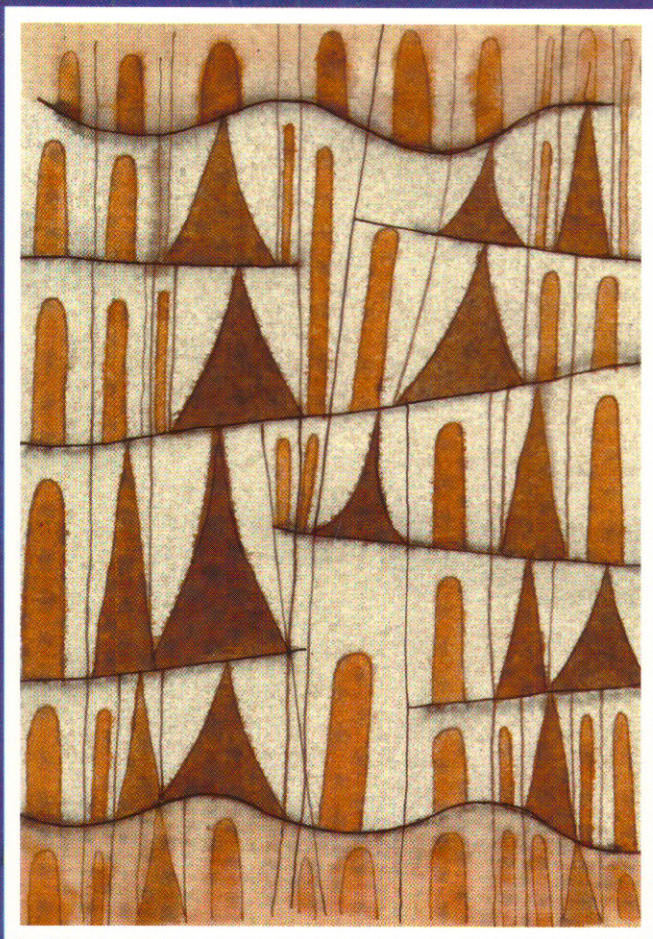


# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



118



# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

118

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

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*

Fotolito da Capa  
*Duble Express*

Impressão  
*Gráfica Palas Athena*

(JULHO - 2005)



*Rubens Ianelli*

é o autor da obra reproduzida  
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*  
**[www.dialetica.com.br](http://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*,

inclusive exemplar com o  
*Índice Cumulativo dos nºs 1 a 99.*

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](mailto:atendimento@dialetica.com.br)

Fone/fax (0xx11) 5084-4544

**[www.dialetica.com.br](http://www.dialetica.com.br)**

# SUMÁRIO

## Doutrina

### *Alberto Xavier* - A tributação do IPI sobre cigarros

I - Colocação do problema. II - O Decreto nº 3.070/99 face aos limites das faculdades normativas do Poder Executivo em matéria de IPI. III - Da coexistência de uma base de cálculo especial do IPI sobre cigarros com a base de cálculo geral do CTN. IV - Compatibilidade da base de cálculo especial do IPI sobre cigarros com o CTN. V - Compatibilidade da base de cálculo especial do IPI sobre cigarros com a Constituição de 1967. VI - Compatibilidade da base de cálculo especial do IPI sobre cigarros com a Constituição de 1988. VII - O princípio da seletividade e a função da base de cálculo como limite da tributação efetiva. VIII - O alcance do Decreto nº 3.070/99 como simples alteração de alíquota. IX - Natureza jurídica do IPI sobre cigarros do Decreto nº 3.070/99 como imposto específico, plural e limitado. X - Conclusões.

9

### *Daniel Zanetti Marques Carneiro* - A questão do direito de creditamento do IPI quanto aos insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) e produtos finais tributados à alíquota zero

1. Introdução. 2. A necessária delimitação do problema. 3. A saída de produto tributado à alíquota "zero" e o acúmulo de créditos da operação de entrada - solução legislativa. 4. A entrada de insumos tributados à alíquota "zero" e o pleito de compensação por ficção. 5. Conclusão.

