



HOPR
Nº 70021512330
2007/CÍVEL

APELAÇÃO CÍVEL. AUTORIZAÇÃO PARA IMPRESSÃO DE NOTAS FISCAIS. AIDOF.

Illegal e abusiva a negativa de autorização para a impressão de documentos fiscais, condicionando-a ao pagamento do débito do contribuinte para com o Fisco, porquanto fere a regra do art. 5º, XII, da Constituição Federal. Pendente débito, deve o Fisco lançar mão da cobrança judicial. Possibilidade, contudo, de exigência de garantia, como ocorreu na espécie, de acordo e nos termos do que dispõe a Lei 8.820/89. Não tendo o Fisco exigido o pagamento, mas apenas a prestação de garantia, não há falar em ofensa a direito líquido e certo a ser amparado em sede de mandado de segurança.

**APELAÇÃO PROVIDA, PREJUDICADO O REEXAME NECESSÁRIO, POR MAIORIA.
VOTO VENCIDO DO RELATOR.**

APELAÇÃO REEXAME NECESSÁRIO

PRIMEIRA CÂMARA CÍVEL

Nº 70021512330

COMARCA DE PORTO ALEGRE

JUIZ DE DIREITO DA 6 V DOS
FEITOS DA FAZ PÚBLICA DA COM
POA

APRESENTANTE

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

APELANTE

CONSTRUTORA BRITANATO LTDA

APELADO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos.

Acordam os Desembargadores integrantes da Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado, por maioria em **dar provimento** ao apelo, prejudicado o reexame necessário, vencido o Relator que desproveu e confirmou a sentença em reexame.

Custas na forma da lei.



HOPR
Nº 70021512330
2007/CÍVEL

Participou do julgamento, além dos signatários, o eminente Senhor **DES. IRINEU MARIANI**.

Porto Alegre, 28 de novembro de 2007.

DES. CARLOS ROBERTO LOFEGO CANÍBAL,
Relator.

DES. HENRIQUE OSVALDO POETA ROENICK,
Presidente e Redator.

RELATÓRIO

DES. CARLOS ROBERTO LOFEGO CANÍBAL (RELATOR)

Trata-se de apelação interposta pelo ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL em face da sentença que, nos autos do mandado de segurança impetrado contra ato do DIRETOR DO DEPARTAMENTO DA RECEITA PÚBLICA ESTADUAL, concedeu a segurança por entender ilegítima a exigência do Estado no sentido de condicionar a autorização para impressão de documentos fiscais à prestação de garantias reais ou fidejussórias.

Inconformado, apela o Estado. Diz que a condição imposta encontra escopo no art. 194 do CTN e na Lei Estadual 8820/89. Sustenta, ainda, que a empresa possui débito de grande monta, razão pela qual deve ser exigida a prestação de garantias para o ICMS vincendo. Pede a reforma da sentença.

Houve resposta do impetrante, na qual rebate as alegações feitas na apelação e reprisa fatos previamente relatados na inicial.

Opinou o órgão do Ministério Público pelo desprovemento do apelo.

É o relatório.



HOPR
Nº 70021512330
2007/CÍVEL

VOTOS

DES. CARLOS ROBERTO LOFEGO CANÍBAL (RELATOR)

Conheço por próprio e tempestivo, mas nego-lhe provimento.

Quanto ao tema da negativa de emissão de AIDFs quando ausente a prestação de garantia, os colegas conhecem o posicionamento que venho defendendo.

Com efeito, o Estado do Rio Grande do Sul, em face do disposto no art. 42, parágrafo único, da Lei-RS nº 8.820/98, de discutível constitucionalidade segundo a ótica deste relator, inclusive com divergência jurisprudencial neste Tribunal como se vê dos julgados trazidos pelo sujeito passivo, só pode o Estado exigir garantia (real ou fidejussória) cuja escolha compete ao contribuinte, em sendo o caso.

Ocorre que descabe a exigência pretendida pelo Fisco, por ferir disposição constitucional em face dos nefastos efeitos da exigência (art. 5º, inc. XIII, XXXV, LIV e LV, e 170, “caput” da CF), evidenciando-se a relevância da fundamentação para fins de concessão da ordem pretendida, uma vez que ferido direito líquido e certo do contribuinte.

Assim, mesmo no caso de impossibilidade de demonstrar, a contribuinte, dificuldade de satisfazer a exigência da prestação de garantia, a questão envolve o sopesar de valores em uma visão axiológica dos fatos, encerrando questão no sentido de qual deve prevalecer, de modo que mesmo nestes casos impõe-se a conclusão de que o agir da autoridade Fiscal é ilegal, afrontando o direito líquido e certo.

De um lado (pela natureza da garantia exigida), está a presunção de inadimplência futura. De outro o impossibilitar a empresa de continuar operando pela ausência de AIDF.



