

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

141

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

(JUNHO - 2007)



Neide Arcanjo
é a autora da fotografia 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 - A reviravolta de entendimento acerca da malsinada exigência de prévio depósito como garantia de instância recursal administrativa tributária

1. Considerações preliminares. 2. Do processo tributário. 3. Do direito constitucional à ampla defesa e ao *due process of law*. 4. O duplo grau de jurisdição: um direito constitucional implícito. 5. Da garantia constitucional ao tratamento isonômico. 6. Da garantia constitucional ao direito de petição. 7. Da exigência do depósito recursal à luz do art. 151, III, do CTN. 8. Conclusão.

7

Alexandre Marques da Silva Martins - A denúncia de tratado em matéria tributária

1. Introdução. 2. A denúncia de um tratado. 3. A questão em aberto no Supremo Tribunal Federal. 4. Conclusões.

18

Allan Moraes - ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins não cumulativos

1. Introdução. 2. Titularidade da receita. 3. Não-cumulatividade e natureza dos créditos. 4. Da não-aplicação da regra contida no artigo 166 do CTN à repetição de indébitos de PIS e Cofins.

28

André Mendes Moreira - PIS/Cofins - não-incidência sobre receitas de terceiros

1. Introdução. 2. Escorço histórico-legislativo da contribuição para o PIS e da Cofins. 3. Faturamento e receita bruta: definição à luz da jurisprudência do STF. 4. A intributabilidade pelo PIS/Cofins das "receitas de terceiros". 5. Conclusão.

37

Brandão Machado - ISS e o arrendamento mercantil

1 - Introdução. 2 - Breve história do arrendamento mercantil. 3 - Posição da doutrina. 4 - Jurisprudência dos Tribunais Superiores. 5 - Conclusão.

46

Daniel Zanetti Marques Carneiro - Exclusão do parcelamento especial (Paes) por inadimplemento parcial das prestações mensais

1. Introdução. 2. A Lei nº 10.684/03 e a consolidação dos débitos parcelados. 3. As hipóteses de exclusão da Lei nº 10.684/03. 4. A verificação da inadimplência relativa e a imediata exclusão do benefício. 5. Conclusão.

56

Douglas Yamashita - Licenciamento de *software* no Brasil: novas tendências tributárias

I - Introdução. II - Natureza jurídica do licenciamento de *software* no Brasil. III. Consequências tributárias: ISS, PIS-importação, Cofins-importação e Cide-royalties.

62

Fernando Netto Boiteux - Novas considerações sobre o crédito-prêmio do IPI

I - O contexto no qual se insere a revogação do crédito-prêmio. II - A legislação de regência do crédito-prêmio do IPI. III - O crédito-prêmio concedido às empresas exportadoras. IV - A declaração de inconstitucionalidade pelo STF. V - A resolução do Senado Federal. VI - O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT. VII - O caráter setorial do crédito-prêmio do IPI. VIII - O conteúdo da declaração de inconstitucionalidade. IX - O legislador e o julgador: distinções entre ambos. X - As consequências da declaração de inconstitucionalidade. XI - A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. XII - Conclusão.

69

Hugo de Brito Machado - Proibição ao contribuinte inadimplente de imprimir notas fiscais

1. Introdução. 2. Livre exercício da atividade profissional ou econômica. 3. Proibição de imprimir notas fiscais. 4. Outras razões da inconstitucionalidade. 5. Como enfrentar o problema.

85

Proibição ao Contribuinte Inadimplente de Imprimir Notas Fiscais

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

A utilização de meios indiretos para compelir o contribuinte ao pagamento de tributos, devidos ou não, é prática antiga, não obstante seja pacífica a jurisprudência que afirma a falta de amparo jurídico para a imposição do que se tem denominado sanções políticas. É inescandível a prática reiterada, em todos os níveis, dessa atitude abusiva, a demonstrar que as autoridades da Fazenda Pública não têm o mínimo respeito pelo entendimento do Poder Judiciário.

Especificamente sobre o ponto que vamos abordar existem, infelizmente, decisões judiciais que apóiam o procedimento fazendário. Entre elas as proferidas pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul e pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina, que ensejaram recursos para o Superior Tribunal de Justiça e para o Supremo Tribunal Federal, que serão referidos neste estudo, ambos conhecidos e providos, com a definição do entendimento desses tribunais superiores no sentido da invalidade jurídica desse procedimento fazendário. Entretanto, com ou sem apoio em dispositivos da lei tributária, vem se generalizando em todo o País, em todos os níveis, essa prática arbitrária. Daí por que é grande a importância do tema, que vamos neste estudo examinar à luz da garantia constitucional da livre iniciativa econômica.

