

Introdução.

Este texto tenta discutir as teratologias que são empregadas para, em detrimento do devido Processo Legal e do respeito ao Contraditório e à Ampla Defesa, privilegiar-se a Celeridade Processual, a partir de uma abordagem prática do processo de Execução Fiscal realizado no dia-a-dia forense.

A Concepção abordada apóia-se na Teoria Garantista do Processo, que se contrapõe substancialmente à visão instrumentalista, onde os fins justificam os meios, e que, no escopo do fetiche da efetividade, usurpa, na compulsão das metas, o devido processo legal.

Na perspectiva do Estado Democrático de Direito, o devido processo legal tem sua ancoragem material, especialmente, na garantia do direito ao contraditório. Modelo de processo democrático, no qual a consciência do Estado-democrático-cidadão “supera” as idiossincrasias do Estado-Juiz, que decide, por seus meios e para seus próprios fins, circunvizinho das manifestações ideológicas a que se atrela ferrenhamente.

1. Processo é caminho em contraditório.

Para Fazzalari (2006, 118-119) processo é todo procedimento em que participem “(...) aqueles em cuja esfera jurídica o ato final é destinado a desenvolver efeitos: em contraditório, e de modo que o autor do ato não possa obliterar as suas atividades.”

Como também em face da plurissubjetividade do procedimento, há que se respeitar a estrutura dialética do procedimento o contraditório (2006, p 119). O contraditório se desenvolve: “(...) na participação dos destinatários dos efeitos do ato final em sua fase preparatória; na simétrica paridade das suas posições; na mútua implicação das suas atividades (destinadas, respectivamente, a promover e impedir a emanção do provimento); na relevância das mesmas para o autor do provimento; de modo que cada contraditor possa exercitar um conjunto – conspícuo ou modesto, não importa – de escolhas, de reações, de controles, e deva sofrer os controles e as reações dos outros, e que o autor do ato deva prestar contas dos resultados” (FAZZALARI, 2006, p. 119/120).

Por mais que se queira fugir dessa trilha, o contraditório permanecerá vivo na concepção de Estado Democrático e intrinsecamente ligado às doutrinas processuais não instrumentais, com vênua ao devido processo legal constitucional, nos termos do art. 5º da CRFB/88.

Nada além do que ilustra com Cândido Rangel Dinamarco (2005, p. 64) para quem a Jurisdição não é tão somente a expressão de um poder ou instrumento do Estado para a realização de certos objetivos por ele visados; sobretudo, é a atividade compulsória dirigida e disciplinada pela norma jurídica, em especial, os direitos e garantias fundamentais.

Nesse espectro de fundamentação processual, procura-se discutir, no âmbito do processo de Execução Fiscal, as decisões/despachos teratológicos, com vistas a conseguir atingir as metas impostas pelos Conselhos Administrativos Superiores, bem como, forma de arrecadação fiscal que desvirtua a concepção de cidadão-contribuinte.

Veja-se a Decisão de recebimento da Execução Fiscal, “modelão”: “D E C I S Ã O - 1. Defiro a inicial. 2. Cite(m)-se o(s) executado(s), por carta postal, para o pagamento do débito exequendo atualizado, acrescido das cominações legais, no prazo de (5) cinco dias, ou garantir a execução, sob pena de penhora de tantos bens quantos bastem para satisfação do crédito. Restando infrutífera a tentativa via carta, determino a expedição de mandado/carta precatória de citação, penhora e avaliação. Frustrados os meios anteriores de citação determino que seja realizada citação por edital, com fulcro no artigo 8º, inciso III e IV, da Lei 6.830 de 22/9/1980. 03. Sendo regularmente citado, e não sobrevindo pagamento ou nomeação de bens, bem como notícia que informe o parcelamento do débito exequendo, determino que seja efetuado o bloqueio de valores porventura existente(s) em conta(s) corrente(s) ou aplicação(ões) financeira(s) em nome do(s) executado(s) até a quantia correspondente ao valor informado nos autos por meio do sistema “BACENJUD”, na forma dos arts. 185-A, do CTN, e 1º, 7º e 11, inc. I, da Lei nº 6.830/80, c./c. os arts. 655, inc. I e 655-A do CPC, caso o executado seja empresário individual tal medida deverá atingir também a pessoa física do mesmo.

Passa-se a análise de sua teratologia:

2. Quanto ao BACEN Jud - Determinação do bloqueio de valores (pré-penhora ou arresto prévio) em contas correntes ou aplicações financeiras dos executados, nos termos do art. 655-A, do CPC/73 (art. 854, CPC/2015).

Ora, se o executado, citado, não paga, nem nomeia bens, cabe ao juiz determinar a penhora de bens, nos termos art. 10 da Lei nº 6.830/1980. Entretanto, essa penhora *on line* “BACENJUD” *não pode ser determinada de ofício pelo Juiz*. É entendimento reiterado de nossos Tribunais:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA ON LINE
REALIZADA ANTES DA