HOPR
Nº 70021512330
2007/CÍVEL

Esse último de ocorrência concretamente evidente em caso de negativa da pretensão, mormente no caso em tela onde a informação é no sentido que tal fato efetivamente ocorreu.

O anterior – presuntivo – de ocorrência remota e improvável até que o fato se consume. E aí tem o credor ação para reaver, sem traumas, o débito. Na outra hipótese só tem a empresa que fechar suas portas e, antes, apagar as luzes.

Assim, em havendo pretensão de empresa continuar exercendo suas atividades, não é dado ao credor e nem ao Poder Judiciário retirar ela de seu meio e o não conceder a pretensão assim o fará e equivale a decretar a quebra da empresa com todos os seus conseqüentários.

Outra não é a dicção do art. 170, parágrafo único, da Constituição Federal que regula a espécie assegurando a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. Mas não há tal hipótese para o caso dos autos e a forma como dispõe a lei deste Estado faz com que, imperiosamente, se reconheça que ela contravém às disposições constitucionais e à súmula nº 547, do STF.

Com efeito, a Fazenda Pública deve cobrar seus créditos através da ação própria, mas sem impedir, direta ou indiretamente, a atividade empresarial/profissional do contribuinte.

É defeso, em face da Constituição Federal, à administração impedir ou cercear a atividade empresarial do contribuinte para – em última análise é isto o que ocorre e o que se busca – compeli-lo ao pagamento de débito, mesmo que a garantia se exija, em esforço falacioso da lei e do credor, para o futuro. Pois isso tem como conseqüência o bloqueio das atividades empresariais à evidência, hipótese que, sem dúvida traveste a previsão de hipótese de autotutela, medida excepcional e de impacto em cotejo com o monopólio da jurisdição que só a detém o Poder Judiciário.



HOPR
Nº 70021512330
2007/CÍVEL

Assim vem se orientando a jurisprudência. Ver a propósito o RESP 414486, rel. Min. Luiz Fux (STJ); a ap. cível 70003127735, rel. Élvio Schuch Pinto (TJRS); a ap. cível 70003506961, rel. Des. Genaro José Baroni Borges (TJRS); a ap. cível 70006760441, rel. Des. Roque Joaquim Volkweiss (TJRS)

No último dos precedentes acima citado, o Des. Roque Volkweiss transcreve pertinente manifestação do destacado tributarista Hugo de Brito Machado (in "Excesso de Exação", Jornal Síntese, dez/1998, p. 5/10) a respeito exatamente do posicionamento adotado pelo Fisco Gaúcho. Vejamos:

"Constituem meio vexatório, que a lei não autoriza, as denominadas sanções políticas ... impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo ... Qualquer que seja a restrição que implique cerceamento da liberdade de exercer atividade lícita é inconstitucional. ...

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

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

Diz ainda o referido regulamento que a inscrição ... poderá ser cancelada, ..., se este não prestar a fiança exigida. Inscrição que somente poderá ser novamente concedida "se comprovado terem cessado as causas que determinaram o cancelamento e satisfeitas as obrigações dela decorrentes" (art. 6º, I, e seu parágrafo único).

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

A inscrição no cadastro de contribuintes não pode ser transformada em autorização para exercer a atividade econômica. Nem o seu cancelamento em forma de obrigar o contribuinte a cumprir seus



HOPR
Nº 70021512330
2007/CÍVEL

deveres para com o Estado. Mesmo o contribuinte mais renitente na prática de infrações à lei tributária não pode ser proibido de comerciar.

...

O caminho para inibir as sanções políticas é a ação de indenização por perdas e danos, contra a entidade pública ... A sanção política, conforme o caso, pode causar dano moral, dano material e lucros cessantes, tudo a comportar a respectiva indenização, desde que devidamente demonstrados. ...

No Brasil, ... a jurisprudência já registra precioso precedente do STF, que ... condenou o Fisco a indenizar dano causado ao contribuinte por indevida resposta a consulta que este lhe formulara (RE 131741/SP, de 09.04.96, Informativo STF nº 26, p. 1).

O referido julgado ... fundou-se no art. 107 da CF/69 (vigente na época dos fatos), ao qual corresponde o § 62 do art. 37 da CF/88, a dizer: "As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa". A nosso ver, porém, faz-se necessária a responsabilização pessoal da autoridade. Não basta a do Estado ..."

E por derradeiro, cito acórdão de minha relatoria, julgado nesta câmara, onde, por maioria, acompanhado pelo eminente DR. NIWTON CARPES DA SILVA, foi concedida a AIDOF à empresa independentemente de eventual prestação de garantias:

"APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. EXPEDIÇÃO DE AIDF CONDICIONADA À PRESTAÇÃO DE GARANTIA PARA OS DÉBITOS PRESENTES OU FUTUROS. ILEGALIDADE. PRECEDENTES.

