



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2023.0000126008

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Agravo de Instrumento nº 2013059-21.2023.8.26.0000, da Comarca de São Paulo, em que é agravante G. COMERCIO DE ROUPAS EIRELLI LTDA, é agravado ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 10ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Deram provimento ao recurso. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores TORRES DE CARVALHO (Presidente sem voto), PAULO GALIZIA E ANTONIO CARLOS VILLEN.

São Paulo, 23 de fevereiro de 2023.

TERESA RAMOS MARQUES

Relator(a)

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

10ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO
AGRAVO DE INSTRUMENTO: 2013059-21.2023.8.26.0000
AGRAVANTE: G. COMERCIO DE ROUPAS EIRELLI LTDA
AGRAVADO: ESTADO DE SÃO PAULO
JUIZ PROLATOR: RENATO AUGUSTO PEREIRA MAIA
COMARCA: SÃO PAULO

VOTO Nº 30448

EMENTA

MANDADO DE SEGURANÇA

Tributário – Inclusão no regime especial – Débitos fiscais – Inadimplemento – Bloqueio de emissão de nota fiscal eletrônica – Sanção política – Liberação – Liminar – Possibilidade:

– Presente a relevância do fundamento e o perigo da demora a liminar não pode ser negada.

RELATÓRIO

Indeferida a liminar, visando determinar que a autoridade coatora libere a emissão dos documentos fiscais da impetrante, obstando a prática de qualquer ato lesivo ou atentatório aos seus direitos e de suas filiais.

Daí o agravo, no qual a impetrante alega não pretender, no mandado de segurança, questionar a legalidade da implantação do Regime Especial *Ex Officio*, mas tão somente a denegação da emissão dos documentos fiscais, em especial a nota fiscal eletrônica e manual, pois o Fisco detém procedimentos adequados e instituídos em lei para a execução de seus créditos tributários, devendo eximir-se em efetivar medidas restritivas a atividade do contribuinte. O juiz não se atentou para o fato de que o agravamento do Regime Especial, por seu descumprimento, decorrente da falta de pagamento do tributo, com a medida sancionatória de impossibilidade de emissão de notas fiscais é medida desproporcional, que fere o princípio da razoabilidade e proporcionalidade, além do que a jurisprudência dominante veda a utilização de qualquer meio coercitivo para a satisfação de créditos fiscais. A Constituição Federal

garante uma ordem econômica fundada na livre iniciativa e na valorização do trabalho humano (art.170) e a Lei nº 11.101/05 prevê o princípio da preservação da empresa (art.47). Caso exercite seu ofício sem a emissão de notas fiscais, certamente sofrerá as penalidades legais. O exercício de sua profissão está sendo obstado por ato coercitivo, arbitrário e ilegal do fisco. Qualquer atitude da agravada no sentido de impossibilitar a emissão de notas fiscais, ainda que supostamente embasado na existência de eventuais débitos fiscais ou pendências fiscais acessórias, é eivada de inconstitucionalidade. O regime especial, autorizado em lei estadual, aplica restrições e limitações à atividade comercial do contribuinte, ofensivas à garantia constitucional da liberdade de trabalho, constituindo forma oblíqua de cobrança de tributo. A concessão da liminar não causa dano ao Erário, pois a permissão para que emita notas fiscais com a finalidade de entregar e vender seus produtos, bem como cumprir seus compromissos assumidos, faz com que a economia gire e a Fazenda Estadual receba tributo de seus compradores e fornecedores. Pede o deferimento da tutela recursal para que a agravada reestabeleça sua inscrição estadual e afaste o agravamento do Regime Especial, liberando os formulários de Segurança para Emissão de Notas Fiscais, mantendo-se as exigências do Regime Especial que vinha se submetendo até então desde 2019, referente ao Proc. Adm. 24344-560962/2018, e, ao final, o provimento do recurso para tornar definitiva a liminar.

O recurso foi processado com efeito ativo parcial para, liminarmente, restabelecer a emissão de notas fiscais, até a sentença (fl.24).

Nas contrarrazões, a agravada alega que a tutela de urgência pode ser concedida somente quando presentes a probabilidade do direito alegado e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo (art.300, *caput* do Código de Processo Civil). Não é possível verificar de plano a veracidade das informações fornecidas pela impetrante, o que deveria, inclusive, ter motivado o indeferimento da petição inicial. Ataca-se de forma genérica um ato administrativo que goza de presunção de legalidade e legitimidade, sem a comprovação de vícios em sua edição. Pretende-se, ainda, discutir a constitucionalidade e legalidade de medidas do próprio regime especial de fiscalização do ICMS aplicado a devedores contumazes desse tributo, sistemática considerada juridicamente válida pela jurisprudência desse Tribunal. Pede que seja desprovido o recurso (fls.31/35).

