

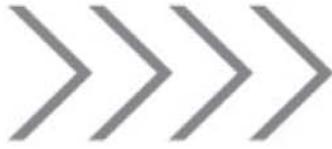


AASP
Editora

Revista do Advogado

Nº 154 | JUN | 2022

**Crimes
tributários**



**ANA CLAUDIA
LORENZETTI LEME**

Advogada. Mestre e graduada em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário pela Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão (Cogeae) da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP) e em Direito Processual Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário/Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

O programa de estímulo à conformidade tributária “Nos conformes” da Fazenda paulista e o devedor contumaz.

SUMÁRIO

1. Introdução
 2. A Lei Complementar nº 1.320, de 6 de abril de 2018
 3. O devedor contumaz no programa de conformidade tributária paulista
 4. O regime especial imposto aos devedores contumazes no programa de conformidade tributária paulista
 5. Conclusão
- Bibliografia

1. Introdução

Há muito se observam práticas de agentes econômicos de cunho tributário que prejudicam o mercado. Tais práticas incluem a inadimplência intencional e sistemática de tributos, o uso abusivo de medidas judiciais (concessão de liminares em ações temerárias, sem que haja patrimônio suficiente para satisfazer o débito no futuro) e até mesmo a sonegação fiscal (declarações falsas, subfaturamento, contrabando, descaminho, etc.). Não raro, tais práticas estão associadas ao crime organizado, envolvendo a adulteração e falsificação de produtos.

Isso afeta inúmeros setores da economia, em especial aqueles onde são comercializados grandes volumes de produtos, com margens de lucro reduzidas, tendo em vista que a redução artificial de preços (em razão da supressão dos tributos) possibilita alcançar fatia relevante de mercado, assim como ganhos rápidos e expressivos.

A recente e contínua movimentação de diversas entidades da sociedade civil tem possibilitado a divulgação dessas práticas e a conscientização do Poder Público quanto a seus efeitos nefastos, não só para o erário, como também para a concorrência e a economia como um todo.

Nesse cenário, os entes públicos, tanto em nível federal quanto estadual e municipal, têm criado regras especiais para o controle de práticas empresariais de natureza tributária que possam vir a afetar o mercado e prejudicar a livre concorrência, em especial através da instituição de programas de conformidade tributária.

Ao que importa mais diretamente ao presente exame, com a publicação da Lei Complementar nº 1.320, de 6 de abril de 2018, o Estado de São Paulo instituiu o programa de estímulo à conformidade tributária “Nos conformes”, que define os princípios para o relacionamento entre os contribuintes e a Fazenda do Estado e estabelece as regras de conformidade tributária.

2. A Lei Complementar nº 1.320, de 6 de abril de 2018

A exposição de motivos do Projeto de Lei Complementar nº 25, de 13 de setembro de 2017,¹ de iniciativa do Poder Executivo paulista, deixa claro que o referido programa, entre outras medidas, privilegia

“os atributos de orientação, atendimento, controle e aprimoramento da atividade fiscalizatória, redução de litigiosidade e oferta de instrumentos tecnológicos que estimulem o cumprimento voluntário das obrigações tributárias pelos contribuintes”.

A justificativa constante do referido projeto, que resultou na edição da lei, foi expressa ainda ao afirmar que a iniciativa da Administração tributária paulista tem como objetivo enfrentar os problemas do sistema tributário brasileiro que prejudicam a produtividade e a competitividade do país, em linha com os atuais debates que versam também sobre a melhoria da relação entre o Fisco e os contribuintes.

O Estado de SP instituiu o programa que define os princípios para o relacionamento entre contribuintes e Fazenda do Estado.

Segundo a norma paulista, são princípios do referido programa: (i) simplificação do sistema tributário estadual; (ii) boa-fé e previsibilidade de condutas; (iii) segurança jurídica em razão da objetividade e coerência na aplicação da legislação; (iv) publicidade e transparência na divulgação de dados e informações; e, por fim, (v) concorrência leal entre os agentes econômicos. Dentre as diretrizes e ações previstas na lei complementar paulista, vale destacar as que representam efetivas demonstrações de que

¹. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/propositura/?id=1000168831>. Acesso em: 20 mar. 2022.

também o Fisco está engajado na melhoria contínua da relação com os contribuintes. São elas: redução de custos de conformidade para os contribuintes; aperfeiçoamento da comunicação entre os contribuintes e a Administração tributária; simplificação da legislação tributária; e melhoria na qualidade da tributação, transparência no trato com os contribuintes.

