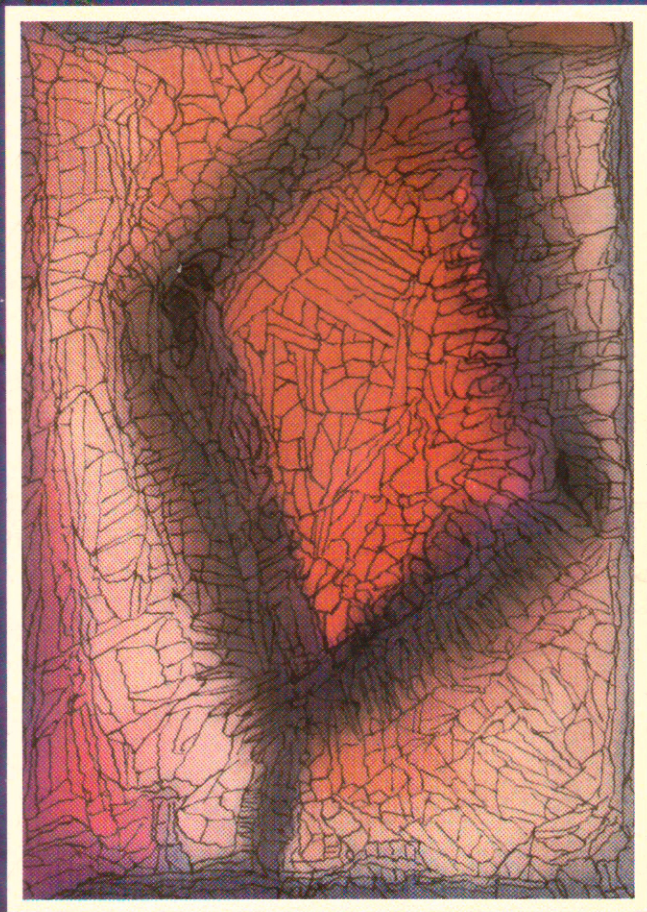


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



30

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

30

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Phoenix 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
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(MARÇO - 1998)



Marola Omartem é o autor da obra reproduzida na capa desta edição, assim como das que figuram nas páginas 9, 17, 23, 33, 39, 48, 53, 61, 71, 77, 89, 103 e 109.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
Fone/fax (011) 5084-4544

SUMÁRIO

Doutrina

- CPMF - Emenda Constitucional nº 12/96 e Lei nº 9.311/96 - inconstitucionalidade - lei ordinária não ostenta aptidão para determinar a quebra do sigilo bancário dos cidadãos - *Agapito Machado* 8633 7
- Os sigilos bancário e fiscal na cobrança da dívida ativa - *Carlos Henrique Abrão* 8634 14
- Imposto sobre a propriedade de veículos automotores e a problemática das alíquotas diferenciadas quanto à procedência - *Carlos Henrique da Fonseca* 21
- A controvertida contribuição de melhoria - *Célio Armando Janczeski* 8633 30
- Notas sobre o descabimento da ação civil pública em matéria tributária - *Francesco Conte* 8636 36
- Sanções políticas no Direito Tributário - *Hugo de Brito Machado* 8637 46
- A dedução da CSLL no cômputo da base de cálculo dela mesma e do imposto de renda (Lei 9.316/96) - *João Luiz Coelho da Rocha* 8638 50
- Antecipação de tutela contra a Fazenda Pública - *Juvêncio Vasconcelos Viana* 8639 58
- Salário-educação: Lei nº 4.440/64; Lei nº 4.863/65; Decreto-lei nº 1.422/75. Confrontação - *Luiz Eduardo de Castilho Giroto e Tatiana Carvalho Seda* 68
- Princípios da tributação internacional sobre a renda - *Marcílio Toscano Franco Filho* 75
- O pagamento como causa da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária (inconstitucionalidade do limitador temporal, posto pelo artigo 34 da Lei nº 9.249/95) - *Paulo Cesar Conrado* 8640 85
- A posição do STJ quanto à decadência relativa aos tributos lançados por homologação e a sua inaplicabilidade à restituição e compensação tributárias - *Ricardo Almagro Vitoriano Cunha* 8641 100

Opinião Legal

- Imunidade das instituições de educação e de assistência social - inconstitucionalidade de dispositivo legal* - *Ives Gandra da Silva Martins* 106

Sanções Políticas no Direito Tributário

Hugo de Brito Machado

Em Direito Tributário a expressão *sanções políticas* corresponde a restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras.

Qualquer que seja a restrição que implique cerceamento da liberdade de exercer atividade lícita é inconstitucional, porque contraria o disposto nos artigos 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, do Estatuto Maior do País.

O Supremo Tribunal Federal sumulou sua jurisprudência no sentido de serem inconstitucionais as sanções políticas. A Súmula 70 diz que *é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo*. Diz a Súmula 323 que *é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributo*, e a 547 estabelece que *não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais*.