Começaremos examinando a garantia constitucional da livre iniciativa econômica, para deixarmos claro que o direito de exercer qualquer atividade econômica é independente do dever de efetuar o pagamento dos tributos, até porque a Fazenda Pública dispõe de meios para a cobrança de seus créditos e que não se justifica substituir esses meios pela imposição de sanções políticas, entre elas a proibição de impressão de blocos de notas fiscais, como forma de compelir o contribuinte a pagar o tributo, devido ou não, para poder exercitar sua atividade. Depois examinaremos em que consiste essa forma de sanção política, para demonstrar que sua aplicação não atende ao interesse do Fisco de manter sob controle a prática de fatos geradores de tributo para ensejar a cobrança dos tributos correspondentes, e por outro lado inviabiliza inteiramente a atividade do contribuinte. Demonstraremos a seguir que essa prática contraria a jurisprudência firmada pelos tribunais superiores e não se harmoni-



Hugo de Brito Machado

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

za com o princípio da razoabilidade. Finalmente, indicaremos o caminho a ser trilhado pelo contribuinte para o controle eficaz do arbítrio praticado pelos agentes públicos na relação tributária.

2. Livre Exercício da Atividade Profissional ou Econômica

2.1. *Garantia constitucional como regra*

A vigente Constituição Federal estabelece expressamente que “é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”.¹ E diz ainda que:

“É a todos assegurado o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”²

Como se vê, o livre exercício de qualquer profissão, ou atividade econômica, é uma garantia constitucional que não depende do pagamento dos tributos eventualmente devidos. É certo que a norma constitucional que garante a liberdade de exercício da atividade econômica, acima transcrita, ressalva os casos previstos em lei. Isto, porém, não quer dizer que a lei possa condicionar o exercício da atividade econômica ao pontual pagamento dos tributos. Se pudesse, poderia anular inteiramente a garantia constitucional porque a inscrição no cadastro de contribuintes funcionaria como autorização para o exercício da atividade. O sentido da ressalva é outro. Por isto mesmo é que ao nos reportarmos às garantias asseguradas no art. 5º, inciso XIII, e no art. 170, parágrafo único, da vigente Constituição Federal, afirmamos:

“No primeiro desses dispositivos consagra-se a liberdade de exercício profissional, e a única exigência possível, como condição para tal exercício, diz respeito à capacitação profissional. Assim, por exemplo, para exercer a atividade de médico, ou de advogado, é válida a exigência do diploma universitário, que atesta a respectiva capacidade 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 na verdade 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.”³

A regra, portanto, é a liberdade para o exercício da atividade, seja profissional ou econômica. Em relação a esta última, a exceção é a dependência desse exercício à autorização governamental, que só é cabível em certos casos por razões de segurança ou de saúde pública, por exemplo. Já em relação à primeira a única restrição possível é a exigência de capacitação profissional. É absolutamente inadmissível, em qualquer desses casos, colocar o pronto pagamento de tributos como condição para o exercício de atividade econômica, até porque a Fazenda Pública dispõe dos instrumentos jurídicos para constituir e cobrar o crédito tributário, de forma compatível com o direito de defesa do contribuinte contra eventuais exigências ilegais.

¹ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XIII.

² Constituição Federal de 1988, art. 170, parágrafo único.

³ Hugo de Brito Machado, “Sanções Políticas no Direito Tributário”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 30, Dialética, São Paulo, março de 1998, p. 47.

2.2. Cobrança do crédito tributário

Realmente, nossa ordem jurídica atribui à Fazenda Pública o direito potestativo, ou o poder-dever como preferem alguns, de criar o seu próprio título executivo. A Fazenda pode, com ou sem a colaboração do contribuinte e mesmo contra a vontade deste, constituir o crédito tributário, pelo lançamento, e em seguida inscrever esse crédito em dívida ativa, e elaborar a certidão dessa inscrição, que consubstancia título executivo extrajudicial.

