

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

189

(JUNHO - 2011)

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

Impressão
Edições Loyola

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



Francisco Baratti
é o autor da pintura 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

Alessandro Mendes Cardoso e Edgar Junqueira Freire - Do direito ao crédito integral do ICMS e a guerra fiscal: análise da evolução jurisprudencial

1. Introdução: a guerra fiscal. 2. Do direito ao crédito de ICMS em operações interestaduais com mercadorias. 3. A não cumulatividade do ICMS: aspectos constitucionais e infraconstitucionais. 4. Jurisprudência administrativa de Minas Gerais e São Paulo: crédito presumido.

9

Alexandre Macedo Tavares e Gabriel de Araujo Sandri - Coisa julgada e a imutabilidade da base de cálculo da contribuição previdenciária em face da realização de acordo trabalhista na fase expropriatória

1. Introito. 2. Da incipiente jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho. 3. Da coisa julgada. 4. Dos limites subjetivos da coisa julgada. 5. Da coisa julgada no processo do trabalho. 6. Do princípio trabalhista da conciliação e sua limitação lógico-jurídica. 7. Lançamento tributário: competência funcional. 8. O malferimento à tripartição das funções estatais. 9. Afronta ao devido processo legal. 10. Considerações finais.

22

Guilherme Cezaroti - Cofins das sociedades uniprofissionais. Ainda a questão da limitação temporal dos efeitos da coisa julgada

I. Introdução. II. Limites da coisa julgada. Cláusula *rebus sic stantibus*. Mudança legislativa superveniente. III. Algumas observações a respeito da aplicação do art. 741, parágrafo único, do Código de Processo Civil. IV. Conclusão.

36

Hugo de Brito Machado - O livre exercício da atividade econômica e a inscrição do contribuinte

1. Introdução. 2. Supremacia dos direitos fundamentais. 3. Atividade econômica. 4. A inscrição do contribuinte. 5. Manifestações jurisprudenciais. 6. Conclusões.

47

Igor Danilevitz - O art. 114 do Código Tributário Nacional e a lógica proposicional: um critério de interpretação possível

Introdução. 1. O fato gerador e o art. 114 do Código Tributário Nacional. 2. O sentido do que é necessário e suficiente. 3. Aplicação prática do conhecimento teórico anterior. Conclusões.

58

Ives Gandra da Silva Martins - Breves considerações sobre a responsabilidade tributária por antecipação

74

Leonardo e Silva de Almendra Freitas - Desmistificando a modulação dos efeitos temporais das viradas jurisprudenciais (*prospective overruling*) no Direito Tributário: experiência jurisprudencial, aspectos processuais e um caso ideal para sua utilização ([i]llegitimidade do contribuinte "de fato")

1. Colocação do tema. 2. Premissas teóricas da técnica de decisão examinada. 3. Experiência jurisprudencial (favorável e contrária). 4. Desconstruindo os argumentos contrários à própria possibilidade teórica da modulação e o exemplo de *overruling* aqui escolhido. 5. Aspectos práticos e processuais.

77

Marciano Seabra de Godoi - O Superior Tribunal de Justiça e a aplicação do Tratado Brasil-Suécia para evitar a dupla tributação da renda: crítica ao acórdão do Recurso Especial 426.945

1. Conteúdo do recurso especial e voto do relator originário (Ministro Teori Zavascki). 2. Voto do Ministro José Delgado. 3. Votos dos Ministros Francisco Falcão, Denise Arruda e Luiz Fux. 4. Conclusão.

95

O Livre Exercício da Atividade Econômica e a Inscrição do Contribuinte

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Temos afirmado que a relação de tributação, embora teoricamente seja uma relação jurídica, na prática é muito mais uma relação de poder. Aliás, não apenas na relação tributária, mas em todas as relações do Estado com o cidadão, infelizmente ainda se pode notar a predominância do poder. E por isto mesmo quem vivencia a relação entre o Fisco e o contribuinte não se surpreende quando afirmamos que essa relação é muito mais uma relação de poder, como tal entendida aquela que nasce e se desenvolve segundo a vontade da parte poderosa, do que uma relação jurídica, como tal entendida aquela que nasce e se desenvolve segundo regras previamente estabelecidas.