Não obstante inconstitucionais, as *sanções políticas*, que no Brasil remontam aos tempos da ditadura de Vargas, vêm se tornando a cada dia mais numerosas e arbitrárias, consubstanciando as mais diversas formas de restrições a direitos do contribuinte, como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento de tributos, ou às vezes como forma de retaliação contra o contribuinte que vai a Juízo pedir proteção contra cobranças ilegais.

São exemplos mais comuns de sanções políticas a apreensão de mercadorias sem que a presença física destas seja necessária para a comprovação do que o fisco aponta como ilícito; o denominado regime especial de fiscalização; a recusa de autorização para imprimir notas fiscais; a inscrição em cadastro de inadimplentes com as restrições daí decorrentes; a recusa de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte; a suspensão e até o cancelamento da inscrição do contribuinte no respectivo cadastro, entre muitos outros.

Todas essas práticas são flagrantemente inconstitucionais, entre outras razões, porque: a) implicam indevida res-



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará e Juiz (aposentado) do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.

trição ao direito de exercer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, assegurado pelo art. 170, parágrafo único, da vigente Constituição Federal; e b) configuram cobrança sem o devido processo legal, com grave violação do direito de defesa do contribuinte, porque a autoridade que a este impõe a restrição não é a autoridade competente para apreciar se a exigência do tributo é ou não legal.

A suspensão e o cancelamento da inscrição no cadastro fazendário implicam verdadeira proibição do exercício da atividade econômica pelo contribuinte. Nada, portanto, justifica tal providência, posto que o art. 5º, inciso XIII, da CF/88, coloca no altiplano dos direitos fundamentais a liberdade profissional, a dizer que *é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer*, enquanto o art. 170, parágrafo único, da Lei Maior, diz que *é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo os casos previstos em lei*.

No primeiro desses dispositivos consagra-se a liberdade de exercício profissional, e a única exigência possível, como condição para tal exercício, diz respeito à capacidade profissional. Assim, por exemplo, para exercer a atividade de médico, ou de advogado, é válida a exigência do diploma universitário, que atesta a respectiva capacitação profissional.

No segundo consagrada está a liberdade de exercício de atividade econômica. Mais ampla, tanto que não comporta exigência nenhuma, nem mesmo de capacitação, seja de que natureza for. A ressalva contida no final do dispositivo diz respeito a certas atividades que, por questão de segurança, ficam a depender

da autorização estatal, como acontece, por exemplo, com o fabrico e comercialização de determinadas armas e munições. Obviamente não seria razoável admitir-se a produção, ou o comércio, de metralhadoras, por exemplo, sem autorização e controle do Estado.

A legislação de alguns Estados, facultava a suspensão, e até o cancelamento, da inscrição no cadastro de contribuintes, como forma de punição. A legislação tributária do Estado do Ceará, por exemplo, admite a suspensão das inscrições de contribuintes que praticarem determinadas infrações, que menciona, e até a cassação da inscrição, *na hipótese de não resolução das pendências no prazo de 60 dias* (Decreto nº 24.569, de 31/07/97, artigos 101 a 103). A de Pernambuco, a seu turno, estabelece o cancelamento da inscrição como forma de punição das infrações que menciona, chegando ao cúmulo de colocar entre os casos de cancelamento *outras hipóteses previstas em portaria do Secretário da Fazenda*. (Decreto nº 14.876, de 12/03/91, artigo 77).

A legislação do Rio Grande do Sul estabelece tratamento curioso para o problema, determinando que o deferimento da inscrição como contribuinte desse imposto “fica condicionado à prestação de fiança idônea, cujo valor será equivalente ao imposto calculado sobre operações ou prestações estimadas para um período de 6 (seis) meses, caso o interessado, tendo sido autuado por falta de pagamento de impostos estaduais, tenha deixado de apresentar impugnação no prazo legal ou, se o fez, tenha sido julgada improcedente, estendendo-se o aqui disposto, no caso de sociedades comerciais, aos sócios ou diretores” (art. 3º do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 37.699, de 26/08/97).

Estabelece, também, o regulamento gaúcho, que a garantia exigida como condição para inscrição do contribuinte “não ficará adstrita à fiança, podendo ser exigida garantia real, ou outra fidejussória” e mais, “deverá ser complementada sempre que exigida e, sempre que se tratar de garantia fidejussória atualizada a cada 6 (seis) meses” (art. 3º, parágrafo único, alíneas “a” e “b”).

Diz ainda o referido regulamento que a inscrição do contribuinte do ICMS poderá ser cancelada, entre outras hipóteses também inadmissíveis, se este não prestar a fiança exigida. Inscrição que somente poderá ser novamente concedida “se comprovado terem cessado as causas que determinaram o cancelamento e satisfeitas as obrigações dela decorrentes” (sic) (art. 6º, inciso I, e seu parágrafo único).

Maior absurdo não pode haver, porque isto significa colocar como condição para o exercício da atividade econômica o pagamento do tributo.