Com esse título executivo extrajudicial, por ela própria elaborado, a Fazenda Pública pode promover a ação judicial de cobrança de seu crédito, ação de execução fiscal ou simplesmente executivo fiscal, instaurando o processo no qual o Judiciário realiza a expropriação de bens do devedor para o pagamento do crédito fazendário.

Algumas autoridades fazendárias pretendem justificar o uso das sanções políticas como instrumento de cobrança do tributo por entenderem que o Judiciário é muito formalista e por isto mesmo muito lento. Seria necessário instrumento mais ágil. Preconizam a instituição da execução administrativa, com a qual a Fazenda deixaria de utilizar as sanções anômalas ou formas indiretas de execução fiscal. Nem a lentidão do Judiciário justifica tal pretensão, nem ninguém pode assegurar que mesmo admitida a execução fiscal administrativa a Fazenda deixaria de utilizar as sanções políticas.

Seja como for, de nenhum modo se pode justificar o uso dos meios indiretos de cobrança, como é o caso da proibição de imprimir notas fiscais, que constitui uma forma evidente de dificultar o cumprimento de um dever jurídico, vale dizer, o cumprimento de obrigação acessória da maior importância para a atividade de fiscalização tributária.

3. Proibição de imprimir Notas Fiscais

3.1. O dever de emitir nota fiscal

Nota fiscal é o documento exigido pela legislação tributária. Sobre ele registram Igor Tenório e Carlos dos Santos Almeida:

“Toda vez que ocorre saída do estabelecimento produtor ou comercial de produto sujeito aos impostos IPI e ICMS, é obrigatória a emissão de Nota Fiscal, documento impresso conforme modelo aprovado pelas autoridades competentes. Contém seu número de série e identifica o emitente, o transportador e o adquirente, discriminando a natureza da operação, data da emissão e de saída do produto, relaciona o produto com todos os elementos característicos, e classifica-o (no caso do IPI), mencionando seu valor e do imposto.”⁴

A finalidade essencial da nota fiscal é documentar a operação de circulação das mercadorias ou produtos, especialmente no que diz respeito ao trânsito destes entre o estabelecimento vendedor e o comprador. Não obstante, a legislação tributária atualmente o exige também para as prestações de serviços. Assim, pode-se dizer que a nota fiscal é hoje um documento absolutamente indispensável a todos os que exercem qualquer atividade econômica.

⁴ Igor Tenório e Carlos dos Santos Almeida, *Dicionário de Direito Tributário*, Thomson/IOB, São Paulo, 2004, p. 624.

A emissão de nota fiscal é um dever jurídico do contribuinte. Na linguagem mais comum na legislação tributária, diz-se que a emissão de nota fiscal constitui uma obrigação tributária acessória, imposta ao contribuinte como instrumento de controle do cumprimento, por este, da obrigação tributária principal, vale dizer, o pagamento do tributo. Por outro lado, como diz respeito aos atos essenciais das atividades econômicas - vendas ou prestações de serviços -, é um documento absolutamente indispensável ao exercício dessas atividades. Assim, a proibição ao contribuinte, que esteja em débito para com a Fazenda, de mandar imprimir blocos de notas fiscais, implica necessariamente a proibição de exercer sua atividade, ou a imposição de exercê-la sem o cumprimento de obrigação tributária acessória, vale dizer, sem a emissão da nota fiscal.

3.2. *Controle da autenticidade do documento*

Ressalte-se que a proibição ao contribuinte, que esteja em débito para com a Fazenda, de mandar imprimir blocos de notas fiscais, não diz respeito ao controle das operações tributáveis.

A impressão de blocos de notas fiscais somente pode ser feita por estabelecimento gráfico para tal fim credenciado pela repartição fiscal competente. Além disto, as notas fiscais são submetidas a autenticação e em alguns Estados recebem até um selo de controle, tudo isto no sentido de garantir a autenticidade desses documentos. O número de blocos cuja impressão é autorizada, em cada caso, é sempre limitado pela autoridade fazendária. E com o desenvolvimento dos instrumentos eletrônicos pretendem as autoridades a completa substituição das notas fiscais de papel por notas fiscais eletrônicas, o que demonstra a importância desse documento para o controle do pagamento de tributos.

A proibição de que estamos cogitando, todavia, nada tem a ver com questões relacionadas com o controle de fatos tributáveis, no interesse da arrecadação de tributos. É simplesmente uma forma de impedir o contribuinte de exercer suas atividades para, dessa forma, obrigá-lo ao pagamento de tributos, sejam legalmente devidos ou não.