CITAÇÃO. AUSÊNCIA DE REQUERIMENTO DE EXEQUENTE .IMPOSSIBILIDADE. AFRONTA AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. PROVIMENTO. 1. Agravo de Instrumento manejado em face da decisão que determinou o bloqueio de ativos financeiros da Agravante, antes de sua regular citação e na ausência de requerimento da exequente, ora Agravada. 2. A Corte Especial do STJ, no julgamento do RESP 1.112.943-MA, sob o rito dos recursos repetitivos, decidiu que, "após o advento da Lei n. 11.382 /2006, o juiz, ao decidir sobre a realização da penhora *on line*, não pode mais exigir do credor prova de exaurimento das vias extrajudiciais na busca de bens a serem penhorados". 3. Tal medida, contudo, tem, como requisito, a prévia citação do executado e a não oferta de bens penhoráveis no prazo de 5 dias, nos termos do art. 8º ,da Lei nº 6.830 /80, sob pena de afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa. 4. Hipótese em que não se constatou a expedição de mandado citatório do executado. O comparecimento espontâneo do executado, através de seu procurador, não pode suprir a necessidade de citação, nos termos do art. 214, parágrafo 1º, do Código de Processo Civil, quando o instrumento procuratório deixa de conferir poderes para o recebimento de citação. Precedentes STJ. 5. Ademais, na decisão fustigada, deixou-se de observar outro importante pressuposto jurídico para a imposição desta medida constritiva, a necessidade de requerimento realizado pelo exequente. Da leitura do artigo 655-A, do aludido Código, resta evidente que este bloqueio não pode ser realizado *ex officio*. 6. Torna-se imperiosa a reforma do comando judicial que determinou a sobredita constrição. Agravo de Instrumento provido. TRF-5 - AG Agravo de Instrumento AG 72488420134050000 (TRF-5). (...) AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA ON-LINE. BACEN JUD. UTILIZAÇÃO. NECESSIDADE DE REQUERIMENTO EXPRESSO PELA EXEQUENTE. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. AGRAVO CONTRA O SOBRESTAMENTO DO FEITO PREJUDICADO. A constrição de ativos financeiros da executada por meio do Sistema Bacen Jud depende de requerimento expresso da exequente, não podendo ser determinada *ex officio* pelo magistrado. Inteligência do artigo 655-A do Código de Processo Civil. 2. Agravo regimental improvido. Prejudicado o agravo regimental contra o sobrestamento do feito."(AgRg no REsp 1.180.813/SC, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, julgado em 16.9.2010, DJe 9.11.2010.). (...) TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. BACEN JUD. PENHORA ON-LINE. AUSÊNCIA DE REQUERIMENTO PELA PARTE CREDORA. DETERMINAÇÃO DE OFÍCIO PELO JUIZ. IMPOSSIBILIDADE. ART. 655-ADO CPC. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. 'A constrição de ativos financeiros da executada por meio do Sistema Bacen Jud depende de requerimento expresso da exequente, não podendo ser determinada *ex officio* pelo magistrado. Inteligência do artigo 655-A do Código de Processo Civil' (AgRg no REsp 1.180.813/SC, Primeira Turma, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, DJe 9/11/10).

Na realidade, o que há, tecnicamente falando é uma “pré-penhora”: uma indisponibilidade dos ativos financeiros existentes nas contas correntes do executado. O Juiz determina o bloqueio de valores a serem penhorados, tornando-os indisponíveis, nos termos do antigo art. 655-A e art. 854, do CP/2015. Tornados indisponíveis os ativos financeiros do executado, este será intimado na pessoa de seu advogado ou, não o tendo, pessoalmente. Incumbe ao executado, no prazo de 05 (cinco) dias, comprovar que: a) as quantias tornadas indisponíveis são impenhoráveis; b) ainda remanesce indisponibilidade excessiva de ativos financeiros. Acolhida qualquer das arguições, o juiz determinará o cancelamento de eventual indisponibilidade irregular ou excessiva, a ser cumprido pela instituição financeira em 24 vinte e quatro horas. Caso rejeitada ou não apresentada a manifestação do executado, converter-se-á a indisponibilidade em penhora, sem necessidade de lavratura de termo, devendo o juiz da execução determinar à instituição financeira depositária que, no prazo de 24 (vinte e quatro) horas, transfira o montante indisponível para conta vinculada ao juízo da execução (art. 854, parágrafos 1º ao 5º do CPC/2015). Ora, a não manifestação do executado, no prazo de 05 (cinco) dias para impugnação da “pré-penhora” (também conhecido por arresto prévio), implica a preclusão temporal para questionar o excesso ou a impenhorabilidade dos ativos financeiros bloqueados.

3. Quanto ao Art. 185-A do CTN.

Em caso julgado em sede recurso repetitivo, o Relator daquele processo Ministro Og Fernandes, destacara que a ordem judicial para decretação da indisponibilidade deve respeitar os seguintes pressupostos autorizadores: 1º) citação do executado; 2º) inexistência de pagamento ou de oferecimento de bens à penhora no prazo legal; 3º) não localização de bens penhoráveis após esgotamento das diligências realizadas pela Fazenda, caracterizado quando houver nos autos (a) pedido de acionamento do Bacen-Jud e consequente determinação pelo magistrado e (b) expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado e ao Denatran ou Detran. (REsp. Nº 1.377.507 - SP (2013/0118318-6).

Dando sequência a essa exegese de seus precedentes, o Superior Tribunal de Justiça editou o Enunciado nº 560 de sua Súmula, aprovado no entardecer do ano de 2015: “A decretação da indisponibilidade de bens e direitos, na forma do art. 185-A do CTN, pressupõe o exaurimento das diligências na busca por bens penhoráveis, o qual fica caracterizado quando infrutíferos o pedido de constrição sobre ativos financeiros e a

expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado, ao Denatran ou DETRAN. STJ. 1ª Seção. Aprovada em 09/12/2015. DJe 15/12/2015”.

Prudente relembrar que o artigo 185-A do CTN somente poderá ser aplicado em caso de dívida tributária, não alcançando as certidões de dívidas ativas não tributárias, previstas no art. 39, § 2º, segunda parte da Lei nº 4.320/64.

4. Da impossibilidade da remissão aos dois institutos conjuntamente: art. 655, CPC de 1973 (art. 854, CPC/2015) e o art. 185-A, CTN.

A pré-penhora *on-line* e, posteriormente, não havendo impugnação do executado, a penhora propriamente dita, ainda que proibida a sua realização de ofício, não exige do exequente o exaurimento das vias extrajudiciais na busca de bens a serem penhorados (STJ. Corte Especial. REsp 1112943/MA, Rel. Min. Nancy Andrighi, julgado em 15/09/2010). De outro lado, a indisponibilidade de bens de que trata o art. 185-A do CTN, exige que Fazenda Pública exequente prove que tentou localizar outros bens penhoráveis em nome do devedor. Exige-se, dessa forma, o exaurimento das diligências na busca por bens penhoráveis (STJ. 1ª Seção. REsp 1.377.507- SP, Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 26/11/2014).

De outra banda, do que tange ao art. 185-A, do CTN, James Marin (2010, p. 702), com a qualidade técnica, que lhe é própria leciona:

(...) o dispositivo em questão cuida de ordem de indisponibilidade, uma espécie de bloqueio cautelar e não de modalidade de penhora, que é ato próprio e logicamente posterior ao bloqueio. Somente após o bloqueio e uma vez verificados quais os valores ou bens que deverão efetivamente servir à garantia do juízo, é que será efetivada a penhora, com a imediata liberação de todos os bens interditados pelo mandato.