A inscrição no cadastro de contribuintes não pode ser transformada em autorização para exercer a atividade econômica. Nem o seu cancelamento em forma de obrigar o contribuinte a cumprir seus deveres para com o Estado. Mesmo o contribuinte mais renitente na prática de infrações à lei tributária não pode ser proibido de comerciar. Mesmo aquele que tenha sido condenado, no juízo criminal competente, por prática de crime de sonegação de tributos, tem o direito de continuar exercendo o comércio, porque a lei não comina aos que

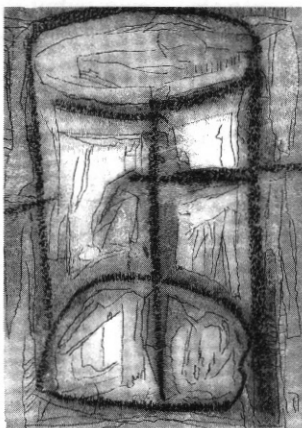
cometem esse crime a pena de proibição do exercício do comércio.

Aliás, mesmo a lei penal, lei ordinária federal posto que à União compete legislar em matéria penal, não pode cominar a pena de cancelamento da inscrição do contribuinte, posto que estaria instituindo pena de caráter perpétuo, que a Constituição proíbe (CF/88, art. 5º, inciso XLVII, alínea “b”).

A ilicitude do não pagar os tributos devidos não exclui o direito de exercer a atividade econômica, que é direito fundamental. Atividade econômica lícita, é certo, mas a ilicitude do não pagar o tributo não faz ilícita a atividade geradora do dever tributário. Uma coisa é a ilicitude de certa atividade. Outra, bem diversa, a ilicitude consistente no descumprimento da obrigação tributária,

principal ou acessória. Mesmo incorrendo nesta última, quem exercita atividade econômica continua protegido pela garantia constitucional. Cabe ao fisco a utilização dos caminhos que a ordem jurídica oferece para constituir o crédito tributário, e cobrá-lo, mediante a ação de execução fiscal.

Apesar de flagrantemente inconstitucionais, todavia, as sanções políticas seguem sendo largamente praticadas, no mais das vezes por puro comodismo das autoridades da Administração Tributária, que nelas encontram meio fácil de fazer a cobrança de tributos. Tem sido freqüente, assim, a impetração de mandados de segurança para garantir aos contribuintes a prática da atividade econômica, livrando-os das restrições arbi-



trárias que as autoridades fazendárias teimam em lhes impor.

Ocorre que do deferimento do *writ* nenhuma consequência decorre, capaz de inibir tais práticas arbitrárias. Por isto proliferam, e se repetem até para o mesmo beneficiário da ordem judicial, que tem de ser repetida em todos os casos, gerando enorme encargo para o Judiciário.

• O caminho para inibir as sanções políticas é a ação de indenização por perdas e danos, contra a entidade pública, com pedido de citação também da autoridade responsável pela ilegalidade, tudo com fundamento no art. 37 e seu § 6º, da vigente Constituição Federal. A sanção política, conforme o caso, pode causar dano moral, dano material, e lucros cessantes, tudo a comportar a respectiva indenização, desde que devidamente demonstrados.

A questão da responsabilidade da Administração Tributária pelos danos causados ao contribuinte vem sendo objeto de atenção de juristas do Velho Mundo, onde também o assunto não era tratado (Cf. Maria Teresa Mata Sierra, *La Responsabilidad Patrimonial de la Administracion Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1997). Cuida-se de reação legítima do cidadão contra os frequentes abusos do fisco, que se não reprimidos poderão provocar grande e indesejável retrocesso na relação tributária, que de relação jurídica poderá voltar a ser relação simplesmente de poder.

No Brasil a questão ainda foi explorada pela doutrina, mas a jurisprudência já registra precioso precedente do Supre-

mo Tribunal Federal, que em recente julgado condenou o fisco a indenizar dano causado ao contribuinte por indevida resposta a consulta que este lhe formulara (RE 131.741-SP, rel.: Min. Marco Aurélio, julgado em 09.04.96, ementa publicada no D.J.U. 1 de 24.5.96, p. 17415; íntegra do acórdão reproduzida na Revista Dialética de Direito Tributário nº 11, pp. 111 a 115).

O referido julgado da Corte Maior fundou-se no art. 107 da CF de 1969, (vigente na época dos fatos), ao qual corresponde o § 6º, do art. 37, da CF/88, a dizer: "*As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa*".

A nosso ver, porém, ainda se faz necessária a responsabilização pessoal da autoridade. Não basta a do Estado. Enquanto ninguém for pessoalmente responsabilizado pelas práticas ilegais, o fisco vai continuar agindo de forma arbitrária, porque as autoridades não estão preocupadas de nenhum modo com a legalidade. Mesmo que haja responsabilização da entidade pública, a ilegalidade seguirá sendo praticada, porque cada governante vai deixar o problema da indenização para o sucessor, cuidando apenas de protelar o desfecho da questão. Entretanto, no momento em que a autoridade sentir-se responsabilizada, pessoalmente, pela conduta ilegal ou abusiva, certamente vai pensar bem antes de prosseguir em sua prática.