Contravém ao Direito Constitucional do livre exercício de atividade econômica lícita a postura da Fazenda Pública que condiciona à autorização para impressão de documentos fiscais – AIDF – a prestação de garantia.

A Fazenda Pública deve cobrar seus créditos via ação própria, como qualquer credor, violando o direito positivo constitucional quando impede direta ou indiretamente a atividade profissional, mesmo quando se refere tão-somente à exigência de garantia para a referida autorização relativa a débitos presentes ou eventualmente futuros, evidenciando-se, relativamente a estes, violação jurídica porque calcada a exigência em fato futuro em incerto. Máxime quando a exigência leva ao bloqueio de atividade lícita.

Inteligência do disposto nos artigos 5º, XIII e 170, parágrafo único, da Constituição Federal e súmula nº 547, do STF.

APELO PROVIDO, POR MAIORIA."



HOPR
Nº 70021512330
2007/CÍVEL

(TJRS. AP. CÍVEL 70008289597, REL. DES. CARLOS ROBERTO LOFEGO CANÍBAL, JULGADA EM 28/ABRIL/2004)”

Convém destacar também que o tema é unânime na 2ª câmara Cível desta Corte:

DIREITO TRIBUTÁRIO. EXIGÊNCIAS CONDICIONANTES IMPOSTAS PELO FISCO, DENTRE ELAS, O PAGAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO PENDENTE, OU DE PRESTAÇÃO DE GARANTIA (REAL OU FIDEJUSSÓRIA), PARA A CONCESSÃO DE AUTORIZAÇÃO PARA A IMPRESSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS (AIDOF, AIDF, OU CTRC): IMPOSSIBILIDADE. Não pode o Fisco condicionar a concessão, tanto de “Autorização para a Impressão de Documentos Fiscais” (AIDOF, AIDF ou CTRC) como de inscrição estadual ou sua manutenção, quer ao pagamento de crédito tributário pendente, quer à emissão de notas fiscais avulsas, quer à prestação de garantia real ou fidejussória, sob pena de afronta ao direito constitucional ao livre exercício da atividade (art. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da CF/88). Ademais, os bens do sujeito passivo já respondem pelas dívidas tributárias (cf. art. 184 do CTN), o que afasta a redundante exigência de garantia “real” (sobre bens), enquanto o mesmo Código (art. 113, § 2º) somente autoriza o Fisco a exigir deveres tributários acessórios ao alcance do contribuinte, o que afasta a possibilidade de vir-lhe a ser exigida garantia “fidejussória” (fiança), porquanto dependente de terceiros. De resto, tem o Fisco o direito, até privilegiado, de cobrar os seus créditos tributários, cabendo ao Juízo da execução determinar a efetivação da garantia necessária. Tais aspectos justificam plenamente a antecipação da tutela jurisdicional, nos termos do art. 273 do CPC.

Agravo provido, por unanimidade.

(AI 70011987963, rel. Des. Roque Joaquim Volkweiss, julgado em 21/09/2005)

Ainda, importantíssimo referir decisão monocrática proferida pelo eminente Ministro CELSO DE MELLO em Recurso Extraordinário originado deste Tribunal (RE 374981/RS, julgado em 28/03/2005):

SANÇÕES POLÍTICAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO. INADMISSIBILIDADE DA UTILIZAÇÃO, PELO PODER PÚBLICO, DE MEIOS GRAVOSOS E INDIRETOS DE COERÇÃO ESTATAL DESTINADOS A COMPELIR O CONTRIBUINTE INADIMPLENTE A PAGAR O TRIBUTO (SÚMULAS 70, 323 E 547 DO STF). RESTRIÇÕES ESTATAIS, QUE, FUNDADAS EM EXIGÊNCIAS QUE TRANSGRIDEM OS POSTULADOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE EM



HOPR
Nº 70021512330
2007/CÍVEL

SENTIDO ESTRITO, CULMINAM POR INVIABILIZAR, SEM JUSTO FUNDAMENTO, O EXERCÍCIO, PELO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, DE ATIVIDADE ECONÔMICA OU PROFISSIONAL LÍCITA. LIMITAÇÕES ARBITRÁRIAS QUE NÃO PODEM SER IMPOSTAS PELO ESTADO AO CONTRIBUINTE EM DÉBITO, SOB PENA DE OFENSA AO “SUBSTANTIVE DUE PROCESS OF LAW”. IMPOSSIBILIDADE CONSTITUCIONAL DE O ESTADO LEGISLAR DE MODO ABUSIVO OU IMODERADO (RTJ 160/140-141 – RTJ 173/807-808 – RTJ 178/22-24). O PODER DE TRIBUTAR – QUE ENCONTRA LIMITAÇÕES ESSENCIAIS NO PRÓPRIO TEXTO CONSTITUCIONAL, INSTITUÍDAS EM FAVOR DO CONTRIBUINTE – “NÃO PODE CHEGAR À DESMEDIDA DO PODER DE DESTRUIR” (MIN. OROSIMBO NONATO, RDA 34/132). A PRERROGATIVA ESTATAL DE TRIBUTAR TRADUZ PODER CUJO EXERCÍCIO NÃO PODE COMPROMETER A LIBERDADE DE TRABALHO, DE COMÉRCIO E DE INDÚSTRIA DO CONTRIBUINTE. A SIGNIFICAÇÃO TUTELAR, EM NOSSO SISTEMA JURÍDICO, DO “ESTATUTO CONSTITUCIONAL DO CONTRIBUINTE”. DOUTRINA. PRECEDENTES. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.

