

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS  
Programa de Pós-Graduação em Direito

Adriano Antônio Gomes Dutra

**AS (MAL) CHAMADAS SANÇÕES POLÍTICAS:  
análise com base numa teoria dos limites das restrições aos direitos fundamentais**

Belo Horizonte  
2013

Adriano Antônio Gomes Dutra

**AS (MAL) CHAMADAS SANÇÕES POLÍTICAS:  
análise com base numa teoria dos limites das restrições aos direitos fundamentais**

Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Marciano Seabra de Godoi.

Linha de Pesquisa: Estado, Constituição e Sociedade no Paradigma do Estado Democrático de Direito.

Belo Horizonte  
2013

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

D978m Dutra, Adriano Antônio Gomes  
As (mal) chamadas sanções políticas: análise com base numa teoria dos limites das restrições aos direitos fundamentais / Adriano Antônio Gomes Dutra. Belo Horizonte, 2013.  
253f.

Orientador: Marciano Seabra de Godoi  
Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito.

1. Direito tributário. 2. Sanções (Direito). 3. Direitos fundamentais. 4. Obrigação tributária. I. Godoi, Marciano Seabra de. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

Adriano Antônio Gomes Dutra

**AS (MAL) CHAMADAS SANÇÕES POLÍTICAS:  
análise com base numa teoria dos limites das restrições aos direitos fundamentais**

Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

---

Marciano Seabra de Godoi (orientador) – PUC Minas

---

Flávio Couto Bernardes – PUC Minas

---

Onofre Alves Batista Júnior – UFMG

---

Fernando Horta Tavares (suplente) – PUC Minas

Belo Horizonte, 12 de março de 2013.

*À Marina, minha sempre amada esposa e companheira na construção de uma família (e de toda uma vida em conjunto), certamente quem mais sentiu minhas ausências durante todo o período de elaboração deste trabalho.*

*Aos meus queridos pais, sempre fontes de inspiração para o desejo constante de crescimento pessoal e intelectual.*

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos que contribuíram de alguma forma para realização deste trabalho, em especial:

aos meus irmãos, pelo apoio constante, e à Didia pela prontidão em querer e conseguir, sempre, tornar-me as coisas mais fáceis;

aos meus sogros, pelo incentivo e compreensão nas ausências que se fizeram necessárias;

aos amigos pelos momentos de descontração que me encheram de novas energias para a conclusão do trabalho;

ao Professor Marciano Seabra de Godoi, meu orientador, cuja seriedade, serenidade, sabedoria, conhecimento técnico e apoio me serviram (e sempre servirão) de inspiração ao longo tempo: desde a graduação, passando pelas aulas no Programa de Pós-Graduação e, agora, durante o período de orientação;

à Advocacia Geral do Estado de Minas Gerais e à Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, instituições de cujos quadros me orgulho de fazer parte;

aos colegas da 2ª Procuradoria da Dívida Ativa (Procuradores e Servidores) pela compreensão durante o período em que precisei me ausentar para me dedicar exclusivamente à elaboração deste trabalho;

e, aos Bibliotecários da AGE/MG e da PUC/MG pelo eficiente auxílio na obtenção das referências bibliográficas.

*Vivendo, se aprende; mas o que se aprende, mais, é só a fazer outras maiores perguntas.* (GUIMARÃES ROSA, 2001, p. 429).

## RESUMO

A presente dissertação de mestrado consiste numa investigação acerca dos limites a serem observados na aplicação, pela Administração Tributária, de medidas restritivas aos contribuintes devedores, como forma de garantir o cumprimento das obrigações tributárias ou como reforço de coerção ao cumprimento destas. Tais medidas têm sido tradicionalmente chamadas sanções políticas, denominação cuja inadequação foi evidenciada com base nos substratos da Teoria Geral do Direito. Demonstrou-se que as medidas em questão nada mais são que restrições ao exercício de direitos fundamentais. O estudo se iniciou com a avaliação da orientação jurisprudencial do STF sobre a matéria. Evidenciou-se que aquele tribunal vem se afastando de considerações radicais, centradas ou na supremacia do interesse público ou numa supervalorização dos direitos individuais, para adotar a postura flexível de avaliar a legitimidade de tais medidas com base nas exigências de proporcionalidade, instrumental próprio ao controle de legitimidade das restrições aos direitos fundamentais na perspectiva de uma teoria externa dos direitos. O trato doutrinário do tema também revelou a mesma aproximação com o problema geral da definição dos limites das restrições aos direitos fundamentais. Foram analisados os pressupostos teóricos que viabilizam a avaliação do tema com base nas exigências de proporcionalidade: o modelo de suporte fático amplo, a teoria externa e a teoria dos princípios como mandados de otimização. Isolou-se, com base nesses pressupostos, um modelo de controle de legitimidade que poderia ser aplicado às medidas restritivas impropriamente denominadas sanções políticas. Esse modelo foi por fim aplicado a algumas dessas medidas previstas na legislação tributária. Concluiu-se que nem toda medida restritiva que usualmente recebe a denominação de sanção política deve ser considerada ilegítima, o que só poderia ser afirmado após a análise das circunstâncias fáticas e jurídicas envolvidas na situação concreta.

Palavras-chave: Direito Tributário. Sanções. Direitos Fundamentais. Restrições. Limites.

## **ABSTRACT**

This following thesis consists of an investigation about the limits to be observed in the enforcement, by the Tax Administration, of the restrictive measures to the debtor taxpayers, in such a way to guarantee the fulfillment of the tax obligations or to reinforce the coercion of this fulfillment. These measures have been named politic sanctions, denomination that is not appropriated, according to the general Theory of Law. It have also been demonstrated that this measures is, actually, restrictions to the exercising of the fundamental rights. The essay starts by the analysis of the Brazilian Supreme Court jurisprudence and it could show that the Court is moving away from radical considerations, focused even on the public interest supremacy or in the excessive valorization of individual rights, adopting the practice to evaluate the question with concern to the proportionality demands, the appropriate instrument to the legitimacy control of the fundamental rights restrictions, in according to the external theory of rights. The analysis of the Brazilian tax law doctrine about the controverted question revealed the same approximation to the case for the fundamental rights restrictions limits. Then, it has studied the theory presuppositions that permit the analysis of the theme with concern to the proportionality demands: the broad support model, the external theory of rights and the theory of the principles like orders of optimization. A model of legitimacy control was defined and applied to some of the restrictive measures prescribed in the Brazilian tax legislation. The thesis concluded that not even all the restriction measures that are named politic sanctions must be considered not legitimated, what just can be affirmed after the analysis of the facts and rights circumstances involved in the concrete situations.

Keywords: Tax Law. Sanctions. Fundamental rights. Restrictions. Limits.

## LISTA DE SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade  
CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica  
CADIN – Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal  
CDA – Certidão de Dívida Ativa  
CND – Certidão Negativa de Débitos  
CPEN – Certidão Negativa com Efeitos de Negativa  
CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988  
CNJ – Conselho Nacional de Justiça  
CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas  
CRLV – Certificado de Registro e Licenciamento de Veículos  
CTB – Código de Trânsito Brasileiro  
CTN – Código Tributário Nacional  
EC – Emenda Constitucional  
IAA – Instituto de Açúcar e Alcool  
IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada  
IPI – Imposto sobre produtos Industrializados  
IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica  
LEF – Lei de Execuções Fiscais  
MC-AC – Medida Cautelar em Ação Cautelar  
PL – Projeto de Lei  
RE – Recurso Extraordinário  
RMS – Recurso em Mandado de Segurança  
SRFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil  
STF – Supremo Tribunal Federal  
TRF – Tribunal Regional Federal

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
<b>2 AS SANÇÕES POLÍTICAS NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL .....</b>	<b>19</b>
2.1 – Primeiro período: as sanções políticas como instrumento de defesa dos interesses públicos – meio alternativo e válido de cobrança dos créditos tributários .....	20
2.2 – Segundo período: a formação e a intensa reprodução da orientação condenatória da utilização das sanções políticas.....	28
2.3 – Terceiro período: a reavaliação, no âmbito do próprio STF, dos pressupostos teóricos que sustentam a condenação das sanções políticas .....	36
2.3.1 <i>O julgamento do RE n. 413.782-8: regime especial de impressão de documentos fiscais.....</i>	<i>36</i>
2.3.2 <i>O julgamento da MC-AC 1.657-6: a interdição de estabelecimento motivada por débitos de IPI.....</i>	<i>39</i>
2.3.3 <i>O julgamento da ADI 395-0: a possibilidade de retenção de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal.....</i>	<i>44</i>
2.3.4 <i>O julgamento do RE n. 550.769/RJ e da ADI n. 3.952/DF: mais uma vez a questão da interdição de estabelecimento motivada pelo inadimplemento do IPI.....</i>	<i>47</i>
2.3.5 <i>O julgamento das ADI's 173-6 e 394-1: exigência de quitação de tributos para a prática de vários atos.....</i>	<i>49</i>
2.3.6 <i>A ADI nº 1.454 – 4/DF – a constitucionalidade do CADIN.....</i>	<i>55</i>
2.3.7 <i>A ADI nº 3.453 e as restrições ao levantamento de precatórios.....</i>	<i>58</i>
2.3.8 <i>A ADI 4.357 e a compensação de precatórios com débitos vencidos.....</i>	<i>63</i>
2.3.9 <i>As restrições impostas por decisões de primeiro grau ao ajuizamento de execuções fiscais de pequeno valor: a execução fiscal como único meio para a cobrança dos créditos tributários?.....</i>	<i>67</i>
2.3.10 <i>O RE n. 565.048-1 com repercussão geral reconhecida: a exigência de garantia de créditos tributários para a autorização de impressão de documentos fiscais.....</i>	<i>71</i>
2.3.11 <i>Síntese Conclusiva.....</i>	<i>73</i>
<b>3 O TRATO DOUTRINÁRIO DAS SANÇÕES POLÍTICAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....</b>	<b>77</b>
3.1 Críticas à denominação usual das medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores .....	77
3.1.1 <i>Notas características comuns às chamadas Sanções Políticas.....</i>	<i>79</i>
3.1.2 <i>As Sanções Tributárias.....</i>	<i>80</i>
3.1.3 <i>A estrutura normativa das sanções.....</i>	<i>82</i>
3.1.3.1 <i>As chamadas sanções políticas são verdadeiras sanções?.....</i>	<i>83</i>
3.2 Os antecedentes da consolidação doutrinária em torno da condenação das medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores .....	87
3.2.1 <i>A origem das medidas restritivas: o regime do solve et repete no Direito Tributário italiano e suas repercussões no Direito Tributário brasileiro.....</i>	<i>90</i>
3.3 As manifestações doutrinárias que reproduzem a tese condenatória das chamadas sanções políticas .....	96
3.4 Algumas manifestações doutrinárias desencadeadas pela controvérsia posta na MC-AC 1.657-6: caso <i>American Virginia</i> .....	109

<b>4 AS CHAMADAS SANÇÕES POLÍTICAS COMO RESTRIÇÕES AO EXERCÍCIO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS .....</b>	<b>115</b>
4.1 Uma questão preliminar: a possibilidade lógica de restrição aos direitos .....	117
4.1.1 <i>O suporte fático dos direitos fundamentais</i> .....	120
4.1.2 <i>A teoria interna dos Direitos Fundamentais</i> .....	123
4.1.3 <i>A teoria externa dos Direitos Fundamentais</i> .....	129
4.1.4 <i>Razões para adoção da teoria externa e de um modelo de suporte fático amplo</i> .....	131
4.1.5 <i>Exemplos do déficit de fundamentação da teoria interna e do modelo de suporte fático restrito</i> .....	135
4.1.5.1 <u>Acórdão no 236/86 do Tribunal Constitucional Português</u> .....	135
4.1.5.2 <u>Manifestações do ex-ministro do STF Eros Grau em julgados sobre a legitimidade das assim chamadas sanções políticas</u> .....	138
4.1.5.3 <u>A posição adotada em trabalho anterior sobre o mesmo tema</u> .....	140
4.2 Pressuposto teórico para análise da legitimidade das restrições com base na proporcionalidade: a divisão das normas em princípios e regras.....	143
4.3 As restrições aos direitos fundamentais.....	149
4.3.1 <i>Espécies de restrições aos direitos fundamentais</i> .....	150
4.3.2 <i>As medidas gravosas impostas ao contribuinte em situação de irregularidade fiscal como possíveis restrições implicitamente autorizadas pela Constituição</i> .....	153
4.3.3 <i>Um exemplo de medida restritiva expressamente autorizada pela Constituição</i> .....	156
4.4 Os limites das restrições aos direitos fundamentais .....	159
4.4.1 <i>A reserva de lei</i> .....	160
4.4.2 <i>A máxima da proporcionalidade e suas regras parciais</i> .....	161
4.4.2.1 <u>O teste de adequação</u> .....	162
4.4.2.2 <u>O teste de necessidade</u> .....	164
4.4.2.3 <u>O teste de proporcionalidade em sentido estrito</u> .....	167
<b>5 APLICAÇÃO DA MÁXIMA DA PROPORCIONALIDADE A ALGUMAS DAS MEDIDAS RESTRITIVAS PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>170</b>
5.1 A configuração contemporânea do fenômeno tributário: as medidas restritivas a serviço da efetivação do dever fundamental de solidariedade e não de meros e secundários interesses arrecadatários .....	172
5.2 A execução fiscal como meio típico e potencialmente eficiente para a cobrança dos créditos tributários .....	182
5.3 As diferenças de intensidade de intervenção em relação à exigência de regularidade fiscal e a de quitação dos tributos devidos.....	192
5.4 Análise da legitimidade da determinação de compensação de precatórios com débitos tributários vencidos prevista no art. 100, § 9º da CF/88, na redação conferida pela EC n 62/09 .....	195
5.5 Análise de legitimidade da previsão legal de cassação de registro especial exigido para a industrialização de cigarro, motivada pelo descumprimento de obrigações tributárias.....	200
5.5.1 <i>Em busca do objetivo das medidas restritivas previstas no Decreto-lei nº 1.593/77</i> ..	202
5.5.2 <i>Aplicação das regras parciais da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito</i> .....	205
5.5.3 <i>As reflexões recentes do Professor Marciano Seabra de Godoi: a inoperância administrativa como responsável pela necessidade das medidas restritivas</i> .....	207
5.5.4 <i>As recentes modificações promovidas no Decreto-lei nº 1.593/77</i> .....	210

<b>5.6 Análise de legitimidade de algumas medidas restritivas previstas na legislação do Estado de Minas Gerais .....</b>	<b>211</b>
<b>5.6.1 <i>O Protesto da Certidão de Dívida Ativa</i> .....</b>	<b>212</b>
<b>5.6.1.1 <u>Alguns antecedentes da prática de utilização do protesto como alternativa de cobrança de créditos tributários</u> .....</b>	<b>214</b>
<b>5.6.1.2 <u>Algumas manifestações doutrinárias no sentido da legitimidade do protesto de certidão da dívida ativa</u> .....</b>	<b>216</b>
<b>5.6.1.3 <u>Algumas manifestações doutrinárias no sentido da ilegitimidade do protesto de certidão da dívida ativa</u> .....</b>	<b>218</b>
<b>5.6.1.4 <u>Síntese conclusiva das manifestações doutrinárias acerca da legitimidade do protesto de dívida ativa</u> .....</b>	<b>220</b>
<b>5.6.1.5 <u>O protesto de CDA e a máxima da proporcionalidade</u> .....</b>	<b>222</b>
<b>5.6.2 <i>A exigência de garantia para a concessão de inscrição no Cadastro de Contribuintes</i> .....</b>	<b>226</b>
<b>5.6.3 <i>A Inscrição no CADIN – Cadastro Informativo de Inadimplência em relação à Administração Pública do Estado de Minas Gerais</i>.....</b>	<b>229</b>
<b>6 CONCLUSÕES.....</b>	<b>232</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>237</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Tem-se verificado, no Direito Tributário brasileiro, tendência de a Administração transferir para o cidadão contribuinte tarefas e responsabilidades que, a princípio, deveriam ser por ela desempenhadas. Invocam-se razões de praticidade (ou praticabilidade) para justificar a adoção de técnicas de simplificação da aplicação da lei geral e abstrata às múltiplas situações fáticas que se submetem à tributação (plantas de valores, lançamento por estimativa, presunções etc...), tudo com vistas a promover aquilo que Derzi chamou de “*execução legal eficiente e econômica*” (BALEEIRO, 1999, p. 249), evitando-se custos insuportáveis ou inadequados (NABAIS, 1998, p. 375).

Como exemplo dessa tendência, pode-se apontar uma generalização no uso do regime do lançamento por homologação do pagamento (art. 150 do CTN) e a intensificação na adoção da substituição tributária progressiva (art. 150, § 7º da CF/88), especialmente na tributação do consumo.

Percebe-se, também, uma crescente assunção, pela Administração, de novos poderes de fiscalização, que, no geral, se desenvolvem como controle posterior de atividades realizadas pelo cidadão contribuinte. O exercício desses poderes é facilitado pela criação de uma série de obrigações acessórias que conferem maiores subsídios à fiscalização tributária. Pode-se dizer que a posição ocupada pelo sistema tributário brasileiro no estudo denominado *Paying Taxes 2012 – The Global Picture* é consequência dessa tendência: em ranking que leva em conta o tempo gasto pelo contribuinte para cumprir suas obrigações tributárias, o Brasil ocupou a 183ª e última posição (PRICEWATERHOUSECOOPERS; THE WORLD BANK/IFC, 2012, p. 112).

Tudo isso é consequência de uma busca pela eficiência e efetividade na arrecadação e fiscalização dos tributos, preocupação que ganhou foros constitucionais com a EC nº 42/03, que introduziu o inc. XXII ao art. 37 da CF/88, elevando a Administração Tributária à categoria de atividade essencial ao funcionamento do Estado, e modificou a redação do art. 167, inc. IV, permitindo a vinculação das receitas dos impostos para dotá-la de recursos prioritários.

Nesse contexto, uma pretensa ineficácia da execução fiscal, ação judicial de que dispõe o fisco para a cobrança dos tributos devidos, tem sido propagada como justificativa para utilização de outros meios, em tese mais eficientes, tendentes a compelir o contribuinte

ao recolhimento dos tributos devidos, tais como o protesto de Certidão de Dívida Ativa (CDA), a inscrição do nome do contribuinte nos cadastros de inadimplência e a proposta de penhora administrativa de bens do devedor tributário.

Batista Júnior e outros (2008) sustentaram a falência do instituto da execução fiscal como forma de cobrança do crédito tributário: com base numa análise de custo/benefício, em relação aos créditos de baixo valor, o ajuizamento da execução fiscal implicaria custos superiores aos valores que poderiam ser arrecadados.

O Conselho Nacional de Justiça já havia chegado a conclusão semelhante, conforme relatório “Justiça em Números” (CNJ, 2005), utilizado como justificativa para a proposta de reforma do processo de execução fiscal (tida como responsável pelo congestionamento do Poder Judiciário), com a introdução da polêmica penhora administrativa.

Estudo realizado pelo IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada), denominado *Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal*, também noticia uma baixa eficácia prática do processo de execução fiscal (IPEA, 2011).

Essa suposta ineficácia da execução fiscal, aliada ao já mencionado clamor por eficiência e efetividade na tarefa de arrecadar e fiscalizar os tributos, é o combustível para que haja a defesa da criação de novos poderes de fiscalização e arrecadação, contribuindo para que surjam embates fisco/cidadão contribuinte e se acirrem aqueles que já vêm de longa data.

Todos esses embates, os novos e os já antigos, têm, por pano de fundo, o problema da definição dos limites que devem ser impostos aos poderes da Administração Tributária no exercício de sua tarefa de arrecadar e fiscalizar os tributos.

Controvérsia que, de há muito, tem sido objeto de estudo no Direito Tributário brasileiro (e que envolve o mencionado problema da definição dos limites de atuação da Administração Tributária) é a que se refere às chamadas sanções políticas, medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores como forma de os compelir ao cumprimento das obrigações tributárias, de que são exemplos a *interdição de estabelecimento*, a *apreensão de mercadorias*, o *regime especial de fiscalização*, as *restrições de impressão de blocos de documentos fiscais* e a *inclusão do nome do contribuinte nos cadastros de inadimplência*.

Tais medidas restritivas são caracterizadas como meios indiretos (e tidos como mais eficientes) de que a Administração Tributária lançaria mão na busca de satisfação de seu crédito. Indiretos pois o meio legítimo (e, por isso, direto) seria o ajuizamento da execução fiscal (supostamente ineficiente).

Este trabalho tem por objeto o estudo da legitimidade dessas medidas usualmente chamadas sanções políticas, caracterizadas como meios alternativos de cobrança dos créditos

tributários.

A utilização das tais medidas, seja como alternativa à cobrança judicial dos créditos tributários, seja como reforço de coerção auxiliar à cobrança judicial, sempre foi alvo de uma quase que absoluta condenação jurisprudencial e doutrinária no Direito Tributário brasileiro.

A partir de 2005, como se verá, o Supremo Tribunal Federal (STF), em uma guinada em sua orientação jurisprudencial tradicional, retomou a análise de legitimidade das chamadas sanções políticas numa perspectiva diversa daquela que vinha fazendo.

A máxima da proporcionalidade passou a ser adotada como instrumento de controle de legitimidade das medidas, em uma atitude de autorreflexão sobre os pressupostos que sustentavam sua orientação tradicional. O tema passou a ser revisitado, enfim, sob o prisma da proporcionalidade (MACHADO SEGUNDO; RAMOS MACHADO, 2007, p. 62). Tal postura repercutiu, também, em sede doutrinária.

As mais importantes controvérsias envolvendo os limites de adoção das chamadas *sanções políticas* encontram-se, no entanto, ainda pendentes de apreciação definitiva pelo STF (ADI 3.952 e ADI 4.357).

Além disso, a orientação (doutrinária e jurisprudencial) que condena a utilização das chamadas sanções políticas se formou e se disseminou em período marcado por uma concepção de Estado centrada na liberdade individual e nos direitos de propriedade. As alterações promovidas em razão da consagração constitucional do Estado Democrático de Direito, da centralidade da figura dos Direitos Fundamentais e das feições contemporâneas do fenômeno tributário geram repercussões relevantes ao estudo do tema.

É nesse contexto que se justifica uma reconstrução das premissas teóricas básicas capazes de delimitar o campo legítimo de atuação da Administração Tributária nas atividades de fiscalização e arrecadação, especialmente no que diz respeito à adoção das medidas usualmente caracterizadas como sanções políticas.

O objetivo geral do presente trabalho é, assim, identificar os limites à adoção, pela Administração Tributária, de medidas restritivas ao contribuinte devedor, como forma de tornar mais eficiente a tarefa de arrecadação de tributos devidos.

O tema será revisitado nesse contexto de clamor por eficiência e efetividade no desenvolvimento da tarefa de arrecadar e fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias e, ainda, sob influência das exigências do Estado Democrático de Direito, da centralidade dos direitos fundamentais e das concepções contemporâneas do fenômeno tributário.

Como se observará em tópico especial dedicado à abordagem tradicional das chamadas sanções políticas no direito tributário brasileiro, as preocupações que, em regra,

levam os autores a dedicar-se ao tema são o combate a supostos abusos perpetrados pela Administração Tributária, que, em algumas situações, imporá tais medidas ao contribuinte devedor, acarretando restrições exageradas e indevidas aos direitos fundamentais à inafastabilidade do Poder Judiciário (art. 5º, inc. XXXV da CF/88) e do livre exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único da CF/88). No geral, os trabalhos sobre as medidas caracterizadas como sanções políticas são construídos como discursos na defesa dos cidadãos contribuintes contra tais abusos.

A presente pesquisa se originou de preocupações diversas. O autor do trabalho<sup>1</sup>, no exercício da atividade de arrecadação de tributos estaduais e na defesa judicial dos interesses do Estado de Minas Gerais, muitas vezes se viu surpreendido com a caracterização de determinados atos da Administração Tributária como sanções políticas<sup>2</sup>, o que acabou por gerar a condenação judicial de tais atos e, por vezes, a frustração de pretensões de recuperação de débitos tributários.

O que instigou o a investigação não foram, portanto, os tais abusos perpetrados pela Administração Tributária, mas o sentimento de que poderia haver um exagero no trato das medidas restritivas impostas ao contribuinte devedor: todas elas mereciam o rótulo de sanções políticas e a consequente condenação judicial, como violadoras da inafastabilidade do Poder Judiciário e da liberdade de exercício de atividade econômica, ou haveria aquelas que poderiam ser consideradas legítimas?

Além disso, imerso na atividade de cobrança judicial de créditos tributários, o autor do trabalho inúmeras vezes teve sua atenção despertada para uma ineficiência prática do processo de execução fiscal, tido como meio próprio, adequado e menos gravoso (aos interesses dos contribuintes) para o desenvolvimento dessa atividade. A que se deveria esta ineficiência prática do processo de execução fiscal? Não seria admitida a criação de meios alternativos e mais eficientes para a cobrança dos créditos tributários? Haveria algum impedimento constitucional a que se dotasse a atividade administrativa da cobrança de tributos de maior efetividade, com a utilização de meios mais invasivos aos direitos dos cidadãos contribuintes?

Espera-se que tais perguntas possam ser respondidas com o atingimento do objetivo geral do trabalho: a definição de limites à atividade de arrecadação e fiscalização de tributos,

---

<sup>1</sup> Procurador do Estado de Minas Gerais, com atuação em órgão encarregado da cobrança judicial de créditos tributários e exercendo função de coordenação da interface AGE/MG, MP/MG e SEFAZ/MG no combate à sonegação fiscal e no desenvolvimento de ações de recuperação de ativos.

<sup>2</sup> Rótulo que tem funcionado como que um selo de ilegitimidade de certas posturas da Administração Tributária.

especialmente com relação às medidas que usualmente são caracterizadas como sanções políticas.

Vale a advertência inicial de que não se pretende, aqui, elaborar defesa científica da adoção de medidas restritivas impostas ao contribuinte em débito, como forma de compeli-lo ao cumprimento das obrigações tributárias.

O que de fato se pretende é, a partir de uma releitura da condenação doutrinária e jurisprudencial tradicional das sanções políticas, investigar sobre se seria possível, sob certos pressupostos teóricos, proceder-se a uma separação entre o que efetivamente pode ser identificado como ilegítima sanção política e outras medidas restritivas legítimas, impostas ao contribuinte devedor não como forma de o compelir ao recolhimento do tributo devido, mas como reforço à efetividade do cumprimento das obrigações tributárias ou mesmo como garantia de cumprimento futuro em sede de execução fiscal.

Para isso, pretende-se, num primeiro momento, analisar as várias decisões proferidas pelo STF ao longo do tempo e que dizem respeito, direta ou indiretamente, ao tema da legitimidade das chamadas sanções políticas. Espera-se sistematizar a orientação jurisprudencial daquele tribunal a respeito da matéria, buscando identificar os pressupostos teóricos por trás das tomadas de posição e evidenciar a aproximação do tema com a questão dos limites das restrições aos direitos fundamentais.

A seguir, serão analisados os mais diversos estudos produzidos, sobre o tema, pela doutrina do Direito Tributário brasileiro.

Nesse ponto, pretende-se avaliar, a partir de referenciais da Teoria Geral do Direito e do Direito Tributário Sancionador, a adequação da denominação usual das medidas restritivas como *sanções políticas*.

Após, será feita uma imersão em concepções doutrinárias condenatórias das chamadas sanções políticas, inclusive com o estudo do instituto do *solve et repete* do Direito Fiscal italiano, tido como inspiração para as primeiras manifestações das medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores. Serão também avaliados trabalhos que repercutiram, na doutrina, uma suposta e recente virada na orientação jurisprudencial do STF.

Espera-se, com isso, demonstrar que tais medidas restritivas não são típicas sanções e devem ser avaliadas como restrições ao exercício de direitos fundamentais, impostas como forma de garantia de cumprimento das obrigações tributárias ou reforço de coerção destas, o que insere o estudo do tema no problema teórico mais geral da definição dos limites das restrições aos direitos fundamentais.

As usualmente chamadas sanções políticas serão estudadas, então, na perspectiva de

uma teoria dos limites das restrições aos direitos fundamentais. Nesse ponto, a partir de um referencial teórico condizente com as exigências do Estado Democrático de Direito, será identificado um modelo argumentativo capaz de dar resposta ao problema da legitimidade das medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores.

Tal modelo argumentativo será aplicado, por fim, a algumas das medidas restritivas concretamente previstas na legislação tributária, com o que se pretende confirmar a suposição de que há certo exagero na postura de condenação absoluta de tais medidas.

Tal aplicação se fará com base numa configuração contemporânea do fenômeno tributário e da atividade administrativa tendente à fiscalização e arrecadação dos tributos e levará em conta, ainda, considerações sobre a eficiência prática dos meios usuais de que se pode valer a Administração Tributária na cobrança dos créditos tributários.

Com isso, espera-se contribuir para o amadurecimento do estudo do tema no contexto das exigências do Estado Democrático de Direito, que recusa tanto as justificativas de maiores poderes à Administração Tributária pautadas numa ideia de supremacia do interesse público sobre o privado, como a condenação generalizada das medidas restritivas com base em uma concepção que supervalorize os direitos e as liberdades individuais.

## 2 AS SANÇÕES POLÍTICAS NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O Supremo Tribunal Federal já editou, ao longo do tempo, três súmulas coibindo a utilização das chamadas sanções políticas.

A de número 70<sup>3</sup> veda a interdição de estabelecimento como meio de compelir o contribuinte ao recolhimento do tributo devido. A de número 323<sup>4</sup> diz respeito à apreensão de mercadorias. Já a súmula de número 547<sup>5</sup> refere-se a vedações de aquisição de estampilhas, despacho de mercadorias nas alfândegas e exercício de atividades profissionais.

Foi a edição dessas três súmulas que desencadeou a análise doutrinária do tema e que serviu de base para que houvesse condenação quase que generalizada das medidas restritivas impostas a contribuintes devedores. Tais medidas são vistas como meios indiretos tendentes a compelir o contribuinte ao recolhimento do tributo devido e, por isso, configurariam violação do direito ao livre exercício e atividade econômica (art. 5º, inc. XIII e art. 170, parágrafo único da CF/88) e ao devido processo legal, especialmente à cláusula da inafastabilidade do Poder Judiciário (art. 5º, inc. XXXV da CF/88). Assim vem se posicionando, de longa data, a grande maioria da doutrina tradicional do direito tributário brasileiro, como será visto no próximo capítulo.

Somente após a apreciação pelo STF da MC-AC nº 1.657-6/RJ, em junho 2007 (DJ 31/08/2007), é que foi criado ambiente favorável para que se reavaliassem os pressupostos teóricos não só da orientação jurisprudencial do STF, mas também das repercussões dessa orientação em sede doutrinária.

Mostra-se relevante, então, o conhecimento das decisões que serviram de base à formação da orientação jurisprudencial do STF, além de outras em que tal orientação foi, ao longo do tempo, reproduzida e desenvolvida. Há, ainda, julgados daquela corte que, muito embora não avaliem precisamente a questão da legitimidade das sanções políticas, tocam em questões correlatas, tais como a eficácia meio tido como próprio para a cobrança dos créditos tributários: a execução fiscal. As conclusões desses julgados podem, por isso, auxiliar na identificação e sistematização de uma linha de pensamento do STF sobre os mecanismos de que se pode valer a Administração Tributária na exigência dos créditos tributários e, assim,

---

<sup>3</sup> “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para a cobrança de tributos”.

<sup>4</sup> “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

<sup>5</sup> “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”.

contribuir para o objetivo deste trabalho.

Na jurisprudência do STF podem-se identificar três períodos distintos no trato de legitimidade das medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores.

Como alerta Godoi (2011, p. 120), num primeiro momento, anterior à formação das súmulas utilizadas como base para a generalizada condenação das sanções políticas, há decisões do STF considerando legítimas as restrições impostas aos contribuintes devedores. Tais decisões foram proferidas na década de 1950 e início da de 1960. Havia divergência sobre a legitimidade das medidas restritivas, à época denominadas “execuções políticas”. O adjetivo “políticas” servia à diferenciação com a execução judicial, meio próprio (e jurídico) à disposição da Administração para a cobrança judicial dos tributos devidos.

O segundo período é o de formação e intensa reprodução da tese condenatória das chamadas sanções políticas. O início desse período coincide com os julgados que resultaram na edição das Súmulas nº 70 e 323, desaguando na de número 547. Até meados da década de 2000, tal orientação seguiu inabalada, sendo reproduzida de maneira automática em várias oportunidades pelo próprio STF.

O início do terceiro período ocorre em meados da primeira década do século XXI, com os primeiros questionamentos feitos naquele próprio tribunal acerca dos fundamentos que sustentavam a tese da condenação generalizada das sanções políticas e com alguns temperamentos na aplicação da orientação consolidada nas citadas súmulas.

Será feita uma análise de julgados representativos de cada um desses períodos, com o objetivo de se marcarem diferenças, no tempo, em relação à compreensão do STF sobre a legitimidade das sanções políticas. Tudo isso com o propósito de se identificar a linha de pensamento atualmente vigente.

## **2.1 – Primeiro período: as sanções políticas como instrumento de defesa dos interesses públicos – meio alternativo e válido de cobrança dos créditos tributários**

No período anterior ao da edição das três súmulas do STF que condenam a utilização das chamadas sanções políticas, podem-se identificar duas controvérsias apreciadas pelo STF que têm ligação direta com o tema. E o interessante é que tais controvérsias eram solucionadas com base em orientações diversas daquelas que seriam no futuro consolidadas nas citadas súmulas.

A primeira delas diz respeito ao cabimento de mandado de segurança para questionar a legitimidade de imposições tributárias (à época, impostos e taxas).

Antes do advento da Lei nº 1.533/51, que disciplinou especificamente o procedimento do mandado de segurança, este era regido pelo Código de Processo Civil de 1939 (Decreto-lei nº 1.608/39), que continha o curioso dispositivo do art. 320, inc. IV, determinando o não cabimento de mandado de segurança quando se tratasse de impostos ou taxas, salvo se a lei, para assegurar a cobrança, estabelecesse providências restritivas da atividade profissional do contribuinte. Confira-se:

Art. 320. Não se dará mandado de segurança, quando se tratar :  
I – de liberdade de locomoção, exclusivamente;  
II – de ato de que caiba recurso administrativo com efeito suspensivo, independentemente de caução;  
III – de ato disciplinar;  
IV – de impostos ou taxas, salvo se a lei, para assegurar a cobrança, estabelecer providências restritivas da atividade profissional do contribuinte.

Não era cabível, então, a utilização do mandado de segurança para questionamento de cobranças de impostos ou taxas. No entanto, se tais cobranças fossem efetivadas por meio de providências restritivas da atividade profissional, seria viável a utilização do mandado de segurança.

O citado dispositivo é indício de que, à época, se considerava legítima e era até mesmo comum a adoção de medidas restritivas à atividade profissional do contribuinte como forma de assegurar a cobrança dos tributos por ele devidos (medidas que, nos tempos atuais, seriam certamente caracterizadas como sanções políticas e, por isso, tidas por ilegítimas).

Tanto é assim que, caso fossem elas adotadas, o contribuinte poderia se valer do mandado de segurança. Nesse caso, a impetração seria dirigida contra o ato concreto de aplicação das medidas restritivas adotadas para assegurar a cobrança do crédito tributário, não contra o crédito tributário em si.

Já nessa época se antevia o que estava por trás da adoção das medidas restritivas: elas eram adotadas para assegurar a cobrança futura do crédito tributário. Na linha do que será exposto no capítulo seguinte, eram elas garantias de recebimento futuro do crédito tributário.

Themístocles Cavalcanti (1948, p. 109), que depois se tornaria Ministro do STF com atuação nos julgados de formação da Súmula nº 547 (manifestando posição contrária às medidas restritivas), considerava que a restrição da impetração de mandado de segurança em matéria fiscal se justificava como forma de proteção dos interesses fiscais e à manutenção e execução dos serviços públicos. Noticiando a existência de orientação jurisprudencial admitindo o mandado de segurança inclusive com relação à legitimidade de impostos e taxas (quando verificada a certeza e liquidez do direito), afirmava, no entanto, que era preciso não

ampliar demasiadamente a utilização do remédio, que deveria ficar restrito aos casos de atos de coerção administrativa (1948, p. 110).

Castro Nunes (1948, p. 442) dava notícia da orientação jurisprudencial contrária no âmbito do STF, que, segundo ao autor, admitia o mandado de segurança mesmo em casos de impostos, desde que fossem eles considerados manifestamente inconstitucionais.

Em sua obra, há a transcrição de vários julgados da década de 1930, admitindo a impetração apenas nos casos em que o tributo fosse manifestamente inconstitucional. Segundo se afirmava, o crédito tributário líquido e certo impedia o reconhecimento da existência de direito certo e incontestável do impetrante, condição para a admissão do mandado de segurança. Além disso (1948, p. 240), considerava-se que a restrição decorria do fato de o mandado de segurança não ser meio declaratório, destinando-se a invalidar atos executórios. Assim, contra a cobrança judicial não seria cabível o remédio, mas apenas quando esta se implementasse por meio das medidas restritivas, dependendo sua concessão do reconhecimento da ilegitimidade na aplicação de tais medidas (CASTRO NUNES, 1948, p. 450).

É nesse sentido a decisão proferida em 8/06/1936 pelo Juiz federal da 2ª Vara do Distrito Federal, em que se reconhece que o mandado de segurança é admitido na presença de coerção administrativa e a ordem é concedida em virtude de a interdição ter sido aplicada após a consignação judicial da importância do crédito cobrado (NUNES, 1948, p. 444). A concessão do mandado de segurança dependia, então, da ilegitimidade na aplicação da medida restritiva que, em si, não era considerada ilegítima.

Castro Nunes (1948, p. 450) ainda transcreve decisão do STF, de 22/04/1942 (Recurso em Mandado de Segurança n. 686, Rel. Min. Orozimbo Nonato), que evidencia o fato de as medidas restritivas não serem, em si, consideradas ilegítimas: a concessão do mandado de segurança dependia da demonstração da ilegitimidade da aplicação da medida restritiva, que foi reconhecida na situação apreciada em razão de não ter sido cancelada depois de demonstrado o depósito da importância cobrada.

Era nesse sentido, também, a posição de Castro Nunes: a admissão do mandado de segurança ficava condicionada às hipóteses em que a Administração aplicava medidas restritivas ao contribuinte devedor e a concessão da ordem ficava a depender da ilicitude na aplicação de tais medidas, condição que dependia de demonstração. A ilicitude não era da essência das restrições. Havia aquelas aplicadas de forma legítima e outras, de forma ilegítima, como nos exemplos apresentados (depois do depósito da importância cobrada).

Aliás, a posição de Castro Nunes sobre o tema revelava a qualificação das medidas

restritivas como uma das formas à disposição da Administração para a cobrança de tributos:

(...) sempre me pareceram muito restritas as possibilidades de aplicação do mandado de segurança nessa matéria. Logo de início, em caso sujeito ao meu julgamento, distingui as hipóteses em que seria possível admiti-lo. Tratava-se do impôsto sobre vendas mercantis, cujo não pagamento, em face de preceituação legal, sujeitava o contribuinte faltoso a multas, *cobráveis executivamente*. Era para se evitar essa cobrança que se requeria a segurança, cuja concessão teria por objeto, em última análise, obstar a instauração do executivo, isto é, os atos judiciais daquela cobrança. Mas não só isso: o crédito fiscal se considera “líquido e certo”, por efeito da inscrição da dívida do contribuinte, nos termos da definição legal. A Fazenda ingressa em juízo armada dêsse privilégio, que é uma presunção de liquidez e certeza *juris tantum*, só elidível por esforço de prova, concludentemente – o bastante, a meu ver, para contra-indicar a idoneidade do mandado de segurança. E assim o entendi, indeferindo-o, por inidôneo.

Admiti-lo-ia, entretanto, se requerido para sobrestar na execução de qualquer ato de coerção administrativa, isto é, nos casos em que a administração usa dos seus próprios meios para compelir o contribuinte a pagar, como, por exemplo, se lhe recusa a venda de selos de consumo ou a patente de registro, vedando-lhe por essa forma o exercício da indústria ou do comércio, ou, ainda, quando lhe proíbe a retirada de mercadorias por entender sujeitas a certo impôsto aduaneiro, etc., etc.

De dois modos, disse eu, costumam as leis fiscais dispor sobre a arrecadação de impostos e tributos assemelhados: ou por via judicial, ou criando inibições à atividade lícita do contribuinte. É a isso que MIRBACH chama a execução *política*. “*Il y a, pour faire rentrer les impôts en retard, deux moyens: 1.<sup>er</sup> l'exécution judiciaire et 2.<sup>eme</sup> l'exécution dite exécution politique ou exécution des impôts, dont l'application et la conduite sont laissées aux organes administratifs de l'Etat sans l'intervention des tribunaux*” (CASTRO NUNES, 1948, p. 238).

Borges da Rosa também coadunava da posição de que o mandado de segurança seria restrito às hipóteses de aplicação de medidas restritivas:

A cobrança compulsiva de impostos e taxas se faz por meio do “executivo fiscal”, processo não regulado pelo Cod. de Proc. Civ., e, sim, por lei especial.

A defesa que, porventura, o executado tenha a alegar, deve ser oposta no tempo, pelo meio e pelo modo estabelecidos em dita lei especial.

Aí, nessa defesa, poderá o executado expôr os motivos que possam ilidir a obrigação de pagar o imposto ou taxa, tais como: a sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

(...)

Tratando-se de impostos ou taxas, o Código de Proc. abre exceção para o caso em que a Lei, no intuito de assegurar a respectiva cobrança, estabelecer providências restritivas da atividade profissional do contribuinte. (BORGES DA ROSA, 1940, p. 113)

Mas o mesmo Borges da Rosa já manifestava posição diversa com relação à legitimidade das medidas restritivas:

Si o poder público impedir o livre exercício da profissão, será o caso de concessão do mandado de segurança, por ser certo e incontestável o direito da pessoa exercer a profissão, para a qual está habilitada em forma legal. Além disso, para cobrar impostos e taxas o poder público não tem necessidade de impedir, ou restringir a atividade profissional do contribuinte. (BORGES DA ROSA, 1940, p. 114)

Ainda que presentes posicionamentos divergentes, considera-se que se fosse

partilhada a convicção no sentido de que as medidas restritivas eram, em si, ilegítimas, a ressalva prevista no dispositivo legal não seria necessária: a previsão genérica de cabimento do mandado de segurança contra ato ilegal e abusivo já seria suficiente a amparar a impetração do mandado de segurança. É dizer: se a aplicação das medidas restritivas fosse, à partida, considerada ilegítima, seriam elas qualificadas como atos lesivos a direitos líquidos e certos dos contribuintes, o que já serviria de amparo à impetração do mandado de segurança. Se havia menção expressa à possibilidade de impetração nesses casos, excepcionando-os da vedação de impetração em relação a impostos e taxas, é porque nem toda medida era considerada ilegítima.

Nesse sentido, Carvalho Santos evidencia a concepção compartilhada de que seria legítima a utilização das medidas restritivas como forma lícita e alternativa de cobrança de tributos devidos:

Quanto à arrecadação, as leis fiscaes, em geral, cogitam de dois modos por que seja ella feita: por via judiciaria, ou criando restrições á actividade licita do contribuinte. Somente quanto a este último modo, denominado *execução política*, admite a lei possa ter cabimento o mandado de segurança. (CARVALHO SANTOS, 1940, p. 364)

O mandado de segurança, então, ficaria restrito à análise da legitimidade das medidas restritivas, cuja demonstração seria exigida. A ilegitimidade seria reconhecida em hipóteses como as mencionadas, em que as restrições foram mantidas mesmo após o depósito judicial da importância do débito exigido. Nesse sentido ainda era a opinião de Guimarães (1942, p. 345), para quem a concessão do mandado de segurança dependia da ilegalidade do ato da autoridade fiscal.

Uma das decisões do STF que avalia a possibilidade de impetração de mandado de segurança para questionar a cobrança de tributos é a proferida pelo pleno daquele tribunal no Recurso em Mandado de Segurança nº 5.007/RJ, Relator Ministro Luiz Gallotti (julgado em 08/01/1958, Audiência de Publicação em 9/04/1958).

Consignou-se, naquela oportunidade, que o mandado de segurança *“pode ser usado pelo contribuinte que recebeu intimação para pagar o débito fiscal, se o reputa indevido”*, tudo isso com base na existência de *“restrições a que fica sujeito em sua atividade o contribuinte em débito (a chamada execução política)”*.