29

### *Fabiana Guimarães Dunder Condé* - Inconsistências da aplicação de multa, prevista no artigo 17 da Lei nº 11.051/04, na distribuição de lucros, pagamentos de bonificações e remunerações, em havendo débitos não garantidos perante a União ou suas autarquias

44

### *Gilberto Rodrigues Gonçalves* - O ISS e a Indústria Gráfica

I. Contra a corrente. II. A atividade gráfica na legislação do ISS. III. Buscando entender a atividade gráfica. IV. Clichéria. V. Impressão. VI. A atividade gráfica na visão jurisprudencial. VII. Primeira conclusão. VIII. O produto da indústria gráfica. IX. Segunda conclusão. X. Impressos personalizados ou padronizados. XI. Em resumo.

51

### *Hugo de Brito Machado* - Certidão positiva com efeito de negativa e a crescente arbitrariedade do Fisco

1. Introdução. 2. Certidão positiva com efeito de negativa. 3. Exigência de garantia de débitos parcelados. 4. Súmulas da Advocacia-Geral da União. 5. Certidão negativa via Internet.

62

### *Ives Gandra da Silva Martins, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza e Cláudia Fonseca Morato Pavan* - Base de cálculo do PIS e da Cofins - distinção entre receita e faturamento

68

### *José Souto Maior Borges* - As contribuições sociais (PIS/Cofins) e a jurisprudência do STF

I - As contribuições sociais (PIS/Cofins) e o conceito originário de faturamento na CF de 1988, art. 195, I. II - Autonomia conceitual entre receita e faturamento. III - Algumas ponderações sobre a Lei Complementar 70/91 e como ela se diversifica da Lei 9.718/98. IV - Direito intertemporal: relações entre a Lei 9.718/98 e a EC 20/98. V - Alterações conceituais introduzidas pela EC 20/98.

76

# Certidão Positiva com Efeito de Negativa e a Crescente Arbitrariedade do Fisco

*Hugo de Brito Machado*

## 1. Introdução

Temos sustentado que as arbitrariedades do Fisco contra o contribuinte constituem causa significativa de sonegação. Além de suportar uma carga tributária elevadíssima, o contribuinte quase sempre é vítima de maus tratos por parte do Fisco, que geralmente o trata como sonegador, não lhe dispensa a consideração devida a quem sustenta o Estado, perdulário em seus gastos e muitas vezes condescendente com os que praticam a corrupção no desempenho de funções governamentais e administrativas.

As autoridades da Administração Tributária geralmente agem com arrogância, como se não estivessemos em um Estado Democrático de Direito no qual a relação de tributação deve ser vista como relação *jurídica* e não como relação simplesmente de *poder*. E nesse contexto faz-se crescente a utilização de meios de controle do contribuinte que deixam à margem aqueles que podem optar e optam pela informalidade, cada vez maior, em prejuízo da arrecadação dos tributos, negligenciando o trabalho de fiscalização capaz de alcançá-los. Preferem apertar cada vez mais aqueles que dependem, para o desempenho de suas atividades, das certidões negativas de débitos.

Autoridades de outros setores da Administração Pública, por outro lado, prestam significativa contribuição para o incremento do arbítrio na relação tributária, na medida em que, com ou sem fundamento em lei, exigem tais certidões e ignoram a norma que atribui a certidões afirmativas da existência de débitos, em certas circunstâncias, os mesmos efeitos das certidões negativas.

O Código Tributário Nacional diz que “tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa”. Faz-se relevante, portanto, um estudo sobre o assunto, para que se possa enfrentar de forma adequada as diversas questões suscitadas a seu respeito. A isto, pois, nos dedicamos neste pequeno artigo.



