o legislador estabeleceu o procedimento especial próprio.

Em outras palavras, ainda que o contraditório, que é princípio informador da garantia constitucional do devido processo legal⁸⁰ deva, por imposição da própria constituição, ser respeitado e observado também no processo de execução⁸¹, não se pode ignorar o plano de fundo da discussão. Por isso, parece-nos que é necessária a ponderação entre a efetividade e contraditório, devendo-se interpretar o direito à luz da posição das partes no processo executivo, pois se de um lado no processo de conhecimento o contraditório parece, ao menos *prima facie*, ter um grau mais elevado em detrimento da efetividade; de outro, é impossível se imaginar um processo executivo em que se sacrifica a efetividade em nome do contraditório.

Fica claro o problema em se garantir um contraditório pleno diante de um processo executivo fiscal: por se tratar de procedimento em que naturalmente se espera uma efetividade maior, qualquer interpretação contrária representaria movimento em sentido oposto à rápida execução desejada pelo legislador. Daí a razão pela qual se poderia dizer que a especialidade desse tipo de execução está baseada no princípio da supremacia do interesse público, enquanto as execuções "privadas" observam mais acentuadamente princípios da execução equilibrada. Isso ocorre porque nas execuções fiscais se executam créditos públicos, e na execução civil, dívidas privadas⁸².

Ademais, não se pode olvidar que uma execução fiscal ineficiente viola até mesmo os direitos dos contribuintes que honram suas obrigações fiscais, pois traz um

⁸⁰ Sobre a temática do devido processo legal e seus direitos fundamentais informativos, ver MATTOS, Sérgio Luís Wetzel de. Devido processo legal e proteção de direitos. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

⁸¹ Esse tema será melhor examinado na segunda parte deste trabalho onde será feito um contraponto à efetividade a partir da garantia constitucional ao devido processo legal.

⁸² CALIENDO, Paulo (Coord.); MARCHI, Cristiane de *et al.* Comentários à Lei de Execuções Fiscais, conforme o NCPC. 1. ed. Porto Alegre: OAB/RS, 2016. p. 45.

desequilíbrio à distribuição da carga tributária entre os cidadãos. Essa ausência de efetividade na cobrança dos créditos públicos constitui verdadeira conduta contrária ao ordenamento constitucionais, pois infringe também o princípio da igualdade e da capacidade contributiva⁸³.

Especificamente sobre o redirecionamento da execução fiscal, deve-se deixar claro que cabe à Fazenda Pública se desincumbir do ônus da demonstração efetiva do preenchimento fático das hipóteses autorizadoras do redirecionamento em face de terceiro. Em outras palavras, o Juiz do caso concreto não poderá autorizar a responsabilização pessoal de terceiro baseado em simples ilações, pedidos desprovidos de qualquer fundamento fático. Pelo contrário, o redirecionamento só deve ser deferido quando há indícios concretos de práticas autorizadoras da medida, o que preenche, ao menos de certa forma, a exigência do devido processo legal, pois o pedido passou pelo crivo de um juiz que analisou as provas capazes de fundamentar a responsabilização prevista em lei⁸⁴.

Mais uma vez deve ficar claro que não se pretende rechaçar o direito de defesa do eventual redirecionado ou responsabilizado por conta da desconsideração da personalidade jurídica. Apenas se quer apontar, a título argumentativo, que existem os meios adequados para se fazer isso no âmbito do processo executivo fiscal.

Com efeito, a afronta ao contraditório é o principal argumento em favor da aplicação obrigatória do IDPJ nas hipóteses de atribuição de responsabilidade pelos tributos em face de terceiros, uma vez que o redirecionamento no processo executivo sem que fosse aplicado o novo incidente processual afrontaria a sistemática processual constitucional, pois se estaria cerceado o direito do redirecionado ao contraditório e ampla defesa e, por consequência, o devido processo legal.

Sobre esse tema Arthur Moura faz o seguinte questionamento:

Se a execução fiscal é tão desfavorável assim ao contribuinte e tão direcionada aos interesses fazendários da União, por que o Estado e a sociedade vêm perdendo a guerra contra a sonegação, com graves prejuízos

⁸³ CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães de. Execução Fiscal e Efetividade: análise do modelo brasileiro à luz do sistema português. São Paulo: Quariér Latin, 2009. p. 38-40.

⁸⁴ FERRAGUT, Maria Rita. op. cit. p. 130-132.

para a efetivação dos direitos constitucionais de saúde, moradia e educação, para ficar em apenas três dos principais direitos sociais?

[...]

É necessário repensar a execução fiscal como instrumento de recuperação de créditos. O modelo que temos hoje claramente não responde às necessidades do Estado e da sociedade, haja visto a baixa recuperabilidade dos créditos fiscais⁸⁵.

Essa baixa recuperabilidade de que o autor fala está demonstrada em estudo encomendado pelo Conselho Nacional de Justiça em 2009, quando se verificou que a taxa de sucesso das objeções de pré-executividade gira em torno de 7,4% e dos embargos à execução em torno de 20,2%:

Somente 4,4% dos executados apresentam objeção de pré-executividade, as quais são julgadas favoravelmente ao devedor em 0,3% dos casos. Já os 6,5% de executados que apresentam embargos obtêm ganho de causa em 1,3% dos casos. Logo, a taxa de sucesso das objeções de pré-executividade é de 7,4%, enquanto a dos embargos é de 20,2%⁸⁶.

Impossível saber a taxa de sucesso que eventualmente teríamos se se aplicasse o IDPJ às execuções fiscais, mas fato é que baixa taxa de sucesso das defesas empreendidas nas execuções fiscais causa ainda maior preocupação no que diz respeito à duração das execuções fiscais, cuja duração média que já era de 8 anos, 2 meses e 9 dias⁸⁷ poderia aumentar ainda mais.

Essa demora na tramitação das execuções não tem mudado com o passar do tempo. Nem a modernização dos sistemas informáticos tem sido suficiente para diminuir a defasagem da cobrança dos créditos fiscais, pois conforme mostra o Justiça em Números, as execuções fiscais continuam representando grande fator de congestionamento do judiciário:

Historicamente as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário. O executivo fiscal chega a juízo depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, provocando sua inscrição na dívida ativa. Dessa forma, o processo judicial acaba por repetir etapas e providências de localização do

⁸⁵ MOURA, Arthur. op. cit. p. 35.

⁸⁶ Conselho Nacional de Justiça. A EXECUÇÃO FISCAL NO BRASIL E O IMPACTO NO JUDICIÁRIO. Brasília, 2011. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/2d53f36cdc1e27513af9868de9d072dd.pdf>. Acesso em: 12 mar. 2021. p. 12.

⁸⁷ Ibidem. p. 13.

devedor ou patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário já adotadas, sem sucesso, pela administração fazendária ou pelo conselho de fiscalização profissional. Desse modo, acabam chegando ao Judiciário títulos de dívidas antigas e, por consequência, com menor probabilidade de recuperação.

Os processos de execução fiscal representam 39% do total de casos pendentes e 70% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2019, apenas 13 foram baixados. Desconsiderando esses processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia em 8,1 pontos percentuais, passando de 68,5% para 60,4% em 2019⁸⁸.

O argumento de que se estaria suprimindo o contraditório dos redirecionados é atacada sob o argumento de que a falta de citação prévia do redirecionado para se defender não elimina o contraditório, mas apenas o posterga, pois ao redirecionado, agora executado, ainda é facultada a oposição de embargos à execução, nos termos do art. 16 da Lei de Execuções Fiscais e de exceção de pré-executividade.

Não se olvida que a admissão da ação autônoma de embargos à execução fiscal pressupõe a garantia do juízo (LEF, art. 16, § 1º)⁸⁹. Entretanto, essa exigência, que é fruto de previsão expressa na Lei de Execuções Fiscais, não suprime o contraditório, apenas o condiciona diante da presunção de legitimidade da dívida fiscal. Aliás, sobre esse tema grande debate já foi travado no âmbito dos tribunais brasileiros, tendo perseverado a prescrição legal da necessidade de garantia da execução, salvo em situações excepcionais em que fique comprovada a absoluta impossibilidade de se prestar garantia⁹⁰.

Com efeito, a LEF não permite que o crédito fiscal inscrito em dívida ativa seja discutido mediante outros procedimentos que não os embargos à execução, ação de repetição de indébito, anulatória ou mandado de segurança (e excepcionalmente a exceção de pré-executividade), pois há proibição expressa quanto à possibilidade de

⁸⁸ Conselho Nacional de Justiça. Justiça em Números. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>. Acesso em: 8 abr. 2021. p.155.

⁸⁹ § 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução. BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Diário Oficial da União, 24 de setembro de 1980.

⁹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). REsp nº 1127815/SP. Relator: Ministro Luiz Fux, 24 de novembro de 2010.

incidentes processuais, reconvenção, ou qualquer outro procedimento que não se enquadre nas hipóteses autorizadas por esse diploma legal⁹¹.

Isso por que, conforme visto no tópico anterior, a tônica da Lei de Execuções Fiscais é a satisfação rápida do crédito público, sem que se suspenda a execução, salvo nos casos em que existe garantia ou outras hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito fiscal decorrentes de lei. Em suma, a direção a ser seguida, isto é, o norte da execução, é o pagamento da dívida sem qualquer dilação desnecessária, somente sendo permitida a discussão quando há garantia do juízo⁹².

Nesse sentido, Fernanda Machado Pillar assevera que

Uma vez incluído na ação executiva, duas serão as formas de defesa colocadas à disposição do responsável: a exceção de pré-executividade e os embargos à execução. Dependendo, portanto, da natureza de suas alegações, poderá apresentar exceção de pré-executividade - cujo objeto deverá se restringir a matérias que não demandem instrução probatória e que possam ser conhecidas de ofício pelo juiz - ou embargos à execução, nos termos do art. 16 da Lei 8.630/80.

Não é verdade, portanto, que há violação ao contraditório. O que há é o diferimento da sua observância nos casos em que já há prova pré-constituída da responsabilidade tributária do sócio⁹³.

A partir da perspectiva aqui abordada, ao redirecionado não está vedado o exercício do contraditório como defendem os favoráveis à aplicação do IDPJ à

⁹¹ Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos. BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Diário Oficial da União, 24 de setembro de 1980.

⁹² Processual Civil. Embargos de Divergência (CPC, arts. 496, VIII, e 546, I; art. 266, RISTJ). Execução Fiscal. Penhora. Insuficiente. Admissibilidade, dos Embargos do Devedor. Lei nº 6830/80 (arts. 15, II, 16, § 1º, 18 e 40). CPC, artigos 646, 667, II, 685, II, e 737, I. 1. Consideradas as circunstâncias factuais do caso concreto, inexistindo ou insuficientes os bens do executado para cobrir ou para servir de garantia total do valor da dívida exequenda, efetivada a constrição parcial e estando previsto o reforço da penhora, a lei de regência não impede o prosseguimento da execução, pelo menos, para o resgate parcial do título executivo. Ficaria desajustado o equilíbrio entre as partes litigantes e constituiria injusto favorecimento ao exequente a continuação da constrição parcial, se impedido o devedor de oferecer embargos para a defesa do seu patrimônio constrito. Se há penhora, viabilizam-se os embargos, decorrentes da garantia parcial efetivada com a penhora. 2. Embargos rejeitados. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). EREsp nº 80723/PR. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira, 10 de abril de 2002).