DECISÃO: *O litígio em causa envolve discussão em torno da possibilidade constitucional de o Poder Público impor restrições, ainda que fundadas em lei, destinadas a compelir o contribuinte inadimplente a pagar o tributo e que culminam, quase sempre, em decorrência do caráter gravoso e indireto da coerção utilizada pelo Estado, por inviabilizar o exercício, pela empresa devedora, de atividade econômica lícita.*

No caso ora em análise, põe-se em destaque o exame da legitimidade constitucional de exigência estatal que erigiu a prévia satisfação de débito tributário em requisito necessário à outorga, pelo Poder Público, de autorização para a impressão de documentos fiscais.

A E. Presidência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, ao admitir o recurso extraordinário interposto pela empresa ora requerente, ressaltou, de modo bastante expressivo, esse aspecto da controvérsia (fls. 272):

“Mesmo a v. decisão recorrida tendo consignado que o exercício de atividades mercantis e profissionais está condicionado a disposições da legislação ordinária, o que não se contesta, ao entender legítima a exigência de garantias para a autorização de impressão de documentos fiscais coibiu o livre exercício dessas atividades, que poderiam, inclusive, garantir ao contribuinte meios para saldar o débito com a Fazenda Pública.

A exigência do Estado, de condicionar a autorização para impressão de notas fiscais ao pagamento dos tributos e/ou prestação de fiança, confronta com as Súmulas nºs 70, 323 e 547 do STF, que proclamam não ser admissível coagir o devedor ao pagamento do tributo devido, modo indireto, atingindo seu livre exercício de atividade



HOPR
Nº 70021512330
2007/CÍVEL

lícita, quando previstos mecanismos próprios para a cobrança do crédito da Fazenda...". (grifei)

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 GALLOTTI).

Esse entendimento - cumpre enfatizar - tem sido observado em sucessivos julgamentos proferidos por esta Suprema Corte, quer sob a égide do anterior regime constitucional, quer em face da vigente Constituição da República (RTJ 33/99, Rel. Min. EVANDRO LINS - RTJ 45/859, Rel. Min. THOMPSON FLORES - RTJ 47/327, Rel. Min. ADAUCTO CARDOSO - RTJ 73/821, Rel. Min. LEITÃO DE ABREU - RTJ 100/1091, Rel. Min. DJACI FALCÃO - RTJ 111/1307, Rel. Min. MOREIRA ALVES - RTJ 115/1439, Rel. Min. OSCAR CORREA - RTJ 138/847, Rel. Min. CARLOS VELLOSO - RTJ 177/961, Rel. Min. MOREIRA ALVES - RE 111.042/SP, Rel. Min. CARLOS MADEIRA, v.g.):

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS: REGIME ESPECIAL. RESTRIÇÕES DE CARÁTER PUNITIVO. LIBERDADE DE TRABALHO. CF/67, art. 153, § 23; CF/88, art. 5º, XIII. I. - Regime especial de ICM, autorizado em lei estadual: restrições e limitações, nele constantes, à atividade comercial do contribuinte, ofensivas à garantia constitucional da liberdade de trabalho (CF/67, art. 153, § 23; CF/88, art. 5º, XIII), constituindo forma oblíqua de cobrança do tributo, assim execução política, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sempre repeliu (Súmulas nºs 70, 323 e 547). II. - Precedente do STF: ERE 115.452-SP, Velloso, Plenário, 04.10.90, ‘DJ’ de 16.11.90. III. - RE não admitido. Agravo não provido.” (RE 216.983-Agr/SP, Rel. Min. CARLOS VELLOSO - grifei)

É certo – consoante adverte a jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal - que não se reveste de natureza absoluta a liberdade de atividade empresarial, econômica ou profissional, eis que inexistem, em nosso sistema jurídico, direitos e garantias impregnados de caráter absoluto:

“OS DIREITOS E GARANTIAS INDIVIDUAIS NÃO TÊM CARÁTER ABSOLUTO. Não há, no sistema constitucional brasileiro, direitos ou garantias que se revistam de caráter absoluto, mesmo porque razões de relevante interesse público ou exigências derivadas do princípio de convivência das liberdades legitimam, ainda que excepcionalmente, a adoção, por parte dos órgãos estatais, de medidas restritivas das



HOPR
Nº 70021512330
2007/CÍVEL

prerrogativas individuais ou coletivas, desde que respeitados os termos estabelecidos pela própria Constituição.