Neste artigo se pretende analisar as principais características do programa paulista "Nos conformes", em especial o regramento aplicável ao que foi definido pelo legislador como "devedor contumaz".

Inicialmente, vale notar que a lei paulista inovou ao estabelecer a classificação dos contribuintes do ICMS de acordo com o perfil de risco para o cumprimento de obrigações tributárias (tanto as relativas aos pagamentos do imposto quanto as relacionadas ao atendimento das obrigações acessórias).

Na segmentação por perfil de risco, que é estabelecida por "competência privativa e indelegável" dos agentes fiscais de rendas, os contribuintes são divididos em seis categorias, de "A+" a "E",² além do "NC",³ e tal classificação leva em consideração três critérios:

(a.1): obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS;

(a.2): aderência, ou seja, conformidade dos documentos emitidos/recebidos com a escrituração fiscal; e

(a.3): perfil de fornecedores do contribuinte.

Segundo as regras do programa, quanto mais alta for a classificação, maiores serão as vantagens dos contribuintes enquadrados em tais categorias. A título exemplificativo, o contribuinte classificado na posição "A+" tem direito a: (a) análise fiscal prévia (AID); será informado de irregularidade e terá prazo para corrigir, evitando auto de infração, (b) apropriação de crédito acumulado de modo simplificado, (c) restituição de ICMS-ST de modo simplificado,

2. Os contribuintes são classificados em ordem decrescente de conformidade.

3. "NC" = Não Classificado.

(d) pagamento do ICMS-ST de aquisição de outro Estado mediante compensação em conta gráfica (e não na entrada – art. 426-A do RICMS), (e) pagamento do ICMS na importação mediante compensação em conta gráfica (e não no desembarço – art. 115, inciso I, do RICMS), (f) renovação de regime especial de modo simplificado, (g) inscrição de novos estabelecimentos de modo simplificado e (h) transferência de crédito acumulado a empresa não interdependente de modo simplificado.

Por outro lado, as vantagens diminuem conforme o *rating* do contribuinte decrescer.

Outro ponto de especial destaque do programa "Nos conformes" é a imposição de regime especial de cumprimento de obrigações tributárias ao contribuinte classificado como "devedor contumaz", como se verá a seguir.

3. O devedor contumaz no programa de conformidade tributária paulista

O programa "Nos conformes" define como "devedor contumaz" o sujeito passivo que se enquadrar em ao menos uma das seguintes situações: (a) possua débito declarado e não pago relativamente a seis períodos de apuração, consecutivos ou não, em um período de 12 meses ou (b) possua débitos superiores a 40 mil Ufesps e a 30% do patrimônio líquido ou, ainda, a 25% do valor total das saídas nos 12 meses anteriores.

O contribuinte considerado como "devedor contumaz" fica sujeito ao regime especial de cumprimento de obrigações tributárias, como anteriormente referido. Esse, por sua vez, consiste nas seguintes medidas, que podem ser adotadas de forma isolada ou cumulativamente:

- fornecimento de informação periódica referente à operação ou prestação de serviço que realizar;
- alteração no período de apuração, prazo e forma de recolhimento do imposto;
- necessidade de autorização prévia e individual para emissão e escrituração de documentos fiscais;

- vedação à utilização de benefícios ou incentivos fiscais relativamente ao ICMS;
- plantão permanente de agente fiscal de rendas nas dependências do sujeito passivo durante procedimento de fiscalização;
- exigência de comprovação da entrada da mercadoria ou bem, ou do recebimento do serviço para a apropriação do respectivo crédito;
- responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária;
- exigência do ICMS devido a cada operação ou prestação de serviço tributável;
- centralização do pagamento do ICMS devido em um dos estabelecimentos;
- suspensão ou instituição de diferimento do pagamento do ICMS;
- inclusão em programa especial de fiscalização tributária;
- exigência de apresentação periódica de informações econômicas, patrimoniais e financeiras; e, por fim,
- cassação de regimes especiais.