⁹³ PILLAR, Fernanda Machado. op. cit., p. 252.

execução fiscal, pois podem exercitar seu direito de defesa através dos Embargos à Execução, depois de devidamente garantida a execução.

Apesar da importância dos argumentos aqui descritos, que estão fundados em dispositivos legais bastante conhecidos e também em uma prática forense há muito observada, nos parece que é possível infirmá-los a partir da exigência constitucional de se sopesar os princípios constitucionais a fim de se chegar a uma norma justa para o caso concreto, conforme será abordado no ponto 3.3 deste trabalho.

3 ARGUMENTOS FAVORÁVEIS À APLICAÇÃO DO IDPJ ÀS EXECUÇÕES FISCAIS

3.1 NOVOS MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DO CPC COMO FORMA DE INTERGRAÇÃO DA LEF

Em sentido oposto ao do posicionamento da Segunda Turma do STJ abordado no item 2.1 deste trabalho, a Primeira Turma do mesmo Tribunal, em 21 de fevereiro de 2019, em julgamento do REsp. nº 1.775.269/PR⁹⁴, decidiu, por unanimidade, que é cabível o Incidente de Desconsideração da Personalidade jurídica às Execuções Fiscais, pois considerou que, no caso concreto, antes de se decidir sobre o redirecionamento da execução, deveria se instaurar o IDPJ para apuração da responsabilidade do terceiro, que nesse caso era pessoa jurídica integrante de grupo econômico, contra a qual se queria redirecionar o feito.

O relator do acórdão foi o Min. Gurgel de Faria cujo voto foi seguido à unanimidade. Em suas razões de decidir fundamentou que i) o IDPJ não se instaura nos casos em que a Fazenda pretende alcançar sujeito indicado na Certidão de Dívida Ativa, ii) o redirecionamento dos casos em que a pessoa jurídica contra a qual se pretende redirecionar o feito executivo, quando não identificada na CDA, depende de comprovação do abuso de personalidade, sendo necessária a instauração do IDPJ para eventual desconsideração da personalidade jurídica.

Desse acórdão proferido pela Primeira Turma do STJ, extrai-se, então, que há uma compatibilidade entre o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e as execuções fiscais, pois se entendeu que nos casos de abuso de personalidade praticado por empresa integrante de grupo econômico, na hipótese de não configuração de responsabilidade de terceiro com fundamento no art. 134 e 135 do CTN, deve-se aplicar o IDPJ para apuração da responsabilidade fundada no art. 50 do Código Civil.

⁹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). REsp nº 1775269/PR, Relator: Ministro Gurgel de Faria, 21 de fevereiro de 2019.

Ficou registrado no acórdão que não há necessidade de se instaurar o novo incidente previsto pelo CPC nos casos de redirecionamento da execução baseado em responsabilidade pessoal pelo crédito, pois nas hipóteses em que há responsabilidade já apurada quando da constituição do crédito tributário ou que esteja baseada em fato provado perante o juiz no decorrer da execução não haveria necessidade de se desconsiderar a personalidade jurídica:

Caso o pedido de redirecionamento da execução fiscal mire pessoas jurídicas não elencadas na Certidão de Dívida Ativa, após a comprovação, pela Fazenda, da caracterização de hipótese legal de responsabilização dos terceiros indicados, o magistrado também pode decidir pela inclusão no polo passivo sem a instauração do incidente de desconsideração, pois a responsabilização de terceiros tratada no Código Tributário Nacional não necessita da desconsideração da pessoa jurídica devedora. Com efeito, a atribuição de responsabilidade tributária aos sócios gerentes, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, não depende mesmo do incidente de desconsideração da personalidade jurídica da sociedade empresária prevista no art. 133 do CPC/2015, pois a responsabilidade dos sócios, de fato, já lhes é atribuída pela própria lei, de forma pessoal e subjetiva⁹⁵.

A Primeira Turma do STJ entende, no caso concreto, que o só fato de integrar grupo econômico no qual também está inserido o executado originário não é fundamento suficiente para lhe atribuir responsabilidade, devendo ser apurada a possibilidade de responsabilização por eventual abuso de personalidade, conforme preceitua o art. 50 do Código Civil.

Em outras palavras, ao contrário do que decidiu a Segunda Turma do STJ, a Primeira Turma reconheceu a compatibilidade do Incidente de Desconsideração da Personalidade jurídica com o procedimento executivo fiscal, na medida em que entendeu não só ser possível, mas ser obrigatória a instauração do incidente nos casos de responsabilização de terceiro que não se enquadre nas hipóteses de responsabilidade pessoal previstas no CTN:

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

⁹⁵ Vide BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). REsp nº 1775269/PR, Relator: Ministro Gurgel de Faria, 21 de fevereiro de 2019.

Código Civil, daí porque, nessa hipótese, é obrigatória a instauração do incidente de descon sideração da personalidade da pessoa jurídica devedora⁹⁶.

Com efeito, os Ministros acordaram que, do ponto de vista do direito material, a responsabilidade por abuso de personalidade (que não se insere nas hipóteses do CTN) depende da apuração através do incidente processual previsto para tanto, o que nos permite concluir que a Primeira Turma do STJ entende haver, sim, compatibilidade entre o incidente processual previsto no CPC e a Lei de Execuções Fiscais.

Consigna-se que não está claro no acórdão o caminho interpretativo percorrido para se chegar à existência de compatibilidade **processual** entre o incidente previsto no CPC e as normas contidas na LEF diante do já reconhecido caráter especial de que é revestida a Lei de Execuções Fiscais, há muito já consolidado naquele tribunal⁹⁷.

Por conta disso aqui se deve a observação de que, *data maxima venia*, parece não ter a Primeira Turma do STJ atendido ao previsto no §2º do art. 489 do CPC, que exige a enunciação dos fundamentos que serviram ao afastamento das regras da LEF que são conflitantes com o regramento do IDPJ; ou caso esse conflita de normas seja apenas aparente, o que inclusive é alvo de debate doutrinário, poderiam ter os ministros esclarecido mais aprofundadamente, em os fundamentos usados para se aplicar o procedimento no âmbito das execuções fiscais.

O problema interpretativo aqui debatido decorre da pluralidade de fontes normativas existentes para regulamentar a vida social hoje em dia, o que torna cada vez mais complexo o trabalho dos operadores do direito. Essa dificuldade cada vez mais verificada nos ordenamentos jurídicos pós-modernos, que trazem em seu

⁹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). REsp nº 1775269/PR, Relator: Ministro Gurgel de Faria, 21 de fevereiro de 2019.

⁹⁷ PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. GARANTIA DO JUÍZO. PREVALÊNCIA DAS DISPOSIÇÕES DA LEF SOBRE O CPC. 1. Discute-se nos autos a possibilidade de oposição de Embargos à Execução Fiscal sem garantia do juízo nos casos em que o devedor é hipossuficiente. 2. "Em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/73, a nova redação do art. 736, do CPC dada pela Lei n. 11.382/2006 - artigo que dispensa a garantia como condicionante dos embargos - não se aplica às execuções fiscais diante da presença de dispositivo específico, qual seja o art. 16, § 1º da Lei n. 6.830/80, que exige expressamente a garantia para a apresentação dos embargos à execução fiscal" (REsp 1.272.827/PE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 31.5.2013). 3. Recurso Especial não provido. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). REsp nº 1676138/RJ, Relator: Ministro Herman Benjamin, 05 de setembro de 2017)

arcabouço normativo cada vez mais normas especiais e microssistemas processuais específicos, exige soluções cada vez mais elaboradas para abarcar a diversidade de regras existentes⁹⁸.

Baseada nisso é que a doutrina há muito tempo vem discutindo sobre novos métodos interpretativos a fim de resolver a colisão entre regras jurídicas, de modo que os cânones clássicos da interpretação não mais servem como fórmulas absolutas para resolução de toda e qualquer antinomia que se revele nos ordenamentos jurídicos. Por isso é que se discute se as próprias regras de solução de antinomias propostas por Norberto Bobbio se mantêm híidas diante da evolução dos sistemas jurídicos.

Nesse ponto, vale mencionar que o próprio Bobbio já se preocupava com a dificuldade em se justificar em todos os casos a prevalência da regra pela qual *lex posterior generalis non derogat priopri speciali*, pois em seu livro Teoria do Ordenamento Jurídico, ao tratar das antinomias de segundo grau, já referia que afirmações mais precisas sobre o conflito entre o critério da especialidade e o critério cronológico dependia de uma análise casuística mais aprofundada:

2) Conflito entre o critério de especialidade e cronológico: esse conflito tem lugar quando uma norma anterior-especial é incompatível com uma norma posterior-geral. Tem-se conflito porque, aplicando o critério de especialidade, dá-se preponderância à primeira normal, aplicando o critério cronológico, dá-se prevalência à segunda. [...] Com base nessa regra, o conflito entre critério de especialidade e critério cronológico deve ser resolvido em favor do primeiro: a lei geral sucessiva não tira do caminho a lei especial precedente. [...] Essa regra, por outro lado, deve ser tomada com uma certa cautela, e tem um valor menos decisivo que o da regra anterior. Dir-se-ia que *lex specialis* é menos forte que a *lex superior*, e que, portanto, a sua vitória sobre a *lex posterior* é mais contrastada. Para fazer afirmações mais precisas nesse campo, seria necessário dispor de uma ampla casuística⁹⁹. (itálico no original)

Por esse mesmo motivo é que Maria Helena Diniz, ao discorrer sobre o assunto, alerta que entre os metacritérios da especialidade e cronológico há uma oscilação,

⁹⁸ MARQUES, Cláudia Lima. Superação das antinomias pelo diálogo das fontes: o modelo brasileiro de coexistência entre o código de defesa do consumidor e o código civil de 2002. Revista da ESMESE, Aracaju, v. 7, 2004. Disponível em: <http://www.gemt.com.br/upload/anexo3743.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2021. p. 29.

⁹⁹ BOBBIO, Norberto. op. cit. p. 108.

não havendo uma regra cogente para resolução desse tipo de antinomia de segundo grau, pois a depender do caso haverá supremacia de um, em outros casos do outro:

Em caso de antinomia entre o critério de especialidade e o cronológico, valeria o metacritério *lex posterior generalis non derogat priori speciali*, segundo o qual a regra de especialidade prevaleceria sobre a cronológica. Esse metacritério é parcialmente inefetivo, por ser menos seguro que o anterior. A meta-regra *lex posterior generalis non derogat priori speciali* não tem valor absoluto, dado que, às vezes, *lex posterior generalis derogat priori speciali*, tendo em vista certas circunstâncias presentes. A preferência entre um critério e outro não é evidente, pois se constata uma oscilação entre eles. Não há uma regra definida; conforme o caso, haverá a supremacia ora de um, ora de outro critério¹⁰⁰.

A disso é que se poderia dizer que o argumento exposto no ponto 2.1 do presente trabalho, onde se abordou o posicionamento daqueles que são contrários à aplicação do IDPJ às execuções fiscais, restaria enfraquecido diante de um debate em que se analisasse o direito como um todo sistemático e harmônico que exige critérios maleáveis a fim de atender os cada vez mais complexos problemas hermenêuticos.

Nessa ideia de sistematização do processo civil, calha chamar à atenção que o CPC de 2015 estabeleceu em seu art. 1.046, §2º que "*Permanecem em vigor as disposições especiais dos procedimentos regulados em outras leis, aos quais se aplicará supletivamente este Código.*"¹⁰¹. Da leitura deste artigo se pode extrair que o CPC/15 não pretendeu substituir os procedimentos especiais previstos em leis esparsas, mas ao mesmo tempo determinou que suas regras servissem de suplemento aos procedimentos especiais.

