

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



172

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

172

(JANEIRO - 2010)

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

Fotolitos
Forma Certa

Impressão
Yangraf

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

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

Mara Lara

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

Ana Carolina Moreira Garcia e Frederico de Almeida Fonseca - Não-incidência de IRRF sobre remessas ao exterior - Serviços técnicos sem transferência de tecnologia - Análise da jurisprudência

I - Introdução. II - Incidência de IRRF sobre remessas para o exterior para o pagamento de serviços - legislação interna e tratados internacionais. III - Análise da jurisprudência - decisão recente do TRF da 4ª Região e possíveis consequências para os contribuintes. IV - Conclusão.

7

Ana Cláudia Akie Utumi - Hedge via operações de *swap*: tributação pelo imposto de renda

1. Introdução. 2. Operações de *hedge*. Conceituação. 3. Operações de *swap*. Conceito e Tributação. 4. Conclusões.

18

Fábio Martins de Andrade - O consequencialismo, a modulação temporal dos efeitos e o ativismo judicial nas decisões do Supremo Tribunal Federal e o Estado de Direito

1. O começo da história. 2. A interpretação constitucional se adapta à complexa realidade subjacente. 3. A importância do ativismo judicial na proteção dos Direitos Fundamentais. 4. A encruzilhada pendente do Supremo Tribunal Federal.

34

Fernando Andreoni Vasconcellos - Reflexos da nova Lei do mandado de segurança no âmbito tributário

1. Introdução. 2. A evolução histórica da legislação a respeito da vedação à concessão de tutelas de urgência. 3. Constitucionalidade da limitação à concessão de tutelas de urgência e a sua derrotabilidade perante o caso concreto. 4. Conclusões.

44

Guilherme Cezaroti - A vedação à compensação de créditos tributários na nova Lei do mandado de segurança

1. Introdução. 2. A compensação como forma de extinção do crédito tributário e os arts. 7º, parágrafo 2º, e 14, parágrafo 3º, da LMS. 3. O princípio da universalidade da jurisdição e os arts. 7º, parágrafo 2º, e 14, parágrafo 3º, da LMS. 4. A compensação antes do trânsito em julgado quando há precedente do Supremo Tribunal Federal. 5. A compensação antes do trânsito em julgado quando há edição da lei ou ato da PGFN dispensando a apresentação de recursos. 6. A inaplicabilidade dos arts. 7º, parágrafo 2º, e 14, parágrafo 3º, da LMS aos mandados de segurança que não versam diretamente sobre compensação. 7. Direito intertemporal: a inaplicabilidade dos arts. 7º, parágrafo 2º, e 14, parágrafo 3º, da LMS aos processos em andamento. 8. Conclusões.

56

Hugo de Brito Machado - Desvio de finalidade na inscrição do contribuinte no Serasa

1. Introdução. 2. Desvio de finalidade. 3. Inconstitucionalidade da inscrição no Serasa. 4. Possíveis consequências da inscrição no Serasa. 5. Proteção adequada aos interesses da Fazenda.

67

Luís Henrique da Costa Pires - Os efeitos das ADIn's nºs 173 e 394 na questão das certidões negativas de débitos

1. Contextualização do tema. 2. A possível aplicação do artigo 207 do CTN. 3. A possível aplicação da nova Lei do mandado de segurança e a apresentação de garantia distinta do depósito em dinheiro. 4. Conclusão.

76

Desvio de Finalidade na Inscrição do Contribuinte na Serasa

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

O Poder Público costuma inverter o sentido dos institutos jurídicos criados para o setor privado para a proteção dos direitos de particulares, e fazer uso indevido desses institutos em proveito dos governantes. Isto se deu, por exemplo, com o sigilo bancário, instituído para a defesa do direito individual do cidadão e que termina sendo hoje uma barreira contra os auditores do Tribunal de Contas no exercício da tarefa de fiscalizar as contas públicas. Criou-se neste campo o que podemos denominar sigilo da coisa pública, denominação incoerente, por certo, mas não mais incoerente do que a utilização do sigilo bancário por dirigentes de entidades públicas.

