

GRANDES QUESTÕES ATUAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

14º volume

Coordenador

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA

Autores

AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO

BETINA TREIGER GRUPENMACHER

CLÉLIO CHIESA

EDVALDO BRITO

FERNANDO FACURY SCAFF

GABRIEL LACERDA TROIANELLI

GUILHERME CEZAROTI

HUGO DE BRITO MACHADO

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

JAMES MARINS

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO

MARCIANO SEABRA DE GODOI

MARCOS VINICIUS NEDER

MARIA ISABEL TOSTES DA COSTA BUENO

PAULO AYRES BARRETO

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO

ROBERTO FERRAZ

ROBERTO QUIROGA MOSQUERA

SACHA CALMON NAVARRO COELHO

SERGIO ANDRÉ ROCHA

DIALÉTICA

GRANDES QUESTÕES ATUAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

14^o volume

Coordenador

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA

Autores

AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO
BETINA TREIGER GRUPENMACHER
CLÉLIO CHIESA
EDVALDO BRITO
FERNANDO FACURY SCAFF
GABRIEL LACERDA TROIANELLI
GUILHERME CEZAROTI
HUGO DE BRITO MACHADO
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
JAMES MARINS
JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO
MARCIANO SEABRA DE GODOI
MARCOS VINICIUS NEDER
MARIA ISABEL TOSTES DA COSTA BUENO
PAULO AYRES BARRETO
PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA
RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO
ROBERTO FERRAZ
ROBERTO QUIROGA MOSQUERA
SACHA CALMON NAVARRO COELHO
SERGIO ANDRÉ ROCHA

DIALÉTICA

São Paulo - 2010

© vários autores



é marca registrada de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Todos os direitos desta edição reservados
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34

CEP 04021-000 - São Paulo - SP

e-mail: atendimento@dialetica.com.br

Fone/Fax (11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

ISBN nº 978-85-7500-213-1

Revisão de texto: Daniela dos Santos, Maria Luiza Poleti Martucci,
Paula Pinotti Candeloro, Quéfren de Moura Camargo e
Sabrina Dupim Moriki

Editoração: nsm

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Grandes questões atuais do direito tributário,
14º volume / coordenador Valdir de Oliveira
Rocha. -- São Paulo : Dialética, 2010.

Vários autores.
ISBN 978-85-7500-213-1

1. Direito tributário 2. Direito tributário -
Brasil I. Rocha, Valdir de Oliveira.

10-07987

CDU-34:336.2(81)

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil : Direito tributário 34:336.2(81)

Sumário

AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO

A Natureza do Procedimento Administrativo Fiscal

1. Introdução.
2. Características da Função Administrativa de fiscalizar.
3. Dever Jurídico de cobrar o *Pagamento* do Tributo.
4. Constituição do Crédito Tributário.
5. Potestade Administrativa.
6. Princípios que regem a Função Fiscal.
7. Controle da Legalidade do Auto de Infração.
8. Conclusão.

9

BETINA TREIGER GRUPENMACHER

Responsabilidade Tributária do Sócio e do Administrador - Nova Sistemática

1. Introdução.
2. Responsabilidade do Acionista ou do Sócio Cotista.
3. A Responsabilidade Tributária do Administrador Nomeado.
4. Responsabilidade do Sócio e do Administrador e a Dissolução Irregular da Empresa.
5. Responsabilidade Tributária do Sócio e do Administrador e a Posição da Jurisprudência.

29

CLÉLIO CHIESA

Responsabilidade Tributária do Sócio e Administrador - Caracterização e Procedimento para sua Constituição - Nome Constante da CDA - Cabimento ou não de Exceção de Pré-executividade - uma Reflexão sobre o Entendimento do STJ

1. Delineamento da Proposta deste Estudo.
2. Responsabilidade dos Sócios e Administradores.
3. Natureza Jurídica do Ato de Inscrição em Dívida Ativa e das Certidões de Dívida Ativa (CDAs).
4. A Regularidade Exigida no art. 204 do CTN para Efeito de se conferir Presunção de Liquidez e Certeza às CDAs.
5. Da Constituição Regular da Responsabilidade do Administrador Infrator.
6. Consequências da Inexistência de Constituição Regular da Responsabilidade do Sócio-gerente e do Administrador Infrator em Relação à CDA.
7. Da Defesa do Sócio-gerente e Administrador nas Hipóteses de Imputação de Responsabilidade Feitas com Amparo no art. 135 do CTN.
8. A Exceção de Pré-executividade e a Possibilidade de Defesa do Administrador de Empresa Executado Mesmo constando seu nome da CDA e sua Compatibilidade com o Entendimento Firmado pelo STJ.
9. Conclusão.

45

EDVALDO BRITO

Processo Fiscal. A Prova Testemunhal

1. Noção de Processo e de Procedimento. Importância para o Direito Tributário.
2. Direitos e Garantias Fundamentais. O Processo Fiscal.
3. A Fase Contenciosa. A Prova Testemunhal.

64

FERNANDO FACURY SCAFF

Processo Fiscal, Princípio Inquisitivo e Teoria da Prova *ou* Por que a Execução Fiscal deve ter como Legislação Subsidiária o CPP e não o CPC

- I. Delimitação do Tema. II. Conceito de *Princípio Dispositivo* e *Princípio Inquisitivo*. III. Diferenças entre os Sistemas de Execução Civil e Fiscal. IV. Embargos à Execução Fiscal e *Princípio Inquisitivo*. V. Conclusões. 72

GABRIEL LACERDA TROIANELLI

A Atualidade do Princípio da Proporcionalidade em Matéria Tributária

1. Introdução. 2. A Desproporção na Exigência de Tributos. 3. A Desproporção na Imposição de Multas. 4. A Desproporção na Fixação do Juros. 5. Conclusão. 89

GUILHERME CEZAROTI

A Segurança Jurídica, a Perda de Eficácia das Decisões Contrárias ao Entendimento Fixado pelos Tribunais Superiores e a Existência de Normas Individuais e Concretas Contraditórias

- I - Introdução. II - O Sistema Tributário Nacional. III - A Superação das Garantias Previstas no Sistema Tributário Nacional. IV - A Aplicação da Distinção entre Regras e Princípios como Meio para tornar Efetivas as Garantias dos Contribuintes. V - A Segurança Jurídica como Forma de Proteção aos Contribuintes. VI - A Modulação dos Efeitos de Decisão Judicial pelos Tribunais Regionais Federais e pelos Tribunais de Justiça. VII - A Segurança Jurídica, a Perda de Eficácia da Coisa Julgada e a Existência de Normas Contraditórias no Ordenamento Jurídico. VIII - O Julgamento da Ação Rescisória e o art. 146 do Código Tributário Nacional. IX - Conclusão. 112