Como se verifica da própria definição trazida na Lei Complementar nº 1.320/2018 sobre o sujeito passivo considerado como "devedor contumaz", percebe-se que o programa paulista perdeu a oportunidade de distinguir adequadamente os tipos de devedores e de apenas instituir regimes especiais mais severos para os contribuintes que efetivamente se enquadrassem na categoria de devedores contumazes.

E isso pois as pessoas que praticam atividades lícitas e eventualmente deixam de pagar tributos – denominados "devedores eventuais" por Hamilton Dias de Souza (2018) – devem ser objeto de cobrança estatal de acordo com os procedimentos ordinários, vedando-se a imposição de restrições à atividade empresarial⁴ como aquelas determinadas, na prática, pelo programa de conformidade paulista.

⁴ Na linha do posicionamento pacificado do STF há bastante tempo, que será demonstrado a seguir.

Existem, ainda, os contribuintes que atuam licitamente, não se organizam para deliberadamente deixar de cumprir suas obrigações tributárias, porém constantemente deixam de pagar tributos por razões diversas (crises setoriais, questionamentos judiciais de tributos e até mesmo a recente pandemia da Covid-19, por exemplo). São os denominados "devedores reiterados", segundo Dias de Souza. Quanto a esses, a cobrança também deve ser realizada pelos meios normais de que dispõe a Administração Pública.

O programa paulista perdeu a oportunidade de distinguir adequadamente os tipos de devedores.

Se, entretanto, a conduta desses contribuintes vier a prejudicar o mercado, por afetar a livre concorrência, o Estado poderá impor medidas administrativas restritivas suficientes para fazer cessar o dano à concorrência, observado o devido processo legal.

Absolutamente distinta, contudo, é a situação das pessoas que se organizam sistematicamente para não pagar tributos e praticar atividades ilícitas, os chamados "devedores contumazes". Ao devedor contumaz não cabe proteção, senão apenas a garantia do devido processo legal. Uma vez apurada a conduta ilícita, devem ser afastadas as garantias e plena proteção ao exercício das atividades empresariais, sendo também possível até mesmo a intervenção penal do Estado. Somente em tais situações, e não nos casos de contribuintes que passem por problemas pontuais ou, às vezes, seguidos e reiterados momentos de dificuldades econômicas que lhe afetem a capacidade de pagamento dos tributos.

Além da crítica que se faz à classificação de devedores *eventuais* ou *reiterados* como

"contumazes", percebe-se que as reflexões sobre o programa de conformidade tributária paulista têm se debruçado também sobre o regime especial de cumprimento de obrigações tributárias imposto a tais sujeitos passivos. Sobretudo se as medidas a que aqueles contribuintes estão sujeitos configuram sanções políticas ou mesmo meio coercitivo para a exigência de tributos.

4. O regime especial imposto aos devedores contumazes no programa de conformidade tributária paulista

Sanções políticas "são normas enviesadas a constranger o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento do crédito tributário. Exteriorizam-se por meios transversos que se dispõem a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários, violando assim o devido processo legal".⁵ São medidas punitivas (sancionatórias) com o objetivo de coagir os particulares ao pagamento de tributos através da limitação dos seus direitos (CALIENDO, 2012).

Com efeito, não se pode confundir a proteção ao interesse arrecadatório do erário com o objetivo simples de arrecadação, razão pela qual a sanção a ser estabelecida deve estimular o cumprimento da obrigação tributária, mas não pode ser transformada em instrumento de arrecadação em si (AMARO, 2006, p. 439-440).

5. "[...] 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. [...] (STF, Pleno, Adin nº 173, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ de 19/3/2009).

Tal orientação se extrai da própria Constituição da República (CF), a qual premia a liberdade de iniciativa (arts. 5º, inciso XIII, e 170, *caput* e parágrafo único, da CF/1988), o devido processo legal (art. 5º, incisos LIV e LV, da CF/1988) e outros princípios a nortear a Administração Pública (art. 37, *caput*, da CF/1988), como a proporcionalidade.