A existência das então chamadas execuções políticas era justificativa para se sustentar a possibilidade de discussão do tributo pela via do mandado de segurança. O ato impetrado (exigência de recolhimento do tributo sob pena de aplicação de medidas restritivas) seria ilegítimo caso assim o fosse o tributo cobrado. A decisão divergia da mencionada

orientação doutrinária no sentido de que o mandado de segurança seria admitido apenas para discussão da legitimidade da medida restritiva. A existência da medida restritiva viabilizava a discussão, inclusive, em torno da legitimidade do tributo devido, como já havia noticiado Themístocles Cavalcanti (1948, p. 109).

A discussão de fundo do Mandado de Segurança apreciado em sede recursal era a legitimidade da inclusão do imposto de consumo na base de cálculo do de vendas e consignações. Houve admissão do uso do mandado de segurança, tendo em vista as restrições a que ficavam comumente sujeitos os contribuintes em débito. Ao que se extrai do julgado, a questão poderia ser avaliada sem a necessidade de produção de provas outras que não as documentais. Certamente, nas situações em que fosse necessária a produção de outras modalidades de prova, o mandado de segurança não seria admitido.

Também no Recurso em Mandado de Segurança nº 8.289/MG, Relator Luiz Gallotti (Tribunal Pleno, julgado em 10/05/1961), admitiu-se utilização do mandado de segurança tendo em vista as consequências advindas do não cumprimento das obrigações tributárias. A impetração se dirigia contra o cálculo do imposto municipal de indústria e profissões com base no movimento econômico da empresa. Também aqui uma questão que não dependia da produção de outras provas que não as documentais.

O acórdão então recorrido não admitiu o mandado de segurança, afirmando que ele se dirigia contra a lei em tese. Já no STF houve reforma da decisão nesse ponto, passando-se à análise do mérito. Foram consideradas exatamente as consequências concretas do lançamento: as restrições a que ficava sujeito o contribuinte em débito.

Ainda em relação a esse primeiro período, anterior à formação das Súmulas 70, 323 e 547, há decisões no STF apreciando especificamente a legitimidade de medidas restritivas impostas aos contribuintes em débito.

O Recurso em Mandado de Segurança nº 3.801 (Tribunal Pleno, Relator Ministro Sampaio Costa, julgado em 14/08/1957, Audiência de Publicação em 28/05/1958) tinha por objeto ato do Instituto de Açúcar e Alcool – IAA de requisição de safras e cobrança de taxa adicional por litro de aguardente, além de exigência de prévio recolhimento desta última como condição de aquisição de estampilhas. Naquela época, era comum no STF o questionamento de restrições impostas ao setor de comercialização de açúcar e álcool (nesse sentido, vide, por todos: RE 28.770/DF, RE 29.586/DF e RE 37.449/SP)

A exigência de prévio recolhimento como condição para fornecimento de estampilhas foi considerada ilegítima, mas não por violação a qualquer direito ou liberdade do cidadão-contribuinte, e sim em virtude de não ter o IAA atribuições para interferir na venda

de estampilhas de consumo ou impor execuções políticas. Ao que se pode extrair do teor do julgado, caso a exigência tivesse partido de autoridade competente (o Coletor Federal, p. ex.), sem interferência do IAA, ela seria considerada válida.

Em outro julgado, também envolvendo a mesma recusa de fornecimento de estampilhas ao contribuinte que não cumprisse suas obrigações em relação ao IAA (RE 37.449/SP, Relator Ministro Ary Franco, 1ª Turma, julgado em 10/04/1958, Audiência de Publicação em 04/07/1958), foi confirmado o acórdão recorrido que havia considerado ilegítimo o ato com base na afirmação de que para os casos de não recolhimento da taxa, a lei determina penalidade de exigência desta em dobro e não o impedimento no fornecimento de estampilhas. Chama a atenção, nesse julgado, afirmação transcrita do parecer oferecido pela Procuradoria Geral da República no sentido de que o acórdão recorrido seria contrário não só a dispositivo de lei federal como também à jurisprudência assentada em vários acórdãos do STF (fls. 838/839 do acórdão).

Há ainda outros dois julgados do STF, o RE 33.523 (Relator Ministro Cândido Mota Filho, julgado em 25/07/1957, Audiência de Publicação em 18/09/1957) e o RE 36.791 (Relator Ministro Nelson Hungria, julgado 05/05/1958, Audiência de Publicação em 04/07/1958), ambos da 1ª Turma, em que foi objeto de análise o disposto no art. 1º do Decreto-Lei n. 5, de 1937, que impunha, aos contribuintes que não houvessem pago os débitos no prazos fixados nos regulamentos, a proibição de despacho de mercadorias nas repartições alfandegárias, de aquisição de estampilhas e de transigir com as repartições públicas.

Em ambos os julgados, o dispositivo foi considerado constitucional, bem assim os atos administrativos que aplicaram as concretas restrições a contribuintes devedores. Dignos de nota os argumentos utilizados pelo Ministro Cândido Mota no RE nº 33.523. Não foi acolhida a argumentação de que o dispositivo contrariava a ordem constitucional então vigente, já que não havia qualquer proibição da atividade de comerciar, que deveria ser exercitada de conformidade com a lei. O cumprimento das obrigações tributárias devidas (ou pelo menos o depósito da importância discutida) era condição para se afirmar a licitude da atividade. As medidas restritivas foram consideradas “*de alto alcance moralizador, na defesa dos superiores interesses da administração pública*” (fl. 394).

As decisões proferidas nestes dois últimos RE's serão invocadas, no futuro, como precedentes para justificar a divergência exigida ao processamento de Recursos Extraordinários interpostos contra decisões que reconheciam a ilegitimidade das medidas restritivas previstas no Decreto-lei nº 5/37.

Nogueira (1964, p. 105), discorrendo sobre os tipos de sanções fiscais, afirmou que estas poderiam assumir a feição de interdições e teceu críticas à decisão proferida no citado RE nº 33.523, posicionando-se de acordo com os argumentos do relator do acórdão reformado (acórdão do Tribunal Federal de Recursos relatado pelo Ministro Aguiar Dias), para quem o fisco dispunha de meios eficientes e rápidos para cobrança dos créditos tributários e não poderia impedir o exercício de atividade comercial lícita, que não se tornava ilícita em razão da falta no cumprimento das obrigações tributárias, irregularidade passível de ser sanada por meio da cobrança executiva.

Do que se pode perceber, então, até o início da década de 60 do século passado, havia uma clara condescendência do STF com relação à adoção de medidas restritivas aos contribuintes devedores. Aquele tribunal parecia compartilhar da ideia doutrinária evidenciada por Castro Nunes (1948, p. 239) no sentido de que a Administração Tributária poderia se valer de dois modos na cobrança dos tributos: a execução judicial (hoje execução fiscal) e a execução política (medidas restritivas que certamente seriam hoje caracterizadas como sanções políticas). Interessante, ainda, o uso da expressão *execução política*: como ficará claro nos itens seguintes, a substituição do signo *execução* pelo signo *sanção* coincide com a afirmação da ilicitude das medidas restritivas, como se o termo sanção fosse mais próprio à caracterização da medida como ilícita, trazendo consigo carga negativa a atrair a pecha da ilicitude.

As Administrações Tributárias, à época, tinham mesmo o hábito de utilizar a ameaça de aplicação de medidas restritivas como forma de compelir o contribuinte ao recolhimento de tributos devidos. Exemplo disso é a notícia publicada no jornal *Última Hora* de 10 de outubro de 1961, com o sugestivo título de “*Indústria e Profissões: Estado espera Até Amanhã*” (INDÚSTRIA..., 1961), que dava conta da data de vencimento do Imposto sobre Indústria e Profissões e relatava ameaça do então Diretor do Departamento de Tributos no sentido de que, não recolhido o tributo, haveria suspensão do negócio por prazo a ser fixado, seguindo-se a interdição do estabelecimento até o cumprimento da obrigação.

Ameaça semelhante já havia sido estampada na edição do dia 8/05/1961 também do *Última Hora*. Naquela ocasião, a ameaça de interdição foi feita pelo Diretor do Departamento de Rendas Mercantis do Estado e dirigida aos contribuintes (farmácias, drogarias, armarinhos, açougues, armazéns e padarias) que vendiam a varejo e não forneciam notas de venda ou talões de máquinas registradoras (RIGOR..., 1961).

Nesse mesmo sentido, consta da edição do dia 12/01/1964 do Jornal do Brasil, “*Aviso ao Comércio e à Indústria*” publicado pela Secretaria de Finanças do Estado da

Guanabara, por meio do qual os contribuintes dos impostos sobre Venda e Consignações e do Selo são alertados de que o Departamento de Renda Mercantil já possuía relação daqueles em débito, que seria encaminhada para cobrança, sem prejuízo da interdição do estabelecimento.

Não obstante o recurso habitual às medidas restritivas e a condescendência do STF em relação a sua utilização como meio alternativo na cobrança dos tributos, não se pode afirmar que isso decorrida de fortes e refletidas concepções teóricas, já que, nas situações envolvendo o cabimento do mandado de segurança, não se questionava a legitimidade das medidas restritivas em si. A discussão dizia respeito à legitimidade do tributo cobrado (cujo inadimplemento motivava a aplicação restrição) e da possibilidade de utilizar o mandado de segurança para tal fim. As restrições eram tidas como usuais consequências dos atos de intimação para recolhimento dos tributos devidos, sem que houvessem maiores reflexões sobre sua legitimidade ou não.

O mesmo se pode dizer dos julgados que diziam respeito ao art. 1º do Decreto-lei nº 5/37: a consideração de que ele era condizente com a ordem constitucional foi lançada sem maiores esforços argumentativos, com invocação dos superiores interesses da administração pública, argumentação que pode ser reconduzida à questionada ideia de supremacia do interesse público sobre o particular, ideia que não condiz com os pressupostos teóricos que embasam o presente trabalho (BINENBOJM, 2008, p. 29; ÁVILA, 2007) e que, por isso, não será adotada na análise que se pretende fazer das manifestações concretas das medidas restritivas.

Como se verá a seguir, em meados da década de 60 é que vão surgir, no âmbito do STF, os primeiros questionamentos sobre a legitimidade das sanções políticas. A partir de tais questionamentos é que se vai construir todo o embasamento teórico que dará sustentação à afirmação de que as medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores seriam ilegítimas, por violação ao direito à inafastabilidade do Poder Judiciário (art. 5º, inc. XXXV da CF/88) e ao livre exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único da CF/88).

## **2.2 – Segundo período: a formação e a intensa reprodução da orientação condenatória da utilização das sanções políticas**

A partir dos primeiros anos da década de 1960, o STF passou a decidir pela inconstitucionalidade de algumas das medidas tidas como sanções políticas.

As decisões condenatórias de medidas restritivas deram ensejo, num primeiro momento, à edição das Súmulas nº 70 e 323. A primeira delas veda a interdição de

estabelecimento como meio de compelir o contribuinte ao recolhimento do tributo devido. Foi aprovada na sessão plenária de 13/12/1963 e teve como precedentes o RMS 9.698 e o RE 39.933.

O RMS nº 9.698 referia-se a ato praticado pela administração fazendária da prefeitura do antigo Distrito Federal (hoje Estado do Rio de Janeiro), que, depois de apurar débito de contribuinte que se dedicava à construção civil, intimou-o a promover o seu recolhimento, sob pena de interdição do estabelecimento. Houve reação enérgica dos Ministros contra a medida restritiva imposta ao contribuinte, considerada drástica e contrária à lei e ao estado de direito. Tudo isso porque o meio regular e adequado à cobrança das dívidas tributárias era o executivo fiscal. Além disso, o Ministro Pedro Chaves fez menção aos privilégios de que já gozava o fisco na cobrança dos créditos tributários e afirmou que a medida restritiva tinha como objetivo, ainda, evitar o questionamento judicial da cobrança.

Já o RE 39.933 referia-se à possibilidade de o município apreender mercadorias de contribuintes em débito com o objetivo de compeli-lo ao recolhimento do tributo. Avaliou-se a constitucionalidade do art. 75 do Código Tributário do Município de Major Izidoro/AL com determinação nesse sentido. O dispositivo foi considerado inconstitucional, sem que houvessem sido apresentados quaisquer fundamentos para tanto. Limitou-se o relator, Ministro Ary Franco, a afirmar o caráter ilícito da apreensão de mercadorias. Como bem apontou Godoi (2011, p. 116), o único argumento para a declaração de inconstitucionalidade pode ser encontrado na transcrição do parecer da Procuradoria Geral da República: a existência de meios próprios à cobrança dos tributos.

Ressalte-se que decisão do STF, nesse ponto, apenas confirmou acórdão do tribunal local que havia considerado que os Municípios seriam incompetentes para dispor sobre a apreensão de mercadorias como forma de compelir os contribuintes ao recolhimento dos tributos devidos. Vale notar que o art. 75 do Código Tributário do Município de Major Izidoro/AL teve sua execução suspensa pela Resolução do Senado Federal nº 50/65.

A Súmula de número 323 diz respeito à apreensão de mercadorias como meio de compelir o contribuinte ao recolhimento do tributo devido. Foi aprovada, também, na sessão plenária de 13/12/1963 e teve como precedente o mesmo RE 39.933.

O fato de a Súmula nº 323 ter sido editada com base em um único precedente, que, como se viu, não foi devidamente fundamentado, pode ser interpretado como uma enérgica reação do STF à prática de apreensão de mercadorias como meio indireto de compelir o contribuinte ao recolhimento dos tributos devidos. Isso fica evidente na fundamentação do RMS 9.698, que, como bem mencionou o Ministro Victor Nunes Leal (fl. 226), tem afinidade

com a questão da apreensão de mercadorias: a coerção no RMS 9.698 não seria a mesma (interdição de estabelecimento e não apreensão de mercadorias), mas teria idêntica natureza.

Em recente crítica dirigida aos acórdãos formadores das súmulas 70 e 323 do STF, Godoi (2011, p. 117) chama a atenção para a ausência de indicação dos dispositivos constitucionais pretensamente violados pelas medidas consideradas ilegítimas e promove aquilo que chamou de reconstrução argumentativa das decisões, afirmando que o que as embasava seria a falta de razoabilidade das medidas restritivas: o meio adequado à cobrança de tributos seria o executivo fiscal e não a adoção de tais medidas indiretas, qualificadas, por isso, como ilegítimas.

Esses primeiros julgados (inclusive aqueles que consideraram legítimas as medidas restritivas) são reveladores da origem da expressão sanções políticas, que parece derivar de outra, execuções políticas, que servia para nomear as medidas restritivas utilizadas na cobrança de tributos e diversas da execução propriamente jurídica (aquela que se processa sob o crivo do Poder Judiciário).

A expressão execução política foi utilizada enquanto houve consideração de que as medidas restritivas seriam alternativa legítima para a cobrança dos créditos tributários. A utilização da expressão sanções políticas apenas passaria a ser comum com a consideração partilhada no sentido de que as medidas assim caracterizadas seriam ilegítimas.

Além do argumento da falta de razoabilidade das medidas restritivas, derivada da existência de meio adequado à cobrança dos tributos devidos (a execução fiscal), pode-se acrescentar outro, derivado da possibilidade de haver restrição ao direito de acesso ao Poder Judiciário (violação à cláusula da inafastabilidade).

Como se viu, no RMS 9.698, o Ministro Pedro Chaves ressaltou que um dos objetivos que poderiam ser vistos nas medidas restritivas (na hipótese, a interdição do estabelecimento) era o de evitar o acesso do contribuinte ao Poder Judiciário, com instituição do regime do *solve et repete*: caso o contribuinte considerasse que o tributo era indevido, ele deveria assim mesmo, recolhê-lo, e só depois buscar a sua restituição.

Como se perceberá no curso da exposição, tais argumentos (inadequação do meio oblíquo de cobrança do crédito tributário e possível violação à garantia do devido processo legal) se farão presentes até os dias atuais nos questionamentos que se costumam dirigir à legitimidade de medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores.

A Súmula número 547, que se refere a vedações de aquisição de estampilhas, despacho de mercadorias nas alfândegas e exercício de atividades profissionais, teve seu processo de formação bem diverso do das outras duas. Estas foram consequência de reação

enérgica do STF. Já a de número 547 teve lento processo de maturação. A orientação inicial, como já se viu, era pela legitimidade das medidas restritivas. Lenta reflexão no âmbito do STF levou à edição da Súmula nº 547, aprovada na sessão plenária de 03/12/1969, tendo como precedentes os RE's nº 63.045, 60.664, 63.047 e 64.054. Todos estes julgados tinham como pano de fundo a apreciação da constitucionalidade do já mencionado art. 1º do Decreto-lei nº 5/37, que aplicava, ao contribuinte inadimplente, a pena de proibição de transigir com as repartições públicas, de adquirir estampilhas e de promover o despacho aduaneiro de mercadorias.

Trata-se do mesmo dispositivo analisado nos RE's 33.523 e 36.791 no final da década de 1950. Naquela ocasião, o STF considerou legítima a medida restritiva imposta ao contribuinte devedor. Mas tal compreensão já vinha se alterando, especialmente depois da reação enérgica do STF em relação à apreensão de mercadorias e a interdição de estabelecimentos.

Dois dos precedentes da súmula (o RE 63.045 e RE 60.664) fizeram alusão ao RE 57.235, tido como representativo da orientação então mais recente do STF, segundo a qual não seria lícito à administração impedir ou cercear a atividade profissional do contribuinte para compeli-lo a satisfazer débito fiscal. Godoi (2011, p. 120) noticia que este último julgado marcou o abandono, pela Primeira Turma do STF, da postura anterior de considerar legítimas as medidas restritivas impostas pelo citado Decreto-lei.

O Pleno do STF apreciou a constitucionalidade do Decreto-lei nº 5/37 (e do Decreto-lei nº 42) em sessão do dia 14/02/1968, analisando os RE's 60.664 e 63.047. Os dispositivos foram considerados inconstitucionais. O Ministro Gonçalves de Oliveira argumentou que “*a Fazenda há de valer-se da ação competente para a cobrança do débito*” e que “*o Executivo há que estimular a produção e não fechar os estabelecimentos que produzem sob alegação de que impostos são devidos*” (fl. 3.334 do RE 63.047). Em manifestação comum aos RE's 63.047 e 60.664, o Ministro Aliomar Baleeiro considerou que o regime estabelecido pelos Decretos-lei seria o do *solve et repete*. As decisões foram unânimes, o que dava a entender que a questão efetivamente estava pacificada no âmbito daquele tribunal.

Dois meses depois do julgamento dos RE's 60.664 e 63.047 e também depois do julgamento dos outros dois RE's que serviram de base à edição da Súmula nº 547 (RE's nº 63.045 e 64.054), o Pleno apreciou o RE 63.026/SP (25/04/1968), cuja leitura revela que havia divergência interna no STF, com dois Ministros ainda adotando a postura de considerar legítimas as medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores. Naquela oportunidade, foram travados intensos debates sobre a legitimidade das medidas caracterizadas como

sanções políticas.

Apreciava-se recurso extraordinário interposto pela União Federal contra acórdão do Tribunal Federal de Recursos que havia confirmado decisão concessiva de mandado de segurança impetrado por contribuinte em débito contra ato de imposição das sanções previstas nos Decretos-lei nº 5 e 42, ambos de 1947.

O Ministro Amaral Santos deu provimento ao recurso, considerando que as medidas restritivas em nada colidiam com a liberdade de exercício de comércio ou indústria (art. 140, § 14 da Constituição de 1946 e 150, § 23 da de 1967) ou com a cláusula da inafastabilidade da apreciação do Poder Judiciário (art. 140, § 4º da Constituição de 1946 e 150, § 4º da de 1967). A restrição seria, segundo razões recursais acolhidas pelo Ministro relator, *“uma garantia social no sentido de compelir os maus contribuintes a darem ao Estado o que lhe é devido. É a tradução do Direito Público, visando o bem social, sobrepujando o interesse particular”* (fl. 443). Comparece aqui, também, o velho argumento da supremacia do interesse público sobre o particular.

Além disso, estaria à disposição do contribuinte a ação anulatória, mediante depósito, para que pudesse promover a discussão judicial do débito, o que sustentaria a improcedência do argumento da violação à inafastabilidade do Poder Judiciário. Houve menção, ainda, aos precedentes do STF que admitiam a aplicação das medidas restritivas (RE’s 36.791 e 33.523 entre outros).

Depois de pedido de vista para sanar dúvida sobre a controvérsia, o Ministro Carlos Thompson Flores aderiu à posição do Ministro Amaral Santos, rechaçando expressamente a alegação de que os dispositivos violariam a cláusula da inafastabilidade do Poder Judiciário e do livre exercício de qualquer profissão. Segundo considerou o Ministro Thompson Flores, a própria situação dos autos, em que o contribuinte questionou a medida por meio do mandado de segurança, revelava a possibilidade de se levar a questão à apreciação do Poder Judiciário.

Além disso, poderia, ainda, ser ajuizada ação ordinária sem que, para tanto, fosse necessário o depósito do tributo questionado. Ao ver do Ministro, a liberdade de trabalho não seria *“absoluta, inelutável, sem restrições”*. (fl. 455). Seriam legítimas, por isso, restrições impostas àqueles que descumprem suas obrigações tributárias. Afirmou, por fim, que pensar de outra forma *“seria dificultar a ação fiscal e quiçá estimular os transgressores da lei e estimular os faltosos, em detrimento do contribuinte que pauta sua conduta pelas normas legais”* (fl. 456). O Ministro Thompson Flores viria, depois, a aderir à orientação firmada pelo STF pela ilegitimidade das medidas restritivas, ressalvando, no entanto, sua posição pessoal contrária. Em acórdãos por ele relatados é que a expressão sanções políticas foi usada

pela primeira vez no STF (RE 61.367, RE 61.190 e RE 63.043) para denotar as medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores como forma de compeli-los ao cumprimento das obrigações tributárias.

O julgamento foi interrompido com o pedido de vista do Ministro Aliomar Baleeiro que, na sessão seguinte, abriu divergência com substancioso voto pela inconstitucionalidade das medidas restritivas. Afirmou o Ministro que os dispositivos questionados teriam instituído, no Brasil, o regime do *solve et repete*, provavelmente por inspiração do Direito Fiscal Italiano. A diferença é que, no Direito Italiano, o regime seria contrapartida da apreciação judicial das reclamações dos contribuintes, que, tradicionalmente, eram vedadas (o questionamento só poderia ser feito na esfera administrativa). Passaram a ser aceitas, mas com a condição de que houvesse a quitação prévia do imposto.

O regime brasileiro, no entanto, seria infenso ao princípio do *solve et repete*. Por isso, tendo em vista especialmente o que dispunha o art. 141, § 4º da Constituição de 1946 (cláusula da inafastabilidade do Poder Judiciário), seriam inconstitucionais as restrições veiculadas pelos Decretos-leis, que serviriam apenas para “*dificultar e embaraçar a revisão da controvérsia fiscal pelos magistrados*” (fl. 462).

O Ministro Aliomar Baleeiro ainda elencou uma série de razoáveis privilégios e prerrogativas de que já gozava o Fisco para concluir, na linha das já aprovadas Súmulas nº 70 e 323, que as restrições seriam incompatíveis com a Constituição então vigente. Travou-se, então, interessante debate sobre a situação do sistema tributário vigente à época. Depois de o já agora Ministro Themístocles Cavalcanti ter aderido à tese do Ministro Baleeiro, invocando, inclusive, violação ao princípio da igualdade (“*os que têm recursos podem depositar e os que não têm não podem*”, fl. 465), afirmou o Ministro Amaral Santos: “*nós juízes pagamos imposto exagerado, e os que devem pagar não pagam*” (fl. 466).

A afirmação do Ministro Amaral Santos desencadeou enérgica reação do Ministro Baleeiro, que registrou ter ocorrido, nos 22 anos anteriores, curva de ascensão brutal na arrecadação de todos os impostos. Relatou que o imposto de circulação de mercadorias que, à época, era de 15% a 18%, na sua origem, como imposto de competência da União, tinha alíquota de 0,3%. O imposto de renda, por sua vez, que havia surgido com alíquota de 5%, podia chegar a 50% na última fixa da escala progressiva. Questionou, então, ao Ministro Amaral Santos: “*Como é que o eminente Juiz diz que, nesse País, não se paga impôsto, num País de estrutura desenvolvida só em parte?*” (fl. 466).

A resposta do Ministro Amaral Santos deu a entender que haveria mecanismos, utilizados por advogados militantes, aplicados com a finalidade de impedir a sujeição a toda

intensidade dessa carga tributária. Foi então que o Ministro Baleeiro tentou demonstrar que o regime do *solve et repete* (resultado da aplicação das medidas restritivas) não poderia ser considerado como meio técnico para evitar a fraude fiscal. Isso porque, segundo relatou o Ministro, na Itália, onde o regime vigorou por décadas, o índice de sonegação era dos maiores e que, lá, seria corrente a afirmação no sentido de que o italiano fraudava o fisco por amor à vida.

Após o caloroso debate, o Ministro Baleeiro foi acompanhado pelos demais, o que resultou a declaração de inconstitucionalidade das restrições previstas nos decretos-lei.

Embora não seja relacionado como um dos precedentes das Súmulas condenatórias das medidas restritivas impostas ao contribuinte devedor, o RE 63.026/SP apresenta-se como o julgado em que as teses jurídicas foram contrapostas de forma explícita, passando o STF, a partir daquele momento, a adotar a orientação que então se consolidou. Tamanha é a importância do julgado que as razões de decidir do então Ministro Baleeiro foram reproduzidas em seu Curso de Direito Tributário na parte em que a regra do *solve et repete* é comentada (1973, p. 495), tudo com o propósito de evidenciar que a citada regra vinha recebendo repulsa do STF, não obstante a insistência das Administrações no sentido de aplicá-la.

São interessantes e cobertas de razão as críticas dirigidas por Godoi (2011, p. 122) aos acórdãos que deram origem à Súmula nº 547. Segundo demonstra o citado autor, o Decreto-lei nº 5/37 passou por duas modificações que teriam diluído aquilo que chamou de caráter draconiano das medidas por ele previstas. O Decreto-lei nº 42 teria admitido que o contribuinte fizesse o depósito do tributo exigido, com o que não ficaria sujeito às medidas restritivas. Mais relevante ainda foi a modificação promovida pelo Decreto-lei nº 3.336, de 1941: o oferecimento de bens à penhora também impediria a aplicação das medidas restritivas.

A condição de regularidade fiscal (passível de obtenção pela penhora de bens) seria suficiente, assim, para obstar as medidas restritivas. Essas modificações não foram analisadas especificamente pelo STF na ocasião dos julgados formadores da Súmula n. 547. E deveriam ter sido, já que o direito ao livre exercício de atividade econômica e o devido processo legal (inafastabilidade do Poder Judiciário), com as modificações legislativas, passaram a sofrer restrições menos intensas que as provocadas pelas exigências de pagamento do tributo sob ameaça de interdição.

As modificações seriam suficientes, por exemplo, para afastar a alegação de que as medidas instituíam o princípio do *solve et repete*. A simples garantia (penhora) ou o depósito

permitiria o questionamento da exigência sem a ameaça das medidas restritivas. Haveria, então claro déficit argumentativo do STF (GODOI, 2011, p. 122), na medida em que os acórdãos não analisaram se a exigência de garantia (penhora ou depósito) do crédito tributário para afastar a aplicação das medidas restritivas ainda poderia ser considerada violadora da cláusula de inafastabilidade do Poder Judiciário e da razoabilidade (a execução fiscal como meio próprio à cobrança de tributos devidos).

Sem querer antecipar qualquer tomada de posição em relação à questão, afirma-se, desde já, que os dois argumentos utilizados pelo STF na condenação das sanções políticas são esvaziados ao se levar em conta que a exigência é de apresentar garantia e não de pagamento do tributo devido. Isso porque não se está utilizando meio enviesado para a cobrança de tributos. Exige-se apenas a garantia (penhora ou depósito). E, também, ao se exigir a garantia, não se está impedindo ou dificultando o acesso ao Poder Judiciário para questionamento do tributo exigido. Com a exigência de regularidade fiscal não se institui o regime do *solve et repete*.

A postura do STF nesse período parece ancorada em visão que supervaloriza os direitos individuais dos contribuintes. Disso é indício a recusa do tribunal em enfrentar a questão da diferença entre a exigência de pagamento sob ameaça de aplicação de medida restritiva e a exigência de garantia do crédito tributário.

A partir da consolidação do entendimento do STF pela inconstitucionalidade de medidas restritivas impostas ao contribuinte devedor como forma de compeli-lo ao recolhimento do tributo devido (apreensão de mercadorias, interdição de estabelecimento, proibição de despacho aduaneiro, aquisição de estampilhas ou de transigir com o poder público), passou a haver uma massiva reprodução de tal orientação, inclusive em sede doutrinária, como se verá. O rótulo sanção política passou a ser utilizado para evidenciar a ilegitimidade de posturas adotadas pela Administração Tributária na busca de recuperação de seus créditos.

Além daquelas medidas que são objeto específico das súmulas, outras, tais como os regimes especiais de fiscalização e cobrança de tributos, foram consideradas como restrições de caráter punitivo e, por isso, violadoras tanto do livre exercício de qualquer trabalho e da inafastabilidade do Poder Judiciário. Citem-se, a título de exemplo, os REs nº 76.455/MG (DJ 21/05/75), 100.918-7/MG (DJ 05/10/84), 111.042-2/SP (DJ 13/03/87) e 115.452-7/SP (DJ 22/04/88), além dos Embargos no RE nº 115.452-7/SP (DJ 16/11/1990) e do Ag. Reg. em RE nº 216.983-2/SP (13/11/1998).

E foi justamente a apreciação de recurso extraordinário versando a legitimidade de

regime especial de impressão de documentos fiscais que marcou o início do terceiro período identificado na jurisprudência do STF: aquele em que se passou à busca (e ao questionamento) dos pressupostos teóricos por trás da concepção condenatória das chamadas sanções políticas.

### **2.3 – Terceiro período: a reavaliação, no âmbito do próprio STF, dos pressupostos teóricos que sustentam a condenação das sanções políticas**

A partir de 2005, interrompendo longo período de reprodução automática da orientação condenatória das chamadas sanções políticas, pode-se verificar, no âmbito do STF, uma tendência de reflexão sobre o acerto da concepção teórica que condena, de maneira absoluta, a utilização das assim chamadas sanções políticas.

Foi no julgamento do RE 413.782-8, como se verá, que o tema passou a ser revisitado com outro enfoque: a legitimidade das aqui já nomeadas sanções políticas veio a ser avaliada com base no instrumental aplicável à definição dos limites das intervenções no âmbito de proteção dos direitos fundamentais.

As decisões sobre o tema, que até então costumavam ser unânimes e apenas reproduziam a orientação firmada nos precedentes, especialmente nas Súmulas nº 70, 323 e 547, passaram a contar com posições divergentes, o que, por sua vez, gerou um maior ônus argumentativo para a defesa da manutenção da orientação consolidada.

A alteração substancial que ocorreu na composição do STF também contribuiu para essa autorreflexão. Nos primórdios dos anos 2000 chegaram ao STF seis novos ministros: Ellen Gracie, Gilmar Mendes, Ayres Britto, Joaquim Barbosa, Cezar Peluso e Eros Grau, cujas ideias, a partir de então, passaram a comandar os mais importantes julgamentos no STF, inclusive aqueles sobre as questões envolvendo a legitimidade das medidas usualmente caracterizadas como sanções políticas.

#### ***2.3.1 O julgamento do RE n. 413.782-8: regime especial de impressão de documentos fiscais***

Primeiro exemplo da tendência de autorreflexão do STF sobre os pressupostos teóricos da tese condenatória das chamadas sanções políticas ocorreu no julgamento do Recurso Extraordinário nº 413.782-8 (DJ 03/06/2005, Rel. Min. Marco Aurélio). A controvérsia girava em torno de imposição, a contribuinte devedor, de regime especial de

impressão de notas fiscais avulsas, operação por operação. Em relação ao contribuinte que não ostentasse a condição de regularidade fiscal, era vedada a impressão de blocos de notas fiscais.

Como relata Machado Segundo e Ramos Machado (2007, p. 62), no julgamento em questão, o tema das sanções políticas foi revisitado “à luz do princípio da proporcionalidade”.

Reconheceu-se o caráter ilegítimo da medida com a reprodução da orientação consolidada naquele tribunal: há meio próprio para a cobrança dos tributos devidos (a execução fiscal) e as medidas restritivas violariam a liberdade de exercício de atividade econômica e os princípios da proporcionalidade e do devido processo legal.

Mas, desta feita, houve posicionamento divergente do Ministro Eros Grau, que, bem sinteticamente, limitou-se a afirmar: “*não posso dar uma interpretação ao princípio da liberdade de iniciativa econômica de modo a permitir que a ordem jurídico-tributária não seja rigorosamente atendida*” (fl. 628).

Certamente o então Ministro Eros Grau estava contaminado pelo entendimento que já vinha adotando em sede doutrinária. Em obra dedicada ao estudo da Ordem Econômica na Constituição de 1988, o Ministro assim já havia se manifestado sobre o princípio da liberdade de iniciativa econômica:

Vê-se para logo, nestas condições, que no princípio, nem mesmo em sua origem, se consagrava a liberdade absoluta de iniciativa econômica. Vale dizer: a visão de um Estado inteiramente omissivo, no liberalismo, em relação à iniciativa econômica privada, é expressão pura e exclusiva de um tipo ideal. Pois medidas de polícia já eram, neste estágio, quando o princípio tinha o sentido de assegurar a defesa dos agentes econômicos contra o Estado e contra as corporações, a eles impostas. (GRAU, 1998, p. 225)

Em suas lições doutrinárias, o Ministro Eros Grau sequer considerava correta a afirmação de que a liberdade de iniciativa econômica deveria ser tida como direito fundamental, a não ser que se utilizasse essa expressão apenas para denotar direito constitucionalmente assegurado (GRAU, 1998, p. 226). E, na esteira de uma teoria interna dos direitos (o direito e seus limites são uma coisa só), sequer concebia a possibilidade de existência de limitação ao direito de liberdade econômica:

(...) o regime de liberdade de iniciativa econômica é aquele definido pela ordem jurídica. Vale dizer: o direito de liberdade econômica só tem existência no contexto da ordem jurídica, tal como o definiu a ordem jurídica. Por certo que, na comparação entre duas ordens jurídicas distintas, poder-se-á afirmar que nesta, em relação àquela, a liberdade de iniciativa econômica é mais – ou menos – dilatada,

em decorrência de ser menos ou mais limitada. Não porém que o direito de liberdade econômica aqui ou ali seja limitado, neste ou naquele grau. O direito de liberdade econômica é direito integral nos quadrantes da ordem jurídica positiva que o contempla (neste sentido, Renato Alessi, *Principi de Diritto Amministrativo*, v. II, Giuffrè Editore, Milão, 1978, p. 590). (1998, p. 226).

Justifica-se, assim, a tomada de posição do então Ministro Eros Grau: para ele o princípio da liberdade de atividade econômica não teria caráter absoluto e seria delimitado pela ordem jurídica, não podendo ser lido de forma a contemplar o exercício que não atendessem aos comandos da ordem tributária (parte da ordem jurídica).

Godoi (2011, p. 127), de forma acertada, critica a falta de melhor fundamentação do voto do Ministro Eros Grau proferido no RE nº 413.782/SC. Para ele, em virtude de a posição do Ministro representar ruptura com orientação jurisprudencial consolidada do STF, deveriam ter sido melhor esclarecidos os argumentos que sustentaram a divergência. Tal crítica se faz ainda mais pertinente quando se leva em conta a existência de manifestação doutrinária do Ministro, que poderia ser tomada de empréstimo numa melhor fundamentação de sua divergência.

Por ser uma manifestação típica daqueles que adotam os pressupostos de uma teoria interna dos direitos, a posição do Ministro Eros Grau e o seu apontado déficit de fundamentação serão objeto de análise quando do estudo das justificativas para adoção do pressuposto teórico contraposto: a teoria externa dos direitos.

Considera-se, no entanto, relevante a tomada de posição adotada pelo Ministro Eros Grau, exatamente porque exigiu de seus pares reflexão e maior ônus argumentativo na defesa da orientação jurisprudencial consolidada. Até então, como a orientação era aplicada sem maiores questionamentos, os Ministros se limitavam a reafirmar o conteúdo das decisões passadas. A divergência fez com que eles fossem obrigados a melhor fundamentar suas posições.

Tanto é assim que foram travados intensos debates pelos Ministros defensores da posição consagrada, que tentaram convencer o Ministro Eros Grau do desacerto da tese por ele defendida. A manifestação isolada deste último pelo menos contribuiu para uma mais bem fundamentada defesa da ilegitimidade das medidas restritivas. Godoi (2011, p. 126) e Gandara (2012, p. 133) são uníssonos em elogiar o voto do Ministro Celso de Mello, tido como o mais substancial do acórdão, talvez causado pelo surgimento de divergência no âmbito do STF em relação a orientação que vinha sendo reproduzida sem maiores questionamentos.

Naquela ocasião, o Ministro Celso de Mello iniciou seu voto lembrando a

orientação consolidada na Jurisprudência do STF no sentido de que as medidas restritivas impostas ao contribuinte devedor, quando motivadas pela mera inadimplência, afrontariam os dispositivos constitucionais que asseguram a livre prática de atividades econômicas lícitas (art. 170, parágrafo único da CF/88) e a liberdade de exercício profissional (art. 5º, inc. XIII da CF/88). Relembrou, ainda, que também faz parte da orientação jurisprudencial do STF a consideração de que, no nosso sistema jurídico, não há direitos e garantias absolutos, mas isso não significaria que a Administração Tributária poderia frustrar o exercício de tais direitos e liberdades por meio de restrições que objetivassem constranger o devedor a satisfazer seus débitos fiscais.

Fazendo menção a diversos posicionamentos doutrinários sobre o tema, o Ministro Celso de Mello concluiu que as medidas restritivas afrontariam a razoabilidade, uma vez que consistiriam em supressão ou restrição de direitos de caráter fundamental.

O julgamento do RE 413.782-8/SC marcou o início do período de autorreflexão do STF acerca dos pressupostos teóricos que sustentam a condenação absoluta das sanções políticas. Depois da consolidação da orientação jurisprudencial do STF no sentido de que as sanções políticas constituíam afronta a diversos princípios constitucionais, a tese foi repetida em diversas ocasiões, sem qualquer problematização acerca de seus pressupostos. Valeu, então, a posição divergente do Ministro Eros Grau como embrião do processo de reflexão por que passaria o STF em relação ao tema em outros futuros julgamentos.

Digno de nota, também, o fato de alguns dos ministros, em especial o Ministro Gilmar Mendes (fl. 629 e 635), terem utilizado a proporcionalidade como instrumento de controle de legitimidade das medidas usualmente caracterizadas como sanções políticas, o que já apontava para uma aproximação do tema com a questão dos limites das restrições aos direitos fundamentais, tendência que se revelaria ainda mais evidente nos julgamentos que se sucederam.

### ***2.3.2 O julgamento da MC-AC 1.657-6: a interdição de estabelecimento motivada por débitos de IPI***

Em 16/05/2007, portanto quase dois anos após o julgamento do RE 413.782-8/SC, o Supremo Tribunal Federal iniciou o julgamento da Medida Cautelar em Ação Cautelar de nº 1.657 – 6/RJ e a questão da legitimidade das sanções políticas voltou à tona com toda a força. Desta feita, a fase da autorreflexão se evidenciará ainda mais.

O que se passou a discutir foi a legitimidade de medidas restritivas impostas à

*American Virginia Indústria e Comércio, Importação e Exportação de Tabacos Ltda.*. A Secretaria da Receita Federal (SRF), valendo-se do disposto no Decreto-lei nº 1.593/77 (especialmente do art. 2º, inc. II), determinou que a referida empresa recolhesse os tributos devidos, sob pena de cancelamento do registro especial exigido daqueles que pretendem se dedicar à industrialização de cigarros. Os dispositivos que serviram de base à intimação estão assim redigidos:

Art. 2º O registro especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela autoridade concedente, se, após a sua concessão, ocorrer um dos seguintes fatos: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

II - não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal; (Redação dada pela Lei nº 9.822, de 1999) (BRASIL, 1977)

Seguindo a linha da orientação consolidada no STF, a medida (determinação de recolhimento de tributos devidos sob pena de cassação de registro especial, o que equivale à interdição de estabelecimento) seria caracterizada como autêntica sanção política. Imaginava-se, por isso, que a determinação não seria bem recebida pelo Poder Judiciário.

Foi ajuizada, em primeira instância, ação cautelar para que pudesse a indústria continuar exercendo suas atividades, sob alegação de que a exigência se consubstanciava sanção política, não admitida em nosso ordenamento. A tese defendida era mera reprodução da orientação jurisprudencial consolidada no STF.

A medida cautelar foi deferida liminarmente e a ação principal (ajuizada posteriormente) julgada procedente, tudo isso em primeiro grau de jurisdição. Houve interposição de apelação ao Tribunal Regional Federal da 2ª região (TRF 2ª Região), que reformou a sentença, considerando válida a exigência imposta pela SRF (Apelação Cível nº 2005.51.10.007057 – 3).

A decisão proferida pelo TRF 2ª Região já representava uma ruptura com a orientação tradicional condenatória das sanções políticas: aquele Tribunal, levando em conta as circunstâncias fáticas e jurídicas presentes no caso em avaliação, considerou válido ato estatal de intimação para recolhimento de tributos devidos sob ameaça de interdição de estabelecimento (cassação de registro especial exigido das indústrias de tabaco), medida que se encaixava perfeitamente na definição até então corrente de sanções políticas (meio enviesado utilizado pela Administração na cobrança de tributos devidos).

Contra o acórdão do TRF 2ª região, a *American Virginia* opôs embargos de declaração que foram rejeitados. Interpôs, então, Recurso Extraordinário (que, no STF, recebeu o nº 550.769). Ajuizou, também no STF, Ação Cautelar de nº 1.657, por meio da qual

buscava atribuição de efeito suspensivo ao citado recurso, tudo isso para que pudesse continuar exercendo sua atividade sem o atendimento da determinação do recolhimento dos tributos devidos. Invocou a existência de risco de dano irreparável em caso de retomada de suas atividades apenas após a apreciação do recurso extraordinário interposto e de relevância de sua fundamentação, consubstanciada na já tradicional condenação das chamadas sanções políticas.

Esperava-se, assim, que o STF reconhecesse a presença da relevância da fundamentação (suposto caráter ilegítimo das sanções políticas) e do fundado receio de dano irreparável (interrupção e impedimento do livre exercício das atividades da empresa) e concedesse o pleiteado efeito suspensivo ao recurso extraordinário. Isso porque, repita-se, a análise fria e literal do art. 2º do Decreto-lei 1.593/77 evidencia estar-se diante de típica sanção política: intimação para cumprimento de obrigações tributárias sob ameaça de cancelamento de registro especial exigido ao funcionamento de indústria de cigarros. Aliás, os dispositivos foram caracterizados por Barroso e Barcellos (2007, p. 247) como exemplo acadêmico de sanção política. Mas não foi esse o caminho trilhado.

Na sessão em que se iniciou o julgamento (16/05/2007), o Ministro Joaquim Barbosa votou pelo deferimento da medida liminar e atribuição de efeito suspensivo ao recurso. Afirmou que assim o fazia apenas para preservar o resultado útil do processo, já que a interdição de estabelecimento (efeito da cassação do registro especial) seria pena de caráter capital. Ressaltou, no entanto, que não se comprometia com a tese desenvolvida pela então requerente (ressalva que acabou se confirmando posteriormente com o voto do Ministro no RE 550.679). Houve, apenas, reconhecimento do risco de irreversibilidade dos efeitos do cancelamento do registro especial e da relevância constitucional da tese desenvolvida, que apontava para a invalidade da adoção das sanções políticas.

O julgamento foi interrompido com o pedido de vista do Ministro Cezar Peluso.

Na semana seguinte (24/05/2007), o Supremo Tribunal Federal retomou o julgamento da ação. O ministro Cezar Peluso votou pelo indeferimento da liminar, providência que manteria os efeitos do ato de cassação do registro especial da *American Virginia Tabacos*.

O que justificou a decisão o Ministro foi a singularidade factual e normativa do caso. Afirmou-se a existência, até mesmo, do perigo na demora inverso, consistente na exposição da condição objetiva da livre concorrência ao risco da continuidade do funcionamento de empresa para tanto inabilitada.

Procurou o Ministro Cezar Peluso evidenciar a relevância do IPI (Imposto sobre

Produtos Industrializados), seletivo em função da essencialidade dos produtos, no mercado de cigarros. Foram invocados outros interesses, também constitucionalmente tutelados, que sofreriam implicações da indústria do tabaco: os interesses dos consumidores, dos concorrentes e do livre mercado.

