

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



196

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

196

(JANEIRO - 2012)

Diretores da Revista

Valdir de Oliveira Rocha

**Francisco Lobello de Oliveira
Rocha** (Adjunto)

Diretores da Editora Dialética

Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Valdir de Oliveira Rocha

**Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)

*Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores

Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão

Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:

RVBI (Periódicos) - Senado Federal

(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:

Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Celina Carvalho

é a autora da obra reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br

canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34

CEP 04021-000 - São Paulo - SP

e-mail: atendimento@dialetica.com.br

Fone/fax (0xx11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Augusto Cesar de Carvalho Leal - (In)Justiça social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira

Introdução. I. A finalidade da tributação não se restringe à obtenção de receitas pelo Estado. II. O Estado social e a finalidade redistributiva da tributação. III. A regressividade da matriz tributária brasileira, uma espécie de Robin Hood às avessas: redistribuição de riqueza dos mais pobres para os mais ricos. Conclusão.

7

Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva - A reavaliação de ativos à luz dos novos critérios contábeis trazidos pela Lei n. 11.638/2007 - O tratamento fiscal do *deemed cost*, introduzido pela ICPC n. 10

1. Considerações iniciais. 2. As normas fiscais sobre a reavaliação de bens do ativo. 3. A neutralidade fiscal diante das inovações da Lei n. 11.638. 4. O *deemed cost* e a reavaliação de bens do ativo, vigente antes das modificações implementadas pela Lei n. 6.404/1976. 5. Conclusões.

33

Flávia L. P. Holanda Brumatti - *Cide-royalties* e o aproveitamento de créditos: Medida Provisória nº 2.159-70/2001 e os contratos de franquia

Introdução. 1. *Cide-royalties*. 2. Crédito sobre a *Cide-royalties* da Medida Provisória nº 2.159-70/2001.

44

Francisco Prehn Zavascki - A suspensão automática da execução de dívida ativa federal decorrente da oposição de embargos

1. Introdução. 2. Panorama da controvérsia. 3. A suspensão automática da execução em face da oposição de embargos: a incidência da regra específica prevista no art. 53, parágrafo 4º, da Lei 8.212/1991. 4. Conclusões.

56

Heron Charneski - As contribuições sobre a Receita (PIS e Cofins) diante da nova realidade contábil

Introdução. I. Um pouco mais sobre direito e contabilidade e o regime tributário de transição. II. Envolvimentos constitucionais e legais das contribuições sobre a Receita. III. As contribuições sobre a receita diante da nova realidade contábil. IV. Envolvimentos da incidência não cumulativa de PIS e Cofins. V. Conclusão.

62

Hugo de Brito Machado - A requisição judicial do processo administrativo de constituição do crédito tributário - inteligência do artigo 41 da Lei 6.830/1980

1. Introdução. 2. O ônus da prova nos embargos à execução fiscal. 3. Estranha decisão do STJ. 4. O artigo 41 da Lei nº 6.830/1980. 5. Conclusões.

76

João Guilherme Sauer - ISS, sujeito ativo e "local da prestação". A importância dos elementos de conexão para a construção jurisprudencial

83

José Maria Zanuto - Breves considerações a respeito do direito à transferência de créditos do ICMS decorrentes de operações de exportação de mercadorias

1. Introdução. 2. O princípio da não cumulatividade é mera técnica de compensação "imposto sobre imposto" que não compõe a regra-matriz de incidência do ICMS. 3. Natureza jurídica do direito à manutenção e ao aproveitamento dos créditos do ICMS resultantes de operações de exportação de mercadorias. 4. Considerações finais.

95

A Requisição Judicial do Processo Administrativo de Constituição do Crédito Tributário - Inteligência do Artigo 41 da Lei 6.830/1980

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Temos afirmado que a relação de tributação ainda é muito mais uma relação de poder do que uma relação jurídica, tantas e tão evidentes são as manifestações de arbítrio que na mesma são vistas a cada dia. E o pior é que muitas dessas manifestações de arbítrio terminam contando com o beneplácito do Poder Judiciário.

No dizer de Arnaldo Vasconcelos:

“Ninguém pratica mais ilegalidades do que seu governo legitimamente constituído, para o que conta com a aprovação ou a omissão dos dois outros poderes, o Legislativo renunciando à função soberana de legislar, dando margem a que o faça de modo desmedido o Presidente da República, e o Judiciário descurando de seu sagrado dever de julgar, deixando indefinidos os justos e legítimos direitos do povo, o que equivale simplesmente a negá-los.”¹

Realmente, em muitas situações, o Judiciário bem pode proteger o cidadão contra o arbítrio praticado pelo Executivo, pois, no final das contas, é este o seu papel essencial, a sua razão de existir. Entretanto, não são raros os casos nos quais o Judiciário apoia a prática arbitrária, negando o Direito e deixando, portanto, de cumprir o seu papel.