**Hugo de Brito Machado**

*é Desembargador Federal aposentado do TRF da 5ª Região, Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.*



## 2. Certidão Positiva com Efeito de Negativa

### 2.1. *Exigência de quitação e direitos do contribuinte*

A lei que autoriza a exigência de quitação de tributos em certas situações certamente não exclui, nem poderia excluir direitos do contribuinte como o de não ser compelido a pagar antes do vencimento e o de questionar exigências tributárias ilegais. Assim, a norma do art. 206 do Código Tributário Nacional cuidou de estabelecer uma fórmula para conciliar a exigência válida de certidão de quitação com os direitos do contribuinte cujo exercício pode gerar situações de impasse.

Não obstante vigente desde os anos sessenta, essa norma infelizmente ainda não alcançou inteiramente sua finalidade de superar o conflito entre a proteção legalmente dispensada ao crédito tributário, mediante a exigência de certidão negativa de débitos tributários em certas situações, e os direitos do contribuinte, entre os quais o de não ser compelido a antecipar pagamentos, e o de defender-se em face de exigências tributárias indevidas. É que não raramente autoridade a quem cabe exigir certidão negativa não aceita como tal a denominada certidão positiva com efeito de negativa.

### 2.2. *Recusa ilegal da certidão positiva*

Realmente, muitas vezes acontece a recusa de certidão positiva com efeito de negativa por absoluta falta de esclarecimentos do agente público ao qual cabe exigir a certidão negativa. Excessivamente apegado à letra da lei, ele argumenta que esta exige certidão negativa, não lhe sendo permitido aceitar, em lugar desta, uma certidão positiva, seja quais forem os efeitos que esta possa ter.

Diante de tais situações o contribuinte prejudicado insurge-se contra a autoridade da Administração Tributária, pretendendo que esta lhe forneça certidão negativa. Sem razão. Tanto que o Superior Tribunal de Justiça tem decidido que:

“A suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela moratória não extingue a dívida do contribuinte que, por isso, não pode obter a CND mas, sim, a certidão prevista no art. 206/CTN.”<sup>1</sup>

Não só diante da moratória. Diante de qualquer das situações enumeradas no art. 206 do Código Tributário Nacional o contribuinte tem direito à certidão positiva com efeito de negativa. Não à certidão negativa. Afinal a certidão deve ser correspondente à realidade do fato que na mesma é certificado. Certificar a inexistência de débito tributário quando este existe, ainda que numa das situações indicadas no art. 206, seria certificar falsamente.

Diante da recusa de quem quer que seja de aceitar a certidão positiva com efeito de negativa pode o prejudicado questionar a recusa. Aquele que a pratica é que está agindo ilegalmente.

### 2.3. *Hipóteses nas quais a certidão positiva tem efeito de negativa*

Estabelece o art. 206 do Código Tributário Nacional três hipóteses nas quais a certidão positiva, vale dizer, a certidão da qual conste a existência de débitos tributários, tem os mesmos efeitos da certidão negativa.

<sup>1</sup> STJ, 2ª Turma, ac. un. no REsp 88.786-SP, rel. Min. Peçanha Martins, julgado em 03.03.98, DJU 1 de 01.06.98 p. 59, e *Repertório IOB de Jurisprudência* nº 15/98, c. 1, texto nº 1/12.503, p. 352.

A primeira hipótese é aquela em que existem débitos tributários não vencidos. Como a exigência da certidão negativa tem por finalidade compelir o interessado a pagar os tributos devidos, sua exigência nessa hipótese implicaria compelir o contribuinte a fazer o pagamento de suas dívidas tributárias antes do correspondente vencimento. Seria uma negação do direito do contribuinte de utilizar por inteiro o prazo do qual dispõe para pagar.