Ao ver do Ministro, o que estaria por trás do Decreto-Lei nº 1.593/77 seria a defesa da livre concorrência. A regularidade fiscal consistiria em requisito necessário a que se reconhecesse o caráter lícito da atividade de industrialização de cigarros. Assim, o ato de cancelamento do registro especial apenas teria impedido a então autora de desfrutar de posição conquistada à custa de vantagem competitiva ilícita ou abusiva. Todos estes elementos apontariam para a conclusão de que a medida restritiva não estaria sendo aplicada em razão do simples inadimplemento de obrigações tributárias. Por isso, era de se indeferir a liminar: não estaríamos diante de sanções políticas se as medidas restritivas fossem impostas a setores específicos de mercado como proteção à livre concorrência e à saúde.

A Ministra Carmem Lúcia acompanhou a divergência, invocando, também, a livre concorrência. O mesmo fizeram os Ministros Ricardo Lewandowski, ressaltando a contumácia da autora em descumprir com as obrigações tributárias a que se sujeitava, Eros Grau, voltando a afirmar o caráter não absoluto do princípio da livre iniciativa, e Ayres Britto.

Depois de pedir vista dos autos, o Ministro Gilmar Mendes, já na sessão do dia 27/06/2007, também acompanhou a divergência instaurada pelo Ministro Cezar Peluso, reconhecendo a existência de um conflito entre, de um lado, a liberdade de iniciativa e a livre concorrência e, de outro, a defesa da saúde e do consumidor como princípios justificadores da intervenção do Estado regulador.

Mais uma vez se afirmou o caráter não absoluto da liberdade de iniciativa, passível de ser condicionada pela ordem jurídica. A rigorosa intervenção estatal (possibilidade de cassação do registro especial) se justificaria em razão de questões de saúde pública e defesa dos consumidores.

Votou com o relator o Ministro Marco Aurélio Mello, afirmando que, por maior que fosse o débito da empresa, não se legitimaria a cassação do registro especial, já que a Fazenda Pública teria meios próprios para cobrar a dívida em juízo.

No mesmo sentido votou o Ministro Sepúlveda Pertence, considerando que não seria possível se afastar da jurisprudência do STF a respeito da inadmissibilidade das sanções políticas e que enxergava no caso típica intimação para pagar débitos tributários sob pena de exclusão de regime essencial ao desenvolvimento de atividade empresarial lícita.

Os dois últimos foram acompanhados pelo Ministro Celso de Mello.

Em relação a estes últimos posicionamentos, o que se percebe é a reprodução automática da orientação condenatória das chamadas sanções políticas. As circunstâncias fáticas (alto valor do débito tributário, inadimplemento sistemático e contumaz) e normativas (outros interesses constitucionais em jogo) seriam irrelevantes à tomada de decisão.

A Ministra Ellen Gracie finalizou acompanhando a divergência instaurada pelo Ministro Cezar Peluso.

Encerrou-se, então, o julgamento, com o indeferimento da medida cautelar pleiteada (concessão de efeito suspensivo a recurso extraordinário) e manutenção, pelo menos até a apreciação do RE 550.769, dos efeitos da decisão judicial que havia considerado legítimo o ato de cassação de registro especial da *America Virginia Tabacos*. Foram vencidos os Ministros Joaquim Barbosa (que apenas reconheceu o risco de irreversibilidade da medida adotada, não se comprometendo com a tese defendida pela empresa) e os Ministros Marco Aurélio, Celso de Mello e Sepúlveda Pertence, estes últimos reiterando a tese até então consolidada no STF no sentido de que as medidas restritivas seriam inconstitucionais.

Godoi (2011, p. 137), em seus recentes comentários à decisão proferida na MC-AC 1.657, assim se manifesta sobre a posição dotada pelo Ministro Cezar Peluso:

Essa ideia-força, contida e desenvolvida no voto-líder do Ministro Cezar Peluso, é de fato bastante atraente, pois permite que o Tribunal continue prestigiando sua antiga doutrina de proscrição das sanções políticas, e ao mesmo tempo dá a essa doutrina a flexibilidade necessária para não oferecer sua proteção a contribuintes que, como de fato parece ser o caso versado no RE 550.769, decidem praticar uma deliberada e sistemática inadimplência tributária como mecanismo de redução de seus preços, propiciando uma rápida conquista de mercado.

Adota-se, neste trabalho, posição diversa: considera-se que a manifestação do Ministro Cezar Peluso e, também, daqueles Ministros que o acompanharam, representa uma ruptura com a linha de pensamento tradicional do STF. Este tribunal, como se viu, tinha por hábito condenar o uso das medidas restritivas de forma absoluta. A consideração de outros interesses em jogo (na MC-AC 1.657, a livre concorrência e o direito à saúde) representa uma flexibilização condizente, como se verá, com uma compreensão adequada dos direitos fundamentais. Resta saber quais seriam estes outros interesses em jogo, cuja consideração poderia gerar uma flexibilização da orientação condenatória das sanções políticas.

Ainda que não explicitando a concepção teórica por trás da tomada de posição, os Ministros que decidiram por indeferir a medida cautelar buscada fizeram com que entrasse em cena o contexto factual (dimensão dos débitos, estado de inadimplência contumaz) e normativo (outros bens constitucionais em jogo, tais como livre concorrência, saúde) como

novo ingrediente a ser considerado no trato das sanções políticas, o que, mais uma vez, evidencia uma aproximação do tema das sanções políticas com o das restrições aos direitos fundamentais, no contexto de uma teoria externa dos direitos (ALEXY, 2008), em que o princípio da proporcionalidade torna-se responsável por revelar a licitude ou ilicitude da restrição.

Como se viu, Godoi (2011, p. 137) reconhece que a tese defendida pelo Ministro Cesar Peluso era capaz de oferecer maior flexibilidade à antiga doutrina de proscrição das medidas restritivas. Talvez por isso tenham sido adotados (não de forma explícita) os influxos da teoria dos direitos fundamentais de Alexy, teoria que, segundo ele próprio afirma (1998, p. 14 e 16), impediria o esvaziamento dos direitos fundamentais, sem introduzir uma rigidez excessiva e permitiria uma via intermediária entre vinculação e flexibilidade.

### ***2.3.3 O julgamento da ADI 395-0: a possibilidade de retenção de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal***

No dia seguinte ao do início do julgamento da MC em AC 1.657-6, em 17/05/2007, o STF iniciou e concluiu o julgamento da ADI nº 395-0, que tinha por objeto dispositivo da Constituição do Estado de São Paulo que permitia à fiscalização tributária a retenção de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal. O dispositivo em análise era o seguinte:

Art. 163 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado ao Estado:

(...)

V – estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributo, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público Estadual.

§ 7º - Para efeitos do inciso V, não se compreende como limitação ao tráfego de bens a apreensão de mercadorias quando desacompanhadas de documentação fiscal idônea, hipótese em que ficarão retidas até a comprovação da legitimidade de sua posse pelo proprietário.

Tratava-se, também, de controvérsia envolvendo a caracterização de determinados atos estatais como sanções políticas (atos de apreensão/retenção de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal). Atos cuja legitimidade era de difícil sustentação, tendo em conta o disposto na Súmula nº 323 do STF.

A Constituição do Estado de São Paulo repete, em seu art. 163, inc. V, a proibição veiculada no art. 150, inc. V da CF/88, conhecida como proibição da limitação do tráfego de

pessoas ou bens por meio de tributos. No § 7º do mesmo art. 163 estabelece uma ressalva à citada proibição, afirmando que não constitui limitação ao tráfego de pessoas ou bens a apreensão de mercadorias quando desacompanhada de documentação fiscal idônea, hipótese em que ficarão retidas até a comprovação da legitimidade de sua posse pelo proprietário.

O fundamento da petição inicial da referida ADI (STF, 1990), era a violação ao princípio do livre exercício de profissão (art. 5º, inc. XIII da CF/88), tendo sido invocadas as já mencionadas súmulas de nº 70, 323 e 547.

A Ministra Relatora, Carmem Lúcia, acompanhada pelos demais, julgou improcedente a ADI, reconhecendo que não se poderia atribuir o caráter de sanção política à medida adotada com base no dispositivo questionado, uma vez ausente o propósito de coagir o contribuinte a recolher o tributo devido. Pelo mesmo motivo, o dispositivo não contrariaria as invocadas súmulas. Além disso, afirmou a relatora que a liberdade de exercício de profissão não seria absoluta e sua efetivação imporia a observância das obrigações tributárias pertinentes.

Machado (2007), atento ao que chamou de efeito didático das decisões judiciais e depois de afirmar que os detentores do poder sempre buscam meios de contornar os limites jurídicos (MACHADO, 2007, p. 102), propôs-se a evidenciar que a Jurisprudência do STF não teria sofrido qualquer alteração com a decisão proferida na ADI n. 395-0. Segundo afirmou, o julgado apenas deixaria clara a única possibilidade de haver apreensão de mercadoria desacompanhada de documento fiscal: caso estivesse desacompanhada de documento fiscal idôneo a comprovar a posse legítima do bem e até a comprovação de sua posse pelo proprietário. Fora dessas hipóteses, a medida de apreensão continuaria sendo considerada ilegítima coação, tendente a compelir o contribuinte ao recolhimento do tributo devido (MACHADO, 2007, p. 108).

Adota-se posição diversa daquela de Machado (2007). Nesse julgado, já dava o STF indícios de que não se deveria mais trabalhar com a condenação *a priori* e absoluta de todas as medidas restritivas impostas ao contribuinte descumpridor de suas obrigações tributárias. Uma primeira diferenciação promovida naquela ocasião diz respeito aos motivos que deveriam justificar as medidas restritivas para que elas fossem consideradas ilegítimas sanções políticas.

O objetivo por elas perseguido, segundo a orientação consolidada no STF e afirmada no julgamento da ADI 395-0, seria o de compelir o contribuinte ao recolhimento dos tributos devidos. Enxergou-se na retenção das mercadorias “*instrumento necessário de fiscalização da Administração Tributária*” (fl. 68). Não estaria presente o objetivo ilícito de compelir o

contribuinte ao recolhimento dos tributos devidos se a retenção fosse necessária ao exercício do Poder de Polícia Fiscal e ocorresse até a comprovação da legitimidade de sua posse pelo proprietário.

A própria Ministra Relatora questiona se estaria em questão medida caracterizada como sanção política ou atribuição inerente ao poder de polícia tributária (fl. 58). A decisão revela a adoção de postura mais temperada em relação à condenação generalizada das chamadas sanções políticas.

Já eram nesse sentido as observações feitas por Batista Júnior em obra específica sobre o poder de polícia fiscal (2001, p. 313), que entendia *“lícita a apreensão de mercadorias como meio de atuação do Poder de Polícia Fiscal, como mecanismo de viabilização da Fiscalização Tributária”*.

Já se desenhava no STF quadro em que as medidas restritivas, para serem consideradas ilegítimas sanções políticas, deveriam ter como objetivo compelir o contribuinte ao recolhimento dos tributos devidos. Medidas restritivas que constituíssem instrumento de fiscalização não seriam consideradas ilegítimas sanções políticas. O mesmo se pode dizer de medidas que não tivessem o objetivo e nem o efeito prático de compelir o contribuinte ao recolhimento dos tributos devidos. Isso abre a possibilidade de se argumentar, em determinadas situações, a favor da adoção de medidas restritivas impostas ao contribuinte devedor. Ou cria ônus argumentativo maior àqueles que pretendem insistir na condenação generalizada de tais medidas restritivas.

As conclusões do julgamento da ADI nº 395-0 foram reiteradas pela Segunda Turma do STF no julgamento do Ag. Reg. no RE nº 633.239/RS (Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ 22/03/2011). Tratavam os autos, na origem, de mandado de segurança impetrado por contribuinte contra ato de apreensão de mercadorias. O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul havia confirmado a sentença concessiva do mandado de segurança. O ministro Relator, Joaquim Barbosa, negou seguimento, monocraticamente, ao recurso extraordinário interposto pelo estado do Rio Grande do Sul, em decisão confirmada pelo acórdão, de cujos termos consta a seguinte afirmação:

Tratando-se, portanto, de providência acauteladora com finalidade probatória, o Tribunal recorrido acolheu a orientação mais adequada ao direito de propriedade, limitando a retenção das mercadorias – e, por via de consequência, a privação das prerrogativas dominiais de gozo, fruição e disposição das coisas – ao período estritamente necessário para documentar-se a infração tributária cometida pelo contribuinte (fl. 372).

Pode-se divisar, mais uma vez, o mencionado temperamento na orientação jurisprudencial do STF: nem toda apreensão/retenção de mercadoria será considerada ilegítima, sendo necessária a demonstração de que a autoridade administrativa extrapolou no exercício de suas funções, privando o contribuinte da posse do bem apreendido/retido por tempo superior àquele necessário à coleta de elementos necessários à constituição do crédito tributário.

### ***2.3.4 O julgamento do RE n. 550.769/RJ e da ADI n. 3.952/DF: mais uma vez a questão da interdição de estabelecimento motivada pelo inadimplemento do IPI***

Julgada a Medida Cautelar na AC 1.657-6, o Recurso Extraordinário nº 550.769/RJ, a que se pretendia conferir o efeito suspensivo, chegou ao Supremo Tribunal Federal e foi distribuído ao Ministro Joaquim Barbosa, também relator da ADI nº 3.952/DF, que tem por objeto o já citado art. 2º, inc. II do Decreto-lei nº 1.593/77, dispositivo que fundamentou a cassação do registro especial de funcionamento da *American Virginia Tabacos*.

O julgamento do RE nº 550.769/RJ se iniciou em 07/05/2008 e o da ADIN nº 3.952/DF, no dia 20/10/2010. Nessas ocasiões, votou apenas o Ministro relator, pelo desprovimento do recurso extraordinário e pela procedência parcial da ADI, apenas para dar ao dispositivo interpretação conforme à Constituição.

O Ministro Joaquim Barbosa reiterou a orientação do tribunal que condena a utilização das chamadas sanções políticas, mas, segundo afirmou, *“essa orientação não serviria, entretanto, de escusa ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária, não havendo se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica combatessem estruturas empresariais que se utilizassem da inadimplência tributária para obter maior vantagem concorrencial”*. (Informativos STF nº 505 e 605 e vídeo no canal STF no Youtube)

Invocou o Ministro relator a existência de uma tensão entre, de um lado, o direito fundamental ao exercício de atividade profissional ou econômica lícita e a garantia de acesso ao controle da validade do crédito tributário e, de outro lado, o dever fundamental de pagar tributos, salvaguarda da livre concorrência e instrumento de arrecadação. Nesse ponto, a discussão do tema já se insere num modelo próximo daqueles que admitem os conflitos entre princípios e objetivos constitucionais.

Concluiu, dando relevo às exigências do devido processo legal, que ao dispositivo

questionado<sup>6</sup> deveria ser dada interpretação (segundo ele, conforme a CF/88), no sentido de que o cancelamento do registro especial só se legitimaria em caso de: 1) relevância do valor dos créditos em aberto; 2) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle do ato de aplicação da penalidade (cassação do registro especial) e 3) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle dos créditos cuja inadimplência justificou a cassação do registro. Os julgamentos foram interrompidos, o RE pelo pedido de vista do Ministro Ricardo Lewandowski, e a ADI pelo pedido de vista da Ministra Carmem Lúcia, que se manifestou propensa a acompanhar o voto do Ministro Relator. Ambos os processos se encontram ainda pendentes de julgamento.

Recentemente, os dispositivos que são objeto de análise na ADI nº 3.952/DF e que motivaram o ato cassação do registro especial discutido no RE nº 550.769/RJ passaram por relevantes modificações, promovidas pela Lei Federal nº 12.715 de 17 de setembro de 2012.

Na redação anterior, era difícil não enxergar na aplicação dos dispositivos uma típica sanção política (GODOI, 2011, p. 138). Talvez por isso é que alguns dos Ministros do STF, no julgamento da AC na MC 1.657-6, tentando justificar o ato de cassação do registro especial em relação à *America Virginia Tabacos*, trouxeram à baila aquilo que Godoi (2011, p. 137) chamou de normas constitucionais de alta estatura: o direito à saúde e a proteção da livre concorrência.

Mas, mesmo assim, não passou despercebido o “*alto teor de autoritarismo e brutalidade*” (GODOI, 2011, p. 140) contido na expressão literal dos dispositivos. O Poder Legislativo da União (com a anuência do Poder Executivo que sancionou a lei), alheio aos questionamentos sobre a constitucionalidade do dispositivo e às citadas tentativas de suavização das medidas previstas na legislação, tratou de tornar mais explícito o já antevisto caráter brutal.

Duas modificações são exemplo de tal brutalidade. O § 1º do art. 2º determinava que, para fins de cassação do registro especial motivado pelo inadimplemento, o Secretário da Receita Federal poderia estabelecer a periodicidade e a forma de comprovação do pagamento dos tributos e contribuições devidos. O dispositivo foi modificado, passando a vigorar com a seguinte redação:

Para os fins de aplicação do disposto no inciso II do caput, deverão ser consideradas as seguintes práticas reiteradas por parte da pessoa jurídica detentora do registro especial:

I - comercialização de cigarros sem a emissão de nota fiscal;

II - não recolhimento ou recolhimento de tributos menor que o devido;

---

<sup>6</sup> E, no RE nº 550.769, o ato da Secretaria da Receita Federal que o teve por fundamento.

III - omissão ou erro nas declarações de informações exigidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O § 10 desse mesmo art. 2º passou a considerar como prática reiterada a reincidência das hipóteses ali elencadas, independentemente de ordem ou cumulatividade. É dizer: se o contribuinte não recolheu o IPI ou recolheu a menor e, depois, equivocou-se na entrega de declarações à SRF, configura-se, de plano, a hipótese de cassação do registro especial. Pelo menos é esse o sentido literal dos novos dispositivos, que se afastam das considerações do Ministro Joaquim Barbosa no sentido de que se deveria observar o valor dos débitos em aberto e a contumácia no descumprimento das obrigações.

E mais: segundo disposto no art. 2º-A do Decreto-lei, “*a caracterização das práticas descritas nos incisos II e III do art. 2º, para fins de cancelamento do registro especial, independe da prova de regularidade fiscal da pessoa jurídica perante a Fazenda Nacional*”.

Assim, segundo a literalidade do novo dispositivo, mesmo que o contribuinte deixe de recolher tributos amparado por decisão judicial de suspensão de exigibilidade, ou seja devedor de tributo cobrado em execução fiscal devidamente garantida, desde que caracterizada a prática reiterada, isso não será justificativa para evitar o ato de cassação do registro especial.

A aplicação dos novos dispositivos em sua literalidade leva à conclusão de que, pelo menos no âmbito da industrialização de cigarros, pretende a Administração Tributária federal instituir o regime do *solve et repete*: o contribuinte deve cumprir com todas as obrigações tributárias, ainda que as considere indevidas ou que deseje questioná-las em juízo, sob pena de, não o fazendo, ter seu registro especial cancelado.

Tais modificações podem tornar inócuos todos os esforços empreendidos pelo Ministro Joaquim Barbosa na tentativa de suavizar o rigor dos dispositivos legais. Os dispositivos, que já eram exemplos acadêmicos de sanções políticas, passaram a ter ainda mais evidente este caráter.

### ***2.3.5 O julgamento das ADI's 173-6 e 394-1: exigência de quitação de tributos para a prática de vários atos***

Em setembro de 2008, o STF julgou, em conjunto, as ADI's nº 173-6 e 394-1, que também diziam respeito à questão da legitimidade de medidas caracterizadas como sanções políticas. Foram objeto de análise os artigos 1º e 2º da Lei nº 7.711/88, com a seguinte

redação:

Art. 1º Sem prejuízo do disposto em leis especiais, a quitação de créditos tributários exigíveis, que tenham por objeto tributos e penalidades pecuniárias, bem como contribuições federais e outras imposições pecuniárias compulsórias, será comprovada nas seguintes hipóteses:

I - transferência de domicílio para o exterior;

II - habilitação e licitação promovida por órgão da administração federal direta, indireta ou fundacional ou por entidade controlada direta ou indiretamente pela União;

III - registro ou arquivamento de contrato social, alteração contratual e distrato social perante o registro público competente, exceto quando praticado por microempresa, conforme definida na legislação de regência;

IV - quando o valor da operação for igual ou superior ao equivalente a 5.000 (cinco mil) obrigações do Tesouro Nacional - OTNs:

a) registro de contrato ou outros documentos em Cartórios de Registro de Títulos e Documentos;

b) registro em Cartório de Registro de Imóveis;

c) operação de empréstimo e de financiamento junto a instituição financeira, exceto quando destinada a saldar dívidas para com as Fazendas Nacional, Estaduais ou Municipais.

§ 1º Nos casos das alíneas a e b do inciso IV, a exigência deste artigo é aplicável às partes intervenientes.

§ 2º Para os fins de que trata este artigo, a Secretaria da Receita Federal, segundo normas a serem dispostas em Regulamento, remeterá periodicamente aos órgãos ou entidades sob a responsabilidade das quais se realizarem os atos mencionados nos incisos III e IV relação dos contribuintes com débitos que se tornarem definitivos na instância administrativa, procedendo às competentes exclusões, nos casos de quitação ou garantia da dívida.

§ 3º A prova de quitação prevista neste artigo será feita por meio de certidão ou outro documento hábil, emitido pelo órgão competente.

Art. 2º Fica autorizado o Ministério da Fazenda a estabelecer convênio com as Fazendas Estaduais e Municipais para extensão àquelas esferas de governo das hipóteses previstas no art. 1º desta Lei.

Estavam em jogo, então, dispositivos de lei federal que condicionavam a prática de atos da vida civil, profissional e empresarial à inexistência de débitos tributários.

O Ministro Joaquim Barbosa, relator, conduziu o julgamento e reiterou a argumentação já apresentada na apreciação do RE 550.769, qualificando as sanções políticas como restrições não-razoáveis e desproporcionais ao exercício de atividade econômica ou profissional lícita, utilizadas como forma de indução ou coação ao pagamento de tributos (fl. 09). Sustentou, também, que o devido processo legal seria o direito fundamental “*mais suscetível de ser amesquinhado pela aplicação de uma sanção política*” (fl. 10).

Assim, as sanções políticas enfrentariam problemas de duas ordens: o controle de validade da restrição imposta ao contribuinte devedor e o controle de validade dos créditos tributários que motivaram a imposição da restrição. Nesse sentido, as sanções políticas configurariam violação ao direito de acesso à Administração e ao Judiciário no que diz respeito ao controle do ato de aplicação da restrição e do ato de constituição dos créditos

tributários (violação ao devido processo legal).

O amesquinamento do devido processo legal decorreria de uma possível submissão do contribuinte à exigência perpetrada pela Administração Tributária, com renúncia à discussão judicial ou administrativa da validade do crédito tributário ou da medida restritiva, tão só para evitar os efeitos desta.

Além disso, as sanções políticas constituiriam violação, também, ao *substantive due process of law*, por implicar abandono dos mecanismos previstos para a satisfação dos débitos tributários (falta de proporcionalidade e razoabilidade das medidas gravosas), e, também, ao direito fundamental ao exercício profissional e de atividade econômica lícita.

O Ministro Joaquim Barbosa repetiu sua consideração no sentido de que a orientação contrária à adoção das sanções políticas não poderia servir de escusa ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária. Mas, diferentemente do que fez nos julgamentos do RE 550.769 e da ADI 3.952, reconheceu que, nos dispositivos impugnados, estavam presentes, *inequivocamente*, as características das sanções políticas.

O art. 1º, inc. I da Lei nº 7.711/88 foi declarado inconstitucional por exigir comprovação de regularidade fiscal para transferência de domicílio para o exterior, criando obstáculo injustificado ao direito de locomoção. Segundo afirmou o Ministro relator, o dispositivo condicionaria o livre arbítrio com relação à escolha do local para residir ao sucesso econômico e à submissão ao entendimento da autoridade fiscal quanto à legalidade dos créditos tributários (fl. 15).

Já os incisos III e IV, ao exigirem a comprovação da condição de regularidade fiscal para o registro e arquivamento de contrato social e atos similares e para a prática de uma série de operações de registro ou financeiras, também seriam inconstitucionais por pressupor a obrigação constitucional ao sucesso financeiro e à submissão e concordância com o entendimento fiscal sobre a validade dos créditos tributários.

É defeituosa a fundamentação do acórdão relativo às ADI's 394-1 e 173-6. As exigências veiculadas no art. 1º da Lei nº 7.711/88 foram declaradas inconstitucionais, à exceção da exigência prevista no inc. II, relativa à habilitação em processo de licitação, em relação à qual as ADI's não foram conhecidas em razão de haver dispositivo semelhante na Lei de Licitações.

Uma das principais razões de decidir presente no voto do Ministro Joaquim Barbosa dizia respeito à inexistência de obrigação constitucional de sucesso financeiro e de submissão e concordância com o entendimento fiscal sobre a validade dos créditos tributários. A exigência de quitação (ou regularidade fiscal?) para alteração do domicílio fiscal e para o

registro de determinados atos só seria lícita se houvesse, na CF/88, obrigações constitucionais como essas (de sucesso financeiro e de concordância com o entendimento das autoridades fiscais).

Com efeito, exigir a prova de pagamento de tributos para a prática destes atos é fazer com que haja essa obrigação constitucional de sucesso financeiro e significaria instituir o regime do *solve et repete* (obrigação de concordância com o entendimento das autoridades sobre a legitimidade dos tributos devidos), em clara violação ao direito de acesso ao Poder Judiciário (art. 5º, inc. XXXV da CF/88).

Mas não se pode dizer o mesmo em relação à exigência de regularidade fiscal, condição ostentada por aquele que pode ser titular, pelo menos, de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa (aquele que possui débitos em aberto com exigibilidade suspensa ou em curso de cobrança judicial com penhora efetuada nos termos do art. 206 do CTN). São exigências diversas e que promovem intervenções de diferentes graus no âmbito do direito fundamental de acesso ao Poder Judiciário.

Pode-se interpretar o julgado como se a própria exigência de regularidade fiscal, no seu significado corrente (contribuinte regular é aquele que pode ser titular, no mínimo, de certidão positiva com efeitos de negativa, nos termos do art. 206 do CTN), criasse a obrigação de sucesso econômico e de submissão ao entendimento fazendário sobre a legitimidade dos tributos cobrados e, por isso, devesse ser considerada inconstitucional.

Nesse sentido é a interpretação de Godoi, que extrai do julgado a conclusão de que

em relação aos atos da vida econômica e profissional ou empresarial, como transferência da residência ao exterior ou registro em cartório de atos societários, não cabe qualquer exigência de regularidade fiscal como condição para a realização dos atos. Isso configuraria típica sanção política (GODOI, 2011, p. 123).

Também Pires (2010, p. 78) aponta nesse mesmo sentido: o julgado teria inovado em considerar ilegítima a exigência de regularidade fiscal com condição para a realização de atos mercantis em geral.

A interpretação do acórdão, no entanto, permite a extração de conclusões diversas daquelas a que chegaram os citados autores. Como já se antecipou, considera-se que houve defeito de fundamentação no voto do Ministro Relator, Joaquim Barbosa: não se procedeu, num primeiro momento, a uma diferenciação entre exigência de quitação (ou de pagamento) e exigência de regularidade fiscal. Os dispositivos legais foram considerados como veiculadores de obrigação de sucesso econômico e de submissão ao entendimento das autoridade fazendárias com relação à legitimidade dos tributos cobrados.

Como também já se disse, tais obrigações apenas podem derivar da exigência de pagamento e não da de regularidade fiscal. Esta última permite ao contribuinte a não submissão ao entendimento da autoridade administrativa (por meio da interposição de recursos administrativos, o que acarreta a suspensão da exigibilidade do tributo, ou através do acesso ao Poder Judiciário, inclusive com oferecimento de garantia na execução fiscal), e não lhe impõe a obrigação de sucesso econômico, já que admite a possibilidade de créditos em aberto, desde que garantidos.

Os ministros chegaram a pontuar as diferenças existentes entre a exigência de quitação e de regularidade fiscal. O Ministro Cezar Peluso afirmou expressamente que “*a exigência de regularidade fiscal não significa necessariamente quitação*” (fl. 18) e o Ministro Celso de Mello, fazendo menção à exigência de regularidade fiscal determinada pela Lei Geral de Licitações, considera-a “*perfeitamente compatível com esses princípios constitucionais, especialmente aqueles que regem a atividade econômica*” (fl. 20).

Tais considerações foram feitas em virtude de dúvida sobre como lidar com o art. 1º, inc. II da Lei nº 7.711/88, que aparentemente exigia a prova de quitação para habilitação em processo de licitação. O dispositivo teria sido revogado pelo art. 27, inc. IV da Lei nº 8.666/93 (Lei Geral de Licitações), que passou a exigir a prova da regularidade fiscal como condição para a habilitação em licitações. Os Ministros decidiram, assim, por afirmar a revogação do dispositivo (e, em consequência, a perda de objeto da ADI nesse ponto), mas com a ressalva de que regularidade fiscal “*implica exigibilidade da quitação quando o tributo não seja objeto de discussão judicial ou ‘administrativa’*” (fl. 2).

As considerações sobre regularidade fiscal foram feitas, então, com o objetivo de se marcarem as diferenças entre as exigências do dispositivo questionado (art. 1º da Lei nº 7.711/88), supostamente de quitação ou pagamento, e aquelas veiculadas posteriormente pela Lei de Licitações. O Ministro Celso de Mello chegou a afirmar que o inciso II do art. 1º seria “*mais drástico*” (fl. 21) que o dispositivo da Lei Geral de Licitações.

Por isso, discorda-se da posição de Godoi (2011, p. 123) e de Pires (2010, p. 78) no sentido de que a exigência de regularidade fiscal foi considerada ilegítima. Apenas a exigência de quitação (ou pagamento) foi considerada ilegítima. Isso porque, como se disse, com relação aos dispositivos declarados inconstitucionais, os Ministros não chegaram a fazer a diferenciação entre exigência de quitação (ou pagamento) e a de regularidade fiscal, aderindo ao voto do Ministro Joaquim Barbosa, que trabalha com fundamentação própria àquela (obrigação de sucesso econômico e de submissão ao entendimento da autoridade administrativa).

Vale ressaltar, ainda, que a própria Lei nº 7.711/88 determinava em seu art. 1º, § 2º que as medidas restritivas seriam aplicadas com base em relação de contribuintes em débito elaborada pela Secretaria da Receita Federal, que procederia às competentes exclusões nos casos de quitação ou *garantia da dívida*.

Assim, mesmo os contribuintes que não obtivessem sucesso no desenvolvimento de sua atividade ou que desejassem questionar o entendimento das autoridades sobre a validade dos créditos tributários devidos poderiam praticar os atos relacionados nos incisos do art. 1º, desde que apresentassem garantia dos créditos tributários em aberto.

Essa circunstância merecia ser analisada, já que, repita-se, salta aos olhos a diferença entre a exigência de quitação/pagamento de tributos devidos (manifestamente violadora do devido processo legal) e a exigência de regularidade fiscal (exigência, que, a primeira vista, faculta ao contribuinte a discussão do débito tributário, não instituindo o regime do *solve et repete*).

Essa diferença será retomada quando da análise das medidas restritivas como intervenções no âmbito de proteção de direitos fundamentais. Como se verá, nessa perspectiva, a legitimidade das medidas restritivas vai depender, entre outras coisas, de uma comparação entre o grau de importância do interesse que justifica a medida restritiva e a intensidade da intervenção por ela provocada. É certo que a intensidade de intervenção na exigência de quitação (ou pagamento) é maior que na exigência de regularidade fiscal, o que significa que o grau de importância exigido também será diverso.

Por fim, tal como redigido o *caput* do art. 1º, há, para a prática dos atos relacionados nos incisos, determinação de comprovação da quitação de tributos exigíveis, o que significa dizer que créditos tributários com exigibilidade suspensa estão fora do âmbito possível da exigência e, ainda, que a apresentação de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa atenderia ao comando legal, já que o CTN, em seu art. 206, determina esta última tem os mesmos efeitos da Certidão Negativa, esta destinada a comprovar a quitação de débitos tributários, nos termos do 205, também do CTN.

Tais questões deveriam ter sido objeto de análise e poderiam levar a um resultado diverso, já que os argumentos utilizados pelo Ministro Joaquim Barbosa na condução de seu voto (obrigação de sucesso financeiro e de submissão ao entendimento das autoridades fiscais sobre a legitimidade dos tributos devidos) não se aplicam às exigências de regularidade fiscal (exigência materializada nos dispositivos cuja constitucionalidade é questionada) e os próprios ministros deram a entender que a situação seria bem diversa se estivessem em jogo exigências de regularidade fiscal (como de fato estavam).

### **2.3.6 A ADI nº 1.454 – 4/DF – a constitucionalidade do CADIN**

No julgamento da ADI nº 1.454-4/DF, o STF apreciou a constitucionalidade do CADIN – Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal. A existência do cadastro e as restrições que derivavam da inclusão, nele, do nome do devedor foram caracterizadas como sanções políticas (medidas restritivas impostas ao contribuinte devedor, como forma de o constranger ao recolhimento de tributos devidos). Inclusive as Súmulas nº 70, 323 e 547 foram invocadas na petição inicial da ADI.

O Poder Executivo Federal já havia perpetrado, em 1993, uma tentativa de criação do CADIN por meio do Decreto nº 1.006/93, considerado inconstitucional, em parte (exatamente naquela em que determinava restrições ao devedor incluído no cadastro), no julgamento da Medida Cautelar nas ADI's nº 1.155 e 1.178 (Rel. Ministro Marco Aurélio, DJ 18/05/2001).

A decisão se baseou em violação ao princípio da reserva legal. Ainda assim, naquela oportunidade já foram as medidas restritivas caracterizadas como sanções políticas, tendo o então Ministro Moreira Alves afirmado que estava diante de “*uma forma indireta de compelir o indivíduo a pagar ainda que não seja devido o pagamento*” (fl. 158 da ADI nº 1.155).

As ADI's foram posteriormente consideradas prejudicadas (decisão de 29/08/2001) em razão da superveniência de Medida Provisória (originariamente, a de nº 1.442 de 10 de maio de 1996) recriando o CADIN e estabelecendo, em seu art. 6º, a obrigatoriedade de consulta prévia para a realização de operações de crédito que envolvessem a utilização de recursos públicos, para a concessão de incentivos fiscais e financeiros e para a celebração de convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvessem desembolso, a qualquer título, de recursos públicos, e respectivos aditamentos.

O art. 7º da referida Medida Provisória (em sua redação original) estabelecia restrições decorrentes da existência de registro no CADIN: os atos mencionados no artigo 6º não poderiam ser realizados se houvesse, em relação aos beneficiários, registro no CADIN, a não ser que o devedor comprovasse ter ajuizado ação com o objetivo de discutir a natureza da obrigação ou seu valor, com oferecimento de garantia idônea e suficiente ao Juízo, ou que o crédito estivesse com exigibilidade suspensa.

Na petição inicial da ADI (STF, 1996), invocou-se a tradicional orientação do STF no sentido de que as restrições impostas aos contribuintes devedores consubstanciariam violação ao art. 5º, inc. XIII (liberdade de exercício de trabalho ou profissão) e ao art. 170,

parágrafo único (direito ao livre exercício de atividade econômica) da CF/88. O cerceamento ao regular desempenho da atividade do contribuinte teria o objetivo de coagi-lo ao cumprimento das obrigações.

A cautelar foi deferida em parte (MC na ADI 1.454-4, DJ 31/08/2001) e foram suspensos os efeitos do art. 7º (restrições impostas àqueles inscritos no CADIN).

Naquela oportunidade, o Ministro Relator, Octávio Gallotti, recordando os termos do julgamento da Medida Cautelar nas ADI's 1.155 e 1.178, afirmou que as citadas restrições tinham como alvo aqueles que não abriam mão de seu direito de discutir a legitimidade das obrigações que lhe estavam sendo unilateralmente imputadas (fl. 208). Foi considerada relevante a arguição baseada no art. 170, parágrafo único da CF/88. Houve, ainda, expressa consideração de que as medidas restritivas configuravam sanções administrativas como meio coercitivo de cobrança. Por isso, deferiu, em parte a medida cautelar, para suspender o dispositivo que veiculava as citadas restrições (art. 7º e seus parágrafos).

Divergiu o Ministro Maurício Corrêa, afirmando a necessidade de a Administração contar com instrumentos para fazer valer o cumprimento das obrigações que particulares e empresas têm para com ela. Foi feita uma interessante comparação entre o que se passa na iniciativa privada e aquilo que deveria ocorrer na esfera pública: segundo entendeu o Ministro, *“se a própria iniciativa privada adota, através do Serviço de Proteção ao Crédito, uma forma de controlar aqueles que devem, com mais razão me parece plausível que o Governo se utilize de instrumento dessa natureza para controlar os devedores do erário”* (fl. 209). Argumentos como esse têm sido utilizados atualmente para a defesa do protesto de CDA como meio alternativo à execução fiscal para cobrança de créditos tributários (BIM, 2008, p. 58; SILVA, 2009, p. 31) e serão objeto de análise na parte do trabalho dedicada à avaliação concreta da legitimidade de algumas medidas restritivas previstas na legislação tributária<sup>7</sup>.

O Ministro Ilmar Galvão apenas considerou inconstitucional a exigência de garantia idônea e suficiente ao questionamento judicial das obrigações: tal exigência significaria violação ao art. 5º, inciso XXXV da CF/88 (na verdade o acórdão menciona o inciso XXXVI, acredita-se por erro de grafia). Ressalte-se que o dispositivo legal em momento algum exigiu garantia para o questionamento da dívida. O que houve foi a exigência de garantia para que não fossem aplicadas as restrições do art. 7º. O questionamento judicial seria permitido, com ou sem garantia. Esta seria condição apenas para a não aplicação das restrições.

---

<sup>7</sup> No Capítulo 5, especialmente no item 5.6.1.

O voto do Ministro Marco Aurélio dedicou maior atenção à utilização desenfreada das Medidas Provisórias pelo Poder Executivo<sup>8</sup>. Mas não deixou o Ministro de tocar na questão de fundo, afirmando que a medida restritiva seria um “*meio de chegar-se à coerção dos devedores para com a Fazenda, visando à satisfação dos respectivos débitos*” (fl. 213). Haveria, ainda, no mesmo sentido da manifestação do Ministro Ilmar Galvão, inviabilização do direito de acesso ao Poder Judiciário, o que seria garantido pela Constituição independentemente de garantia ou depósito.

Os Ministros Carlos Velloso, Sydney Sanches, Néri da Silveira e Moreira Alves acompanharam o relator, sem apresentar maiores fundamentos quanto à questão de fundo.

A conclusão do julgamento do mérito da ADI 1.454 ocorreu apenas em 2007. O CADIN em si foi considerado constitucional: a simples existência do cadastro e a obrigatoriedade de sua consulta não representava impedimento à celebração dos atos previstos no art. 6º da Medida Provisória (que, à época, já havia sido convertida na Lei nº 10.522/02). A alteração do art. 7º, confirmada pela Lei de conversão da Medida Provisória, gerou, no que diz respeito às restrições, a perda do objeto da ADI (o art. 7º deixou de veicular restrições ao contribuinte inscrito no CADIN).

Nessa ocasião, dignas de nota mais uma vez as considerações do Ministro Marco Aurélio. Trabalhando com razões de isonomia, afirmou o ministro que, com relação aos débitos do Estado, esperava a mesma diligência verificada na preocupação com o cadastro de inadimplentes, o que poderia evitar a constante desobediência de ordens judiciais e o desrespeito ao sistema de precatórios. O cadastro constituiria verdadeira coação política para alcançar a satisfação de débitos perante a Administração. Vale, também, menção ao posicionamento do Ministro Carlos Velloso, afirmando o caráter de execução política das medidas restritivas impostas aos devedores inscritos no cadastro.

As considerações em torno da constitucionalidade do CADIN na esfera federal são relevantes em virtude de a Administração Pública continuar a trabalhar com cadastros de inadimplentes, impondo a estes últimos, em alguns casos, restrições de contratação.

Exemplo disso é o que se passa no âmbito do Estado de Minas Gerais. A Lei Estadual nº 14.699/03 instituiu o CADIN (art. 23), fazendo derivar, da inscrição no cadastro, restrições de contratação com o Poder Público (art. 25). Tal medida em tudo se assemelha àquela que, no julgamento da Medida Cautelar na ADI 1.454-4 foi caracterizada como sanção política e, por isso, tida como ilegítima.

---

<sup>8</sup> Um bom exemplo dessa utilização ocorreu com a instituição do CADIN, operada pela MP nº 1.422, de 10 de maio de 1996, que foi reeditada até sua conversão na Lei Federal nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

É certo que, no julgamento definitivo da ADI 1.454-4, não houve apreciação da legitimidade das restrições decorrentes da inscrição do nome do devedor no CADIN federal (restrições que seriam caracterizadas como ilegítimas sanções políticas). Com as alterações promovidas na legislação, a ADI nesse ponto foi considerada prejudicada, o que significa dizer que tais restrições não receberam, ainda, a análise detida do STF. Por isso, a inscrição no CADIN no âmbito do Estado de Minas Gerais será uma das medidas restritivas concretas analisadas ao final deste trabalho.

Pretende-se avaliar se há, efetivamente, violação aos direitos constitucionais da livre iniciativa e da inafastabilidade do Poder Judiciário, como sustentado por algumas das manifestações no âmbito do STF.

### ***2.3.7 A ADI nº 3.453 e as restrições ao levantamento de precatórios***

A ADI nº 3.453/DF foi ajuizada pelo Conselho Federal da OAB e tinha por objeto a declaração de inconstitucionalidade do art. 19 da Lei nº 11.033/2004, assim redigido:

Art. 19. O levantamento ou a autorização para depósito em conta bancária de valores decorrentes de precatório judicial somente poderá ocorrer mediante a apresentação ao juízo de certidão negativa de tributos federais, estaduais, municipais, bem como certidão de regularidade para com a Seguridade Social, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e a Dívida Ativa da União, depois de ouvida a Fazenda Pública.

Os argumentos da petição inicial da referida ADI (STF, 2005) eram no sentido de que o dispositivo violaria o instituto da coisa julgada (artigo 5º, inciso XXXVI da CF/88) e, também, o regramento contido na redação então vigente do artigo 100 da CF/88, que não permitiria, ao legislador infraconstitucional, estabelecer condições ao levantamento dos precatórios.

Em análise doutrinária da legitimidade desse mesmo art. 19, da Lei nº 11.033/04, Machado Segundo e Ramos Machado (2007, p. 57-58) qualificaram de fracos esses dois argumentos da petição inicial. O argumento da violação à coisa julgada seria limitado, pois somente atingiria os precatórios anteriores à data de edição da lei (dezembro de 2004) e a questão atinente aos requisitos do art. 100 da CF/88 poderia ser facilmente superada por meio da edição de emenda constitucional com o mesmo teor, o que, como se verá seguir, de fato veio a ocorrer, inclusive de forma agravada.

No julgamento da ADI, ocorrido em novembro de 2006, a Ministra Carmem Lúcia,

relatora, reconheceu que o dispositivo estabeleceu condições ao exercício de direito constitucionalmente garantido. Afirmou, também, que o direito do jurisdicionado ao levantamento de precatórios não poderia se sujeitar a condições estabelecidas por regras infraconstitucionais e que

as formas de obter a Fazenda Pública o que lhe é devido e a constrição da contribuição para o pagamento de eventual débito havido com a Fazenda Pública estão estabelecidos no ordenamento jurídico e não podem ser obtidas por meios que frustrem direitos constitucionais do cidadão (fl. 316).

Em certo momento, invocou a Ministra Carmem Lúcia razões de isonomia, afirmando que a Fazenda Pública, quando se diz credora do cidadão, não tem que apresentar qualquer documento evidenciando que nada a ele deve.

A separação dos poderes também foi lembrada pela Ministra Relatora, com considerações de que as condições impostas pelo legislador infraconstitucional restringiriam o vigor e a eficácia das decisões judiciais ou da satisfação a elas devidas.

Além disso, ressaltou a Ministra Relatora o fato de os requisitos e condições para a satisfação dos precatórios somente poderem ser fixados pela Constituição e que *“as formas de assegurar a Fazenda Pública o atendimento de seus débitos e, mais ainda, de manterem-se os cidadãos-contribuintes em dia com os seus deveres tributários devem ser sintonizados com o respeito aos direitos que se conquistam ou se veem afirmados pelo Poder Judiciário”* (fl. 319).