Situação semelhante está a ocorrer com a inscrição do devedor em cadastro de inadimplentes. O setor privado instituiu cadastros para esse fim, procurando proteger aqueles que negociam com o crédito e precisam conhecer aqueles que não pagam suas dívidas para lhes negar novos créditos. O Poder Público apropriou-se da idéia e criou os seus cadastros de inadimplentes. No plano federal, a Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, instituiu o Cadin e nos planos estadual e municipal idêntica providência foi também adotada, com a instituição de cadastros de contribuintes inadimplentes.

No Estado do Ceará, a Lei nº 12.411, de 2 de janeiro de 1995, criou o Cadine, tendo sido regulamentada pelo Decreto nº 23.661, de 20 de abril de 1995, alterado pelo Decreto nº 27.114, de 27 de junho de 2003.

Esses cadastros, inconstitucionais porque violam a garantia constitucional de jurisdição, criaram dificuldades para os contribuintes, mas terminaram sendo desconsiderados pela opinião pública, especialmente pelas instituições financeiras e pelos fornecedores de mercadorias e serviços, que deixaram de levar em conta a inscrição de contribuintes nos mesmos para o fim de lhes concederem créditos.

Passaram, então, as Fazendas Públicas, a cogitar da inscrição dos contribuintes inadimplentes no cadastro da Serasa, que seria, este sim, eficiente para o pretendido, vale dizer, para o fim de criar constrangimento aos que por qualquer razão não pagam tributos, com o nivelamento destes aos



Hugo de Brito Machado

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

inadimplentes do setor privado. Tal prática, todavia, é desprovida de validade jurídica porque alberga evidente desvio de finalidade, além de ser inconstitucional, como neste pequeno estudo vamos demonstrar.

2. Desvio de Finalidade

2.1. *Como vício do ato administrativo*

Como ensina, com inteira propriedade, Celso Antônio Bandeira de Mello, cada ato administrativo tem a finalidade para a qual a lei o concebeu e não pode ser validamente praticado com finalidade diversa. Em suas palavras:

“Não se pode buscar através de um ato a proteção de bem jurídico cuja satisfação deveria ser, em face da lei, obtida por outro tipo ou categoria de ato. Ou seja: cada ato tem a finalidade em vista da qual a lei o concebeu. Por isso, por via dele só se pode buscar a finalidade que lhe é correspondente, segundo o modelo legal. Com efeito, bem o disse Eduardo Garcia de Enterría, com a habitual proficiência, que ‘os poderes administrativos não são abstratos, utilizáveis para qualquer finalidade, são poderes funcionais, outorgados pelo ordenamento em vista de um fim específico, com o que apartar-se do mesmo obscurece sua fonte de legitimidade.’ (Eduardo Garcia de Enterría e Tomás-Ramón Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, 4ª ed. T. I, Madri, Civitas, 1983, p. 442)

Então, se o agente dispõe de competências distintas para a prática de atos distintos, não pode, sob pena de invalidade, valer-se de uma competência expressada pelo ato ‘x’ com o fito de alcançar a finalidade ‘z’ que deveria ser atingida por meio do ato ‘y’.

Por exemplo: se o agente tem competência para remover um funcionário e possui também competência para suspendê-lo, não pode removê-lo *com a finalidade de puni-lo* pois o ato de remoção não tem finalidade punitiva.”¹

Diógenes Gasparini, depois de analisar diversas teorias a respeito do uso e do abuso de poder, nas quais se cogita do desvio de finalidade, esclarece que também “há desvio de finalidade quando a autoridade administrativa vale-se de um dado instrumental jurídico destinado por lei a alcançar certo fim para obter outro, ainda que de interesse público”.²

Seja como for, os atos administrativos praticados com desvio de finalidade são desprovidos de validade jurídica. E quando contrários à Constituição, como acontece com a inscrição do contribuinte na Serasa, podem ensejar o dever de indenizar o dano causado, como adiante será demonstrado.

2.2. *Finalidade do cadastro da Serasa*

Serasa é uma empresa privada ligada ao setor bancário. Surgiu com o nome de Serviços de Assessoria S.A. Daí a sigla Serasa. Depois mudou seu nome para Centralizadora de Serviços dos Bancos, mas continuou com a sigla anterior com a qual se tornara conhecida em todo o País. Seu objetivo é manter um cadastro de pessoas que não pagaram suas dívidas e, com isto, facilitar a decisão da instituição financeira que deva considerar a credibilidade daquele que a procura para obter empréstimo.