HUGO DE BRITO MACHADO

Defesa do Contribuinte no Processo de Lançamento Tributário

1. Introdução. 2. Fundamento Constitucional do Direito de Defesa. 3. Aspectos do Direito de Defesa no Lançamento. 138

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO e RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO

Substituição Tributária, Legalidade e Coerência

1. Introdução. 2. Substituição Tributária "para Frente" e Pautas Fiscais. 3. Pauta Fiscal para Preço Final e Pauta Fiscal para Preço Praticado pelo Fabricante. 4. Base de Cálculo na Substituição Tributária, Isonomia, Lealdade, Coerência e Razoabilidade. 5. Base de Cálculo na Substituição Tributária e Reserva de Lei. 6. Conclusões. 154

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Substituição Tributária e não Cumulatividade 166

JAMES MARINS

A Discussão Judicial do Funrural e Garantias Fundamentais - Retidos *versus* Retentores

1. A Política de Privatização da Gestão Tributária e os Problemas dela Decorrentes. 2. O Julgamento no Supremo Tribunal Federal. 3. A Lei n. 10.256/2001 - Imprestabilidade como Lei Reconstituidora. 4. Responsabilidade Tributária: Contribuinte sem Sujeição *versus* Sujeito Passivo não Contribuinte. 5. A *Legitimatío ad Causam* Fracionada: Retentor *versus* Retido. 6. O Depósito Judicial: Retentor *versus* Retido. 7. Outras Questões de Natureza Processual: União *versus* Retidos.

178

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO

ICMS - Solidariedade Tributária do Sócio e do Administrador - Nova Sistemática

1 - Obrigação Tributária. 2 - Sujeição Passiva. 3 - A Equivocada Solidariedade de Terceiros (Efetivos Responsáveis). 4 - ICMS.

198

MARCIANO SEABRA DE GODOI

Crônica de um Julgamento Interrompido (RE 566.621): a Ousada Retroatividade da Lei Complementar 118, a "Delicada Convivência" entre o STF e o STJ e suas Consequências sobre a Segurança Jurídica

I. Introdução. II. Os Dispositivos do CTN sobre o Prazo Prescricional da Ação de Repetição do Indébito Tributário. A Norma que Bem ou Mal o STJ construiu e consolidou na Jurisprudência de sua 1ª Seção. III. A LC 118/2005: Provocação ao STJ com a Canhestra Caracterização do Diploma Legal como Mera Lei Interpretativa. IV. A Reação Enérgica e Unânime dos Ministros do STJ. V. A Tese da não Consolidação da Jurisprudência do STJ Sustentada pela Fazenda Nacional no Recurso Extraordinário 566.621. VI. O Surpreendente Dissenso Aberto entre os Ministros do STF, demonstrando a cada vez mais "Delicada Convivência" entre o STF e o STJ. VII. Os Votos dos Ministros Marco Aurélio e Gilmar Mendes: Reprimenda ao STJ e Saudosismo em Relação à Época em que o STF também uniformizava a Interpretação da Legislação Infraconstitucional. VIII. Análise Específica de Algumas Questões Contidas nos Votos dos Ministros. IX. Conclusão: a Possível Declaração de Constitucionalidade da Retroatividade da LC 118 e suas Consequências sobre a Divisão de Competências Jurisdicionais entre o STF e o STJ e sobre a Segurança Jurídica e o Acesso à Justiça.

224

MARCOS VINICIUS NEDER

Interação entre Processo Judicial e Processo Administrativo Fiscal

1. Introdução. 2. Deveres de Controle da Fiscalização Decorrente de Processo Judicial em Andamento. 3. Interferência do Processo Judicial na Atuação dos Julgadores Administrativos. 4. Conclusão.

248

PAULO AYRES BARRETO

Segurança Jurídica no Planejamento Tributário

1. Introdução. 2. Do Princípio Republicano à Regra-matriz de Incidência Tributária. 3. Interpretação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. 4. Opções Fiscais e Outras Diferenciações, Postas pelo

Legislador, Geradoras de Cargas Tributárias Distintas. 5. A Teoria das Provas como Instrumento Eficaz de Combate à Evasão Fiscal. 6. Conclusões. 268

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

O Pagamento de Tributos por Meio de Créditos de Precatórios: Inovações da Emenda Constitucional nº 62/2009

1. Introdução. 2. O Modelo Vigente para o Pagamento de Tributos por Meio de Precatórios. 3. As Modificações Implementadas pela Emenda Constitucional nº 62/2009. 4. Conclusões. 283

ROBERTO FERRAZ

Virtudes e Defeitos do Sistema de Recursos Repetitivos e Súmulas Vinculantes *Praticado* até Agora

1. Introdução. 2. O Contexto *Macrológico* do Direito em que se enquadram as Novas Sistemáticas de Julgamento nos Tribunais Superiores. 3. Alguns Casos de Recursos Repetitivos já Julgados. 4. Um Caso Paradigmático de Recurso Repetitivo que, na *Prática*, Pouco ajudou. 5. Alguns Casos de Súmulas Vinculantes já Enunciadas. 6. Um Caso Paradigmático de Súmula Vinculante que, na *Prática*, Pouco ajudou. 7. Conclusão. 299

ROBERTO QUIROGA MOSQUERA e MARIA ISABEL TOSTES DA COSTA BUENO

Questões Atinentes à Remuneração de Administradores: Bônus, Participação nos Lucros e Resultados e *Stock Options*

I - A Remuneração de Administradores - Atualidade da Questão. II - Bônus, Prêmios, *Retention Bonus*, *Hiring Bonus* e *Bonus* de não Competição. III - Participação nos Lucros e Resultados - PLR. IV - Planos de Opções de Ações ou *Stock Options*. 312

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO

Precatórios: o Estado da Arte

1. O Poder Liberatório dos Precatórios para o Pagamento de Tributos no Regime Anterior ao da Emenda Constitucional nº 62/2000. 2. O Precatório não Pago e sua Função Garantística. 3. As Mudanças pela Emenda Constitucional nº 62/2009 ao Sistema de Precatórios. 324

SERGIO ANDRÉ ROCHA

Paraísos Fiscais e Regimes Fiscais Privilegiados: Análise de Algumas Questões Controvertidas

1. Introdução. 2. Paraísos Fiscais e Regimes Fiscais Privilegiados como Tipos Jurídicos. 3. Efeitos Jurídicos da Caracterização de um Paraíso Fiscal ou de um Regime Fiscal Privilegiado. 4. Da Natureza Jurídica da Lista. 5. O Exercício de Atividade Econômica Substantiva. 6. O Enquadramento de *Holdings* como Regimes Fiscais Privilegiados. 7. Conclusão. 348

Processo Fiscal, Princípio Inquisitivo e Teoria da Prova *ou* Por que a Execução Fiscal deve ter como Legislação Subsidiária o CPP e não o CPC

FERNANDO FACURY SCAFF

Professor da Universidade de São Paulo e da Universidade Federal do Pará (Licenciado).