Tais mandamentos constitucionais são observados pelo c. Supremo Tribunal Federal (STF) que, há mais de meio século, consolidou jurisprudência determinando que a exigência do tributo ocorra pelas vias legais, sendo vedada a adoção de sanções políticas, assim entendidos os meios indiretos utilizados para coagir o contribuinte a adimplir obrigações fiscais. Nesse sentido são as Súmulas nºs 70, 323 e 547 do e. STF:

"Súmula nº 70 - É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo."

"Súmula nº 323 - É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos."

"Súmula nº 547 - Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais."

Sobre a questão, o entendimento da Suprema Corte é o de que, possuindo a Administração Tributária o instrumental adequado para a constituição e cobrança de seus créditos, não lhe é dado valer-se de medidas administrativas que impeçam ou dificultem o exercício regular das atividades dos contribuintes, com o objetivo de coagi-los a cumprir suas obrigações, em prejuízo do seu direito à discussão administrativa ou judicial da legitimidade da suposta dívida fiscal.^{6 e 7}

6. No RE nº 39.933-AL, o STF declarou a inconstitucionalidade da previsão contida em código tributário municipal que permitia a apreensão de mercadorias para pagamento de tributos. Entendeu-se que não cabe ao ente público "fazer justiça de mão própria se a lei estabelece a ação executiva fiscal para a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública em geral" (Pleno, Rel. Min. Ary Franco, DJ de 11/12/1958).

7. No RMS nº 9.698-GB, o STF considerou ilícita a interdição de estabelecimentos comerciais com a finalidade de obrigar o contribuinte a pagar tributos ou multas: "Não se conforma a impetrante »

Mais recentemente, o c. STF reiterou sua jurisprudência e firmou tese, em sede de repercussão geral, declarando que “É inconstitucional a restrição ilegítima ao livre exercício de atividade econômica ou profissional, quando imposta como meio de cobrança indireta de tributos” (Pleno, ARE nº 914.045-RG, Rel. Min. Edson Fachin, DJe de 19/11/2015).

Qualquer exigência relacionada às obrigações tributárias deve ser formalizada em procedimento administrativo/judicial próprio.

No caso do regime especial estabelecido pelo programa “Nos conformes” aos contribuintes classificados como “devedores contumazes”, se está diante de uma série de medidas que podem vir a ser adotadas, inclusive de forma conjunta, unicamente em razão do não recolhimento de ICMS supostamente devido ou mesmo do volume dos supostos débitos se comparado ao patrimônio do contribuinte.⁸ Trata-se, na linha do quanto retroexposto, de clara hipótese de sanção política, verificando-se o

» é com a medida extravagante e arbitrária que lhe foi aplicada, ou seja, a interdição de seu estabelecimento, como pena destinada a compeli-la ao pagamento do débito. Ora, a Prefeitura do antigo Distrito Federal – hoje do Estado da Guanabara – dispõe de meio regular e adequado para a cobrança da dívida, que é o executivo fiscal. O que não é lícito, por constituir procedimento contrário à lei e ao estado de direito em que vivemos, é a drástica: – interdição das atividades da impetrante” (Pleno, Rel. Min. Henrique D’Ávila, DJ de 5/11/1962).

8. “Artigo 19 – Ficarà sujeito a regime especial para cumprimento das obrigações tributárias, na forma e condições previstas em regulamento, o devedor contumaz, assim considerado o sujeito passivo que se enquadrar em pelo menos uma das situações:

I - possuir débito de ICMS declarado e não pago, inscrito ou não em dívida ativa, relativamente a 6 (seis) períodos de apuração, consecutivos ou não, nos 12 (doze) meses anteriores;

II - possuir débitos de ICMS inscritos em dívida ativa, que totalizem valor superior a 40.000 (quarenta mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo – UFESPs e correspondam a mais de 30% (trinta por cento) de seu patrimônio líquido, ou a mais de 25% (vinte e cinco por cento) do valor total das operações de saídas e prestações de serviços realizadas nos 12 (doze) meses anteriores.”

desproporcional cerceamento da liberdade econômica de um específico e determinado contribuinte ou grupo de contribuintes.