O cidadão, para receber o que lhe é devido, não teria de comprovar outras condições que não as que se referem ao processo de que decorre o seu crédito ou que sejam firmadas como típicas e próprias em norma constitucional.

Finalizou a Ministra Relatora afirmando que o estabelecimento, por leis infraconstitucionais, de outras condições e requisitos para levantamento de precatórios, que não aquelas constantes de norma constitucional, ofenderia os princípios da garantia da jurisdição efetiva (artigo 5º, inciso XXXVI, CF/88), o artigo 100 e seus parágrafos, todos da CF/88.

O Ministro Ricardo Lewandowski acompanhou a Ministra relatora, pontuando que assim procedia por três motivos: porque o dispositivo questionado estabelecia requisitos ao levantamento de precatórios que não decorriam do texto constitucional, criava condições não previstas na decisão judicial que condenou a Fazenda Pública ao pagamento e, também, ofendia o princípio da razoabilidade, uma vez que não seria razoável que, ao final de longa

“*via crucis*”, se exigisse do credor a obtenção de diversas certidões de regularidade fiscal.

O então Ministro Eros Grau também acompanhou a Relatora, apenas deixando clara sua discordância em relação à invocação, pelo Ministro Lewandowski, do princípio da razoabilidade.

O Ministro Joaquim Barbosa acompanhou a Ministra Relatora, afirmando, de início, que as condições impostas pelo dispositivo seriam desproporcionais em relação aos limites determinados pelo artigo 100 da CF/88. O Estado estaria obrigado a solver suas obrigações independentemente da existência ou não de crédito oponível ao credor. Afirmou, ainda, que a restrição seria típica hipótese de sanção política, inadmissível no sistema tributário brasileiro.

O Ministro Carlos Brito afirmou que o dispositivo questionado violava os princípios do contraditório e do devido processo legal. Considerou, também, que a regra em questão estabelecia um modo canhestro de o Estado se pagar, indo além dos limites constitucionais. Ao que tudo indica, o Ministro reconheceu no dispositivo não só uma restrição ao direito de recebimento de créditos decorrentes de precatórios, como também um mecanismo que facilitaria (de forma desajeitada) a tarefa de o Estado receber seus débitos, em medida que se encaixaria perfeitamente na caracterização tradicional das sanções políticas: a restrição seria modo de compelir o devedor tributário ao pagamento de seus débitos (canhestro modo de o Estado se pagar).

Lembrou o Ministro que o sistema de precatórios constitui uma prerrogativa do Estado e que, como prerrogativa, não admitia reforço ou ampliação sem que houvesse violação ao princípio da isonomia ou da igualdade das partes. Por fim, considerou que a CF/88, na redação então vigente do artigo 100, atingia “*as raias da regulamentariedade*” e que, por isso, não admitiria ampliações pela legislação infraconstitucional, senão para favorecer a contraparte privada.

O Ministro Cezar Peluso também acompanhou a Ministra Relatora. Afirmou que o dispositivo questionado teria introduzido no ordenamento um novo princípio: o de que quem é credor por crédito reconhecido definitiva e judicialmente não o pode receber se supostamente deva para o devedor reconhecido. Haveria violação ao instituto do direito adquirido.

Além disso, o dispositivo não passaria no teste da proporcionalidade: sua finalidade explícita seria a de forçar o contribuinte ao pagamento do tributo devido, mas não seria nem necessário nem adequado a tanto. O erário disporia de outros modos expeditos (execução fiscal e compensação), o que tornaria as restrições desnecessárias. A compensação aqui mencionada parece ser a que poderia decorrer de penhora do próprio precatório a ser realizada

em execução fiscal dirigida contra o credor. Mais uma vez foi objeto de lembrança o tema das sanções políticas. Ao ver do Ministro Cezar Peluso, a proibição de satisfazer crédito judicialmente reconhecido seria indiscutível medida indireta tendente a forçar o contribuinte ao recolhimento do tributo devido.

Razões de isonomia também foram utilizadas para sustentar a inconstitucionalidade do dispositivo, uma vez que não se teria notícia de que a Fazenda Pública, nas execuções fiscais, fosse obrigada a comprovar que não é devedora do executado para receber seu crédito. O Ministro Cezar Peluso invocou, ainda, o devido processo legal, para dizer que o credor estaria sendo privado de direito seu, sem processo algum, e finalizou dizendo que o meio adequado para paralisar a cobrança do crédito do precatório seria a inscrição do débito em dívida ativa, a extração da certidão, o ajuizamento da execução fiscal e a penhora do crédito do precatório.

O Ministro Gilmar Mendes também acompanhou a Relatora, sustentando tratar-se de caso de desproporcionalidade da lei, uma vez que as restrições impostas ao modelo de garantias institucionais que são os precatórios, seriam desnecessárias. Haveria modos menos restritivos de se alcançarem os meios pretendidos.

Machado Segundo e Ramos Machado (2007), no já citado trabalho sobre a exigência de certidão para recebimento de precatório, publicado após o julgamento da ADI, mas antes da publicação do acórdão, também analisaram a medida com base nas exigências de proporcionalidade.

Enxergaram na medida (exigência de Certidão Negativa para recebimento de precatórios) o objetivo de promover a compensação dos débitos tributários do credor do precatório com os valores que este tinha a receber (MACHADO SEGUNDO; RAMOS MACHADO, 2007, p. 59). Nesse sentido, a medida não seria adequada, já que não teria sido regulamentado o procedimento por meio do qual se operaria a pretendida compensação.

Parece, no entanto, que o objetivo da medida não era a promoção da compensação, mas sim o de criar embaraços ao recebimento do crédito do precatório, condicionando-o à situação de regularidade fiscal do credor, de forma a garantir o futuro recebimento dos tributos devidos. Aliás, os próprios Machado Segundo e Ramos Machado (2007, p. 66) assumem que propósito da medida seria o de *“compelir o cidadão a adimplir todas as exigências que lhe foram formuladas, sem questionar-lhe a validade”*, afirmação a que se deve apor o único reparo no sentido de que não se exigia o recolhimento do tributo, mas apenas a condição de regularidade fiscal (poderia ser apresentada a Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, que tem os mesmos efeitos da Certidão Negativa).

Assim postas as coisas, a medida seria adequada, pois, bem ou mal, ao criar embaraços ao recebimento de precatórios, era apta à finalidade que se destinava (forçar o contribuinte a manter sua condição e regularidade fiscal).

Na mesma linha do que acabou sendo decidido pelo STF, Machado Segundo e Ramos Machado (2007, p. 61) também consideraram a medida desnecessária, já que havia meio alternativo tão eficiente e menos gravoso, a execução fiscal, inclusive com possibilidade de penhora dos créditos que são objeto do precatório. Os autores ainda chegaram a analisar a proporcionalidade em sentido estrito, comparando os ônus da medida (restrições ao direito de receber os precatórios) com as vantagens que dela poderiam advir. Nesse sentido, concluíram que o direito de a Fazenda Pública receber seus créditos não poderia justificar a supressão do direito do cidadão ao recebimento do precatório (2007, p. 62).

De tudo que restou afirmado no julgado e no trabalho de Machado Segundo e Ramos Machado (2007), podem-se destacar algumas importantes conclusões que tocam de perto a questão da legitimidade das sanções políticas. Há forte tendência de as medidas restritivas impostas ao contribuinte devedor serem consideradas ilegítimas em razão de violação à sub regra da necessidade: haveria modo menos gravoso (e tão eficiente) à disposição da Administração para a busca da satisfação do crédito tributário, a execução fiscal.

O resultado do julgamento da ADI nº 3.453-7 revela a valorização do processo de execução fiscal aos olhos do Supremo Tribunal Federal. Ele seria o meio próprio e supostamente eficiente a ser utilizado na cobrança de créditos tributários. Na situação avaliada, chega-se mesmo a indicar o caminho que poderia ser adotado pela Administração no recebimento dos créditos tributários: penhora dos valores a serem recebidos pelo credor do precatório, medida que até pode ser mais eficiente que a exigência de apresentação de certidão de regularidade. É que esta poderia ser concedida em razão de garantia oferecida em execução fiscal. Pode-se imaginar situação de crédito garantido por meio de bem com liquidez menor que o crédito de precatório prestes a ser recebido.

Assim, exigir comprovação de regularidade fiscal para a expedição de precatórios seria possibilitar meio alternativo de exigência do recolhimento dos tributos, mais gravoso e, por isso, desnecessário.

Além disso, digno de nota mais uma vez o fato de que a exigência materializada no dispositivo declarado inconstitucional é de comprovação de regularidade fiscal. Exige-se a apresentação de Certidão Negativa de Débito, mas é sabido, a Certidão Positiva com Efeitos de Negativa tem os mesmos efeitos desta (art. 206 do CTN). Por isso, a exigência não se materializava como exigência de recolhimento dos tributos devidos. Não se tratava de

aplicação do regime do *solve et repete*, mas ainda assim o STF a considerou desproporcional.

Isso se mostra relevante uma vez que toda a jurisprudência que condena a utilização das chamadas sanções políticas é construída em torno da condenação de medidas indiretas tendentes a compelir o contribuinte ao recolhimento dos tributos devidos. E se as medidas restritivas são impostas somente ao contribuinte que não ostenta a condição de regularidade fiscal?

Em princípio não se pode dizer que elas têm o objetivo de compelir o contribuinte ao recolhimento do tributo devido, já que o oferecimento de garantia ao crédito tributário (penhora na execução fiscal) ou qualquer outra causa de suspensão de exigibilidade seria suficiente ao atendimento da exigência de regularidade fiscal. Exigências como tais, então, não objetivam compelir o contribuinte ao recolhimento do tributo devido, mas apenas que ao crédito em aberto seja apresentada garantia.

Mesmo em situações como essas deve ser considerada ilegítima a restrição? Pelo menos com relação à ADI nº 3.453 parece ter sido essa a conclusão a que chegou o STF, na medida em que a exigência legal era no sentido de que o contribuinte apresentasse condições de regularidade fiscal, mas a questão merece, ainda, maiores aprofundamentos<sup>9</sup>.

Outra observação importante é a de que, na legislação do Estado de Minas Gerais, há exigência semelhante àquela declarada inconstitucional pelo STF no julgamento da ADI nº 3.453. O art. 219 da Lei Estadual nº 6.763/75 estabelece, em seu inc. V, a obrigatoriedade de apresentação de CND no levantamento ou autorização para depósito em conta bancária de valores decorrentes de precatório judicial. A aplicação prática da medida acarretaria as mesmas controvérsias apreciadas julgamento da ADI nº 3.453, cujos resultados serviriam à análise da questão, que provavelmente não desperta maiores interesses<sup>10</sup> em razão da superveniência da EC nº 62/2009, que instituiu a figura da compensação obrigatória de créditos dos precatórios com débitos do credor, medida que supera, em intensidade de intervenção, a simples exigência de apresentação de CND.

### **2.3.8 A ADI 4.357 e a compensação de precatórios com débitos vencidos**

Foi publicada, em 10 de dezembro de 2009, a Emenda Constitucional nº 62, que alterou a redação do artigo 100 da Constituição Federal de 1988 e acrescentou o artigo 97 ao

---

<sup>9</sup> Que serão feitos no Capítulo 5.

<sup>10</sup> Em pesquisa na jurisprudência do TJ/MG ([www.tjmg.jus.br](http://www.tjmg.jus.br)), não foram encontrados acórdãos que dissessem respeito ao tema. Foram usados os termos “precatório”, “levantamento”, “certidão” e “tributário”.

Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), promovendo várias modificações no sistema de liquidação das dívidas dos entes federativos.

Uma dessas modificações é aquela que determina, no momento da expedição dos precatórios, o abatimento, a título de compensação, de valores devidos à Fazenda Pública pelo credor original. Confira-se:

§9º - No momento da expedição dos precatórios, independentemente de regulamentação, deles deverá ser abatido, a título de compensação, valor correspondente aos débitos líquidos e certos, inscritos ou não em dívida ativa e constituídos contra o credor original pela Fazenda Pública devedora, incluídas parcelas vincendas de parcelamentos, ressalvados aqueles cuja execução esteja suspensa em virtude de contestação administrativa ou judicial.

Segundo a nova redação dos dispositivos constitucionais (§§ 9º e 10 do artigo 100), antes da expedição e do encaminhamento do precatório para o Tribunal, o juízo da execução intimará a Fazenda Pública devedora para informar, no prazo de 30 (trinta) dias, sob pena de perda do direito à compensação, a existência de débitos do credor original que possam ser objeto da citada compensação.

Trata-se de novo meio de que pode se valer a Fazenda Pública na efetivação da cobrança do crédito tributário inscrito ou não em dívida ativa e cuja execução não esteja suspensa em virtude de contestação administrativa ou judicial.

A compensação a que faziam menção Machado Segundo e Ramos Machado (2007) foi efetivamente instituída, desta feita por emenda constitucional, demovendo as alegações dirigidas contra a constitucionalidade do art. 19 da Lei Federal nº 11.033/04, no sentido de que estaria havendo criação de requisitos para o recebimento de precatórios não previstos no art. 100 da CF/88.

Na petição inicial da ADI nº 4.357 (STF, 2009) foram apontadas diversas inconstitucionalidades na Emenda Constitucional nº 62/09.

Para o que interessa ao presente trabalho, o artigo 100, § 9º foi qualificado como meio coercitivo, ilegítimo e abusivo para a cobrança de tributos. Afirmou-se, ainda, que o dispositivo violaria os direitos de liberdade, propriedade e igualdade, além dos princípios da proporcionalidade e segurança jurídica.

A argumentação iniciou-se pela afirmação de que haveria violação à autonomia da vontade do cidadão contribuinte, uma vez que a obrigatória compensação interferiria na plena liberdade de seus bens e patrimônio. De acordo com o disposto no Código Civil, seria da essência da compensação a conjugação das vontades das partes. A única interpretação admitida para o dispositivo seria a que considera a realização da compensação uma faculdade

do cidadão/contribuinte.

Afirmou-se, também, haver ofensa ao princípio da razoável duração do processo, isso porque a obrigatoriedade da compensação e a necessidade de observância do devido processo legal e do contraditório fariam com que o credor do precatório instaurasse diversos incidentes para preservar seus interesses, procrastinando a efetividade da execução contra a Fazenda Pública.

Haveria, ainda, violação ao direito de propriedade, à segurança jurídica e ao princípio da razoabilidade, nos casos em que o cessionário do precatório objeto da cessão que se refere o § 13 do artigo 100 (também na redação que lhe imprimiu a Emenda Constitucional n.º 62/09) fosse atingido pela compensação com débitos do credor original.

Apontou-se afronta ao princípio da proporcionalidade e da razoabilidade. O dispositivo seria desnecessário, já que o objetivo da medida – equacionar a situação dos Estados e Municípios em relação a suas dívidas judiciais – já seria atingido pelo sistema de leilões de precatórios previsto no artigo 97, § 8º, inciso I do ADCT.

Além disso, que o meio adotado seria coercitivo e qualificaria abuso, nos termos da orientação formada do STF, que condena a utilização das chamadas sanções políticas, meios indiretos utilizados na cobrança dos tributos.

Por fim, argumentou-se pela violação ao princípio da isonomia, já que o dispositivo prestigiaria o devedor litigante (aquele que suspende a execução do crédito tributário, por meio de contestação administrativa ou judicial), a quem não seria aplicável a compensação, em detrimento daquele que parcela seu débito, a quem se aplicaria a compensação, inclusive em relação às parcelas vincendas.

Podem-se isolar, portanto, os seguintes argumentos que sustentaram a alegação de inconstitucionalidade dos §§ 9º e 10 do art. 100 da CF/88: a obrigatoriedade da compensação violaria a autonomia da vontade do cidadão/contribuinte e a essência do instituto da compensação, que pressuporia vontades convergentes; violação ao princípio da duração razoável do processo, já que a compensação instauraria diversos procedimentos incidentes, que prejudicariam a efetividade da execução contra a Fazenda Pública; questões que decorrem da cessão dos precatórios e da compensação a ser realizada com os débitos do credor original; questões ligadas à proporcionalidade e razoabilidade; a invocação da suposta ilegitimidade das sanções políticas e, por fim, a isonomia, com relação à diversidade de tratamento entre o contribuinte litigante e o que possui débitos parcelados.

Na sessão do dia 16/06/2011, foram analisadas apenas preliminares suscitadas pelo Advogado Geral da União. O julgamento foi retomado no dia 06/10/2011, ocasião em que

votou apenas o Ministro Ayres Britto, que considerou inconstitucionais os dispositivos que instituíram a compensação de débitos na expedição de precatórios (STF, 2012). Considerou o Ministro Relator que os dispositivos em questão haviam instituído regime de compensação obrigatória entre créditos de precatório e débitos do credor original do precatório.

O objetivo da modificação constitucional teria sido o de impedir que os Administrados devedores pudessem receber créditos perante a Administração Pública, sem que, antes, seus débitos fossem liquidados. Teria havido a criação de nova prerrogativa da Administração Pública em relação aos administrados (qualificada como super ou sobre prerrogativa): não bastava a existência do regime dos precatórios, regime já diferenciado de liquidação dos débitos das fazendas públicas.

Os dispositivos estariam a consagrar a superioridade processual da Administração Pública em relação ao Administrado, violando a coisa julgada (por instituir condição ao cumprimento de decisões judiciais já transitadas em julgado), e sem respeito ao princípio constitucional do devido processo legal e os corolários da ampla defesa e do contraditório.

Afirmou, ainda, o Ministro Relator que o cumprimento das decisões transitadas em julgado não poderia ficar na dependência de manifestação posterior da Administração Pública (manifestação que seria oportunizada com a intimação para prestar informações sobre a existência de débitos do credor do precatório), o que encerraria violação ao princípio constitucional da razoável duração do processo, com os meios que garantem sua celebridade (art. 5º, inc. LXXVIII da CF/88), e, também, à própria separação de poderes, por desprestigiar a autoridade das decisões do Poder Judiciário.

Relembrou o Ministro o precedente da ADI nº 3.453, que havia considerado inconstitucional a exigência de regularidade fiscal como condição ao recebimento de precatórios (art. 19 da Lei nº 11.033/2004).

Mencionou, ainda, a exigibilidade de qualquer medida restritiva de direitos como condição para sua legitimidade. As regras veiculadas nos novos dispositivos constitucionais constituiriam restrições impostas ao direito de recebimento de precatórios. Tais restrições não seriam necessárias na medida em que a Administração Pública já contaria com outros meios para satisfação de seus débitos: a execução fiscal e todos os seus desdobramentos, inclusive, mais uma vez, com a possibilidade de penhora do próprio precatório e a inscrição em cadastros de inadimplentes.

Por fim, houve menção à tradicional orientação do STF condenatória das chamadas sanções políticas: a determinação de compensação constituiria meio coercitivo indireto utilizado pela Administração na cobrança de tributos.

Tudo isso e ainda razões de isonomia (para que a Administração recebesse seus créditos na execução fiscal não seria necessária a demonstração de que ela também não é devedora do executado) justificaram a afirmação do Ministro Relator no sentido de que os novos dispositivos seriam inconstitucionais. O julgamento foi então suspenso em virtude de pedido de vista do Ministro Luiz Fux e neste estado se encontrava na data de encerramento do presente trabalho.

Considera-se que a posição adotada pelo Ministro Ayres Britto é coerente com as mais recentes manifestações do STF sobre a legitimidade de medidas restritivas impostas ao contribuinte devedor, especialmente no ponto em que se procede, ainda que de forma não muito explícita e estruturada, ao teste de proporcionalidade, invocando a exigibilidade (ou necessidade) da medida restritiva como condição para sua legitimidade.

A medida restritiva imposta ao contribuinte devedor (a compensação seria uma restrição a seu direito de receber crédito de precatório) não seria necessária uma vez que a Administração Pública já contaria com meios próprios ao recebimento de seus créditos (a execução fiscal), podendo, inclusive efetuar a penhora do crédito do precatório e, ainda, inscrever o nome do devedor nos cadastros de inadimplência, conclusões que de resto são coerentes com aquelas a que chegou o STF no julgamento da ADI 3.453.

A questão, por se encontrar pendente de julgamento no STF, será objeto de análise na parte deste trabalho destinada à avaliação concreta de medidas restritivas previstas na legislação tributária<sup>11</sup>.

### ***2.3.9 As restrições impostas por decisões de primeiro grau ao ajuizamento de execuções fiscais de pequeno valor: a execução fiscal como único meio para a cobrança dos créditos tributários?***

Contra as sentenças proferidas nas execuções fiscais de pequeno valor (valores inferiores a 50 OTN's), somente podem ser opostos embargos de declaração e infringentes, ambos apreciados pelo mesmo juízo prolator da decisão recorrida, tudo isso nos termos do art. 34 da Lei de Execuções Fiscais. Apreciados os embargos (de declaração e infringentes) e caso haja questão constitucional envolvida, resta à parte insatisfeita a interposição de recurso extraordinário, com base em uma das alíneas do art. 102, inc. III da CF/88.

Durante algum tempo o STF relutou em conhecer de recursos extraordinários

---

<sup>11</sup> Item 5.4.

interpostos contra decisões que, em virtude do pequeno valor do crédito tributário objeto da execução, consideravam ausente o interesse de agir do exequente e julgavam-na extinta. Tal relutância decorria da compreensão de que a questão discutida era relativa a matéria infraconstitucional (interesse de agir) e não ao direito constitucional de acesso ao Poder Judiciário.

No entanto, o RE nº 591.033, interposto contra decisão de extinção de execução fiscal com este teor (sentença confirmada em decisão de apreciação de embargos infringentes), teve repercussão geral reconhecida e foi provido em 17/11/2010 (DJ 25/02/2011, Rel. Ministra Ellen Gracie).

A controvérsia, como se disse, dizia respeito ao interesse do ente federativo em ajuizar execução fiscal para cobrança de créditos de pequeno valor (e a afronta ao direito de acesso ao Poder Judiciário gerada pelas decisões que consideram inexistente tal interesse).

Um dos fundamentos utilizados pela Ministra Ellen Gracie em seu voto foi o seguinte (fl. 183):

No sistema brasileiro, em que não é dado ao Executivo proceder à chamada “execução administrativa”, a fase de cobrança extrajudicial restringe-se à notificação do contribuinte para que pague voluntariamente seu débito. Não há instrumento de expropriação à disposição do Fisco.

Os atos expropriatórios estão sob a chamada “reserva de jurisdição”. O Fisco precisa, como qualquer pessoa, buscar perante o Judiciário a satisfação dos seus créditos, ajuizando execução fiscal.

Aliás, é firme a jurisprudência desta Corte no sentido de que cabe ao Fisco cobrar seus créditos mediante a via da execução fiscal, vedando-lhe que a substitua por mecanismos indiretos de coação – “normas enviesadas a constranger o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento do crédito tributário” (ADI 173) – que se costumam chamar de “sanções políticas”. Tal Orientação está consolidada nos Enunciados 70, 323 e 547 da Súmula desta Corte.

A via da execução fiscal, pois, é desejável e deve ser assegurada ao Fisco.

Além disso, tentando responder à afirmação constante da decisão recorrida no sentido de que as execuções fiscais são infrutíferas, a Ministra Ellen Gracie constrói contundente defesa da execução fiscal como mecanismo capaz de ser efetivo na realização da tarefa de cobrança do crédito tributário. Chega a afirmar a Ministra Relatora que se a execução fiscal tem sido ineficaz, cumpriria ao próprio Poder Judiciário atuar no sentido de torná-la mais eficiente, adotando meios mais ágeis, tais como os sistemas do BACENJUD, CCS, RENAJUD e INFOJUD.

Ao final, a Ministra anula a decisão recorrida, considerando que o interesse processual é revelado pelo binômio necessidade-adequação e decorreria da ideia de que o direito buscado (na hipótese, a busca da satisfação do crédito tributário) necessariamente só

poderia ser exercido mediante intervenção judicial. Na situação em julgamento, já que o Município não poderia lançar mão de outros meios para a satisfação de seu crédito, o interesse estaria presente.

Há outra relevante passagem no acórdão comentado: o Ministro Gilmar Mendes, que acompanhou o voto da Ministra Relatora, apresenta uma série de dados que comprovam aquilo que ele chamou de exaustão do sistema de cobrança por meio da execução fiscal. Menciona, inclusive, recomendação do CNJ no sentido de que fossem utilizadas medidas alternativas à execução fiscal (p. ex., o protesto de CDA). Tudo isso como justificativa para que fosse repensado o sistema de execução fiscal do crédito.

A Ministra Ellen Gracie realiza, então, mais uma enfática defesa do processo de execução fiscal. Confira-se:

(...) não há nenhum motivo para tanta delonga; é um processo absolutamente simples, é dos mais simples que existem. Então, ele pode ser largamente automatizado com melhores resultados porque essa ineficiência se *retoralimenta* de si mesmo. Como não há resultados, não se alocam recursos para essas iniciativas; como não há recursos novos, continua-se trabalhando da mesma forma e os resultados são pífios. Mas não necessariamente precisa ser assim.

A Ministra Ellen Gracie foi acompanhada pelos demais Ministros. Houve algumas manifestações isoladas que revelaram, por assim dizer, o valor conferido pelo STF à execução fiscal como mecanismo de efetivação dos créditos tributários. Os Ministros Dias Toffoli e Ricardo Lewandowski ressaltaram (o primeiro de forma implícita e o segundo, de forma explícita) o caráter pedagógico das execuções fiscais: o não ajuizamento (ou a consideração da falta de interesse processual em relação às de pequeno valor) poderia levar a um descumprimento massivo das obrigações tributárias.

Tal caráter pedagógico também foi afirmado pelo Ministro Marco Aurélio, inclusive com menção às repercussões da decisão em termos de cultura, sinalizando aos contribuintes “*no sentido de que os tributos, em prol do bem de todos, devem ser recolhidos*” (fl. 199).

O recurso foi decidido sob o regime do art. 543-B, § 3º do CPC e a orientação firmada (configura violação ao direito de acesso à justiça a decisão que nega ao Município a possibilidade de executar seus créditos de pequeno valor) passou a ser aplicada aos recursos de idêntico teor.

A importância do julgado no trato das sanções políticas está exatamente em que a alegação de ineficácia da execução fiscal é utilizada como justificativa para que se promova reforço nos mecanismos indiretos de cobrança dos créditos tributários (GODOI, 2011, p. 129). A defesa da execução fiscal como meio próprio e que pode ser efetivo para a exigência

do cumprimento das obrigações tributárias reduz a força do argumento.

Nesse sentido, Godoi (2011, p. 129) sustenta que as recentes modificações legislativas porque passou o processo de execução fiscal dotaram-no de maior efetividade e eficiência, o que seria um reforço à tese condenatória das chamadas sanções políticas, e chama atenção, também, para o fato de que os acórdãos do STF que tratam das chamadas sanções políticas não costumam dar a devida importância à questão da eficácia da execução fiscal como mecanismo de cobrança dos créditos tributários. Um dos argumentos que costumam justificar as manifestações de ilegitimidade das sanções políticas é o de que a execução fiscal seria o meio próprio à cobrança dos créditos tributários. Havendo meio próprio e tão eficaz, as restrições seriam desnecessárias. Por isso, Godoi afirma que seria necessário indagar sobre a efetividade do regime da execução fiscal na cobrança dos créditos tributários.

Na linha do que restou decidido no RE 591.033, Godoi considera que o problema de uma suposta falta de efetividade do processo de execução fiscal decorreria muito mais de uma ineficiência da Administração Pública no uso dos mecanismos de cobrança à disposição e da falta de atuação do Poder Judiciário no sentido de combater manobras procrastinatórias de contribuintes inadimplentes.

Em comentários aos julgados do STF em relação ao caso *American Virginia Tabacos*, o mesmo autor retoma o tema, afirmando que a necessidade de se validar o dispositivo que permite a cassação do regime especial para industrialização de cigarros em caso de inadimplência de obrigações tributárias, ainda que para combater estruturas empresariais que se beneficiam da sonegação, decorreria de

(...) grave anomalia no funcionamento real do Poder Judiciário em matéria tributária e no funcionamento real do sistema de cobrança administrativa e judicial dos créditos tributários. Caso essas instituições funcionassem a contento, elas mesmas propiciariam indiretamente a proteção da livre concorrência e da saúde dos cidadãos no caso específico do setor de cigarros. Somente numa realidade em que essas instituições estão em profunda crise é que uma empresa pode haver logrado, por anos a fio, deixar de recolher bilhões de reais com base numa tese jurídica duvidosa, e isto sem que seu patrimônio pudesse ter sido atingido por penhoras ou outras formas de garantia ou indisponibilidade que conseguissem anular os ganhos financeiros e mercadológicos gerados pela sistemática inadimplência tributária (GODOI, 2011, p. 143).

A questão merece análise aprofundada exatamente porque, caso se adotem os métodos de controle de legitimidade das restrições a direitos fundamentais próprios de uma teoria externa dos direitos, deve-se investigar se a medida restritiva se mostra necessária. A afirmação de que as instituições vigentes (entre elas a execução fiscal), se devidamente

utilizadas, já conferem (ou podem conferir) efetividade e eficiência no recebimento dos créditos tributários aponta para a desnecessidade das medidas restritivas e, via de consequência, para sua ilegitimidade.

Por isso, o tema será melhor analisado após o aprofundamento das questões teóricas sobre as restrições dos direitos fundamentais<sup>12</sup>.

### ***2.3.10 O RE n. 565.048-1 com repercussão geral reconhecida: a exigência de garantia de créditos tributários para a autorização de impressão de documentos fiscais***

Encontra-se pendente de julgamento no STF, com repercussão geral reconhecida (DJe 11/04/2008), o RE nº 565.048-1/RS, que tem por objeto a constitucionalidade de alguns dispositivos da legislação do estado do Rio Grande do Sul (Lei Estadual nº 8.820/89) que exigem garantia tanto para a concessão de inscrição do contribuinte no cadastro de contribuintes como para a autorização de impressão de documentos fiscais.

Os dispositivos estão assim redigidos:

Art. 39 - O deferimento da inscrição fica condicionado à prestação de fiança idônea, cujo valor será equivalente ao imposto calculado sobre operações ou prestações estimadas por Fiscais de Tributos Estaduais, por um período de 6 (seis) meses, caso o interessado, tendo sido autuado por falta de pagamento de impostos estaduais devidos, deixou de apresentar impugnação no prazo legal, ou se o fez, foi julgada improcedente, estendendo-se o aqui disposto no caso de sociedades comerciais, aos sócios ou diretores.

(...)

§ 2º – Para os fins deste artigo, a garantia não ficará adstrita à fiança, podendo ser exigida garantia real ou outra fidejussória

(...)

Art. 42 – Os contribuintes e outras pessoas sujeitas à inscrição, relativamente a cada estabelecimento, são obrigados a manter e escriturar livros fiscais e a emitir documentos, segundo o disposto em regulamento.

§ 1º – A Fiscalização de Tributos Estaduais, quando da autorização para impressão de documentos fiscais, poderá limitar a quantidade a ser impressa e exigir garantia, nos termos do art. 39, quando a utilização dos referidos documentos puder prejudicar o pagamento do imposto vincendo, ou quando ocorrer uma das hipóteses mencionadas no art. 39.

O recurso foi interposto contra acórdão do tribunal de justiça local que deu provimento à apelação do Estado e reconheceu a constitucionalidade das exigências. Do que se pode concluir do número expressivo de recursos interpostos no STF com esse mesmo teor, a legitimidade das exigências vem sendo reconhecida pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul.

---

<sup>12</sup> Item 5.2.

As alegações de inconstitucionalidade são aquelas comuns ao questionamento de toda e qualquer medida restritiva caracterizada como sanção política: haveria violação ao art. 5º, inc. XIII (direito ao exercício de trabalho ou profissão), XXXV (inafastabilidade do Poder Judiciário), LIV (devido processo legal) e LV (ampla defesa e contraditório) e 170, parágrafo único (livre exercício de atividade econômica), todos da CF/88.

A questão envolvendo a constitucionalidade da legislação do estado do Rio Grande do Sul já foi apreciada em diversas ocasiões em decisões monocráticas proferidas pelos Ministros. Em todas elas vem sendo acolhida a tese de que a exigência seria ilegítima. Tomem-se como exemplo as seguintes decisões: RE n. 424.061/RS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence (DJ 31/08/2004); RE n. 409.958/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes (DJ 05/11/2004); RE n. 414.714/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa (DJ 11/11/2004); RE 434.987/RS, Rel. Min. Cezar Peluso (DJ 14/12/2004); RE's 469.559/RS, 492.336/RS e 523.366/RS, Rel. Min. Celso de Mello (DJ 17/04/2006, 02/10/2006 e 09/03/2007) e AI n. 492.609/RS, Rel. Min. Marco Aurélio (DJ 29/06/2004).

Se a questão é já assim tão pacífica no âmbito da Jurisprudência do STF (a ponto de estar sendo decidida monocraticamente pelos Ministros), porque então seria necessário o reconhecimento da repercussão geral no citado RE? A resposta a essa indagação encontra-se na parte final do voto do Ministro Marco Aurélio proferido no reconhecimento da repercussão geral no RE 565.048-1: *“admito a repercussão geral, a fim de que, julgando sob tal ângulo, a Corte venha a editar verbete vinculante de súmula”* (fl. 1655).

Analisando julgados do STF sobre essa mesma questão, Gandara (2012, p. 138-140) questiona sobre *“se não seria o momento de edição de súmula vinculante para tratar do assunto das sanções políticas, especificamente no caso das restrições para atos vinculados à solicitação dos contribuintes e ao cumprimento de obrigações acessórias (...)”*.

Para o autor, a edição da mencionada súmula seria capaz de reduzir a quantidade de recursos que chegam ao STF tratando das mesmas questões e, ainda, representaria um ganho de segurança jurídica nas relações fisco/contribuinte.

Adota-se, aqui, posição diversa daquela exposta por Gandara e pelo Ministro Marco Aurélio no reconhecimento da repercussão geral ao RE n. 565.048-1. Como vem sendo demonstrado, o STF, nos últimos tempos, tem se ocupado do tema das sanções políticas, procedendo a uma autorreflexão acerca dos pressupostos teóricos que sustentam a condenação das medidas restritivas.

A abordagem do tema não parece ter atingido nível de maturidade capaz de sustentar a edição de súmula vinculante. Algumas questões sensíveis merecem a devida apreciação.

Uma delas, como se vem dizendo, diz respeito à diferenciação que se deve fazer entre exigência de quitação (ou pagamento) e a exigência de regularidade fiscal (intervenções de intensidade diversa no âmbito de proteção dos direitos fundamentais envolvidos).

Além disso, encontram-se em curso o julgamento o RE n. 550.769 e da ADI 3.952, em que o Ministro Relator, Joaquim Barbosa, promove uma reconstrução do próprio conceito de sanção política como medidas restritivas desproporcionais.

Como se verá, a proporcionalidade como técnica de controle de medidas restritivas aos direitos fundamentais exige, sempre, a análise das circunstâncias fáticas envolvidas. A segurança jurídica conferida por uma suposta súmula vinculante poderia significar uma recusa de avaliação dessas circunstâncias fáticas. Disso parece ter se dado conta o mesmo Gandara (2012, p. 185) quando concluiu que *“nem toda restrição imposta pela administração tributária deve ser considerada como sanção política”* e que *“se existem outros direitos fundamentais em colisão (...), devemos usar o sopesamento e a regra da proporcionalidade para arbitrar a decisão”*. Se é assim, não se mostra conveniente a adoção de súmula vinculante sobre o tema, já que, além de a discussão ainda não se encontrar madura o suficiente, as circunstâncias fáticas e jurídicas sempre merecerão análise.

Na parte final do trabalho<sup>13</sup> a questão da exigência de garantia para a inscrição no cadastro de contribuintes (uma das medidas previstas na legislação do Estado Rio Grande do Sul) será retomada com o objetivo de e avaliar a legitimidade de dispositivo da legislação do Estado de Minas Gerais com esse mesmo conteúdo.

### **2.3.11 Síntese Conclusiva**

Da análise dessas várias decisões do STF em torno de uma mesma questão, pode-se extrair a conclusão de que, nos últimos tempos, aquele tribunal tem lidado com o tema das sanções políticas sob uma nova perspectiva. Talvez influenciados pelas afirmações teóricas correntes no sentido de que os direitos fundamentais não têm caráter absoluto (como se verá, essa é uma afirmação quase que intuitiva), os Ministros têm afirmado que, no exame de legitimidade das sanções políticas, deve-se reconhecer a tensão entre diversos direitos e objetivos constitucionalmente protegidos. A legitimidade das ditas sanções políticas dependeria do método de interpretação próprio à solução dessas tensões.

É digno de nota que, tanto no julgamento da MC-AC 1.657, como no da ADI 3.952 e

---

<sup>13</sup> Item 5.6.2.

do RE 550.769, o STF poderia muito bem apenas reafirmar sua tradicional orientação jurisprudencial. Isso porque o dispositivo legal que justificou a cassação do registro especial da *American Virginia Tabacos* (art. 2º, inc. II do Decreto-lei nº 1.593/77), se interpretado literalmente, admite a prática de ato que seria caracterizado como evidente sanção política (é mesmo um exemplo acadêmico de sanção política), a constranger o contribuinte ao recolhimento do tributo devido, restringindo o direito ao livre exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único da CF/88) e, também, ao devido processo legal (cláusula de inafastabilidade do Poder Judiciário – art. 5º, inc. XXXV da CF/88).

É que, da forma como está posta a redação do art. 2º, inc. II do Decreto-lei nº 1.597/77, o simples inadimplemento de obrigações tributárias (principais ou acessórias) já justificaria a cassação do registro especial exigido daqueles que pretendem se dedicar à industrialização de cigarros. E mais: o dispositivo passou por modificação em 1999. Na redação até então vigente apenas a inidoneidade manifesta ou o descumprimento reiterado de obrigação tributária principal poderia justificar a cassação do registro especial. Aqui realmente até que se poderia enxergar uma suposta proteção à saúde do consumidor e à livre concorrência<sup>14</sup>. Mas os dispositivos, na redação anterior à conferida pela Lei nº 12.715/12, permite a cassação em caso de simples inadimplemento de obrigação principal ou acessória. As mais recentes modificações vão ainda mais longe: a própria condição de regularidade fiscal é irrelevante à cassação do registro especial.

A tentativa dos Ministros, especialmente do Ministro Joaquim Barbosa, de realizar interpretação do dispositivo conforme a CF/88 (e mais de acordo com a redação anterior a 1999) é indício de uma permeabilidade do STF a uma concepção mais flexível em relação às medidas restritivas, de forma a considerá-las legítimas quando outros interesses em jogo se sobrepuserem ao direito à liberdade de exercício de atividade econômica.

Já se afirmou, no corpo deste trabalho, que a curiosidade pelo tema foi instigada pela percepção prática de um certo exagero na condenação de toda e qualquer medida restritiva imposta ao contribuinte devedor em razão de seu estado de inadimplência. Essa parecia ser a concepção tradicional do STF: as medidas restritivas eram consideradas ilegítimas de forma absoluta, a partir de uma supervalorização do direito ao livre exercício de atividade econômica.

Por isso, a nova tomada de posição do STF, manifestada, ainda que de forma tímida, a partir do RE n. 413.782 e reiterada, com mais veemência, no julgamento da MC-AC 1.657-

---

<sup>14</sup> Afirmação que será posta à prova no item 5.5.1.

6/RJ, parece coincidir, em parte, com a hipótese da presente investigação: nem toda medida restritiva imposta ao contribuinte devedor, em razão de seu estado de inadimplência (ou em razão de sua condição de irregularidade fiscal), deve ser considerada ilegítima.

Se estão em jogo direitos considerados fundamentais (devido processo legal, liberdade de exercício de profissão e atividade econômica) a questão deveria se resolver a partir do instrumental à disposição do intérprete no trato da matéria: os direitos fundamentais não têm caráter absoluto e, em determinadas circunstâncias (fáticas e jurídicas), podem (e devem) ser restringidos em razão da pretensão de efetivação de outros direitos de estatura também constitucional. A unidade do sistema de direitos fundamentais consagrados no texto constitucional exige uma atitude de harmonização, já que a implementação de um deles pode gerar (e usualmente gera) a restrição no âmbito de proteção de outro.

Além disso, a própria afirmação no sentido de que as medidas restritivas constituem restrições a alguns dos direitos fundamentais invocados (devido processo legal como garantia de acesso ao Poder Judiciário, livre exercício de profissão e liberdade de atividade econômica) deve ser objeto de reflexão. Parece correto dizer que exigir o recolhimento de tributo como condição para a prática de determinados atos interfere nos citados direitos fundamentais. Mas será que se poderia dizer o mesmo se a exigência é de simples regularidade fiscal (condição ostentada por aquele que tem direito à certidão positiva com efeitos de negativa, nos termos do art. 206 do CTN)?

O STF, em suas manifestações sobre o tema, não chega a diferenciar claramente as situações em que há exigência do recolhimento prévio do tributo devido daquelas em que a exigência é de que o contribuinte ostente a condição de regularidade fiscal. Aliás, no julgamento das ADI's 173-6 e 394-1, aquele tribunal até deveria ter se manifestado sobre esta última questão, mas, como já se afirmou, não houve uma clara diferenciação entre medidas restritivas que eram impostas em razão da existência de débitos tributários e aquelas impostas ao contribuinte que não ostentasse a situação de regularidade fiscal.

Essa diferenciação será objeto deste trabalho<sup>15</sup>, até para que se possa saber se as conclusões tiradas em uma situação (há violação ao devido processo legal e indevida restrição à livre iniciativa) podem ser aplicadas noutra, isso em virtude de a intensidade de intervenção ser uma das variáveis levadas em conta na análise de legitimidade das restrições aos direitos fundamentais.

---

<sup>15</sup> Item 5.3.

Outra questão que merece análise mais aprofundada<sup>16</sup> diz respeito ao valor que se deve emprestar à execução fiscal como meio de que se pode valer a Administração Tributária na busca de satisfação dos créditos tributários devidos. É que outra das variáveis a serem levadas em conta na análise de restrições a direitos fundamentais é a eficiência do meio alternativo que pode ser utilizado na realização do mesmo objetivo. A execução fiscal costuma ser apontada como esse meio alternativo.

E, do que se extrai de algumas passagens das decisões proferidas na ADI n. 3.453/DF (exigência de certidão negativa para o recebimento de precatórios) e no RE n. 591.033 (interesse no ajuizamento de execuções fiscais de pequeno valor), além de trechos do voto do Min. Ayres Britto proferido na ADI 4.357 (compensação de precatórios com débitos vencidos), o STF tende a reconhecer a execução fiscal como meio eficiente (e menos gravoso) de que se pode valer a Administração Tributária na exigência de cumprimento da obrigação tributária.

Antes que se avance ao estudo de cada uma dessas importantes questões, cumpre a tarefa prévia de evidenciar o estágio atual do trato doutrinário das assim chamadas sanções políticas, para que se possam extrair conclusões a serem comparadas com as que acabam de ser expostas.

---

<sup>16</sup> Item 5.2.

### **3 O TRATO DOUTRINÁRIO DAS SANÇÕES POLÍTICAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Com relação ao trato das medidas restritivas usualmente caracterizadas como sanções políticas, a doutrina do Direito Tributário brasileiro, mais que influenciar a tomada de posição do STF, foi influenciada pelas decisões lá proferidas, funcionando como uma caixa de ressonância, reforçando e depurando as afirmações no sentido de que tais medidas constituiriam, num primeiro momento, violação ao devido processo legal adjetivo (instituição do regime do *solve et repete*), depois ao livre exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único da CF/88) e ao livre exercício de trabalho ou profissão (art. 5º, inc. XIII da CF/88). Mais recentemente, entraram em cena dois novos componentes: a razoabilidade e a proporcionalidade.

Via de regra a doutrina do Direito Tributário brasileiro reage ao que acontece no âmbito do STF: depois da consolidação da orientação que condenava, de maneira absoluta, o uso das chamadas sanções políticas, ela se limitou, durante algum tempo, a reafirmar a orientação pacífica daquele tribunal em relação ao tema, mencionando, sinteticamente e com raríssimas exceções, os fundamentos que justificavam aquela tomada de posição.

Após a decisão da MC-AC 1.657-6/RJ é que a doutrina se voltou novamente para o tema, procurando, na esteira do que vem ocorrendo no STF, reconstruir os pressupostos teóricos para o controle de legitimidade das medidas restritivas tidas como sanções políticas.

Antes de se passar às manifestações doutrinárias sobre as assim chamadas sanções políticas, impõe-se uma breve análise do instituto no contexto da Teoria Geral do Direito e do Direito Tributário Sancionador, tudo com vistas a que se investigue se tais medidas podem mesmo ser caracterizadas como sanções ou se a denominação usual, como se desconfia, está longe de ser esclarecedora.