I. Delimitação do Tema

1. O objeto deste trabalho é apresentar outra perspectiva sobre um problema que atinge a relação entre Fisco e contribuintes no processo fiscal. Trata-se da análise desta relação processual à luz de um debate bastante conhecido dos estudiosos de Teoria do Processo, que é o do *princípio inquisitivo* e do *princípio dispositivo*, aplicando-o em especial à relação Fisco-contribuinte no processo de execução fiscal - mais precisamente no exercício de sua defesa, através de Embargos.

Sou sabedor de que o art. 1º da LEF - Lei de Execuções Fiscais (Lei 6.830/80) estabelece que "A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil", o que coloca a codificação civil como um suporte para cobrir as lacunas existentes naquela norma.

Todavia, a despeito da previsão expressa na lei, quer-me parecer que nem sempre é cabível o uso automático do CPC como subsidiário da LEF, justamente em face da dicotomia existente entre o *princípio dispositivo* e o *inquisitivo*, uma vez que, no meu entendimento, toda a sistemática da execução fiscal encontra-se muito mais próxima do princípio inquisitivo do que do *dispositivo*.

Por esse motivo, decidi enfrentar o desafio e analisar estes dois princípios basilares da sistemática de teoria do processo, a fim de demonstrar que a hermenêutica mais adequada à interpretação das normas referentes à execução fiscal (e aos embargos) são as que informam o CPP - Código de Processo Penal - cuja regência ocorre sob a égide do *princípio inquisitivo* -, do que sob a tutela do CPC - Có-

digo de Processo Civil, informado mais proximamente pelo *princípio dispositivo*.

Isso não quer dizer que se trate de uma tese *contra legem*. Apenas busco demonstrar que a dicção normativa do art. 1º da LEF, acima transcrita, deve ser lida *cum grano salis*, ou seja, como se nela estivesse contida a expressão “sempre que pertinente”. Assim, pretendo demonstrar que é possível a aplicação subsidiária do CPC à LEF, não de forma automática, mas *apenas quando for pertinente*. Penso ser esta a melhor exegese para a referida norma. Não que isso seja assim apenas porque eu o afirmo - não tenho nem este poder, nem esta veleidade -, mas porque decorre de sua própria natureza processual. A apresentação deste raciocínio é o desafio que me imponho neste trabalho.

A despeito de ter escrito e palestrado sobre a inadequação da aplicação à LEF das mudanças realizadas no CPC¹, não havia ainda me debruçado sobre esta distinção ontológica aqui exposta, entre o *princípio inquisitivo* e o *dispositivo*. Estudá-los para elaborar este texto reforçou minha convicção acerca da não aplicabilidade automática do CPC à LEF.

II. Conceito de *Princípio Dispositivo* e *Princípio Inquisitivo*

2. O *princípio dispositivo* é aquele que determina que o juiz deve julgar a causa de acordo com os fatos que tiverem sido alegados e

¹ Publiquei, juntamente com Daniel Coutinho da Silveira no jornal *Valor Econômico*, do dia 8 de janeiro de 2008, o texto “A Nova Lei Processual e a Execução Fiscal”. O tema da distinção entre a execução cível e a fiscal tem chamado minha atenção há algum tempo. A primeira vez que fui confrontado com esta dicotomia aplicada ao processo fiscal foi em uma palestra sobre processo penal, proferida por um amigo, Professor Titular de Direito Processual Penal da Universidade Federal do Paraná, Jacinto de Miranda Coutinho - já se vão um bocado de anos. Posteriormente, com todas as mais recentes alterações realizadas no CPC, e o debate sobre sua aplicabilidade à LEF, este assunto retornou à baila através de discussões acaloradas com advogados de meu escritório que têm o processo civil como seu objeto de estudo e de trabalho. Dentre eles destaco Daniel Coutinho da Silveira, advogado e mestrando nesta área do Direito na USP - com quem escrevi o texto *retro* mencionado. Mais recentemente, fui convidado a tratar deste tema no Congresso Internacional de Direito Tributário do Paraná, organizado pela Professora Betina Treiger Gruppenmacher, obtendo boa acolhida dentre os colegas presentes, dentre eles o Professor Gerd W. Rothmann, que me incentivou a continuar pesquisando o assunto. A oportunidade de escrever academicamente sobre isto surgiu no *Simpósio sobre Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, em sua versão 2010, por iniciativa de Valdir de Oliveira Rocha.

provados pelas partes. Ao juiz é vedado decidir de forma contrária ao que tiver sido comprovado nos autos. Ou seja, o juiz é obrigado a decidir de acordo com as provas que são carreadas aos autos pelas partes envolvidas². A decisão, portanto, não terá correlação direta com a verdade real, mas com a que tiver sido carreada aos autos pelas partes. O juiz não tem nenhum poder sobre a produção das provas, devendo ficar inerte aguardando a dinâmica das partes em sua produção e impugnação. Sob a égide deste princípio, a busca da verdade é um resultado desejado, porém jamais assegurado³. Não aperecerá a realidade, mas aquilo que as partes levarem ao juiz como realidade. Daí decorrem situações onde uma prova pereceu, ou não foi apresentada no tempo e modo corretos, ocasionando uma substancial modificação no resultado do processo, que espelhará outra coisa diversa da verdade real, qual seja, uma verdade meramente formal.

O *princípio dispositivo* é a base do processo civil, pois cabe às partes levar aos autos o que pretendem provar. Eis o que estabelece o CPC: “Art. 333. O ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.”

Esse princípio é utilizado primordialmente nas demandas em que se verifica o interesse particular, individual, onde se discutem direitos disponíveis, privados. Neste sistema vigora certa desconfiança do Estado, deixando aos particulares o debate sobre seus direitos disponíveis. O juiz tem as mãos amarradas, pois só pode decidir sobre o que as partes colocam sobre sua mesa. Seus poderes são limitados⁴.

² SILVA, Ovídio Baptista da. *Teoria Geral do Processo Civil*, 4ª ed. São Paulo, RT, 2006, pp. 47/49.

³ CAMPO, Hélio Marcio. *O Princípio Dispositivo em Direito Processual*. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 1994, p. 92.