Continua o ilustre doutrinador (MARIN, 2010, p. 703) que, em face do valor axiológico de *quebra de sigilo pessoal do executado* e de seu valor prático, na medida em que a indisponibilidade somente pode atingir *disponíveis*, é impossível um juízo instantâneo, apriorístico:

(...) diante da imponderabilidade do ônus contido na ordem, cumpre ao Magistrado examinar criteriosamente e com elevado grau de cautela o caso concreto, e, tão somente, quando estiver convencido da necessidade da ordem de bloqueio geral e certo de que não produzirá resultados desastrosos na vida da empresa e do cidadão, é que poderá exará-la.

5. Da Desconsideração da personalidade jurídica no novo CPC e o Processo de Execução Fiscal.

O art. 7º do novo CPC expressamente consagra o Princípio da Igualdade Processual e, na sua parte final, determina ao Juiz “zelar pelo efetivo contraditório”. Para Didier Jr. (2016, p. 133) a determinação tem a sua extensão de “cumpre-se o dever com adequações feitas pelo Juiz em situações excepcionais”.

A questão que se coloca aqui é se o incidente de descon sideração da personalidade jurídica, previstos no artigo 133 e seguintes do novo Código de Processo Civil aplica-se, ou não, ao Processo de Execução Fiscal. Dessa maneira, o “redirecionamento” do art. 135, III, CTN que, equivocadamente, já vinha sendo feito como “uma descon sideração da personalidade jurídica”, especialmente quanto ao Enunciado nº 435, da Súmula do STJ que, tomado sob presunção relativa, como ato de infração à lei, *estaria apto* a chancelar a “descon sideração da personalidade jurídica”.

O art. 135 do Código Tributário Nacional prescreve que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado “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”.

Se o crédito tributário tiver como fato gerador concreto um ato praticado nos limites da lei, dos poderes do representante, do contrato social ou do estatuto da sociedade, apenas essa responderá pelo débito fiscal. Para que o administrador seja responsabilizado *pessoalmente* é necessário que tenha, com sua conduta antijurídica, concorrido para o nascimento da obrigação tributária. . A lição de Leonardo Carneiro da Cunha (2014, p.295):

A responsabilidade do sócio-gerente ou do administrador é pessoal, por ato que constitua infração à lei ou configure excesso de poderes na administração, nos termos do art. 135, III, do CTN. Para a tipificação das condutas atentatórias, é necessária a capacidade do agente para sua prática e que as obrigações fiscais decorram de fatos geradores contemporâneos ao seu gerenciamento ou à sua participação na sociedade. O mero inadimplemento da obrigação tributária não constitui infração à lei, sendo necessário, para a sua configuração, o ato intencional do administrador de burlar a lei tributária. É preciso, enfim, que haja alguma conduta dolosa ou irregular que seja contemporânea ao fato gerador da obrigação fiscal.

Essa presunção, *iuris tantum*, que pesa contra si, pode ser ilidida pelo sócio-gerente. Deverá ele, portanto, fazer a prova. Assim, o fato da dissolução irregular acarretar o redirecionamento da Execução Fiscal para o sócio-gerente não implica que esse, necessariamente, será condenado ao pagamento:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. MATÉRIA OBJETO DE RECURSO REPETITIVO. CERTIDÃO DE OFICIAL DE JUSTIÇA ATESTANDO A INEXISTÊNCIA DE FUNCIONAMENTO DA SOCIEDADE EXECUTADA NOS ENDEREÇOS INDICADOS. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO SÓCIO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA INSUFICIÊNCIA PATRIMONIAL DA SOCIEDADE. INOCORRÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. 1. *A responsabilidade pessoal do sócio funda-se na regra de que o redirecionamento da Execução Fiscal e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa.* (Resp 1101728/SP, sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 23/03/2009) 2. 'A certidão emitida pelo Oficial de Justiça atestando que a empresa devedora não mais funciona no endereço constante dos assentamentos da junta comercial é indício de dissolução irregular, apto a ensejar o redirecionamento da execução para o sócio-gerente, a este competindo, se for de sua vontade, comprovar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, ou ainda, não ter havido a dissolução irregular da empresa" (Precedentes: REsp 1144607/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/04/2010, DJe 29/04/2010; AgRg no Ag 1113154/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/04/2010, DJe 05/05/2010; AgRg no Ag 1229438/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/03/2010, DJe 20/04/2010; REsp n.º 513.912/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ de 01/08/2005) (...) 15. Recurso Especial desprovido." (REsp 1.104.064/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/12/2010, DJe 14/12/2010.) [o grifo é nosso].

Eis a razão pela qual a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, dentre outros, consolidou-se no sentido que “a responsabilidade do sócio pelas dívidas da sociedade depende da comprovação de que este agiu com infração à lei, ao regulamento ou com excesso de mandato, aí não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias”. (Enunciado nº 430 da Súmula do STJ; RESP 595022/RS, STJ, 1ª Turma, unânime, rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 21/10/2004, publicado no DJ de 22/11/2004, p. 276; AGTR 46243/PB; TRF/5, 1ª Turma, unânime, rel. Desembargador Federal Hélio Sílvio Ourem Campos (convocado), julgado em 03/02/2005, publicado no DJ de 14/03/2005, p. 669).

Inexistindo, na certidão de dívida ativa, a inscrição da representante da executada na qualidade de corresponsável pelo crédito exequendo, o que legitimaria a sua imediata inclusão no polo passivo da executória, em razão da presunção de

legitimidade dos atos administrativos, dentre os quais se incluem a inscrição em dívida ativa e a emissão da respectiva certidão, é necessário que a Fazenda Nacional comprove a existência de um dos pressupostos mencionados no art. 135 do Código Tributário Nacional para responsabilização pessoal do requerido.