Aliás, o artigo inaugural do CPC é bastante claro no sentido de que o processo civil como um todo observará as disposições constantes do Código:

art. 1º O processo civil será ordenado, disciplinado e interpretado conforme os valores e as normas fundamentais estabelecidos na Constituição da República Federativa do Brasil, observando-se as disposições deste Código¹⁰².

¹⁰⁰ DINIZ, Maria Helena. Conflito de normas. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 50.

¹⁰¹ BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Diário Oficial da União, 17 de março de 2015.

¹⁰² BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Diário Oficial da União, 17 de março de 2015.

Assim, conjugando essas regras previstas no *codex* processual se pode propor o entendimento de que essa aplicação supletiva de que fala o CPC não se trata de uma mera opção do intérprete, pelo contrário, ainda que não seja uma regra absoluta, trata-se de uma orientação do legislador que visa uma aproximação do CPC aos procedimentos previstos em leis especiais¹⁰³.

Nesse sentido, o trabalho de Marcílio da Silva Ferreira Filho, coordenado por Cassio Scarpinella Bueno e Marco Antonio Rodrigues e Fredie Didier Jr., no qual aborda o tema da aplicação subsidiária e supletiva do CPC à LEF, defende que a previsão e distinção entre aplicação subsidiária e suplementar foi intencional e técnica, de modo que restou expressamente consignado nas propostas de emendas nº 80 e 430/11 do CPC que a aplicação subsidiária visa a colmatação de lacunas, enquanto que a aplicação supletiva visa à complementar a norma¹⁰⁴.

Esse autor, ao explorar a diferença entre esses dois tipos de aplicação do CPC registrou que:

Bem esclarecido, vê-se que a determinação do art. 15 resulta na afirmação de que a aplicação subsidiária deve ocorrer na hipótese de omissão total, ou seja, quando a norma específica nada trouxer a respeito da questão submetida a exame. A aplicação supletiva, por outro lado, vai um pouco mais além, ocorrendo sempre que a norma for incompleta, isto é, quando ela tratar apenas parcialmente do problema, devendo o intérprete, neste caso, se socorrer do regramento geral no que concerne ao remanescente disciplinamento do instituto jurídico¹⁰⁵.

Ora, se o próprio legislador, ao debater eventuais emendas ao Código de Processo Civil, deixou claro que foi intencional o uso de vocábulos diferentes para tratar da forma de integração do CPC com as leis processuais especiais, não se pode negar que ficou instituído, senão pelo menos desejado, uma nova sistemática de interpretação da lei processual em sentido geral.

¹⁰³ FILHO, Marcílio da Silva Ferreira. A aplicação subsidiária e supletiva do novo CPC ao processo tributário. In: RODRIGUES, Marco Antonio; BUENO, Cassio Scarpinella. Processo Tributário. Salvador: Juspodivm, v. 16, 2017. cap. 14. (Coleções Repercussões do Novo CPC, coordenador geral, Fredie Didier Jr.). p. 316.

¹⁰⁴ FILHO, Marcílio da Silva Ferreira. op. cit. p. 316.

¹⁰⁵ FILHO, Marcílio da Silva Ferreira. op. cit. p. 323.

Nesse ponto, não se pode ignorar que parte da doutrina inverte o sentido das expressões, como é o exemplo de Nelson Nery Junior¹⁰⁶ e Teresa Arruda Alvim *et al.* Para esta doutrinadora, a aplicação subsidiária serve como possibilidade de enriquecimento e de leitura de um dispositivo sob outro olhar, iluminando-se pelos princípios fundamentais do processo civil mesmo os casos onde não há omissão; ao passo que a aplicação supletiva deveria ocorrer nos casos em que houver omissão legal¹⁰⁷.

Disso se percebe que a doutrina diverge quanto à atribuição de sentidos a esses vocábulos, sendo impossível precisar peremptoriamente, ao menos nesse momento, a diferença entre esses dois tipos de aplicações da lei processual - se é que há diferença, pois existe parcela da doutrina que os trata como sinônimos.

A despeito das possíveis inversões de sentido entre um vocábulo e outro, ou mesmo confusão entre eles, parece ser possível entender que legislador, ao criar o CPC de 2015, desejou uma aproximação dos procedimentos especiais com o CPC para promover as garantias e direitos fundamentais constitucionais a todos os âmbitos do processo civil. A esse respeito não se pode deixar de citar interessante lição de Fredie Didier Jr. no sentido de que

[...] o CPC-2015, diferentemente do CPC-1973, passou a dialogar de outra maneira com os microssistemas processuais civis da legislação extravagante, seja porque os pressupõe expressamente, seja porque incorporou a esses microssistemas novas normas jurídicas. A relação com os microssistemas passou a ser de mão dupla, em um vaivém do núcleo para a periferia (centrífuga) e da periferia para o núcleo (centrípeta). A eficácia do CPC sobre os microssistemas da legislação extravagante deixou de ser exclusivamente supletiva, subsidiária ou residual e passou a ser, também, direta.

Esse é um fenômeno normativo inusitado, que pode vir a tornar-se um apanágio das codificações do século XXI, embora aparentemente paradoxal em uma visão mais ortodoxa das relações entre códigos e os microssistemas: normas jurídicas de um microssistema emanadas diretamente dos

¹⁰⁶ NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. Código de processo civil comentado. 5. ed. São Paulo: Thomson, 2020. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/codigos/113133203/v19/page/RL-1.3>. Acesso em: 26 abr. 2021. p. RL-1.3.

¹⁰⁷ ALVIM, Teresa Arruda et al. Primeiros comentários ao código de processo civil. 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2020. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/codigos/104783420/v3/page/RL-1.3>. Acesso em: 23 abr. 2021. p. RL-1.3.

dispositivos normativos de um Código que, nessa parte, passa a ser uma das fontes normativas do próprio microsistema¹⁰⁸.

Esse mesmo autor, apesar de discorrer sobre essa nova relação entre os códigos e a leis especiais, registra que ainda assim o Código continuar a exercer seu papel clássico de codificação das normas fundamentais a todos os tipos de processo:

Isso obviamente não minimiza o clássico papel do Código de fornecer as normas fundamentais e a disciplina dos institutos aplicáveis a todos os tipos de processo. Assim, por exemplo, o regramento trazido pelo CPC sobre litisconsórcio, intervenção de terceiros, negócios processuais atípicos (art. 190, CPC), recursos execução etc. aplica-se às leis extravagantes, incluindo os microsistemas processuais¹⁰⁹.

Vale notar, ainda, que a própria exposição de motivos da LEF apesar de deixar claro que se queria prever mecanismos mais efetivos à execução fiscal por conta da (sic) "*superior hierarquia do créditos públicos em relação aos privados*", também explicou que a opção legislativa-sistemática foi de não se descolar totalmente do Código de Processo Civil vigente à época, o que deixa claro que, apesar das benesses concedidas ao procedimento executivo fiscal, não se quis criar um código executivo à parte e incomunicável com o sistema processual geral¹¹⁰.

Daí é preciso admitir que a LEF, ainda que busque uma execução efetiva e rápida do crédito público, não pode ser totalmente estranha às (novas) regras previstas no CPC, ainda que em determinados casos se exija um esforço interpretativo maior, pois ficou claro que o legislador quando promulgou o Código de Processo Civil (2015) não pretendeu excluir do âmbito de aplicação de seus preceitos um ou outro microsistema processual, pelo contrário, quis estabelecer certos critérios mínimos que devem ser observados por todos procedimentos.

Em suma, nos parece que o CPC trouxe novas regras não em um sentido genérico, mas sim geral no sentido de que se seus preceitos se aplicam a todos os procedimentos e não só aos que não são especiais. Com base nisso e reconhecendo-

¹⁰⁸ DIDIER JR., Fredie. Curso de Direito Processual Civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 21. ed. Salvador: Jus Podivm, v. 1, 2019. p. 70.

¹⁰⁹ DIDIER JR., Fredie. op. cit. p. 70.

¹¹⁰ Vide itens 12 e 14 da Exposição de motivos da Lei de Execuções Fiscais (Lei 6.830/80), conforme cópia cedida pela Coordenação de Arquivo - Secretaria de Gestão de Informação e Documentação do Senado Federal. p. 3.

se que o IDPJ é regra que materializa o princípio do contraditório, poder-se-ia aplicá-lo mesmo às execuções fiscais em respeito ao desejo do CPC de promover as garantias constitucionais.

Além dessa possibilidade interpretativa do art. 1.046, §2º combinado com o art. 1º do CPC, não se pode deixar de notar que existem novas teorias de interpretação das normas jurídicas que promovem a colaboração entre as regras gerais e especiais a fim de atender as necessidades dos problemas jurídicos modernos. Um dos principais exemplos que se pode citar é o da Teoria do Diálogo das Fontes do jurista alemão Erik Jame.

Para essa teoria seria possível uma aplicação simultânea, coerente e coordenada entre normas jurídicas que possuem campos convergentes, mas que não sejam totalmente coincidentes. O Diálogo das fontes parte da premissa de que existe uma unidade do sistema jurídico a partir de normas que não se excluem, mas que se completam mutuamente, daí por que se busca com essa teoria a aplicação da lei orientada por valores axiológicos dos direitos fundamentais e da dignidade humana¹¹¹. Sobre o tema vale citar a lição da Professora Cláudia Lima Marques, responsável por trazer essa teoria ao debate jurídico brasileiro:

Seguirei aqui novamente a teoria de Erik Jayme, que propõe - em resumo - no lugar do conflito de leis a visualização da possibilidade de coordenação sistemática destas fontes: o diálogo das fontes. Uma coordenação flexível e útil (*effet utile*) das normas em conflito no sistema a fim de restabelecer a sua coerência. Muda-se assim o paradigma: da retirada simples (revogação) de uma das normas em conflito do sistema jurídico ou do 'monólogo' de uma só norma (a „comunica" a solução justa), à convivência destas normas, ao 'diálogo' das normas para alcançar a sua „ratio", a finalidade visada ou „narrada" em ambas. Este atual e necessário 'diálogo das fontes' permite e leva à aplicação simultânea, coerente e coordenada das plúrimas fontes legislativas convergentes com a finalidade de proteção efetiva¹¹². (itálico no original)

¹¹¹ LIMA, Juciléia. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica e sua aplicabilidade na execução fiscal à luz da teoria do diálogo das fontes. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, 1º semestre 2020. Quadrimestral. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/44-2020/incidente-de-desconsideracao-da-personalidade-juridica-e-a-sua-aplicabilidade-na-execucao-fiscal-a-luz-da-teoria-do-dialogo-das-fontes/>. Acesso em: 30 mar. 2021. p. 12.

¹¹² MARQUES, Cláudia Lima. Superação das antinomias pelo diálogo das fontes: o modelo brasileiro de coexistência entre o código de defesa do consumidor e o código civil de 2002. Revista da ESMESE, Aracaju, v. 7, 2004. Disponível em: <http://www.gemt.com.br/upload/anexo3743.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2021. p. 30.

Percebe-se, então, que o diálogo das fontes surgiu para substituir e superar os critérios clássicos de solução de antinomias, o que poderia ser aplicado ao cenário aqui estudado para buscar uma solução coordenada pelo diálogo das normas dispostas no CPC e na LEF¹¹³.