⁴ Muitas vezes este princípio é tratado de forma conjunta com outro princípio, com o qual, a meu ver, não se confunde, que é o *princípio de demanda*. Para demonstrar a diferença, uso as palavras de Ovídio Baptista da Silva (ob. cit., p. 50): “[o *princípio dispositivo*] corresponde a uma determinação dos limites dentro dos quais se há de mover o juiz, para o cumprimento de sua função jurisdicional, e até que ponto há de ficar ele na dependência da iniciativa das partes na condução da causa e na busca do material formador de seu convencimento; ao contrário, o princípio de demanda baseia-se no pressuposto da disponibilidade não da causa posta sob julgamento, mas do próprio direito subjetivo das partes, segundo a regra básica de que ao titular do direito caberá decidir livremente se o exercerá ou deixará de exercê-lo.”

Ovídio Baptista dá um exemplo primoroso para a compreensão deste princípio dispositivo: “se o autor, fundado em um contrato de mútuo, promove uma ação de cobrança contra o devedor e este não contesta a existência do contrato, mas simplesmente alega já ter pago a dívida, ou que a mesma já está prescrita, ao juiz não é dado ter o contrato de mútuo por inexistente”⁵.

3. O *princípio inquisitivo* se contrapõe a este, pois o juiz, neste sistema, tem plenos poderes para buscar a verdade material, podendo produzir provas que as partes não requereram e até mesmo não desejam ver produzidas. Aqui, a busca da verdade material é muito mais ampla e com maiores chances de prevalecer em face da verdade formal. Não basta aquilo que as partes carregiam para os autos - é necessário um engajamento do julgador para que a “verdade verdadeira” surja nos autos, e não a meramente formal. Por isso que o CPP - Código de Processo Penal -, estabelece:

“Art. 155. O juiz formará sua convicção pela livre apreciação da prova produzida em contraditório judicial, não podendo fundamentar sua decisão exclusivamente nos elementos informativos colhidos na investigação, ressalvadas as provas cautelares, não repetíveis e antecipadas.

Parágrafo único. Somente quanto ao estado das pessoas serão observadas as restrições estabelecidas na lei civil.

Art. 156. A prova da alegação incumbirá a quem a fizer; mas o juiz poderá, no curso da instrução ou antes de proferir sentença, determinar, de ofício, diligências para dirimir dúvida sobre ponto relevante.

Art. 157. O juiz formará sua convicção pela livre apreciação da prova.”

Da breve explanação acima se constata o motivo pelo qual o *princípio inquisitivo* é o fundamento do processo penal - busca da verdade material, com plenos poderes ao juiz para sua busca.

Esse é o sistema mais utilizado nas demandas que envolvem direitos indisponíveis, onde o interesse público preside as relações.

Esse poder de diligência processual para buscar provas além daquelas trazidas aos autos pelas partes já foi bastante criticado pela doutrina, sob o argumento de que o juiz se tornaria também parte ao

⁵ Ob. cit., p. 47.

tomar iniciativas para produção de provas⁶. A crítica é improcedente, a meu ver, pois confunde assuntos diversos. Nenhum juiz é imparcial ou neutro, qualquer que seja o método de colheita das provas; o juiz deve ser equidistante das partes - tratá-las de forma equânime e manter igual distância de todas. A busca da verdade material não implica violar sua necessária equidistância.

4. *A diferença prática entre estes dois Princípios não está diretamente relacionada com o brocardo “o que não está nos autos, não está no mundo”. Sua diferença está na resposta à pergunta: “quem coloca o mundo nos autos?” Se a resposta for: “as partes”, estaremos defronte do princípio dispositivo; se for “as partes e o Poder Judiciário”, estaremos defronte do princípio inquisitivo.*

5. Embora despidendo, por ser acaciano, faz-se notar que não existe na prática nenhum sistema puro, que contemple só um ou outro modelo dos acima descritos. Tem-se a *predominância* de um sobre o outro de acordo com a legislação em foco, porém jamais a exclusividade de qualquer deles. Surgem daí os *sistemas mistos*, onde o grau de influência de um sobre o outro dependerá dos fatores político-normativos existentes⁷.

A base da opção normativa pelo princípio *dispositivo* ou *inquisitivo* está na concepção do papel do Estado na prestação jurisdicional. Quanto maior a liberdade dada às partes para dispor de seus direitos, o sistema será mais tendente ao *princípio dispositivo*. Quanto mais tendente ao fortalecimento do poder dos juízes, mais *inquisitivo* será o sistema⁸.

⁶ Por todos, ver as críticas em Araújo Cintra *et alii*, *Teoria Geral do Processo*, 25ª ed. São Paulo, Malheiros, 2009, pp. 63/66.

⁷ Excelente texto para a perfeita compreensão dos dois princípios, em especial o inquisitivo, sob a ótica penal, bem como sobre os sistemas mistos, é o de Jacinto de Miranda Coutinho, “Sistema Acusatório. Cada Parte no Lugar Constitucionalmente Marcado”. *Revista de Informação Legislativa* nº 183, jul./set. 2009, Brasília, Senado Federal, pp. 103/115. O autor menciona ainda que no Projeto de Lei do Senado - PLS 156/09, que veicula o anteprojeto de lei de reforma global do CPP, elaborado por uma comissão de juristas da qual fazia parte, foi adotado primordialmente o sistema acusatório, tendo elementos do princípio dispositivo em menor escala, e que, se aprovado o projeto com esta diretiva, se terá no País “um câmbio epistemológico sem precedentes” (p. 112).

⁸ Para uma análise histórica da aplicação do princípio dispositivo e do inquisitivo no processo civil brasileiro, recomenda-se a leitura da obra minuciosa e de fôlego de Moacyr Amaral dos Santos, intitulada *Prova Judiciária no Cível e Comercial*, escrita em cinco volumes. Este assunto encontra-se no volume I, pp. 109/126.

No processo penal, por tratar de direitos fundamentais, portanto indisponíveis, usa-se predominantemente o *princípio inquisitivo*. O juiz deve buscar a verdade material onde ela estiver, só condenando se as provas o convencerem *beyond any reasonable doubt*, sendo que, em caso de dúvidas, aplica-se a máxima *in dubio pro reu*.

No processo civil, por serem direitos disponíveis, usa-se predominantemente o *princípio dispositivo*.

Observe-se que existem mitigações de ambos os lados. No processo penal existe a transação penal⁹. No processo civil, a área de Direito de família trata de direitos indisponíveis, o que dá maior liberdade ao juiz na busca de provas.

A bem da verdade, a distinção não está *apenas* na disponibilidade pela busca de provas extrapartes, mas no interesse público - mas não qualquer interesse público. Encontra-se naquele que se refere fortemente aos direitos fundamentais, sejam os processuais (ampla defesa, contraditório, legalidade etc.) ou os substanciais (isonomia, propriedade, liberdade de iniciativa etc.). Em especial o respeito à integridade da ordem jurídica, pois muitas vezes a norma que dá base à execução fiscal é inconstitucional - o que não pode ser apreciado pelos órgãos julgadores administrativos (Carf, TIT, Tarf entre outros).