#### **3.1 Críticas à denominação usual das medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores**

Já se afirmou que as medidas usualmente caracterizadas como sanções políticas podem se revestir das mais diversas formas. Comum a todas elas está o objetivo de, por meio indireto ou oblíquo (não comum, alternativo), compelir o contribuinte ao recolhimento do tributo devido (naquelas medidas em que a situação de inadimplência é condição para

aplicação da medida restritiva) ou ao oferecimento de garantia/suspensão da exigibilidade de crédito (naquelas medidas em que a condição de regularidade fiscal é exigida para a prática de determinados atos).

Pretende-se, neste momento, isolar as demais notas características comuns às ditas sanções políticas, recolhendo os elementos que nelas usualmente se manifestam, sem maiores preocupações em relação à avaliação da legitimidade ou não das medidas, tudo com vistas a que se possa investigar sobre se o estudo das medidas restritivas deve mesmo receber contribuições do chamado Direito Tributário Sancionador.

Uma primeira questão que se deseja responder é se tais medidas restritivas são verdadeiras e típicas sanções. Espera-se demonstrar que elas não são sanções em um sentido técnico jurídico (consequências ligadas aos comportamentos ilícitos) e no máximo poderiam ser caracterizadas como sanções em uma concepção bem lata do termo, como técnica de coerção, com vistas a impor maior efetividade aos comandos legais.

Desconfia-se que o substantivo sanção, acompanhado do adjetivo política, foi utilizado com o objetivo de marcar o caráter ilícito das medidas restritivas: a expressão teria conotação negativa, na medida em que, com ela, se apartariam as sanções políticas (ilegítimas) das jurídicas, estas sim lícitas.

No âmbito do STF, o histórico da consolidação da tese condenatória das sanções políticas dá indícios disso: enquanto as medidas restritivas eram convalidadas pela jurisprudência do STF (no período anterior ao da formação das Súmulas nº 70, 323 e 547) e até mesmo no período de formação das citadas súmulas, elas eram nomeadas como execuções políticas, alternativas à cobrança dos créditos tributários. A partir da fase de intensa reprodução da tese condenatória (no final da década de 1960) é que a expressão sanções políticas se disseminou no STF e em sede doutrinária, passando a funcionar como um selo de ilegitimidade apostado a determinados atos da Administração Tributária tendentes a incrementar seus poderes no desenvolvimento das tarefas de arrecadar e fiscalizar tributos.

Isoladas as notas características das medidas restritivas usualmente consideradas como sanções políticas, serão estudados conceitos de Teoria Geral do Direito, especialmente aqueles que dizem respeito ao tema das sanções, tudo isso com vistas a que se avalie a correção da caracterização de tais medidas como verdadeiras sanções.

A seguir, será feita uma incursão em várias manifestações doutrinárias abordando o tema.

Espera-se, ao fim, reforçar a conclusão, já extraída da análise jurisprudencial, de que as medidas usualmente chamadas de sanções políticas são, na verdade, restrições ao exercício

de direitos (alguns deles caracterizados como direitos fundamentais): a regularidade fiscal (ou o pagamento do tributo devido) é elevada à categoria de condição para o exercício regular desses direitos, o que condiz com a orientação jurisprudencial do STF, que enxerga nas medidas caracterizadas como sanções políticas restrições ao direito à livre iniciativa (livre exercício de atividade econômica) e ao devido processo legal (regime do *solve et repete*) e que, mais recentemente, ainda que de forma não explícita e estruturada, tem controlado a legitimidade de tais medidas com base em razões de proporcionalidade (necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito).

### **3.1.1 *Notas características comuns às chamadas Sanções Políticas***

Do que até agora se pôde perceber, as chamadas sanções políticas normalmente se caracterizam como restrições impostas ao contribuinte devedor (ou aquele que não ostente a condição de regularidade fiscal) para o desenvolvimento regular e suas atividades. Em sua origem, tais medidas chegaram mesmo a ser caracterizadas como meio alternativo (e lícito) a cobrança judicial dos créditos tributários. Haveria uma opção lícita à Administração Tributária: exigir os tributos por meio da execução judicial ou aplicar ao contribuinte devedor essas mencionadas medidas restritivas, que, por isso, atuam como reforço de coerção para o cumprimento das obrigações tributárias.

Por meio delas, pretende-se atribuir à Administração Tributária novas formas de cobrança dos créditos tributários, tidas como mais eficazes.

Essas formas alternativas de cobrança normalmente se implementam por meio da imposição de embaraços ao desenvolvimento das atividades dos contribuintes devedores (ou que não ostentem a condição de regularidade fiscal).

É comum, por meio das medidas caracterizadas como sanções políticas, alçar-se a regularidade fiscal (ou, nos casos mais explícitos, a inexistência de débitos tributários em aberto) à categoria de condição para o exercício de direitos (alguns deles caracterizados com direitos fundamentais). O que se objetiva, como se disse, é conferir maior efetividade à atividade de cobrança dos créditos tributários.

Há de comum, então, em relação às medidas caracterizadas como sanções políticas, um objetivo: dotar a Administração Tributária de meios mais eficazes para o recebimento dos créditos tributários devidos; um meio: alça-se a regularidade fiscal (ou a inexistência de débitos tributários em aberto) à categoria de condição para o exercício de determinados direitos; um resultado prático: criam-se embaraços ao desenvolvimento das atividades dos

contribuintes devedores, de forma que eles se sintam compelidos a manter a regularidade fiscal (ou a pagar os tributos devidos).

Isoladas essas notas características, pretende-se, agora, verificar se elas podem ser encontradas, também, no fenômeno jurídico das sanções.

### **3.1.2 As Sanções Tributárias**

Seja lá que concepção se adote acerca da conceituação do fenômeno jurídico, certo é que ele, além de contar com a adesão voluntária dos destinatários, precisa de mecanismos e técnicas que sejam capazes de dissuadir as pretensões de descumprimento de suas normas e reagir às violações concretas que porventura se verifiquem. Tais mecanismos e técnicas costumam ser chamados de coação ou sanção (NINO, 2010, p. 9). É por isso que os sistemas jurídicos são caracterizados como sistemas coativos (NINO, 2010, p. 119; CARVALHO, 2011, p. 843).

O termo sanção é daqueles considerados polissêmicos, não unívocos (CARVALHO, 2011, p. 845) ou plurissignificativos (MACHADO, 2004, p. 161): pode se revelar com vários significados diversos.

Não obstante isso, a existência de sanção (ou a forma como ela se materializa) é um dos critérios que costumam ser utilizados para diferenciar a ordem jurídica das demais ordens normativas. A sanção moral, por exemplo, seria interna (ou interior) e a jurídica externa (BOBBIO, 2011, p. 146). Dessa forma poderiam ser diferenciadas as ordens jurídicas das morais. As sanções sociais se caracterizariam pela desproporção e não seriam institucionalizadas, características que as diferenciariam das sanções jurídicas, proporcionais (pelo menos em tese) e institucionalizadas (BOBBIO, 2011, p. 151). Assim se diferenciariam as ordens sociais das jurídicas.

Uma das notas características do ordenamento jurídico seria, então, a imputação de consequências aos comportamentos regrados (consequências indesejáveis para os comportamentos proscritos e vantagens para os comportamentos desejáveis). Tais consequências seriam as sanções (punitivas ou premiais), isso para aqueles que consideram os prêmios como sanções (ligação de consequências positivas aos comportamentos desejáveis). Há, porém, aqueles que só enxergam sanções nas consequências dos ilícitos (MACHADO, 2004, p. 161).

Considerar os prêmios ou vantagens como sanções não gera qualquer tipo de influência no resultado da presente investigação. Como o objeto de estudo são as

consequências gravosas que advém da condição de irregularidade fiscal (e a sua suposta qualificação como verdadeiras sanções), adota-se a concepção das sanções como consequências do ilícito, não incluindo, em sua abrangência, as ditas sanções premiaias. Não se desconhece, entretanto, a crescente importância das técnicas premiaias nos ordenamentos atuais, inclusive na esfera do Direito Tributário (p. ex.: descontos para pagamento antecipado e em uma só parcela do IPVA e do IPTU e os bônus de adimplência) (PONTES, 2000, p. 131).

No Direito Tributário verifica-se essa mesma característica da coatividade (ligação de consequências aos comportamentos ilícitos). Ainda que se pretenda, no contexto de uma teoria democrática do direito tributário, deslocá-la do centro para a periferia, a coerção é tida como técnica para garantia da estabilidade do sistema e para que se possam alcançar as funções a ele outorgadas (MENÉNDEZ, 2001, p. 144). O fenômeno sancionatório está, portanto, presente no Direito Tributário e, por isso, diz-se da existência de sanções tributárias, *“consequência (s) do ilícito consubstanciado no descumprimento de uma norma do Direito Tributário”*(MACHADO, 2004, p. 162).

As sanções tributárias podem ser classificadas como penais ou administrativas, conforme sejam aplicadas por autoridades jurisdicionais (sanções tributárias penais) ou administrativas (sanções tributárias administrativas) (MACHADO, 2004, p. 162).

Há, ainda, a possibilidade de se dividirem as sanções tributárias conforme o tipo de obrigação descumprida: sanções tributárias materiais são aquelas cujo pressuposto é o descumprimento de obrigações principais e as formais, aquelas cujo pressuposto é o descumprimento de obrigações acessórias. A divisão recebe críticas de Coimbra (2007, p. 112), para quem mais adequada seria a classificação das infrações (pressuposto das sanções) em formais ou materiais.

Por fim, há ainda a divisão das sanções tributárias em pecuniárias e não-pecuniárias. Aquelas seriam subespécie das sanções patrimoniais, bastante comuns no direito tributário, dirigidas contra o patrimônio do infrator. Seriam imposições de pagamento em dinheiro, sendo as mais difundidas as multas.

As não-pecuniárias, por sua vez, decorreriam de restrições a direitos. Entre estas últimas se encaixariam as medidas restritivas usualmente consideradas sanções políticas, tais como:

a interdição de estabelecimento e o impedimento de desempenho de atividades; a negativa de alvarás de funcionamento e de autorização para impressão de documentos fiscais; a suspensão, o bloqueio e o cancelamento de inscrições cadastrais, e a exigência de pagamento de tributos e seus consectários como condição de expedição de licenças ou alvarás. (COIMBRA, 2007, p. 172).

Ditas sanções não pecuniárias não podem ser caracterizadas como verdadeiras sanções. Talvez por isso haja uma tendência em nomeá-las sanções impróprias, anômalas ou indiretas (COIMBRA, 2007, p. 315; GANDARA, 2010, p. 306). A seguir, a partir da estrutura normativa comum das sanções jurídicas, pretende-se evidenciar que as medidas caracterizadas como sanções políticas não são verdadeiras sanções.

### 3.1.3 A estrutura normativa das sanções

Numa perspectiva focada na estrutura normativa (estrutura dual ou binada, que liga consequências a determinadas hipóteses), a sanção também costuma ser utilizada como critério de diferenciação entre normas jurídicas e as demais normas. Aderindo à concepção partilhada pelos *sancionistas* (para quem as sanções assumem papel central nessa diferenciação), Coimbra assim separa as normas jurídicas das não-jurídicas:

normas jurídicas são aquelas cuja eficácia está assegurada por uma sanção externa e institucionalizada, suscetível de aplicação por pessoa competente, mediante provocação do lesado pela prática ilícita, ou por quem a lei atribua tal legitimidade, sempre com a rigorosa observância do devido processo legal. (COIMBRA, 2007, p. 57)

Nessa linha, centrando a análise nas sanções de caráter punitivo (dirigidas aos comportamentos não desejados pelo ordenamento jurídico) e deixando de lado a caracterização que se deve dar a ditas normas (se primárias ou secundárias, se perinormas ou endonormas), a norma sancionatória tem, em seu pressuposto, a não realização de uma conduta prescrita em outra norma e, em seu conseqüente, a determinação de uma resposta do ordenamento para anular a violação ou eliminar suas consequências danosas (BOBBIO, 2011, p. 145). Como afirma Machado (2004, p. 161), a sanção “*terá, sempre, como pressuposto o ilícito, que estará sempre presente na hipótese de incidência da norma que a institui, distinguindo-a da norma que institui o tributo*”.

Nesse mesmo sentido são as lições de Batista Júnior, para quem

(...) a regra jurídica se desdobra em duas normas que se conjugam e se complementam: “*se H é, então D deve ser*” e “*se não é D, então S deve ser*”. Assim, se não verificado o atendimento ao dispositivo da norma (D), a fim de preservar a hipótese (H), deve incidir a sanção (S). Temos, assim, na hipótese da norma sancionadora, um fato que se consubstancia no descumprimento de um dever jurídico previsto no conseqüente da outra norma. (BATISTA JÚNIOR, 2001, p. 280).

Ao comando previsto no sentido de que, praticado o fato gerador de determinado tributo (F), certa quantia em dinheiro (resultado da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo) deve ser recolhida aos cofres públicos (T), segue-se a norma sancionatória, afirmando que, caso não cumprida a obrigação prescrita (não T), fica o devedor sujeito a multa fixada, por exemplo, em percentual dos valores não recolhidos (sanção pecuniária material). No esquema binário ou dual: *Se F, T deve ser. Se não T, S deve ser.*

Ao comando previsto no sentido de que devem ser prestadas determinadas declarações no prazo fixado em lei, segue-se a norma sancionatória afirmando que, caso descumprida a obrigação, fica o obrigado sujeito a multa fixada em determinado valor (sanção pecuniária formal).

Cumpre, então, verificar se as previsões de medidas restritivas aplicadas em decorrência de estado de inadimplência ou situação de irregularidade fiscal (cujas notas características foram já identificadas) podem ser decompostas conforme este esquema normativo.

### **3.1.3.1 As chamadas sanções políticas são verdadeiras sanções?**

Postas assim as coisas, percebe-se, de antemão, que as medidas caracterizadas como sanções políticas não são sanções propriamente ditas (entendidas estas como respostas ao descumprimento de obrigações principais ou acessórias).

Elas são, na verdade, consequências de uma condição jurídica não desejada (e nisso até se assemelhariam às sanções): o estado continuado de inadimplência (em relação às medidas restritivas aplicadas com o objetivo de compelir o contribuinte ao recolhimento do tributo devido) ou o estado de irregularidade fiscal (existência de débitos exigíveis em aberto e não garantidos). Caso verificada esta condição jurídica, impõem-se certas restrições ao contribuinte (restrições ao exercício de direitos, alguns deles caracterizados como fundamentais). Superada a condição jurídica indesejada, afasta-se a aplicação da medida restritiva. Não há, assim, uma conduta específica sancionada pelas medidas restritivas nomeadas sanções políticas, senão que uma condição jurídica indesejada.

Aliás, a infração pode até ter ocorrido e o infrator nem mesmo se sujeitar a quaisquer destas medidas restritivas. Pode ter havido o descumprimento de obrigação principal, constatado pela Administração com a imposição da penalidade cabível. O sujeito passivo vai a juízo e obtém liminar suspendendo a exigibilidade do crédito tributário (ou oferece garantia

ao crédito cobrado em execução fiscal). Nessa hipótese, embora tenha se configurado o pressuposto da aplicação da sanção pecuniária (o não cumprimento da obrigação principal), não se caracterizaria a situação que enseja a aplicação das medidas restritivas.

Estas terão como pressuposto a situação de irregularidade fiscal (ou de simples inadimplemento). Para se concluir que as medidas restritivas são sanções, seria necessária a consideração de que não ostentar a condição de regularidade fiscal (ou estar em situação continuada de inadimplência) é um ilícito, a que se ligaria uma consequência sancionatória.

Não parece ser um ilícito o fato de o contribuinte não ostentar a condição de regularidade fiscal ou estar em estado de inadimplência.

Com relação ao mero inadimplemento, este já seria punido por meio da aplicação das sanções pecuniárias. Considerar as medidas restritivas como verdadeiras sanções seria até mesmo admitir a possibilidade de *bis in idem*.

Além disso, uma vez que este estado de inadimplência poderia perdurar no tempo, as medidas restritivas, caso caracterizadas como sanções, teriam caráter de penas permanentes e de duração indefinida (seriam aplicadas enquanto perdurasse o estado de inadimplência ou de irregularidade fiscal). E, caso assim se caracterizassem, seriam, de plano, ilegítimas, já que, como pontificava Ataliba (1994, p. 21), “*a Lei não pode estabelecer sanções permanentes. Nenhuma sanção punitiva. Pela mesma razão, as leis não podem ser interpretadas de modo a gerar esse efeito. É categoricamente proibida a perpetuidade das penalidades, sejam elas quais forem*”.

Kelsen, em seu Teoria Pura do Direito (2000, p. 44), já chamava a atenção para existência de atos coercitivos que não tinham o caráter de sanções. Estes atos coercitivos seriam caracterizados por terem como pressuposto outros fatos não considerados como fatos ilícitos. Como exemplo, Kelsen mencionava a atribuição de competência aos órgãos administrativos para privar da liberdade indivíduos suspeitos da prática de crimes (p. ex., a prisão preventiva do direito penal), como garantia de efetividade do processo judicial contra eles dirigido. Outro exemplo seria o internamento obrigatório de doentes mentais em asilos ou de portadores de doenças graves em hospitais.

A distinção apontada por Kelsen entre as sanções e estes demais atos coercitivos é que estes últimos não estariam ligados, como consequências, a uma determinada ação ou omissão ilícita de certo indivíduo (KELSEN, 2000, p. 44). Kelsen chega a admitir que o alargamento do conceito de sanção para abarcar estes outros atos coercitivos faria com que ele não mais coincidissem com o de consequência do ilícito, e poderia inclusive preceder este último (2000, p. 45). Para Kelsen, os atos coercitivos previstos na ordem jurídica (diversos

das sanções) seriam a forma como ela reagiria contra situações de fato socialmente indesejáveis (KELSEN, 2000, p. 46).

As medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores (ou que não ostentem a condição de regularidade fiscal) são atos coercitivos diversos das sanções. Não têm como pressuposto ações ou omissões ilícitas individualizadas. Na verdade, configuram elas reações da ordem jurídica a uma situação indesejada (a condição de inadimplência ou de irregularidade fiscal). Até se prestam ao mesmo objetivo das sanções: conferir eficácia aos comandos normativos. Mas assim o fazem por caminhos diversos: as sanções, ligando consequências gravosas ao descumprimento de tais comandos; as medidas restritivas, criando embaraços ao desenvolvimento das atividades daquele que se encontra em condição jurídica não desejada (a condição de irregularidade fiscal, p. ex.).

Machado (2004, p. 163) caminha no mesmo sentido. Para ele, as denominadas sanções políticas *“não constituem sanções tributárias porque apenas consubstanciam atos da Administração Tributária praticados com desvio de finalidade e abuso de poder”*.

O mesmo se pode dizer com relação a Coelho (2004, p. 43), que, manifestando-se sobre as apreensões de mercadorias, considera-as não como sanções, mas cautela administrativa, opinião também adotada por Batista Júnior (2001, p. 310), para quem as apreensões de mercadorias para possibilitar a fiscalização ou viabilizar meios de prova do ilícito seriam meio normal de atuação do Poder de Polícia.

Celso Cordeiro Machado (1984, p. 21), por sua vez, em obra dedicada às garantias, preferências e privilégios do crédito tributário, qualifica algumas das chamadas sanções políticas como garantias do crédito tributário, atuando preventivamente, como na exigência de prova de quitação do tributo para a prática de determinado ato. Para ele (1984, p. 21), *“qualquer exigência ou medida, prevista na legislação, visando reduzir a possibilidade de perda do direito ao recebimento do crédito tributário, é uma garantia deste”*. Não que, para Machado, as chamadas sanções políticas seriam legítimas. Ao contrário, elas seriam garantias que representam extravasamento dos limites de atuação das autoridades fazendárias (MACHADO, 1984, p. 60).

Bim (2004, p. 67) inicia seu substancial estudo sobre o tema das sanções políticas com advertências relativas à terminologia usualmente adotada. As medidas restritivas seriam impropriamente chamadas de sanções, já que, na linha daquilo que se vem dizendo, não teriam em seu pressuposto normativo um fato ilícito. Além disso, considera Bim que o adjetivo políticas não teria qualquer significado: os meios utilizados seriam oblíquos, indiretos e não políticos. Batista Júnior também considera que as chamadas sanções políticas

“*de políticas nada têm*” (BATISTA JÚNIOR, 2010, p. 459).

Bim, em seu estudo, promove, ainda, uma diferenciação das chamadas sanções políticas, que teriam a finalidade de garantir o adimplemento fiscal (2004, p. 68), com aquelas consideradas como sanções anômalas, indiretas ou impróprias, que “*acarretam a aplicação de critérios especiais para a apuração do tributo, desnaturando a hipótese de incidência deste*”. Exemplo dessas últimas seria o agravamento fiscal causado ao contribuinte em razão da imposição, pela Administração Tributária, do regime de apuração do IRPJ pelo lucro arbitrado.

O próprio CTN, na parte dedicada às garantias, privilégios e preferências do crédito tributário prevê a aplicação de diversas restrições que ostentam todas as notas características das medidas usualmente consideradas sanções políticas. O art. 191-A, por exemplo, condiciona a concessão de recuperação judicial à apresentação de prova da quitação de todos os tributos. O art. 192 exige, para que se prolate sentença de partilha ou adjudicação, a comprovação do pagamento de todos os tributos relativos ao espólio. E o art. 193 estabelece vedações de contratação com o Poder Público àqueles que não apresentarem prova da quitação de tributos devidos. Todas essas exigências, sabe-se, podem ser atendidas com a prova de regularidade fiscal, nos termos do art. 206 do mesmo CTN.

Assim é que, em seus comentários ao CTN, em várias passagens na parte destinada às garantias, preferências e privilégios do crédito tributário, o tema das sanções políticas é abordado por Machado (2009, p. 726).

Tudo isso evidencia que as medidas usualmente chamadas de sanções políticas não são verdadeiras sanções e atuam como garantia de recebimento do crédito tributário e reforço de coerção das obrigações.

Mais adequada seria a denominação “*execuções políticas*” utilizada pelo STF nas decisões que geraram a edição das súmulas condenatórias das medidas restritivas, a retratar o fato de que tais medidas assumem a feição de constrições que se operam de forma alheia ao Poder Judiciário. É nesse sentido a manifestação de Torres (2011, p. 335), que nomeia as medidas restritivas de execuções políticas.

Na sequência do trabalho, não se dará preferência a qualquer denominação específica para as medidas restritivas. Dentro do possível, elas serão chamadas de medidas restritivas, com ou sem algum qualificador (“impostas ao contribuinte devedor”, “impostas ao contribuinte que não ostenta a condição de regularidade fiscal”), e quando for utilizada a expressão corrente “sanções políticas”, ela será acompanhada de qualificadores, tais como “usualmente chamadas” ou “impropriamente chamadas”.

Aqui vale ainda uma advertência: com afirmar que as medidas restritivas não são verdadeiras sanções não se pretende fugir às amarras de um suposto controle de legitimidade mais rígido que seria imposto em relação a estas últimas.

Até porque, tanto no âmbito da Jurisprudência do STF como em sede doutrinária (COIMBRA, 2007, p. 316; PONTES, 2000, p. 134), mesmo entre aqueles que chamam as medidas restritivas de sanções políticas (e sequer enfrentam a questão sobre se estas seriam verdadeiras sanções), o controle de legitimidade tem sido feito através da aplicação da máxima da proporcionalidade, técnica própria à avaliação da legitimidade das restrições aos direitos fundamentais.

No fim das contas, então, a denominação pouco importará ao estudo do tema. Sejam as medidas restritivas qualificadas como sanções ou não, o controle de legitimidade ficará a cargo da máxima da proporcionalidade. Mas é bom que se esteja ciente da carga negativa por trás da denominação usual “sanções políticas”, rótulo que trabalhou a serviço da condenação generalizada e absoluta das medidas restritivas.

O que se pretendia com a afirmação de que as sanções políticas não são típicas e verdadeiras sanções (e nada têm de políticas) era também evidenciar que tais medidas (que não têm como pressuposto um ilícito específico e individualizável) usualmente se materializam por meio de restrições a direitos e, por isso, o uso da proporcionalidade como técnica de controle se mostra adequado e revela a opção por uma concepção acerca da configuração dos direitos fundamentais (a teoria externa). Mais uma vez, o propósito era o de promover a aproximação do tema ao problema mais geral da definição dos limites das restrições aos direitos fundamentais.

### **3.2 Os antecedentes da consolidação doutrinária em torno da condenação das medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores**

Como já se destacou, a doutrina do direito tributário serviu, ao longo do tempo, de caixa de ressonância das decisões proferidas pelo STF sobre a legitimidade das medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores.

Exceção à regra são as lições de Nogueira (1964, p. 105), que já na primeira edição de seu *Curso de Direito Tributário* elencava, como tipos de sanções fiscais, as apreensões e as interdições. Sobre as apreensões, afirmava o autor que a liberação ficava condicionada ao pagamento do imposto devido e ao depósito de quantia igual à multa máxima cominada. Já as interdições eram denominadas pela legislação como medidas para a defesa do crédito fiscal: o

contribuinte devedor (que não paga o débito após esgotados os recursos administrativos cabíveis) ficava impedido de transacionar com as repartições públicas, adquirir certas estampilhas ou fazer despachos alfandegários.

Já naquela época, Nogueira (1964, p. 106), por enxergar nas medidas o propósito de coagir o obrigado a recolher o tributo antes do processo executivo, considerava-as odiosas, já que impediam o exercício de atividades lícitas. Focando nas exigências do devido processo legal, o autor afirmava que:

(...) dispondo o fisco do privilégio da ação executiva, que desde logo se inicia pela penhora dos bens do devedor, as chamadas sanções políticas não passam de resquícios ditatoriais, que deveriam desaparecer de nossa legislação, pois no Estado de Direito Democrático não nos parece que seja justo a administração fazer uma verdadeira execução de dívida por suas próprias mãos e, nesse caso, ela efetivamente a faz, pois não convoca o Poder Judiciário. (NOGUEIRA, 1964, p. 106-107)

Demonstrando que tinha conhecimento do que havia ocorrido no STF no período anterior ao de formação e intensa reprodução das súmulas que condenam a imposição das chamadas medidas restritivas, Nogueira teceu críticas à decisão proferida por aquele tribunal no julgamento do RE n. 33.523<sup>17</sup> (que reconheceu a legitimidade das medidas restritivas previstas no Decreto-lei n. 5 de 1937) e concluiu que as medidas não se coadunavam com

(...) as garantias constitucionais outorgadas pelo Estado de Direito Democrático à liberdade de trabalho, de comércio e ao direito ao devido processo legal (*o due process of law*). Essas constrições da administração federal são, na verdade, mais que um julgamento pelas próprias mãos: a imposição de penalidades sem forma de processo ou, execução *manu militari*. São, a nosso ver, inconstitucionais porque visam excluir a apreciação do Poder Judiciário (art. 141, § 4º da Constituição Federal). (NOGUEIRA, 1964, p. 107)

Em edição posterior desse mesmo curso (1971, p. 171-174), Nogueira acrescentou às espécies de sanções não pecuniárias a perda de mercadoria e o regime especial de fiscalização, reiterando sua posição no sentido de que elas seriam inconstitucionais e noticiando a edição pelo STF da súmula n. 70, que vedava a interdição de estabelecimento como forma de coagir o contribuinte ao recolhimento do tributo devido.

Nesta época, destacavam-se, também, as lições de Aliomar Baleeiro, ex-Ministro do STF e um dos que capitanearam a reação enérgica daquele tribunal em relação às medidas restritivas caracterizadas como sanções políticas.

É bem verdade que a doutrina do Direito Tributário brasileiro, mais que influenciar, sempre foi influenciada pelas decisões do STF sobre a legitimidade das medidas restritivas.

---

<sup>17</sup> Já objeto de análise no item 2.1.

Porém, não se pode negar a influência que Aliomar Baleeiro teve no período de formação e intensa reprodução da orientação jurisprudencial daquele tribunal em relação ao tema.

Baleeiro (1968, p.58) considerava que a tarefa primordial do STF era a de atuar como “*sentinela das liberdades asseguradas pela Constituição e dela própria, que para isso o instituiu, segundo diretrizes lentamente conquistadas pelo direito norte-americano*”. Para ele, o STF seria o “*último reduto da defesa das garantias e dos direitos individuais*” (MACHADO, 2001, p. 84). Provavelmente influenciado por tal concepção, levantou a bandeira em torno da tese condenatória das medidas restritivas, exercendo, como se viu<sup>18</sup>, forte influência na formação da Súmula nº 547 do STF.

São nesse sentido as afirmações de Machado (2001, p. 84), para quem Baleeiro “*passou a influir, de maneira decisiva, na definição das teses que foram se tornando vitoriosas no lastreamento dos acórdãos do STF acerca das pendências fiscais*”. Uma das matérias em que essa influência se mostrou decisiva foi a questão da legitimidade das sanções políticas:

No exame das chamadas sanções políticas e no desdobramento da jurisprudência sobre o tema, a participação de Aliomar Baleeiro foi das mais relevantes, pelo vigor do raciocínio, pela veemência com que o desenvolveu, pela nítida consciência da importância política da decisão a ser tomada (MACHADO, 2001, p. 88).

Também Torres (2009, p. 129) avalia como decisiva a participação de Baleeiro, com sua vocação liberal, no controle das *execuções políticas* aplicadas pela Administração aos contribuintes.

Em manifestação imediatamente posterior à formação, no STF, da orientação condenatória das medidas restritivas, Baleeiro (1973, p. 495), comentando o instituto do *solve et repete* (regime que, para ele, decorria da aplicação das impropriamente chamadas sanções políticas), qualificou-o como uma garantia fiscal instituída pelas legislações ditatoriais que vinham sendo consideradas inconstitucionais pelo STF (Dec. lei nº 5/37, 42/37 e 3.336/41). Reproduzindo os termos lançados em voto por ele proferido no já comentado RE 63.026, afirmou que a introdução, entre nós, do regime do *solve et repete* teria ocorrido por inspiração do Direito Fiscal italiano, que consagrava regra explícita de admissão de controvérsia sobre impostos apenas se comprovada a sua quitação prévia.

Para Baleeiro (1973, p. 495), nosso sistema seria infenso ao citado regime desde o Império e a Constituição de 1946, com a consagração do devido processo legal (cláusula da

---

<sup>18</sup> Item 2.2.

inafastabilidade do Poder Judiciário – art. 141, § 4º) e do mandado de segurança para amparar direito líquido e certo, que afastaria a legitimidade de qualquer medida tendente a dificultar ou embaraçar a revisão, pelo Poder Judiciário, de controvérsia sobre a legitimidade de tributos cobrados.

As medidas restritivas, aplicadas como forma de compelir o contribuinte ao recolhimento dos tributos devidos, tinham como efeito prático o impedimento das prévias discussões judiciais sobre a legitimidade dos tributos: pague primeiro, para evitar as restrições, e, depois, se for o caso, busque a restituição do tributo considerado indevido.

Baleeiro (1973, p. 496) chega a anotar o absurdo do regime do *solve et repete* em relação aos tributos indiretos: pagos ou depositados para fins de admissão das controvérsias judiciais, não seria deferida a restituição com a alegação de que teria havido transferência do encargo para os consumidores (contribuintes de fato).

O fundamento principal para assunção da tese pela inconstitucionalidade das sanções políticas era o já citado regime do *solve et repete*, compreendido como um atentado ao princípio da inafastabilidade do Poder Judiciário.

Já que, segundo anota Baleeiro (1973, p. 495), as medidas restritivas consideradas inconstitucionais pelo STF tiveram inspiração no Direito Fiscal italiano, torna-se relevante, então, a análise de como era tratado, lá, o regime do *solve et repete*.

### **3.2.1 A origem das medidas restritivas: o regime do *solve et repete* no Direito Tributário italiano e suas repercussões no Direito Tributário brasileiro**

Com já se afirmou, segundo Baleeiro (1973, p. 495), a regra do *solve et repete* do Direito Fiscal italiano foi inspiração para as medidas restritivas criadas, entre nós, no período da ditadura Vargas. Lá, a regra estava prevista no art. 6º da Lei 20 de março de 1865, n. 2248, com a seguinte redação:

Em cada controvérsia de impostos, os atos de oposição, para serem admitidos em juízo, deverão acompanhar-se do certificado de pagamento do imposto, exceto no caso de se tratar de demanda de suplemento (ITÁLIA, 1865, tradução nossa).<sup>19</sup>

Como noticia Giannini (1974, p. 259), a regra era ainda reproduzida em várias leis especiais aplicáveis ao direito tributário, criando uma gravosa condição para que o cidadão

---

<sup>19</sup> In ogni controversia d'imposte gli atti di opposizione per essere ammissibili in giudizio dovranno accompagnarli dal certificato di pagamento dell'imposta, eccetto il caso che si tratti di domanda di supplemento.

pudesse promover uma ação judicial contra as incidências tributárias.

Divergia a doutrina italiana sobre o fundamento da regra do *solve et repete*. Alguns, como Pugliese (1976, p. 336) a consideravam princípio cardinal do ordenamento tributário italiano: ainda que não estivesse expressa na legislação, deveria ser considerada sempre implícita. Menciona Pugliese (1976, p. 338), que Mortara teria sido o único a apresentar uma justificação racional para a regra: decorreria ela da executividade dos atos administrativos, que teria como corolário a proibição de sua modificação pelas autoridades judiciárias. Se o magistrado pudesse suspender a eficácia do ato de lançamento antes do pagamento, isso seria contrariar dita executividade.

O mesmo Pugliese levanta dúvidas sobre a tese (ausência de relação necessária entre a citada executividade e o preceito do *solve et repete*), reforçadas pela observação de que haveria ordenamentos tributários que embora adotassem a executividade, desconheciam o instituto do *solve et repete*. Ainda assim, para ele:

O preceito do *solve et repete* não é senão uma modalidade particular que o princípio da legitimidade y executividade dos atos administrativos adquire no direito tributário italiano, justificado pela importância do interesse público que o legislador quer proteger e pelo conteúdo particular (obrigação pecuniária) da decisão executória tributária. (PUGLIESE, 1976, p. 339, tradução nossa)<sup>20</sup>

Tal justificativa é questionada, com acerto, por Giannini (1974, p. 259). Para ele, o princípio da executividade dos atos administrativos determinava que a Administração poderia efetivar coativamente o comando dos atos administrativos, independentemente da existência de ação judicial tendente a questionar a validade de tais atos. Do princípio decorreria

(...) a ineficácia da ação judicial para paralisar e suspender a ação executiva tendente ao recebimento do tributo, e, assim, a independência da ação judicial em relação ao procedimento executivo, não entretanto que a ação judicial não possa ser examinada pelo juízo sem o prévio pagamento do tributo. (GIANNINI, 1974, p. 259, tradução nossa)<sup>21</sup>

Assim, a exigência de quitação prévia do tributo para questionamento judicial das obrigações tributárias não poderia ser vista como decorrência da executividade dos atos administrativos. Esta exigia apenas que a efetivação prática dos atos não fosse obstaculizada

<sup>20</sup> El precepto de *solve et repete* no es sino una modalidad particular que el principio de la legitimidad y la ejecutoriedad de los actos administrativos adquiere en el derecho tributario italiano, justificado por la importancia del interés público que el legislador quiere proteger y por el contenido particular (obligación pecuniaria) de la decisión ejecutoria tributaria.

<sup>21</sup> L'inefficacia dell'azione giudiziaria a paralizzare e a sospendere l'azione esecutiva per la riscossione del tributo, e quindi l'indipendenza dell'azione giudiziaria dal procedimento esecutivo, non già che l'azione giudiziaria non possa neppure essere esaminata dal giudice senza il previo pagamento del tributo.

por questionamentos judiciais: o ajuizamento de ação questionando a cobrança dos tributos não impedia a Administração de buscar a concretização dos comandos legais. Exigir a prova de quitação significa, então, algo mais que garantir a executividade. Abre-se espaço, assim, para uma justificativa que leve em conta o efeito prático da medida: constranger o contribuinte ao pagamento do crédito tributário (reforço de coerção das obrigações tributárias).

Para Giannini, a regra do *solve et repete* seria, portanto, uma regra peculiar de direito tributário e constituía uma pressão para constranger o contribuinte a pagar tempestivamente a obrigação tributária (1976, p. 260). Nesse sentido, teria caráter odioso e, mesmo antes de ser expungida do ordenamento jurídico, vinha tendo aplicação temperada pela Corte Suprema Italiana. Essa também é a visão Griziotti (*apud* TAVOLARO, 1998, p. 187), para quem o *solve et repete* seria um instituto próprio de Direito Financeiro e erigiria uma muralha contra os contribuintes de má-fé.

Pugliese (1976, p. 336) faz menção, também, a uma justificativa prática da regra: a necessidade de que o Estado disponha dos recursos exigidos para o desenvolvimento de sua atividade e para prevenir o perigo de questionamentos maliciosos e de demoras injustificadas que dificultassem a pronta arrecadação dos tributos. Já naquela época enxergava-se no instituto um instrumento de coerção dos contribuintes para que cumprissem suas obrigações tributárias (garantia do recebimento dos créditos tributários), mesmo que desejassem questioná-las no Poder Judiciário.

A esse respeito, Chiovenda (1940, p. 325), considerando a regra como um pressuposto processual específico, afirma que seu propósito seria o de dificultar a instauração do juízo, como meio coativo para obrigar o autor a realizar uma prestação prévia devida em virtude de um juízo precedente (o acertamento da obrigação tributária). A regra seria um meio de coação para obter o pagamento do imposto (CHIOVENDA, 1940, p. 326).

Não obstante as divergências, havia certo consenso em se reconhecer que o objetivo do dispositivo era o de propiciar uma pronta e rápida arrecadação dos tributos devidos, evitando oposições maliciosas, tudo por meio de uma restrição ao questionamento judicial dos tributos (se quer questionar, que pague primeiro).

É curioso e digno de nota o fato de a regra do *solve et repete* do Direito Tributário italiano ter sido declarada inconstitucional pela Corte Italiana em 1961 (*Sentenza n. 21, 24 de Marzo de 1961*), pouco antes de o STF adotar a prática de condenação das medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores como forma de compeli-los ao recolhimento dos tributos devidos.

A decisão da Corte Italiana se baseou em violação aos artigos 3 (igualdade), 24 (devido processo legal adjetivo) e 113 (garantia de tutela jurisdicional contra os atos da Administração) da Constituição então vigente. O instituto foi considerado como medida enérgica e eficaz para efetivação do interesse público na arrecadação dos tributos, mas não condizente com as modernas exigências sobre como deveriam ser travadas as relações Estado-cidadão (ITÁLIA, 1961). O argumento de que a medida encerraria grave violação ao princípio da igualdade foi decisivo para que houvesse a declaração de inconstitucionalidade. Confira-se:

(...) é evidente a diferença de tratamento que da regra decorre entre o contribuinte, que esteja em condições de pagar imediatamente o tributo por inteiro, e o contribuinte que não tenha meios suficientes para fazer o pagamento, nem possa recorrer de forma ágil ao crédito, entre outras coisas por que, ainda que em caso de vitória em juízo, não obterá reembolso da soma recolhida senão com atraso. Ao primeiro é, assim, consentido, em consequência de sua condição econômica, de reclamar justiça e de obtê-la, quando puder provar que tem razão; ao segundo esta faculdade se torna difícil e até mesmo impossível, não só de fato, mas também de direito, em decorrência de um pressuposto processual estabelecido pela lei e consistente no ônus do pagamento de uma soma eventualmente muito elevada. (ITÁLIA, 1961, p. 3, tradução nossa)<sup>22</sup>

Duas observações merecem ser feitas em relação à decisão da Corte Constitucional Italiana. A primeira delas diz respeito à curiosidade já mencionada linhas atrás: a decisão precedeu o período de formação e intensa reprodução, no STF, da orientação condenatória das chamadas sanções políticas que, ao ver do então Ministro Baleeiro, teriam o efeito prático de instituir, entre nós o regime do *solve et repete*.

Nada há de concreto que possa demonstrar a suposição de que a decisão da Corte Italiana influenciou a tomada de posição do STF. Não há qualquer menção, nos julgados do STF, à decisão proferida pela Corte Italiana. Mas, tendo em vista a repercussão do Direito Tributário italiano nos estudos e na produção doutrinária de Baleeiro, desconfia-se ter havido dita influência, sobretudo quando se confirma que o Ministro Baleeiro capitaneou a corrente condenatória das impropriamente chamadas sanções políticas. Talvez por isso, Tavolaro (1998, p. 189) afirme que o RE nº 63.026 utilizou-se do conhecimento do julgados da

---

<sup>22</sup> (...) è evidente la differenza di trattamento che ne consegue fra il contribuente, che sia in grado di pagare immediatamente l'intero tributo, ed il contribuente, che non abbia mezzi sufficienti per fare il pagamento, né possa procurarseli agevolmente ricorrendo al credito, fra l'altro perché, anche in caso di vittoria in giudizio, non otterrebbe il rimborso delle somme versate se non con ritardo. Al primo è, dunque, consentito, proprio in conseguenza delle sue condizioni economiche, di chiedere giustizia e di ottenerla, ove possa provare di aver ragione; al secondo questa facoltà è resa difficile e talvolta impossibile, non solo di fatto, ma anche in base al diritto, in forza di un presupposto processuale stabilito dalla legge e consistente nell'onere del versamento di una somma eventualmente assai ingente (Sentenza 21/1961, p. 3)

Suprema Corte Italiana, assentando-se o repúdio à regra do *solve et repete*.

A segunda observação refere-se ao argumento da violação à igualdade: não é comum, no Direito Tributário brasileiro, a utilização de tal argumento como base para a consideração da ilegitimidade das medidas restritivas caracterizadas como sanções políticas. Como exceção à regra, podem-se mencionar apenas as lições de Derzi (BALEEIRO, 1999, p. 985), que invoca uma suposta violação ao princípio da igualdade.

Reconhece-se a pertinência do tema: as exigências de regularidade fiscal podem ser mais facilmente atendidas por aqueles que têm maior capacidade financeira. Pode ocorrer, então, de estas medidas implementarem exigências (de oferecimento de garantia, p. ex.) que serão mais dificilmente cumpridas por aqueles com menor capacidade financeira, o que, em tese poderia consistir numa violação ao princípio constitucional da igualdade.

As considerações sobre o princípio da igualdade exigiriam uma análise detalhada das suas concretizações no Direito Tributário brasileiro. É possível se imaginar, por exemplo, situação fática em que dois contribuintes possuem, em seus nomes, débitos de imposto de renda em aberto (vencidos, exigíveis, não pagos e nem garantidos) no valor de R\$ 100.000,00 para cada um deles.

Ambos estariam interessados em obter do Poder Público incentivos fiscais, para o que lhes seria exigida a condição de regularidade fiscal. Um deles, em melhor condição financeira no momento, possui meios de garantir o débito na execução fiscal e, com isso, alcançar a regularidade fiscal exigida. O outro, em piores condições financeiras, não. O princípio da igualdade poderia ser, então, convocado a favor deste segundo contribuinte, com a alegação de que ele estaria recebendo tratamento diferenciado não justificado. A resposta a esta questão, como se disse, exigiria uma incursão profunda nas repercussões do princípio da igualdade no Direito Tributário brasileiro, o que extrapola os limites do presente trabalho.

Vale ressaltar, ainda, que Giannini (1976, p. 262), fazendo menção a Esposito, ressaltava que o argumento da igualdade esteve presente na fundamentação da decisão pois a alegação de violação ao princípio atraía a competência da Corte Constitucional, muito embora as preocupações desta última fossem essencialmente com o caráter inoportuno da regra do *solve et repete*.

No direito tributário brasileiro, duas determinações legislativas foram avaliadas pela doutrina e pela Jurisprudência como implementações da regra do *solve et repete* (além, é claro, de todas aquelas medidas caracterizadas como sanções políticas).

A primeira delas diz respeito à exigência, veiculada no art. 38 da Lei nº 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais – LEF), no sentido de que a ação anulatória deveria ser precedida

do depósito do valor do crédito tributário.

Coelho (2001, p. 55) já afirmava que o citado dispositivo seria criticável e nesse mesmo sentido também já havia se posicionado Machado (1981, p. 116), para quem era inconstitucional o art. 38, da Lei 6.830/80 e, por isso, admissível a anulação independentemente de depósito prévio.