O estatuto constitucional das liberdades públicas, ao delinear o regime jurídico a que estas estão sujeitas - e considerado o substrato ético que as informa - permite que sobre elas incidam limitações de ordem jurídica, destinadas, de um lado, a proteger a integridade do interesse social e, de outro, a assegurar a coexistência harmoniosa das liberdades, pois nenhum direito ou garantia pode ser exercido em detrimento da ordem pública ou com desrespeito aos direitos e garantias de terceiros.” (RTJ 173/807-808, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Pleno)

A circunstância de não se revelarem absolutos os direitos e garantias individuais proclamados no texto constitucional não significa que a Administração Tributária possa frustrar o exercício da atividade empresarial ou profissional do contribuinte, impondo-lhe exigências gravosas, que, não obstante as prerrogativas extraordinárias que (já) garantem o crédito tributário, visem, em última análise, a constranger o devedor a satisfazer débitos fiscais que sobre ele incidam.

O fato irrecusável, nesta matéria, como já evidenciado pela própria jurisprudência desta Suprema Corte, é que o Estado não pode valer-se de meios indiretos de coerção, convertendo-os em instrumentos de acerto da relação tributária, para, em função deles - e mediante interdição ou grave restrição ao exercício da atividade empresarial, econômica ou profissional - constranger o contribuinte a adimplir obrigações fiscais eventualmente em atraso.

Esse comportamento estatal - porque arbitrário e inadmissível - também tem sido igualmente censurado por autorizado magistério doutrinário (HUGO DE BRITO MACHADO, “Sanções Políticas no Direito Tributário”, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 30, p. 46/47):

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

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

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



HOPR
Nº 70021512330
2007/CÍVEL

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 é ou não legal.” (grifei)

Cabe referir, a propósito da controvérsia suscitada no recurso extraordinário em questão - recusa de autorização estatal para impressão de notas fiscais -, a lição de EDISON FREITAS DE SIQUEIRA, em obra monográfica que versou o tema das chamadas “sanções políticas” impostas ao contribuinte inadimplente (“Débito Fiscal - análise crítica e sanções políticas”, p. 1/62, item 2.3, 2001, Sulina):

“Portanto, emerge incontroverso o fato de que uma empresa, para que possa exercer suas atividades, necessita de sua inscrição estadual, bem como de permanente autorização da expedição de notas fiscais, sendo necessário obter nas Secretarias da Fazenda de cada estado da federação onde vendam seus produtos, o respectivo reconhecimento de direito à utilização de sistemas especiais de arrecadação, bem como na transferência de créditos acumulados, além da obtenção da respectiva Autorização para Impressão de Documentos Fiscais (AIDF), em paralelo às notas fiscais.

Salienta-se que qualquer ação contrária do Estado, quanto à concessão e reconhecimento dos direitos inerentes às questões no parágrafo anterior referendadas, constitui ‘sanção política’, medida despótica e própria de ditadores, porque subverte o sistema legal vigente.

Nesse sentido, vale tecer algumas considerações do efetivo SIGNIFICADO DA NOTA FISCAL para uma empresa ou profissional que mantenha a atividade lícita ‘trabalho’, até porque, o instrumento alternativo posto à disposição do contribuinte, notas fiscais avulsas, é situação equivalente à marginalidade, além de tratar-se de meio absolutamente inviável a uma atividade econômica significativa (volumosa).

A importância da nota fiscal ou AIDF para o desenvolvimento das atividades comerciais de uma empresa seja ela de indústria ou comércio, decorre do fato de que somente por meio destas é que se torna possível oficializar e documentar operações de circulação de mercadorias, a ponto de que sem essas, a circulação de mercadoria é atividade ilícita, punível, inclusive, com a respectiva apreensão das mesmas.



HOPR
Nº 70021512330
2007/CÍVEL

Neste sentido, revela-se, pois, totalmente imprópria à figura da nota fiscal avulsa, solução muito justificada por fiscais de ICMS e Procuradores de Estado em audiências que solicitam ao Poder Judiciário, mas que, na prática, constitui artimanha muito maliciosa que só serve para prejudicar o contribuinte, em circunstância totalmente defesa em lei, como adiante ficará elucidado.

