

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



130

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

130

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 - 2006)



Wega Nery
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

- Alexandre Macedo Tavares** - O Decreto nº 4.729/03 e o vício de ilegalidade congênita da impositiva tributação da distribuição antecipada de dividendos
1. Intróito. 2. Hipótese normativa. 3. Os princípios da estrita legalidade e tipicidade cerada da tributação. 4. A reflexa criação de nova fonte de custeio à Seguridade Social. 7
- Diego Galbinski** - Desmistificando a compensação de tributos com precatórios
1 - Considerações iniciais. 2 - Os dois principais pontos de vista. 3 - A nossa perspectiva do problema. 4. Uma proposta de solução. 5 - A inexistência de consenso sobre a questão. 6 - A tendência da jurisprudência. 7 - Considerações finais. 15
- Fabio Guimarães Bensoussan** - A CPMF, as distribuidoras de títulos e valores mobiliários e o art. 8º, parágrafo 3º, da Lei 9.311/96
1 - Introdução. 2 - O objeto social da DTVM. 3 - A operação realizada pelas DTVM. 4 - A real natureza da operação realizada. 5 - Inobservância da norma legal que estabelece a forma de resgate de aplicações financeiras de renda fixa. 6 - Da sujeição passiva. 7 - Conclusão. 21
- Francisco José Soares Feitosa** - Do processo fiscal; da perda de bens e da liberdade; das provas obtidas por meios ilícitos; da violação dos prazos e da nulidade processual. Precedente no Judiciário
I - Introdução. II - Da perda de bens e da liberdade. III - Da teoria do não-prejuízo. IV - Da teoria do aproveitamento. V - Da ilicitude da usurpação de prazo. VI - Da teoria do terror paralisante. VII - No âmbito judicial. VIII - Conclusão. 27
- Hugo de Brito Machado** - Protesto de certidão de dívida ativa
1. Introdução. 2. Conceito e efeitos do protesto. 3. Descabimento do protesto de certidões de dívida ativa. 4. Utilidade da Portaria nº 321 do PGF. 34
- Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Cezaroti** - A Cide-royalties e as remessas por licença de distribuição e comercialização de programas de computador
I - Introdução. II - A utilização de um mesmo termo com significados diversos no âmbito do Direito Tributário. III - O caso concreto: a expressão "royalties" no contexto da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. IV - Remuneração pelo direito de uso de um *software*. V - O regime jurídico do *software* no Brasil. VI - O conceito de *royalties* na legislação da Cide. VII - A tributação da licença de uso pela Cide. VIII - Conclusão. 41
- Marciano Seabra de Godoi e João Dácio Rolim** - Imposto sobre a renda, inflação e correção monetária do balanço: os expurgos de 1989 e de 1990 e a jurisprudência do STF
1. O fato gerador do imposto sobre a renda e a Constituição. 2. Inflação e correção monetária de balanço. 3. O expurgo de 1990, a Lei 8.200/1991 e seu julgamento pelo STF (RE 201.465 e RE 201.512). 4. O expurgo de 1989 (ainda não examinado pelo Pleno do STF) e sua relação com o expurgo de 1990. Tratamento legal diferenciado das pessoas físicas e das pessoas jurídicas incorporadas, fundidas ou cindidas. 5. Mudança da jurisprudência do STJ com base em premissa errônea. 6. Conclusões finais e submissão do expurgo de 1989 a um teste de proporcionalidade. 56
- Roberto Ferraz** - A inversão do princípio da capacidade contributiva no aumento da Cofins pela Lei 9.718/98
Resumo. 1. A questão que se apresenta para discussão: o aumento generalizado da alíquota da Cofins, concomitante com a admissão de compensação com outro tributo somente para as empresas lucrativas, conforme a Lei 9.718. 2. A *neutralidade* dos tributos especialmente no tocante à *concorrência*; a relevância do *fato*. 3. A capacidade contributiva manifesta-se diferentemente nos vários tributos, mas há de ser respeitada tanto nos incidentes sobre a renda como naqueles incidentes sobre o consumo. 4. A decisão do Plenário do STF no RE 336.134-1: um típico erro judiciário por equivocada apreciação dos fatos. 72