Neste pequeno estudo vamos examinar um caso no qual o Judiciário não apenas deixou de reconhecer um direito fundamental do particular contra a Administração Pública, como desconsiderou a autoridade do juiz na condição do processo e abriu caminho para a consolidação de uma tese extremamente autoritária no âmbito da relação tributária, concernente à constituição do crédito tributário e sua execução judicial mediante ação de execução fiscal. Começaremos estudando a questão do ônus da prova nos embargos à execução fiscal. Depois, examinaremos a decisão do Superior Tribunal de Justiça, que qualificamos como estranha. Em seguida, examinaremos o artigo 41, e seu parágrafo único, da



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

¹ Arnaldo Vasconcelos. *Direito e Força - Uma Visão Pluridimensional da Coação Jurídica*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 70.

Lei de Execuções Fiscais, que nos parece ter sido flagrantemente violado pela questionada decisão judicial para, finalmente, formularmos nossas conclusões sobre o tema.

2. O Ônus da Prova nos Embargos à Execução Fiscal

É certo que, em princípio, em face da presunção de liquidez e certeza de que goza a Certidão de Inscrição em Dívida Ativa, como título executivo extrajudicial que é, nos embargos à execução fiscal o ônus da prova é do embargante. Este vai alegar algum fato do qual decorre a extinção do crédito, como o pagamento, por exemplo, e é seu, portanto, o ônus de provar esse fato. Mas pode ser que o embargante alegue a prescrição, e a prova de que esta efetivamente está consumada depende de saber desde quando o crédito está definitivamente constituído, e a prova dessa constituição definitiva depende do que conhecimento do processo administrativo em que tal constituição se deu.

Seja como for, certo é que ao embargante devem ser assegurados todos os meios de prova em direito admitidos, porque a não ser assim estará sendo lesionado o direito, constitucionalmente assegurado, ao devido processo legal e à ampla defesa. Quando se diz que nos embargos à execução fiscal o ônus da prova é do embargante, não se está afirmando que no âmbito desse processo não existam situações nas quais esse ônus possa ser atribuído à Fazenda, nem muito menos que esta esteja desobrigada de fornecer cópias do processo administrativo de constituição do crédito tributário objeto da execução embargada.

Realmente, a questão de saber a quem cabe em cada caso o ônus da prova é bem mais complexa do que pode à primeira vista parecer. Por outro lado, em matéria de prova existe no Direito positivo brasileiro um aspecto que não pode deixar de ser considerado, que diz respeito à autoridade do juiz, assunto sobre o qual doutrina Amaral Santos, com inteira propriedade, escrevendo:

“Se, em verdade, a indicação das provas é ato por excelência das partes, porque interessadas na demonstração da verdade das respectivas afirmações e por se acharem mais em condições de oferecer os meios para demonstrá-las, e, nesse campo se aplica predominantemente o *princípio da iniciativa das partes*, é necessário considerar que, no sistema processual brasileiro, consagrada a concepção publicista do processo, vigora o *princípio da autoridade*, que estende os poderes do juiz, ao qual cabe a direção do processo (Cód. Proc. Civil, art. 125). Resulta desse princípio que o juiz, que é quem dirige a instrução probatória, não está circunscrito, na averiguação dos fatos, às provas propostas pelas partes, podendo não admiti-las, não só porque inadmissíveis como também quando manifestamente protelatórias (desnecessárias, inadequadas, impossíveis, inúteis), ou, ainda, podendo determinar, de ofício, a produção de outras provas que entender necessárias à formação de sua convicção quanto à verdade dos fatos. Diga-se, pois, que no campo da indicação das provas, com o princípio da iniciativa das partes, que aí predomina, convive o *princípio da iniciativa judicial*.²”

E esse princípio da iniciativa judicial foi expressamente consagrado na Lei de Execuções Fiscais, como adiante será demonstrado, e foi inteiramente desconsiderado na decisão judicial que nos pareceu estranha, e que vamos a seguir examinar.

² Moacyr Amaral Santos. *Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*. 2º volume, 13ª edição. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 350.