Tal dispositivo foi interpretado de forma que o depósito (que acarreta a suspensão da exigibilidade do crédito) somente poderia ser exigido caso se pretendesse impedir o ajuizamento da execução fiscal (RE nº 105.552/SP, Rel. Min. Djaci Falcão, DJ 30/08/1985 e RE nº 103.400/SP, Rel. Min. Rafael Mayer, DJ 10/12/1984).

Em ambos os julgados compareceu o argumento da inafastabilidade do Poder Judiciário: exigir, em qualquer hipótese, o depósito como condição de admissibilidade da ação anulatória representaria afronta à cláusula constitucional. Tal exigência somente se legitimaria como condição para inibir o ajuizamento ou o prosseguimento da execução fiscal, como consequência do efeito de suspensão de exigibilidade do crédito tributário (art. 151, inc. II do CTN).

Em sede doutrinária, Carrazza (2001, p. 230) também considerou inconstitucional a exigência, adicionando, ao argumento da universalidade da jurisdição, aquele ligado ao princípio da igualdade.

Exigência semelhante também foi avaliada pelo STF no julgamento da ADI nº 1.074-3, dirigida contra dispositivo de lei federal (Lei nº 8.870/94, art. 19) que exigia o depósito prévio como condição de admissibilidade de ação judicial que tinham por objeto a discussão de créditos devidos à seguridade social. Já no julgamento da medida liminar (ADI nº 1.074-3, Rel. Min. Francisco Rezek, DJ 23/09/94), o dispositivo foi considerado inconstitucional, com argumentos que giravam em torno da garantia de acesso ao Poder Judiciário e da violação ao princípio da igualdade. O mesmo ocorreu quando do julgamento definitivo da ADI nº 1.074-3 (Rel. Min. Eros Grau, DJ 25/05/2007).

A segunda determinação legislativa refere-se à exigência de depósito como condição de admissibilidade de recurso administrativo interposto contra atos de constituição de créditos tributários. Em sede doutrinária, a exigência foi equiparada à regra do *solve et repete* (TAVOLARO, 1998). No julgamento do RE nº 388.359-3 (Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 22/06/2007), a exigência foi considerada inconstitucional. O então Ministro Eros Grau chegou a afirmar que a exigência “*se desdobra da máxima fascista solve et repete*” (fl. 834) e o Ministro Celso de Mello (fl. 852), que seria “*verdadeira restauração da velha fórmula regalista do ‘solve et repete’*”.

A exigência do depósito foi considerada inconstitucional (por afronta à garantia constitucional da ampla defesa). Compareceu, no julgamento, o argumento de que a exigência se traduzia, também, em violação ao princípio da igualdade. O Ministro Ricardo Lewandowski considerou que haveria clara afronta “*ao princípio da isonomia, sobretudo porque coloca cidadãos em situação de desigualdade perante a Administração tendo em vista os seus recursos materiais*” (fl. 832). Também nesse sentido foram as considerações do Ministro Cezar Peluso: a exigência configuraria discriminação baseada na condição financeira do interessado.

De tudo o que se expôs acerca das manifestações concretas do regime do *solve et repete* entre nós, podem-se extrair algumas importantes conclusões.

A regra do *solve et repete*, que, em sua formulação clássica, impõe o prévio pagamento como condição de admissibilidade do questionamento judicial dos créditos tributários, teve sua inconstitucionalidade reconhecida de forma enérgica pela jurisprudência do STF. Os argumentos para tanto são a garantia de acesso ao Poder Judiciário, além de razões de isonomia. Assim, restrições impostas ao contribuinte devedor que impliquem o pagamento do crédito tributário antes do questionamento judicial (e até mesmo administrativo) de sua legitimidade, certamente serão consideradas inconstitucionais.

Mas a regra do *solve et repete* pode não se manifestar de forma explícita, por meio de fórmulas que condicionem expressamente o acesso ao Poder Judiciário (ou à Administração) ao prévio pagamento do tributo (lembre-se: a exigência de depósito para a admissão de recurso administrativo foi considerada uma derivação da regra).

Dai a equiparação das medidas restritivas ao regime do *solve et repete*: algumas restrições podem ser tão drásticas (p. ex., ameaça de interdição em caso de não pagamento), que acarretarão, certamente, o efeito prático de compelir o contribuinte ao pagamento prévio, para depois, se assim desejar, buscar a restituição do tributo devido. Para evitar a ameaça de interdição (ou qualquer outra medida restritiva), o contribuinte não questiona previamente o tributo que considera indevido: paga-o e, depois, se assim desejar, busca a restituição.

Isso significa que as considerações sobre o regime do *solve et repete* deverão permear a análise de toda e qualquer medida restritiva imposta ao contribuinte devedor: elas podem significar uma intervenção no âmbito do direito constitucional de acesso ao Poder Judiciário e, também, na isonomia (tema que, como se alertou, extrapola os limites do presente trabalho).

### **3.3 As manifestações doutrinárias que reproduzem a tese condenatória das chamadas**

## sanções políticas

Como já se afirmou, o trato teórico das medidas restritivas usualmente consideradas sanções políticas sempre sofreu influências da orientação jurisprudencial do STF. Durante o período de formação e intensa reprodução das súmulas condenatórias das sanções políticas, a doutrina do Direito Tributário brasileiro tinha por hábito mencionar a existência dessa orientação e reforçar os argumentos que eram adotados pela tese. Não se costumava cogitar de qualquer circunstância fática ou jurídica capaz de flexibilizar a condenação absoluta de ditas medidas restritivas.

Machado (1984, p. 161), em obra dedicada às garantias, preferências e privilégios do crédito tributário, caracterizou as chamadas sanções políticas como garantias. Comentando as primeiras decisões proferidas pelo STF, que desaguaram na edição das súmulas nº 70, 323 e 547, afirmou que os questionamentos das medidas restritivas, àquela época, se faziam à luz das inspirações liberais da Constituição de 1946 e concluiu:

Não obstante a existência de três Súmulas do STF, condenatórias das chamadas sanções políticas, e a firmeza, e mesmo a veemência dos votos dos vários Ministros do Supremo, nos acórdãos que dão sustentação às Súmulas já mencionadas, em alguns setores do Poder Judiciário, a complacência de juízes e tribunais têm incentivado as autoridades fazendárias a adotarem, especialmente sob a denominação de regimes especiais de controle e fiscalização, diversas medidas representativas de verdadeira coação (1984, p. 163).

Ao dar exemplos das chamadas sanções políticas, Machado (1984, p. 165) citou a legislação mineira vigente à época, que exigia certidão negativa para inscrição ou baixa de inscrição como contribuinte e baixa de registro na Junta Comercial, exigências tidas como violadoras do livre exercício de atividades profissionais.

A ilegitimidade das sanções políticas poderia, então, ser demonstrada por outro fundamento, diverso da violação do devido processo legal: elas seriam contrárias à liberdade de exercício de atividade profissional (art. 170, parágrafo único da CF/88).

Mostra-se relevante o ingresso de novo componente, uma vez que, nos casos em que a exigência (para o exercício de determinados direitos) diz respeito à condição de regularidade fiscal (e não de pagamento) não se revela tão evidente a violação à cláusula da inafastabilidade do Poder Judiciário (argumento utilizado pelo STF na construção das súmulas condenatórias das sanções políticas).

A exigência de que o contribuinte ostente, para a prática de determinado ato, a condição de regularidade fiscal, não pode ser tida, de plano, como coação ao recolhimento do

tributo devido (não se trata de instituição do regime do *solve et repete*). O sujeito passivo que desejar questionar em juízo a legitimidade do tributo exigido poderá o fazer, sem que lhe seja exigido o prévio recolhimento do tributo.

A exigência de regularidade fiscal para a prática de determinados atos atua de outra forma e, por isso, mostra-se relevante a invocação da liberdade de exercício de atividade econômica como proteção em relação às medidas restritivas.

Fanucchi (1980, p. 407), abordando o tema também na parte dedicada às garantias e privilégios do crédito tributário, identificava, entre estas, aquelas restritivas ao exercício profissional ou de atividade econômica, que seriam, já naquela época, “*consideradas inconstitucionais por torrencial jurisprudência de todos os nossos tribunais*”. O autor enxerga, na medida, prejuízo inclusive para a Fazenda Pública: “*se o sujeito passivo é tolhido no exercício normal de suas atividades porque deve parcelas tributárias, é certo que dele se estará retirando a capacidade de produzir numerário que acabe por habilitá-lo ao pagamento do débito*” (1980, p. 408). Nesse sentido, as medidas restritivas sequer seriam adequadas a fomentar o objetivo a que se destinam: garantir o recebimento futuro do crédito tributário devido.

Em interessante analogia, Fanucchi (1980, p. 408) considera, ainda, que a prática de imposição das medidas restritivas seria a versão tributária da velha estória infantil da galinha dos ovos de ouro. O contribuinte devedor seria a galinha dos ovos de ouro<sup>23</sup>. A Administração Tributária, ávida por garantir o recebimento de eventuais débitos do contribuinte, aniquila-o com a imposição de medidas restritivas, o que geraria, por fim, o não recebimento dos débitos já existentes e, também, inviabilizaria os pagamentos correntes e devidos em virtude do desenvolvimento das atividades econômicas (impedidas pela aplicação da medida restritiva).

Em obra dedicada ao tema das infrações e sanções administrativas, Oliveira (1985, p. 71-73) já considerava que as sanções, quaisquer delas, não poderiam ser desproporcionais, querendo isso significar que com elas não era permitido ir além daquilo justificado pela finalidade buscada (como se verá, algo muito próximo da regra parcial da necessidade na aplicação da máxima de proporcionalidade).

As sanções que comprometem a atividade proporcional dos contribuintes seriam exemplos de aplicação desproporcionada de penas e, por isso, eram tidas por

---

<sup>23</sup> A conhecida fábula narra a estória de um casal de camponeses que adquire uma galinha cujos ovos são de ouro. Os ovos são “botados”, um a um, no dia-a-dia, e depois vendidos pelos camponeses, o que lhes gera um expressivo rendimento diário. Ávido por rendimentos ainda mais expressivos e que seriam percebidos de forma mais rápida, um dos camponeses decide matar a galinha dos ovos de ouro e extrair aqueles que já estivessem no ventre da galinha. Surpreende-se com a inexistência de qualquer ovo no ventre da galinha morta e perde sua principal fonte de riqueza.

inconstitucionais, hipóteses de desvio de finalidade que ultrapassava os limites do razoável (OLIVEIRA, 1985, p. 71-73).

Moraes (1995, p. 571), considerando as medidas restritivas como penalidades inconstitucionais, menciona a prática do Poder Judiciário de considerá-las contrárias a “*certos princípios e garantias individuais*”. Reproduzindo a orientação então consolidada no STF, afirma que não seriam admitidas as sanções destinadas a “*coagir os devedores a saldarem suas contas ao erário*”.

Entre tais penalidades inconstitucionais estaria a proibição de transacionar aplicada ao devedor remisso: a declaração de que determinada pessoa era devedora remissa significava proibição de transacionar com órgãos públicos e foi considerada “*expediente para forçar o devedor a pagar o tributo*”. A medida se aproxima de uma daquelas mais recentemente engendradas pela Administração Tributária e que costuma ser rotulada de ilegítima sanção política: os cadastros de inadimplentes, usualmente nomeados CADIN’s.

Com relação à apreensão de mercadorias, Moraes (1995, p. 572) cita a orientação condenatória do STF, mas afirma que a medida se justificaria nos casos em que fosse necessária para a comprovação da irregularidade, ou para colher os elementos necessários a tanto, mas não naqueles em que o expediente é utilizado como meio coercitivo de cobrança (a execução fiscal seria o meio próprio).

A posição de Moraes não destoava daquela que, à época, vinha sendo adotada pelo STF. Na verdade, sua abordagem acerca das medidas restritivas, consideradas por ele como verdadeiras penalidades, limitou-se a uma enumeração daquelas que vinham sendo rechaçadas pela orientação consolidada naquele tribunal.

Em artigo doutrinário especificamente dedicado ao tema, Hugo de Brito Machado (1998, p. 46), talvez um dos mais ferrenhos críticos das medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores, conceitua as sanções políticas como “*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.*” (MACHADO, 1998, p. 46)

Segundo afirmou, tais medidas seriam ilegítimas, por implicarem violação ao direito de exercício de atividade lícita, contrariando o art. 5º, inc. XIII e art. 170, parágrafo único da CF/88. Haveria, ainda, afronta ao devido processo legal, “*com grave violação do direito de defesa do contribuinte, por que a autoridade que a este impõe a restrição não é a autoridade competente para apreciar se a exigência do tributo é ou não legal*” (1998, p. 47).

Derzi, em notas de atualização à obra de Baleeiro (1999, p. 985), ao encerrar o

capítulo que trata das garantias e privilégios do crédito tributário, destaca que as vantagens e prerrogativas deste não podem se revelar como obstáculos ao exercício pleno de direitos fundamentais. Tais obstáculos configurariam “*verdadeiras sanções políticas, que limitam o acesso ao Poder Judiciário, ou o livre exercício das atividades comerciais ou profissionais, que impõem tratamento discriminatório e desigual, quebrando a livre concorrência*”.

Para Derzi, as chamadas sanções políticas comumente ofenderiam o direito dos contribuintes de:

- (a) exercer em plenitude suas atividades comerciais, em regime de livre concorrência, a teor dos arts. 5º, XIII, e 170, IV, da Constituição;
- (b) ser tributado nos termos estritos da lei, com espeque nos arts. 5º, II, e 150, I, da Constituição; arts. 97 e 128 do CTN;
- (c) discutir, na via administrativa, plenamente as autuações e cobranças que sofrerem, sem garantia de instância, mediante contraditório e ampla defesa, conforme art. 5º LV;
- (d) discutir suas pretensões jurídicas em face do Estado, seguindo o devido processo legal, segundo o art. 5º, XXXV, LIV e LV;
- (e) não tolerar confisco nem perdimento de bens sem o devido processo legal, conforme o art. 5º, XXXV, LIV e LV;
- (f) ser tratado com igualdade, mormente em face de seus concorrentes, sem discriminações odiosas, como preceitua o art. 5º, I, XIX e 150, II, combinados;
- (g) ser tratado com respeito e dignidade, implicando a motivação dos atos administrativos contra eles lavrados, conforme art. 5º, V, LV, c/c art. 37 da Lei Fundamental. (BALEEIRO, 1999, p. 986)

Para Derzi, seriam clássicas sanções políticas a proibição de aquisição de estampilhas e talonários, a vedação de despacho de mercadorias nas alfândegas, a adoção de regime especial de tributação, a exigência de garantia de instância para recorrer na esfera administrativa, a vedação de discussão de certas questões no processo administrativo, a inscrição do crédito em dívida ativa sem a possibilidade de impugnação pelo sujeito passivo, o pedido de falência, o protesto de certidão de Dívida Ativa, a divulgação ou publicação do nome de pretensos devedores e a recusa injustificada em fornecer certidões negativas (BALEEIRO, 1999, p. 987).

De novidade nas considerações de Derzi, pode-se destacar a menção à categoria dos direitos fundamentais (as sanções políticas criariam obstáculos ao pleno exercício de direitos fundamentais). Na linha do que se espera demonstrar neste trabalho, as medidas usualmente caracterizadas como sanções políticas devem mesmo ser caracterizadas como restrições ao exercício dos direitos fundamentais e como tais devem ter sua legitimidade avaliada.

Além disso, já naquela época, Derzi considerava como ilegítimo o protesto de Certidão de Dívida Ativa, uma das sanções políticas por ela relacionadas. Muito embora não tenham sido declinados os argumentos que embasavam a afirmação, chama a atenção a

consideração de que as sanções políticas poderiam configurar violação à igualdade, argumento que compareceu na condenação do instituto do *solve et repete*. E, por fim, destacasse, ainda, a consideração de Derzi no sentido de que as sanções políticas configurariam violação à livre concorrência, argumento que, mais tarde, seria utilizado pelo STF como justificativa para uma flexibilização no trato das medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores (MC-AC nº 1.657).

Coelho (2001, p. 51), em obra específica sobre Infrações e Sanções Tributárias, ao abordar os limites qualitativos ao estabelecimento das sanções, considera que estas só poderiam ser pecuniárias. Repugnaria aos povos civilizados o confisco de bens ou as restrições à liberdade impostas em razão do descumprimento de deveres fiscais. Entre nós, a proibição prisão por dívidas (art. 5º, inc. LXVII da CF/88) impediria que as sanções fossem privativas de liberdade. A liberdade de exercício de trabalho, ofício e profissão (art. 5º, inc. XIII da CF/88) vedaria as sanções que impedissem o exercício de profissão e o direito de propriedade (art. 5º, inc. XXII da CF/88), além daquelas que se mostrassem confiscatórias.

Ainda tratando dos limites ao estabelecimento de sanções no Direito Tributário, Coelho (2001, p. 53) exige que, neste âmbito, seja observada a cláusula do devido processo legal, de forma que não seria lícita a exigência como condição para a obtenção de proteção jurisdicional, de esgotamento do processo administrativo ou de garantia de instância (depósito da quantia discutida em juízo).

Com relação a algumas medidas usualmente caracterizadas como sanções políticas, Coelho (2001, p. 59) avalia que as apreensões de mercadorias apenas se justificariam para auxiliar na lavratura do ato de lançamento e do auto de infração, após o que deveriam elas ser devolvidas aos contribuintes. Afirma o autor que as apreensões por *razões miúdas* funcionariam como constrições oblíquas, “*induzindo os contribuintes, às vezes, a satisfazerem multas escorchantes e tributos indevidos (às vezes é mais barato pagar do que discutir)*” (COELHO, 2001, p. 60).

O autor considera as interdições um resquício da tributação regaliana (a exploração de atividades, regalias, era permitida aos súditos mediante o pagamento de certas contribuições que, uma vez não pagas, geravam a cassação da regalia). Em nosso direito tributário, as interdições de estabelecimento seriam proibidas em virtude do princípio constitucional da liberdade de exercício de ofícios e profissões (COELHO, 2001, p. 62). Segundo afirma, não poderia “*o legislador, portanto, a título de sancionar descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, impedir ou mesmo restringir as atividades dos contribuintes, interditando estabelecimentos, negócios ou instrumentos de trabalho.*”

(COELHO, 2001, p. 63).

Menciona, ainda, a declaração do devedor remisso implicando a proibição de transacionar com a Administração Pública. Segundo ele, tais práticas (em tudo semelhantes aos atuais cadastros de inadimplência – CADIN's) seriam inconstitucionais e assim vinham sendo reconhecidas pelo STF (2001, p. 63).

Como se percebe, as considerações de Coelho em nada diferem do que costumava fazer o STF nos tempos de consolidação e reprodução da orientação que, de forma absoluta, considerava ilegítimas as medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores.

Carrazza (2006, p. 522), em obra dedicada exclusivamente ao ICMS, afirma que constituiria prática comum a apreensão de mercadorias consideradas em situação irregular, como forma de recebimento do imposto e de multas devidas pelo contribuinte. O objetivo da apreensão deveria ser, sempre, possibilitar meios de verificação da infração fiscal. Coletados os elementos necessários, a mercadoria deveria ser devolvida imediatamente. Menciona a existência, em projeto de *Código de Defesa do Contribuinte* tramitando no Senado, de dispositivo que consideraria ilegítimo o ato de retenção de mercadorias (e outros bens apreendidos) por prazo superior ao necessário para a prática de atos assecuratórios dos interesses da Administração Tributária. Chega a afirmar a manifesta inconstitucionalidade de dispositivos da legislação do estado de São Paulo que condicionavam a devolução de mercadorias apreendidas à exibição de prova de pagamento do imposto.

Machado Segundo (2004, p. 217), em trabalho especificamente dedicado ao tema das sanções tributárias e abordando a questão sob o enfoque do devido processo legal, afirma que as sanções, muitas vezes, seriam aplicadas como método rápido e eficaz de cobrança de tributos devidos, de modo desproporcional e à revelia do devido processo legal.

Seriam criadas restrições insuportáveis de direitos, como forma de compelir o contribuinte ao recolhimento do tributo devido. Exemplos dessas medidas seriam, entre outras, a apreensão de mercadorias, a proibição de impressão de notas fiscais e a suspensão ou cancelamento de CNPJ.

Já em análise restrita às apreensões de mercadorias, Machado Segundo (2004, p. 218 e 2009, p. 83) considera que, efetuado o lançamento e documentada a prática de eventuais infrações, as mercadorias não poderiam continuar retidas como forma de coagir o contribuinte ao recolhimento do tributo devido.

Segundo ele, nesse ponto fazendo coro com Carrazza (2006, p. 522) e Coelho (2001, p. 60), seria comum que as mercadorias permanecessem no poder da Administração Tributária mesmo depois de efetuado o lançamento, tudo com o objetivo de forçar o

pagamento do débito. Alguns diplomas legais seriam, inclusive, expressos em condicionar a liberação ao pagamento do tributo devido. Para ele, tais medidas seriam inconstitucionais, pois implicariam confisco de bens sem o devido processo legal (2004, p. 218 e 2009, p. 84) e colocariam o sujeito passivo em situação em que *“ou paga o crédito da maneira como este foi lançado pela autoridade, sem nada questionar, ou se vê privado dos bens que necessita para dar continuidade às suas atividades profissionais”* (regime do *solve et repete*).

As medidas aplicadas nesses moldes desrespeitariam o direito de propriedade e as liberdades profissional e econômica e, ainda de forma mais evidente, o devido processo legal (ou o contribuinte paga o tributo e tem a mercadoria liberada ou exerce seu direito de defesa contra a autuação que eventualmente considere indevida).

Invoca, também, Machado Segundo (2004, p. 218 e 2009, p. 84) o princípio da proporcionalidade, argumentando que a cobrança do crédito tributário deveria ser feita por meio que, a um só tempo, assegurasse o seu recebimento e garantisse ao contribuinte o exercício do controle de legalidade da exigência e a continuidade do exercício de sua atividade profissional. Para ele, os expedientes oblíquos constituiriam verdadeira execução indireta administrativa que desprezariam por completo o direito do contribuinte ao devido processo legal, à ampla defesa e a suas liberdades econômica e profissional.

As manifestações doutrinárias acerca da apreensão de mercadorias e sua caracterização como ilegítima sanção política condizem com aquilo que acabou sendo decidido pelo STF no julgamento da ADI 395-0: a retenção de mercadorias até a comprovação da posse legítima não violaria o devido processo legal nem as liberdades de trabalho, profissão e atividade econômica. Antes, seria exercício regular do Poder de Polícia da Administração Tributária. A ilegitimidade de ditas apreensões decorreria de seu uso como meio de coerção do contribuinte ao recolhimento do tributo devido, ai sim em violação aos mencionados princípios constitucionais.

A invocação feita por Machado Segundo (2004, p. 218 e 2009, p. 84) à proporcionalidade, muito embora não dotada de maiores fundamentações (nem acompanhada de uma análise estruturada), já apontava para um tendência de utilizá-la como mecanismo de controle das chamadas sanções políticas. Ainda que de forma não explícita, o trato teórico das medidas restritivas começa a se aproximar daquele relativo ao limites das restrições aos direitos fundamentais.

Nesse sentido também já caminhava Pontes (2000) em obra dedicada ao princípio da proporcionalidade e sua aplicação ao Direito Tributário. Para ele (2000, p. 139), tal

princípio<sup>24</sup>, em sua tríplice dimensão (adequação, necessidade e conformidade ou proporcionalidade em sentido estrito) seria instrumento apto ao controle da atividade estatal direcionada à garantia de concretização da ordem jurídica (atividade sancionatória).

A avaliação da necessidade tornaria inconstitucional aquilo que chamou de sanções indiretas ou políticas. Medidas menos gravosas e até mais eficazes (execução fiscal e cautelares fiscais) seriam as adequadas para que o Estado pudesse exercer seu direito à percepção da receita tributária.

Além disso, algumas sanções poderiam ser consideradas ilegítimas por afrontarem a 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 (PONTES, 1999, p. 142).

Nesse sentido, seriam inconstitucionais as interdições de estabelecimento motivadas pelo descumprimento das obrigações tributárias e, também, os regimes especiais de fiscalização, considerados restrições desproporcionais ao direito à livre iniciativa (PONTES, 1999, p. 143).

Toda a concepção de Pontes decorre da consideração de que, por meio das sanções (inclusive as indiretas ou políticas), impõe-se uma *“limitação à esfera juridicamente protegida (prima facie) do infrator, quase sempre concernente à sua liberdade e propriedade”*. (PONTES, 1999, p. 137). A proporcionalidade, em seus três aspectos, seria, assim, instrumento de controle de tais limitações. Tal concepção acabou sendo adotada pelo STF, que, como se viu, em tempos recentes, vem adotando razões de proporcionalidade no controle de legitimidade das medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores.

Em seu já mencionado trabalho sobre o tema, Bim (2004) realiza a análise das medidas restritivas com foco no devido processo legal substantivo (as exigências de razoabilidade e proporcionalidade). Sua radical condenação das medidas restritivas já se pode entrever na afirmação de que *“com exceção do disposto no § 3º do art. 195 da CF, há patente inconstitucionalidade das sanções indiretas tributárias, ainda que a sua previsão seja acrescida por emenda constitucional, como veremos.”* (BIM, 2004, p. 69).

Extraindo os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade da cláusula do devido processo legal (2004, p. 73) e considerando que, no discurso constitucional esta última

---

<sup>24</sup> Como será percebido, este trabalho adota nomenclatura diversa e não considera a proporcionalidade um princípio mas uma máxima. É que, na divisão entre regras e princípios, a proporcionalidade estaria mais próxima das regras que dos princípios.

estaria incluída naquela, Bim considera que as medidas restritivas seriam evidente desvio de finalidade, já que se consubstanciariam em exigência de adimplemento tributário para a prática de atos absolutamente estranhos, não existindo relação direta dos tributos com os atos a serem praticados (BIM, 2004, p. 73). Nesse sentido, seria patente a desarrazoabilidade das medidas restritivas.

Com relação à proporcionalidade, Bim realiza uma confusa análise da regra parcial da adequação, afirmando que as medidas restritivas “*não constituem o meio juridicamente idôneo para expropriar o patrimônio do devedor e, muito menos, constituem condição de eficácia do ato a ser praticado*” (BIM, 2004, p. 80). Além disso, a apreensão de mercadorias não poderia ser considerada meio idôneo para a cobrança de tributos porque privaria o contribuinte do devido processo legal adjetivo. O mesmo se poderia dizer da exigência de certidão para fornecimento de habite-se e para registros mercantis: o meio não promoveria o fim, a preservação das condições de segurança da obra no caso do habite-se e publicidade, no dos registros mercantis. Nesse ponto, tece ainda Bim considerações sobre a execução fiscal, tido como meio adequado à exigência dos créditos tributários.

Trata-se, como se disse, de análise confusa da regra parcial da adequação. Como se verá em tópico específico sobre o a proporcionalidade, a regra da adequação apenas exige que o meio utilizado fomente o atingimento do objetivo. É o mesmo Bim (2004, p. 68) quem afirma que as medidas restritivas seriam implementadas por diversos meios, mas com um fim comum: garantir o adimplemento fiscal. Sendo assim, a pergunta que se deveria fazer era se os meios utilizados (apreensão de mercadorias e exigência de certidões) fomentariam o fim de garantir o recebimento do crédito tributário. Além disso, nesse estágio da análise da proporcionalidade não há que se cogitar de outros meios para a realização do fim. A comparação é entre meio e fim e não entre meio utilizado e meio alternativo.

No exame da necessidade, nomeado por Bim (2004, p. 81) de princípio da exigibilidade, há a consideração no sentido de que a execução fiscal e a cautelar fiscal seriam os meios menos restritivos para a busca do recebimento dos créditos tributários devidos. Como se verá, a análise aqui também é incompleta, já que, para ser tido como desnecessário, o meio alternativo deve ser, além de menos gravoso, tão ou mais eficiente que o meio utilizado. E Bim não cogita de qualquer questão envolvendo a eficiência da execução e da cautelar fiscais.

Finalizando a análise da proporcionalidade, Bim (2004, p. 82) considera que não seria possível a proibição do exercício de direitos fundamentais (liberdade de iniciativa, de profissão e direito à moradia) a pretexto de cobrar tributos. Não se realiza, aqui, a necessária

comparação entre a intensidade de intervenção no âmbito de proteção dos direitos fundamentais e o grau de importância do direito ou objetivo constitucional que justifica a imposição da medida interventiva. Tanto não se faz uma avaliação criteriosa que as medidas restritivas são caracterizadas como proibições ao exercício de direitos fundamentais, quando na verdade elas são restrições ou obstáculos ao exercício de tais direitos.

Depois de exemplificar algumas das medidas restritivas usualmente caracterizadas como sanções políticas, Bim conclui o estudo afirmando a inconstitucionalidade de tais medidas, tudo com base em razões de razoabilidade e proporcionalidade.

Também Ávila (2008) analisa as restrições impostas ao contribuinte devedor com base em razões de proporcionalidade. Segundo ele, a relação tributária possuiria efeitos patrimoniais decorrentes da subtração de meios de pagamento (ÁVILA, 2008, p. 334). Os tributos já interfeririam no direito à liberdade e o conteúdo essencial desse direito não poderia ser afetado pela tributação. A proibição do excesso em conjunto com a proporcionalidade seriam os mecanismos de controle do exercício do poder de tributar. Com relação às restrições administrativas, menciona Ávila (2008, p. 340) a tendência do STF de considerá-las inconstitucionais por embarçarem o livre exercício de atividade econômica.

Em todo caso, segundo afirma Ávila (2008, p. 341), o STF vinha constatando que nenhuma medida estatal poderia *“(a) proibir o exercício de um direito fundamental, inviabilizando-o substancialmente, independentemente do seu motivo; (b) restringir em excesso o livre exercício da atividade econômica, ainda que a medida não inviabilize por completo a atividade empresarial”*.

Ainda com relação ao que chamou de postulado da proibição do excesso (2009, p. 403), Ávila toca, novamente, no tema das restrições administrativas, mencionando decisões do STF com relação à imposição de regimes especiais de fiscalização (restrições arbitrárias e excessivas ao livre exercício de atividade econômica).

Especificamente com relação à proporcionalidade (para ele, um postulado), Ávila (2009, p. 422) considera que, no julgamento do RE nº 413.782, o STF teria efetuado o exame de necessidade e considerado que haveria, para a obtenção do adimplemento das obrigações tributárias, outras medidas menos restritivas que a imposição de regime de impressão de notas fiscais avulsas.

Isso evidencia, mais uma vez, a aproximação entre o tema das sanções políticas (restrições impostas aos contribuintes devedores) e o dos limites/restrições ao exercício de direitos (em regra, fundamentais): proibição do excesso e proporcionalidade seriam técnicas de avaliação da legitimidade de tais medidas restritivas.

Não se pode deixar de criticar a concepção de Ávila acerca do fenômeno tributário, como subtração de meios de pagamento e como interferência nos direitos de propriedade e na esfera de liberdade do contribuinte. Concepção como essa costuma ser o ponto de partida para a condenação de toda e qualquer restrição imposta ao contribuinte devedor: se o tributo é intervenção (subtração) da esfera de liberdade dos contribuintes, que dizer então das medidas restritivas impostas em razão do descumprimento das obrigações tributárias e como forma de reforço de coerção destas.<sup>25</sup>

Mas valem, de qualquer forma, as considerações de Ávila, especialmente para marcar a aproximação do objeto deste trabalho com o tema dos limites/restrições aos direitos fundamentais.

Também nessa linha são as considerações de Coimbra (2007, p. 315), para quem o princípio da proporcionalidade (e aquilo que chamou de seu *tríplice crivo*) imporá limites qualitativos às sanções tributárias, que não poderiam ser *indiretas, ditas morais ou políticas*, tidas como inadequadas, desnecessárias e impertinentes. Sem que efetivamente tenha realizado um teste estruturado de proporcionalidade, Coimbra (2007, p. 316) considera que as medidas restritivas seriam violadoras do direito ao livre exercício de atividade econômica.

Já com enfoque nas exigências de proporcionalidade e razoabilidade, Barroso e Barcellos (2007) propugnam pela inconstitucionalidade das sanções políticas no Direito Tributário brasileiro. O trabalho é digno de nota pois tem por objeto a avaliação da constitucionalidade do art. 2º do Decreto-lei nº 1.593/77, que serviu de base para a cassação do regime especial para industrialização de cigarros da *American Virginia Tabacos*. Foi publicado em 2007 e, acredita-se, antes de iniciado o julgamento da MC-AC n. 1.657-6, já que não há, nele, qualquer menção a uma data precisa de publicação e nem tampouco à controvérsia ali analisada.

Segundo afirmam os autores, as ditas sanções políticas seriam utilizadas como meios de compelir o contribuinte ao pagamento do tributos devido, sem que fosse necessária a adoção do procedimento previsto na legislação (execução fiscal). Em regra, elas seriam caracterizadas como “*restrições à liberdade de atuação dos indivíduos, sobretudo à liberdade de desenvolver atividades econômicas*” (BARROSO; BARCELLOS, 2007, p. 238).

Fazendo coro com a orientação então consolidada, os autores apresentam os dois conjuntos de argumentos que apontavam para o caráter ilegítimo das chamadas sanções políticas:

---

<sup>25</sup> A questão será aprofundada no item 5.1.

Em primeiro lugar, as chamadas sanções políticas importavam violação injustificada – e irrazoável – da livre iniciativa, da livre concorrência e do livre exercício de atividade profissional, além de desprestigiarem o valor do trabalho humano, em oposição ao que determina a Constituição (CF, arts. 1º, IV, 5º, XIII e a170). (BARROSO; BARCELLOS, 2007, p. 239).

Neste ponto, a razoabilidade (decomposta nos elementos adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) é adotada como parâmetro de controle e justifica a conclusão de que

(...) lacrar estabelecimentos comerciais, proibir o desenvolvimento de atividades lícitas e apreender estoques, mercadorias e outros bens de propriedade do contribuinte para obter o pagamento do tributo – quando existe o executivo fiscal para esse fim – são providências claramente excessivas e, portanto, irrazoáveis. (2007, p. 240).

Ressalte-se que Barroso e Barcellos são conhecidos por não promoverem uma distinção entre razoabilidade e proporcionalidade (FERRAZ, 2009, p. 138; CRUZ, 2007, p. 359). Assim, quando falam em teste de razoabilidade, na verdade realizam aquilo que, neste trabalho, é considerado como aplicação da máxima da proporcionalidade.

O segundo argumento seria o ligado ao devido processo legal: por meio das sanções políticas, a Administração Tributária conferiria *auto-executoriedade* à cobrança de prestações pecuniárias. Segundo afirmam os autores, em relação a *interesses meramente patrimoniais*, não seriam legítimas as regalias sobre o particular: a Administração estaria obrigada a recorrer às vias próprias para a cobrança de seus créditos (BARROSO; BARCELLOS, 2007, p. 242).

Depois de mencionar a existência de orientação consolidada no STF condenando a utilização das chamadas sanções políticas, Barroso e Barcellos criticam uma certa dificuldade de a Administração se conformar aos padrões constitucionais e qualificam as medidas restritivas previstas no art. 2º do Dec. lei nº 1.593/77 como “*sanção política clássica, quase um exemplo acadêmico do fenômeno*” (BARROSO; BARCELLOS, 2007, p. 247). Concluem, ao final, pela inconstitucionalidade das medidas restritivas previstas no decreto-lei também em virtude da ausência de procedimento administrativo capaz de “*assegurar a observância do devido processo legal administrativo, nos termos decorrentes da Constituição e da Lei nº 9.884/97*”. (BARROSO; BARCELLOS, 2007, p. 254).

Este era o estágio da doutrina do Direito Tributário brasileiro à época em que o STF reproduzia a orientação condenatória das medidas caracterizadas como sanções políticas.

Como já se viu, o julgamento da MC-AC 1.657-6, antecedido pelo julgamento do RE nº 413.782, desencadeou, naquele tribunal, um processo de autorreflexão acerca dos pressupostos teóricos que sustentavam a orientação jurisprudencial já tradicional. Isso teve repercussões em sede doutrinária e foram produzidas, também nessa seara, algumas manifestações exatamente com esse teor: uma reflexão e um aprofundamento nas justificativas em torno da tese condenatória das assim chamadas sanções políticas.

O curioso é que tais reflexões foram geradas por controvérsia envolvendo a aplicação de dispositivo legal considerado “*sanção política clássica, exemplo acadêmico do fenômeno*” (BARROSO E BARCELOS, 2007, p. 247), que “*se encaixa perfeitamente no arquétipo das sanções políticas*” (GODOI, 2011, p. 138) e que se traduz na “*sanção política mais severa como instrumento de cobrança de tributos*” (MACHADO, 2008, p. 94).

### **3.4 Algumas manifestações doutrinárias desencadeadas pela controvérsia posta na MC-AC 1.657-6: caso *American Virginia***

Como já se afirmou, a MC-AC 1.657-6 foi ajuizada no STF com o objetivo de se atribuir efeito suspensivo a recurso extraordinário interposto contra acórdão do TRF – 2ª Região que havia considerado válida a exigência, feita pela Secretaria Federal do Brasil à *American Virginia Tabacos*, de recolhimento de tributos devidos, sob pena de cassação de registro especial exigido das indústrias de cigarro.

A cassação de registro especial é medida que equivale à interdição do estabelecimento. Como se tratava de intimação para recolhimento de tributo sob ameaça de aplicação da medida restritiva, o ato revelava as características daqueles que vinham sendo tidos como ilegítimas sanções políticas. Uma vez evidente o risco de irreversibilidade da prestação jurisdicional (cujo efeito prático seria a cassação do ato de interdição) caso fosse ela deferida apenas ao final do trâmite do recurso extraordinário, era de se esperar que o STF reconhecesse, também, a relevância da fundamentação, que reproduzia a orientação jurisprudencial consolidada nas súmulas 70, 323 e 547, e concedesse a medida liminar.

Não foi o que aconteceu e isso levou a doutrina a retornar ao tema das impropriamente chamadas sanções políticas, reavaliando o acerto da tese que condenava, de forma absoluta, as medidas restritivas impostas ao contribuinte devedor.

Torres (2011, p. 335), discorrendo sobre as sanções no direito tributário, menciona a existência daquelas que se materializariam como privações de direito. Algumas seriam lícitas, como a proibição imposta aos contribuintes devedores de participar de concorrência pública.

Outras, chamadas de *execuções políticas* (na linha das primeiras decisões do STF sobre o tema), teriam desaparecido do direito brasileiro: interdições de estabelecimento como meio coercitivo para a cobrança de tributo, as proibições de aquisição de selos e estampilhas, apreensões de mercadorias e vedações de exercício de profissão.

Influenciado pela decisão do STF na MC-AC 1.657-6, expressamente mencionada, ressalva Torres a possibilidade de aplicação de tais privações em hipótese de devedor contumaz, na defesa do princípio da livre concorrência. Na linha do que foi decidido pelo STF, considera Torres que outros interesses (a defesa da livre concorrência) poderiam justificar a aplicação das medidas restritivas.

O argumento da defesa da livre concorrência é exatamente o foco da crítica dirigida por Barros (2010) ao acórdão proferido na MC-AC 1.657-6. Partindo da caracterização do ato de cancelamento de registro especial como um ato administrativo, cuja validade dependeria do atendimento a cinco requisitos (competência, forma, objeto, finalidade e motivo), Barros considera que o ato em análise no julgamento da MC-AC 1.657-6 seria ilegítimo em razão da falta de competência (ou atribuição) da Secretaria da Receita Federal do Brasil para “*a prática de um ato administrativo onde se considera a análise de aspectos anticoncorrenciais, uma vez que, na forma da lei, a esta não seria atribuída a responsabilidade de fiscalizar aspectos concorrenciais*” (BARROS, 2010, p. 161). Tal competência, nos termos da Lei Federal nº 8.884/94, seria atribuída ao CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica e à Secretaria de Direito Econômico.

A falta de motivo legítimo (segundo Barros, circunstância de fato ou de direito que enseja a prática do ato) seria mais uma justificativa à anulação do ato de cassação do registro especial para a industrialização de cigarros (2010, p. 164). Tal vício decorreria também do fato de os aspectos anticoncorrenciais não se coadunarem com a função administrativa exercida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Em arremate, Barros (2010, p. 166) invoca, ainda, razões ligadas ao princípio da proporcionalidade para manifestar sua discordância com o decidido pelo STF no julgamento da MC-AC 1.657-6. O autor chama atenção para o fato de haver exigência de trânsito em julgado da decisão judicial nos casos de cancelamento de registro especial em razão de conluio ou fraude, além de crimes contra a ordem tributária (art. 2º, inc. I do Decreto-lei nº 1.593/77). No entanto, em casos de descumprimento de obrigações tributárias (principais ou acessórias) este já seria justificativa para a cassação.

Conclui, por fim, que a Jurisprudência do STF permaneceria incólume no que diz respeito à questão das sanções políticas.

Como já exposto, ao contrário do afirmado por Barros (2010), enxerga-se na decisão proferida na MC-AC n. 1.657-6 uma nova postura do STF com relação às medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores. De uma prática de condenação absoluta de toda e qualquer medida restritiva, aquele tribunal passou a avaliar as circunstâncias fáticas e jurídicas da situação, aproximando-se de uma concepção no sentido de que as sanções políticas são restrições ao exercício de determinados direitos (alguns deles fundamentais) e, por isso, devem ter sua legitimidade constitucional avaliada através das exigências da proporcionalidade.

Já com relação à suposta falta de atribuição da Secretaria da Receita Federal para praticar atos em defesa da livre concorrência, sem querer antecipar qualquer tomada de posição sobre a legitimidade do ato de cassação de regime especial objeto da MC-AC n. 1.657-6, do RE 550.769/RJ e da ADI 3.952/DF, adota-se, neste trabalho, posição no sentido de que tributação e livre concorrência são temas indissociáveis (SCHOUERI, 2011, p. 332).

A livre concorrência atua como limite ao legislador tributário: há de ser implementado o princípio da neutralidade concorrencial da tributação (SCHOUERI, 2011, p. 332), de modo que se garanta “*ambiente de igualdade de condições competitivas, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado*”. Uma das hipóteses da quebra de neutralidade da tributação ocorre exatamente naquelas situações em que um dos partícipes de determinado nicho de mercado usufrui de vantagem concorrencial ilícita, obtida às custas de reiterado descumprimento de obrigações tributárias. Em situações como essas, a Secretaria da Receita Federal, desde que autorizada por lei, poderia atuar em defesa da ordem econômica, fazendo restaurar as condições de neutralidade exigidas pelo princípio constitucional da livre concorrência.

Segundo afirma Godoi (2011, p. 140), esse seria o objetivo do art. 2º, inc. II do Decreto-lei nº 1.593/77, tomado em sua interpretação razoável e proporcional:

procura-se prevenir ou remediar, por seus efeitos deletérios sobre o direito à saúde e sobre o princípio da livre concorrência, uma situação em que um fabricante se dedica a um esquema de deliberada e sistemática sonegação ou inadimplência tributária, como mecanismo de sensível redução de seus preços, e conseqüentemente conquista artificial e distorcida de mercado.

Nesse sentido é que foi introduzido, na CF/88, o art. 146-A, prevendo, exatamente, a competência da lei complementar para estabelecer critérios diferenciados de tributação para prevenir distúrbios concorrenciais, sem prejuízo da competência do legislador federal para estabelecer normas de igual teor. A decisão proferida no julgamento da MC-AC n. 1.657-6

assumiu que o objetivo do cancelamento do registro especial seria a proteção da livre concorrência (evitando distúrbios concorrenciais)<sup>26</sup>. Até por razões constitucionais, tal proteção poderia ser exercida pelos órgãos encarregados da arrecadação e fiscalização dos tributos, desde que houvesse autorização legal para tanto.

Posição diversa é adotada por Bomfim (2011, p. 262-263), para quem inovação constante do art. 146-A não autorizaria a conclusão pela flexibilização da Jurisprudência do STF com relação às sanções políticas, ainda que a pretexto de preservar a livre concorrência.

Mesmo reconhecendo que a sonegação e o inadimplemento contumaz de tributos podem gerar distúrbios concorrenciais (2011, p. 258), Bomfim faz menção a lições de Paulo de Barros Carvalho e considera que deveria haver, sempre, respeito às garantias individuais (2011, p. 262). Para ele, a simples constatação de inadimplência ou sonegação “*não é condição suficiente à conclusão de ofensa ao princípio da livre concorrência*” (BOMFIM, 2011, p. 263). E, mesmo que constada essa, caberia aos lesados o ajuizamento de ações judiciais contra a prática ou o acionamento do CADE, restando à Administração Tributária

(...) intensificar a atividade fiscalizatória, executar judicialmente o débito (no caso de inadimplemento) ou pretender a aplicação de sanções inclusive criminais (no caso de sonegação), nunca, no entanto, pretender impedir a atividade da empresa, sob pena de ofensa ao princípio da livre iniciativa. (BOMFIM, 2011, p. 263)

Em arremate, considera Bomfim (2011, p. 263), que é importante, do ponto de vista da neutralidade concorrencial, a tarefa do Estado de combater a sonegação e o inadimplemento tributário. Mas, tal tarefa não poderia servir de “*baluarte de sustentação de ofensa a direitos fundamentais do contribuinte*” (BOMFIM, 2011, p. 263). O remédio ao inadimplemento seria a cobrança e a fiscalização eficientes (que certamente repercutiriam em termos de promoção da neutralidade).