3.3. *Finalidade da proibição*

Realmente, a proibição de mandar imprimir blocos de notas fiscais tem sido imposta pelo fato de estar o contribuinte em débito. Não há dúvida, portanto, de que a sua finalidade é compelir o contribuinte a fazer o pagamento, para que possa exercer sua atividade normal. A proibição funciona como meio indireto de cobrança e por isto mesmo entra em conflito com a garantia constitucional da livre iniciativa econômica. É o que está expresso, com inteira propriedade, no voto do Ministro Marco Aurélio em julgado que adiante vamos referir:

“Nota-se a tomada de empréstimo de meio coercitivo, objetivando a satisfação de débito tributário. Em síntese, a legislação local submete o contribuinte à exceção de emitir notas fiscais individualizadas, quando em débito para com o fisco. Entendo conflitante com a Carta da República o procedimento adotado. A Fazenda há de procurar o Judiciário visando à cobrança, via executivo fiscal, do que devido, mostrando-se imperitante recorrer a métodos que acabem inviabilizando a própria atividade econômica, como é o relativo à proibição de as empresas em débito, no tocante a obrigações, prin-

cial e acessória, vir a emitir documentos considerados como incluídos no gênero fiscal. Imagine-se o que implica, a cada negócio jurídico, ter-se de requerer à repartição fazendária competente a emissão de nota fiscal avulsa. A regência local da matéria abrange previsão incompatível com a ordem natural das coisas, com o princípio constante do parágrafo único do artigo 170 da Carta da República, segundo o qual é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica. Repita-se: na dinâmica da própria atividade desenvolvida, fica inviabilizada a atuação, se aquele que a implementa necessita, caso a caso, de recorrer ao fisco, para a obtenção de nota fiscal avulsa. Em Direito, o meio justifica o fim, mas não este, aquele. Recorra a Fazenda aos meios adequados à liquidação dos débitos que os contribuintes tenham, abandonando a prática de fazer justiça pelas próprias mãos, como acaba por ocorrer, levando a empresa ao caos, quando inviabilizada a confecção de blocos de notas fiscais.”⁵

É da maior evidência que a atividade da empresa restará inteiramente inviabilizada se toda vez que efetuar uma venda tiver de requerer à repartição fazendária competente a emissão de uma nota fiscal avulsa. A finalidade da proibição de mandar imprimir blocos de notas fiscais é, sem dúvida nenhuma, compelir a empresa que esteja em débito para com o Fisco a fazer o correspondente pagamento. É uma forma indireta de execução, portanto.

3.4. A jurisprudência do STJ e do STF

A jurisprudência há muito se tem manifestado no sentido de que

“Não é lícito a autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.”⁶

Sem qualquer respeito pelas manifestações do Judiciário, todavia, as autoridades fazendárias insistem na utilização das denominadas *sanções políticas* como instrumento de cobrança. É uma prática reiterada, que a cada dia ganha novas formas e se faz mais intensa, não obstante seja flagrantemente inconstitucional, como já tivemos oportunidade de demonstrar.⁷

A propósito do tema e confirmando entendimento já fixado, manifestou-se o Superior Tribunal de Justiça em julgado exemplar, que porta a seguinte ementa:

“Processual Civil. Tributário. Recurso Especial. ICMS. Mandado de Segurança. Aferição de Liquidez e Certeza do Direito. Súmula nº 07/STJ. Autorização para Emissão de Talonário de Notas Fiscais. Existência de Débitos com a Fazenda Pública. Princípio do Livre Exercício da Atividade Econômica. Artigo 170, parágrafo único, da Constituição Federal. Súmula nº 547 do STF. Matéria Constitucional. Norma Local. Reserva do Entendimento do Relator.

1. A aferição da existência de direito líquido e certo demanda indispensável reapreciação do conjunto probatório existente no processo, o que é vedado em sede de recurso especial em virtude do preceituado na Súmula 07/STJ.
2. O Poder Público atua com desvio de poder negando ao comerciante em débito de tributos a autorização para impressão de documentos fiscais, necessários ao livre exercício das suas atividades (artigo 170, parágrafo único, da Carta Magna).
3. A sanção que por via oblíqua objetive o pagamento de tributo, gerando a restrição ao direito de livre comércio, é coibida pelos Tribunais Superiores através de inúmeros

⁵ Voto do Ministro Marco Aurélio, no RE nº 413.782-8/SC.