Outra proposta de interpretação conjunta do CPC com as leis especiais é a trabalhada por Fredie Didier Jr., Antonio do Passo Cabral e Leonardo Carneiro da Cunha que defendem a flexibilidade do procedimento comum através do emprego de técnicas processuais especiais e também seu caminho inverso através do transporte de técnicas do procedimento comum aos procedimentos especiais a partir da interpretação do art. 327, §2º e 318, § único do CPC¹¹⁴.

Na visão desses autores, "*o procedimento comum passa a ser território propício para inserção de técnicas procedimentais desenvolvidas para a tutela de determinados direitos*",¹¹⁵ o que se trata de uma reafirmação do princípio da adequação do procedimento; ao mesmo tempo em que seria possível a via inversa, na medida em que se pode "*importar para o procedimento especial regra do procedimento comum, a fim de se concretizarem normas fundamentais*"¹¹⁶.

A proposta desses autores representa mais uma alternativa para interpretação dos dispositivos legais referentes às normas processuais, permitindo maior interação entre o CPC e as leis especiais esparsas que preveem procedimentos específicos. Isso reforça ainda mais a ideia aqui explorada, na medida em que cada mais vez se buscam novas soluções para a coordenação do grande número de leis existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

¹¹³ Não se pode deixar de mencionar que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, através do Parecer PGFN/CRJ/N. 618/2016 (entre outros) defende a aplicação da teoria do diálogo das fontes em favor do fisco, a fim de se aproveitar algumas normas previstas no CPC que sejam mais benéficas à cobrança dos créditos fiscais. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. PARECER PGFN/CRJ/N. 618/2016. Impacto do nCPC às execuções fiscais. 2016. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/p618.pdf>. Acesso em: 2 mai. 2021. Esse entendimento, contudo, não nos parece muito consistente, na medida em que a teoria do Diálogo das Fontes, conforme visto, busca a aplicação da lei a partir de uma orientação dos direitos fundamentais e da dignidade da pessoa humana, vide nota 111.

¹¹⁴ DIDIER JR., Fredie; CABRAL, Antonio do passo; CUNHA, Leonardo Carneiro da. Por uma nova teoria dos procedimentos especiais. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2021. p. 70.

¹¹⁵ Ibidem. p. 70.

¹¹⁶ Ibidem. p. 74.

Os argumentos aqui descritos e explorados parecem consistentes o bastante para superar a ideia de que o CPC apenas exerce influência “subsidiária” sobre a LEF, ou, pelo menos, fortes o bastante para promover o debate acerca das novas regras gerais trazidas pelo CPC e das novas teorias de interpretação das normas.

3.2 DA APROXIMAÇÃO ENTRE A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E A RESPONSABILIDADE PESSOAL DE TERCEIROS.

Neste ponto serão explorados dois argumentos: o primeiro é de que existe uma relação de gênero-espécie entre desconsideração da personalidade jurídica e responsabilidade pessoal de terceiros; e o segundo é de que, ainda que possam ser considerados institutos diferentes, em determinadas hipóteses há uma aproximação entre desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade pessoal de terceiros que justifica a aplicação do IDPJ às execuções fiscais.

Para os defensores do primeiro argumento, as hipóteses previstas no art. 135 do CTN nada mais são do que espécies do gênero desconsideração da personalidade jurídica, pois em todos os casos se estaria superando a separação patrimonial entre pessoa jurídica e seus sócios-administradores para atingir o patrimônio destes com o fim de pagar dívida originariamente pertencente à empresa.

Hugo de Brito Machado, um dos defensores desse posicionamento, registra *"[...] sempre que se responsabiliza sócio ou dirigente de pessoa jurídica por um débito que seria desta, está-se, de algum modo, desconsiderando sua personalidade [...]"*¹¹⁷. Nessa mesma linha, mas ainda mais incisivo, Renato Lopes Becho, livre-docente em Direito Tributário pela USP, que assevera que

É indubitável que a responsabilização tributária de terceiros é uma hipótese de desconsideração da personalidade jurídica. Sua negativa, pelo Poder Judiciário, traria embaraços difíceis de serem superados se o princípio da legalidade for considerado como referência constitucionalmente assegurada¹¹⁸.

¹¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Processo Tributário. São Paulo: Atlas, 2018. p. 264.

¹¹⁸ BECHO, Renato Lopes. Alterações mais Importantes do Processo Civil em Matéria Tributária e o Novo CPC. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, v. 19, 2015. p. 391-392.

Sobre o tema, Daniel Monteiro Peixoto refere que o próprio Rubens Requião, jurista ao qual se atribui o pioneirismo do debate sobre as teorias de desconsideração da personalidade jurídica no Brasil, também considerava as hipóteses de responsabiliza pessoa do art. 135 do CTN como exemplos paradigmáticos de desconsideração¹¹⁹.

Vale mencionar também que José Eduardo Soares de Melo e Vittorio Cassone, ambos citados por Alexandre Alberto Teodoro da Silva, reconhecem que o art. 135, III do CTN traz linhas gerais da teoria da *disregard of legal intenty* quando prevê que se responsabilizará o terceiro na hipótese de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.¹²⁰

Esses entendimentos acima expostos, se corretos estiverem, serviriam como fundamento de aplicação do IDPJ às execuções fiscais, pois segundo eles as hipóteses de redirecionamento da execução fiscal se tratam de espécies do mesmo fenômeno jurídico, qual seja, a desconsideração da personalidade jurídica.

Já o segundo argumento aqui proposto vai no sentido de que, embora a desconsideração da personalidade jurídica e responsabilização pessoal com base no CTN sejam institutos diferentes, seria necessário aplicar o IDPJ a alguns casos de responsabilização de terceiros previstas no CTN.

Aqui é fundamental analisarmos, ainda que brevemente, o conceito e características da intervenção de terceiros no processo para que se entenda o entrelaçamento das regras processuais com as regras de responsabilidade de direito material. Para tanto, será demonstrado que a condição de terceiro processual não se confunde com o terceiro na relação de direito material e o porquê desses diferentes conceitos terem impacto na aplicabilidade (ou não) do IDPJ às execuções fiscais.

¹¹⁹ PEIXOTO, Daniel Monteiro. Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 310.

¹²⁰ SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 110-111.

De acordo com o Código de Processo Civil, o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica configura hipótese de intervenção de terceiros e seu procedimento está previsto do art. 133 a 137, sendo que o art. 134 prevê que é aplicável em qualquer procedimento e em qualquer fase do processo.

Segundo Fredie Didier Jr., a definição de "terceiro" é obtida a partir da exclusão ao conceito de parte processual¹²¹. A complementar esse conceito, vale citar Marcus Vinicius Rios Gonçalves:

São terceiros aqueles que não figuram como partes: autores (as pessoas que formulam a pretensão em juízo) e réus (aqueles em face de quem tal pretensão é formulada). Há casos em que, por força da intervenção, aquele que até então era terceiro adquire a condição de parte. E casos em que o terceiro adquire a condição de auxiliar da parte ou do juízo. Seja como for, a intervenção implicará que aquele que não figurava até então no processo passe a figurar¹²².

Em outras palavras, se são consideradas partes as pessoas da relação processual originária, quais sejam, o autor, que é aquele que deduz um pedido em face de alguém, e requerido/réu, que é aquele contra quem o pedido foi direcionado; terceiro, por exclusão, é a pessoa natural ou jurídica que ingressa em um dos polos da ação em momento posterior, ainda que depois venha a ser considerado como parte. Cita-se como exemplo os casos de chamamento ao processo, denúncia da lide e o próprio incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

No que diz respeito especificamente ao IDPJ, Daniel Amorim Assumpção Neves também afirma que a conceituação de determinado sujeito como parte processual não depende do conceito de parte material, de modo que uma pessoa, mesmo que não seja titular da relação material, poderá ser considerada parte processual¹²³.

Isso é fundamental para se entender que o terceiro, do ponto de vista processual, não necessariamente se confunde com terceiro do ponto de vista da relação jurídica de direito material. O terceiro interveniente pode, então, ser um

¹²¹ DIDIER JR., Fredie. op. cit. p. 484

¹²² GONÇALVES, Marcus Vinicius Rios; LENZA, Pedro. Direito processual civil. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 378.

¹²³ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Manual de direito processual civil. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2019. p. 380.

terceiro processualmente falando, mas não ser terceiro em relação à obrigação de direito material. De igual modo, é possível que um sujeito seja terceiro quanto à relação jurídica de direito material, mas seja parte originária em processo executivo, como é o exemplo clássico do fiador (nos casos em que não haja benefício de ordem).

Ao se transpor a ideia de terceiro do ponto de vista processual e/ou material para o âmbito da execução fiscal, temos por previsão legal do art. 6º, §§ 1º e 2º da LEF¹²⁴, que a Certidão de Dívida Ativa, que é o título executivo que fundamenta a execução fiscal, servirá como peça integrante da petição inicial, devendo nela constar entre outras coisas, o nome das partes, a natureza da dívida e o valor cobrado. Disso se extrai que aqueles que constarem no referido título executivo se identificam objetivamente e subjetivamente com a própria obrigação de direito material, daí se pode concluir que por a CDA espelhar os mesmos elementos objetivos e subjetivos, haverá, pelo menos inicialmente, uma identificação da figura do devedor e/ou responsável (sentido material) com a figura do executado que será parte originária (sentido processual)¹²⁵. Eles serão as partes originárias do processo executivo fiscal.

Isso ocorre porque a atividade administrativa concernente à inscrição dos débitos fiscais é pautada por procedimento administrativo específico de controle de legalidade que se serve para apuração dos devedores e corresponsáveis pela dívida fiscal¹²⁶, sendo isso que, ao fim e ao cabo, garante à CDA a presunção de certeza e

¹²⁴ Art. 6º - A petição inicial indicará apenas: I - o Juiz a quem é dirigida; II - o pedido; e III - o requerimento para a citação. § 1º - A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita. § 2º - A petição inicial e a Certidão de Dívida Ativa poderão constituir um único documento, preparado inclusive por processo eletrônico. § 3º - A produção de provas pela Fazenda Pública independe de requerimento na petição inicial. § 4º - O valor da causa será o da dívida constante da certidão, com os encargos. BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Diário Oficial da União, 24 de setembro de 1980.

¹²⁵ PRIA, Rodrigo Dalla. O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA (IDPJ) E SEU CABIMENTO NA EXECUÇÃO FISCAL. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. [São Paulo], 2019. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/o-incidente-de-desconsideracao-da-personalidade-juridica-idpj-e-seu-cabimento-na-execucao-fiscal-por-rodrico-dalla-pria/>. Acesso em: 3 mar. 2021. p. 12.

¹²⁶ De acordo com Maria Rita Ferragut, no processo administrativo a Fazenda Pública deverá apurar os atos praticados pelos sócios que sejam legalmente suficientes para a atribuição de responsabilidade a terceiros, por meio da sujeição indireta por transferência a outra empresa do grupo econômico. A configuração desses atos que configurem infração à lei ou praticado com excesso de poderes, em afronta ao contrato social e/ou estatuto, depende da demonstração da responsabilidade subjetiva, isto é o nexo causal entre a conduta e o resultado, o que exige a comprovação do ato doloso, fraudulento e/ou irregular. FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 130-132.

liquidez. Por isso fica claro que inicialmente haverá uma identificação da posição da parte executada (processual) com a posição de devedor (material) da obrigação fiscal. Esse cenário não suscita maiores questionamentos, pois se trata de hipótese típica em que houve a apuração da responsabilidade tributária do diretor ou gerentes ainda em âmbito administrativa que a justificar a sua execução.