FUNDAMENTOS

1. G Comércio de Roupas e Acessórios Ltda impetrou mandado de segurança contra ato praticado pelo Delegado Tributário do Posto Fiscal Especializado – PFC – 11 Butantã, objetivando a concessão de ordem para restabelecer sua inscrição estadual, permitindo que retorne a prática de atividade econômica e a emissão dos documentos fiscais – NF-e, alegando que o ato apontado como coator violar os princípios da liberdade de exercício profissional, da livre iniciativa, da preservação da empresa, de sua função social, do poder de polícia, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, da razoabilidade e proporcionalidade.

Requeru liminar para se determinar à autoridade coatora que libere a emissão dos documentos fiscais, devendo abster-se da prática de qualquer ato lesivo ou atentatório aos seus direitos e de suas filiais (item “i”, fl.23); indeferida, sob os seguintes fundamentos:

“Trata-se de mandado de segurança impetrado por G - Comercio de Roupas Ltda. em face de ato praticado pelo Delegado Tributário do Posto Fiscal Especializado - PFC - 11 Butantã/SP, em que se narra estar enquadrada no regime especial "ex officio" para o recolhimento do ICMS quinzenal desde 13/06/2019, contudo, vem passando por dificuldades financeiras e em 13/01/2023 a impetrada suspendeu sua inscrição estadual impedindo-a de emitir nota fiscal. Descobriu que a havia sido notificada pelo DEC, mas não recebera qualquer ofício, sendo que o endereço de e-mail cadastrado para endereçamento era diverso da impetrante. Alega que não conseguiu solucionar presencialmente no órgão competente ante a necessidade de agendamento e respectiva impossibilidade de datas e horários. Alega que o Fisco detém procedimentos adequados e instituído em lei, para a execução de seus créditos tributários, devendo eximir-se em efetivar medidas restritivas a atividade do contribuinte, especialmente providências coercitivas que dificultem ou impeçam o desempenho da atividade profissional. Requeru liminar para determinar à autoridade que libere a emissão dos documentos fiscais da impetrante, devendo abster-se da prática de qualquer ato lesivo ou atentatório aos seus direitos e de suas filiais. Ao final, a concessão da segurança para ratificar a liminar concedida para determinar que a autoridade coatora restabeleça a inscrição estadual da impetrante permitindo que retorne a prática de sua atividade econômica e a emissão dos documentos fiscais NF-e.

Primeiramente, necessário se faz conceituar o regime tributário em que impetrante encontra-se enquadrada a fim de respaldar a decisão do pedido liminar.

O denominado Regime Especial para cumprimento das obrigações tributárias está previsto no artigo 71 da Lei Estadual nº 6.374/89, com a redação dada pela Lei nº 10.619/00, a teor do que transcrevo:

Artigo 71. Em casos especiais e com o objetivo de facilitar ou de compelir à

observância da legislação tributária, as autoridades que o regulamento designar podem determinar, a requerimento do interessado ou de ofício, a adoção de regime especial para o cumprimento das obrigações fiscais.

§1º - O regime especial de ofício, em hipótese de infração contumaz à legislação ou de habitual inadimplência do contribuinte, reconhecida em despacho fundamentado da autoridade administrativa, em cada caso, pode determinar, ainda:

1 - o recolhimento antecipado ou simultâneo do imposto devido, em decorrência de cada operação ou prestação realizada, mediante guia, assegurada a não cumulatividade do imposto;

2 - a prestação de informação relativa ao cumprimento do regime especial de ofício.

Com efeito, dentro do que a inicial revela, trata-se de medida que está prevista em lei. Logo, não há nisso alguma evidente ilegalidade ou inconstitucionalidade formal. No plano material, outrossim, nada aqui sugere que seja medida descompassada com o Direito. Tem inclusive em vista a racionalidade e cumprimento do sistema tributário, a fim de permitir maior cumprimento das regras pertinentes. Não é em si um prejuízo. Ademais, a este Juízo, a conduta da Administração Fiscal não ofende os princípios da LIBERDADE de trabalho e de comércio e da LIVRE CONCORRÊNCIA, sendo, a princípio, compatível com o poder de polícia fiscal. O trabalho e a concorrência seguem firmes, com o exercício livre da atividade. O regime especial em si mesmo não é um obstáculo à atividade econômica. Afinal, a liberdade do contribuinte não o exime de ser fiscalizado pela Administração Tributária, tampouco a concorrência justifica que o empresário o faça ao arrepio das normas pertinentes.