Protesto de Certidão de Dívida Ativa

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

A cada dia está mais fortalecida nossa convicção de que o Estado é quem mais desrespeita o Direito nas relações tributárias. O Estado legislador viola freqüentemente a Constituição, elaborando leis que a contrariam. O Estado juiz não raras vezes viola a Constituição, negando a proteção jurisdicional com a extinção de processos sem julgamento de mérito, por apego ao formalismo processual, como se o processo não fosse simples instrumento destinado à realização do Direito material, além de ser extremamente generoso no acolhimento das pretensões da Fazenda quanto ao mérito das questões tributárias. E o Estado-administração quer sempre arrecadar mais e mais, sem a mínima preocupação com os limites que o Direito estabelece, e busca sempre fórmulas para compelir o contribuinte ao pagamento de tributos, sejam devidos ou não, sendo notável a capacidade criativa de seus agentes, que amesquinham o Direito em detrimento do cidadão, esquecidos de que autoridade são apenas alguns e só durante algum tempo, enquanto cidadãos somos todos nós durante toda a vida.

Vários exemplos de cada uma dessas formas de violação podem ser oferecidos e são na verdade conhecidos de quantos lidam em torno da relação de tributação. Neste artigo vamos cuidar de um deles, porque a idéia de protestar certidões de dívida ativa da Fazenda Nacional é realmente mais uma dessas “idéias brilhantes” postas a serviço do árbitro. É um notável exemplo do uso artificioso ou distorcido de instrumentos jurídicos para a violação do Direito.

Com a Portaria nº 321, de 6 de abril de 2006, o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, invocando o art. 1º da Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997, e o art. 585, inciso VI, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, estabeleceu que as certidões de dívida ativa da União poderão ser levadas a protesto, antes do ajuizamento da ação de execução fiscal.

O protesto de certidão de dívida ativa no caso consubstancia um evidente abuso porque absolutamente desnecessário para a propositura da execução fiscal. E o que é pior, afronta o entendimento do Poder Judiciário manifestado já em decisão do Superior Tribunal de Justiça, como adiante se verá. Para demonstrar nossa tese começaremos examinando



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.

o conceito e a finalidade do protesto, para em seguida examinar o seu descabimento em se tratando de certidões de dívida ativa, e finalmente examinaremos a utilidade que pode ter a citada Portaria na luta contra o arbítrio estatal.

2. Conceito e Efeitos do Protesto

2.1. Conceito

Os significados da palavra *protesto* na linguagem jurídica não são inteiramente diversos daquele dominante na linguagem comum. Estão sempre ligados à idéia de inconformação declarada publicamente. Inconformação formalmente manifestada. Mas na linguagem jurídica a palavra *protesto* tem vários significados específicos.¹

No que importa ao presente estudo, temos o denominado protesto cambiário, sobre o qual registra Maria Helena Diniz:

“Declaração pública feita pelo proprietário ou portador de título, dentro de prazo regulamentar, perante o notário, alegando o fato de que o devedor de um título cambial (letra de câmbio, duplicata, nota promissória, cheque) se recusa a aceitá-lo ou a pagá-lo no vencimento, para que se autentique a veracidade do inadimplemento obrigacional pela pessoa que devia cumprir a obrigação.”²

Temos, aliás, definição legal expressa. A Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997, define:

“Art. 1º Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida.”

Como se vê, diz a Lei que com o protesto “se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida”. Tal afirmação, todavia, há de ser entendida em termos. A rigor não se deve cogitar de prova da *inadimplência*, ou não-cumprimento da obrigação, que constitui uma *negativa de fato substancial*. Como nos ensina a teoria das provas, não se pode exigir prova de negativa de fato substancial, posto que o ônus da prova deve ser atribuído a quem afirma tal fato. É um princípio lógico resultante da maior facilidade de se provar as afirmações do que as negações, e sobre o qual doutrina Malatesta:

“Este princípio denominado lógico, enquanto tem sua origem imediata nos meios de convicção do espírito humano, se bem que sua origem mediata e primordial se encontre também, naturalmente, no modo de ser das coisas. Eis o princípio que chamamos lógico. Na colisão de fato positivo e negativo, quem afirma o positivo deve prová-lo, com preferência a quem afirma o negativo. É o velho brocardo: *probatio incumbit ei qui dicit, non qui negat*.”