3. Estranha Decisão do STJ

3.1. A decisão e seus fundamentos

Apreciando o Recurso Especial nº 1.239.256-PR,³ o Superior Tribunal de Justiça afirmou, como se vê da ementa correspondente, que:

“Esta Corte já se manifestou no sentido de que as cópias do processo administrativo fiscal não são imprescindíveis para a formação da certidão de dívida ativa e, consequentemente, para o ajuizamento da execução fiscal. Assim, o art. 41 da Lei nº 6.830/80 apenas possibilita, a requerimento da parte ou a requisição do juiz, a juntada aos autos de documentos ou certidões correspondentes ao processo administrativo, caso necessário para solução da controvérsia. Contudo, o ônus é da parte embargante, haja vista a presunção de certeza e liquidez de que goza a CDA, a qual somente pode ser ilidida por prova em contrário a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite, nos termos do art. 204 do CTN.

A despeito da possibilidade de o magistrado determinar a exibição de documentos em poder das partes, bem como a requisição de processos administrativos às repartições públicas, nos termos do art. 255 e 399, II, do CPC, não é possível instar a Fazenda Pública a fazer prova contra si mesma, eis que a hipótese dos autos trata de execução fiscal na qual há a presunção de certeza e liquidez da CDA a ser ilidida por prova a cargo do devedor. Por outro lado, o Fisco não se negou a exhibir o procedimento fiscal para o devedor, ou seu curador especial, o qual poderá dirigir-se à repartição competente e dele extrair cópias, na forma do art. 41 da Lei nº 6.830/80.”

Essa decisão nos parece estranha porque, embora parta de uma premissa verdadeira, afirma em seguida teses conflitantes, ou mesmo inteiramente inadmissíveis. Realmente, admite-se como verdadeira a premissa de que “as cópias do processo administrativo fiscal não são imprescindíveis para a formação da certidão de dívida ativa e, consequentemente, para o ajuizamento da execução fiscal”. Entretanto, daí não se pode extrair a interpretação dada pela decisão em tela ao artigo 41 da Lei nº 6.830/1980, que a rigor nega qualquer utilidade a esse dispositivo legal.

Por outro lado, não vemos como se possa conciliar a presunção de liquidez e certeza de que goza a CDA, com a necessidade de produção de provas que justifica a requisição de documentos, pelo juiz, se tais provas não são contra a Fazenda. Nem vemos como se possa admitir a tese segundo a qual “não é possível instar a Fazenda Pública a produzir prova contra si mesma”, especialmente em se tratando de embargos à execução fiscal.

3.2. Direito de não produzir provas contra si mesmo

O direito de não produzir provas contra si mesmo foi desenvolvido como um direito fundamental especialmente no campo do Direito Penal, com o especial objetivo de evitar a prática da tortura, na medida em que a confissão assim obtida passou a ser desconsiderada. E mesmo no âmbito do Direito Civil, as situações nas quais se tem invocado esse direito fundamental dizem respeito ao direito de pessoas físicas, ou naturais, relacionadas à dignidade da pessoa humana.⁴

³ Vide ementa na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 190. São Paulo: Dialética, julho de 2011, pp. 206 e 207.

⁴ Cf. Maria Elizabeth Queijo. *O Direito de não produzir Prova contra Si Mesmo*. São Paulo: Saraiva, 2003, pp. 261 a 263.

A Fazenda Pública, portanto, não pode ter em nenhuma hipótese o direito de não produzir prova contra si mesma, pela razão, tão simples quanto inquestionável, de que não é uma pessoa humana, sendo a sua personalidade apenas uma ficção jurídica.

Em se tratando de embargos à execução fiscal, um processo no qual se questiona a legalidade da constituição do crédito tributário, admitir-se uma decisão a favor da Fazenda, decorrente da insuficiência das provas resultante de não ser a exequente compelida a produzir prova contra si mesma, seria admitir-se a validade da constituição do crédito tributário feita com ofensa ao princípio da legalidade, o que evidencia, por si só, a absurdez da tese adotada pela questionada decisão. Aliás, o simples enunciado da tese segundo a qual a Fazenda Pública não pode ser compelida a fazer prova contra si mesma, em processo de embargos à execução fiscal, implica reconhecer a esta o direito de cobrar tributos ilegalmente, o que é evidentemente absurdo sob todos os aspectos.

Além disto, não é razoável o entendimento de que a Fazenda pode recusar-se a atender a requisição judicial de peças do processo administrativo de constituição do crédito tributário, com fundamento em seu direito de não produzir provas contra si mesma, porque tal requisição só tem sentido se destinada à obtenção de provas contra a exequente, posto que é desnecessária qualquer prova a seu favor, em face da presunção de liquidez e certeza de que goza a Certidão de Dívida Ativa.