A segunda hipótese é aquela na qual existe débito tributário que está sendo objeto de cobrança executiva na qual tenha sido efetivada a penhora de bens do executado. Nesta hipótese existem duas razões para que a certidão positiva tenha efeito de negativa. Primeira razão é a de que estando o débito garantido pela penhora de bens do executado a exigência de certidão negativa deixa de ter finalidade, ou pelo menos deixa de ter a finalidade de compelir o devedor a fazer o pagamento. Segunda razão é a de que exigir a certidão negativa, mesmo estando o crédito tributário garantido pela penhora, seria excluir o direito do executado de embargar, exercitando o seu direito de defender-se contra cobrança indevida.

A terceira hipótese é aquela, mais abrangente, na qual o crédito tributário existe mas está com sua exigibilidade suspensa. As causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário estão indicadas no art. 151 do Código Tributário Nacional.

### **3. Exigência de Garantia de Débitos Parcelados**

#### ***3.1. Parcelamento e débito não vencido***

O parcelamento de um débito tributário determina o surgimento do direito do sujeito passivo à certidão positiva com efeito de negativa, nos termos do art. 206 do Código Tributário Nacional, por configurar duas das situações ali mencionadas. Se o devedor mantém o pagamento das parcelas em dia, ter-se-á débito não vencido, pois o vencimento originário do débito ficou superado com a concessão do parcelamento. Além disto é débito com exigibilidade suspensa.

O fato de tratar-se de débito não vencido obviamente já é suficiente para justificar o fornecimento da certidão. Sua recusa, portanto, configura evidente ilegalidade.

#### ***3.2. Exigência indevida de garantia***

Ocorre que nos casos em que o parcelamento fora concedido sem exigência de garantia, a autoridade da Administração Tributária exige a prestação de garantia no momento em que lhe é solicitada certidão negativa, ou certidão positiva com efeito de negativa. Essa exigência de garantia não tem fundamento legal porque o parcelamento, com ou sem garantia, suspende a exigibilidade do crédito tributário parcelado e isto é suficiente para justificar o fornecimento da certidão.

A exigência de garantia, porém, pode ser feita pelo Juiz como condição para o deferimento de medida liminar, determinando o fornecimento da certidão negativa, ou positiva com efeito de negativa. É que a garantia, nesse caso, não passa de uma contracautela que o Juiz certamente pode exigir como condição para deferir a liminar.

## 4. Súmulas da Advocacia-Geral da União

### 4.1. Liberação do dever funcional

Os procuradores da Fazenda Nacional sentem-se no dever de recorrer de todas as decisões judiciais contrárias ao interesse da Fazenda. É compreensível, aliás, que seja assim. Se não é caso de duplo grau de jurisdição, a ausência do recurso geralmente causa efetivo prejuízo para a Fazenda, e o procurador que não recorre fica sujeito à censura. Pode até mesmo haver contra ele suspeita de corrupção.

Para evitar a interposição de recurso meramente protelatório, e evitar constrangimento para o procurador que não o interpõe, a Advocacia-Geral da União estabeleceu comandos consubstanciados em súmulas e pelo menos duas delas se aplicam às questões relativas ao fornecimento de certidões.

### 4.2. Não-exigência de garantia

Conforme já afirmamos nestes comentários, as autoridades da Administração Tributária muitas vezes exigem garantia dos débitos parcelados, em face de pedido de certidão negativa, quando por ocasião do parcelamento tal garantia não tenha sido exigida.

Como a jurisprudência firmou-se no sentido da ilegalidade de tal exigência, a AGU estabeleceu o seu entendimento na Súmula 17 afirmando que:

“Da decisão judicial que determinar a expedição de certidão positiva de débitos com efeito de negativa, sem a exigência de garantia posterior ao parcelamento regularmente em cumprimento, não se interporá recurso.”<sup>2</sup>

### 4.3. Inexistência de crédito tributário constituído

Tornou-se comum a denegação de pedido de certidão negativa quando o contribuinte não esteja em dia no pagamento de seus tributos, inclusive daqueles sujeitos a lançamento por homologação, vale dizer, cujos pagamentos devam ser feitos antecipadamente. A denegação de certidão nesses casos é flagrantemente ilegal porque se não foi feito o lançamento não se pode afirmar a existência de dívida do contribuinte.