Pelo que se vê, o enquadramento da impetrante do regime especial é justamente porque existe margem legal para que a Administração Fiscal lidar com o mau contribuinte, e que, vislumbrando se tratar de situação excepcional, com o objetivo de facilitar ou de compelir à observância da legislação tributária, impôs regime especial de fiscalização.

A medida se apresenta recomendável, inclusive de ofício, nos casos de infração contumaz à legislação ou de habitual inadimplência do contribuinte, reconhecida em despacho fundamentado da autoridade administrativa. Contra a existência dessa suposta decisão nada se ataca. Contra tal decisão, inclusive a medida impetrada não contraria.

Sua irresignação vem apenas no que diz respeito ao cancelamento da sua inscrição estadual e impedimento de emissão de notas fiscais. Contudo, a própria impetrante admite ter passado por situação financeira complicada subtendendo-se que descumpriu o regime especial no qual já encontrava enquadrada, justamente por infração contumaz à legislação tributária ou habitual inadimplência.

Nesse sentido, o entendimento do E. Tribunal de Justiça a propósito de caso assemelhado:

AGRAVO DE INSTRUMENTO Mandado de segurança ICMS Pretensão de afastar proibição de emissão de notas fiscais Imposição de Regime Especial Ex Officio de pagamentos de ICMS Inadimplência contumaz não impugnada. Legalidade do regime. Ausência de requisitos legais para concessão da liminar. RECURSO DESPROVIDO. É inviável a concessão de medida liminar em mandado de segurança, para afastar proibição de emissão de notas fiscais, se esta vem incluída no regramento de Regime Especial Ex Officio para pagamento de ICMS, cuja

legalidade é reconhecida pela jurisprudência, e de que não consta impugnação, ou irregularidade, na sua imposição (Agravo de Instrumento nº 2169393-98.2014.8.26.0000 - Relator(a): Vicente de Abreu Amadei; Comarca: Araraquara; Órgão julgador: 1ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 10/03/2015; Data de registro: 12/03/2015).

Isso posto, por ora, INDEFIRO a tutela provisória.” (fl.90)

2. Conforme se denota da documentação juntada ao mandado de segurança, a inscrição estadual da impetrante consta como “Não Habilitada”, em razão de vedação de operação como destinatário na UF (fls.34).

Em 4.12.22, recebeu notificação para que cumprisse o Regime Especial implementado pelo expediente SFP-EXP-2022//10795, sob pena de execução da cláusula oitava, item (v) (fl.35).

Devido a reiterados descumprimentos do Regime Especial, e em razão do não cumprimento do prazo estabelecido na notificação anterior, recebeu nova notificação cientificando-se da denegação da emissão de nota fiscal eletrônica em todos os CNPJ do grupo empresarial, conforme cláusula oitava, item (v) do Regime Especial implementado pelo expediente GDOC 24344-560962/2018 (fl.36).

Não consta da impetração os motivos pelos quais lhe foi imposto o regime especial, mas tão somente relação atualizada de seus débitos fiscais, expedida pela Coordenadoria da Administração Tributária (fls.37/39).

3. A impetrante sustenta que o regime especial *ex officio* é inconstitucional, por violar o princípio da livre iniciativa e da livre concorrência, consoante jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, evocando as Súmulas 70, 323 e 547 da mesma Corte, assim ementadas:

Súmula 70: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.”

(...)

Súmula 323: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.”

(...)

Súmula 547: “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.”

De fato, o Supremo Tribunal Federal tem jurisprudência no sentido de que alguns regimes especiais do ICMS violam os princípios da liberdade de trabalho e de

comércio, e livre concorrência.

Nesse sentido, confira-se:

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPOSSIBILIDADE DE IMPOR AO CONTRIBUINTE INADIMPLENTE A OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO ANTECIPADO DO TRIBUTO. FORMA OBLÍQUA DE COBRANÇA. VIOLAÇÃO AOS PRÍNCÍPIOS DA LIVRE CONCORRÊNCIA E DA LIBERDADE DE TRABALHO E COMÉRCIO. AGRAVO IMPROVIDO.