6. Deve-se destacar que o *princípio inquisitivo*, que reflete uma atuação mais livre e intensa do Poder Judiciário, não quer dizer Poder Executivo forte; pelo contrário, quer dizer Poder Judiciário forte, dentro do sistema de freios e contrapesos constitucionais, de forma a contrabalançar um Poder Executivo forte.

Aliás, no Brasil, o Poder Executivo tenta cada vez mais ampliar seu poder, em especial contra o contribuinte - o que nos faz necessitar de mais poder no Poder Judiciário. O melhor exemplo dessa afirmação é a tentativa de estender às execuções fiscais as alterações aplicáveis ao CPC no que tange ao processo de execução cível. E, exemplo mais recente, o Projeto de Lei 5.080/09, que visa implantar a Execução Fiscal Administrativa, ainda em trâmite no Congresso Nacional¹⁰.

⁹ Lei 9.099/95, art. 76: "Havendo representação ou tratando-se de crime de ação penal pública incondicionada, não sendo caso de arquivamento, o Ministério Público poderá propor a aplicação imediata de pena restritiva de direitos ou multas, a ser especificada na proposta."

¹⁰ Destaca-se a atuação do Conselho Federal da OAB, presidido por Ophir Cavalcante Júnior, que criou uma Comissão Especial para discutir este Projeto de Lei, compo-

Pensando bem, é preciso recuperar o Princípio da Separação dos Poderes no Brasil, não na versão clássica, da exclusividade de áreas de atuação, mas na de colaboração recíproca, mantida a preponderância de atuação nas áreas de sua função típica. No Brasil, este conceito de atuação preponderante nas áreas de “função típica de cada Poder” tem sido um pouco esquecido. O Poder Judiciário precisa parar de atacar os cofres públicos concedendo liminares para custeio de gastos individuais, travestidos de gastos em políticas públicas de saúde - a questão dos gastos com políticas públicas de saúde, educação etc. é papel preponderante do Poder Legislativo. O Poder Judiciário deve voltar a defender os cidadãos contra os arbítrios do Poder Executivo. Este é seu papel preponderante - embora não exclusivo. E o Poder Executivo deve voltar a administrar, e não se imiscuir em assuntos legislativos - basta ver o excesso de medidas provisórias - ou de querer fazer o papel do Poder Judiciário, como proposto no projeto de lei sobre Execução Fiscal Administrativa (PL 5.080/09).

7. O fato é que as mudanças sociais são lentas e as mudanças na dinâmica do Poder Judiciário são ainda mais lentas; elas acompanham o ritmo da vitaliciedade, inamovibilidade e irredutibilidade de vencimentos de seus membros. E como o Poder Judiciário julga fatos passados, possui os olhos voltados ao retrovisor da História.

Isso tem a ver com a lentidão na mudança de paradigmas por parte do Poder Judiciário, que se mantém acatando a aplicação do *princípio dispositivo* na LEF, tal como no CPC, pois ambos se referem a “direitos patrimoniais”, ou seja, disponíveis - o que é um erro. *O direito patrimonial entre pessoas privadas é disponível; o direito patrimonial onde uma das partes é um ente público não é* - decorre do Princípio da Legalidade, seja na sua versão ampla ou de Reserva Legal Tributária. Logo, o uso do *princípio dispositivo* nestas situações - onde aparece um ente público com uma relação de indisponibilidade patrimonial - é inadequada; deve-se usar o *princípio inqui-*

ta por mim, Hércules Saraiva do Amaral, Luiz Cláudio Silva Allemand, Ulisses César Martins de Souza, Antonio Carlos Rodrigues do Amaral e presidido por Márcia Machado Melaré, que exarou um relatório contra sua aprovação pelo Congresso Nacional, entre outros motivos, por violar o Princípio da Reserva de Jurisdição. Este relatório foi aprovado pelo Conselho Federal da OAB, disponibilizado em seu *site* e remetido ao Congresso Nacional, a fim de contribuir com o debate parlamentar, buscando a rejeição integral deste projeto de lei e de outros.

sitivo - busca da verdade material a todo custo, e não da verdade formal.

Por isso é que o processo fiscal encontra-se muito mais vinculado ao processo penal que ao processo civil, em face do princípio que os rege ser semelhante: o processo penal e o fiscal estão primordialmente vinculados ao *princípio inquisitivo*, enquanto o processo civil está primordialmente vinculado ao *princípio dispositivo*.

O processo fiscal trata de direitos indisponíveis do Poder Público, dos quais os Procuradores não podem abrir mão, exceto se autorizados nos limites do Princípio da Reserva Legal Tributária. E os direitos fundamentais estão no cerne desta relação: isonomia, legalidade, ampla defesa, integridade normativa etc.

Não se deve esquecer que o Princípio da Reserva Legal Tributária é que estabelece o *quantum* que os cofres públicos podem recolher. Se for recolhido um centavo a mais do que é legal, este deve ser devolvido; se um centavo for recolhido a menos, este deve ser cobrado¹¹ - simples assim.

Dessa forma, tão importante quanto a matéria probatória nos processos em que estão em debate direitos disponíveis, encontra-se a legalidade, central e inafastável nos processos em que se debate direitos indisponíveis. É imperioso que o *princípio inquisitivo* seja utilizado para permitir um Poder Judiciário que aja em busca da verdade material, e que não fique restrito à análise do que lhe foi colocado à mesa pelas partes.

III. Diferenças entre os Sistemas de Execução Civil e Fiscal

III.1. Princípio da Reserva Legal Tributária versus livre disposição de vontades

8. Aqui começam as diferenças: as obrigações que geram os títulos *cíveis* decorrem de livre disposição de vontades, enquanto os títulos *fiscais* decorrem de obrigações assumidas sob a égide do Princípio da Reserva Legal Tributária.

Percorrendo o rol que indica os tipos de títulos extrajudiciais *cíveis* (CPC, art. 585, I a VI) observa-se que todos decorrem de livre

¹¹ Um trabalho onde este assunto é abordado com bastante qualidade é o de autoria de Brandão Machado, "Repetição de Indébito no Direito Tributário". *Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo, Saraiva, 1984, pp. 59/106.

manifestação de vontade das partes envolvidas. Claro que existe toda a teoria das nulidades, aplicável quando verificados vícios em sua manifestação, regulada pelo Código Civil.