¹ *Curso de Direito Administrativo*, 14ª ed., Malheiros, São Paulo, 2002, p. 358.

² *Direito Administrativo*, 8ª ed., Saraiva, São Paulo, 2003, p. 134.

O referido cadastro de inadimplentes é útil, também, para as empresas que realizam vendas ou prestam serviços para pagamento a prazo. Podemos dizer, portanto, que a finalidade do cadastro na Serasa é auxiliar aqueles que negociam com o crédito, bancos e outras instituições financeiras, bem como os que fornecem mercadorias ou serviços para pagamento a prazo.

2.3. O desvio de finalidade

Ocorre que a Fazenda Pública não negocia com crédito. Ela não empresta dinheiro nem vende ou presta serviços para pagamento a prazo. A dívida de tributo não decorre de nenhuma concessão feita ao contribuinte pela Fazenda Pública, mas da prática por este da atividade econômica, que não é inerente a nenhum contrato com o Poder Público e constitui uma garantia constitucional.

É evidente, portanto, que a inscrição no cadastro da Serasa, de um contribuinte que tem débito seu inscrito em Dívida Ativa configura indiscutível desvio de finalidade. Primeiro, porque a finalidade desse cadastro é a proteção ao crédito, e a Fazenda Pública não contrata crédito com o contribuinte, que se torna devedor do Fisco pelo simples fato de exercer uma atividade econômica e não por haver tomado dinheiro emprestado. Segundo, porque tal inscrição tem como verdadeiro objetivo criar um constrangimento para o contribuinte, para obrigá-lo a fazer o pagamento do tributo que lhe é cobrado, quando para esse fim a Fazenda Pública dispõe do instrumento jurídico próprio, que é a execução fiscal.

2.4. Cadastro de contribuintes inadimplentes

O apontado desvio de finalidade resta ainda mais evidente quando se considera que as Fazendas Públicas dispõem de cadastros para os seus devedores inadimplentes. Prefere, todavia, o cadastro da Serasa exatamente porque a inscrição no Cadin ou Cadine não tem sido entendida pelo mundo empresarial como motivo para restrições ao crédito do inscrito, tendo em vista tratar-se de devedor de tributo que pode ter, e em muitos casos realmente tem, motivos para questionar a legalidade da exigência, não tendo o não pagamento de um tributo o mesmo significado que tem o não pagamento de uma dívida bancária. Vê-se, pois, facilmente, que essa preferência consubstancia desvio de finalidade e abuso de poder, mais uma forma de prepotência do Fisco em suas relações com o contribuinte.

3. Inconstitucionalidade da Inscrição na Serasa

3.1. Direito ao exercício da atividade econômica

Qualquer embaraço ao exercício da atividade econômica contraria a Constituição Federal, porque esta coloca entre os direitos fundamentais o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão,³ e estabelece que é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.⁴

³ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XIII.

⁴ Constituição Federal de 1988, art. 170, parágrafo único.

Sobre as restrições à liberdade profissional ou do exercício da atividade econômica, aliás, já escrevemos:

“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 restrição 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.”⁵

⁵ “Sanções Políticas no Direito Tributário”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 30, Dialética, São Paulo, 1998, pp. 46/47.

E não temos dúvida de que a inscrição do contribuinte no cadastro de inadimplentes da Serasa, na medida em que constitui forma oblíqua de execução, vale dizer, forma de cobrança coativa, é flagrantemente inconstitucional. Com ela, a Fazenda Pública procura fazer justiça com as próprias mãos. Restringe a liberdade do exercício de atividade econômica, e ainda suprime inteiramente o direito à jurisdição, que é a mais elementar das garantias constitucionais, porque consubstancia o direito de ter direitos. Ou, dito isto com outras palavras, consubstancia o direito à efetividade dos direitos.

3.2. Defesa da execução indireta

—Os que defendem as execuções indiretas, entre as quais está a inscrição do contribuinte inadimplente na Serasa, sustentam que, se o credor particular tem o direito de inscrever o devedor inadimplente em cadastro que o expõe ao conhecimento público e lhe causa constrangimento, esse direito não pode ser negado à Fazenda Pública. Esquecem, como se vê, que o credor privado concede crédito, negocia com o crédito e por isto mesmo precisa de proteção para realizar com segurança os seus negócios, enquanto a Fazenda Pública se torna credora em decorrência do exercício da atividade econômica pelo contribuinte, ao qual não concede coisa alguma, sendo a inscrição em cadastro de inadimplentes apenas uma forma de execução indireta, ou como preferimos denominar, uma sanção política contra o contribuinte.