De fato, qualquer exigência relacionada às obrigações tributárias, sejam relativas ao pagamento de tributos ou mesmo ao cumprimento de obrigações acessórias, deve ser sempre formalizada em procedimento administrativo/judicial próprio. O estabelecimento de um rol extenso de medidas especiais tendentes a dificultar o livre exercício das atividades empresariais⁹ deve ser rechaçado, como reconhece a jurisprudência sumulada do STF e também do TJSP, inclusive no caso específico do programa “Nos conformes”.¹⁰

9. Tais como, por exemplo, a vedação à utilização de benefícios ou incentivos fiscais relativamente ao ICMS, o plantão permanente de agente fiscal de rendas nas dependências do sujeito passivo durante procedimento de fiscalização, exigência do ICMS devido a cada operação ou prestação de serviço tributável, inclusão em programa especial de fiscalização tributária e a cassação de regimes especiais, dentre outras.

10. “MANDADO DE SEGURANÇA. *Ato atacado. Bloqueio de emissão de notas fiscais eletrônicas em razão de verificação, em fiscalização feita no âmbito do Programa ‘Nos Conformes’, de suposta incompatibilidade entre o valor total de operações de aquisição de mercadorias e o valor total de mercadorias vendidas pela impetrante. Impossibilidade de se impedir a emissão de notas fiscais eletrônicas, medida que implica óbice ao livre exercício da atividade empresarial e constitui meio coercitivo ilegal de cobrança de tributos. Violação aos princípios constitucionais da livre iniciativa, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Entendimento pacificado pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 856 de repercussão geral. Precedentes desta 10ª Câmara e deste Tribunal. Sentença que concedeu a ordem. Recursos oficial e voluntário da Fazenda do Estado não providos.*” (TJSP, 10ª Câmara de Direito Público, Foro Central – Fazenda Pública/Acidentes, 3ª Vara de Fazenda Pública, Apelação/Remessa Necessária nº 1043465-48.2021.8.26.0053, Rel. Antonio Carlos Villen, j. 31/3/2022; Data de Registro 31/3/2022, grifo nosso).

“MANDADO DE SEGURANÇA. *Pretensão de obter o restabelecimento de sua inscrição estadual, de molde a permitir que retorne a prática de sua atividade econômica e a emissão de notas fiscais. Impossibilidade. Ausência de comprovação de instauração prévia de procedimento administrativo. Ofensa aos princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal que afasta a presunção de legalidade do ato administrativo. Sentença denegatória da segurança reformada. Recurso provido.*” (TJSP, 11ª Câmara de Direito Público, Foro Central – Fazenda Pública/Acidentes, 5ª Vara de Fazenda Pública, Apelação Cível nº 1049241-63.2020.8.26.0053, Rel. Oscild de Lima Júnior, j. 9/12/2021; Data de registro 13/12/2021 – grifo nosso).

“APELAÇÃO. *Mandado de Segurança. Bloqueio de emissão de nota fiscal. ICMS. Regime Especial de Recolhimento de Tributos*»

A exceção a esse pacífico entendimento que se pode apontar na jurisprudência pátria foi aquela adotada por ocasião do julgamento do conhecido caso "American Virginia".¹¹ Em tal oportunidade, o STF admitiu a adoção de medidas especiais, em caráter excepcional, "se houver indícios de que a atitude do contribuinte é realmente pautada pela má-fé", porque só há sanção política quando há restrições "não razoáveis ou desproporcionais ao exercício de atividade econômica ou profissional lícita [...]". Ou seja, o STF relativizou a adoção de medidas mais gravosas por parte do Fisco, mas na específica situação da existência de indícios de atividades ilícitas praticadas pelos contribuintes.

Assim também já se manifestou o STJ, admitindo 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 débitos tributários, haja vista que, para esse mister, o fisco já possui meios próprios" (REsp nº 1.236.622-MG, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 13/3/2012).

Em suma, pode-se concluir ser ilegítimo o regime especial nos termos em que estabelecido no

programa "Nos conformes" quando aplicado a contribuintes indevidamente classificados como "devedores contumazes" e que, na verdade, sejam devedores reiterados ou eventuais, nos dizeres de Souza. E isso pois as medidas previstas importam em inequívoca restrição ao livre exercício da atividade empresarial e independem de análise da licitude das condutas praticadas pelo sujeito passivo.