Na tentativa de superar essa realidade, tem sido cada dia mais acentuada a tendência de se colocar em patamares superiores do ordenamento jurídico as regras mais expressivas na limitação do poder de tributar. E por isto mesmo temos hoje uma Constituição repleta de regras a respeito da tributação.

Ocorre que a eficácia dessas regras jurídicas é extremamente baixa. É como afirma George Marmelstein:

“A Constituição brasileira, infelizmente, ainda é apenas uma miragem: ao se olhar para o papel, tem-se a impressão de estar em um oásis, cheio de beleza e abundância. Porém, quando se voltam os olhos para a realidade, o que se vê é um deserto vazio e sem vida.”¹

Depois de se reportar ao “sentimento de frustração decorrente da falta de sinceridade das normas constitucionais”, assevera Marmelstein com toda razão:

“É extremamente necessário que a sociedade como um todo se convença da importância ética dos direitos fundamentais para a construção de um ambiente de convivência melhor para todos. E não somente isso. É preciso também que se lute diariamente pela realização desses direitos, através de uma reivindicação consciente e planejada.”²



Hugo de Brito Machado

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

¹ George Marmelstein, *Curso de Direitos Fundamentais*, Atlas, São Paulo, 2008, p. XIX.

² George Marmelstein, *Curso de Direitos Fundamentais*, Atlas, São Paulo, 2008, p. XX.

A nosso ver, essa *reivindicação consciente e planejada* depende da crença e esta depende do conhecimento desses direitos fundamentais. Por isto é que decidimos escrever este pequeno estudo na tentativa de contribuir, ainda que modestamente, para o conhecimento do direito ao livre exercício da atividade econômica, que na prática tem sido violentado pela Fazenda Pública, tanto a federal, como as estaduais e municipais, com o indeferimento de pedidos de inscrição no cadastro de contribuintes e com o cancelamento de tal inscrição, a pretexto de defender o interesse arrecadatário.

Começaremos estudando a supremacia dos direitos fundamentais, que não podem ser suprimidos pelo legislador nem pelo intérprete ou aplicador das regras jurídicas. Depois estudaremos o direito ao exercício da atividade econômica, para demonstrar que ele independe de autorização governamental. Em seguida, estudaremos a inscrição do contribuinte, sua natureza jurídica e sua finalidade, bem como as arbitrariedades praticadas pelas fazendas públicas no que a ela diz respeito para, finalmente, enunciarmos as nossas conclusões.

2. Supremacia dos Direitos Fundamentais

2.1. A livre iniciativa como um direito fundamental

A Constituição Federal de 1988, ao cuidar dos direitos e garantias fundamentais diz que “é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”³. E embora alguns doutrinadores considerem uma repetição desnecessária⁴, no capítulo em que trata dos princípios gerais da atividade econômica estabelece, específica e claramente, que:

“É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”⁵

Dúvida, portanto, não pode haver, de que em nosso País o exercício de qualquer atividade econômica é um direito fundamental.

2.2. Direitos fundamentais como “cláusulas pétreas”

Além de albergado em norma da mais alta posição hierárquica do sistema, o direito ao livre exercício da atividade econômica, sendo, como é, um direito fundamental, não pode ser atingido nem mesmo por emenda à Constituição.

Neste sentido, George Marmelstein escreve:

“A rigidez constitucional, inerente a qualquer norma da Constituição, já funciona, naturalmente, como instrumento de limitação do Poder Legislativo, na medida em que dificulta a mudança no texto constitucional. Ainda assim, a simples exigência de uma maioria qualificada não é suficiente para impedir por completo que haja abusos por parte do legislador. Afinal, o constituinte derivado (poder constituído) também pode ser tão opressor quanto o legislador ordinário, até porque, na prática, essas funções são exercidas pelas mesmas pessoas. Os regimes totalitários do século XX bem demonstraram isso.