⁶ Supremo Tribunal Federal, Súmula nº 547.

⁷ Hugo de Brito Machado, “Sanções Políticas no Direito Tributário”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 30, Dialética, São Paulo, março de 1998, pp. 46 a 49.

verbetes sumulares, a saber: a) 'é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo' (Súmula nº 70/STF); b) 'é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos' (Súmula nº 323/STF); c) 'não é lícito a autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais' (Súmula 547/STF); e d) 'É ilegal condicionar a renovação da licença de veículo ao pagamento de multa, da qual o infrator não foi notificado' (Súmula nº 127/STJ).

4. É defeso à administração impedir ou cercear a atividade profissional do contribuinte, para compeli-lo ao pagamento de débito, uma vez que este procedimento redunde no bloqueio de atividades lícitas, mercê de representar hipótese de autotutela, medida excepcional ante o monopólio da jurisdição nas mãos do Estado-Juiz.

5. Recurso especial conhecido e provido.⁸

Também no Supremo Tribunal Federal firmou-se a jurisprudência no sentido de que não é lícita a proibição de imprimir notas fiscais ao contribuinte em débito. E tal jurisprudência é da maior importância porque afinal trata-se de uma questão constitucional. Mesmo que a lei ordinária o determine, a proibição será desprovida de validade jurídica em face da inconstitucionalidade da lei. O Supremo Tribunal Federal já o disse, em julgado que porta a seguinte ementa:

"Débito Fiscal - Impressão de Notas Fiscais - Proibição - Insubsistência.

Surge conflitante com a Carta da República legislação estadual que proíbe a impressão de notas fiscais em bloco, subordinando o contribuinte, quando este se encontra em débito para com o fisco, ao requerimento de expedição, negócio a negócio, de nota fiscal avulsa."⁹

Ressalte-se que nesse julgado, proferido por maioria de votos, ficou vencido apenas o Ministro Eros Grau, sustentando:

"No meu modo de ver, não há, absolutamente, no caso, restrição ao exercício da atividade mercantil. Não posso dar uma interpretação ao princípio da liberdade de iniciativa econômica de modo a permitir que a ordem jurídico-tributária não seja rigorosamente atendida."¹⁰

O livre exercício da atividade econômica, no entendimento do Ministro Eros Grau, só está assegurado aos que paguem regularmente os tributos respectivos. Mas restou isolado.

Realmente, os demais Ministros manifestaram-se no sentido oposto. O Ministro Marco Aurélio foi incisivo ao afirmar:

"... Recorra a Fazenda aos meios adequados à liquidação dos débitos que os contribuintes tenham, abandonando a prática de fazer justiça pelas próprias mãos, como acaba por ocorrer, levando a empresa ao caos, quanto inviabilizada a confecção de blocos de notas fiscais. De há muito, esta Corte pacificou a matéria, retratando o melhor enquadramento constitucional no Verbo nº 547 da Súmula:

Não é lícito a autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

A lei estadual contraria, portanto, os textos constitucionais evocados, ou seja, a garantia do livre exercício do trabalho, ofício ou profissão - inciso XIII do artigo 5º da Carta da República - e de qualquer atividade econômica - parágrafo único do art. 170 da Constituição Federal."¹¹

⁸ STJ, 1ª Turma, REsp nº 793.331/RS, rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 06/02/2007, DJU 1 de 01/03/2007, p. 239.

⁹ STF, Pleno, RE nº 413.782-8/SC, rel. Ministro Marco Aurélio, julgado em 17/03/2005, DJU 1 de 03/06/2005, p. 4 e *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 120, Dialética, São Paulo, p. 222.

¹⁰ Ministro Eros Grau, voto proferido no Recurso Extraordinário nº 413.782-8/SC, em 17/03/2005.

¹¹ Ministro Marco Aurélio, voto proferido no Recurso Extraordinário nº 413.782-8/SC, em 17/03/2005.