Outro cenário que não traz maiores problemas é o que ocorre no caso em que X é responsável pela dívida (materialmente falando) e constou no título executivo, mas não foi originariamente executado. Nessa hipótese ele é terceiro apenas do ponto de vista do direito processual, pois não integrou o polo passivo desde o início da demanda - o que, definitivamente, não altera a sua qualidade de responsável tributário do ponto de vista do direito material, pois contra ele foi constituído título executivo.

Entretanto, suscita grandes dúvidas quando a responsabilização se dá em momento posterior à regular constituição do débito fiscal, já em sede de execução fiscal, sem que tenham os redirecionados participado do processo administrativo com todas as garantias a ele inerentes. Nessa situação, em que o sujeito passivo originário é a empresa da qual o gerente, diretor, etc., faz parte, questiona-se se há necessidade de aplicação do Incidente de desconsideração da personalidade jurídica no âmbito da execução fiscal.

Na hipótese abordada no parágrafo anterior, o redirecionado Y é tanto terceiro do ponto de vista do direito material como do ponto de vista processual. Note-se que aqui é indiferente se isso ocorrer por conta de eventual desconsideração da personalidade jurídica ou com base no art. 135 do CTN ou de outras hipóteses legais de responsabilidade pessoal¹²⁷. Nesse cenário, Y é considerado terceiro do ponto de vista material e processual, pois foi identificado após a constituição do crédito tributário; a inscrição em dívida ativa e até mesmo da propositura da execução fiscal, daí por que não pode ser equiparado ao responsável tributário do cenário anterior.¹²⁸

¹²⁷Sobre o tema Rodrigo Dalla Pria: independentemente de o referido sujeito estar sendo responsabilizado patrimonialmente por ilícito previsto naquelas regras de “responsabilidade tributária” veiculadas no Código Tributário Nacional, e que teriam o condão de elevá-lo à condição de “sujeito passivo” da obrigação tributária em sentido estrito, ou de estar sendo, diversamente, objeto de responsabilização decorrente de típica desconsideração da personalidade jurídica (grupo econômico) realizada com fundamento no art. 50 do Código Civil. PRIA, Rodrigo Dalla. op. cit. p. 24.

¹²⁸ PRIA, Rodrigo Dalla. op. cit., p. 20.

Isso demonstra que, em que pese as diferenças exploradas no ponto 2.2 deste trabalho, existe sim uma aproximação da desconsideração da personalidade jurídica com as hipóteses de responsabilização pessoal dos sócios, na medida em que em determinados casos os fundamentos de direito material guardarão semelhanças por serem ambas hipóteses de responsabilização de terceiro contra o qual não existe, pelo menos ainda, título executivo hábil.

É por isso que Hugo de Brito Machado entende ser necessário aplicar o IDPJ mesmo à execuções fiscais, pois na visão desse autor o novo incidente processual serve justamente para as situações em que não houve a apuração prévia de responsabilidade:

Em algumas situações, é certo, essa prévia apuração pode não ter acontecido, ou mesmo ser impossível em virtude de a violação à lei ter ocorrido depois da inscrição em dívida ativa ou do próprio ajuizamento da execução. Nesse caso, caberá à Fazenda, no âmbito do processo executivo, demonstrar a ocorrência dos pressupostos necessários à responsabilização de administradores, nos termos há algum tempo já admitidos pelo STJ. Com o atual CPC (Lei 13.105/2015), como dito, passou a existir um procedimento específico para isso, que é o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, previsto em seu art. 133, o qual elimina a distorção referida há alguns parágrafos, representada pelo fato de se transformar a ação de execução em um processo de conhecimento no que tange aos corresponsáveis cuja responsabilidade seria em seu âmbito apurada. Apesar do nome, o aludido incidente pode ser usado sempre que for necessário apurar se sócio ou dirigente da pessoa jurídica é responsável por seus débitos, ainda que não se proceda, de forma integral, à sua desconsideração¹²⁹.

Nas palavras desse mesmo autor, a aplicação do incidente decorre do fato de a apuração prévia de responsabilidade ser requisito indispensável ao redirecionamento. Se isso não ocorrer, não se pode simplesmente acrescentar seu nome ao título executivo:

Na verdade, para que um sócio ou administrador seja inserido no corpo de uma certidão de dívida ativa (CDA), é preciso que tenha havido a prévia apuração de sua responsabilidade tributária, no âmbito de um processo administrativo. Não é possível simplesmente acrescentar seu nome ao documento, quando da confecção deste, sem que isso seja o reflexo do que se apurou no processo administrativo, do qual a CDA deve ser apenas o espelho¹³⁰.

¹²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. op. cit. p. 264.

¹³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. op. cit., p. 264.

Rodrigo Dalla Pria traz importante questionamento no que diz respeito à responsabilização de terceiro que, por não ter sido sujeito passivo do procedimento administrativo, não tem contra si extraído título executivo válido:

De mais a mais, o que chama atenção, nesse tocante, é que algo que é pouco e muito mal explorado pela robusta doutrina que se dedica ao estudo do fenômeno da "responsabilidade tributária", que a despeito de soprar aos quatro ventos a suposta condição de sujeito passivo do "responsável tributário", a quem eventualmente haja sido redirecionada a execução fiscal, se furta à responsabilidade de explicar adequadamente como seria juridicamente possível afirmar, nos casos de redirecionamento, que determinada pessoa possa ser alçada à condição de "sujeito passivo tributário" sem que haja, em face dela, a lavratura do competente ato constitutivo do crédito tributário"¹³¹.

Aliás, é justamente para evitar esse "salto" de responsabilidade que se presta o IDPJ, pois sua decisão de procedência é que consubstanciará o competente título executivo apto a torna legítima a execução e consequente responsabilização patrimonial desse terceiro, que até então sequer havia tido a oportunidade de se manifestar¹³².

No mesmo sentido do aqui exposto, vale citar o posicionamento de Fernando da Fonseca Gajardoni, que entende que se o fisco fez a apuração prévia da incidência do art. 135 do CTN e lançou o sócio/administrador como sujeito passivo da exação, caberia a este o uso de ações autônomas ou embargos à execução para comprovar eventual não ocorrência das hipóteses de responsabilização. Por outro lado, se a execução fiscal foi intentada apenas contra a sociedade empresária, sem que fosse apurada a responsabilidade do sócio em âmbito administrativo, é bastante claro, em que pese a omissão legal, que se aplicaria o IDPJ previsto no CPC também às execuções fiscais. Para esse processualista os fundamentos que ensejam a estruturação do incidente de desconsideração previsto no CPC/2015 são os mesmo que devem ser tutelados no redirecionamento da execução fiscal, não havendo sentido para que não se ouça o sócio antes de atribuir a ele responsabilidade tributária¹³³.

¹³¹ PRIA, Rodrigo Dalla. op. cit., p. 24.

¹³² PRIA, Rodrigo Dalla. op. cit., p. 24.

¹³³ GAJARDONI, Fernando da Fonseca. O novo CPC e a desconsideração da personalidade jurídica. JOTA. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-novo-cpc-e-a-desconsideracao-da-personalidade-juridica-12062017>. Acesso em: 26 abr. 2021.

Fica claro, portanto, que, apesar de o IDPJ ser um instituto de direito processual, tal incidente possui um escopo material bem definido, que é o de legitimar a aplicação das regras de direito material em que se verifica as hipóteses de responsabilização de terceiros que exigem a demonstração da prática de determinados atos, o que acaba aproximando a desconsideração da personalidade jurídica das hipóteses de responsabilidade pessoal do sócio para fins de aplicação do IDPJ às execuções fiscais¹³⁴.

O exposto no presente ponto, permite-nos concluir, no mesmo sentido do que escreveu Gajardoni, que se tivesse o legislador atribuído nomenclatura diferente ao Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica¹³⁵, a discussão aqui seria inócua, pois estaria claro que o procedimento previsto no CPC se aplicaria também aos casos de responsabilização de terceiros previstos em outros dispositivos legais que não apenas o art. 50 do Código Civil/2002.

3.3 O CPC E A GARANTIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL COMO PROTEÇÃO DOS EXECUTADOS

Agora passamos a abordar o que consideramos o argumento mais importante deste trabalho, que é necessidade de se interpretar as normas em consonância com os ditames estatuídos pela Constituição Federal, elaborando-se uma análise crítica sobre os efeitos observados pela sujeição dos executados a um procedimento especial em que se busca a todo custo garantir a cobrança do crédito, ainda que isso represente a submissão dos devedores a um processo com contraditório limitado e condicionado.

Inicialmente, é importante notar que o Código de Processo Civil, ao prever em seu artigo primeiro que "*O processo civil será ordenado, disciplinado e interpretado conforme os valores e as normas fundamentais estabelecidos na Constituição da República Federativa do Brasil, observando-se as disposições deste Código.*"

¹³⁴ PRIA, Rodrigo Dalla. op. cit., p. 12.

¹³⁵ GAJARDONI, Fernando da Fonseca. op. cit..

estabeleceu, em outras palavras, que o processo civil será informado pela CF. Isso significa dizer que não se pode mais aplicar e interpretar o CPC sem que essa atividade intelectual seja permeada pelas garantias constitucionais.

Nesse sentido, Marinoni, Arenhardt e Mitidiero lecionam que o CPC constitui verdadeiro direito constitucional aplicado, pois a lei processual tem de ser interpretada em consonância com os direitos constitucionais, o que importa dizer que as "dúvidas interpretativas devem ser resolvidas a favor da otimização do alcance da Constituição e do processo civil como meio para tutela dos direitos"¹³⁶.

Essa perspectiva atual da ciência processual faz com que o processo não possa mais ser visto apenas de seu aspecto interno, ou seja, sua relação processual estrita, mas sim que se considere e se lance um olhar também sobre seu aspecto externo, sua função de tutelar os direitos fundamentais¹³⁷.

Daí por que Marinoni, Arenhardt e Mitidiero afirmam que

Exatamente porque o processo deve ser visto em uma dimensão externa, de atuação dos fins do Estado, é que ele deve se desenvolver de modo a propiciar a efetiva participação de todos os seus participantes – do juiz e das partes (arts. 6.º, 7.º, 9.º, 10 e 11). Um procedimento que não permite a efetiva participação das partes não tem qualquer condição de legitimar o exercício da jurisdição e a realização dos seus fins. Na verdade, um procedimento incapaz de atender ao direito de participação daqueles que são atingidos pelos efeitos da decisão está longe de espelhar a ideia de democracia, pressuposto indispensável para a legitimidade do poder¹³⁸.

Não por outro motivo, calha dizer, que na parte geral do código foram previstos vários artigos que fazem referência a valores caros à temática dos direitos e garantias constitucionais, dos quais se pode citar como exemplos os arts. 3º (inafastabilidade da jurisdição), 4º (duração razoável do processo), 7º(princípio do contraditório), art. 8º (princípio da dignidade da pessoa humana), entre outros.

Esse reforço em favor de preceitos constitucionais no âmbito do processual civil, feitas pelo legislador infraconstitucional, parecem atender ao que Daisson Flach leciona sobre as funções da constituição quando diz que

¹³⁶ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel Francisco. Novo Código de processo civil comentado. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. p. 153.