Diversa é a situação das dívidas fiscais, pois seu regramento segue o Princípio da Reserva Legal Tributária previsto no art. 150, I, da Constituição. O tributo só é devido se a lei - aqui entendida como ato do Poder Legislativo¹² - assim o impõe, e obedecidos todos os requisitos para sua validade e vigência.

Observe-se que a distinção é palmar: enquanto em uma situação as partes podem fazer tudo o que a lei não proíbe (obrigações *cíveis*), em outra o Estado só pode fazer o que a lei permite (obrigações *fiscais*). E neste segundo caso não se trata de qualquer norma - objeto do Princípio da Legalidade (art. 5º, II, CF) -, mas apenas aquele ato do Poder Legislativo que a Constituição exige para criar ou aumentar tributo, ou seja, a lei (art. 150, I, CF).

É por esse motivo que o Estado só pode cobrar o que a lei permite. Caso cobre um centavo a mais de tributo, deve devolvê-lo; e se algum centavo faltar, deve cobrá-lo, também na forma da lei.

III.2. A indisponibilidade do patrimônio público

9. Decorrente da característica logo acima apontada, constata-se que nos títulos extrajudiciais *cíveis* o patrimônio é plenamente disponível pelas partes, que podem com isso até mesmo renunciar à sua cobrança, caso ocorra a inadimplência da obrigação nele constante. É um direito que assiste ao titular do crédito.

No caso das obrigações fiscais, esta disponibilidade não existe. Por força do CTN (art. 142, parágrafo único), a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, e sua cobrança segue as mesmas regras. Ou seja, trata-se de um direito indisponível, que só pode ser dispensado ou transacionado na forma da lei. E sua cobrança torna-se, portanto, indisponível, vinculada. Vários procedimentos que podem ser adotados na execução cível são vetados nas execuções fiscais, como, por exemplo, no art. 125, IV, do CPC, que determina competir ao juiz, "a qualquer tempo, tentar conciliar as partes". Ora, a conciliação é, no atual estágio do Direito Tributário brasileiro, algo inadmitido. É

¹² Também pode fazê-lo o Poder Executivo, através de Medidas Provisórias.

uma possibilidade sempre à disposição das partes na execução cível, mas imprescindível na execução fiscal atual.

III.3. Formação do título executivo extrajudicial

10. O título que instrui a execução cível pode ser judicial ou extrajudicial. Deixemos de lado os judiciais, por não ser objeto de nossa análise. Os extrajudiciais encontram-se no art. 585 do CPC:

“I - a letra de câmbio, a nota promissória, a duplicata, a debênture e o cheque;

II - a escritura pública ou outro documento público assinado pelo devedor; o documento particular assinado pelo devedor e por duas testemunhas; o instrumento de transação referendado pelo Ministério Público, pela Defensoria Pública ou pelos advogados dos transatores;

III - os contratos garantidos por hipoteca, penhor, anticrese e caução, bem como os de seguro de vida;

IV - o crédito decorrente de foro e laudêmio;

V - o crédito, documentalmente comprovado, decorrente de aluguel de imóvel, bem como de encargos acessórios, tais como taxas e despesas de condomínio;

VI - o crédito de serventário de justiça, de perito, de intérprete, ou de tradutor, quando as custas, emolumentos ou honorários forem aprovados por decisão judicial;

VII - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei;

VIII - todos os demais títulos a que, por disposição expressa, a lei atribuir força executiva.”

Esta relação contempla títulos formados a partir da vontade das partes envolvidas (incisos I a VI) e decorrentes de imposição legal (VII e VIII). Concentremo-nos no inciso VII, que trata do título executivo que formará a execução fiscal, objeto central de nossa explanação.

Como é formada a CDA - Certidão de Dívida Ativa? De duas formas:

a) Após deliberação dos órgãos julgadores administrativos, tais como o Carf - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da União; o TIT - Tribunal de Impostos e Taxas, do Es-

tado de São Paulo, ou o Tarf - Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais, do Estado do Pará.

b) Diretamente, nas hipóteses em que o contribuinte declara dever certo tributo e não o paga¹³.

Analisemos apenas a primeira hipótese.

O processo se inicia com a lavratura do auto de infração que, uma vez impugnado, é julgado por um órgão de primeira instância administrativa, composto por servidores fiscais. Neste julgamento pode ocorrer provimento total ou parcial da impugnação, ou seu improvimento. Daí surgem as seguintes possibilidades: interposição de *recurso de ofício* ou de *recurso voluntário* (ou ambos). Qualquer deles será julgado por um órgão administrativo de segunda instância, de composição paritária entre servidores fiscais e representantes dos contribuintes. Ocorre que, em caso de empate nas votações, o *voto de qualidade* cabe a um representante fiscal. Podem ocorrer incidentes processuais, e até mesmo recurso a uma superior instância que uniformize a jurisprudência daquela corte.

Ao final de todo este *iter* processual, caso remanesçam valores a pagar, estes serão inscritos em dívida ativa, da qual será extraída a CDA correspondente - título executivo extrajudicial -, que instrumentalizará o processo de execução fiscal.

11. Quais as diferenças entre este título executivo *fiscal* e aqueles acima mencionados, *cíveis*?

Os *cíveis* correspondem a negócios privados, referentes a direitos disponíveis das partes envolvidas: cheques, notas promissórias, créditos de serventúrios de justiça etc. - conforme acima exposto.

O *fiscal* corresponde a um lançamento efetuado pelo Poder Executivo e julgado por órgãos deste mesmo Poder, sendo que nos órgãos julgadores paritários o *voto de qualidade* é reservado a servidores fiscais, ou seja, do próprio Poder Executivo. Aqui, por melhor que seja o preparo acadêmico e intelectual dos seus membros, sua equidistância entre as partes encontra-se comprometida, seja pelo lado dos julgadores-fiscais, seja pelo lado dos julgadores-contribuintes. Não se coloca em dúvida a idoneidade dos membros desses órgãos, mas constata-se uma vinculação de ordem funcional que acaba por

¹³ Conheço o debate sobre a pertinência ou não desse procedimento de inscrição direta em dívida ativa, mas como extrapola os limites deste trabalho, não será abordado.

ocasionar esta quebra da necessária equidistância. E o *voto de qualidade* previsto na legislação acaba por, na prática, permitir que a posição do Estado prevaleça.

Observa-se, portanto, a diferença entre a formação dos dois tipos de título executivo. O Estado participa da formação de seus próprios créditos em posição privilegiada em face dos contribuintes, em função do *voto de qualidade*.

Logo, ao invés de haver um título resultante de uma composição de vontades (títulos executivos cíveis), temos um título que resulta de imposição do Estado (títulos executivos fiscais).