I. Impor ao contribuinte inadimplente a obrigação de recolhimento antecipado do ICMS, como meio coercitivo para pagamento do débito fiscal, importa em forma oblíqua de cobrança de tributo e em contrariedade aos princípios da livre concorrência e da liberdade de trabalho e comércio. Precedentes.

II. Agravo regimental improvido.” (REExt nº 525802/AGr/SE, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, publicado em 22.5.13)

“DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário (art.102, III, a, da Constituição) interposto de acórdão prolatado pelo Superior Tribunal de Justiça, cuja ementa está vazada nos seguintes termos:

'TRIBUTÁRIO. ICMS. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO E CONTROLE. ILEGALIDADE. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA LIVRE CONCORRÊNCIA E DO LIVRE COMÉRCIO. PRECEDENTES DO COLENDO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

I - Afigura-se ilegal o Regime Especial de Fiscalização e Controle instituído pelo Estado de Minas Gerais, uma vez que o regime diferenciado impõe modo diverso de tributação a impedir o exercício da livre atividade comercial, configurando verdadeira

coação ilegítima ao recolhimento de tributos, sendo certo que a Fazenda Pública dispõe de instrumentos suficientes para providenciar o seu pagamento.

II - Precedentes: ROMS nº 15.674/MG, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 22/04/2003; RE nº 231.543/MG, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 28/05/99 e RE 195.621/GO, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 10/08/2001.

III - Recurso ordinário provido.'

Sustenta-se, em síntese, a violação dos arts. 170, parágrafo único, e 174, da Constituição federal.

Em essência, o acórdão recorrido não destoa da orientação firmada pela Corte, que reputa inconstitucionais as restrições desproporcionais e não-razoáveis ao exercício de atividade econômica ou profissional, utilizadas como instrumento de indução ou coerção velada ao pagamento de tributo.

Confirmam-se, nesse sentido, os seguintes precedentes:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. DIREITO FUNDAMENTAL DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. DIREITO DE PETIÇÃO. TRIBUTÁRIO E POLÍTICA FISCAL. REGULARIDADE FISCAL. NORMAS QUE CONDICIONAM A PRÁTICA DE ATOS DA VIDA CIVIL E EMPRESARIAL À QUITAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. CARACTERIZAÇÃO ESPECÍFICA COMO SANÇÃO POLÍTICA. AÇÃO CONHECIDA QUANTO À LEI FEDERAL 7.711/1988, ART. 1º, I, III E IV, PAR. 1º A 3º, E ART. 2º.

1. Ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas contra os arts. 1º, I, II, III e IV,

par. 1º a 3º e 2º da Lei 7.711/1988, que vinculam a transferência de domicílio para o exterior (art. 1º, I), registro ou arquivamento de contrato social, alteração contratual e distrato social perante o registro público competente, exceto quando praticado por microempresa (art. 1º, III), registro de contrato ou outros documentos em Cartórios de Registro de Títulos e Documentos (art. 1º, IV, a), registro em Cartório de Registro de Imóveis (art. 1º, IV, b) e operação de empréstimo e de financiamento junto a instituição financeira, exceto quando destinada a saldar dívidas para com as Fazendas Nacional, Estaduais ou Municipais (art. 1º, IV, c) - estas três últimas nas hipóteses de o valor da operação ser igual ou superior a cinco mil Obrigações do Tesouro Nacional - à quitação de créditos tributários exigíveis, que tenham por objeto tributos e penalidades pecuniárias, bem como contribuições federais e outras imposições pecuniárias compulsórias.

2. Alegada violação do direito fundamental ao livre acesso ao Poder Judiciário (art. 5º, XXXV da Constituição), na medida em que as normas impedem o contribuinte de ir a juízo discutir a validade do crédito tributário. Caracterização de sanções políticas, isto é, de normas enviesadas a constranger o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento do crédito tributário.

3. Esta Corte tem historicamente confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas, invocando, para tanto, o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (art. 170, par. ún., da Constituição), a violação do devido processo legal substantivo (falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se dispõem a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários) e a violação do devido processo legal manifestado no direito de acesso aos órgãos do Executivo ou do Judiciário tanto para controle da validade dos créditos tributários, cuja inadimplência pretensamente justifica a nefasta penalidade, quanto para controle do próprio ato que culmina na restrição. É inequívoco, contudo, que a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal não serve de escusa ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária. Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não-razoável.