¹³⁷ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. op. cit., p. RB-26.1

¹³⁸ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. op. cit., RB-26.1

A constituição não só estrutura o Judiciário como Poder, definindo suas atribuições, como também dita princípios dirigidos ao legislador sobre a edição de normas processuais, determinando produção legislativa que ofereça maior densidade aos direitos fundamentais em nível infraconstitucional. São exigências do devido processo legal constitucional, além do amplo acesso à justiça e o deveres organizacionais que dele derivam, a garantia de que não serão editadas leis incompatíveis com o exercício dos direitos e liberdades constitucionalmente assegurados¹³⁹.

A exigência constitucional de modelar o processo de forma a atingir os fins constitucionais se aplica no problema aqui analisado no sentido de que uma interpretação conjunta da LEF com o CPC não pode conduzir a um resultado contrário às garantias individuais. Dito de outro modo, ainda que a LEF preveja um regime especial de execução, essas regras oriundas da legislação especial não tem o condão de suprimir as garantias fundamentais consagradas na Constituição, até porque esta serve como fundamento de validade de todo sistema infraconstitucional¹⁴⁰.

Assim, enquanto a Lei de Execuções Fiscais se mantiver hígida, do ponto de vista legal, o crédito público deve ser privilegiado, aplicando-se os meios executivos lá previstos aos casos concretos, mas isso obviamente não quer dizer que a LEF é absoluta e não "preste contas" à Constituição Federal, pois mesmo uma interpretação orientada pela legítima proteção de determinadas relações jurídicas especiais pode nos conduzir a uma injustiça, conforme nos ensina o Professor Carlos Alberto Alvaro de Oliveira, que já alertava sobre os problemas de um formalismo exacerbado fruto de um normativismo legalista:

Nada obstante a regulação legal do processo, e o formalismo aí implicado, pode ocorrer defasagem em relação às necessidades sociais. Também é possível que, diante das peculiaridades do caso concreto, a aplicação da regra dificulte a realização do direito material, conduzindo à situação injusta e não desejada pelo sistema constitucional e os valores imperantes na sociedade. O emprego de determinadas técnicas, previstas em lei, pode se revelar insatisfatório em termos de justiça, efetividade, segurança, igualdade e outras determinantes axiológicas e deontológicas de caráter constitucional.

Em todas essas hipóteses, os direitos fundamentais constituirão suporte importante para a integração e superação das dificuldades apresentadas pelo

¹³⁹ FLACH, Daisson. Processo e realização constitucional: a construção do "devido processo". In: AMARAL, Guilherme Rizzo (Coord.); CARPENA, Márcio Louzada (Coord.). *Visões críticas do processo civil brasileiro: uma homenagem ao Prof. José Maria Rosa Tesheiner*. cap. 1, p. 18

¹⁴⁰ FERREIRA MENDES, Gilmar; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 66.

sistema, colaborando, assim, de forma decisiva para uma aplicação mais justa do direito¹⁴¹.

Cândido Rangel Dinamarco traz importante lição em seu livro sobre execução civil quando assevera que só estará satisfatoriamente desenvolvida uma teoria da execução forçada quando se assentar em "sólidas colunas" dos princípios e institutos fundamentais já descobertos no processo de conhecimento¹⁴². E vai além: "para chegar-se ao conhecimento verdadeiramente científico da execução é indispensável a consciência do apoio do sistema nas garantias estabelecidas a nível constitucional, associada à visão estrutural da ordem processual distribuída entre seus institutos fundamentais¹⁴³.

Com base nisso é que esse mesmo autor, ao tratar especificamente sobre o princípio do contraditório no âmbito da execução civil, rechaça a ideia de que o executado possa ser mero sujeito passivo que deve suportar as investidas dos credores a qualquer custo:

Não se concebe mais, como em tempos passados, uma execução cruel, desumana e desmesurada, impregnada de sentimentos de vingança que ao poder público não compete apoiar e estimular (v. supra §§1º e 2º, esp. nn. 3, 4, 18, 19, 20). Se se pretende evitar que a execução propicie ao credor mais do que aquilo que é necessário para satisfazer o direito do credor, ou o prive do mínimo indispensável a uma existência decente, o meio politicamente bastante e juridicamente eficaz a evitá-lo é permitir que ele participe do processo executivo. Do contrário o executado não seria mais do que mero sujeito passivo da execução¹⁴⁴.

O que se deve buscar, assim, é a interpretação proporcional das normas jurídicas para alcançar aos que pedem aquilo que tem direito contra quem de direito, na medida do necessário. Não se pode, para tanto, blindar o procedimento executivo às novas técnicas processuais e mesmo aos princípios e garantias constitucionais sob o argumento da máxima efetividade da execução.

¹⁴¹ OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro de. Os Direitos Fundamentais à Efetividade e à Segurança em Perspectiva Dinâmica. Revista da Seção Judiciária de Pernambuco. 2009. Disponível em: <https://revista.jfpe.jus.br/index.php/RJSJPÉ/article/view/66>. Acesso em: 19 mar. 2021. p. 1-2.

¹⁴² DINAMARCO, Cândido Rangel. Execução civil. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 21.

¹⁴³ DINAMARCO, Cândido Rangel. op. cit., p. 21.

¹⁴⁴ DINAMARCO, Cândido Rangel. op. cit., p. 166-167.

Aliás, sobre os riscos de se alçar a efetividade do processo a valor incondicionado já alertava José Carlos Barbosa Moreira:

Consiste o primeiro na tentação de arvorar a efetividade em valor absoluto: nada importaria senão tornar mais efetivo o processo, e nenhum preço seria excessivo para garantir o acesso a tal meta. É esquecer que no direito, como na vida, a suma sabedoria reside em conciliar, tanto quanto possível, solicitações contraditórias, inspiradas em interesses opostos e igualmente valiosos, de forma que a satisfação de um deles não implique o sacrifício total de outro¹⁴⁵.

Nesse sentido, é possível observar que a solução encontrada pela doutrina, a partir da evolução da ciência processual, foi a de que os direitos fundamentais devem informar o processo civil como um todo. O processo passou a servir também como ferramenta de realização das garantias constitucionais na medida em que as normas processuais não podem mais ser vistas como algo imune à influência de outras normas e princípios, mas sim como algo sempre permeável pelos preceitos constitucionais.

Por isso, deve haver uma construção do devido processo legal em que se considere a necessidade de efetividade das execuções em favor daqueles que se socorrem do judiciário para ver seus créditos satisfeitos, sem olvidar das garantias processuais atribuídas aos executados, que também são sujeitos de direitos e merecem um tratamento digno.

Aliás, não se pode falar em uma construção do devido processo legal sem citar o art. 5º, LIV da Constituição da República Federativa do Brasil, que prevê que "*ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal*;"¹⁴⁶, que segundo o Professor Sérgio Luís Wetzel de Mattos representou a primeira vez em que foi positivado no direito brasileiro o princípio do devido processo legal¹⁴⁷.

Esse princípio constitucional, segundo o autor acima citado, exige não só a observância do processo ou procedimento estatuído pela lei, mas também que esse processo seja justo ou adequado, de modo que não se prive ninguém de seus bens

¹⁴⁵ BARBOSA MOREIRA, José Carlos. op. cit., p. 200.

¹⁴⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. 1988.

¹⁴⁷ MATTOS, Sérgio Luís Wetzel de. Devido processo legal e proteção de direitos. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 91.

sem que seja submetido a um processo com essas qualidades¹⁴⁸. Assim, quando se fala em direito fundamental ao devido processo legal, deve-se ter em mente que se está falando do direito a um procedimento adequado ao direito material e às peculiaridades do caso concreto, e não apenas de um *processo da lei*¹⁴⁹. Em suma, dessa perspectiva, o devido processo legal participa do exame da matéria, do conteúdo propriamente dito, não ficando adstrito a uma formalidade, a um roteiro processual previamente estipulado, pois se analisa se a norma é razoável e justa para a realização do próprio direito material.

Sem dúvidas um dos aspectos mais importantes do devido processo legal, que se deve considerar para a hipótese do que aqui se analisa, é o contraditório, que se encontra positivado no art. 5º, LV da Constituição Federal de 1988. Segundo esse inciso, "*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*;¹⁵⁰".

Sobre a determinação do conteúdo desse direito fundamental previsto na Constituição vale citar a lição de Luis Alberto Reichelt, para quem

No que tange à determinação do conteúdo do direito fundamental ao contraditório, a doutrina costuma fazer menção a conceitos como informação, reação e consideração. Em termos mais concretos, impõe-se mencionar que o referido direito compreende, em verdade, um verdadeiro feixe de direitos subjetivos. Em primeiro lugar, compreende o direito das partes à existência de oportunidades de manifestação ao longo do debate processual, decorrente da estrutura dialética inerente ao debate dos autos. Também nele está inserido sob o manto desse mesmo direito fundamental o direito das partes a serem ouvidas pelo órgão jurisdicional, de modo que suas manifestações sejam efetivamente tomadas em conta quando da construção da decisão judicial.¹⁵¹

O princípio constitucional do contraditório e ampla defesa é princípio informador do devido processo legal e diz respeito ao conhecimento e participação que devem

¹⁴⁸ MATTOS, Sérgio Luís Wetzel de. op. cit., p. 193-194.

¹⁴⁹ MATTOS, Sérgio Luís Wetzel de. op. cit., p. 193 e 199.

¹⁵⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. 1988.

¹⁵¹ REICHELTL, Luis Alberto. O direito fundamental ao contraditório e a dinâmica de colaboração entre partes e juiz no âmbito da execução fiscal. In: RODRIGUES, Marco Antonio (Coord.); BUENO, Cassio Scarpinella (Coord.). Processo Tributário. Salvador: Juspodivm, v. 16, 2017. cap. 13, p. 303-311. (Repercussões do Novo CPC). p. 305.

ser concedidos aos litigantes, o que garante a dialeticidade desejada na investigação da verdade provável¹⁵². Em outras palavras, representa não só um direito à oportunidade de conhecer o processo, mas também de influenciar o magistrado na tomada de decisão visando promover um ambiente propício para que o juiz possa proferir decisões mais completas e justas possíveis no caso concreto¹⁵³.

Novamente vale a complementação feita por Luis Alberto Reichelt, que registra o seguinte:

O direito fundamental ao contraditório constitui-se em manifestação eloquente do princípio democrático. Sob esse prisma, é por seu intermédio que se faz assegurada a possibilidade de participação popular no exercício do poder exercido no âmbito da atividade jurisdicional. Nesse sentido, o direito fundamental ao contraditório assegura a todo aquele que estiver na iminência de sofrer efeitos de uma decisão judicial a prerrogativa de participar do debate processual no qual essa mesma decisão será proferida, contribuindo para a construção do conteúdo da própria decisão judicial¹⁵⁴.

Daí se extrai que eventual mitigação do direito ao contraditório deve ter uma justificativa suficientemente forte para fundamentar tamanha agressão a essa garantia constitucional. No caso aqui analisado, não se pode olvidar que, embora se trate de um processo executivo em que foi estruturado para que se efetivasse a cobrança da dívida subjacente ao processo, está-se diante de casos em que os terceiros redirecionados não tiveram nenhuma oportunidade de se manifestar sobre a dívida pela qual passam a ser responsabilizados.

Desse ponto de vista, não parece que o requisito de "justificativa suficiente" esteja satisfeito para autorizar a mitigação desse direito dos redirecionados, pois se está a negar a aplicação de um incidente que promove o contraditório sob o argumento de presunção de legitimidade e certeza de uma dívida que foi materializada em face de outras pessoas, sem qualquer participação desses terceiros responsabilizados no processo administrativo.

¹⁵² MATTOS, Sérgio Luís Wetzel de. op. cit., p. 204.