Com efeito, a dívida do contribuinte perante a Fazenda Pública é aquela que corresponde a crédito tributário, e este somente surge com o lançamento. Se o contribuinte deixar de fazer o pagamento antecipado cumpre a autoridade fazer o lançamento correspondente. Enquanto não o fizer não pode recusar-lhe o fornecimento de certidão negativa. Esse entendimento está hoje acolhido pela jurisprudência.

Por tal razão, para evitar a interposição de recursos inúteis a AGU editou a Súmula 18, na qual afirma que:

“Da decisão judicial que determinar a concessão de Certidão Negativa de Débito (CND), em face da inexistência de crédito tributário constituído, não se interporá recurso.”<sup>3</sup>

<sup>2</sup> Boletim Informativo Juruá nº 324, 1 a 15 de julho de 2002, p. 1.

<sup>3</sup> Boletim Informativo Juruá nº 324, 1 a 15 de julho de 2002, p. 1.



## 5. Certidão Negativa via Internet

### 5.1. *Facilidade apoiada na moderna tecnologia*

A moderna tecnologia da informação tem sido utilizada para facilitar o fornecimento de certidão negativa de débito tributário. Não se evoluiu, todavia, para a possibilidade de obtenção de certidões positivas com efeito de negativa.

Certamente há um obstáculo importante para o fornecimento de certidões positivas com efeito de negativa pela via pronta do meio eletrônico. É a questão do sigilo fiscal. Mesmo que em princípio seja possível, do ponto de vista técnico, o fornecimento da certidão positiva com efeito de negativa, esbarra-se sempre no argumento segundo o qual a Fazenda não poderia prestar essa informação por meio acessível a muitos sem um controle efetivo.

### 5.2. *Restrições nem sempre justificáveis*

Certo é que em face de restrições nem sempre justificáveis, em muitos casos a certidão negativa não é fornecida, colhendo-se, ao solicitá-la via Internet, apenas a informação de que existem pendências a serem esclarecidas pelo interessado junto à repartição competente.

Ocorre que ao chegar à repartição o interessado é surpreendido com uma barreira a ser transposta para obter a informação desejada. Não obstante o dispositivo constitucional segundo o qual “todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade”, as repartições da Receita Federal criam dificuldades inexplicáveis e inadmissíveis na prestação de informações.

### 5.3. *Dificuldades na obtenção de informações*

Realmente, informações que deveriam ser prestadas de pronto, imediatamente, ao interessado em esclarecer situações ou solucionar pendências com o Fisco, geralmente são condicionadas a procedimentos complicados que não se justificariam nem mesmo se o contribuinte estivesse na repartição pedindo favores.

Sobre o assunto escreveu Raquel Cavalcanti Ramos Machado um texto eloquente cuja leitura bem indica o quanto é absurda a situação criada pelas autoridades da Receita Federal nesse contexto:

“O atendimento daqueles que buscam por informações ou certidões perante a Receita Federal é feito através do sistema de obtenção de senha. Tal sistema, em princípio, é bom, pois pode garantir de forma mais segura o atendimento ordenado dos que chegam antecipadamente, evitando dúvidas e preterições. Ocorre que a Receita Federal está limitando a emissão da quantidade de senhas somente a 50 por dia. Ou seja, somente 50 pessoas podem ser atendidas diariamente. Além disso, cada senha possibilita o atendimento para resolver apenas três pendências.