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

⁴ Pinto Ferreira, *Comentários à Constituição Brasileira*, 6º volume, Saraiva, São Paulo, 1994, p. 248; e Wolgran Junqueira Ferreira, *Comentários à Constituição de 1988*, volume 2, Julex, São Paulo, 1989, p. 962.

⁵ Constituição Federal de 1988, art. 170, parágrafo único.

Por essa razão, em diversos países nos quais o respeito incondicional à vontade da maioria resultou na edição de leis ou emendas constitucionais que serviram para destruir os mais básicos direitos dos seres humanos, resolveu-se ir ainda mais além do que a simples rigidez constitucional, instituindo total impossibilidade de alterar determinados elementos da Constituição, através das chamadas *cláusulas pétreas*. Nesse sentido, aqui no Brasil, a CF/88 estabeleceu, em seu art. 60, § 4º, inciso IV, que não podem ser objeto de deliberação as propostas de emenda constitucional tendente a abolir 'os direitos e garantias individuais'.⁶

Como se vê, os direitos fundamentais não podem ser atingidos pelo legislador, nem mesmo pelo constituinte derivado. Inteiramente desprovidas de validade são as regras, de qualquer patamar hierárquico, com as quais se pretenda restringir o alcance da regra da Constituição que estabelece os direitos fundamentais.

2.3. Inadmissibilidade de supressão pelo intérprete da Constituição

Se o próprio elaborador das regras jurídicas não pode formular restrições às regras que estabelecem direitos fundamentais, é indiscutível que o intérprete dessas regras não pode fazer a denominada interpretação restritiva. Assim, as regras da Constituição que estabelecem direitos fundamentais não comportam interpretações tendentes a suprimir ou amesquinhar tais direitos.

Inadmissível, pois, uma interpretação do parágrafo único do art. 170 da vigente Constituição Federal, que diz ser a todos assegurado o livre exercício da atividade econômica independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei, que amplie tal ressalva de sorte a ver nela abrangida a exigência de inscrição no cadastro de contribuintes.

Essa ressalva, como adiante será demonstrado, tem a finalidade de permitir o controle estatal de certas atividades, com objetivos específicos e não como forma de intervenção no domínio econômico.

3. Atividade Econômica

3.1. A livre iniciativa e as exceções admissíveis

Na interpretação do art. 170, parágrafo único, da Constituição Federal de 1988, coloca-se a questão de saber quais são as exceções que o legislador pode estabelecer para a regra do livre exercício da atividade econômica.

Celso Antônio Bandeira de Mello, depois de expor os fundamentos da tese que defende, conclui:

"Em suma: o que a lei pode ressaltar é a desnecessidade de autorização para o exercício de certa atividade; nunca, porém, restringir a liberdade de empreendê-la, e na medida desejada. E, por isso mesmo, como a seguir melhor se esclarece, dita autorização (ou denegação), evidentemente, não concerne aos *aspectos econômicos*, à livre decisão de atuar nos setores tais ou quais e na amplitude acaso pretendida, mas ao ajuste do empreendimento a exigências atinentes a salubridade, a segurança, a higidez do meio ambiente, a qualidade mínima do produto em defesa do consumidor etc. É claro que, se fosse dado ao Poder Público ajuizar sobre a conveniência de os particulares

⁶ George Marmelstein, *Curso de Direitos Fundamentais*, Atlas, São Paulo, 2008, pp. 261/262.

atuarem nessa ou naquela esfera e decidir sobre o volume da produção, estar-se-ia desmentindo tudo o que consta dos artigos citados e do próprio parágrafo único do art. 170, conforme se acaba de referir.”⁷

Como o exercício de qualquer atividade econômica implica deveres tributários, admitir-se que a inscrição no cadastro de contribuintes seja tratada como uma condição para o exercício da atividade pelo contribuinte não seria admitir exceções. Seria, isto sim, inverter totalmente a regra do parágrafo único do art. 170, que passaria a dizer que o exercício de qualquer atividade econômica depende de autorização do Poder Público.