Disse que este princípio nasce da observação dos meios de averiguação que existem no espírito humano. De fato, se considerarmos um pouco, veremos que o fato positivo tem uma dupla espécie de provas possíveis: diretas e indiretas. E, na verdade, como se pode provar diretamente, isto é, *por sua direta percepção*, aquilo que não existiu? A rigor, aquilo que não existiu não pode ser percebido em si e, por isso, não pode ser provado diretamente. Não pode haver senão provas indiretas para a verificação do fato negativo. E estas provas indiretas são também menos numerosas, relativamente ao fato negativo que ao positivo. Uma vez que o fato positivo deixa, atrás de si, o rastro de sua exteriorização, rastro que não pode deixar o fato negativo, considerado que o nada, nada

¹ Veja-se Maria Helena Diniz, *Dicionário Jurídico*, vol. 3, Saraiva, São Paulo, 1998, pp. 832/833.

² Maria Helena Diniz, *Dicionário Jurídico*, vol. 3, Saraiva, São Paulo, 1998, p. 832.

produz. Visto, pois, que há uma maior facilidade de prova do fato positivo, quem afirma isto deve preferencialmente provar.”³

O protesto, portanto, não há de ser considerado propriamente um meio de provar o inadimplemento da obrigação, a não ser que se considere que o inadimplemento só está consumado em face da inoccorrência de acordo de vontades entre devedor e credor no sentido de prorrogar o prazo para o cumprimento da obrigação. Aí sim, porque o protesto na verdade é a manifestação formal de insatisfação do credor.

2.2. *Insatisfação do credor*

O protesto na verdade é a declaração formal feita pelo credor da obrigação, seja da devolução, do aceite ou do pagamento do título, de que o inadimplemento da obrigação contraria sua vontade. Em outras palavras, o protesto é a declaração formal e solene do credor de que não concorda com a demora no aceite, na devolução ou no pagamento do título respectivo.

Ressalte-se que nas relações obrigacionais de Direito privado há sempre a possibilidade de acordo entre devedor e credor no sentido de adiar o vencimento da obrigação. Por isto mesmo é que, não obstante diga a Lei que se considera em mora o devedor que não efetuar o pagamento e o credor que não quiser recebê-lo no tempo, lugar e forma que a Lei ou a convenção estabelecer,⁴ essa mesma Lei diz que os juros correspondentes contam-se desde a citação inicial.⁵

Embora se possa sustentar que a mora resta caracterizada desde a data do vencimento da obrigação não cumprida, certo é que existe sempre a possibilidade de acordo entre devedor e credor para adiar esse vencimento, o que de certa forma explica a necessidade do protesto para afastar definitivamente a idéia desse acordo.

2.3. *Efeitos do protesto*

O protesto cambial produz os seguintes efeitos: a) interrompe a prescrição;⁶ b) viabiliza o pedido de falência do devedor;⁷ c) induz o devedor em mora; d) preserva o direito de regresso contra coobrigados.

Ocorre que o credor tributário não carece de nenhum desses efeitos. Não pode nem tem interesse em pedir a falência do devedor, nem precisa de qualquer outro dos efeitos do protesto. Não tem, portanto, necessidade de promover o protesto de certidão de inscrição de crédito tributário, que se mostra, assim, absolutamente incabível.

3. Descabimento do Protesto de Certidões de Dívida Ativa

3.1. *A questão do pedido de falência*

Considerando obrigatório o protesto destinado a instruir o pedido de falência, e facultativo o destinado a produção de outros efeitos, Carlos Henrique Abrão, depois de apontar diversas inconveniências do protesto, escreve:

³ Nicola Framarino Dei Malatesta, *A Lógica das Provas em Matéria Criminal*, tradução de Waleska Giroto Silverberg, Conan, São Paulo, 1995, pp. 137/138.

⁴ Código Civil de 2002, art. 394; Código Civil de 1916, art. 955.

⁵ Código Civil de 2002, art. 405.

⁶ Código Civil de 2002, art. 202, inciso III.

⁷ Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, art. 94, inciso I e seu parágrafo 3º.

“Por todos esses aspectos negativos, ponderamos que o protesto da certidão da dívida ativa somente prevalecerá se for de natureza obrigatória, destinado ao requerimento da falência, ou insolvência do devedor-contribuinte, inserido no pressuposto da ação, uma vez que o meramente facultativo se afigura definitivamente um ‘non-sense’.”⁸

Ocorre que a Fazenda Pública não tem legitimidade para requerer a falência do contribuinte. Nem tem sequer interesse de fato na decretação da falência. Não tem legitimidade por ser credora privilegiada,⁹ sendo razoável entender-se que o pedido de falência é incompatível com os privilégios do crédito tributário. E não tem sequer interesse de fato, tamanha é a desvantagem que para ela decorre da decretação da falência, como se passa a demonstrar.