O Ministro Celso de Mello, em voto longo e erudito, deixou fora de qualquer dúvida que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal está sedimentada no sentido de que são inconstitucionais as restrições impostas em razão do não-pagamento de tributo. Vejamos o trecho de seu voto, onde está dito:

“Cabe acentuar, neste ponto, que o Supremo Tribunal Federal, tendo presentes os postulados constitucionais que asseguram a livre prática de atividades econômicas lícitas (CF, art. 170, parágrafo único), de um lado, e a liberdade de exercício profissional (CF, art. 5º, XIII), de outro - e considerando, ainda, que o Poder Público dispõe de meios legítimos que lhe permitem tornar efetivos os créditos tributários -, firmou orientação jurisprudencial, hoje consubstanciada em enunciados sumulares (Súmulas 70, 323 e 547), no sentido de que a imposição, pela autoridade fiscal, de restrições de índole punitiva, quando motivada tal limitação pela mera inadimplência do contribuinte, revela-se contrária às liberdades públicas ora referidas (RTJ 125/395, Rel. Min. Octavio Galloti).”¹²

Registre-se que além de ser inconstitucional, por contrariar as garantias ao livre exercício do trabalho, ofício ou profissão, e o livre exercício da atividade econômica, a proibição de mandar imprimir blocos de notas fiscais pode ser inconstitucional também por outras razões, como demonstraram os Ministros Nelson Jobim e Gilmar Mendes, no mesmo julgamento.

4. Outras Razões da Inconstitucionalidade

4.1. Lesão ao princípio da não-cumulatividade

O Ministro Nelson Jobim, no julgamento já mencionado, ressaltou que “o art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição refere que o imposto será não-cumulativo e autoriza a compensação do débito com as operações anteriores, para evitar a cumulatividade”. E esclareceu que o recolhimento do imposto por ocasião da emissão de cada nota fiscal avulsa torna impossível a apuração do valor do ICMS devido em cada período, como ordinariamente é feito no livro próprio da escrita fiscal do contribuinte.

Ao menos quando se trate de atividade sujeita a tributo não cumulativo, é indiscutível que por mais essa razão a proibição ao contribuinte em débito, de imprimir blocos de notas fiscais, deixando-o obrigado a obter nota fiscal avulsa para cada operação, lesiona o dispositivo da Constituição que preconiza a não-cumulatividade.

4.2. Proporcionalidade como garantia constitucional

O Ministro Gilmar Mendes, por sua vez, sustentou tratar-se de “uma questão de proporcionalidade mais do que uma questão tributária”. Depois de dizer que não entraria na discussão que se estabeleceu entre seus colegas, esclareceu afigurar-se bastante e suficiente a consideração de que o Estado

“... dispõe de meios outros para efetuar a cobrança e de que a fórmula adotada pelo Estado ... não passa no teste da proporcionalidade.

Já no sentido da adequação, até poderia haver uma adequação entre meios e fins, mas certamente não passaria no teste da necessidade, porque há outros meios menos invasivos, menos drásticos e adequados para solver a questão.”¹³

¹² Ministro Celso de Mello, voto proferido no Recurso Extraordinário nº 413.782-8/SC, em 17/03/2005.

¹³ Ministro Gilmar Mendes, voto proferido no Recurso Extraordinário nº 413.782/SC, em 17/03/2005.

Essa colocação é da maior importância porque, sem desconsiderar os preceitos de nossa Constituição Federal, coloca o problema em contexto bem mais amplo, vale dizer, no âmbito de uma concepção do moderno constitucionalismo que se projeta na maioria dos países civilizados.

Estudando o princípio da proporcionalidade, Paulo Bonavides assevera:

“Tanto a jurisprudência constitucional em vários países da Europa como os órgãos da Comunidade Européia, já não vacilam em fazer uso freqüente desse princípio. A doutrina, por sua vez, busca consolidá-lo como regra fundamental de apoio e proteção dos direitos fundamentais e de caracterização de um novo Estado de Direito, fazendo assim da proporcionalidade um princípio essencial da Constituição.”¹⁴

Juan Cianciardo estuda o princípio da razoabilidade como sinônimo de proporcionalidade e se refere, adotando a terminologia corrente no direito europeu continental, a três subprincípios ou juízos, a saber: *adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito*. Em suas palavras:

“El primer subprincipio del principio de proporcionalidad es el de proporcionalidad es el de adecuación o idoneidad. Lo primero que se exige de una medida es que tenga un fin. Lo segundo, que sea adecuada para el logro de ese fin. Es decir, que sea capaz de causar su objetivo. El subprincipio de adecuación tiene por finalidad controlar una cosa y otra.”¹⁵

...