O que acima está relatado não é ilegítimo e nem ilegal, e não se propõe modificar esta sistemática neste trabalho. Apenas se busca demonstrar a diferença na formação entre esses dois tipos de títulos executivos.

A vinculação do processo administrativo fiscal ao *princípio inquisitivo* não passou despercebida pela análise de Fabiana Del Padre Tomé, em sua obra *A Prova no Direito Tributário*. Aliás, lembra a autora que, no âmbito federal, o Decreto 70.235/72 prevê a possibilidade de o julgador de 1ª instância administrativa determinar a realização de perícias de ofício, ou indeferir sua realização¹⁴. Para James Marins, a aplicabilidade do *princípio inquisitivo* deve ocorrer apenas na fase procedimental e não na processual¹⁵.

¹⁴ 2ª ed. São Paulo, Noeses, 2008, pp. 218/220. O mencionado art. 18 reza: “A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, *in fine*.”

¹⁵ Posição distinta da que acima exponho possui James Marins, ao mencionar a aplicabilidade do princípio inquisitivo no procedimento fiscal, mas não no processo fiscal. Marins reconhece poderes de investigação aos agentes fiscais (“o caráter inquisitório do procedimento administrativo decorre da relativa liberdade que se concede à autoridade tributária em sua tarefa de fiscalização e apuração dos eventos de interesse tributário”), mas que, uma vez encerrada a fase procedimental e instaurada a fase processual, tais poderes inquisitoriais cessam (“o procedimento administrativo é inquisitório, mas o Processo Administrativo não o é”). Para Marins, “uma vez inaugurada a fase propriamente processual (constatada, portanto, a existência de lide), desaparece a inquisitorialidade para prevalecer o devido processo legal” (*Direito Processual Tributário Brasileiro*, 5ª ed. São Paulo, pp. 161 e 163). Para o referido autor, procedimento é “o caminho para a consecução do ato de lançamento” (ob. cit., p. 143). Como visto, discordamos neste texto do eminente autor paranaense, pois entendemos que o princípio inquisitivo deve reger tanto o procedimento quanto o processo administrativo e o judicial fiscal (com foco na execução fiscal e seus embargos).

III.4. Restrições deliberativas

12. Na sequência do que acima foi relatado, existe outro aspecto que diferencia estas duas espécies de títulos: a vedação a que os órgãos julgadores administrativos apreciem alegações sobre a inconstitucionalidade de leis e outros atos normativos com força de lei.

Na verdade, trata-se de uma vedação correta, fruto da previsão constitucional da reserva de jurisdição, pois só cabe a declaração de inconstitucionalidade de leis ou atos normativos com força de lei ao Poder Judiciário, através do controle difuso de constitucionalidade, ou exclusivamente ao STF, no controle concentrado.

Assim, aos órgãos julgadores administrativos é vedado analisar este tipo de matéria, o que lhes restringe a capacidade de julgamento, especialmente em face do nível de detalhamento que a matéria tributária possui em nossa Carta. Assim, praticamente qualquer matéria que venha a ser debatida nos órgãos julgadores administrativos pode ter base constitucional - e o julgamento que vier a ser proferido não poderá analisar estes aspectos.

Logo, também por esta restrição, observa-se ser bastante diferente a formação do título executivo *cível* do *fiscal*.

IV. Embargos à Execução Fiscal e Princípio Inquisitivo

13. Creio que a esta altura tenha ficado demonstrado que:

a) O título executivo extrajudicial *cível* é criado com base em obrigações surgidas pela livre disposição de vontades, e o *fiscal* surge em decorrência de obrigações vinculadas à Reserva Legal Tributária.

b) A execução *cível* veicula direitos disponíveis, enquanto a *fiscal* veicula direitos indisponíveis.

c) Duas características são importantes na formação do título *fiscal*:

1. Mesmo nos órgãos paritários, o Estado possui o *voto de qualidade*;

2. Estes órgãos não podem analisar argumentos sobre a inconstitucionalidade das leis e demais atos normativos, mesmo com a vastidão de normas tributárias em nossa Carta.

Logo, se a cognição exercida pelo Carf e órgãos semelhantes é limitada, seja pelo *voto de qualidade*, seja pela vedação à análise constitucional, é imperioso que o Poder Judiciário aja e corrija estas distorções, ainda mais por ser indisponível o patrimônio público e sua

cobrança estritamente vinculada ao Princípio da Reserva Legal Tributária. Em face desses fatores, a CDA que surge deste processo não possui as mesmas características de um título executivo extrajudicial cível.

Assim, é necessário que o *princípio inquisitivo* presida relação de oposição à execução fiscal, via embargos, que é diversa da relação entre privados, regida pelo *princípio dispositivo*. *É necessário um Poder Judiciário mais atuante - não contra o contribuinte, mas a favor da verdade material.*

14. Consideradas as diferenças acima apontadas, deve o juiz que receber uma execução fiscal analisá-la do mesmo modo que o magistrado que receber uma execução cível para julgar?

Entendo que não. Acatada a distinção acima exposta, entendo afastada a *leitura literal* do art. 1º da Lei 6.830/80 (LEF), o qual deve ser *interpretado* da seguinte forma:

“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 [sempre que for pertinente], pelo Código de Processo Civil.” (Colchetes apostos)

A grande diferença está na exegese a ser executada. A subsidiariedade da LEF ao CPC é plenamente possível, mas não é automática; deve ocorrer sempre que for pertinente, respeitado o princípio inquisitivo, predominante nas execuções fiscais. Isto porque este princípio não é predominante nas execuções cíveis. Logo, como referido, a subsidiariedade não pode ser automática em face do princípio informativo das duas normas ser diverso.

Assim sendo, não se pode dar tratamento igual a institutos jurídicos tão distintos, informados por elementos diversos em sua materialidade e processualística. Por este motivo, respondo à pergunta formulada neste item de forma negativa: o comportamento dos juízes não pode ser o idêntico. Aquele que receber embargos a uma execução cível deve se ater às regras do CPC que regem a matéria; o que receber embargos a execução fiscal deve se ater às regras da LEF, e só adotar as do CPC que não restringirem o uso do *princípio inquisitivo*, basilar para o deslinde destas questões fiscais.

Aliás, bastante percuente a anotação de James Marins, ao destacar o pensamento de Francesco Carnelutti acerca do Direito Pro-

cessual Tributário¹⁶, mencionando que: “no estudo sistemático do Processo Tributário se encontrará paradoxal inversão da *consecutio temporum* desses processos, uma vez que, de regra, o processo executivo é que precede o processo de cognição”.