Os defensores das denominadas sanções políticas argumentam com a ressalva feita pelo dispositivo constitucional, posto que na verdade o art. 170, parágrafo único, da vigente Constituição Federal, assegura a todos o livre exercício da atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, *salvo nos casos previstos em lei*. A ressalva, segundo eles, abrigaria a possibilidade de proibir o exercício da atividade econômica aos que não atenderem a todas as exigências da Administração Tributária.

Ocorre que tal ressalva não tem nem pode ter o alcance que lhe pretendem atribuir, sob pena de restar transformada a exceção em regra. Sobre este ponto já escrevemos:

“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.”⁶

A autorização estatal para o exercício da atividade não pode ficar condicionada ao pronto atendimento das exigências da Administração Tributária porque isto, além de converter em regra a exceção, o que é bastante para desqualificar essa interpretação estatizante, implica negar as mais elementares garantias do contribuinte contra exigências tributárias indevidas. Em outras palavras, admitir-se que o exercício da atividade econômica só seria permitido aos que cumprissem as exigências da

⁶ “Sanções Políticas no Direito Tributário”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 30, Dialética, São Paulo, 1998, p. 47. No mesmo sentido: Hugo de Brito Machado Segundo, “As Liberdades Econômica e Profissional e os Cadastros de Contribuintes”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 67, Dialética, São Paulo, 2001, pp. 73 e ss.

Administração Tributária sem qualquer questionamento implicaria eliminar todos os princípios constitucionais da tributação, transformando a relação tributária em uma relação simplesmente de poder.

3.3. A jurisprudência do STJ e do STF e a persistência da Fazenda Pública

Além das súmulas já acima citadas, o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal têm jurisprudência repudiando o uso das denominadas sanções políticas pela Administração Tributária.

Sem qualquer respeito pelas manifestações do Judiciário sobre o assunto, 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 inscrição do contribuinte inadimplente no cadastro da Serasa nada mais é do que uma nova forma de sanção política, flagrantemente inconstitucional.

A propósito do uso de formas oblíquas de execução pela Fazenda Pública, 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 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

⁷ “Sanções Políticas no Direito Tributário”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 30, Dialética, São Paulo, 1998, pp. 46 a 49. Hugo de Brito Machado Segundo, “As Liberdades Econômica e Profissional e os Cadastros de Contribuintes”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 67, Dialética, São Paulo, 2001, pp. 73 e ss. Raquel Cavalcanti Ramos Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, “Certidão Negativa e Recebimento de Precatório”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 136, Dialética, São Paulo, 2007, pp. 56 e ss.

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. Além do que está consolidado nas súmulas já referidas neste texto, o Supremo Tribunal Federal já o disse, em julgado que porta a seguinte ementa:

“Débito Fiscal - Impressão de Notas Fiscais - Proibição - Insustentabilidade.

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

Na sustentação da tese que afirma a inconstitucionalidade das sanções políticas, o Ministro Marco Aurélio foi incisivo, argumentando:

“... 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 Verbete 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.”¹⁰

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).”¹¹

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

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

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

¹¹ Ministro Celso de Mello, voto proferido no Recurso Extraordinário nº 413.782-8/SC, em 17/03/2005.

Observaram, a propósito e com inteira propriedade, Raquel Cavalcanti Ramos Machado e Hugo de Brito Machado Segundo¹² que, através do acórdão que acabamos de referir, o Supremo Tribunal Federal “revisitou” o tema das sanções políticas *à luz do princípio da proporcionalidade*. Tanto que, em seu voto, o Ministro Marco Aurélio lembrou que “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...”¹³

4. Possíveis Consequências da Inscrição na Serasa

4.1. O dano e o dever de indenizar

A inscrição indevida em cadastro de inadimplentes pode gerar dano, sendo indiscutível o direito à correspondente indenização. Nas relações de Direito Privado pode ser considerada indevida a inscrição quando efetivamente não exista o débito, vale dizer, quando já tenha ocorrido o pagamento correspondente.