Diz-se, então, que o CTN, no seu art. 135, inciso III, ao prever a responsabilidade pessoal do sócio-gerente, não a outorga caráter objetivo. Exige a prática de atos de ingerência, por quem de direito, para a ocorrência da imputação dessa responsabilidade. De outro lado, o Enunciado nº 435 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça (STJ), dispõe que: “presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da Execução Fiscal para o sócio-gerente”. Também, o parágrafo único do artigo 2º da Portaria PGFN nº 180/2010 esclarecia que, para efeitos do “redirecionamento” *o responsável é o sócio-gerente com poderes de gerência à época da dissolução irregular, bem como do fato gerador*. Dessa forma, a responsabilidade do sócio estaria condicionada à prova da gerência da empresa executada à época dos fatos geradores da dívida ou da dissolução irregular da empresa. Não era outra a orientação jurisprudencial do Egrégio TRF 5ª Região: a responsabilidade do sócio estaria condicionada à prova da gerência da empresa executada, à época dos fatos geradores da dívida ou da dissolução irregular da empresa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO AO EX-SÓCIO. NÃO CABIMENTO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE PODERES DE GERÊNCIA À ÉPOCA DO FATO GERADOR DA DÍVIDA E DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA EXECUTADA. 1. *É assente na jurisprudência deste Tribunal que a responsabilidade do sócio está condicionada à prova da gerência da empresa executada à época dos fatos geradores da dívida e da dissolução irregular da empresa.* 2. No caso, a administração da empresa além de ter sido compartilhada com a ex-esposa à época do fato gerador da dívida, o sócio/agravante não detinha poderes de gestão na ocasião da dissolução irregular da empresa. Portanto, não está autorizado o redirecionamento com esteio no art. 135, III, do CTN, por não ter havido ato de infração à lei a ensejar a responsabilidade tributária. 3. Ademais, é cediço que o inadimplemento da obrigação tributária não é suficiente ao redirecionamento da execução. Agravo de instrumento provido. TRF-5 - AG Agravo de Instrumento AG 13387620134050000 (TRF-5). [o grifo é nosso].

Essa orientação jurisprudencial vem sendo superada pelos julgados mais recentes do STJ, segundo a qual a dissolução irregular está desvinculada do fato gerador da obrigação tributária, tornando irrelevante perquerir quem exercia a gerência da empresa naquela data (STJ, 2ª Turma, AgRG no REsp. 1.545.342/GO).

A doutrina tributária vem compreendendo as hipóteses de infração à lei, de regulamento ou de excesso de mandato do sócio-gerente [ou com poderes de gerência à época do fato gerador] como circunstância de responsabilidade por substituição, pois que contemporânea ao fato gerador do tributo. Dessa maneira, seria *indevida a equiparação jurídica entre desconsideração da personalidade jurídica e redirecionamento da Execução Fiscal, nos termos do art. 135, III, do CTN*. Ora, a responsabilidade tributária dos sócios, prevista pelo artigo 135 do CTN, por ser subjetiva pessoal e direta, não configura caso de desconsideração da personalidade jurídica. Leciona Leonardo Carneiro da Cunha (2014, p.295): “A responsabilidade do administrador, diretor ou sócio-gerente é, enfim, subjetiva, devendo ser comprovada a atitude dolosa, fraudulenta, culposa, irregular. Cumpre, ao menos, ser imputada ao sócio-gerente uma conduta que denote sua responsabilidade subjetiva”.

A desconsideração da personalidade jurídica, embora tenha origem pretoriana (ou seja, nas decisões dos tribunais), está atualmente regulada pelo direito positivo brasileiro, podendo ser aplicada de forma, mais ou menos ampla, a depender do ramo do direito e da regulação específica. A sistemática tem natureza casuística, ou seja, é aplicada pelos juízes, no julgamento de casos concretos, que pode imputar certas e determinadas relações de obrigações aos bens particulares dos sócios ou administradores da pessoa jurídica. Como regra, a pessoa jurídica responde por seus atos com seu próprio patrimônio. Excepcionalmente, essa personalidade pode ser afastada, fato que permite a responsabilização de seus integrantes. A Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica, nos termos do art. 50 CC/2002, está lastreada no desvio de finalidade ou na confusão patrimonial, independentemente do uso e da intenção (elemento anímico) que os sócios fazem da pessoa jurídica: Teoria Maior Objetiva da Desconsideração¹. “Essa linha ideológica objetivista dispensa perquirições

¹ O Código de Defesa do Consumidor, a Lei Antitruste (Lei nº 8884/94) e a Lei nº 9605/98 [que implementa a proteção ao meio ambiente] autorizam outros casos de desconsideração, que não o abuso ou violação estatutária – a essa legislação é aplicada a Teoria menor da desconsideração da personalidade jurídica. “A teoria menor da desconsideração, acolhida em nosso ordenamento jurídico excepcionalmente no Direito do Consumidor e no Direito Ambiental, incide com a mera prova de insolvência da pessoa jurídica para o pagamento de suas obrigações, independentemente da existência de desvio de finalidade

subjetivas atreladas à intencionalidade da prática fraudulenta ou abusiva” (CHAVES DE FARIAS, 2016, p. 477).

Marcelo Alexandre (2012, p. 336) esclarece que a norma prevista no art. 135, III, CTN é aplicável quando o agente agir extrapolando os limites de sua atuação estatutária ou contratual, de forma que o ato não tem necessariamente um conteúdo ilícito, residindo o vício na ausência de legitimação (competência específica) para sua prática. Por essa razão, a responsabilidade do art. 135, inciso III, do CTN é pessoal e exclusiva das pessoas discriminadas.

Também, a ausência do pagamento do tributo não constitui, por si só, causa do redirecionamento, atual ou futuro, da Execução Fiscal para o sócio-gerente. Inteligência do Enunciado nº 430 da Súmula do STJ.

Por isso, com acerto técnico, o Fórum de Execuções Fiscais da Segunda Região (Forexec), edição 2015, reunindo juízes federais atuantes nas Varas Federais especializadas em Execuções Fiscais, aprovou o Enunciado de número 6, dispondo que “a responsabilidade tributária regulada no artigo 135 do CTN não constitui hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, não se submetendo ao incidente previsto no artigo 133 do CPC/2015” [os grifos são nossos]. Em razão da tênue diferença entre tais institutos, não são raras às vezes em que a responsabilidade pessoal dos sócios e administradores acaba sendo confundida com a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica.

Sem a mesma técnica jurídico-tributária, o Enunciado de número 53 da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (Enfam), com base no novo CPC, conclama 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”.