Nesse ponto, a posição de Bomfim parece estar de acordo com a visão de Godoi no sentido de que as medidas restritivas seriam dispensáveis caso não houvesse uma “*grave anomalia no funcionamento real do Poder Judiciário em matéria tributária e no funcionamento real do sistema de cobrança administrativa e judicial dos créditos tributários*” (GODOI, 2011, p. 142-143).

A análise desse elemento (o estágio real de funcionamento do sistema de arrecadação e cobrança de tributos) deverá ser feito previamente à aplicação da regra parcial da necessidade (que compõe as exigências de proporcionalidade). Em se chegando à conclusão

---

<sup>26</sup> No item 5.5.1, será investigado qual o real objetivo por trás das medidas restritivas veiculadas no Decreto-lei nº 1.593/77.

de que o sistema de cobrança de tributos já previsto na legislação é (ou ao menos poderia ser) eficiente, as medidas restritivas seriam consideradas desproporcionais, já que são certamente mais gravosas que a execução fiscal e a cautelar fiscal.

A livre iniciativa também foi a tônica de parecer oferecido por José Afonso da Silva nos autos da MC-AC n. 1.657-6 (2005). Para ele, a livre iniciativa é amplamente condicionada pela Constituição. Os dispositivos do citado Decreto-lei serviriam de proteção

aos valores da livre iniciativa e da concorrência, ao impedirem que o descontrole da produção prejudique o mercado na forma de abuso concorrencial. Protegem, também, por conseguinte, o princípio da lealdade que constitui base da livre concorrência, uma vez que a utilização de práticas ilícitas constitui uma das formas de quebra dessa lealdade (SILVA, 2005, p. 11).

Nesse mesmo sentido apontou o parecer oferecido por Ferraz Júnior (2005), em que se evidenciou a importância do IPI em relação à composição dos preços dos cigarros, o que justificaria a exigência do registro especial e a possibilidade de sua cassação em razão do descumprimento de obrigações tributárias, tudo como forma de proteção à livre concorrência.

Em sentido contrário, Machado e Machado Segundo reiteraram tese que ambos vinham, de há muito, defendendo, no sentido de que o exercício de atividade econômica não poderia ser condicionado ao pagamento dos tributos devidos, sob pena de subversão do *“sistema de garantias constitucionais contra a exigência de tributos indevidos”* (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2008, p. 88).

Também com base em razões de proporcionalidade, Machado e Machado Segundo consideraram que a interdição do estabelecimento (cassação do regime especial) seria flagrantemente inadequada, desnecessária e desproporcional. Inadequada, pois a medida torna impossível o atingimento da finalidade buscada: com a interdição do estabelecimento, fica inviável o recebimento dos créditos devidos. Desnecessária, porque prejudica seriamente um grande número de pessoas que vivem dos empregos diretos e indiretos oferecidos pelo estabelecimento interdito e, além disso, existem outras maneiras menos ofensivas para forçar o contribuinte ao cumprimento de suas obrigações tributárias.

Seja lá com for, todas essas manifestações são importantes para evidenciar tendência que se consolidou, tanto na doutrina do Direito Tributário brasileiro como na Jurisprudência do STF no sentido de se utilizar, no controle de legitimidade das medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores (ou que não ostentem a condição de regularidade fiscal), o instrumental próprio ao controle de legitimidade das restrições aos direitos fundamentais no contexto de uma teoria externa dos direitos: a proporcionalidade.

As medidas restritivas deixaram de receber condenação absoluta e generalizada (tanto da doutrina como da Jurisprudência do STF).

A avaliação da legitimidade de tais medidas deveria passar pela consideração das circunstâncias fáticas e jurídicas envolvidas. Não seria mais aplicável a tese de uma prevalência absoluta dos direitos atingidos pela aplicação das medidas restritivas (direito ao livre exercício de atividade econômica e à inafastabilidade do Poder Judiciário), tese que embasou a tomada de posição no período de formação e intensa reprodução da orientação condenatória da Jurisprudência do STF.

Nem tampouco seria possível um retorno ao período anterior: aquele em que, em nome dos superiores interesses da Administração Pública (a boa e velha supremacia do interesse público sobre o privado), as medidas eram consideradas legítimas, ideia que não resiste “*à emergência do constitucionalismo e à consagração dos direitos fundamentais e da democracia como fundamentos de legitimidade e elementos estruturantes do Estado democrático de direito*” (BINENBOJM, 2008, p. 30).

A avaliação agora dependerá, entre outras coisas, da comparação dos direitos e interesses envolvidos na aplicação das medidas restritivas, o que se fará levando-se em conta o substrato teórico a seguir analisado.

#### 4 AS CHAMADAS SANÇÕES POLÍTICAS COMO RESTRIÇÕES AO EXERCÍCIO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS

Como já se demonstrou, as medidas usualmente nomeadas sanções políticas são adotadas com fundamento em determinações legais que passam a exigir a regularidade fiscal (ou o pagamento de tributos devidos) como condição ao exercício de direitos (o direito à livre iniciativa, o direito de transitar livremente com mercadorias, o direito de exercer atividades econômicas sem embaraços). Eleva-se, por meio delas, a regularidade fiscal (ou o pagamento do tributo devido) à categoria de condição ao livre exercício de direitos fundamentais.

Por isso, as chamadas sanções políticas devem ser analisadas sob a perspectiva dos limites/restrições aos direitos fundamentais e do subtema dos limites a tais limites/restrições.

Como se pôde observar, essa é uma visão comum tanto em sede doutrinária como na Jurisprudência do STF. São vários os trabalhos que analisam a legitimidade das chamadas sanções políticas sob a perspectiva das exigências de proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito). Nesse sentido, confirmam-se, entre outros, os já mencionados estudos de Gandara (2012, p. 64), Bim (2004, p. 79), Machado e Machado Segundo (2008, p. 96), Barroso e Barcellos (2007) e Pontes (2000, p. 134).

Na Jurisprudência do STF, especialmente a partir do já mencionado RE n. 413.782-8, o tema passou a ser *revisitado* (MACHADO e MACHADO SEGUNDO, 2008, p. 96) também sob influência das exigências ligadas à proporcionalidade. Ressalte-se, no entanto, na esteira do que já alertava Luís Virgílio Afonso da Silva em 2002 (SILVA, 2002, p. 31), que não se podia (e ainda não se pode) dizer que o STF vem realizando uma aplicação estruturada das exigências da proporcionalidade (os testes de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito).

Como se pretende evidenciar, a análise da legitimidade das medidas restritivas com esse enfoque se deve ao fato de que, segundo determinada concepção teórica (a teoria externa), a proporcionalidade é o principal limite das restrições impostas ao exercício de direitos fundamentais.

E aqui já se adota o termo restrições (e não limites) pois, também como se pretende demonstrar, tal fenômeno é verificável apenas em caso de adoção das premissas da já referida teoria externa (que admite as restrições a direitos fundamentais). Os termos “limites” e “restrições” de direitos fundamentais não se equivalem. “Limite” dos direitos fundamentais é fenômeno próprio às análises que adotam a teoria interna. “Restrição”, por sua vez, liga-se à

perspectiva de uma teoria externa.

Assim se posiciona Alexy sobre o que há por detrás da opção por uma destas teorias:

A polémica entre a teoria interna e a teoria externa não é, de forma alguma, uma polémica exclusivamente acerca das questões conceituais e problemas de construção teórica. Entre teorias sobre restrições e hipóteses normativas gerais existem conexões claras. Nesse sentido, alguém que defenda uma teoria individualista do Estado e da sociedade tenderá à teoria externa, enquanto que alguém para o qual o importante é o papel de membro ou participante de uma comunidade tenderá mais para a teoria interna (ALEXY, 2008, p. 278).

Nesse ponto, Alexy é acompanhado por Borowski:

Existe uma relação entre a restrição dos direitos e alguns pressupostos normativos de carácter geral. Quem favorece a comunidade e a inserção do indivíduo nela, se inclina no geral a aceitar a teoria dos direitos não limitáveis ou teoria interna dos direitos (...). Quem, ao contrário, adota uma teoria individualista do Estado e da sociedade, tende a uma teoria dos direitos limitáveis ou teoria externa dos direitos (BOROWSKI, 2000, p. 33, tradução nossa).<sup>27</sup>

Ao assumir as impropriamente chamadas sanções políticas como intervenções no exercício de direitos fundamentais, deverá o intérprete optar por uma dessas teorias (a interna ou a externa) e só então partir para a avaliação da legitimidade das medidas.

Tal opção não se fará de forma neutra, mas a partir da adoção de pressupostos normativos mais genéricos que dizem respeito a concepções político-filosóficas (compreensão do valor liberdade) e à estrutura normativa dos direitos fundamentais (direitos fundamentais estruturados sob a forma de regras ou princípios) (PEREIRA, 2006, p. 161).

E a adoção de uma ou outra teoria trará importantes repercussões no campo da hermenêutica. Afinal de contas, será diverso o instrumental teórico à disposição de uma e de outra das teorias para o controle das intervenções no âmbito dos direitos fundamentais. A avaliação da legitimidade das medidas usualmente caracterizadas como sanções políticas, entendidas estas como limites/restrições aos direitos fundamentais, será influenciada, substancialmente, pela adoção de uma dessas concepções teóricas.

É, assim, indispensável que haja uma prévia compreensão das abordagens por detrás da adoção da proporcionalidade como limite das restrições aos direitos fundamentais. Para isso, será analisada, em linhas gerais, a controvérsia acerca das teoria externa ou interna, que

---

<sup>27</sup> Existe una relación entre la restricción de los derechos y algunos presupuestos normativos de carácter general. Quien favorece la comunidad y la inserción del individuo en ella, se inclina por lo general a aceptar la teoría de los derechos no limitables o teoría interna de los derechos. (...). Quien, por el contrario, acoge una teoría individualista del Estado y de la sociedad, tiende a una teoría de los derechos limitables o teoría externa de los derechos.

diz respeito, basicamente, à possibilidade teórica de se falar em restrições a direitos. Serão, então, apresentadas razões que podem justificar a adoção dos pressupostos da teoria externa dos direitos fundamentais e todo seu instrumental de controle dos limites das restrições.

Questão que de certo modo se liga à controvérsia em torno das teorias externas e internas é a que diz respeito à configuração do suporte fático dos direitos fundamentais que, assim, também terá repercussões na análise de legitimidade das medidas restritivas e, por isso, será também objeto de investigação.

A seguir, serão analisadas propostas doutrinárias de classificação das restrições aos direitos fundamentais, na tentativa de se identificar de que espécie se está a tratar no estudo das medidas restritivas impostas ao contribuinte que não ostente a condição de regularidade fiscal.

Após, será feita a abordagem das linhas gerais da *Teoria dos Direitos Fundamentais* de Alexy (2008), especialmente sua concepção acerca da diferenciação entre princípios e regras (concepções que têm repercussão na opção pela abordagem segundo os pressupostos da teoria externa) e as consequências dessa diferenciação em relação à (ao) (regra, princípio ou máxima da) proporcionalidade como principal limite das restrições aos direitos fundamentais (a proporcionalidade como decorrência lógica da compreensão dos direitos fundamentais como princípios/mandamentos de otimização).

Espera-se, com isso, que se fixem as premissas teóricas que serão utilizadas, no capítulo seguinte, para a avaliação de legitimidade de algumas das medidas restritivas concretas caracterizadas como sanções políticas e previstas na legislação tributária.

#### **4.1 Uma questão preliminar: a possibilidade lógica de restrição aos direitos**

Tal como expõem Dimoulis e Martins (2012, p. 123), a relevância dos direitos fundamentais somente se apresenta no momento em que ocorre uma intervenção em seu livre exercício. Segundo os referidos autores,

O estudo dos direitos fundamentais carece de utilidade prática e de profundidade teórica enquanto se limita a reproduzir e comentar o conteúdo garantido na Constituição. Só adquire relevância a partir do momento em que formula e responde a pergunta: Sob quais condições, em quais situações e quem pode restringir um direito fundamental de forma lícita? (DIMOULIS; MARTINS, 2012, p. 123).

Em analogia com o que se passa no âmbito da medicina, Dimoulis e Martins chegam a afirmar que estudar os direitos fundamentais de forma apartada das questões envolvendo

conflitos e colisões (geradores de limitações recíprocas) seria o mesmo que estudar o funcionamento normal do corpo humano, esquecendo-se daquilo que consideram mais relevante nesse campo: a patologia (DIMOULIS; MARTINS, 2012, p. 124).

Para o que interessa ao objeto deste trabalho, os contribuintes, de forma contínua e despercebida, exercem seus direitos à livre iniciativa (liberdade de exercício de trabalho ou profissão e livre exercício de atividade econômica) e ao devido processo legal (propondo discussões administrativas e judiciais acerca dos tributos que lhe são exigidos).

A relevância de tais direitos será posta à prova exatamente no momento em que se operar a intervenção em seu exercício: quando, por exemplo, for exigida a regularidade fiscal como condição para a prática de determinados atos, causando embaraços no exercício do direito à liberdade de exercício de atividade econômica ou induzindo o contribuinte ao recolhimento de tributo, sem que possa questionar previamente sua legitimidade no Poder Judiciário (regime do *solve et repete*). A percepção sobre o conteúdo dos direitos fundamentais ocorre no momento em que se impõem obstáculos à prática de atos supostamente por eles protegidos.

Disso deriva a opção pela não abordagem apartada dos direitos fundamentais envolvidos no estudo das assim chamadas sanções políticas (livre exercício de atividade econômica e devido processo legal): o estudo será feito diante da situação de conflito entre eles e os interesses envolvidos na adoção das medidas restritivas.

Questão que antecede qualquer estudo acerca dos limites/restrições ao exercício de direitos fundamentais é a da própria possibilidade lógica de restrição dos direitos.

Não é tarefa difícil assumir a possibilidade do estabelecimento de restrições/limites dos direitos. Tome-se de empréstimo a afirmação de Alexy acerca da impossibilidade de haver princípios absolutos:

É fácil argumentar contra a existência de princípios absolutos em um ordenamento jurídico que inclua direitos fundamentais. Princípios podem se referir a interesses coletivos ou a direitos individuais. Se um princípio se refere a interesses coletivos e é absoluto, as normas de direitos fundamentais não podem estabelecer limites jurídicos a ele. Assim, até onde o princípio absoluto alcançar não pode haver direitos fundamentais. Se o princípio absoluto garante direitos individuais, a ausência de limites desse princípio levaria à seguinte situação contraditória: em caso de colisão, os direitos de cada indivíduo, fundamentados pelo direito absoluto, teriam que ceder em favor dos direitos de todos os indivíduos, também fundamentados pelo princípio absoluto. Diante disso, ou os princípios absolutos não são compatíveis com direitos individuais, ou os direitos individuais que sejam fundamentados pelos princípios absolutos não podem ser garantidos a mais de um sujeito de direito (ALEXY, 2008, p. 111).

É o mesmo Alexy (2008, p. 276) quem anota parecer familiar e não problemático o

conceito de restrições a um direito (o uso do termo restrição tem a ver com a adoção dos pressupostos de uma teoria externa). A possibilidade de restrição (ou limitação) seria uma ideia natural e quase trivial. O problema estaria na definição dos limites de tais restrições.

Nesse mesmo sentido caminha Pereira (2006, p. 132), para quem a *“ideia de que é preciso limitar as ações humanas para viabilizar a coexistência das pessoas é tributária da própria noção de liberdade”*. Segundo a autora, seriam três as razões para se rechaçar uma visão totalitária dos direitos fundamentais: 1) a universalidade dos direitos torna imperativa sua limitação: não é possível que os direitos fundamentais sejam fruídos universalmente sem que haja a imposição de limites, o que impõe a conclusão de que a harmonização e o estabelecimento de limites entre os direitos fundamentais é condição de efetividade de sua fruição; 2) os direitos fundamentais são constitucionalizados como um conjunto e não isoladamente, o que implica a coordenação mútua desses direitos; 3) os direitos fundamentais têm forte propensão a chocar-se (PEREIRA, 2006, p. 133).

Se não é tão problemática a questão de que os direitos são limitados (ou limitáveis/restringíveis), o mesmo não se passa com a questão da identificação de tais limites/restrições e das relações entre os direitos e suas limitações/restrições.

Nesse ponto, as abordagens teóricas situam-se entre as teorias interna e externa dos direitos fundamentais. Segundo afirma Silva (2010, p. 127), o debate entre os adeptos de tais teorias remonta à discussão travada, no âmbito do direito civil francês, entre Planiol e Ripert de um lado e Josserand, de outro. É nesse mesmo sentido a consideração de Borowski, que, fazendo menção a direitos limitáveis (teoria externa) e ilimitáveis (teoria interna), assim se posiciona,

A distinção entre direitos limitáveis e não limitáveis não se esgota no âmbito dos direitos fundamentais. Trata-se de uma distinção da doutrina geral do direito ou, em palavras da teoria normativa moderna, de uma parte da teoria jurídica. Na terminologia estendida do direito civil, esta distinção corresponde à distinção entre teoria externa e teoria interna dos direitos subjetivos. Estas teorias são denominadas teorias das restrições. (BOROWSKI, 2000, p. 31, tradução nossa)<sup>28</sup>

A controvérsia em torno das teorias interna e externa é bem sintetizada por Miranda por meio das seguintes indagações:

---

<sup>28</sup> La distinción entre derechos limitables y no limitables no se agota en el ámbito de los derechos fundamentales. Se trata de una distinción de la doctrina general del derecho o, en palabras de la teoría normativa moderna, de una parte de la teoría jurídica. En la extendida terminología del derecho civil, esta distinción corresponde a la distinción entre teoría externa e teoría interna de los derechos subjetivos. Estas teorías son denominadas “teorías de las restricciones”.

As restrições constituem algo exterior aos direitos, algo que se lhes justapõe ou impõe de fora, reduzindo o seu conteúdo e o seu âmbito, ou algo que, diversamente, faz parte logo do seu conteúdo, conformando-o de certa maneira? Cada direito, liberdade e garantia existe em si e a restrição vem-lhe subtrair uma sua parcela, ou, pelo contrário, o direito só existe com o conteúdo traçado a partir da restrição? E fala-se ali em teoria *exterior* e aqui em teoria *interna* (MIRANDA, 2008, p. 374).

Tais diversas teorias, então, pregam relações diversas entre os direitos e seus limites/restrições. A compreensão de tais relações é essencial à definição das interações entre direitos fundamentais conflitantes/colidentes e do instrumental de controle de legitimidade de restrições/limites aos direitos fundamentais. A opção por uma ou por outra teoria pode levar (nem sempre leva) a conclusões diversas acerca da legitimidade das medidas restritivas impostas aos contribuintes em situação de irregularidade fiscal. E mesmo levando a resultados iguais, o caminho e o método adotado na avaliação é certamente diverso.

Assim, antes da opção (que, repita-se, não é neutra) por uma ou por outra das teorias, serão apresentadas, em linhas gerais, as notas características de cada uma delas.

Alguns conceitos prévios, porém, são essenciais à exata compreensão do que representam as teorias internas e externas do direitos fundamentais. Os principais estão ligados à definição do que se entende por suporte fático e seus elementos constituintes: âmbito de proteção e intervenção estatal para Alexy (2008, p. 305), além da fundamentação constitucional na concepção de Silva (2010, p. 75). Por isso, estes conceitos serão apresentados com vistas a se justificar a opção por um modelo de suporte fático amplo ou restrito.

#### **4.1.1 O suporte fático dos direitos fundamentais**

Por suporte fático, numa perspectiva abstrata, deve-se entender “*o conjunto de elementos fáticos que a norma jurídica em abstrato prevê e a ele imputa determinada consequência*” (SILVA, 2010, p. 68). Verificada a ocorrência concreta do suporte fático, ativa-se a consequência jurídica da norma de direito fundamental.

O conceito de suporte fático não é estranho ao Direito Tributário, em que se difundiram estudos sobre fenômenos normativos qualificados como hipótese de incidência tributária, fato imponível, fato gerador, entre outros, todos denotando a previsão abstrata de fatos, atos ou situações, cuja ocorrência concreta daria nascimento à obrigação tributária, conforme o perfil indicado no mandamento (ou consequência). Tais perspectivas partem de uma concepção dual da norma jurídica, ligando à hipótese normativa (se A é) o mandamento

(o conseqüente – B deve ser).

Como afirma Silva (2010, p. 68), a discussão sobre se determinada conduta é protegida por um direito fundamental ou se certo ato intervêm no campo de proteção de um direito fundamental é uma discussão sobre o modelo de suporte fático, que repercute, também, em termos de aplicação e fundamentação das restrições.

Tentando adaptar, para a temática deste trabalho, os mais diversos exemplos doutrinários oferecidos com relação ao tema, imagine-se que dois jovens estudantes universitários resolvam constituir uma pessoa jurídica com o objetivo de industrializar e comercializar cerveja e chope elaborados de forma artesanal. Como não tinham capital disponível, aderiram a uma linha de crédito oferecida por instituição financeira e constituíram a pessoa jurídica, adquirindo todo o maquinário e bens necessários ao desenvolvimento da atividade.

Passaram, então, a industrializar as bebidas, comercializando a produção em casas especializadas. Obtiveram algum resultado positivo e se tornaram devedores das mais diversas obrigações tributárias. Mas deveriam cumprir, também, as obrigações assumidas com a instituição financeira que lhes havia fornecido o crédito. Entre umas e outras, depois de avaliar as conseqüências do descumprimento de cada uma delas, optam por cumprir as obrigações financeiras e deixam de lado as tributárias, para que pudessem continuar conquistando mercado e, aí sim, depois do incremento de seus resultados, passar a cumprir também estas últimas.

Depois de já terem construído uma certa fama entre os apreciadores de cerveja (que passou a ser conhecida como a cerveja artesanal do Estado X), são procurados por um agente do Governo do Estado X, interessado em que suas bebidas fossem servidas em eventos do Poder Executivo, cujo chefe já tinha conhecimento do produto por eles industrializado.

Empolgados com a oportunidade, confeccionam orçamento para o fornecimento dos produtos, mas são surpreendidos com a informação de que não seria possível a celebração do contrato, já que, em virtude dos vários débitos tributários em aberto, o nome da pessoa jurídica por eles administrada havia sido incluído em cadastro de inadimplentes com os Poderes Públicos (CADIN), o que inviabilizava a pretendida contratação.

Exposta a situação, algumas questões se impõem, todas elas ligadas à definição de um suporte fático dos direitos fundamentais: a) a industrialização e comercialização de cerveja e chope com descumprimento reiterado de obrigações tributárias é exercício do direito fundamental à liberdade de atividade econômica? b) o ato da Administração Pública que inclui o nome de devedor no cadastro de inadimplentes e impede sua contratação pelos órgãos

públicos constitui intervenção no exercício desse direito? c) o direito de não cumprir as obrigações tributárias e de questioná-las no Poder Judiciário é exercício do direito fundamental de acesso ao Poder Judiciário? d) impedir o devedor de contratar com o Poder Público, forçando-o ao pagamento/parcelamento dos débitos é intervenção nesse direito de acesso ao Poder Judiciário?

A resposta a tais perguntas (e, mais ainda, a forma como se chega a estas respostas) depende da compreensão do suporte fático dos direitos fundamentais.

O suporte fático dos direitos fundamentais é composto não só pelo âmbito de proteção, mas, também, pela intervenção estatal. Isso porque, como explica Silva (2010, p. 71), a consequência da norma de direito fundamental (cessação da intervenção estatal) só se verifica se ocorrer a intervenção estatal no âmbito de proteção do direito fundamental. É nesse sentido que Alexy (2008, p. 305) adota, pelo menos no que diz respeito aos direitos fundamentais de defesa, a concepção de um suporte fático composto por âmbito de proteção e intervenção (supraconceito para as noções de embaraço, afetação e eliminação).

A intervenção, assim, compõe o suporte fático do direito fundamental. Retomando o exemplo acima, durante o período em que os dois jovens exerceram sua atividade sem qualquer embaraço, não se configurou o suporte fático do direito ao livre exercício de atividade econômica, cuja consequência seria o de fazer cessar a intervenção estatal ilegítima (inexistente até então). Apenas quando verificada a intervenção (proibição de contratação em razão de débitos tributários) é que seria possível a configuração do suporte fático, cuja consequência seria a cessação da intervenção (permissão para contratação mesmo havendo situação de irregularidade fiscal).

Silva (2010, p. 74) promove, ainda, uma releitura da divisão do suporte fático em âmbito de proteção e intervenção e adiciona um terceiro elemento: a ausência de fundamentação constitucional para a intervenção. Considera, para tanto, que, se o conceito de suporte fático representa os elementos cuja verificação, em concreto, desencadeia a consequência da norma jurídica de direito fundamental, ao âmbito de proteção e à intervenção deve ser adicionada a ausência de fundamentação constitucional, pois somente em caso de intervenção no âmbito de proteção não justificada por razões constitucionais é que será aplicada a consequência da norma de direito fundamental.

Há dois modelos de suporte fático: o amplo e o restrito (ALEXY, 2008, p. 307; SILVA, 2010, p. 79). Neste último, haveria, de antemão, a exclusão de determinadas condutas do âmbito de proteção dos direitos fundamentais ou a não consideração de determinados atos estatais como intervenções no exercício de direitos fundamentais.

Já no modelo de suporte fático amplo, toda conduta que puder ser caracterizada como pertencente ao âmbito temático de um direito fundamental deve ser considerada como parte de seu âmbito de proteção (SILVA, 2010, p. 109). Via de consequência, todo embaraço causado a essa conduta por um ato estatal é considerado uma intervenção. Um sentido amplo do âmbito de proteção vem acompanhado de um sentido também amplo da intervenção (ALEXY, 2008, p. 323). Assim se configura o modelo de suporte fático amplo.

Aplicando essas noções ao exemplo e aos questionamentos acima, aquele que adotar um modelo de suporte fático restrito poderá ser tentado a dizer que não se encontra no âmbito de proteção do direito ao livre exercício de atividades econômicas o desenvolvimento destas com descumprimento generalizado das obrigações tributárias. Ou que a negativa de contratação com aqueles que se encontram em situação de irregularidade fiscal não configura intervenção no âmbito de proteção do direito ao livre exercício de atividade econômica.

Já no modelo de suporte fático amplo, o desenvolvimento de atividade mesmo sem o cumprimento das obrigações tributárias faz parte do âmbito de proteção e a negativa de contratação configura intervenção. Decisiva, então, para se saber se será desencadeada a consequência do direito fundamental (a cessação da intervenção) será a possibilidade de uma fundamentação adequada no âmbito dos direitos fundamentais e que justifique a intervenção.

Para Silva (2010, p. 94), ao se adotar um modelo de suporte fático amplo, “*o que ocorre é um deslocamento do foco da argumentação: ao invés de um foco no momento da definição daquilo que é protegido e daquilo que caracteriza uma intervenção estatal, há uma concentração da argumentação no momento da fundamentação da intervenção*”. Aquilo que faz parte do âmbito de proteção (direito *prima facie*) não necessariamente desencadeará a consequência da norma de direito fundamental, o que dependerá de uma intervenção desprovida de uma fundamentação constitucional. Isso evidenciaria a “*centralidade do exame da fundamentação das restrições para a dogmática dos direitos fundamentais*” (SILVA, 2010, p. 110).

Como se verá, esses modelos (suporte fático restrito e amplo) estão ligados às concepções das teorias interna e externa. A opção por um deles se fará em conjunto com a opção por uma das teorias a seguir expostas.

#### **4.1.2 A teoria interna dos Direitos Fundamentais**

Para os adeptos da teoria interna, direito e limites são uma coisa só (SARLET, 2011, p. 388). Segundo Silva, a teoria interna considera que “*o processo de definição dos limites de*

*cada derecho es algo interno a él*”, que não seria influenciado por aspectos externos, “sobretudo não por colisões com outros direitos” (2010, p. 129). Existiria “desde o início um direito com seu conteúdo determinado” (BOROWSKI, 2000, p. 32, tradução nossa<sup>29</sup>).

Para a teoria interna,

não há duas coisas – o direito e sua restrição -, mas apenas uma: o direito com um determinado conteúdo. O conceito de restrição é substituído pelo conceito de limite. Dúvidas acerca dos limites do direito não são dúvidas sobre quão extensa pode ser sua restrição, mas dúvidas sobre seu conteúdo (ALEXY, 2008, p. 278).

Assim, sob essa perspectiva,

a tarefa do operador jurídico ao interpretar o direito fundamental deve ater-se a identificar seu conteúdo constitucionalmente estabelecido e a verificar sua adequação à questão de fato apreciada, não lhe competindo estabelecer restrições recíprocas a direitos ou bens supostamente antagônicos (PEREIRA, 2006, p. 141).

Como anota Silva (2010, p. 130), para fundamentar a limitação aos direitos fundamentais, os adeptos da teoria interna costumam recorrer à figura dos *limites imanes*. Os direitos fundamentais teriam seus limites definidos, implícita ou explicitamente, pela própria Constituição (SILVA, 2010, p. 131). O reconhecimento da existência de limites imanes seria decorrência da ideia de que os direitos fundamentais não são absolutos e da noção de que eles devem ser harmonizados, o que é comum, aliás, às teorias interna e externa (PEREIRA, 2006, p. 182).

Ressalte-se que há, no trabalho de Pereira (2006, p. 182 e ss.), inventário de várias concepções sobre os *limites imanes*, inclusive algumas que os entendem como estranhos ao conteúdo do direito.

Tais posições são criticadas e consideradas contraditórias com base nos seguintes argumentos,

(...) se os limites imanes são intrínsecos ou inerentes, entrem-se duas alternativas para explicar tal conceito de forma coerente: i) ou se adota a teoria interna, entendendo-se que tais limites são preestabelecidos na Constituição, e então são mesmo intrínsecos e inerentes, ii) ou se entende que os direitos são restringíveis, estando sujeitos a ponderações e limitações, e, então, os limites que resultam das restrições já não podem ser chamados de imanes, precisamente porque são apurados “a posteriori” (PEREIRA, 2006, p. 191).

Não obstante, Pereira acaba tentando compatibilizar a figura dos *limites imanes* com os pressupostos da teoria externa, identificando-os com os contornos máximos de

---

<sup>29</sup> Desde un inicio el derecho con su contenido determinado.

proteção dos direitos fundamentais *prima facie*, delimitados antes das restrições (2006, p. 192).

Seja como for, para os adeptos da teoria interna, a tarefa do intérprete em relação aos limites (que seriam imanentes e, por isso, internos) seria o de *descobrir* aqueles já previamente declarados pela própria Constituição.

Vieira de Andrade (2006, p. 292), adepto, como sustenta Pereira (2006, p. 155), de uma teoria que conjuga aspectos das teorias interna e externa (diretos não restringíveis abstratamente, mas, que, no entanto, admitem restrições concretas), atribui aos limites imanentes a função de delimitar o âmbito normativo dos direitos fundamentais.

Tais limites poderiam ser pensados num duplo sentido. Num sentido material, em que os limites que resultariam da *“especificidade do bem jurídico que cada direito fundamental visa proteger ou da parcela da realidade incluída na hipótese normativa”* (VIEIRA DE ANDRADE, 2006, p. 292). Nessa perspectiva, caberia ao intérprete a tarefa de, a partir dos preceitos constitucionais (elaborados por meio de conceitos indeterminados ou cláusulas gerais), delimitar o âmbito ou a esfera normativa de cada um dos direitos fundamentais.

Já num sentido jurídico, os limites imanentes seriam vistos *“enquanto limites de conteúdo, para delimitar o conteúdo protegido, na medida em que a protecção constitucional não abranja todas as situações, formas ou modos de exercício pensáveis para cada um dos direitos”* (VIEIRA DE ANDRADE, 2006, p. 292). Estes poderiam advir de estipulações expressas (p. ex., o dever fundamental de pagar impostos como limite imanente do direito de propriedade), mas também poderiam estar implícitos na ordem constitucional.

Nessas hipóteses, para Vieira de Andrade,

Não estamos propriamente numa situação de conflito entre o direito invocado e outros direitos ou valores, por vezes expressos através de deveres fundamentais: é o próprio preceito constitucional que não protege essas formas de exercício do direito fundamental, é a própria Constituição que, ao enunciar os direitos, exclui do respectivo programa normativo a protecção a esse tipo de situações (VIEIRA DE ANDRADE, 2006, p. 294)

Haveria, então, de se considerarem existentes os limites implícitos aos direitos fundamentais,

sempre que (e apenas quando) se possa afirmar, com segurança e em termos absolutos, que não é pensável *em caso algum* que a Constituição, ao proteger especificamente um certo bem através da concessão e garantia de um direito, possa estar a dar cobertura a determinadas situações ou formas de seu exercício; sempre que, pelo contrário, deva concluir-se que a Constituição as exclui sem condições nem reservas (VIEIRA DE ANDRADE, 2006, p. 294).

O problema da definição de tais limites seria resolvido como um problema de interpretação dos preceitos de direitos fundamentais. Haveria de se perguntar se o âmbito normativo do direito fundamental inclui ou não certo modo de exercício ou até onde vai o domínio de proteção (VIERA DE ANDRADE, 2006, p. 297).

Nesse ponto, Vieira de Andrade opta claramente por uma concepção de suporte fático restrito, em que há exclusões, *a priori*, de ações, estados ou posições jurídicas do âmbito de proteção dos direitos fundamentais (SILVA, 2010, p. 80). Aliás, essa é uma opção comum àqueles que adotam a teoria interna.

De volta aos fundamentos da teoria interna, Silva (2010, p. 133) considera a concepção institucional dos direitos fundamentais de Häberle (2003) como uma das principais “*estratégias argumentativas a favor de uma teoria interna*”. Häberle rejeita o conceito de uma liberdade negativa que poderia ser reduzida por meio da atividade estatal (BOROWSKI, 2000, p. 34), aquela considerada como “*esfera de autonomia individual a ser protegida contra a atividade estatal*” (SILVA, 2010, p. 134). A liberdade não seria algo preexistente a ser restringido pelo legislador, sendo criada pela “*atividade estatal, que não a restringe, apenas delimita seus contornos e a desenvolve e garante*” (SILVA, 2010, p. 137).

Häberle assim qualifica essa visão de liberdade negativa (ou o direito geral de liberdade), pressuposto político-filosófico para a adoção da teoria externa,

(...) o direito vale exclusivamente como ‘fixação social de limites’; é levado desde fora à liberdade (protegida pelos direitos fundamentais) enquanto ‘liberdade natural de ação’. A liberdade se entende como algo em si ilimitado e existente previamente ao Direito, assim colocada contra o direito; o Direito se lhe contrapõe como um elemento heterogêneo. O “em princípio ilimitado” parece prescindir conceitualmente da conformação jurídica. À liberdade lhe falta toda referência à sociedade e à realidade; se lhe priva das relações vitais e de ajuntamento que através destas experimenta a liberdade individual (HÄBERLE, 2003, p. 140, tradução nossa)<sup>30</sup>.

Tal forma de enxergar a relação liberdade/direito seria responsável pela consideração de um legislador inimigo dos direitos fundamentais (SILVA, 2010, p. 137).

A questão da existência ou não do direito geral de liberdade, tida como fundamental na solução do problema da possibilidade de restrição dos direitos e intimamente ligada às

<sup>30</sup> El derecho vale exclusivamente como ‘fijación social de límites’; es llevado desde fuera a la libertad (protegida por los derechos fundamentales) en cuanto ‘libertad natural de acción’. La libertad se entiende como algo en sí ilimitado y existente previamente al Derecho, así como colocada contra el Derecho; el Derecho se le contrapone como un elemento heterogéneo. Lo “en principio ilimitado” parece prescindir conceptualmente de la conformación jurídica. A la libertad le falta toda referencia a la sociedad y la realidad; se le priva de las relaciones vitales y del acunamiento que a través de éstas experimenta la libertad individual.

abordagens liberal e comunitária, seria a questão de se saber se *“a liberdade existe à medida que não seja vedada ou restringida pelos direitos alheios – e, no quadro de Constituições concretas, por valores comunitários positivados – ou se, diversamente, a liberdade só existe caso seja reconhecida pelo Estado”* (PEREIRA, 2006, p. 169).

Ao assumir a inexistência de um direito geral de liberdade (ou de uma liberdade negativa), Häberle caminha para a adoção de uma teoria interna dos direitos fundamentais. As limitações não viriam de fora, mas seriam a própria delimitação do âmbito dos direitos fundamentais. Nesse sentido,

O legislador que concretiza no âmbito dos direitos fundamentais os limites conforme à essência regula limites que existem desde o princípio. Só este “desde o princípio” se ajusta à natureza destes limites imanentes dos direitos fundamentais: aparecem não como limites suplementares e que chegam ao direito fundamental de fora. Os direitos fundamentais são limitados desde o princípio por aqueles bens jurídicos de igual e superior valor que, igual que a eles mesmos, encontraram reconhecimento jurídico co-constitucional. A concretização dos limites, e isso vale também para as reservas especiais de lei, não é um processo que afete os mencionados direitos “de fora”. Os direitos fundamentais são garantidos desde o princípio dentro dos limites que lhe são imanentes da generalidade material do sistema axiológico jurídico-constitucional (HÄBERLE, 2003, p. 57, tradução nossa)<sup>31</sup>.

Essa visão de que os limites existiriam desde o princípio seria contraposta à interpretação que parte da existência de uma liberdade (absoluta e ilimitada) corrigida por meio de restrições (concessões ou correções) para atender a necessidades externas, que, segundo afirma Häberle,

desconhece que o indivíduo e a Comunidade possuem um valor intrínseco que se realiza de maneira ótima em sua relação recíproca; ignora que o indivíduo está sempre na comunidade e “no direito”, que necessita dele para seu desenvolvimento e, ao contrário, a comunidade depende de que sua personalidade se desenvolva livremente. Este “desde o princípio” expressa que os direitos fundamentais só se estendem até onde não lesionem ou não ponham em perigo bens jurídicos de igual ou superior valor (HÄBERLE, 2003, p. 57, tradução nossa)<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> El legislador que concretiza en el ámbito de los derechos fundamentales los límites conformes a la esencia regula límites que existen desde el principio. Solo este “desde el principio” se ajusta a la naturaleza de estos límites inmanentes de los derechos fundamentales: aparecen no como límites suplementarios y que llegan al derecho fundamental desde fuera. Los derechos fundamentales son limitados desde el principio por aquellos bienes jurídicos de igual y superior rango que, al igual que ellos mismos, han encontrado reconocimiento jurídico co-constitucional. La concretización de los límites, y ello vale también para las reservas especiales de ley, no es un proceso que afecte a los mencionados derechos “desde fuera”. Los derechos fundamentales son garantizados desde el principio dentro de los límites a ellos inmanentes de la generalidad material del sistema axiológico jurídico-constitucional

<sup>32</sup> Desconoce que el individuo y la Comunidad poseen un valor intrínseco que se realiza de manera óptima en su relación recíproca; ignora que el individuo está siempre en la comunidad y “en el Derecho”, que los necesita para su desarrollo y, al contrario, la comunidad depende de que su personalidad se desarrolle libremente. Este “desde el principio” expresa que los derechos fundamentales sólo se extienden hasta donde no lesionen o no pongan en peligro bienes jurídicos de igual o superior rango.

Aqui se confirmam as considerações de Alexy (2008, p. 278) e Borowski (2000, p. 33) no sentido de que a opção por uma das duas teorias (interna ou externa) tem ligação com hipóteses normativas mais gerais: por se inclinar a uma concepção comunitarista (que dá atenção ao indivíduo como membro de uma comunidade), Häberle adota a teoria interna dos direitos fundamentais.

Na perspectiva da teoria interna, então, direito e seus limites são uma coisa só. A tarefa do intérprete é aplicar o direito já em sua configuração completa, sem controle de eventuais restrições, termo aliás que sequer costuma ser utilizado (BOROWSKI, 2000, p. 33). Dai que, em regra (regra que, conforme será visto, comporta exceção), para o adeptos de tal teoria, não se deve lançar mão da proporcionalidade ou do método ponderativo na avaliação dos limites dos direitos fundamentais.

Na busca de solução dos problemas envolvendo a aplicação dos direitos fundamentais, o adepto da teoria interna trabalha, basicamente, com a categorização (PEREIRA, 2006, p. 234): raciocínio dirigido a delinear os contornos dos direitos e, a partir dessa delimitação, qualificar as situações de fato (correlação de fatos às categorias constitucionais).

Häberle, citado como expoente da teoria interna dos direitos fundamentais, acaba admitindo o recurso à ponderação de bens na tarefa de delimitar o conteúdo dos direitos fundamentais e, nesse sentido, apresenta-se como exceção à tendência de os adeptos da teoria interna criticarem o recurso à ponderação de bens.

A ponderação seria a técnica para apurar “o conteúdo juridicamente protegido de direitos fundamentais irrestringíveis” (PEREIRA, 2006, p. 152). Assim,

Se os direitos fundamentais se integram, reciprocamente formando um sistema unitário, se configuram como componentes constitutivos do conjunto constitucional e estão em uma relação de recíproco condicionamento com outros bens jurídico-constitucionais, disso se deduz que seu conteúdo e seus limites devem ser determinados em atenção aos outros bens jurídico-constitucionais reconhecidos junto a eles. Através de seus limites, os particulares bens jurídico-constitucionais entram em relação uns com os outros. O princípio através do qual se deve determinar o conteúdo e os limites dos direitos fundamentais, e através do qual se solucionam os conflitos que surgem entre os bens jurídico-constitucionais que coexistem uns com os outros, é o princípio da ponderação de bens. (HÄBERLE, 2003, p. 33. tradução nossa)<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> Si los derechos fundamentales se integran recíprocamente formando un sistema unitario, se configuran como componentes constitutivos del conjunto constitucional y están en una relación de recíproco condicionamiento con otros bienes jurídico-constitucionales, de ello se deduce que hay que determinar su contenido y sus límites en atención a los otros bienes jurídicos-constitucionales reconocidos junto a ellos. A través de sus límites, los particulares bienes jurídicos-constitucionales entran en relación los unos con los otros. El principio a través del cual hay que determinar el contenido y límites de los derechos fundamentales, y a través del cual se solucionan

Pereira (2006, p. 155) critica a posição conciliadora de Häberle, considerando que haveria contradição na afirmação de que os limites já existiriam, desde o início, na Constituição e, ainda assim, poderia haver conflitos entre bens jurídicos. Nesse sentido, a ponderação seria um processo descoberta dos limites já previamente definidos e não haveria diferença marcante entre o que é ponderado (direito *prima facie*) e o resultado da ponderação.

Também Vieira de Andrade, com sua concepção de irrestringibilidade abstrata e restringibilidade concreta (PEREIRA, 2006, p. 155), embora adote em parte os pressupostos da teoria interna, acaba lançando mão da ponderação na solução de conflitos concretos. Nesses casos, deveria ser realizada a “ponderação concreta dos bens, que pode conduzir a resultados variáveis em função das circunstâncias” (VIEIRA DE ANDRADE, 2006, p. 324).

Entretanto, no geral, os adeptos da teoria interna são críticos da ponderação de bens e, conseqüentemente, do instrumental próprio de solução de conflitos na perspectiva da teoria externa: a proporcionalidade.

#### 4.1.3 A teoria externa dos Direitos Fundamentais

A teoria externa prega uma relação diversa entre direitos e suas restrições. Alexy assim a caracteriza:

O conceito de restrição a um direito sugere a existência de duas coisas – o direito e sua restrição -, entre as quais há uma relação de tipo especial, a saber, uma relação de restrição. Se a relação entre direito e restrição for definida dessa forma, então, há, em primeiro lugar, o direito em si, não restringido, e, em segundo lugar, aquilo que resta do direito após a ocorrência de uma restrição, o direito restringido. Essa é a concepção que, normalmente de forma crítica, é denominada de teoria externa (ALEXY, 2008, p. 276).