4. Os incisos I, III e IV do art. 1º violam o art. 5º, XXXV da Constituição, na medida em que ignoram sumariamente o direito do contribuinte de rever em âmbito judicial ou administrativo a validade de créditos tributários. Violam, também o art. 170, par. ún. da Constituição, que garante o exercício de atividades profissionais ou econômicas lícitas. Declaração de inconstitucionalidade do art. 1º, I, III e IV da Lei 7.711/988. Declaração de inconstitucionalidade, por arrastamento dos parágrafos 1º a 3º e do art. 2º do mesmo texto legal.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. SANÇÃO POLÍTICA. PROVA DA QUITAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NO ÂMBITO DE PROCESSO LICITATÓRIO. REVOGAÇÃO DO ART. 1º, II DA LEI 7.711/1988 PELA LEI 8.666/1993. EXPLICITAÇÃO DO ALCANCE DO DISPOSITIVO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO CONHECIDA QUANTO AO PONTO.

5. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida, em relação ao art. 1º, II da Lei 7.711/1988, na medida em que revogado, por estar abrangido pelo dispositivo da Lei 8.666/1993 que trata da regularidade fiscal no âmbito de processo licitatório.

6. *Explicitação da Corte, no sentido de que a regularidade fiscal aludida implica "exigibilidade da quitação quando o tributo não seja objeto de discussão judicial" ou "administrativa". Ações Diretas de Inconstitucionalidade parcialmente conhecidas e, na parte conhecida, julgadas procedentes.*” (ADI 173, rel. min. Joaquim Barbosa, DJe de 20.03.2009).

'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.'” (RE 413.782, rel. min. Marco Aurélio, Pleno, DJ de 03.06.2005);

'1. Esta Corte orientou-se no sentido de que o regime especial do ICMS, mesmo quando autorizado em lei, impõe limitações à atividade comercial do contribuinte, com violação aos princípios da liberdade de trabalho e de comércio e ao da livre concorrência, constituindo-se forma oblíqua de cobrança do tributo e, por conseguinte, execução política, repelida pela jurisprudência sumulada deste Supremo Tribunal (Súmulas STF n^{os} 70, 323 e 547). 2. Agravo regimental improvido.' (AI 529.106-AgR, rel. min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJ de 03.02.2006).

Confirmam-se, ainda, os seguintes precedentes: RE 523.366 (rel. min. Celso de Mello, DJ de 09.03.2007), RE 434.987 (rel. min. Cezar Peluso, DJ de 14.12.2004), RE 424.061 (rel. min. Sepúlveda Pertence, DJ de 31.08.2004), e o RE 409.995 (rel. min. Carlos Velloso, DJ de 31.08.2004).

(...).” (Decisão monocrática proferida no RE 473970/MG, relatado pelo Ministro JOAQUIM BARBOSA, publicada em 20.6.11)

Mas também há decisões reconhecendo a constitucionalidade de alguns deles, quando ausente ofensa aos princípios da isonomia e da liberdade do trabalho, bem como da livre concorrência e do livre comércio, a saber:

“Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. 2. Direito Tributário. ICMS. Regime especial de recolhimento. 3. A submissão de contribuinte a regime fiscal diferenciado em virtude do inadimplemento reiterado não constitui sanção política condenada pela jurisprudência desta Corte, quando não inviabiliza o exercício da atividade empresarial, como reconhecido pela origem. 4. Matéria local. Ofensa reflexa à Constituição Federal. Revolvimento do acervo fático-probatório. Súmulas 279 e 280 do STF. Precedentes. 5. Agravo regimental desprovido.” (ARE 1084307 AgR/SP, relatado pelo Ministro GILMAR MENDES, publicado em 18.3.19)

O Superior Tribunal de Justiça, mesmo diante da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, **reconhece a validade da instituição do regime especial de fiscalização e tributação, quando presente risco ou indícios de inadimplência tributária**, como demonstra a decisão monocrática proferida no AREsp 1388938/SP, relatado pelo Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, publicada em 20/04/20:

“(…)

13. *Por fim é de se assinalar que a jurisprudência desta Corte admite a inclusão de contribuinte em regime especial de fiscalização, arrecadação e controle quando há provas de reiterado inadimplemento de obrigações tributárias (REsp. 103.2515/SP, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 29.4.2009). E ainda:*

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA, SEM SUBSTITUIÇÃO. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE SERGIPE. LEI ESTADUAL 3.796/96 E RESPECTIVO DECRETO REGULAMENTADOR. CONFORMIDADE COM O §7º DO ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

I - A jurisprudência desta colenda Corte é firme no entendimento de que é legítima a cobrança antecipada de ICMS, mesmo por meio do regime normal de tributação, em conformidade com a Lei Estadual 3796/96 do Estado de Sergipe.