Penso, contudo, que a questão de fundo não esteja na questão de que, se o redirecionamento da Execução Fiscal constitui hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, o que, efetivamente, do ponto de vista da melhor técnica tributária, não o é. O cerne da questão se estampa no necessário respeito ao Princípio do contraditório, previsto no art. 7º, *in fine*, do novo CPC.

ou de confusão patrimonial” (STJ - REsp 279273 / SP - Ministra Nancy Andrighi - Terceira Turma – Publicação em 29/03/2004).

6. A Execução Fiscal e o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica na vigência do novo CPC.

A Lei nº 11.382/2006 determinou a inexistência da garantia do Juízo para a oposição dos embargos à execução, bem como, que os mesmos não estariam dotados de efeitos suspensivos *ope legis*, alterando o art. 736 (art. 914, CPC/2015) e acrescentando o art. 739-A, ambos do CPC/73 (art. 919, §1º, do CPC/2015).

Com isso, quanto à aplicação dessas alterações à LEF, a jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que:

a) A garantia do Juízo é condição de procedibilidade dos Embargos à Execução Fiscal. Em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/73, a redação do art.736, do CPC, dada pela Lei nº 11.382/2006, dispensava a garantia, como condicionante dos Embargos, não se aplicando às Execuções Fiscais a alteração do art. 736 do CPC (art. 914, CPC/2015) “não se aplica às Execuções Fiscais, diante da presença de dispositivo específico, qual seja, o art.16, § 1º da Lei nº6.830/80, que exige expressamente a garantia para a apresentação dos Embargos à Execução Fiscal”. Veja-se o voto do Relator Min. Mauro Campbell Marques, no REsp 1272827/PE, submetido ao rito dos recursos repetitivos (art. 543-C, CPC, acrescentado pela Lei nº 11.672/2008), para afastar a aplicabilidade do art. 736, do CPC (art. 914, CPC/2015), com a redação dada pela Lei nº 11.382/2006 às Execuções Fiscais:

(...) 6. 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. (...) 9. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do [CPC](#), e da Resolução STJ n. 8/2008. (REsp 1272827/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/05/2013, DJe. 31/05/2013). [o grifo é nosso].

b) Outrossim, em regra², os Embargos à Execução Fiscal não possuíam efeito suspensivo por força de lei, aplicando-lhes o art. 739-A, CPC (art. 919, §1º, do CPC/2015) às Execuções Fiscais sob o rito da Lei nº 6.830/80. Veja-se, mais uma vez,

² Em regra, na Execução Fiscal, os Embargos, não têm efeito suspensivo, a não ser que o Juiz o conceda à vista do preenchimento dos requisitos previstos no parágrafo 1º, do art. 739-A do CPC. Entretanto, quando se chega à fase satisfativa da execução, há efeitos suspensivos automáticos: a) haja vista que a adjudicação depende do trânsito em julgado da sentença dos embargos (art. 24 da Lei nº 6.830/80) (b) o levantamento da quantia depositada em dinheiro depende do trânsito em julgado da sentença dos embargos (art. 32, §2º, da Lei nº 6.830/80).

o voto do Relator Min. Mauro Campbell Marques, no REsp 1272827/PE, submetido ao rito dos recursos repetitivos (art. 543-C, CPC, acrescentado pela Lei nº 11.672/2008), no que se refere, dessa vez, à ausência de efeito suspensivo *ope legis* aos Embargos à Execução Fiscal:

(...) 5. Desse modo, tanto a Lei n. 6.830/80 -LEF quanto o art.53,§ 4º da Lei n. 8.212/91 não fizeram a opção por um ou outro regime, isto é, são compatíveis com a atribuição de efeito suspensivo ou não aos embargos do devedor. Por essa razão, não se incompatibilizam com o art. 739-A do CPC/73 (introduzido pela Lei 11.382/2006) que condiciona a atribuição de efeitos suspensivos aos embargos do devedor ao cumprimento de três requisitos: apresentação de garantia; verificação pelo juiz da relevância da fundamentação (*fumus boni juris*) e perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*). [o grifo é nosso]. (...) 9. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do [CPC](#), e da Resolução STJ n. 8/2008. (REsp 1272827/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/05/2013, DJe. 31/05/2013).

Do exposto, a jurisprudência do STJ, na interpretação das inclusões/alterações da legislação infraconstitucional processual, assim se sedimentava: (a) *pela necessidade de garantia da execução para a propositura dos Embargos à Execução Fiscal*; (b) *pela necessidade da análise do Juízo a respeito da relevância da argumentação (fumus boni juris) e da ocorrência de grave dano de difícil ou incerta reparação (periculum in mora)*, para a concessão de efeito suspensivo aos Embargos do devedor opostos em Execução Fiscal. Arruda Alvim (2008, p. 48) acompanhava o entendimento do STJ, quanto ao que era concernente à exigência da garantia na Execução Fiscal:

Ora, se o art. 736 [art. 914, CPC/2015] passou a dispor que os embargos no sistema do CPC independem de garantia do juízo, o art. 16, § 1.º da Lei de Execução Fiscal, de outro lado, não veio a sofrer qualquer alteração, de modo que no sistema da Lei 6.830/80, os embargos à Execução Fiscal não são admissíveis enquanto não for garantida a execução. O oferecimento de garantia à Execução Fiscal para que sejam ofertados embargos não sofreu qualquer alteração, dada a especialidade da Lei 6.830/80 sobre o Código de Processo Civil.

A despeito daquela interpretação pretoriana e de parcela da Doutrina, outra parte renomada da Doutrina postulava que a regra insculpida no art. 16, §1º, da LEF – garantia do Juízo para a propositura de Embargos - não se tratava de uma “regra especial”, mas tão só uma “regra geral”, que repetia o sistema anterior do CPC (arts.