3.2. *Fundamento das exceções*

É evidente que as exceções admitidas pelo mencionado dispositivo da Constituição têm fundamento na necessidade do controle estatal de certas atividades. Não quanto aos aspectos econômicos ou financeiros, mas quanto a aspectos outros, como segurança, saúde, meio ambiente, e sempre sem a proibição pura e simples da atividade.

Assim, uma fábrica de armas e de munições, por exemplo, jamais poderá instalar-se e iniciar o exercício da atividade econômica produtiva sem autorização governamental. O mesmo se pode dizer de uma fábrica de medicamentos.

4. A Inscrição do Contribuinte

4.1. *O que é a inscrição*

Para que se perceba o quanto é inadmissível a negativa, ou o cancelamento de inscrição do contribuinte no cadastro de contribuintes de determinado tributo, como tem ocorrido especialmente nas Secretarias de Fazenda ou Finanças dos Estados com contribuintes do ICMS, basta que se tenha clara a ideia da finalidade da questionada inscrição.

Existem tributos com fatos geradores que ocorrem de forma isolada, ou instantânea, enquanto existem tributos com fatos geradores que ocorrem numa relação continuada, ou continuativa. Para os primeiros, não se faz necessário um cadastro de contribuintes, pois estes não permanecem numa relação com o Fisco. São contribuintes apenas em situações esporádicas, eventuais, relacionadas a fatos específicos, submetidos a controles que não dizem respeito à relação tributária, como é o caso do imposto sobre transmissão de bens imóveis. Para os últimos, porém, é necessário um cadastro dos contribuintes, que se submetem ao controle permanente dos fatos que praticam na relação de tributação.

A legislação estadual referente ao Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação⁸, cuida de um cadastro dos contribuintes desse imposto, que define como o registro centralizado e sistematizado no qual se inscreverão, antes de iniciarem suas atividades, todas as pessoas físicas ou jurídicas definidas em

⁷ Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, 27ª edição, Malheiros, São Paulo, 2010, pp. 799/800.

⁸ Constituição Federal de 1988, art. 155, inciso II.

lei como contribuintes do ICMS, e conterà dados e informações que os identificará, localizará e classificará segundo a sua natureza jurídica, atividade econômica, tipo de contribuinte e regime de recolhimento do imposto⁹. Da mesma forma, as fazendas dos municípios, e da União, dispõem de cadastros de contribuintes de seus impostos.

Ao requerer inscrição nesses cadastros, os contribuintes identificam-se perante a Fazenda Pública e passam a agir sob o controle desta no desempenho de suas atividades profissionais ou econômicas, especialmente no que concerne aos fatos relevantes na relação tributária. E essa identificação geralmente é condição indispensável para que possam emitir, ou ter em seus nomes emitidos, e utilizar os documentos que a legislação tributária exige como obrigações tributárias acessórias.

4.2. A inscrição como obrigação tributária acessória

A inscrição no cadastro de contribuintes, como se vê, atende ao interesse da Administração Tributária. Para o contribuinte, ela não precisaria existir se não fosse a necessidade de obedecer a legislação tributária. Para o contribuinte, aliás, seria melhor se não existissem as obrigações tributárias acessórias, entre elas a de inscrever-se em cadastro de contribuintes. Tal inscrição não atende a interesse seu, mas a interesse exclusivamente da Fazenda Pública.

A inscrição no cadastro de contribuintes é uma obrigação tributária acessória. Aquele que pretende exercer determinada atividade tem o dever de se identificar perante a Fazenda Pública interessada na cobrança do tributo que incide sobre a mesma, para viabilizar o controle de seus atos relevantes na relação de tributação na qual passa a ser sujeito passivo.

4.3. Recusa ou cancelamento de inscrição como sanção política

A recusa do pedido de inscrição, assim como o cancelamento da inscrição já existente, constitui forma de obrigar o contribuinte a operar na clandestinidade. Em outras palavras, constitui forma de obrigar o contribuinte a agir ilegalmente.