II - Assim sendo, cai por terra a argumentação desenvolvida pela recorrente-agravante, quanto a consubstanciar-se o regime de cobrança de ICMS a que está obrigada como meio arbitrário de sanção política.

III - Em verdade, "a inclusão do contribuinte no sistema especial de controle e fiscalização, desde que prevista em lei, não implica violação de direito líquido e certo, estando comprovadas irregularidades fiscais referentes à sonegação de tributos" (RMS 20520/SE, Segunda Turma, DJ de 21.03.2006).

IV - A propósito, confirmam-se, entre inúmeros outros: RMS 21118/SE, Primeira Turma, DJ de 29.06.2007; RMS 18844/SE, Primeira Turma, DJ de 13.02.2006.

V - Agravo regimental improvido (AgRg no RMS 23.578/SE, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJe 9.4.2008).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. APURAÇÃO DE ICMS. INCLUSÃO DA EMPRESA NO REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE QUE A MEDIDA REPRESENTA, CONCRETAMENTE, MEIO COERCITIVO QUE RESTRINJA A LIBERDADE DE ATUAÇÃO EMPRESARIAL.

1. Trata-se de Recurso Ordinário no qual a tese defendida pela empresa é de que a existência de legislação que disciplina a cobrança judicial do crédito tributário (Lei 6.830/1980) afasta a possibilidade de inclusão do contribuinte inadimplente contumaz no Regime Especial de Fiscalização.

2. De ver que a disciplina do Regime Especial de Fiscalização não constitui medida alternativa ou excludente à cobrança judicial do crédito tributário vencido e não pago, mas sim consiste em medida preventiva, destinada a acompanhar o cotidiano da empresa que possua histórico de inadimplência contumaz, para evitar que novas ocorrências de fatos geradores sejam sucedidas por novos atos omissivos no que se refere ao dever de pagar os respectivos tributos. Nesse sentido, a jurisprudência do STJ considera legítima a submissão de empresas ao Regime Especial de Fiscalização, excetuando-se apenas a hipótese em que este possua medidas que comprovadamente impliquem indevida restrição à atividade empresarial.

3. No caso dos autos, a Corte estadual assevera que o Estado de Goiás confirmou que a empresa possui "vasto histórico de omissões de pagamento do imposto apurado" (22 débitos inscritos em dívida ativa), além de responder "a dois outros Processos Administrativos Tributários em curso apurando a omissão do pagamento do tributo estadual". Acrescenta que também ficou demonstrado que a empresa já

esteve submetida ao Regime Especial pelo prazo de seis meses em razão de conduta temerária.

4. Por último, a decisão colegiada concluiu que a reinclusão no aludido regime fiscalizatório "não se amolda como meio coercitivo para compelir o contribuinte a pagar o tributo, medida que seria vedada", pois tal instrumento "não impede que a impetrante continue a comercializar sua mercadoria no Estado de Goiás, mas apenas latera a sistemática de declaração e recolhimento do ICMS" (fl. 123, e-STJ).

5. A revisão desse entendimento não pode ser feita nesta via, pois, em primeiro lugar, a recorrente teceu considerações genéricas nas razões recursais, reiterando de modo abstrato que o citado Regime Especial é incompatível com a possibilidade de cobrança judicial dos diversos créditos tributários inadimplidos. Ademais, a descaracterização do Regime Especial, como mero instrumento de monitoramento da rotina quanto à ocorrência de novos fatos geradores, declaração e recolhimento de tributos, para identificá-lo como meio coercitivo ilegal, dependeria da dilação probatória, esta sim incompatível com o rito do Mandado de Segurança.

6. Recurso Ordinário não provido (RMS 57.784/GO, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 18.11.2019).

14. Ante o exposto, em consonância com o parecer ministerial, conhece-se do Agravo para negar-se seguimento ao Recurso Especial da Empresa."