669, 737 e 738, CPC, antes da Lei nº 11.382/2006). Nesse sentido, Garcia Medina (2010, p. 129) advogava: “(...) Não se está, assim, diante de regra especial criada pelo legislador em relação às peculiaridades de direito material, mas de mera repetição de regra geral antes prevista no CPC. Não incide, diante disso, o princípio *lex posterior generalis non derogat priori specialis*”. [o grifo é nosso]. Com base nessa mesma justificativa, o magistério de Leonardo Carneiro da Cunha³ (2014, p. 315 ss) na obra “A Fazenda Pública em Juízo”, para quem não se devia mais exigir a garantia do Juízo para a apresentação dos Embargos à Execução Fiscal. Diante do art.16 da Lei nº 6.830/80, o que se deve interpretar, a partir da reforma, é que a regra estabeleceu um limite temporal para o oferecimento dos embargos, qual seja: que devem ser apresentados até o final do prazo de 30 (trinta) dias, após a intimação da penhora, ou depósito, ou juntada da prova da fiança. Ora, esse é um “prazo máximo”, nada impedindo que os embargos sejam intentados antes mesmo da penhora. Quanto à suspensividade dos efeitos nos Embargos Fiscais, Leonardo Carneiro da Cunha (2014, p. 317) ensinava que “os embargos não suspendem mais a Execução Fiscal, cabendo ao juiz, diante de requerimento do executado e se convencendo da relevância do argumento e do risco de dano, atribuir aos embargos o efeito suspensivo” [o grifo é do autor].

Os Embargos à Execução Fiscal, no novo CPC, devem permanecer sem efeito *ope legis*, dependendo de manifestação judicial e de garantia da execução para a concessão da suspensividade de seus efeitos (*ope iudicis*), conforme a jurisprudência vinha decidindo, em face do art. 739-A do CPC (art. 919, §1º, do CPC/2015). No CPC/2015 os embargos à execução, no âmbito não tributário, repetem a não suspensividade *ope legis*: “Art. 919. Os embargos à execução não terão efeito

³ Cfe. CUNHA (2014, p. 315): “Há, na Lei nº 6.830/1980, regras próprias para Execução Fiscal, instituindo-se, assim, um regime específico, que decorre da peculiar relação entre o particular e a Fazenda Pública. A exigência de prévia garantia do juízo para oposição dos embargos à execução - feita no parágrafo 1º do art. 16 da Lei nº 6.830/1980 - não decorre, contudo, de detalhes, vicissitudes ou particularidades na relação entre o contribuinte e a Fazenda Pública. Quando da edição da Lei nº 6.830/1980, essa era uma regra *geral*, aplicável a qualquer execução. Em qualquer execução - ressalvada, obviamente, a execução contra a Fazenda Pública, em que não há penhora, nem expropriação de bens -, a apresentação de embargos dependia, sempre, da prévia garantia do juízo. A Lei nº 6.830/1980 cuidou, nesse ponto, de copiar, reproduzir, seguir a regra geral; a segurança prévia do juízo como exigência para o ajuizamento dos embargos era uma regra geral, e não uma regra que decorresse da peculiar relação havida entre o particular e a Fazenda Pública. (...) À evidência, não se trata de regra especial criada pela legislação em atenção às peculiaridades da relação de direito material, mas de mera repetição, na lei especial, de regra geral antes prevista no CPC. Não incide, portanto, o princípio de que a regra geral posterior não derroga a especial anterior. Atualmente, revogada essa exigência geral, não há mais garantia do juízo para a oposição dos embargos, devendo deixar de ser feita tal exigência também na Execução Fiscal. Aqui, não se trata de norma geral atingindo norma especial, mas de norma geral atingindo norma geral”.

suspensivo. § 1º O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando verificados os requisitos para a concessão da tutela provisória e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes”.

Ainda que se parta da “falsa” premissa de que a aplicação do art. 135, III, do CTN seria, efetivamente, hipótese de uma desconsideração da personalidade jurídica, a regra expressa do CPC/2015 determina que o aludido incidente suspenda o curso do processo (art. 134, § 3º, CPC/2015). Leonardo Carneiro da CUNHA (2016, p. 412-413) expõe que:

Mesmo nesses casos de responsabilidade do sócio de que são exemplos as hipóteses previstas nos referidos arts. 134, VII, e 135, III, do CTN, deve-se adotar o incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Não é adequado afastar a aplicação do incidente por sua nomenclatura: se o caso não fosse de *desconsideração da personalidade jurídica*, não poderia ser adotado o incidente a ele relativo. [o grifo é do autor].

Ocorre que a suspensão da prática dos atos executivos, na Execução Fiscal, se persistir o mesmo entendimento que vinha sendo aplicado no CPC de 1973, com as alterações da Lei nº 11.382/2006, torna o respectivo instituto inaplicável à Execução Fiscal. Também, os artigos 135 e 136 do CPC/2015, no incidente de desconsideração da personalidade jurídica, determinam a instrução probatória. Entretanto, a dilação probatória na Execução Fiscal também está condicionada à “garantia do juízo”, haja vista se dá nos embargos à Execução Fiscal, conforme art. 16 da LEF. Ainda, não haveria como situar esse incidente no bojo da Exceção de Pré-Executividade, em face de que a mesma não pode comportar matéria que dependa de instrução probatória, nos termos do Enunciado nº 393 da Súmula do STJ.

De todo o exposto, poder-se-á verificar a dissonância lógico-jurídica para a admissibilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas Execuções Fiscais, na forma processual prevista no CPC/2015.

Por uma Conclusão: Contraditório - princípio-garantia do contribuinte-cidadão.

Nossa Constituição consagra o princípio do contraditório no art. 5º, LV: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

O princípio do contraditório no novel estatuto processual veio realçado, estando presente, inclusive, na sua exposição de motivos:

A necessidade de que fique evidente a harmonia da lei ordinária em relação à Constituição Federal da República fez com que se incluíssem no Código, expressamente, princípios constitucionais, na sua versão processual. Por outro lado, muitas regras foram concebidas, dando concreção a princípios constitucionais, como, por exemplo, as que preveem um procedimento, com contraditório e produção de provas, prévio à decisão que desconsidera da pessoa jurídica, em sua versão tradicional, ou às 'avessas'. Está expressamente formulada a regra no sentido de que o fato de o juiz estar diante de matéria de ordem pública não dispensa a obediência ao princípio do contraditório [...].

Ocorre que o princípio do contraditório visa a garantir a igualdade substancial das partes, devendo o Juiz dar oportunidade para que as partes se manifestem sobre todas questões do processo, sem exceção. A grande questão aqui: é como se sopesar o Princípio do Contraditório *versus* os Princípios da Supremacia e da Indisponibilidade do Interesse Público?