Não raro, a fiscalização aponta, como recurso em situações de desgasto ao contribuinte, o uso das chamadas 'notas fiscais avulsas'. Fazem-no, por certo, por desconhecimento de toda a gama de obtusa burocracia que envolve a sua expedição, ou pretendendo iludir os órgãos do Poder Judiciário, caso esses sejam chamados a impor 'poder de controle' contra exacerbação do exercício do poder de tributar, por parte do Poder Executivo." (grifei)

Cumprе assinalar, por oportuno, que essa percepção do tema, prestigiada pelo saudoso e eminente Ministro ALIOMAR BALEEIRO ("Direito Tributário Brasileiro", p. 878/880, item n. 2, 11ª ed., atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, 1999, Forense), é também compartilhada por autorizado magistério doutrinário que põe em destaque, no exame dessa matéria, o direito do contribuinte ao livre exercício de sua atividade profissional ou econômica, cuja prática legítima – qualificando-se como limitação material ao poder do Estado – inibe a Administração Tributária, em face do postulado que consagra a proibição de excesso (RTJ 176/578-580, Rel. Min. CELSO DE MELLO), de impor, ao contribuinte inadimplente, restrições que configurem meios gravosos e irrazoáveis destinados a constranger, de modo indireto, o devedor a satisfazer o crédito tributário (HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, "Sistema Constitucional Tributário", p. 324 e 326, 2004, Saraiva; SACHA CALMON NAVARRO COELHO, "Infração Tributária e Sanção", in "Sanções Administrativas Tributárias", p. 420/444, 432, 2004, Dialética/ICET; HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, "Processo Tributário", p. 93/95, item n. 2.7, 2004, Atlas; RICARDO LOBO TORRES, "Curso de Direito Financeiro e Tributário", p. 270, item n. 7.1, 1995, Renovar, v.g.).

A censura a esse comportamento inconstitucional, quando adotado pelo Poder Público em sede tributária, foi registrada, com extrema propriedade, em precisa lição, por HELENILSON CUNHA PONTES ("O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário", p. 141/143, item n. 2.3, 2000, Dialética):

"O princípio da proporcionalidade, em seu aspecto necessidade, torna inconstitucional também grande parte das sanções indiretas ou políticas impostas pelo Estado sobre os sujeitos passivos que se encontrem em estado de impontualidade com os seus deveres tributários. Com efeito, se com a imposição de sanções menos gravosas, e até mais eficazes (como a propositura de medida cautelar fiscal e ação de execução fiscal), pode o Estado realizar o seu direito à percepção da receita pública tributária, nada justifica validamente a imposição de sanções indiretas como a negativa de fornecimento de certidões negativas de débito, ou inscrição em cadastro de devedores, o que resulta em sérias e graves restrições ao exercício da livre



HOPR
Nº 70021512330
2007/CÍVEL

iniciativa econômica, que vão da impossibilidade de registrar atos societários nos órgãos do Registro Nacional do Comércio até a proibição de participar de concorrências públicas.

O Estado brasileiro, talvez em exemplo único em todo o mundo ocidental, exerce, de forma cada vez mais criativa, o seu poder de estabelecer sanções políticas (ou indiretas), objetivando compelir o sujeito passivo a cumprir o seu dever tributário. Tantas foram as sanções tributárias indiretas criadas pelo Estado brasileiro que deram origem a três Súmulas do Supremo Tribunal Federal.

Enfim, sempre que houver a possibilidade de se impor medida menos gravosa à esfera jurídica do indivíduo infrator, cujo efeito seja semelhante àquele decorrente da aplicação de sanção mais limitadora, deve o Estado optar pela primeira, por exigência do princípio da proporcionalidade em seu aspecto necessidade.

As sanções tributárias podem revelar-se inconstitucionais, por desatendimento à proporcionalidade em sentido estrito (...), quando a limitação imposta à esfera jurídica dos indivíduos, embora arrimada na busca do alcance de um objetivo protegido pela ordem jurídica, assume uma dimensão que inviabiliza o exercício de outros direitos e garantias individuais, igualmente assegurados pela ordem constitucional.

Exemplo de sanção tributária claramente desproporcional em sentido estrito é a interdição de estabelecimento comercial ou industrial motivada pela impontualidade do sujeito passivo tributário relativamente ao cumprimento de seus deveres tributários. Embora contumaz devedor tributário, um sujeito passivo jamais pode ver aniquilado completamente o seu direito à livre iniciativa em razão do descumprimento do dever de recolher os tributos por ele devidos aos cofres públicos. O Estado deve responder à impontualidade do sujeito passivo com o lançamento e a execução céleres dos tributos que entende devidos, jamais com o fechamento da unidade econômica.