“El juicio de necesidad es, en lo que a la aplicación se refiere, el más controvertido de los tres que forman la máxima de proporcionalidad. Ha sido también llamado ‘juicio de indispensabilidad’. Mediante él se examina se la medida adoptada por el legislador es la menos restringente de las normas iusfundamentables de entre las igualmente eficaces. Se exige, por tanto, la adopción de la ‘alternativa menos gravosa o restrictiva de los derechos’.”¹⁶

...

“Una vez determinada la adecuación y necesidad de la medida legislativa, resta examinar si es proporcionada *stricto sensu*. La definición de este tercer juicio no ofrece disputas en la doctrina y en la jurisprudencia: consiste en establecer si la medida guarda una relación razonable con el fin que se procura alcanzar. Esta coincidencia inicial no evita, por la generalidad del concepto, las disidencias al precisar en qué consiste una ‘relación razonable’. La posición dominante concreta el juicio en balanceo entre las ventajas y las desventajas de la medida.”¹⁷

No âmbito do Direito positivo não há dúvida de que a obediência ao princípio da proporcionalidade é condição de validade dos atos do Estado. Tal entendimento já está consolidado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Assim, os atos de repressão aos ilícitos, mesmo quando praticados em atenção a outros princípios constitucionais, devem respeitar o princípio da proporcionalidade. E como ensina Hugo de Brito Machado Segundo:

“Isso significa que um ato - normativo ou não -, praticado com o propósito de prestigiar um princípio constitucional, será válido na medida em que, além de atender a outras exigências,^[18] for adequado, necessário e proporcional em sentido estrito no atendimento dessa finalidade.

¹⁴ Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 7ª edição, Malheiros, São Paulo, 1997, p. 360.

¹⁵ Juan Cianciardo, *El Principio de Razonabilidad*, Ábaco de Rodolfo Desalma/Austral, Buenos Aires, 2004, p. 62.

¹⁶ Juan Cianciardo, *El Principio de Razonabilidad*, Ábaco de Rodolfo Desalma/Austral, Buenos Aires, 2004, p. 79.

¹⁷ Juan Cianciardo, *El Principio de Razonabilidad*, Ábaco de Rodolfo Desalma/Austral, Buenos Aires, 2004, p. 93.

¹⁸ Além de proporcional, o ato deverá ser editado por órgão competente, revestir-se da forma exigida pelas normas de superior hierarquia etc.

Explicamos.

Será *adequado* o ato que, de fato, conduzir à finalidade anunciada.

Será *necessário* o ato que, além de adequado, for também a maneira *menos gravosa* de se chegar à finalidade buscada. Caso haja outros meios também adequados, e menos gravosos, o ato de cuja validade se cogita será desproporcional por *desnecessidade*.

Finalmente, será *proporcional em sentido estrito* o ato que, além de adequado e necessário, realizar a mais equilibrada ponderação dos valores envolvidos, prestigiando, ou fazendo com que prepondere, aquele que, em prevalecendo, causar menores diminuições na efetividade dos demais.¹⁹⁻²⁰

Nenhuma dúvida pode mais haver quanto à inconstitucionalidade da proibição, imposta ao contribuinte em débito para com a Fazenda Pública, de mandar imprimir blocos de notas fiscais. Lamentável, portanto, é que muitas autoridades fazendárias persistam nessa prática ilícita, dando eloquente demonstração do mais absoluto menosprezo pelas manifestações do Judiciário, e em especial pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Resta-nos, portanto, apontar um caminho para que os prejudicados possam enfrentar essa prática inconstitucional persistente.

5. Como enfrentar o Problema

5.1. Direito a indenização

A proibição de mandar imprimir blocos de notas fiscais pode levar à redução, ou mesmo à paralisação das atividades do contribuinte. Implica, portanto, lucro cessante, que é indenizável por quem lhe tenha dado causa. Assim, demonstrada a paralisação, ou a redução das atividades e o conseqüente lucro cessante, o contribuinte tem indiscutível direito à indenização respectiva.

Em face do que estabelece o art. 37, parágrafo 6º, da vigente Constituição Federal, tanto a União, como os Estados e os Municípios respondem pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causem a terceiros. Basta a prova do dano, ou do lucro cessante, e da relação de causa e efeito entre este e a proibição indevida de que se cuida, para que se estabeleça a responsabilidade, que é objetiva, vale dizer, independe de ter havido culpa, ou dolo. Assim, o contribuinte prejudicado com a proibição de imprimir blocos de notas fiscais deve promover ação de procedimento ordinário contra a entidade que lhe tenha imposto tal proibição, geralmente o Estado, pois a autorização para impressão de blocos de notas fiscais é geralmente ato da Fazenda Estadual. Mas quando eventualmente se trate de ato de autoridade federal, ou municipal, a ação há de ser contra a União, ou contra o Município.