Esse número é claramente insuficiente, considerando a quantidade dos que necessitam das informações e certidões fornecidas pela Receita Federal. Exatamente por conta da indispensabilidade dessas informações e certidões para o normal exercício de várias atividades, muitos contribuintes chegam cada vez mais cedo ao prédio da Receita para garantir seu atendimento. Alguns chegam mesmo de madrugada, de modo que no momento em que se inicia o expediente de serviço da Receita a fila de contribuintes

ou já contém 50 pessoas ou já está perto de as conter. Seja como for, o que importa é que, geralmente, se o contribuinte chega no meio ou no fim do horário normal de atendimento não consegue ser atendido, porque as senhas já se acabaram. Tal limitação de senhas é inaceitável, absurda e pouco inteligente.

Ora, aqueles que procuram a Receita, seja por que motivo for, estão, de alguma maneira, facilitando a atividade do Estado, tentando realizar suas próprias atividades de modo regular e formal. Muitos tentam resolver pendências, obter informações sobre tributos em atraso e pagá-los, buscam ainda obter certidões para realizar negócios nos termos em que a lei determina. É evidente que aqueles que agem na informalidade não vão se dar ao trabalho de 'madrugar' em uma fila, para obter informações ou certidões. Realizam suas atividades sem quaisquer preocupações com obrigações impostas pelo Estado e pronto.

Submeter-se a essa realidade é como ter uma 'lâmpada mágica' que deve ser esfregada com muito esforço, por muito tempo, para que o Gênio finalmente resolva aparecer. Gênio este que dá à pessoa que esfregou a lâmpada o poder de realizar três pedidos que favorecem, em última análise, ao próprio Gênio. Ora, do mesmo modo que não se querará esfregar essa lâmpada, mesmo os contribuintes honestos vão se impacientar de tentar agir corretamente.

Tal limitação, como se vê, é um típico exemplo de burocracia não só inútil, mas prejudicial. A Receita impede contribuintes de regularizarem sua situação fiscal, cria um empecilho ao normal exercício das atividades que são a fonte dos tributos que arrecada, e ainda leva muitas pessoas a praticarem atos na informalidade. Se os efeitos da limitação não passassem daí, tratar-se-ia, porém, de apenas um ato pouco inteligente da Receita.

Ocorre que, ao agir desse modo, a Receita ainda submete o contribuinte a um sacrifício injustificado e viola o princípio da eficiência da atividade administrativa, enumerado expressamente na Constituição Federal. Mas não só. O mais grave de tudo é que a Receita ainda impõe multas para o caso de o contribuinte não cumprir as obrigações que a todo custo tentou cumprir, mas não conseguiu exatamente porque foi impedido pela Receita. Ora essa atitude claramente viola o princípio da moralidade administrativa, também enumerado expressamente pela Constituição como princípio guia da Administração.

Os contribuintes, portanto, não só devem insurgir-se para assegurar um tratamento eficiente e contínuo na Receita Federal, como devem impugnar todas as multas que lhes forem exigidas em situações assim. A não ser desse modo, viver-se-á em um Estado Democrático de Direito às avessas, no qual o respeito às normas, em vez de ser estimulado pelo Governo é, em verdade, por ele impedido em todos os aspectos.<sup>4</sup>

Do texto de Raquel Machado, aqui transcrito, a redação do *Diário do Nordeste* destacou com inteira propriedade e colocou em destaque a afirmação: "Mesmo os contribuintes honestos vão se impacientar de tentar agir corretamente." É o que temos sustentado. O tratamento que o Fisco brasileiro dispensa aos contribuintes substancia insistente convite à informalidade, vale dizer, à sonegação de tributos.

É urgente, pois, a mudança dessa mentalidade. O contribuinte é afinal quem paga todas as despesas do Estado. Tem, portanto, o direito de ser tratado com dignidade e respeito. Nada pode justificar o tratamento que em muitas repartições fiscais tem recebido, como se ali estivesse pedindo favores ao Estado.

<sup>4</sup> Raquel Cavalcanti Ramos Machado, "Receita - Atendimento Precário", *Diário do Nordeste*, Fortaleza, Ceará, domingo, 26 de setembro de 2004, p. 3.