Igualmente infundado é o argumento da Fazenda Pública, acolhido pela decisão judicial em exame, de que não estava obrigada a atender a requisição judicial de peças do processo administrativo porque tal processo está na repartição competente à disposição da parte interessada, que poderá obter as cópias ou certidões que desejar e com elas produzir a prova do seu interesse no processo de embargos. Primeiro porque se a parte interessada pode obter na repartição competente as cópias ou certidões que desejam, com mais razão pode o juiz requisitá-las. Segundo porque pretender-se que a parte interessada requeira diretamente na repartição tais cópias ou certidões, na prática implica submetê-la à cobrança de taxas que é feita em flagrante desobediência ao disposto no artigo 5º, inciso XXXIV, alínea "b", da Constituição Federal, segundo o qual é a todos assegurada, independentemente do pagamento de taxas, a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal.

Além de tudo isto, não se pode esquecer a existência de dispositivo legal prevendo, expressa e especificamente, a requisição judicial de que estamos tratando. É o que vamos a seguir examinar.

4. O Artigo 41 da Lei nº 6.830/1980

A Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, prevê expressamente a requisição de peças do processo administrativo pelo juiz, quando estabelece:

"Art. 41. O processo administrativo correspondente à inscrição de dívida ativa, à execução fiscal ou à ação proposta contra a Fazenda Pública, será mantido, na repartição competente, dele se extraindo as cópias autenticadas ou certidões, que forem requeridas pelas partes ou requeridas pelo Juiz ou pelo Ministério Público.

Parágrafo único. Mediante requisição do Juiz à repartição competente, com dia e hora previamente marcados, poderá o processo administrativo ser exibido na sede do juízo, pelo funcionário para esse fim designado, lavrando o serventário termo de ocorrência, com a indicação, ser for o caso, das peças a serem transladadas.”

Comentando esse dispositivo legal, Iran de Lima assevera que “o Juiz pode requerer a exibição do processo administrativo, seja de ofício, seja por provocação das partes interessadas em tal exibição”.⁵ E registra decisão do antigo Tribunal Federal de Recursos que porta expressiva ementa a dizer:

“Execução fiscal - Exibição do processo administrativo. O dever de exibição não se releva pela incúria do dever de conservar o instrumento-matriz da obrigação-fiscal, do qual a certidão de dívida é simples resumo. O extravio do processo, pois, equivale à infunda recusa de exibição, para os efeitos do art. 358 e 359 do CPC.”⁶

Esse julgamento foi anterior ao citado artigo 41 da Lei nº 6.830/1980, no qual a tese restou confirmada. E nem se poderia mesmo admitir que fosse diferente, pois à Fazenda já é concedido o privilégio de constituir o seu próprio título de crédito, sendo natural, portanto, que ela seja obrigada a fornecer ao Judiciário as cópias ou certidões dos atos praticados nessa constituição. Como assevera, com razão, J. Virgílio Castelo Branco Rocha Filho:

“Se o interesse da Fazenda Pública já é revestido de amplos privilégios legais, inclusive o de poder constituir, sem a intervenção do devedor, seu próprio título de crédito, com presunção de liquidez, certeza e exigibilidade, nada justifica a restringência da possibilidade de produção de provas, pelo executado.”⁷

Ressalte-se que antes desse dispositivo legal a Fazenda Pública estava obrigada a entregar os autos do processo administrativo, perdendo dessa forma o controle do mesmo. Vejamos a lição de Humberto Teodoro Júnior que, comentando a lei em referência doutrina, com inteira propriedade:

“O art. 41 e seu parágrafo único introduzem importante inovação na sistemática de requisição judicial do procedimento administrativo para efeito de instrução processual. Agora, diversamente do que permitia o art. 399, II, e seu parágrafo único, do Código de Processo Civil, os autos do procedimento administrativo não serão mais entregues ao juízo para exame das partes e extração de cópias, no prazo de trinta dias. Serão apenas exibidos, por funcionário da repartição administrativa competente, em dia e hora designados pelo juiz, na sede do juízo. As partes, ou o juiz, de ofício, indicarão as peças a transladar, e os autos retornarão à repartição de origem, onde se efetuará a extração das cópias ou certidões requeridas ou requisitadas.

(...)

O fim colimado pelo novo dispositivo legal foi evitar que a repartição interessada perca o controle imediato e direto sobre o procedimento administrativo, conservando, por isso, os autos sempre em seu poder. Dessa forma, há tão-somente a exibição em juízo, mas não a entrega dos documentos originais à Justiça.”⁸

⁵ Iran de Lima. *A Dívida Ativa em Juízo*. São Paulo: RT, 1984, p. 190.