¹⁵³ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. Curso de Processo Civil. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, v. 1, 2021. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/101481798/v6/page/RB-26.4>. Acesso em: 7 abr. 2021. p. RB-26.4.

¹⁵⁴ REICHELTL, Luis Alberto. op. cit., p. 304.

Apesar da seriedade com a qual deve ser tratado o problema do congestionamento das execuções fiscais no judiciário brasileiro, esse também não é argumento bastante para se suprimir o direito ao contraditório em nome da desejada efetividade do processo executivo fiscal. Nesse ponto vale a lição de Sérgio Mattos que o seguinte:

A exigência constitucional de duração razoável do processo não pode redundar no sacrifício dos direitos fundamentais daqueles que de qualquer forma participaram do devido processo legal. Antes, deve ser conciliada com esses direitos fundamentais, especialmente a garantia constitucional do contraditório¹⁵⁵.

Por isso, é de difícil aceitação o argumento de que o redirecionado conta com a possibilidade de opor embargos à execução como possibilidade de defesa, pois na execução fiscal até a defesa se encontra dificultada diante da exigência de garantia do juízo para recebimento dos embargos. O mesmo se aplica à exceção de pré-executividade, porque além de ser via estreita de cognição, em muitos dos casos sequer fica claro o fundamento usado para o redirecionamento, de modo que a eventual análise de diversas possíveis condutas exigiria um cuidado análise e produção probatória em contrário¹⁵⁶.

Desse modo, tem-se que se se pretender uma aplicação justa do direito aos casos atinentes ao que aqui se analisa, deve-se conjugar o regramento de execução com os direitos e garantias constitucionais dos litigantes a fim se buscar uma solução que atenda aos valores constitucionais previstos na norma fundamental. Não é suficiente o argumento de que a LEF não permite a suspensão do feito executivo¹⁵⁷ para simplesmente afastar um incidente processual elaborado com vistas a promover o contraditório entre as partes.

¹⁵⁵ J. J. Gomes Canotilho e Juvêncio Vasconcelos Viana apud MATTOS, Sérgio Luís Wetzel de. op. cit. p. 259.

¹⁵⁶ FERRAGUT, Maria Rita. op. cit. p. 169.

¹⁵⁷ Sobre o sobrestamento da execução fiscal, considerando o seu regramento especial e a possibilidade de interpretação conjunta com o CPC, uma solução possível seria a continuidade da execução em relação ao executado originário e discussão da matéria atinente à legalidade da responsabilização do terceiro em paralelo, pois uma tal solução, salvo melhor juízo, parece atender os interesses tanto da parte exequente como do possível novo responsável. Sobre essa possibilidade de conciliação entre IDPJ e execuções fiscais, vale acompanhar o Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR) de nº 0017610-97.2016.4.03.0000 do Tribunal Regional Federal da 3ª, admitido em 2017, cuja decisão, até a data de entrega do presente trabalho, ainda não havia sido publicada.

Nesse sentido, Leonardo Carneiro da Cunha, ao defender a aplicação obrigatória do incidente nos casos de desconsideração da personalidade jurídica, assevera também que em respeito ao princípio do contraditório, deveria se aplicar o incidente inclusive às hipóteses de redirecionamento previstas no CTN:

Na verdade, o aludido incidente é uma forma de intervenção de terceiro, que, como todas elas, tem por finalidade fazer com que um terceiro passe a atuar no processo, adquirindo a condição de parte. Para que passe a ter a responsabilidade e sofra as consequências disso, é preciso que se assegure o contraditório ao terceiro para, somente então, passar a inseri-lo como parte, sobretudo quando se está diante de um processo de execução¹⁵⁸.

Não se está aqui sequer sugerindo que o contraditório deva se sobrepor à efetividade na execução fiscal. O que se propõe é a busca por um equilíbrio tanto quanto for possível nas posições jurídicas contrapostas levando em consideração o caso concreto e que *"quanto mais alto é o grau do não-cumprimento ou prejuízo de um princípio, tanto maior tem de ser a importância do cumprimento do outro."*¹⁵⁹. Assim, se se analisar o caso do ponto de vista do redirecionamento em que o executado que já consta na CDA e efetivamente participou do processo administrativo, é plenamente razoável que se afaste a necessidade de instauração do IDPJ, pois ainda que rigorosamente se trate de uma intervenção de terceiro (processual), como visto alhures, do ponto de vista material já lhe foi atribuída responsabilidade pessoal; por outro lado, estando-se diante de caso de um redirecionado que até então não teve qualquer oportunidade de manifestação em nenhum âmbito, não parece razoável que se condicione qualquer defesa substancial dele à garantia do juízo.

Pelo exposto, se chega à conclusão de que a possibilidade de se instaurar o IDPJ no âmbito da execução fiscal também deve ser analisada a partir do ponto de vista das garantias do devido processo legal, na medida em que é o único procedimento (série de atos concatenados) legalmente previsto que promove o contraditório em respeito ao devido processo legal, protegendo-se a garantia constitucional de quem ninguém sofrerá constrição patrimonial sem que sejam observados os princípios da ampla defesa e contraditório.

¹⁵⁸ CUNHA, Leonardo Carneiro da. op. cit., p. 460.

¹⁵⁹ Robert Alexy apud HECK, Luís Afonso. Direito positivo e direito discursivo: subsunção e ponderação no direito constitucional e ordinário. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2017. p. 122.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A possibilidade de aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica às execuções fiscais, como visto no decorrer do presente estudo, é objeto de grande discussão no âmbito doutrinário e jurisprudencial, pois são encontrados argumentos consistentes tanto a favor como contra a aplicação do incidente aos executivos fiscais.

A partir da pesquisa feita, foi possível concluir que a LEF, de fato, goza de especialidade e que disso decorre que o processo executivo fiscal continua a aproveitar de certos privilégios legais que devem ser respeitos até que haja uma mudança legislativa nesse sentido. Isso não significa, conforme foi visto, que as regras da LEF possam ser consideradas absolutas, pois devem ser conjugadas com os valores constitucionais que foram aproximados do processo civil pelo CPC.

A análise das normas aplicáveis à responsabilização de terceiros no âmbito executivo fiscal revelou a possibilidade de existência de antinomias entre as normas trazidas pelo Código de Processo Civil e a Lei de Execuções fiscais. A antinomia decorreria do fato de a LEF ser lei especial que traz em suas regras a necessidade de se garantir a celeridade da execução e possibilidades restritas de suspensão do feito executivo, enquanto que CPC, que é lei geral posterior, estabelece um novo procedimento incidental para responsabilização de terceiros, exigindo a suspensão do processo principal para que se apure efetivamente se foram preenchidos os requisitos autorizadores da responsabilização do terceiro que possivelmente passará a ser executado..

Apesar da consistência desse argumento descrito na primeira parte do trabalho, foi possível verificar que tal entendimento restou enfraquecido diante da ideia de que o novo regramento trazido pelo CPC é de caráter geral e não genérico, de modo que deve ser aplicado em conjunto com a LEF e não contrariamente como se poderia pensar.

Essa nova possibilidade de integração das leis, conforme foi possível perceber, está de acordo com a doutrina mais moderna que busca soluções mais adequadas ao momento vivido pela ciência jurídica, que demanda soluções cada vez mais

complexas para atender os possíveis conflitos entre os diferentes tipos de normas existentes no ordenamento jurídico brasileiro. Dentre essas novas alternativas de interpretação, foi abordada brevemente a Teoria do Diálogo das Fontes de Erik James, que busca promover um fluxo de influências entre as normas. Também se abordou a flexibilidade dos procedimentos a partir da contribuição de Fredie Didier Jr., Antonio do Passo Cabral e Leonardo Carneiro da Cunha.

A partir dessas ideias, foi possível verificar que, ainda que eventualmente exista uma antinomia (se não for reconhecida a existência de uma lacuna), o critério clássico de que a lei especial anterior prevalece sobre a lei geral posterior não serve para resolver os complexos problemas hermenêuticos atuais, daí por que as novas técnicas interpretativas parecem tomar cada vez mais espaço.

Além disso, foi demonstrado que, tanto do ponto de vista do direito material como da perspectiva processual, existem diferenças entre a desconsideração da personalidade jurídica e as hipóteses de responsabilidade de terceiros previstas em lei. Isso decorre do fato de que a primeira apenas desconsidera a personalidade jurídica para atingir o patrimônio do sócio que desvirtuou a finalidade da pessoa jurídica. Por outro lado, a responsabilização pessoal dos administradores não exige a desconsideração da personalidade jurídica, pois atribui diretamente ao responsável a responsabilidade pessoal pela própria dívida que originalmente era apenas da pessoa jurídica. Também foi possível concluir que, de fato, existe previsão em dispositivos do CPC que torna possível a interpretação de que o legislador intencionalmente diferenciou a responsabilidade por desconsideração da pessoa jurídica da responsabilidade pessoal dos sócios.

Apesar das diferenças abordadas descritas no parágrafo anterior e verificadas no decorrer do trabalho, não se pode negar que em determinados casos existe uma aproximação da responsabilidade patrimonial daqueles que sofreram o redirecionamento da execução, pois não é possível se equiparar um terceiro que não participou de processo administrativo com aqueles responsáveis que efetivamente participaram do procedimento apto a constituir o título executivo. Também ficou claro que a aproximação desses institutos, nessas circunstâncias específicas, acaba por tornar suas diferenças irrelevantes, o que pode servir de fundamento para se aplicar

o IDPJ às execuções fiscais, ou pelo menos rebater o argumento de que não se aplica porque seriam institutos diferentes.

Do ponto de vista da temática processual-constitucional, abordou-se o sensível tema da valoração dos princípios nos processos executivos e a influência que o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica tem sobre a efetividade a partir da necessidade de se garantir um processo justo. Nesse ponto, chegou-se à conclusão de que embora o princípio da efetividade seja importantíssimo e se sobressaia no processo executivo, não pode servir à supressão do princípio do contraditório que é princípio informador do devido processo legal. Assim, na hipótese aqui analisada, parece que o princípio do devido processo legal exige que se aplique também às execuções fiscais o incidente processual previsto pelo CPC quando o caso concreto assim permitir.

O panorama geral demonstra que existem bons argumentos tanto a favor como contra à aplicação do IDPJ às execuções fiscais, pois não se pode ignorar a existência de lei expressa que prevê a especialidade da execução fiscal, tampouco se pode ignorar os argumentos de ordem econômica que envolve a cobrança da dívida ativa. Ainda assim, não se pode olvidar que a Constituição Federal serve ao controle dos atos estatais, sendo um escudo ao cidadão contra eventuais arbitrariedades, de modo que, ainda que legalmente se possa atribuir um caráter superior aos créditos públicos, constitucionalmente não se pode negar, mesmo aos devedores, as garantias individuais que lhe são conferidas.

Assim, apesar das conclusões a que chegamos no presente trabalho, não nos parece possível rechaçar de plano nenhum dos argumentos aqui descritos, pois todos parecem ter um aceitável grau de solidez. Ainda assim, chama-se a atenção para aquele que parece ser o argumento de maior envergadura, que é justamente o da necessidade de se interpretar as regras processuais com base nas garantias constitucionais, conforme descrito no ponto 3.3 deste trabalho. Em outras palavras, parece ser plenamente possível que se concorde com um ou outro ponto ainda que contrários entre si, entretanto não nos parece plausível desconsiderar o peso que a interpretação constitucional das garantias processuais exerce na solução da controvérsia.