Ocorre que, na generalidade das situações, o contribuinte não tem como exercer suas atividades sem dispor da documentação exigida pela legislação tributária. Um comerciante, por exemplo, não tem como promover a circulação de mercadorias sem dispor das notas fiscais que a legislação tributária exige. Por outro lado, muitos compradores exigem a nota fiscal, sem a qual não farão a compra. Em síntese, o fato de não estar regularmente inscrito no cadastro de contribuintes implica, na generalidade dos casos, total impossibilidade de exercício da atividade profissional ou econômica.

A legislação estadual referente ao ICMS geralmente estabelece diversas causas para o indeferimento do pedido de inscrição no cadastro de contribuintes, a maioria delas absolutamente inadmissíveis, como ocorre, por exemplo, com a indicada na legislação do Ceará, segundo a qual a inscrição não será concedida “quando o titular ou sócio da empresa pleiteante estiver inscrito na Dívida Ativa do Estado ou

⁹ Assim dispõe o Regulamento do ICMS do Estado do Ceará, art. 92.

participe de outra que esteja cassada, suspensa ou baixada de ofício”¹⁰. É da maior evidência que o fato de estar o titular do empreendimento, se pessoa física, ou qualquer dos sócios da empresa, se pessoa jurídica, com débito para com a Fazenda, bem como em face de algumas das outras razões previstas na legislação, constituem formas de compelir o devedor ao pagamento do que lhe é exigido pelo Fisco, sem que tenha sequer a oportunidade de questionar a validade jurídica da exigência.

No âmbito federal não é diferente. Tornou-se comum o cancelamento, pela Receita Federal, de inscrições de contribuintes, pessoas físicas, como sanção pela não apresentação de declaração de rendimentos, ou de isentos, durante certo tempo. Esse cancelamento é uma sanção política, ou sanção anômala, absolutamente inconstitucional, e se destina apenas a justificar a cobrança de uma “taxa” pelo restabelecimento da inscrição, outra violação flagrante da Constituição Federal.

Realmente, a inscrição do contribuinte no Cadastro de Pessoas Físicas é uma obrigação deste, para que o Fisco o conheça e possa mantê-lo sob controle. Com o cancelamento, o contribuinte é posto indevidamente na clandestinidade, que o impede de praticar quase todos os atos de sua vida normal. E, ao pleitear o restabelecimento de sua inscrição, ele está simplesmente a fazer uma petição, que a Constituição Federal assegura independentemente do pagamento de taxas¹¹. É evidente, portanto, o arbítrio, tanto no ato do cancelamento do CPF como na cobrança de taxa para o seu restabelecimento.

A Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, notável exemplo de descaso do governo para com a Ordem Jurídica¹², cuida dos mais diversos assuntos, inclusive do cancelamento de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ. Para tanto, altera dispositivos da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pertinentes ao assunto, albergando verdadeiras sanções políticas, porque o cancelamento da inscrição em cadastro de contribuinte, repita-se, implica negar o direito ao exercício de atividade econômica ou profissional para quem não esteja atendendo as exigências tributárias da Fazenda Nacional.

4.4. Recusa de autorização para a impressão de notas fiscais

A legislação tributária impõe aos contribuintes, além de muitas outras obrigações acessórias, a emissão de certos documentos, entre os quais se destacam as notas fiscais, que devem ser impressas por estabelecimentos gráficos a tanto autorizados pela Fazenda. E estabelece que o contribuinte deve obter autorização em cada caso, sempre que mandar imprimir esses documentos¹³.

Tal exigência tem plena justificativa como forma de evitar a impressão de notas fiscais para serem utilizadas fraudulentamente. Notas fiscais colocadas fora do

¹⁰ Regulamento do ICMS do Estado do Ceará (Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997), art. 94, inciso IV.

¹¹ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XXIV, alínea “a”.

¹² A Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008 trata de diversos assunto, em flagrante menosprezo ao estabelecido na Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998.