O artigo 3º da Lei nº 9.784/99 arrola as prerrogativas inerentes à ampla defesa e ao contraditório no processo administrativo. Na lei, verifica-se que o administrado tem direito a ver facilitado o exercício do seu direito. Como visto acima, além do Enunciado nº 53 da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (Enfam), do Enunciado nº 6 do Fórum de Execuções Fiscais da Segunda Região (Forexec), edição 2015⁴, a orientação do II Fórum Nacional de Execução Fiscal é no sentido de que: “o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, previsto no artigo 133 do NCPC, não se aplica aos casos em que há pedido de inclusão de terceiros no polo passivo da Execução Fiscal de créditos tributários, com fundamento no art. 135 do CTN, desde que configurada a dissolução irregular da executada, nos termos da súmula 435 do STJ”. Ao largo disso, a Justiça Federal em São Paulo criou precedente inaugurando o “incidente de desconsideração da personalidade jurídica” na área tributária, ancorando a decisão nos Princípios do Devido Processo Legal e da Ampla Defesa: “Não se descarta a possibilidade de o dirigente da pessoa jurídica também ser responsabilizado pelos tributos não pagos. Mas, para tanto, tenho por imprescindível a instauração de incidente processual, a fim de garantir o devido processo legal e a

⁴ Item 06 deste texto.

possibilidade de ampla defesa”⁵. Segue essa exegese Leonardo Carneiro da Cunha (2016, p. 413-414):

(...) o *incidente de desconsideração da personalidade jurídica* deve ser instaurado não apenas nos casos de desconsideração propriamente dita, mas também nas hipóteses em que há possibilidade de o sócio responder pelas dívidas da sociedade (...) após o julgamento do incidente, o responsável deverá ser intimado para oferecer embargos à execução, podendo combater a certidão da dívida ativa, que é o título que confere lastro a execução fiscal.

Segundo o doutrinador (2016, p. 417), o incidente servirá para oportunizar o contraditório e, sendo o incidente rejeitado, o terceiro não poderá sofrer qualquer constrição. Os Embargos à Execução teriam um “objeto reduzido” não mais servindo para discutir o “redirecionamento” da execução para o sócio-gerente, haja vista o incidente de desconsideração tem seu próprio mérito e cognição exauriente, formando coisa julgada (REsp. 1.193.789/SP). Acrescenta-se que há quem, do ponto de vista formal, defenda a não aplicação do “incidente” às Execuções Fiscais, justificando que, ainda que o artigo 1º, da LEF, preveja a aplicação subsidiária do CPC, a mesma se trata de norma especial inderrogável por norma geral. Contudo, o próprio CPC/2015 prevê a disciplina da heterointegração, no seu artigo 15: “Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente”. Sobre isso, na posição majoritária da Doutrina:

(...) o legislador disse menos do que queria. Não se trata somente de aplicar as normas processuais aos processos administrativos, trabalhistas e eleitorais quando não houver normas, nestes ramos do direito, que resolvam a situação. A aplicação subsidiária ocorre também em situações nas quais não há omissão. Trata-se, como sugere a expressão ‘subsidiária’, de uma possibilidade de enriquecimento, de leitura de um dispositivo sob outro viés, de extrair-se da norma processual eleitoral, trabalhista ou administrativa um sentido diferente, iluminado pelos princípios fundamentais do processo civil. A aplicação supletiva é que supõe omissão. Aliás, o legislador, deixando de lado a preocupação com a própria expressão, precisão da linguagem, serve-se das duas expressões. Não deve ter suposto que significam a mesma coisa, se não, não teria usado as duas. Mas como empregou também a mais rica, mais abrangente, deve o intérprete entender que é disso que se trata. (WAMBIER, 2015, p. 75).

⁵ PROCESSO nº 0000123-84.2011.4.03.6113.

Trata-se da aplicação da subsidiariedade evolutiva (sistemática ou ampliativa), a qual permite a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil à LEF, quando houver lacunas ontológicas e axiológicas dessa legislação. Superada a antiga tese da subsidiariedade restritiva, segundo a qual somente é permitida a aplicação subsidiária das normas do Processo Civil quando houver omissão na legislação especial. Desse modo, somente se admite a aplicação do CPC quando houver a chamada lacuna normativa. De fato, o que se discute é o conflito entre princípios igualmente fundamentais como os do “contraditório” e da “ampla defesa”, que garantem a “segurança jurídica”:

A distinção entre normas e princípios constitui, além disso, a estrutura de uma teoria normativo-material dos direitos fundamentais, com isso, um ponto de partida para resposta à pergunta acerca das possibilidades dos limites da racionalidade no âmbito dos direitos fundamentais. Nesse sentido, a distinção entre regras e princípios é uma das colunas-mestras do edifício da Teoria dos Direitos Fundamentais (ALEXY, 2008, p. 85).

Para Robert Alexy (2008, p. 93) diferentemente das regras que cedem umas às outras, a colisão de princípios resolve-se através de uma técnica diferente, de modo que, *in casu*, mesmo diante do conflito entre o princípio da “razoável duração do processo” e o da “segurança jurídica” não há como afastar-se por completo daquele diante da colisão com este. Então, os princípios seriam “mandados de otimização”, cuja característica é a possibilidade de sua efetivação em graus variados, onde a satisfação não depende tão somente das possibilidades fáticas, mas, também, das possibilidades jurídicas. A qualificação distinta entre normas e princípios está no sentido de que os conflitos entre as regras se resolvem na dimensão da validade e o conflito entre os Princípios se resolve na dimensão do peso. Sendo “normas de dever ser” os princípios afastam as interpretações do ponto de vista de uma exclusiva Teoria dos Valores. Por isso, Princípios e valores se diferenciam somente em virtude de seu caráter deontológico e axiológico respectivamente⁶. A diferença entre Princípios e valores se resume a um ponto: “Aquilo que, no modelo de valores, é *prima facie* o melhor é, no modelo de Princípios, é *prima facie* devido; e aquilo que é, no modelo de valores definitivamente o melhor é, no modelo de Princípios, definitivamente devido” (ALEXY, 2008, p. 153). Os Princípios podem ter pesos diferentes, sendo que aquele de maior peso deve

⁶ Segundo Alexy (2008, p. 145) fica “fácil perceber a diferença decisiva entre o conceito de Princípio e o conceito de valor. Como Mandamentos [os Princípios] pertencem ao âmbito deontológico. Valores, por sua vez, fazem parte do nível axiológico”.

preponderar, sem derrogar ou afastar a validade do outro, que sobrevive para ser aplicado em outras circunstâncias concretas.