Também já admitiu ser **"possível a imposição de regime especial de controle e fiscalização a contribuintes que tenham reiteradamente descumprido com suas obrigações tributárias, desde que tal regime não configure obstáculo desarrazoado à atividade empresarial a ponto de coagir o contribuinte ao pagamento de seus débitos tributários"** (REsp nº 1236622/MG, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, j. 16.03.12).

O art. 97, V, do Código Tributário Nacional dispõe que somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidade para as ações e omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas.

No Estado de São Paulo, a inclusão do contribuinte no "regime especial de recolhimento do ICMS", como salientado pelo juiz, tem amparo nos art. 71 da Lei nº 6.374/89 e no art. 488 do RICMS, que possibilitam à autoridade fiscal a imposição deste regime especial, quando ocorrer infração contumaz à legislação ou habitual inadimplência. Além disso, a Lei Complementar nº 1.320/18 possibilita, expressamente, a imposição do regime especial ao devedor contumaz (art.19).

Essa Câmara tem decidido, reiteradamente, pela legalidade do regime especial *ex officio*, quando existente inadimplência habitual. Nesse sentido, menciono os seguintes julgados: i) Apelação nº 1010094-87.2017.8.26.0068, Rel. Des. Torres de Carvalho, publicado em 17.9.18; ii) Apelação nº 1013564-59.2016.8.26.0037, Rel.

Des. Marcelo Semer, publicado em 20.9.17.

No mesmo sentido, julgado de outras Câmaras de Direito Público deste Tribunal de Justiça, v.g., Apelação Cível 1007308-62.2020.8.26.0554, relatada pelo Desembargador Osvaldo de Oliveira, 12ª Câmara de Direito Público, julgada em 29/10/20; Apelação Cível 1003168-08.2018.8.26.0472, relatada pelo Desembargador Moacir Peres, 7ª Câmara de Direito Público, julgada em 8.9.20; e Apelação Cível nº 1018588-60.2018.8.26.0405, relatada pela Desembargadora Isabel Cogan, 13ª Câmara de Direito Público, julgada em 26.8.20.

Todavia, a jurisprudência dessa Seção afirma a ilegalidade do bloqueio da emissão de nota fiscal aos devedores incluídos em regime especial:

MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - Pretensão que visa afastar a denegação da emissão de notas fiscais e o cancelamento da inscrição estadual da Impetrante sob o pretexto do não recolhimento do ICMS nos moldes lançados pelo Regime Especial Ex Officio – Admissibilidade – Não se descarta da possibilidade da inclusão da empresa no Regime Especial Ex Officio, contudo é inadmissível a proibição da emissão de notas fiscais - Medida que restringe a atividade econômica e, por via indireta, é medida coercitiva para obter o recolhimento do imposto devido – Precedentes - R. Sentença mantida. Recursos oficial e voluntário improvidos.

(Apelação nº 1022953-73.2015.8.26.0564, Rel. Des. Carlos Eduardo Pachi publicado em 19.6.20)

Agravo de Instrumento – Inclusão da agravante no Regime Especial Ex Officio de ICMS – Agravante incluída neste regime, nos termos do artigo 71 da Lei nº 6.374/89, porque constatado, pela autoridade fiscal, que, desde 2015, passou a ser devedora habitual do tributo – Situação de inadimplência apurada pela autoridade fiscal não infirmada, de forma que não se mostra ilegal ou irregular, nesta fase processual inicial, sua inclusão no regime especial – A legalidade de sua inclusão no regime especial não autoriza a autoridade fiscal de proibir, contudo, a emissão de notas fiscais – Restrição que limita a atividade empresarial e se caracteriza como meio coercitivo de cobrança – Recurso parcialmente provido.

(Agravo de Instrumento nº 2135361-28.2018.8.26.0000, Rel. Des. Aliende Ribeiro, publicado em 15.8.18)

E a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça também é no sentido de que a negativa de autorização para emissão de notas fiscais, em razão da existência de débitos fiscais, configura sanção política:

Trata-se de recurso especial interposto pelo Município de Fortaleza contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, cuja ementa assim estabelece:

AGRAVO REGIMENTAL. DECISÃO MONOCRÁTICA QUE NEGOU

PROVIMENTO À APELAÇÃO INTERPOSTA PELO MUNICÍPIO DE FORTALEZA. PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA DO SECRETÁRIO DE FINANÇAS. APLICABILIDADE AO CASO DA TEORIA DA ENCAMPAÇÃO. IMPRESSÃO DE NOTAS FISCAIS. NEGATIVA DE AUTORIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. MATÉRIA PACIFICADA. AUSÊNCIA DE NOVOS FUNDAMENTOS CAPAZES DE INFIRMAR A DECISÃO PROFERIDA. AGRAVO CONHECIDO E IMPROVIDO.