5. Conclusão

Os critérios previstos na Lei Complementar paulista nº 1.320, de 6 de abril de 2018, para a definição dos sujeitos passivos como "devedores contumazes" não levam em consideração se aqueles exercem atividade lícita ou não ou mesmo se estruturaram seus negócios com a finalidade precípua de não pagar tributos, prejudicando a livre concorrência e obtendo vantagem sobre os demais *players* do seu setor.

Percebe-se que a caracterização do "devedor contumaz" foi feita apenas levando-se em conta a existência de débitos de ICMS no período dos 12 meses anteriores, bem como o seu volume em comparação com o patrimônio do contribuinte, o que é inadequado, vez que absolutamente superficial, desproporcional e desarrazoado.

» *Impossibilidade. Sanção que representa óbice ao livre exercício da atividade empresarial Inteligência das Súmulas nº 70, 323 e 547, do STF. Sentença concessiva da segurança mantida. Recurso desprovido.* (TJSP, 4ª Câmara de Direito Público, Foro Central – Fazenda Pública/Acidentes – 4ª Vara de Fazenda Pública, Apelação Cível nº 1051793-40.2016.8.26.0053, Rel. Ana Liarte, j. 3/3/2020, Data de registro 3/3/2020 – grifo nosso).

11. "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. SANÇÃO POLÍTICA. NÃO PAGAMENTO DE TRIBUTOS. INDÚSTRIA DO CIGARRO. REGISTRO ESPECIAL DE FUNCIONAMENTO. CASSAÇÃO. DECRETO-LEI 1.593/1977, ART. 2º, II. 1. Recurso extraordinário interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, que reputou constitucional a exigência de rigorosa regularidade fiscal para manutenção do registro especial para fabricação e comercialização de cigarros (DL 1.593/1977, art. 2º, II). 2. Alegada contrariedade à proibição de sanções políticas em matéria tributária, entendidas como qualquer restrição ao direito fundamental de exercício de atividade econômica ou profissional lícita. »

» Violação do art. 170 da Constituição, bem como dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. 3. A orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal rechaça a aplicação de sanção política em matéria tributária. Contudo, para se caracterizar como sanção política, a norma extraída da interpretação do art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977 deve atentar contra os seguintes parâmetros: (1) relevância do valor dos créditos tributários em aberto, cujo não pagamento implica a restrição ao funcionamento da empresa; (2) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle do ato de aplicação da penalidade; e (3) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle da validade dos créditos tributários cujo não pagamento implica a cassação do registro especial. 4. Circunstâncias que não foram demonstradas no caso em exame. 5. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento." (Tribunal Pleno, RE nº 550769-RJ, Rel. Joaquim Barbosa, j. 22/5/2013, acórdão eletrônico DJe-066 de 2/4/2014, p. 3/4/2014).

O volume da dívida e a quantidade de períodos não pagos não podem ser levados em consideração de modo objetivo e isolado. É imprescindível que se verifique se o contribuinte deixou de pagar tributos para exercer ilicitamente sua atividade, em especial para tornar a tributação fator de vantagem concorrencial, ou se circunstâncias meramente econômicas (ou outras) foram determinantes para a inadimplência.

O “devedor contumaz” não pode ser confundido com o devedor *eventual* ou *reiterado*. Apenas em relação àquele primeiro a imposição de medidas especiais não configura sanção política e, portanto, não contraria o entendimento do STF consagrado desde a edição das Súmulas nºs 70, 323 e 547. Nos demais, são claramente ilegítimas as restrições impostas à atividade empresarial. ●

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2006.

CALIENDO, Paulo. Sanções Políticas no Direito Tributário: Conteúdo e Vedação. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário e a Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

SOUZA, Hamilton Dias de. Regular o artigo 146-A da Constituição é essencial para preservar a livre-iniciativa. *Portal Consultor Jurídico*, São Paulo, 13 nov. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-nov-13/dias-souza-regular-art-146-cf-essencial-mercado>. Acesso em: 20 abr. 2022.