Neste sentido, revelam-se flagrantemente inconstitucionais as medidas aplicadas, no âmbito federal, em conseqüência da decretação do chamado 'regime especial de fiscalização'. Tais medidas, pela gravidade das limitações que impõem à livre iniciativa econômica, conduzem à completa impossibilidade do exercício desta liberdade, negligenciam, por completo, o verdadeiro papel da fiscalização tributária em um Estado Democrático de Direito e ignoram o entendimento já consolidado do Supremo Tribunal Federal acerca das sanções indiretas em matéria tributária. Esta Corte, aliás, rotineiramente afasta os regimes especiais de fiscalização, por considerá-los verdadeiras sanções indiretas, que se chocam frontalmente com outros princípios constitucionais, notadamente com a liberdade de iniciativa econômica." (grifei)

É por essa razão que EDUARDO FORTUNATO BIM, em excelente trabalho dedicado ao tema ora em análise ("A Inconstitucionalidade das Sanções Políticas Tributárias no Estado de Direito: Violação ao



HOPR
Nº 70021512330
2007/CÍVEL

‘Substantive Due Process of Law’ (Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade)” in “Grandes Questões Atuais do Direito Tributário”, vol. 8/67-92, 83, 2004, Dialética), conclui, com indiscutível acerto, “que as sanções indiretas afrontam, de maneira autônoma, cada um dos subprincípios da proporcionalidade, sendo inconstitucionais em um Estado de Direito, por violarem não somente este, mais ainda o ‘substantive due process of law’” (grifei).

Cabe relembrar, neste ponto, consideradas as referências doutrinárias que venho de expor, a clássica advertência de OROSIMBO NONATO, consubstanciada em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (RE 18.331/SP), em acórdão no qual aquele eminente e saudoso Magistrado acentuou, de forma particularmente expressiva, à maneira do que já o fizera o Chief Justice JOHN MARSHALL, quando do julgamento, em 1819, do célebre caso “McCulloch v. Maryland”, que “o poder de tributar não pode chegar à desmedida do poder de destruir” (RF 145/164 – RDA 34/132), eis que – como relembra BILAC PINTO, em conhecida conferência sobre “Os Limites do Poder Fiscal do Estado” (RF 82/547-562, 552) - essa extraordinária prerrogativa estatal traduz, em essência, “um poder que somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade” (grifei).

Daí a necessidade de rememorar, sempre, a função tutelar do Poder Judiciário, investido de competência institucional para neutralizar eventuais abusos das entidades governamentais, que, muitas vezes deslembradas da existência, em nosso sistema jurídico, de um “estatuto constitucional do contribuinte”, consubstanciador de direitos e garantias oponíveis ao poder impositivo do Estado (Pet 1.466/PB, Rel. Min. CELSO DE MELLO, in “Informativo STF” nº 125), culminam por asfixiar, arbitrariamente, o sujeito passivo da obrigação tributária, inviabilizando-lhe, injustamente, o exercício de atividades legítimas, o que só faz conferir permanente atualidade às palavras do Justice Oliver Wendell Holmes, Jr. (“The power to tax is not the power to destroy while this Court sits”), em “dictum” segundo o qual, em livre tradução, “o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema”, proferidas, ainda que como “dissenting opinion”, no julgamento, em 1928, do caso “Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi Ex Rel. Knox” (277 U.S. 218).

Não se pode perder de perspectiva, neste ponto, em face do conteúdo evidentemente arbitrário da exigência estatal ora questionada na presente sede recursal, o fato de que, especialmente quando se tratar de matéria tributária, impõe-se, ao Estado, no processo de elaboração das leis, a observância do necessário coeficiente de razoabilidade, pois, como se sabe, todas as normas emanadas do Poder Público devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do “substantive due process of law” (CF, art. 5º, LIV), eis que, no tema em questão, o postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria



HOPR
Nº 70021512330
2007/CÍVEL

constitucionalidade material dos atos estatais, consoante tem proclamado a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RTJ 160/140-141 – RTJ 178/22-24, v.g.):

“O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público.

O princípio da proporcionalidade - que extrai a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais, notadamente daquela que veicula a garantia do substantive due process of law - acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais.

A norma estatal, que não veicula qualquer conteúdo de irrazoabilidade, presta obséquio ao postulado da proporcionalidade, ajustando-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do substantive due process of law (CF, art. 5º, LIV).

Essa cláusula tutelar, ao inibir os efeitos prejudiciais decorrentes do abuso de poder legislativo, enfatiza a noção de que a prerrogativa de legislar outorgada ao Estado constitui atribuição jurídica essencialmente limitada, ainda que o momento de abstrata instauração normativa possa repousar em juízo meramente político ou discricionário do legislador.” (RTJ 176/578-580, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Pleno)

Em suma: a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos por este editados.

A análise dos autos evidencia que o acórdão proferido pelo E. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul diverge da orientação prevalecente no âmbito do Supremo Tribunal Federal, reafirmada em julgamentos recentes emanados desta Suprema Corte (RE 413.782/SC, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Pleno – RE 09.956/RS, Rel. Min. CARLOS VELLOSO – RE 09.958/RS, Rel. Min. GILMAR MENDES - RE 414.714/RS, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA – RE 24.061/RS, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE - RE 434.987/RS, Rel. Min. CEZAR PELUSO, v.g.).