3.2. *Desvantagens decorrentes da falência do contribuinte*

Em primeiro lugar temos de considerar que o interesse público primário do Estado, que se confunde com o interesse da sociedade, reside no prosseguimento da atividade econômica do contribuinte. Tanto é assim que o legislador procurou, com a denominada nova lei de falências, ou, mais adequadamente, lei de recuperação judicial das empresas, estabelecer condições para evitar as falências. E tem, além disso, concedido inúmeras oportunidades para o pagamento parcelado de créditos tributários.

Por outro lado, mesmo tendo-se em consideração o interesse imediato no recebimento do crédito tributário, é indiscutível que da decretação da falência sérias desvantagens decorrem para a Fazenda Pública. É o que se vê no Código Tributário Nacional, especialmente depois de sua alteração pela Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005.

Realmente, na falência:

“I - o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado;

II - a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho; e

III - a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados”.¹⁰

Os créditos extraconcursais, exatamente por serem extraconcursais, já não eram alcançados pela preferência do crédito tributário. Também as importâncias sujeitas à restituição nos temos da lei falimentar. Os créditos com garantia real, todavia, ganharam a preferência que não tinham em relação ao crédito tributário. E o que é mais importante, ficou agora explícita a posição que há de ter a parcela do crédito tributário originada de penalidades. Essa parcela há de ser tratada isoladamente, posto que apenas prefere aos créditos subordinados. Em outras palavras, as multas somente serão pagas pela massa falida depois de satisfeitos todos os credores, inclusive os titulares dos créditos comuns ou quirografários. E é justo que seja assim. Extremamente injusto seria atribuir aos credores da massa falida o ônus das penalidades, pecuniárias, que certamente suportariam se o valor das multas integrasse o

⁸ Carlos Henrique Abrão, *Do Protesto*, 2ª edição, Leud, São Paulo, 2002, p. 30.

⁹ Código Tributário Nacional, art. 184.

¹⁰ Código Tributário Nacional, art. 186, parágrafo único.

crédito tributário para fins de preferência. A multa deve pesar sobre quem praticou a infração da qual se origina. Não sobre terceiros.

Vê-se, portanto, que a Fazenda Pública não tem interesse na decretação da falência do contribuinte, que lhe será sempre desvantajosa.

3.3. Presunção de liquidez e certeza da dívida ativa

O fundamento da presunção de liquidez e certeza do crédito tributário regularmente inscrito em dívida ativa é o regular processo administrativo mediante o qual tenha sido aquele crédito apurado. Neste sentido é a afirmação contida no art. 201 do Código Tributário Nacional, de que a inscrição em dívida ativa se faz *depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular*.

Considerando-se que o devedor tem oportunidade, *no regular processo administrativo*, de formular todas as suas objeções à exigência da Administração, o crédito que afinal resta apurado e levado a inscrição realmente deve presumir-se líquido e certo. Por isto mesmo não se admite a inscrição antes de proferida decisão final no processo administrativo. Neste sentido se tem manifestado o Judiciário, sendo eloqüente a este propósito o julgado proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, assim ementado:

“Tributário. Embargos à Execução Fiscal. Requisitos para Inscrição em Dívida Ativa.

- As reclamações e recursos administrativos impedem a exigibilidade do crédito tributário, pois este só se torna exigível com sua constituição definitiva.

- A dívida ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez, só podendo ser ilidida por prova em contrário a cargo do executado. Não pode ser considerada regular a inscrição feita quando está pendente recurso administrativo.

- O INSS poderia ter demonstrado o exaurimento do processo administrativo (questionado pelo embargante às fls. 121), todavia, não o demonstrou, deixando de demonstrar a regularidade da inscrição para que o crédito possa gozar da presunção de certeza e liquidez. Não sendo possível exigir-se do contribuinte prova negativa, ou seja, prova de que não houve decisão administrativa irrecurável a respeito dos recursos de ofício.