Em se tratando de contribuinte inadimplente, porém, ainda que no entender da Fazenda Pública exista o débito, a inscrição pode vir a ser tida como indevida em face do desvio de finalidade que a vicia como ato administrativo. E neste caso, como no caso de débito realmente inexistente, surgirá para o prejudicado o direito à indenização pelo dano sofrido.

Embora existam decisões judiciais considerando que não é indevida a inscrição do contribuinte em cadastro de inadimplentes, o assunto ainda comporta muitas divergências e a inscrição de contribuintes inadimplentes no cadastro da Serasa pode vir a ter como consequência o dever, para a Fazenda Pública, de indenizar o dano sofrido pelo contribuinte.

4.2. A desconsideração da inscrição

Certa, porém, como consequência da inscrição do contribuinte inadimplente no cadastro da Serasa é a desconsideração dessa inscrição, para o fim pretendido, tal como ocorreu, naturalmente, com a inscrição nos cadastros instituídos pelas Fazendas Públicas.

Inicialmente os contribuintes inscritos no cadastro da Serasa vão enfrentar dificuldades no desempenho de suas atividades. Depois, na medida em que as instituições financeiras forem constatando que os mesmos na verdade não podem ser equiparados aos que deixam de honrar obrigações de Direito Privado, porque na maioria dos casos têm razões para se oporem às cobranças de tributos, o significado de tal inscrição começará a se modificar. A rigor, pode-se prever que ocorrerá o mesmo que ocorreu com a inscrição de contribuintes nos cadastros das Fazendas.

¹² Raquel Cavalcanti Ramos Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, “Certidão Negativa e Recebimento de Precatório”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 136, Dialética, São Paulo, 2007, pp. 56 e ss.

¹³ STF, Pleno, RE nº 413.782/SC, rel. Ministro Marco Aurélio, julgado em 17/3/2005, DJ de 3/6/2005, p. 4, e *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 120, Dialética, São Paulo, 2005, p. 222. Inteiro teor obtido em www.stf.gov.br.

5. Proteção Adequada aos Interesses da Fazenda

5.1. Execução fiscal

Nosso ordenamento jurídico cuida de proteger os interesses da Fazenda Pública credora, colocando à disposição desta um instrumento a ser por ela utilizado para a proteção de seu direito de receber os tributos. A tese que sustentamos, segundo a qual a inscrição do contribuinte em cadastro de inadimplentes da Serasa, ou qualquer outra sanção política, não pode ser considerada antifazendária, pois na verdade o que é contrário aos interesses da Fazenda é o comodismo geralmente adotado na arrecadação dos tributos. A ação de execução fiscal é, sim, um instrumento adequado para a proteção dos interesses da Fazenda Pública.

Não se venha alegar que o Judiciário é moroso e, por isto, a utilização da execução fiscal não protege efetivamente o direito da Fazenda Pública credora. Eficiente mesmo seria o uso de sanções políticas. Estas, sim, obrigariam o contribuinte a pagar seus débitos, tornando a Administração Tributária mais eficiente.

Na verdade, porém, a eficiência na arrecadação não pode ser alcançada com violação da ordem jurídica. Se pudesse, melhor seria cobrar os tributos como já ocorreu antes do surgimento do Direito Tributário, quando a relação de tributação era uma relação de poder, e por isto mesmo o governante podia obrigar o contribuinte, pela força, a fazer o pagamento das quantias que o Governo considerasse devidas. A questão que se coloca, portanto, é a de saber se devemos tratar a relação tributária como relação jurídica ou como relação simplesmente de poder.

5.2. Melhorar a prestação jurisdicional

Por outro lado, não se pode admitir o argumento de que a prestação jurisdicional é um meio inadequado para a proteção do crédito da Fazenda Pública, porque se alguém pode melhorar a prestação jurisdicional, tornando-a mais rápida, esse alguém com certeza não é o contribuinte, e sim o Estado.

Por outro lado, temos de considerar que em muitos casos a deficiência da qual decorre a demora na prestação jurisdicional é da própria Fazenda, que embora conte com inúmeros privilégios processuais, ainda assim não faz o que lhe cabe fazer como parte.