15. Na linha cima exposta, e a título de mero exemplo para testar as considerações acima lançadas, pergunta-se: será que os arts. 739-A e 520 do CPC têm aplicação à LEF? Rezam estas normas:

a) o art. 739-A do CPC¹⁷ estabelece não terem efeito suspensivo os embargos à execução cível, salvo exceção e a critério do juiz da causa; e

b) o art. 520, V, do CPC¹⁸ não atribui efeito suspensivo à apelação que vier a ser interposta de sentença que liminarmente rejeitar os embargos à execução ou julgá-los improcedentes.

Nos dois casos, a consequência é a plena e imediata satisfação do credor-exequente, pois sem efeito suspensivo a apresentação dos embargos não fará cessar a execução antecipada dos valores em cobrança.

Será que nas execuções fiscais, onde o *princípio inquisitivo* é a regra, deve-se usar estas duas normas?

Entendo que não, justamente em face:

a) Do princípio da Reserva Legal Tributária, que impõe limites à arrecadação do Estado, vedando que receba o que não é seu direito. Se ao final do trâmite processual for reconhecido direito ao contribuinte-executado, o Estado terá recebido valores infringindo a Reserva Legal¹⁹.

¹⁶ *Direito Processual Tributário Brasileiro*, 5ª ed. São Paulo, Dialética, 2010, p. 53. A obra de Carnelutti mencionada por Marins é “Introduzione allo Studio del Diritto Processuale Tributario”, e foi publicada na *Rivista di Diritto Processuale Civile* 2, Padova, Cedam, 1932. Deve-se notar que o referido autor italiano apoia este tipo de inversão com base no interesse público e na autoridade do Estado-credor, que é, como menciona, “digno de fé”, e até mesmo elogia a regra do *solve et repete*, felizmente expurgada da legislação brasileira há anos.

¹⁷ “Art. 739-A. Os embargos do executado não terão efeito suspensivo.”

¹⁸ “Art. 520. A apelação será recebida em seu efeito devolutivo e suspensivo. Será, no entanto, recebida só no efeito devolutivo, quando interposta de sentença que: (...) V - rejeitar liminarmente embargos à execução ou julgá-los improcedentes.”

¹⁹ Isto sem tratar da delicada questão de que os valores serão devolvidos pelo sistema de precatórios, inadequado para estas situações, pois para seu uso é necessário haver uma decisão judicial condenatória do Estado, transitada em julgado, com objeto específico.

b) Da cognição parcial na formação da CDA, em face do sistema de *voto de qualidade*, o que pode comprometer a decisão dos julgadores administrativos na análise das provas apresentadas.

c) E, nos casos em que a matéria constitucional estiver sendo debatida, pela impossibilidade de sua análise pelos órgãos julgadores administrativos.

Por todos esses motivos, o juiz não poderá quedar-se inerte, adotando regras atinentes ao *princípio dispositivo* constantes do CPC, quando a matéria requer uma posição mais pró-ativa na busca da verdade material, conduta que o colocará na seara do *princípio inquisitivo*.

Desta forma - e aqui a correlação é central ao debate -, a *excepcionalidade* criada pelo parágrafo 1º do art. 520 do CPC deve ser adotada como *regra geral* nos casos de execução fiscal. Reza a norma:

“§ 1º O juiz *poderá*, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando, sendo relevantes seus fundamentos, o prosseguimento da execução manifestamente possa causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação, e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes.” (Grifo aposto)

Nas execuções fiscais o verbo “*poderá*” do parágrafo 1º acima transcrito tem que ser entendido como um *poder-dever*, uma verdadeira *regra geral*, pois certamente o executado sofrerá “grave dano de difícil ou incerta reparação” sem a atribuição de efeito suspensivo aos embargos, pois muitas das provas podem não ter sido analisadas com a necessária equidistância, na fase administrativa, ou pode ter ocorrido que argumentos constitucionais tenham sido deixados de lado, em fase da restrição cognitiva da fase administrativa. Logo, *o que nos embargos às execuções cíveis é uma possibilidade, nas execuções fiscais tem que ser entendido como uma regra geral*.

Pelas mesmas razões, deve ser atribuído efeito suspensivo às apelações que forem interpostas de sentenças em embargos julgados improcedentes ou negados liminarmente.

V. Conclusões

16. A conclusão principal deste trabalho é que as normas do CPC como subsidiárias da LEF (art. 1º, LEF) devem ser utilizadas *sem-*

pre que forem pertinentes, e não de maneira automática. Isto porque o *princípio inquisitivo* preside a relação processual fiscal, o que não acontece na cível, presidida pelo *princípio dispositivo*.

Esta diferença decorre, entre outros fatores, em função da limitação da cognição jurisdicional-administrativa (pois nela é vedada a análise de argumentos constitucionais) e da posição predominante do Poder Executivo na formação do título executivo fiscal (em face do *voto de qualidade*), o que pode macular a apreciação da prova pelos órgão julgadores administrativos. Ademais, a relação obrigacional privada é presidida pela livre manifestação de vontades (o que gera títulos executivos cíveis), enquanto que a relação obrigacional fiscal é presidida pelo Princípio da Reserva Legal Tributária, e é pertinente a direitos indisponíveis.

A consequência desta diferença é que existem normas no CPC que não podem ser utilizadas subsidiariamente nas lacunas da LEF, pois não condizem com o princípio inquisitivo. Dentre estas normas encontram-se o art. 739-A do CPC, que estabelece não terem efeito suspensivo os embargos à execução cível, salvo exceção e a critério do juiz da causa; e o art. 520, V, do CPC²⁰ não atribui efeito suspensivo à apelação que vier a ser interposta de sentença que liminarmente rejeitar os embargos à execução ou julgá-los improcedentes. Neste caso, a *excepcionalidade* criada pelo parágrafo 1º do art. 520 do CPC deve ser adotada como *regra geral* nos casos de execução fiscal em face dos argumentos acima expostos.

Em suma, não é automática a subsidiariedade estabelecida pelo art. 1º da LEF quanto ao CPC. Ela só poderá ser adotada caso a norma subsidiária for informada pelo princípio inquisitivo, que garante maior autoridade ao Poder Judiciário na busca das provas e na coibição dos abusos praticados pelos demais Poderes, em especial na análise da constitucionalidade da norma impositiva fiscal aplicada ao caso concreto. Mais poder ao Judiciário para a consecução de suas finalidades essenciais não implica necessariamente um Estado forte, porém um Judiciário forte que deve contrabalançar o agigantamento do Poder Executivo. Espera-se surgir daí um Estado mais equilibrado - e quiçá mais justo.

²⁰ "Art. 520. A apelação será recebida em seu efeito devolutivo e suspensivo. Será, no entanto, recebida só no efeito devolutivo, quando interposta de sentença que: (...) V - rejeitar liminarmente embargos à execução ou julgá-los improcedentes."