Apesar disso, não se quer dizer que o ponto 2.3, onde se descreveu e argumentou sobre a necessidade de se promover o princípio da efetividade nas execuções não tenha qualquer validade, pois é sabido que entre os princípios não existem uma hierarquia definitiva. Ademais, lá se verificou, e acredita-se que ninguém pode deixar de concordar, que se deve repensar as técnicas executivas diante do enorme número de execuções fiscais represadas no judiciário brasileiro, não se podendo admitir que essa quase incalculável quantidade de processos tramite por quase uma década sem que se logre satisfazer o crédito exequendo.

Ao fim e ao cabo, parece que o problema aqui analisado deveria ser enfrentado a partir de uma perspectiva de que os procedimentos executivos exigem, sim, uma forte noção de efetividade, sem que isso represente a supressão da garantia do contraditório e oportunidade de participação do processo para aqueles que estão na iminência de sofrer constrição de bens em respeito à garantia prevista constitucionalmente no art. 5º, inc. LIV.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 13. ed. Salvador: JusPodivm, 2019.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. Tradução de: Theorie der Grundrechte.
- ALVIM, Teresa Arruda et al. **Primeiros comentários ao código de processo civil**. 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2020. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/codigos/104783420/v3/page/III>. Acesso em: 23 abr. 2021.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros. 2008.
- BARBOSA MOREIRA, José Carlos. **Efetividade do processo e técnica processual**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, v. 77, 1995. (Temas de Direito Processual Civil, Revista de Processo).
- BASTOS, Elson Pereira de Oliveira. O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. **Revista Eletrônica de Direito Processual Civil**, Rio de Janeiro, v. 17, janeiro a junho de 2016. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/index>. Acesso em: 14 mar. 2021.
- BECHO, Renato Lopes. Alterações mais Importantes do Processo Civil em Matéria Tributária e o Novo CPC. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, v. 19, 2015.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília. Tradução de: Teoria dell'ordinamento giuridico.
- BOMFIM, Gilson; DUARTE, Fernanda; MURAYAMA, Janssen. **A LEF e o Novo CPC: Reflexões e Tendências. O que ficou e o que mudará**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil.
- BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Diário Oficial da União**, 11 de janeiro de 2002.

BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. **Diário Oficial da União**, 17 de março de 2015.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**, 27 de outubro de 1966.

BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. **Diário Oficial da União**, 24 de setembro de 1980.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria n. 948, de 15 de setembro de 2017. **Diário Oficial da União**, 19 de setembro de 2017. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=86309&visao=a> notado. Acesso em: 15 abr. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). **REsp nº 1775269/PR**, Relator: Ministro Gurgel de Faria, 21 de fevereiro de 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Quarta Turma). **REsp nº 1729554**, Relator: Ministro Luis Felipe Salomão, 08 de maio de 2018).

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). **REsp nº 1127815/SP**. Relator: Ministro Luiz Fux, 24 de novembro de 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). **EREsp nº 80723/PR**. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira, 10 de abril de 2002.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). **REsp nº 1786311/PR**. Relator: Ministro Francisco Falcão, 09 de maio de 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). **REsp nº 1676138/RJ**. Relator: Ministro Herman Benjamin, 05 de setembro de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). **EREsp nº 80723/PR**. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira, 10 de abril de 2002.

CALIENDO, Paulo (Coord.); MARCHI, Cristiane de *et al.* **Comentários à Lei de Execuções Fiscais, conforme o NCPD**. 1. ed. Porto Alegre: OAB/RS, 2016.

CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães de. **Execução Fiscal e Efetividade: análise do modelo brasileiro à luz do sistema português**. São Paulo: Quarier Latin, 2009.

COELHO, Flávia Palmeira de Moura; PEDROSA, Pablo Galas. **Microsistema de recuperação do crédito fiscal**: Comentários às Leis de Execução Fiscal e Medida Cautelar. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2019. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/codigos/192884303/v1/page/R L-1.2>. Acesso em: 12 fev. 2021.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **A EXECUÇÃO FISCAL NO BRASIL E O IMPACTO NO JUDICIÁRIO**. Brasília, 2011. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/2d53f36cdc1e27513af9868de9d072dd.pdf>. Acesso em: 12 mar. 2021.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números**. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>. Acesso em: 8 abr. 2021.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

DIDIER JR., Fredie et al. **Curso de direito processual civil: execução**. 7. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. 18. ed. Salvador: Jus Podivm, v. 1, 2016.

DIDIER JR., Fredie; CABRAL, Antonio do passo; CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Por uma nova teoria dos procedimentos especiais**. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2021.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Execução civil**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

DINIZ, Maria Helena. **Conflito de normas**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

FERREIRA MENDES, Gilmar; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

FILHO, Marcílio da Silva Ferreira. A aplicação subsidiária e supletiva do novo CPC ao processo tributário. In: RODRIGUES, Marco Antonio; BUENO, Cassio Scarpinella. **Processo Tributário**. Salvador: Juspodivm, v. 16, 2017. cap. 14. (Coleções Repercussões do Novo CPC, coordenador geral, Fredie Didier Jr.).

FLACH, Daisson. Processo e realização constitucional: a construção do "devido processo". In: AMARAL, Guilherme Rizzo (Coord.); CARPENA, Márcio Louzada (Coord.). **Visões críticas do processo civil brasileiro**: uma homenagem ao Prof. José Maria Rosa Tesheiner. cap. 1, p. 11-30.

FUNARO, Hugo. **Direito Tributário Brasileiro - As hipóteses de Responsabilidade pelo Crédito Tributário Previstas no Código Tributário Nacional**. São Paulo: Quartier Latin, v. X, 2013. (Série Doutrina Tributária).

GAJARDONI, Fernando da Fonseca. **O novo CPC e a desconsideração da personalidade jurídica**. JOTA. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-novo-cpc-e-a-desconsideracao-da-personalidade-juridica-12062017>. Acesso em: 26 abr. 2021.

GOLDSCHIMIDT, Guilherme. **A penhora on-line no direito processual brasileiro**. Porto Alegre, 2006. Dissertação (Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006. Disponível em: <http://tede2.pucrs.br/tede2/bitstream/tede/4297/1/383591.pdf>. Acesso em: 2 mar. 2021.

GONÇALVES, Marcus Vinicius Rios; LENZA, Pedro. **Direito processual civil**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Critérios para a Exigência dos Responsáveis Tributários, em face da Previsão de "Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica", no Novo CPC de 2015. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, v. 19, 2015.

HARADA, Kyoshi. **Conflito de normas no âmbito da Defesa do Consumidor e a Teoria do Diálogo das Fontes. Conteúdo Jurídico**. Brasília, 2013. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/coluna/1493/conflitos-de-normas-no-ambito-do-direito-do-consumidor-e-a-teoria-do-dialogo-das-fontes>. Acesso em: 2 mar. 2021.

HECK, Luís Afonso. **Direito positivo e direito discursivo**: subsunção e ponderação no direito constitucional e ordinário. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2017.

JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. **Manual de Direito e Processo Tributário**. 5. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. Disponível em:

<https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/115260782/v5/page/RB-20.9>. Acesso em: 18 abr. 2021.

KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (Disregard doctrine) e os grupos de empresas**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

LIEBMAN, Enrico Tullio. **Processo de execução**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

LIMA, Juciléia. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica e sua aplicabilidade na execução fiscal à luz da teoria do diálogo das fontes. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, 1º semestre 2020. Quadrimestral. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/44-2020/incidente-de-desconsideracao-da-personalidade-juridica-e-a-sua-aplicabilidade-na-execucao-fiscal-a-luz-da-teoria-do-dialogo-das-fontes/>. Acesso em: 30 mar. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. São Paulo: Atlas, 2018.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel Francisco. **Novo Código de processo civil comentado**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Processo Civil**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, v. 1, 2021. Disponível em:

<https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/101481798/v6/page/RB-26.1>. Acesso em: 7 abr. 2021.

MARQUES, Cláudia Lima. Superação das antinomias pelo diálogo das fontes: o modelo brasileiro de coexistência entre o código de defesa do consumidor e o código civil de 2002. **Revista da ESMESE**, Aracaju, v. 7, 2004. Disponível em: <http://www.gemt.com.br/upload/anexo3743.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2021.

MATTOS, Sérgio Luís Wetzel de. **Devido processo legal e proteção de direitos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense: 2020.

MELO FILHO, João Aurino de (Coord.); CHUCRI, Augusto Newton. **Execução Fiscal Aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 7. ed. Salvador: JusPODIVM, 2018. 1152 p.

MITIDIERO, Daniel. **Processo civil e estado constitucional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007.

MOURA, Arthur. **Lei de execução fiscal - comentada e anotada**. 3. ed. Salvador: JusPODIVM, 2019.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código de processo civil comentado**. 5. ed. São Paulo: Thomson, 2020. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/codigos/113133203/v19/page/1>. Acesso em: 26 abr. 2021.

NETO, Djalma Andrada da Silva. Embargos de terceiro e efeito suspensivo da apelação. **Revista da PGFN**, Brasília, 2013. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-iii-numero-6-2013/Diagramacao%20da%20Revista%20da%20PGFN.pdf>. Acesso em: 14 abr. 2021.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito processual civil**. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2019.

NOLASCO, Rida Dias; GARCIA, Victor Menezes. **Execução fiscal à luz da jurisprudência**. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/codigos/106687948/v1/document/107635643/anchor/a-107401775>. Acesso em: 6 abr. 2021.

OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro de. **Os Direitos Fundamentais à Efetividade e à Segurança em Perspectiva Dinâmica**. **Revista da Seção Judiciária de Pernambuco**. 2009. Disponível em: <https://revista.jfpe.jus.br/index.php/RJSJPE/article/view/66>. Acesso em: 19 mar. 2021.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012.

PILLAR, Fernanda Machado. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica e a execução fiscal. In: RODRIGUES, Marco Antonio (Coord.); BUENO, Cassio Scarpinella (Coord.). **Processo Tributário**. Salvador: Juspodivm, v. 16, 2017. cap. 11, p. 231-245. (Coleções Repercussões do Novo CPC).

PRIA, Rodrigo Dalla. **O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA (IDPJ) E SEU CABIMENTO NA EXECUÇÃO FISCAL**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. [São Paulo], 2019.

Disponível em: <https://www.ibet.com.br/o-incidente-de-desconsideracao-da-personalidade-juridica-idpj-e-seu-cabimento-na-execucao-fiscal-por-rodrigo-dalla-pria/>. Acesso em: 3 mar. 2021.

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PARECER PGFN/CRJ/N. 618/2016. Impacto do nCPC às execuções fiscais**. 2016. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/p618.pdf>. Acesso em: 2 mai. 2021.

REICHELDT, Luis Alberto. O direito fundamental ao contraditório e a dinâmica de colaboração entre partes e juiz no âmbito da execução fiscal. In: RODRIGUES, Marco Antonio (Coord.); BUENO, Cassio Scarpinella (Coord.). **Processo Tributário**. Salvador: Juspodivm, v. 16, 2017. cap. 13, p. 303-311. (Repercussões do Novo CPC).

RODRIGUES, Marco Antonio (Coord.); BUENO, Cassio Scarpinella (Coord.). **Processo Tributário**. Salvador: Juspodivm, v. 16, 2017. (Coleção Repercussões do Novo CPC; coordenador geral, Fredie Didier Jr.).

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. **A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil**: volume punico. 9. ed. São Paulo: MÉTODO, 2019.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal**: comentários e jurisprudência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.