¹³ As fazendas estaduais têm se tornado cada vez mais rigorosas no controle da impressão de notas fiscais, especialmente depois de observarem que, em virtude da malsinada não cumulatividade do ICMS, tais documentos são às vezes utilizados como verdadeiros cheques contra a Fazenda, gerando créditos do ICMS relativamente a entradas de mercadorias que na verdade não acontecem.

controle do órgão fiscal. Aliás, hoje um documento superado pela moderna tecnologia, posto que em uso atualmente é a denominada nota fiscal eletrônica.

Seja como for, certo é que a recusa da autorização para a manufatura de qualquer documento fiscal de uso obrigatório implica privar o contribuinte de cumprir obrigações tributárias. E a paralisar o exercício de suas atividades, porque este, na maioria dos casos, é impossível sem a utilização de certos documentos exigidos pela legislação tributária.

4.5. Exigências tributárias e autorização para o exercício da atividade econômica

Realmente, certas exigências constantes da legislação tributária, a começar com a inscrição do contribuinte em cadastro específico, terminam por constituir o adimplemento de obrigações tributárias como condição para o exercício da atividade econômica, o que quer dizer que este fica a depender de autorização da autoridade fazendária.

Como a inscrição no cadastro de contribuintes está sujeita ao atendimento de condições especiais, e pode ser cancelada em face do inadimplemento de certas obrigações tributárias, resta claro que fica nas mãos da autoridade fazendária autorizar o exercício da atividade econômica, em flagrante afronta ao parágrafo único do art. 170 da Constituição Federal.

5. Manifestações Jurisprudenciais

5.1. Decisões do Superior Tribunal de Justiça

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 objetiva 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

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.”¹⁴

A Administração também não pode proibir a atividade do contribuinte que deixe de cumprir obrigações acessórias. A legislação tributária estabelece a multa cabível, conforme o caso, e esta deve ser imposta ao inadimplente. Constituído regularmente o crédito tributário correspondente, este deve ser cobrado mediante a ação de execução fiscal.

Em outras palavras, a ordem jurídica estabelece os meios dos quais a Administração deve valer-se para compelir o contribuinte ao adimplemento de suas obrigações tributárias, principais e acessórias. O que não se pode admitir é a utilização das denominadas sanções políticas contra o contribuinte¹⁵.

5.2. Decisões do Supremo Tribunal Federal

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 de sua jurisprudência, 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.”¹⁶

Pela mesma razão, é inconstitucional a exigência de que o contribuinte preste garantia para obter autorização para a impressão de notas fiscais. Aliás, é tão flagrante essa inconstitucionalidade que o Supremo Tribunal Federal já deferiu provimento cautelar atribuindo efeito suspensivo a recurso extraordinário para preservar o direito do recorrente¹⁷.

Na sustentação da tese que afirma a inconstitucionalidade das sanções políticas, 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 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.

¹⁴ STJ, 1ª Turma, REsp nº 793.331/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 6.2.2007, DJU de 1º.3.2007, p. 239.

¹⁵ Hugo de Brito Machado, “Sanções Políticas no Direito Tributário”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 30, Dialética, São Paulo, março de 1998, pp. 46/49.

¹⁶ STF, Pleno, RE nº 413.782-8/SC, Rel. Ministro Marco Aurélio, julgado em 17.3.2005, DJU de 3.6.2005, p. 4 e *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 120, p. 222.

¹⁷ STF, 1ª Turma, AC-MC 1.740/RS, Rel. Ministra Cármen Lúcia, julgada em 20.11.2007, DJ de 7.12.2007, p. 41.

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.”¹⁸

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).”¹⁹

Observaram, a propósito e com inteira propriedade, Raquel Cavalcanti Ramos Machado e Hugo de Brito Machado Segundo²⁰ 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...”²¹

Realmente, a Fazenda Pública pode e deve lançar o tributo que lhe seja devido, e impor ao contribuinte faltoso a multa cabível em razão da infração cometida, e, uma vez constituído o crédito, inscrevê-lo em Dívida Ativa e promover a competente execução fiscal para cobrar o crédito que lhe é devido. Não o faz, porém, por puro comodismo, preferindo utilizar meios indiretos para compelir o contribuinte a pagar o que pretende receber.