Sendo assim, e considerando as razões expostas, conheço e dou provimento ao presente recurso extraordinário (CPC, art. 557, § 1º - A), em ordem a conceder o mandado de segurança impetrado pela parte



HOPR
Nº 70021512330
2007/CÍVEL

ora recorrente. No que concerne à verba honorária, revela-se aplicável a Súmula 512/STF.

Publique-se.

Como se observa, é de sanção política que se está a tratar, consoante entendimento pacificado no Supremo Tribunal Federal.

Considerando o exposto, entendo totalmente incabível a exigência de garantias, razão pela qual a manutenção da sentença é medida que se impõe.

Isso posto, nego provimento e confirmo a sentença em reexame.

É o voto.

DES. HENRIQUE OSVALDO POETA ROENICK (PRESIDENTE E REDATOR)

Vênia ao eminente Relator para divergir. O recurso merece o provimento, com o que prejudicado o reexame necessário.

No caso dos autos, conforme se infere do documento de fl. 36, e nos termos das razões de apelo, a negativa de autorização se deu pela existência de débito fiscal. Exigiu a fiscalização que a impetrante prestasse garantias na forma da lei, não impressionando a exigência de regularização de pendências, como consta do referido documento. Regularizar pendências, para fins de autorização de impressão dos documentos fiscais, nada mais é do que prestar garantias, como consignado ao final do aludido documento.

Com efeito, a exigência de pagamento do imposto em atraso,



HOPR
Nº 70021512330
2007/CÍVEL

como condição para autorizar a impressão dos documentos fiscais, é absolutamente ilegal. Isto porque o Regulamento (art. 90 do anterior Regulamento e art. 24, I, do atual RICMS – Decreto n.º 37.699/97) desbordou do comando legal. E o Regulamento não poderia ter ido além do estipulado na lei. A Lei n.º 8.820/89 em momento algum condiciona dita autorização ao pagamento do débito. O que a Lei condiciona, para autorizar a emissão dos documentos fiscais é a caução ou fiança. E a garantia (real ou fidejussória), *cuja escolha fica a cargo do devedor*, (a lei é expressa em referir garantia real **ou** fidejussória) em momento algum pode ser condicionada ao montante do débito, pois tal garantia é para o futuro (não cobre o passado). É cautela do Fisco pelos maus antecedentes, não devendo guardar nenhuma relação com o montante do débito. Prova disto é a forma como deve ser calculada (art. 39 e 42, § único, da Lei n.º 8.820/89), ou seja, segundo o volume de operações nos últimos seis meses, sem qualquer relação com o débito pendente.

E, com relação aos débitos existentes, foi o que o Fisco exigiu, como se infere do documento de fls. 36, ou seja, ante a existência de débito, condicionou a autorização para impressão dos documentos fiscais à prestação, pelo contribuinte, de garantia (sem especificar a espécie), relativa a ICMS vincendo, equivalente ao volume de operações dos últimos seis meses e sem qualquer relação com o débito pendente. Agiu o Fisco, como se vê, rigorosamente de acordo com o que a lei permite. Diversamente do alegado na inicial, não houve exigência de pagamento do débito. Nem o Fisco condicionou a garantia ao valor do ICMS vencido mais vincendo. E muito menos exigiu a espécie de garantia.

E não se pode afirmar violência ao direito constitucional de exercer atividade profissional, pois este encontra limitação, por óbvio, na própria Carta Constitucional, ao dispor a regra do art. 5º, XIII, da CF:



HOPR
Nº 70021512330
2007/CÍVEL

ART. 5º (...)

XIII – É livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;

Ora, desta forma, se a exigência do Fisco se ateve ao que rigorosamente a lei prescreve, não há falar em ofensa a direito líquido e certo, a ser amparado em sede de mandado de segurança.

Por tais considerações, dou provimento ao apelo, prejudicado o reexame necessário.

Custas pela impetrante, sem verba honorária, face às Súmulas 105 do STJ e 512 do STF.

É o voto, com a vênia do nobre Relator.

DES. IRINEU MARIANI

Com a devida vênia do eminente relator, voto com o revisor.

DES. HENRIQUE OSVALDO POETA ROENICK - Presidente - Apelação Reexame Necessário nº 70021512330, Comarca de Porto Alegre: "POR MAIORIA DERM PROVIMENTO AO APELO, PREJUDICADO O REEXAME NECESSÁRIO, VENCIDO O RELATOR QUE DESPROVEU E CONFIRMOU A SENTENÇA EM REEXAME. REDATOR PARA O ACÓRDÃO O PRESIDENTE E REVISOR."

Julgador de 1º Grau: DR CLAUDIO LUIS MARTINEWSKI