A solução da colisão entre os princípios, dessa forma, está na máxima da proporcionalidade, onde o sacrifício de um direito seja útil para a solução do problema; que não haja outro meio menos danoso para atingir o resultado desejado e que seja proporcional em sentido estrito, isto é, que o ônus imposto ao sacrificado não sobreleve o benefício que se pretende obter com a solução. Conclui-se que existe uma dimensão da pré-compreensão, que não é um campo de especulação arbitrária, afetando a segurança jurídica e a unidade do texto constitucional. Por isso, Lenio Streck afirma que (2013, posição 1864): “interpretar é aplicar; (...) os sentidos somente se manifestam no ato aplicativo”.

Do ponto de vista da decisão judicial, a relevância da pré-compreensão é proporcional à obediência do compromisso constitucional e à legislação democraticamente construída, no interior das quais, também, há a discussão das questões ético-morais da sociedade. Esse compromisso com a Constituição é o alicerce, onde se problematiza a tensão hermenêutica entre integridade com a Constituição e o ativismo judicial. Zaneti Jr. (2016, p. 280) leciona que os princípios, por serem sempre razões *prima facie*, são razões fracas e devem ser necessariamente completados por regras. Daí, para ele, a relevância da teoria dos precedentes, onde a decisão do caso concreto há de ser universalizável para ser racional, podendo ser aplicada a todos os casos análogos e com vinculação vertical (tribunais e juízes inferiores) e de vinculação horizontal, a qual vincula o próprio Tribunal/juízo que exarou a decisão. Assim, é necessário buscar um elemento de estabilização do Sistema, qual seja, a proteção de um núcleo essencial, como “topos” de conformação objetiva dos direitos fundamentais, democraticamente construídos.

Hermes Zaneti Jr. (2016, p. 288) completa:

(...) em todos os casos que a solução de lacunas (lacunas fracas e lacunas fracas/fortes) e de antinomias (antinomias fracas, antinomias fracas/fortes e antinomias fortes) depender da interpretação esta será função do Poder Judiciário, quer na aplicação da regras, quer na aplicação dos Princípios. Uma Teoria dos Precedentes serve, nestes casos e nos espaços de discricionariedade deixados pelas cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados, para racionalizar a aplicação das soluções dadas para todos os casos análogos, diminuindo a discricionariedade judicial na interpretação (...).

Para mais, a vedação ao contraditório fiscal, no redirecionamento da execução, com base no art. 135, III, CTN, além da descaracterização do “novo” processo civil-constitucional de 2015, com ancoragem material e principiológica, fere a Convenção Americana de Direitos Humanos, Pacto de São José da Costa Rica, norma suprallegal, no artigo 8º, I, prevê: “Toda pessoa tem o direito a ser ouvida com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido anteriormente por lei, na apuração de qualquer acusação penal formulada contra ela, ou para que se determinem os seus direitos ou obrigações de natureza civil, trabalhista, *fiscal* ou de qualquer outra natureza. [o grifo é nosso].

Tendo em vista o caráter suprallegal desse diploma normativo internacional, a legislação infraconstitucional posterior, que com ele seja conflitante, terá sua eficácia paralisada: “Tratados e convenções internacionais com conteúdo de direitos humanos, uma vez ratificados e internalizados, ao mesmo passo em que criam diretamente direitos para os indivíduos, operam a supressão de efeitos de outros atos estatais infraconstitucionais que se contrapõem à sua plena efetivação.” (ADI 5240, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgamento em 20.8.2015, *DJe* de 1.2.2016)”.

A mudança paradigmática para o Constitucionalismo material e pluralista permite a tradução dos valores jurídicos normatizados e a aferição da validade substancial das leis brasileiras. Ora, nessa conjuntura, a lei é válida perante a Constituição e perante os Tratados e convenções internacionais por ela recepcionados, consistindo na vinculação “aos princípios racionais da coerência, consistência, efetividade e aos valores fundamentais que estão incorporados como normas nos estados constitucionais” (ZANETI Jr., 2016, p. 137).

Reafirma-se a preeminência dos Direitos e Garantias Fundamentais da pessoa humana a toda e qualquer alteração legislativa colidentes com eles: contraditório é princípio-garantia do contribuinte-cidadão. Essa condição ancora-se em um “ceticismo moderado”, onde o intérprete tem o dever de aplicar o direito, consciente de que está fazendo uso ativo e dinâmico dos direitos fundamentais estabelecidos na Constituição, como valores fundamentais positivados, excluindo os significados considerados absurdos, criando limites para a “livre” criação do direito (ZANETI Jr., 2016, p. 139).

Referências Bibliográficas.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 6. ed. São Paulo: Método, 2012.

ALEXY, R. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

ALVIM, Eduardo Arruda. *A recente reforma do código de processo civil operada pela lei 11.382/06 e a objeção de pré-executividade em matéria fiscal*, Revista Panóptica, ed. 14 (2008). Disponível em:

<<http://www.panoptica.org/seer/index.php/op/article/download/161/171>.> Acesso em: 10 mar.2016.

CHAVES DE FARIAS, Cristiano; Nelson, ROSENVALD. *Curso de direito civil: parte geral e LINDB*. 11. Ed. Salvador: JusPodivm, 2016.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2014.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2016.

DIDIER Jr, Fredie. *Curso de direito processual civil: meios de impugnação às decisões judiciais e processo nos tribunais*. Salvador: JusPodivm, 2016.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *A instrumentalidade do processo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

FAZZALARI, Elio. *Instituições de direito processual*. Tradução da 8. ed. de Eliane Nassif. 1. ed. Campinas: Bookseller, 2006.

MARIN, James. *Direito processual tributário brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MEDINA, José Miguel Garcia. *Execução*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Processo civil moderno; 3).

STRECK, Lenio Luiz. *O que é isto – decido conforme a minha consciência?* 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. (Kindle Edition).

ZANETI, Jr. *O valor vinculante dos precedentes: teoria dos precedentes normativos formalmente vinculantes*. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2016.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim *et al.* *Primeiros Comentários ao Novo Código de Processo Civil*. São Paulo: RT, 2015.