⁶ TRF, 4ª Turma, RE nº 47.756-CE, Rel. Ministro José Dantas, citado por Iran de Lima, em *A Dívida Ativa em Juízo*. São Paulo: RT, 1984, p. 191.

⁷ J. Virgílio Castelo Branco Rocha Filho. *Execução Fiscal Lei 6.830/80 e Títulos Executivos Extrajudiciais*. São Paulo: Edição Universitária de Direito, 1982, p. 59.

⁸ Humberto Teodoro Júnior. *Lei de Execução Fiscal*. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 1993, pp. 123 a 124.

Não há dúvida, portanto, de que o juiz pode, de ofício ou a requerimento da parte interessada, requisitar cópias do processo administrativo de constituição do crédito tributário, do qual resultou o crédito em execução. E não pode haver dúvida de que o executado, ao interpor embargos, tem o direito de pedir a apresentação de cópias do processo administrativo, e será indiscutivelmente nulo o julgamento antecipado da lide sem que tenha sido assegurada oportunidade ao executado embargante para indicar as peças do processo administrativo cuja apresentação tenha sido requerida nos embargos. Neste sentido é a lição autorizada de Silva Pacheco, a dizer:

“Caracteriza cerceamento de direito de defesa na execução fiscal o julgamento do processo sem que à executada tenha sido dada oportunidade de requerer o traslado de peças do processo administrativo cuja requisição for por ela pedida em seus embargos, por isso mesmo, independentemente de audiência de instrução e julgamento.”⁹

Aliás, o próprio Superior Tribunal de Justiça já decidiu que é cabível a alegação de prescrição em sede de exceção de pré-executividade, tendo nesse julgamento afirmado, com indiscutível acerto que:

“Por força do art. 41 da Lei nº 6.830/80, pode o magistrado, em decorrência do poder geral de cautela e diante de fundada dúvida sobre os elementos constitutivos da CDA, requisitar os autos do processo administrativo fiscal a fim de certificar-se da regularidade do processo executivo levado a efeito pela administração tributária, sendo que tal providência, além de poder ser solicitada de ofício, não causa qualquer prejuízo à Fazenda exequente, que tem em seu poder os documentos solicitados.”¹⁰

Ressalte-se, finalmente, que a requisição judicial só tem sentido se tiver por objetivo a produção de prova contrária à pretensão da Fazenda exequente. Se a prova a ser produzida com as peças do processo administrativo for para justificar a pretensão da Fazenda será inteiramente desnecessária em face da presunção de liquidez e certeza da qual desfruta a Certidão de inscrição em Dívida Ativa.

5. Conclusões

Em face do que foi aqui exposto, podemos firmar as seguintes conclusões:

1ª) É estranha a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 1.239.257-PR,¹¹ julgado em 22 de março de 2011, porque consagra teses que permitem a cobrança de crédito tributário constituído sem obediência aos princípios constitucionais limitadores do poder de tributar.

2ª) O fato de o processo administrativo de constituição do crédito tributário ficar na repartição competente, onde o interessado pode obter as cópias ou certidões necessárias à defesa de seus direitos, não pode ser colocado como razão para se considerar inadmissível a requisição judicial mas feita a pedido desse mesmo interessado, que com a mesma apenas se livra da cobrança de taxa flagrantemente inconstitucional.

3ª) Em face do estabelecido no artigo 41 e seu parágrafo único da Lei nº 6.830/1980, e em dispositivos do Código de Processo Civil que se aplicam sub-

⁹ José da Silva Pacheco, *Comentários à Nova Lei de Execução Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1981, p. 163.

¹⁰ STJ, 1ª Turma, REsp nº 1.184.588-BA, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 10 de maio de 2011, *DJe* de 13.5.2011, e *Revista Dialética de Direito Processual* nº 102. São Paulo: Dialética, setembro de 2011, pp. 210 e 211.

¹¹ Vide *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 190, São Paulo: Dialética, julho de 2011, pp. 206 e 207.

sidiariamente ao processo de embargos à execução fiscal, não se pode admitir que a Fazenda Pública recuse o fornecimento de cópias do processo administrativo de constituição do crédito tributário.

4ª) É absolutamente inadmissível a tese segundo a qual a Fazenda Pública não pode ser obrigada a produzir prova contra si mesma. Tanto porque o direito de não produzir prova contra si mesmo é destinado à proteção da dignidade humana, do qual não pode ser titular uma pessoa jurídica de direito público, como porque se tivesse a Fazenda esse direito poderia lançar e cobrar tributos contrariando as limitações constitucionais ao poder de tributar.