1. A orientação do Superior Tribunal de Justiça segue no sentido de que a teoria da encampação é aplicável ao mandado de segurança tão-somente quando preenchidos os seguintes requisitos: (i) existência de vínculo hierárquico entre a autoridade que prestou informações e a que ordenou a prática do ato impugnado; (ii) ausência de modificação de competência estabelecida na Constituição Federal; e (iii) manifestação a respeito do mérito nas informações prestadas." (REsp nº 818.473/MT, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, in DJe 17/12/2010).

2. A aplicação desta teoria ao caso sob análise afasta eventual vício de ilegitimidade passiva da autoridade coatora. Preliminar rejeitada.

3. A decisão agravada adotou pacífico posicionamento desta Corte de Justiça no que tange à negativa de autorização de emissão de notas fiscais, condicionando-a à adimplência dos débitos tributários existentes.

4. Assim, não havendo neste agravo qualquer subsídio capaz de possibilitar a modificação dos fundamentos da decisão vergastada, permanecem os argumentos nos quais o entendimento foi firmado.

5. Agravo Regimental conhecido e improvido.

Os embargos de declaração foram rejeitados.

Nas razões de recurso especial, fundamentado no artigo 105, III, a, do permissivo constitucional a recorrente alega a violação aos artigos 535 do CPC/1973, 421 e 1.228, § 1º, ambos do Código Civil de 2002, bem como ao art. 36, da Lei nº 12.529/2011 (Lei de Defesa da Concorrência), ao sustentar em síntese: (i) a omissão do acórdão recorrido, ante a rejeição dos embargos de declaração; (ii) que não teria havido sanção política, pois seria o caso de inadimplência tributária contumaz por parte da ora recorrida.

O prazo para a apresentação de contrarrazões ao recurso especial transcorreu in albis.

Em decisão interlocutória, o Tribunal de origem admitiu o processamento do apelo especial.

É o relatório. Passo a decidir

(...)

No mérito, a municipalidade defende que a negativa de autorização de emissão de notas fiscais em desfavor da recorrida, não constitui sanção política.

Deveras, a prática imposta pela municipalidade ao contribuinte revela-se inegável sanção política, pois tem o condão de provocar o encerramento de suas atividades comerciais, conforme asseverado pelo Tribunal de origem.

A propósito, esta Corte em casos análogos a esse já se posicionou que tais práticas fiscais constituem sanção política.

Ilustrativamente:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. MANDADO DE SEGURANÇA. AUTORIZAÇÃO PARA EMISSÃO DE TALONÁRIO DE NOTAS FISCAIS. EXISTÊNCIA DE DÉBITOS COM A FAZENDA PÚBLICA. PRINCÍPIO DO LIVRE EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA. ARTIGO 170,

PARÁGRAFO ÚNICO, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. SÚMULA N.º 547 DO STF.

1. O Poder Público atua com desvio de poder ao negar, 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).

2. 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 n.º 70/STF); b) "é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos" (Súmula n.º 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 n.º 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 n.º 127/STJ).

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

4. Recurso especial desprovido.

(REsp 783.766/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/05/2007, DJ 31/05/2007, p. 349)

Diante do exposto, com base no art. 932, V, do CPC/2015 c/c o art. 255, § 4º, III, do RISTJ e a Súmula 568/STJ, nego provimento ao recurso especial, nos termos da fundamentação.

Publique-se. Intimem-se.

(Decisão singular proferida no REsp nº 1745742, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, publicado em 6.8.18)

Em juízo provisório, portanto, o bloqueio da emissão de notas fiscais eletrônicos caracteriza sanção política e não foi precedido da instauração do processo de processo administrativo prévio.

Daí decorre a relevância do fundamento e há risco de ineficácia, pois o impedimento de emissão de notas fiscais restringe a atividade econômica da impetrante.

Presente a relevância do fundamento e o perigo da demora a liminar não pode ser negada.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Destarte, pelo meu voto, dou provimento ao recurso para deferir parcialmente a liminar, restabelecendo a emissão de notas fiscais, até a sentença.

TERESA RAMOS MARQUES
RELATORA