5.2. A responsabilidade pessoal do agente público

Temos sustentado que em caso de dano causado com culpa, ou dolo, existe também a responsabilidade do agente público. Responsabilidade pessoal, que enseja a propositura de ação do prejudicado diretamente contra o agente público causador do dano.

¹⁹ Tais aspectos nos parecem suficientes para guiar as conclusões a que chegaremos a seguir. Não é nossa intenção, aqui, alongar o exame do postulado da proporcionalidade. Não seria *adequado*, nem *necessário*, aos fins deste trabalho.

²⁰ Hugo de Brito Machado Segundo, *Contribuições e Federalismo*, São Paulo, Dialética, 2005, pp. 140 e 141.

A desvantagem da ação diretamente contra o agente público está na necessidade de demonstração do dolo ou da culpa. No caso da proibição de imprimir blocos de notas fiscais, o interessado poderá informar à autoridade administrativa, em requerimento a ela dirigido, que a proibição tem sido considerada inconstitucional, em reiterada jurisprudência, pelo Supremo Tribunal Federal, e neste caso o desatendimento do pedido pode configurar imperícia, falta de condições para o desempenho do cargo público, e desta forma ensejar a responsabilidade pessoal do agente público.

As vantagens da ação diretamente contra o agente público consistem, especialmente, no sentimento de responsabilidade que se cria no agente público acionado, que certamente o levará a meditar melhor sobre as consequências de seus atos, e na possibilidade de execução mediante a penhora de bens do promovido, descartando-se o demorado procedimento do precatório.

Há, é certo, quem sustente que não é cabível a ação do prejudicado diretamente contra o agente público. A ação teria de ser promovida sempre contra a entidade pública, cabendo a esta a ação regressiva contra seu agente nos casos de culpa ou dolo. E o Supremo Tribunal Federal, que em julgados anteriores admitiu a responsabilidade pessoal do agente público perante o prejudicado, tem decisão recente afirmando que a responsabilidade, tanto civil como administrativa, do agente público, é apenas em face da pessoa jurídica de Direito Público a cujo quadro funcional se vincula.²¹ O tema está a merecer, portanto, cuidadoso exame.

A nosso ver, o Supremo Tribunal Federal não alterou propriamente a sua jurisprudência. Apenas deixou de fazer explicitamente a distinção entre agente administrativo e agente político. Nos casos em que admitiu a possibilidade de ação do prejudicado diretamente contra o agente público tratava-se de agente administrativo. Já nos casos em que negou tal possibilidade, afirmando que a responsabilidade do agente público é apenas perante a Administração a que serve, tratava-se de agente político. Esta é a conclusão a que chegamos ao analisarmos a jurisprudência da Corte Maior sobre o assunto, e procuramos demonstrar no artigo "O STF e a Responsabilidade do Agente Público por Danos ao Contribuinte".²²

5.3. Ação contra o ente e contra o agente públicos

Seja como for, o melhor caminho para enfrentar o arbítrio estatal em casos assim, recomendável aos que se sintam prejudicados com a proibição de imprimir blocos de notas fiscais, ou com a imposição de sanções políticas semelhantes, de ilegalidade ou de inconstitucionalidade evidentes, nos parece ser a propositura de ação contra o agente público, e ao mesmo tempo contra o ente público.

O autor ressaltará na inicial que o réu, pessoa física, não é agente político e sim agente administrativo. Dirá que pretende demonstrar ter havido culpa ou dolo deste. Mas pedirá ao juiz que se considerar que a ação não é cabível contra este acolha o pedido contra o ente público, que responde objetivamente pela indenização pleiteada.

²¹ STF, 1ª Turma, RE nº 327.904-1/SP, rel. Ministro Carlos Britto, julgado em 15/08/2006, DJU 1 de 08/09/2006.

²² Hugo de Brito Machado, "O STF e a Responsabilidade do Agente Público por Danos ao Contribuinte", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 136, Dialética, São Paulo, janeiro de 2007, pp. 48 a 55.