5.3. Persistência da Fazenda Pública

Não obstante as reiteradas manifestações do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, certo é que a Fazenda Pública, em todos os seus níveis, vale dizer, as fazendas públicas federal, estaduais e municipais, persistem na prática, cada vez mais intensa e mais sofisticada das sanções políticas.

Os poderes Judiciário e Legislativo sabem que a Administração realmente não tem apreço pelo Direito. E não respeita a orientação firmada na jurisprudência. Tanto

¹⁸ Ministro Marco Aurélio, voto proferido no Recurso Extraordinário nº 413.782-8/SC, em 17.3.2005.

¹⁹ Ministro Celso de Mello, voto proferido no Recurso Extraordinário nº 413.782-8/SC, em 17.3.2005.

²⁰ 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.

²¹ STF, Pleno, RE nº 413.782/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 17.3.2005, DJ de 3.6.2005, p. 4 e *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 120/222. Disponível em www.stf.gov.br.

que o Supremo Tribunal Federal propôs e o Congresso Nacional aprovou dispositivo de lei estabelecendo que da desobediência à súmula vinculante pode resultar afinal a responsabilidade pessoal do agente público²².

5.4. Responsabilidade pessoal do agente público

Aliás, temos preconizado a responsabilização pessoal do agente público como o único caminho que o Direito oferece para o combate ao arbítrio estatal. Certamente não pode ser utilizada em todos os casos de práticas ilegais. É preciso que se trate de situação na qual a ilegalidade é flagrante e se pode atribuir a sua prática a um determinado agente público. A individualização do agente público é indispensável, como é indispensável que se trate de situação na qual a ilegalidade seja flagrante.

O cidadão vítima de dano decorrente de ilegalidade praticada por agente público deve ingressar em juízo com ação cobrando a indenização correspondente. Ação contra o ente público, e contra o agente público. Fará pedidos sucessivos. O primeiro contra o agente público. O segundo, para ser atendido na hipótese de ser o primeiro considerado inviável pelo julgador, contra o ente público, que tem responsabilidade objetiva.

A grande vantagem desse procedimento reside em obrigar o agente público a defender-se, pois o procurador do ente público estará impedido de defendê-lo, pois as defesas, quanto à responsabilidade, são incompatíveis.

6. Conclusões

Diante de tudo o que foi aqui exposto, podemos firmar as seguintes conclusões:

1ª) Em nosso sistema jurídico, o livre exercício de atividades econômicas constitui um direito fundamental, pois a vigente Constituição Federal diz ser a todos assegurado o livre exercício da atividade econômica independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

2ª) Por se tratar de um direito fundamental, o livre exercício de atividades econômicas não pode sofrer restrições, sendo as exceções admitidas pelo dispositivo constitucional pertinentes apenas à necessidade de autorização governamental para o exercício de certas atividades, para fins de controle, no interesse da preservação de outros direitos fundamentais, como a segurança e a saúde, por exemplo.

3ª) A inscrição do contribuinte em cadastro específico para esse fim instituído não pode ser tratada como uma forma de autorização para o exercício de atividade econômica, e por isto mesmo não pode ser negada, nem cancelada, como forma de compelir o contribuinte ao cumprimento de obrigações tributárias, seja a obrigação principal, sejam as obrigações acessórias.

4ª) Não obstante se tenha firmado a jurisprudência no sentido da conclusão precedente, as autoridades fazendárias persistem na prática de exigências e na im-

²² Art. 64-B da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, com redação que lhe deu o art. 9º da Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006.

posição de limitações inteiramente incompatíveis com o direito fundamental ao livre exercício de atividades econômicas.

5ª) O remédio preconizado contra o arbítrio estatal, revelado na conduta das autoridades fazendárias, consiste na responsabilização pelos danos assim causados aos contribuintes, e em especial na responsabilização pessoal do agente público.