- Apelação cível provida, para reconhecer a ilegalidade da inscrição em dívida ativa sem que haja sido proferida decisão administrativa irrecurável.”¹¹

Realmente, a presunção de liquidez e certeza decorrente da inscrição em dívida ativa não é, nem poderia ser, mera imposição arbitrária do legislador. Ela tem fundamento razoável na apuração que se faz no processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário. No dizer de James Marins,

“Submete-se a execução à prévia inscrição do débito em dívida ativa, que está a cargo da Fazenda Pública, que tem o dever de realizá-la. Então, observadas as formalidade necessárias para o reconhecimento pleno do crédito a ser executado no âmbito administrativo, pode ter início a execução fiscal. É portanto limitada a execução ao que foi aferido no procedimento administrativo que ampara o ato de lançamento e onde dá-se o acertamento do crédito plasmado no título que instrumentaliza a execução.”¹²

¹¹ Ac. un. da 4ª Turma do TRF da 5ª Região - AC nº 231.646/AL - Des. Fed. Napoleão Maia Filho - j. 20.06.2001 - DJU 10.09.2001 - *Boletim de Jurisprudência do TRF da 5ª Região* nº 140/2001, pp. 73/74.

¹² James Marins, *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*, Dialética, São Paulo, 2001, p. 536.

Como se vê, a liquidez e certeza do crédito tributário nada tem a ver com o protesto, porque decorre, isto sim, de sua apuração em regular processo administrativo.

3.4. *Os juros de mora*

É indiscutível, também, que a Fazenda Pública não precisa protestar o seu título, vale dizer, a certidão de inscrição em dívida ativa, para que se configure a mora do contribuinte, isto é, para que tenha início a contagem de juros de mora.

Realmente, o Código Tributário Nacional estabelece que o crédito não integralmente pago é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta no próprio Código ou em outra lei tributária.¹³

Assim, a Fazenda Pública também não precisa do protesto para induzir o devedor em mora.

3.5. *A questão dos coobrigados*

Talvez não seja adequado falar-se em coobrigados no âmbito da relação tributária, mas se admitirmos que os responsáveis tributários são coobrigados, ainda assim teremos de concluir que a responsabilidade dos mesmos, quando presente, persiste na relação sem que se faça necessário o protesto.

Realmente, o importante para preservar a responsabilidade tributária é a observância, no procedimento administrativo de apuração do crédito tributário, do direito de defesa desses sujeitos passivos. Assim, não se venha alegar que o protesto da certidão de inscrição em dívida ativa teria qualquer utilidade para a preservação da responsabilidade de possíveis coobrigados.

3.6. *Manifestação do Superior Tribunal de Justiça*

Registre-se, finalmente, que o Superior Tribunal de Justiça já afirmou ser incabível o protesto da certidão de dívida ativa.¹⁴ E o fez com inteira propriedade, pelas razões que acabamos de expor.

A Portaria nº 321, portanto, representa uma afronta do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ao Poder Judiciário, menosprezando o entendimento manifestado pelo Superior Tribunal de Justiça, que não poderia, de nenhum modo, ser desconhecido, nem desconsiderado.

4. *Utilidade da Portaria nº 321 do PGF*

A referida Portaria tem, todavia, grande utilidade para o contribuinte que se veja prejudicado pelo protesto na mesma autorizado. Conforme temos sustentado, o agente público é pessoalmente responsável pelos danos que suas condutas ilegais

¹³ Código Tributário Nacional, art. 161.

¹⁴ STJ, REsp nº 287.824/MG, Rel. Min. Francisco Falcão, DJU 1 20.02.2006, p. 205.

causem ao contribuinte, e este pode promover ação diretamente contra o agente público causador do dano, cobrando a indenização correspondente.¹⁵

São necessários, todavia, dois requisitos para que se possa recomendar o uso, pelo contribuinte vítima do dano, da ação de indenização contra o agente público que o tenha causado. Primeiro, que a ilegalidade seja flagrante. Segundo, que seja indiscutível a identidade do agente público responsável pela ilegalidade.

No caso do protesto de certidão de dívida ativa a ilegalidade é flagrante. O protesto constitui indiscutível abuso, que apenas tem o efeito de causar dano ao contribuinte, sem qualquer proveito para a Fazenda Pública. E a Portaria em referência tem a utilidade de identificar o responsável para fins de propositura, pelo prejudicado com o protesto, de ação de indenização por danos morais e materiais. Sem prejuízo, certamente, da responsabilidade também do executor do ato de encaminhar a certidão para o protesto, aquele que firmou a aludida Portaria é responsável pela indenização do dano.