Borowski (2000, p. 31, tradução nossa), assumindo a perspectiva de direitos limitáveis (melhor dizendo, restringíveis), própria de uma teoria externa, considera que eles pressupõem “dois termos jurídicos diferentes. O primeiro é o direito *prima facie* ou direito não limitado, o segundo a restrição desse direito. Como resultado da restrição se obtém o direito definitivo ou limitado”<sup>34</sup>.

---

los conflictos que surgen entre los bienes jurídico-constitucionales que coexisten unos junto a otros, es el principio de la ponderación de bienes.

<sup>34</sup> “dos términos jurídicos diferentes. El primer término es el derecho *prima facie* o derecho no limitado, el segundo la restricción de ese derecho. Como resultado de la restricción se obtiene el derecho definitivo o limitado”.

Para a teoria externa, as restrições aos direitos são externas, vêm de fora, destacadas do direito em si (SILVA, 2010, p. 138). Haveria direitos *prima facie* que entrariam em colisão com outros direitos consagrados pela Constituição. Esses direitos conflitantes poderiam justificar certas ablações no suporte fático dos direitos fundamentais *prima facie*, que seriam caracterizadas como restrições dos mais variados tipos.

Assim, o exame dos direitos fundamentais na perspectiva de uma teoria externa seria feito em dois momentos. Num primeiro, deve-se avaliar se a consequência pretendida (p. ex., o afastamento da exigência de certidão de regularidade fiscal como condição para a prática de determinados atos) faz parte do conteúdo de um direito *prima facie* (direito ao livre exercício de atividade econômica). Num segundo momento, deve-se avaliar a existência de restrições legítimas operadas no âmbito do direito *prima facie* (deve-se efetuar um controle de legitimidade do obstáculo imposto ao exercício do direito *prima facie*). Conjugados os direitos *prima facie* e as restrições legítimas, chega-se ao direito definitivo. As restrições (externas ao direito) não interferem no conteúdo do direito *prima facie* e somente serão consideradas legítimas caso haja fundamentação constitucional adequada.

Em regra, a adoção dos pressupostos da teoria externa implica a (ou decorre da) adoção de um modelo de suporte fático amplo (PEREIRA, 2006, p. 162). Como os direitos fundamentais são compreendidos como direitos *prima facie*, o suporte fático tende a ser definido de forma ampla, incluindo “no âmbito de proteção de cada princípio de direito fundamental tudo aquilo que milita em favor de sua proteção” (ALEXY, 2008, p. 322).

Tal inclusão, ainda segundo Alexy (2008, 322), pode ser feita segundo duas importantes regras: “1) tudo aquilo que apresentar uma característica que – considerada isoladamente – seja suficiente para a subsunção ao suporte fático é considerado como típico, não importa que outras características estiverem presentes; 2) no campo semântico dos conceitos de suporte fático devem ser adotadas interpretações amplas”.

Em sendo assim, cria-se ônus argumentativo maior à imposição de medidas restritivas aos direitos fundamentais. Toda conduta que possui característica que, considerada isoladamente, se inclui no âmbito de aplicação do direito fundamental deve ser tida como *prima facie* protegida (parte do âmbito de proteção), de modo que obstáculos a seu exercício (intervenções estatais) deverão ser justificados de forma adequada. Uma vez que a intervenção não seja reconhecida como constitucionalmente fundamentada, configura-se, em concreto, o suporte fático (âmbito de proteção, intervenção e ausência de fundamentação), o que desagua a consequência da norma de direito fundamental: a cessação da intervenção no exercício do direito fundamental.

Para os adeptos da teoria externa, o instrumental à disposição do intérprete para a avaliação da legitimidade das restrições aos direitos fundamentais (para a justificação das intervenções) é a (regra ou princípio) da proporcionalidade, com o seus três testes (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito).

#### **4.1.4 Razões para adoção da teoria externa e de um modelo de suporte fático amplo**

Como se percebeu, dependendo da adoção de uma ou de outra teoria (interna ou externa), o instrumental à disposição dos intérpretes será diverso: limites imanentes para aqueles que adotam a teoria interna e proporcionalidade para aqueles que adotam a teoria externa.

No modelo de suporte fático restrito (adequado a uma teoria interna), certas condutas são retiradas de antemão do âmbito de proteção e ações estatais deixam (também de antemão) de ser consideradas como intervenções (e por isso não precisam ser justificadas como restrições a direitos fundamentais). Já modelo de suporte fático amplo, trabalha-se com uma concepção ampla de âmbito de proteção e de intervenção estatal, de modo que a questão se desloca para a fundamentação das restrições (mais uma vez, como se verá, o controle de proporcionalidade).

Uma ou outra teoria, um ou outro modelo, implicam instrumentais diversos que poderão levar, ao fim e ao cabo, aos mesmos resultados. Mas o que justifica a adoção de uma teoria externa e de um modelo de suporte fático amplo é justamente o deslocamento das questões envolvendo direitos fundamentais para o estudo das justificativas constitucionais das restrições a esses direitos.

No que diz respeito à adoção de um modelo de suporte fático amplo, Silva (2010, p. 111), anota que ele imporia “*um maior grau de proteção aos direitos fundamentais*”. Isso decorreria da ampliação da extensão dos conceitos de âmbito de proteção e de intervenção, pois “*tanto mais tende a ser efetiva essa proteção quanto maior for a extensão do âmbito de proteção e também do conceito de intervenção*” (2010, p. 112).

Exemplo prático envolvendo medida estatal usualmente qualificada como sanção política pode evidenciar as diferenças de compreensão dos modelos de suporte fático amplo e restrito: a apreensão de veículo em relação ao qual não houve recolhimento do IPVA e o condicionamento de sua liberação ao pagamento do tributo devido (SILVA, 2011, p. 172; GANDARA, 2012, p. 90).

O art. 130 do Código de Trânsito Brasileiro (CTB), Lei n. 9.503/97, estabelece a

obrigatoriedade de todo veículo automotor estar licenciado nos órgãos de trânsito para que possa transitar livremente nas vias.

O mesmo CTB, em seu art. 131, § 2º determina que *“o veículo somente será considerado licenciado estando quitados os débitos relativos a tributos, encargos e multas de trânsito e ambientais, vinculados ao veículo, independentemente da responsabilidade pelas infrações cometidas.”*

Então, para que se possa livremente transitar com veículos nas vias (e exercer, conforme o art. 1.228 do Código Civil, uma das faculdades do direito de propriedade – a de usar o bem), deve-se portar o CRLV (Certificado de Registro e Licenciamento de Veículos). A emissão deste, por sua vez, depende, do pagamento dos tributos relativos ao veículo automotor.

Assim, não cumpridas as obrigações relativas ao IPVA (art. 155, inc. III da CF/88), não há emissão do CRLV, o que ocasionará intervenção no exercício de uma das faculdades do direito de propriedade (ameaça de apreensão em caso de ser surpreendido transitando nas vias públicas) e pode acarretar intervenção ainda mais severa (não devolução do veículo apreendido enquanto não solucionada a pendência fiscal).

A adoção de um modelo de suporte fático restrito levaria aos seguintes questionamentos: 1) trafegar com seu veículo nas vias públicas é exercício do direito de propriedade, está no âmbito de proteção do direito de propriedade? 2) impedir o tráfego de veículo não licenciado em razão do não pagamento do IPVA significa intervir no âmbito de proteção do direito de propriedade? 3) condicionar a liberação do veículo ao pagamento do IPVA e à emissão do CRLV intervém no direito de propriedade?

Questionamentos que poderiam ser respondidos de forma negativa, sem maiores fundamentações (pela lógica da categorização): o direito de propriedade não é atingido pela restrição ao tráfego de veículos não licenciados e esta, via de consequência, não se caracteriza como intervenção, o que afasta a necessidade de uma fundamentação adequada no âmbito dos direitos fundamentais. Condicionar a liberação do veículo ao pagamento do IPVA também não seria interferência no âmbito de proteção do direito de propriedade e, por isso, não seriam exigidas maiores justificativas à prática do ato.

É essa a posição de Gandara, para quem a recusa de emissão do CRLV não constitui obstrução ao direito fundamental de ir e vir (2012, p. 90) e é apenas uma questão instrumental. Ao que parece Gandara admite a restrição à emissão do CRLV levando em conta razões de praticidade, já que invoca o fato de o IPVA abranger um número considerável de contribuintes, normalmente pessoas físicas, cujos débitos dificilmente ultrapassariam a

casa dos milhares. Assim, o objetivo arrecadatório não seria plenamente alcançado sem a possibilidade de condicionar a emissão do CRLV ao pagamento do IPVA, mera instrumentalização da obrigação tributária (GANDARA, 2012, p. 91). Nesse sentido,

(...) não há um direito fundamental a licenciamento de veículo. Da mesma forma, o licenciamento de veículo deve obedecer a condições objetivas prévias, que, nesse caso, o Estado determinou ser o pagamento do IPVA e o pagamento das multas por infrações de trânsito. Não entendemos que essa obstrução possa ser entendida como uma obstrução ao direito de propriedade, à livre iniciativa e ao direito de exercício de atividade econômica, mas apenas instrumentalização de uma obrigação tributária. (GANDARA, 2012, p. 91).

Vale ressaltar que a mencionada questão instrumental é uma das justificativas para a adoção de toda e qualquer medida restritiva imposta ao contribuinte que não ostenta a condição de regularidade fiscal (ou que se encontra em estado de inadimplência). Como já se anotou, as medidas restritivas atuam como garantias de recebimento futuro do crédito tributário. Assim, a vingar o argumento que toca no caráter instrumental, todas as medidas seriam justificadas.

Por outro lado, a adoção do modelo de suporte fático amplo acarretaria um maior ônus argumentativo. Transitar nas vias públicas com seu veículo independentemente de portar o CRLV faz parte do âmbito de proteção do direito de propriedade, já que se insere no âmbito temático deste direito (a faculdade de usar o bem de que é proprietário). Os atos estatais que condicionam o tráfego à apresentação do CRLV e a devolução do veículo apreendido ao pagamento do IPVA caracterizam-se como intervenção no âmbito de proteção do direito fundamental da propriedade. Para que não se instaure a consequência jurídica do direito fundamental (cessação da intervenção), será necessária uma adequada fundamentação constitucional da restrição, o que seria feito, no âmbito de uma teoria externa e de um modelo de suporte fático amplo, através das exigências de proporcionalidade.

O resultado obtido a partir da adoção de cada um dos modelos pode até ser o mesmo: não se trata de ação protegida ou de intervenção no âmbito de proteção do direito (isso no modelo de suporte fático restrito) ou há justificativa constitucional adequada para a restrição (no modelo de suporte fático amplo). Mas a vantagem do modelo de suporte fático amplo está, repita-se, no deslocamento da questão para a fundamentação constitucional das restrições.

Aliás, Silva (2010, p. 124), adepto de um modelo de suporte fático amplo, consigna que a solidez de uma teoria (sobretudo no âmbito dos direitos fundamentais) não deve ser avaliada levando-se em conta os resultados, mas sim pela imposição de maiores “*exigências*

*de fundamentação para o aplicador do direito*”, sendo relevante “*a forma de argumentação que liga os pontos de partida com os pontos de chegada*” nas decisões no âmbito dos direitos fundamentais.

A estreita ligação entre os modelos de suporte fático amplo e a teoria externa já indicam que as mesmas razões para a adoção de um justificam, também, a preferência pela outra.

Assim, a questão sobre o modo como devem ser fundamentadas as decisões sobre direitos fundamentais é, também, decisiva para fins de opção pela teoria interna ou externa. Como se viu, a teoria interna realiza uma operação hermenêutica consistente na determinação, a partir do que há na Constituição, do âmbito de proteção definitivo dos direitos fundamentais. Ocorre que tal delimitação (com a exclusão, de antemão, de certas condutas do âmbito de proteção ou de certos atos estatais do conceito de intervenção) enfrenta problemas em virtude da complexidade das situações que envolvem direitos fundamentais. Assim, a opção por determinada leitura dos limites de um determinado direito pode escamotear certas concepções morais, camuflando o elemento extratextual no processo interpretativo (PEREIRA, 2006, p. 181).

Isso não ocorreria com a teoria externa, em que se opta pela não exclusão, *a priori*, de determinadas condutas do âmbito de proteção e parte-se para a avaliação da legitimidade da restrição (externa ao direito) por meio da busca de sua justificação constitucional, através de uma “*argumentação dialética na qual são sopesadas razões que jogam em favor do direito com as que militem a favor de sua restrição*”, processo que será “*fundamental para conferir controlabilidade e transparência às fundamentações*” (PEREIRA, 2006, p. 179).

Assim,

a teoria externa, além de comportar mais recursos de hermenêutica do que a teoria interna – pois que não exclui a subsunção, mas apenas aponta sua insuficiência para resolver conflitos envolvendo direitos fundamentais – implica uma maior vinculação do Judiciário, que fica obrigado a sopesar todos os bens jurídicos em jogo, orientado pela máxima da proporcionalidade (PEREIRA, 2006, p. 182).

Adota-se, por essas razões, um modelo de suporte fático amplo e a teoria dos direitos fundamentais: não se concebe a exclusão, desde o início, de condutas do âmbito de proteção ou de atos estatais do conceito e intervenção e as restrições devem ser justificadas (constitucionalmente) como algo externo. A conjugação desses dois aspectos é capaz de ampliar as exigências no controle das restrições aos direitos fundamentais e desse modo, forma o pano de fundo para o controle que se pretende efetuar de medidas restritivas impostas

ao contribuinte que não ostenta a condição de regularidade fiscal (ou que se encontra em situação de inadimplência). Além disso, apenas com base nesse modelo é que se pode adotar a proporcionalidade como meio de controle das chamadas sanções políticas, na linha do que vêm fazendo doutrina e jurisprudência pátrias.

Apenas para reforçar os argumentos apresentados a favor desse modelo de suporte fático amplo e pela teoria externa, parte-se, a seguir, para críticas concretas de análises efetuadas com base nos modelos contrapostos (teoria interna e suporte fático restrito).

#### ***4.1.5 Exemplos do déficit de fundamentação da teoria interna e do modelo de suporte fático restrito***

Uma das razões apresentadas para a adoção dos pressupostos da teoria externa dos direitos fundamentais foi a atribuição, à teoria interna, de um déficit de fundamentação na solução de controvérsias envolvendo os limites dos direitos fundamentais (PEREIRA, 2006, p. 179). O processo de delimitação do âmbito de proteção dos direitos fundamentais, próprio de um modelo de suporte fático restrito e da teoria interna, seria desenvolvido de forma não transparente e não controlável racionalmente. As opções pela consequência de um ou de outro dos direitos fundamentais envolvidos não seriam feitas de forma racional e intersubjetivamente controlável e poderiam esconder preferências subjetivas por determinadas formas de relação entre direitos fundamentais e bens constitucionalmente protegidos.

A seguir serão apresentadas algumas propostas de solução para situações concretas envolvendo direitos fundamentais, em que será possível divisar a opção, pelo menos em parte (e nem sempre de forma consciente), pelos pressupostos da teoria interna e do modelo de suporte fático restrito. A partir da análise da argumentação apresentada, serão formuladas críticas que apontam no sentido do déficit de fundamentação e, ainda, para uma solução mais adequada a partir dos pressupostos da teoria externa dos direitos fundamentais e do modelo de suporte fático amplo.

##### **4.1.5.1 Acórdão no 236/86 do Tribunal Constitucional Português**

O acórdão n. 236/86 (PORTUGAL, 1986), proferido pelo Tribunal Constitucional Português (Relator Conselheiro Raul Mateus) é tido por Vieira de Andrade (2006, p. 297) como exemplo da utilização, por aquele tribunal, da figura dos limites imanentes, categoria, como se viu, própria à teoria interna dos direitos fundamentais e ao modelo de suporte fático

restrito.

Cuidava-se de avaliar a constitucionalidade de alterações promovidas pelo Decreto-Lei n. 399/82 no Código de Imposto de Transações para “*melhorar a panóplia de meios de combate da evasão e fraudes fiscais*” (PORTUGAL, 1986, p. 1).

As medidas instituídas nesse sentido e a controvérsia posta em julgamento foram assim descritas no requerimento de declaração de inconstitucionalidade formulado pelo Provedor de Justiça:

No nº 1 do artigo 1º daquele decreto-lei determinou-se que, verificada a falta de entrega tempestiva nos cofres do Estado do imposto de transações, o funcionário que procedesse à fiscalização efectuasse, no mesmo acto, a apreensão de bens do infractor reputados necessários para garantir o pagamento do imposto, dos juros compensatórios e da multa que fossem devidos; no nº 3 dispôs-se sobre a entrega dos bens apreendidos a fiel depositário; no nº 4 previu-se a possibilidade de a apreensão de bens ser substituída pela prestação de caução ou por garantia bancária, e no nº 5 impôs-se o depósito obrigatório, a efectuar na Caixa Geral de Depósitos, Crédito e Previdência, a favor da Fazenda Nacional, do dinheiro ou títulos de crédito oferecidos para caução.

No artigo 3º estabeleceu-se que, verificada a falta de liquidação e de entrega nos cofres do Estado do imposto de transações, o funcionário que efectuasse a fiscalização levantasse o auto de notícia ou elaborasse a participação e procedesse à apreensão de bens para garantia do imposto em falta e da multa aplicável.

No entanto, a apreensão de bens do infractor ou, em sua substituição, a prestação de caução em numerário, em títulos da dívida pública ou em outros títulos de crédito, restringem o direito de propriedade.

Porque este direito, previsto no nº 1 do artigo 62º da CRP, é um direito fundamental de natureza análoga à dos direitos, liberdades e garantias do título n da parte i, são-lhe aplicáveis as disposições constantes do artigo 18º, designadamente dos seus nºs 2 e 3 (PORTUGAL, 1986, p. 1).

Em questão, portanto, a constitucionalidade de medida que, entre nós, certamente seria caracterizada com sanção política: apreensão de bens do contribuinte, realizada pela fiscalização tributária como forma de garantia do pagamento de imposto devido, de modo a tornar efetivo o combate à fraude e sonegação fiscal. Argumentava-se que a medida seria restrição indevida do direito de propriedade. Insere-se a análise, portanto, no tema do controle das restrições/limites aos direitos fundamentais.

Foi rejeitada a alegação de inconstitucionalidade dos dispositivos.

Reconheceu-se que havia *compressão* do direito de propriedade (PORTUGAL, 1986, p. 5), aplicada por razões de cautela administrativa e carácter instrumental, para assegurar a eficácia da resolução do processo de exigência do tributo (no que se aproxima da compreensão das medidas restritivas como garantias do crédito tributário, nos termos como já afirmado).

Para a resposta à questão sobre se tais limitações teriam apoio constitucional,

recorreu-se, como se disse, à categoria dos limites imanentes, inclusive com transcrição de lições de Vieira de Andrade sobre a caracterização como tal do dever de fundamental de pagar impostos em relação ao direito de propriedade (PORTUGAL, 1986, p. 7).

Assim, *“vistas as coisas deste ângulo, cabe salientar desde já que a medida de apreensão de bens tem de ser considerada, neste particular campo dos limites imanentes do direito de propriedade, como perfeitamente justificada”* (PORTUGAL, 1986, p. 7). Já se percebe que a solução da questão se dá com a não consideração da medida de apreensão como intervenção no âmbito de direito fundamental (suporte fático restrito).

Os limites imanentes ao direito de propriedade consentiriam com a previsão de medidas acautelatórias dos direitos estaduais (fiscais e sancionatórios), que não se caracterizariam como restrições portanto. Haveria, apenas, que se demonstrar a concatenação entre a medida restritiva e o interesse que se pretende acautelar. Afirmou-se, ainda, que *“a normação da medida de apreensão de bens, ainda que mediatamente, é consentida pelos limites imanentes do direito de propriedade (...)”* (PORTUGAL, 1986, p. 9) e conclui-se, por fim, que

os limites imanentes do direito de propriedade, e como noutra lugar se notou, são imediatamente compatíveis com as normas de direito ordinário que definem o regime de cobrança coerciva, seja de impostos legalmente estabelecidos, seja de multas judicialmente impostas; e mediatamente compatíveis ainda com a normação de medidas conservatórias dos direitos do Estado a perceber quer o quantum dos impostos quer o quantum das multas. Ora, no caso, porque as condições de perduração da medida apreensiva se configuram como equilibradamente compatíveis com a sua natureza instrumental, é de considerar, também nesta perspectiva, que todas e quaisquer restrições ao direito de propriedade decorrentes das normas dos artigos 1º, nº 1, e 3º do Decreto-Lei nº 399/82 se explicam pela tutela de valores constitucionais, na circunstância tidos como limites implícitos do direito de propriedade definido no artigo 62º, nº 1, da CRP (PORTUGAL, 1986, p. 12).

Houve declaração de voto vencido do Conselheiro Antônio Luís Correia da Costa Mesquita, que concluiu que as medidas comprimiam o direito de propriedade para além das fronteiras definidas pela Constituição. As razões, apresentadas de forma sintética, levam em conta direitos contrapostos ao limite reconhecido como imanente ao direito de propriedade. Chamou-se a atenção para o fato de as medidas serem impostas independentemente de participação ou do levantamento do auto (devido processo legal adjetivo). Argumentou-se, ainda, contra a indefinição temporal das medidas e a inexistência de fundamentos de reação contra a apreensão. Tudo isso levaria a uma compressão considerada exagerada do direito de propriedade.

Considera-se que a decisão mencionada é carente de uma fundamentação apropriada no âmbito dos direitos fundamentais. A afirmação de que o dever fundamental de pagar impostos é um limite imanente ao direito de propriedade, acompanhada da consideração no sentido de que as medidas restritivas servem ao propósito de efetivar tal limite imanente, bastou para que se reconhecesse o caráter legítimo destas últimas e para que elas não fossem caracterizadas como intervenções no âmbito de proteção do direito de propriedade. Não se traçou um quadro completo das circunstâncias que podem se verificar na aplicação das medidas. Elas foram consideradas apenas adequadas ao atingimento do interesse buscado: a efetividade das obrigações tributárias cujo descumprimento se procura evitar.

Não houve uma avaliação sobre se tais medidas seriam realmente necessárias (não haveria talvez outras medidas que fossem tão efetivas, mas que gerassem uma compressão menor no direito de propriedade?). Não houve, também, qualquer avaliação sobre a intensidade de intervenção das medidas no âmbito de proteção do direito fundamental limitado (direito de propriedade), nem do grau de importância do interesse buscado (concretização do dever fundamental de pagar impostos). Há uma simples afirmativa de que as medidas serviam à concretização de um limite imanente ao direito de propriedade (teste de adequação).

Mas tal limite pode ser concretizado em qualquer intensidade (proporcionalidade em sentido estrito) e por qualquer meio (necessidade)? São perguntas não respondidas pela decisão ancorada nos pressupostos da teoria interna dos direitos fundamentais, na categoria dos limites imanentes e em um modelo de suporte fático restrito (restrição no conceito de intervenção).

A teoria externa, por sua vez, ao trabalhar com suporte fático amplo dos direitos fundamentais e, também, com um amplo conceito de intervenção, faria com que fosse necessária uma adequada fundamentação no âmbito dos direitos fundamentais para justificar a adoção das medidas restritivas. Pode ser que a análise com base nesses pressupostos levasse a um mesmo resultado, mas certamente haveria a consideração de uma maior gama de questões envolvidas no conflito. Daí a vantagem hermenêutica da adoção dos pressupostos da teoria externa e de um modelo de suporte fático amplo.

#### **4.1.5.2 Manifestações do ex-ministro do STF Eros Grau em julgados sobre a legitimidade das assim chamadas sanções políticas**

Eros Grau, quando ainda ministro do STF, adotou os pressupostos da teoria interna e de um modelo de suporte fático restrito em alguns julgamentos envolvendo a legitimidade de

medidas caracterizadas como sanções políticas.

Quando da apreciação do RE 413.782 – 8 (que tratava de proibição de emissão de blocos de notas fiscais imposta a contribuinte devedor), o então ministro, depois de dizer que não enxergava qualquer restrição ao exercício de atividade mercantil, afirmou não poder “*dar uma interpretação ao princípio da liberdade de iniciativa econômica de modo a permitir que a ordem jurídico-tributária não seja rigorosamente atendida*” (fl. 628).

Note-se que houve um recorte, de antemão, no âmbito de proteção do direito fundamental ao livre exercício de atividade econômica (suporte fático restrito): sem que fossem apresentadas maiores fundamentações, o então Ministro parecia reconhecer que a livre iniciativa não abrangia a atividade descumpridora daquilo que chamou de ordem jurídica tributária. Atividade protegida pelo direito fundamental à livre iniciativa era somente aquela obediente aos ditames da ordem jurídica. Os deveres por esta impostos seriam como que limites imanentes ao direito fundamental. Ou seja, estes deveres não seriam considerados restrições, mas delimitações do âmbito de exercício válido da livre iniciativa (operava-se, assim, restrição, também, no conceito de intervenção).

Aliás, tal como já se afirmou, essa concepção coincide com a visão doutrinária do então ministro (GRAU, 1998, p. 226), já que ele sequer concebia a possibilidade de existência de limitação ao direito de liberdade econômica (que seria revelado pela totalidade do direito):

(...) o regime de liberdade de iniciativa econômica é aquele definido pela ordem jurídica. Vale dizer: o direito de liberdade econômica só tem existência no contexto da ordem jurídica, tal como o definiu a ordem jurídica. Por certo que, na comparação entre duas ordens jurídicas distintas, poder-se-á afirmar que nesta, em relação àquela, a liberdade de iniciativa econômica é mais – ou menos – dilatada, em decorrência de ser menos ou mais limitada. Não porém que o direito de liberdade econômica aqui ou ali seja limitado, neste ou naquele grau. O direito de liberdade econômica é direito integral nos quadrantes da ordem jurídica positiva que o contempla (neste sentido, Renato Alessi, *Principi de Diritto Amministrativo*, v. II, Giuffrè Editore, Milão, 1978, p. 590). (1998, p. 226).

Questionado, naquele julgamento, pelos demais ministros, Eros Grau insistiu em sua tomada de posição, sem, no entanto, expor maiores razões para tanto, o que confirma as desconfianças em torno da dificuldade de se fundamentar (ou pelo menos em externar as fundamentações) as decisões tomadas com base num modelo de suporte fático restrito e nos pressupostos da teoria interna.

Adepto de uma teoria interna e de um modelo de suporte fático restrito, o ex-Ministro Eros Grau recusou-se, ainda, em diversos outros julgados (como, por exemplo, nas já mencionadas ADI 3.453-7, fl. 323, e MC-AC 1.657-6, fl. 300), em trabalhar com razões de

proporcionalidade (e razoabilidade), técnica de avaliação da legitimidade de restrições aos direitos fundamentais (fenômeno próprio da teoria externa e do modelo de suporte fático amplo).

No julgamento da MC-AC 1.657-6 (caso *American Virginia Tabacos*), o então Ministro Eros Grau, mais uma vez em clara adoção dos pressupostos da teoria interna, transcreveu lições de parecer oferecido por José Afonso da Silva (SILVA, 2005), para quem “a livre iniciativa só é legítima quando atende os princípios da ordem jurídica, entre os quais estão o respeito à livre concorrência, ou seja, a prática da concorrência leal, e a função social da empresa cujo cumprimento exige, além do mais, a correção em face da ordem tributária”. Operou-se, aqui também, recorte no âmbito de proteção do direito à livre iniciativa.

Algumas perguntas podem ser feitas a partir da visão exposta por Grau: i) o simples descumprimento de obrigações tributárias (a mera existência de débitos tributários em aberto) já seria suficiente para se considerar que a atividade desenvolvida pelo contribuinte (atividade descumpridora da ordem jurídico-tributária) não se encontra no âmbito de proteção do direito fundamental ao livre exercício de atividade econômica? ii) esse simples descumprimento já seria suficiente à adoção de medidas acauteladoras (que objetivem garantir o recebimento futuro do crédito tributário)? iii) qualquer medida adotada com esse objetivo estaria justificada, pouco importando a intensidade do embaraço ocasionado ao livre exercício de atividade econômica ou a existência de meios alternativos menos gravosos?

Tais perguntas somente podem ser respondidas no contexto de uma teoria externa dos direitos fundamentais, em que a argumentação se abre a questões como a existência de meios alternativos, a intensidade da intervenção e a importância relativa do princípio colidente, justificador da restrição.

#### **4.1.5.3 A posição adotada em trabalho anterior sobre o mesmo tema**

Sob influência das concepções ímpares de Murphy e Nagel (2005) acerca da relação entre o fenômeno tributário e o direito de propriedade<sup>35</sup> e com preocupações de se avaliar um

---

<sup>35</sup> A singularidade da visão de Murphy e Nagel decorre de uma concepção do fenômeno tributário que se aproxima de uma teoria interna dos direitos. O direito de propriedade seria revelado pelo sistema de direito como um todo, inclusive pelo sistema tributário. Assim, segundo os autores “é logicamente impossível que as pessoas tenham algum tipo de direito sobre a renda que acumulam antes de pagar os impostos. Só podem ter direito ao que lhes sobra depois de pagar os impostos sob um sistema legítimo, sustentado por uma tributação legítima – e isso demonstra que não podemos avaliar a legitimidade dos impostos tomando como critério a renda pré-tributária” (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 46).

suposto exagero na condenação absoluta das medidas restritivas impostas aos contribuintes em situação de irregularidade fiscal, adotou-se, em trabalho anteriormente publicado, sem maiores reflexões e cuidados metodológicos, concepção que se aproximou das perspectivas da teoria interna e do modelo de suporte fático restrito (DUTRA, 2010).

O trabalho se destinava a analisar a legitimidade das sanções políticas sob a perspectiva de um dever fundamental de pagar tributos. Usaram-se, como substrato teórico à tomada de posição, as lições dos já mencionados autores norte americanos e, também, do português Casalta Nabais (NABAIS, 1998).

Desde logo já se percebe uma aproximação parcial (e, à época, não consciente) com as chamadas teorias internas, na medida em que, na obra da Nabais, por influência de Vieira de Andrade (2006, p. 293), os deveres fundamentais são vistos como delimitadores do conteúdo dos direitos e estes últimos delimitariam o conteúdo daqueles. Segundo afirma Nabais, “*todos os deveres fundamentais limitam, pela sua natureza, a esfera de liberdade dos indivíduos*” (1998, p. 122).

Naquela oportunidade, afirmou-se que,

se há um direito ao livre exercício de atividades econômicas (ou livre exercício de profissão), esse direito é o que resulta do ordenamento jurídico como um todo, considerando-se, inclusive, os tributos devidos em razão do exercício dessas atividades mesmas (considerando-se, inclusive as exigências decorrentes da afirmação da existência do dever fundamental de pagar tributos) (DUTRA, 2010, p. 14).

Essa afirmação (que aparentemente negava, inclusive, a existência de um direito geral de liberdade, numa concepção de liberdade positiva) decorria de interpretação do direito de propriedade nos termos defendidos por Murphy e Nagel (2005, p. 11): o direito de propriedade seria convencional (não haveria uma propriedade pré-tributária) e revelado pelo sistema de direitos como um todo, inclusive pelo sistema tributário (não há um direito que depois sofre restrições).

Evidenciava-se, assim, que seriam operados recortes no âmbito de proteção do direito ao livre exercício de atividade econômica (modelo de suporte fático restrito) e que o direito de propriedade seria revelado pelo sistema de direitos com um todo, inclusive pelo sistema tributário (limite imanente, categoria própria à teoria interna).

Curiosamente (e em evidente sincretismo metodológico), foram utilizadas lições de Alexy (ferrenho defensor de uma teoria externa e do modelo de suporte fático amplo) no sentido de que os princípios não poderiam ser tidos como absolutos (talvez como antevisão, também não consciente, da necessidade de se buscar um método de fundamentação coerente

para a avaliação da legitimidade das medidas usualmente caracterizadas como sanções políticas) (DUTRA, 2010, p. 15).

Nesse sentido, já agora influenciado por pressupostos da teoria externa, afirmou-se a existência de um princípio que determinava “às *Administrações Tributárias o dever de exigir, de forma eficaz, o cumprimento das obrigações tributárias impostas ao contribuinte*”, que entraria em conflito com os princípios que compõem a livre iniciativa, cuja solução seria feita a partir das circunstâncias fáticas e jurídicas reveladas pelo caso concreto (DUTRA, 2010, p. 18).

Na análise concreta de algumas medidas usualmente consideradas sanções políticas, esta foi a manifestação acerca da retenção de mercadorias:

A medida, a par de não configurar qualquer violação ao princípio da livre iniciativa (dado o seu caráter necessário e temporário), concretiza, nessas situações, o cumprimento do dever fundamental de pagar tributos, possibilitando à Administração Pública o cumprimento do dever que lhe foi imposto pela CF/88, de efetivar o cumprimento das obrigações tributárias. Isso porque viabiliza o acertamento das relações fisco-contribuinte, com a cobrança do tributo efetivamente devido em razão do exercício da atividade pelo particular. Acaso o contribuinte discorde do auto de infração lavrado, tem ele, a seu dispor, a esfera administrativa e judicial para buscar o cancelamento do crédito. E, findo o prazo fixado pelo regulamento, as mercadorias deverão ser devolvidas, sem, repita-se, qualquer violação ao princípio da livre iniciativa (DUTRA, 2010, p. 20).

A conclusão seria a mesma se a retenção de mercadoria fosse desnecessária (se houvesse outro meio capaz de possibilitar a efetivação do tal dever, mas com menor intervenção)? Seria ainda legítima a retenção se, embora necessária (inexistência de meio alternativo menos restritivo), ocasionasse restrição de intensidade grave a direito fundamental do contribuinte (suponhamos que se tratasse de retenção de mercadoria altamente perecível por tempo mínimo, mas já suficiente a gerar seu total perdimento)?

Tais questões somente poderiam ser respondidas no contexto de uma fundamentação adequada no âmbito dos direitos fundamentais, a partir dos pressupostos da teoria externa e do modelo de suporte fático amplo.

Já com relação ao regime especial de fiscalização e cobrança e o cancelamento da inscrição (DUTRA, 2010, p. 22), houve um retorno explícito aos pressupostos da teoria interna sem, no entanto, abandonar-se a postura de sincretismo metodológico, com assunção de métodos próprios à teoria externa.

Confira-se:

a aplicação da medida não esbarra no princípio da livre iniciativa que, como já se disse, deve ser pensada em vista de todo o ordenamento, em especial, para o que

interessa, em vista do sistema tributário nacional e do dever fundamental de pagar tributos. Assim, não se pode conceber que a livre iniciativa seja exercida de forma a desprestigiar o cumprimento do dever fundamental de pagar tributos e, nessas hipóteses, seria possível a aplicação de regime especial de controle e fiscalização.

O que se pretende concluir é que a aplicação do regime especial somente se legitimará caso se enxergue outros interesses em jogo, que justifiquem a invocação de outros princípios, capazes de, na situação concreta, justificar a limitação imposta à livre iniciativa.

(...)

a medida restritiva não configura afronta à livre iniciativa. Antes, porém, impõe o seu exercício de acordo com as exigências de implementação do dever fundamental de pagar tributos. É dizer: faz com que o princípio da livre iniciativa seja concretizado nos limites do ordenamento jurídico, composto, também, por um sistema que consagra o dever fundamental de pagar impostos. (DUTRA, 2010, p. 22).

Percebe-se o recorte operado no âmbito de proteção da livre iniciativa, que somente contemplaria aquela cumpridora do dever fundamental de pagar tributos. As medidas adotadas com o objetivo de fomentar este último (regime especial de fiscalização e cancelamento de inscrição) não seriam consideradas intervenções (mais uma amputação no suporte fático) e, por isso, dispensariam maiores justificativas constitucionais.

Não houve, mais uma vez, qualquer consideração sobre a adequação das medidas restritivas à finalidade e, tampouco, sobre a existência de alternativas menos gravosas ou sobre até que intensidade a restrição, imposta em nome da concretização do dever fundamental de pagar tributos, poderia operar legitimamente.

Tais deficiências pretendem ser superadas a partir da adoção dos pressupostos da teoria externa e do modelo de suporte fático amplo, considerados mais condizentes com as exigências de fundamentação adequada no âmbito dos direitos fundamentais.

#### **4.2 Pressuposto teórico para análise da legitimidade das restrições com base na proporcionalidade: a divisão das normas em princípios e regras**

Após a adoção de um modelo de suporte fático amplo, combinado com uma teoria externa dos direitos fundamentais, cumpre, ainda, examinar outros dois pressupostos viabilizadores da avaliação da legitimidade das sanções políticas na perspectiva das exigências de proporcionalidade: a estrutura normativa dos direitos fundamentais (aspecto morfológico) e a divisão das normas em princípios e regras, considerados importantes aspectos no trato das restrições aos direitos fundamentais (PEREIRA, 2006, p. 78).

Em sua *Teoria dos Direitos Fundamentais*, Alexy (2008, p. 25) parte de problemas decorrentes da existência de catálogos de direitos, especialmente daqueles ligados à

interpretação dos preceitos do direito positivo, para sustentar a necessidade de reabilitação de uma *“depreciada teoria valorativa dos direitos fundamentais”* (ALEXY, 2008, p. 29). A positivação dos direitos fundamentais representaria *“uma abertura do sistema jurídico perante o sistema moral, abertura que é razoável e que pode ser levada a cabo por meios racionais”* (ALEXY, 2008, p. 29).

Nesse sentido, adota o autor concepções de matriz teórica denominada *pós-positivismo*, que promove a divisão das normas em regras e princípios e concebe estes últimos como portas de conexão entre direito e moral (PEREIRA, 2006, p. 95).

O ponto de partida do modelo de Alexy é o conceito semântico de norma, que tem por base a corrente diferenciação entre norma e enunciado normativo (ALEXY, 2008, p. 53). Nessa perspectiva, a norma seria o significado de um enunciado normativo (GODOI, 1999, p. 113), ou, nos dizeres de Ávila (2008b, p. 30), os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Uma norma poderia ser justificada a partir de vários enunciados e um enunciado poderia ensejar a construção de normas diversas, não se podendo falar de correspondência biunívoca entre norma e texto.

Uma norma de direito fundamental seria aquela para a qual *“existe a possibilidade de uma correta fundamentação referida a direitos fundamentais”* (ALEXY, 2008, p. 76). Haveria, nesse sentido, normas de direito fundamental *diretamente referidas* na Constituição e aquelas *atribuídas* às normas diretamente estabelecidas pela Constituição (ALEXY, 2008, p. 73).

Grande parte da discussão em torno dos direitos fundamentais diz respeito a quais normas podem (ou devem) ser atribuídas aos preceitos constitucionais. A legitimidade da atribuição (a validade da norma de direito fundamental atribuída) é dependente, sempre, de uma *“correta fundamentação referida a direitos fundamentais”* (ALEXY, 2008, p. 74), o que faz com que *“fique claro o papel decisivo da argumentação referida a direitos fundamentais na resposta à questão acerca daquilo que é válido no âmbito dos direitos fundamentais”* (ALEXY, 2008, p. 84). De forma coerente com esse papel decisivo apontado por Alexy, a forma de argumentação foi também o que justificou a adoção de um modelo de suporte fático amplo e da teoria externa dos direitos fundamentais.

Uma teoria que assume uma distinção qualitativa entre regras e princípios (ambos tidos como espécies normativas) é, para Alexy (2008, p. 85), a base da *“teoria da fundamentação no âmbito dos direitos fundamentais e uma chave para a solução de problemas centrais da dogmática dos direitos fundamentais”*, além de ser indispensável no trato das restrições aos direitos fundamentais. Isso se deveria ao fato de a teoria dos princípios

ser capaz de “*impedir o esvaziamento dos direitos fundamentais sem introduzir uma rigidez excessiva*” (ALEXY, 1998, p. 14). Ela permitiria, também, uma “*via alternativa entre vinculação e flexibilidade*” (ALEXY, 1998, p. 16), um “*razoável equilíbrio entre vinculação e flexibilidade*” (PEREIRA, 2006, p. 114).

Afastando as propostas de diferenciação *fracas* (de grau) entre princípios e regras (baseadas exclusivamente em critérios como generalidade, determinabilidade, forma de surgimento ou grau de importância<sup>36</sup>) e assumindo posição pela possibilidade de uma diferenciação qualitativa entre as espécies normativas (distinção forte), Alexy se propõe a refinar modelo originalmente<sup>37</sup> exposto por Dworkin, para quem,

A diferença entre princípios jurídicos é de natureza lógica. Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se quanto à natureza da obrigação que oferecem. As regras são aplicáveis à maneira do tudo ou nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribuiu para a decisão.

(...)

Mas não é assim que funcionam os princípios apresentados como exemplos nas citações. Mesmo aqueles que mais se assemelham a regras não apresentam consequências jurídicas que se seguem automaticamente quando as condições são dadas.

(...)

Os princípios possuem uma dimensão que as regras não têm – a dimensão de peso ou importância. Quando os princípios se inter cruzam (...), aquele que vai resolver o conflito tem de levar em conta a força relativa de cada um. (DWORKIN, 2007, p. 39-42)

Alexy assume os princípios como normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida do possível, levando-se em conta as circunstâncias fáticas e jurídicas existentes (ALEXY, 2008, p. 90).

Assim, em razão de poderem ser satisfeitos em diferentes graus, os princípios seriam caracterizados como mandamentos de otimização (ou mandados de otimização). Aliás, segundo ele próprio afirma (ALEXY, 2008, p. 91), essa seria a diferença decisiva entre a sua teoria dos princípios e o modelo adotado originariamente por Dworkin.

Já as regras seriam ou satisfeitas ou não satisfeitas e conteriam “*determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível*” (2008, p. 91). Os princípios estabeleceriam deveres *prima facie* e as regras, definitivos (BOROWSKI, 2000, p. 35).

<sup>36</sup> Confira-se, nesse sentido, explicação de Godoi (1999, p. 118), lançada em nota de rodapé de número 15 de seu *Justiça Igualdade e Direito Tributário*.

<sup>37</sup> Diz-se originariamente, pois, como evidenciado por Cruz (2011, p. 198-214), Dworkin, em seu *Justiça de Toga*, assume explicitamente que o direito não é um conjunto fixo de padrões, alguns dos quais princípios, outros regras.

Regras e princípios, nessa perspectiva, teriam distinto caráter *prima facie*. Princípios ofereceriam razões que poderiam ser afastadas por razões antagônicas (ALEXY, 2008, p. 104), as circunstâncias fáticas e jurídicas da situação concreta.

As regras também poderiam ter caráter *prima facie* (nem sempre teriam caráter definitivo). Esse caráter *prima facie* decorreria da possibilidade de se estabelecerem cláusulas de exceção ou de se conferir peso maior a princípios contrapostos, em conjunto com uma reduzida importância dos princípios formais (aqueles que estabelecem que as regras criadas pelas autoridades legitimadas devem ser respeitadas como tais). Isso, no entanto, não tornaria princípios e regras normas equivalentes (ALEXY, 2008, p. 105).

As diferenças se evidenciariam especialmente na análise das *colisões* entre princípios e dos *conflitos* entre regras, considerados ambos os fenômenos como espécies de conflitos normativos, situações em que a aplicação de duas normas poderia levar a resultados incompatíveis (SILVA, 2010, p. 47). As colisões (entre princípios) ocorreriam na dimensão do peso e os conflitos (entre regras) na dimensão de validade.

Nos conflitos entre regras, a solução dependeria da introdução de uma cláusula de exceção ou da invalidação de uma delas (lógica do *tudo ou nada*). Já as colisões entre princípios seriam solucionadas por meio do recurso à lei de colisão, estabelecendo-se uma relação de precedência condicionada (pelas circunstâncias fáticas e jurídicas) entre os princípios colidentes. A relação de precedência não é abstrata, mas “*sempre condicionada à situação concreta*” (SILVA, 2010, p. 51).

A *lei de colisão* leva à formulação de uma regra de precedência cujo suporte fático são as condições fáticas e jurídicas sob as quais um princípio precede o outro e cuja consequência é aquela do princípio prevalente.

Nesse sentido: “*as condições sob as quais um princípio tem precedência em face de outro constituem o suporte fático de uma regra que expressa a consequência jurídica do princípio que tem precedência*” (ALEXY, 2008, p. 99).

Voltando à distinção anteriormente operada entre normas de direito fundamental expressamente referidas na Constituição e normas de direito fundamental atribuídas, Alexy considera que os resultados de sopesamento entre princípios são normas de direito fundamental atribuídas, com a estrutura de uma regra a que a situação fática pode ser subsumida. Isso leva à conclusão de que há normas de direito fundamental que são regras e há aquelas que são princípios (2008, p. 102).

Assim,

a teoria dos princípios não diz que o catálogo dos direitos fundamentais não contém

regras; isto é, que ela não contém definições precisas. Ela afirma não apenas que os direitos fundamentais, enquanto balizadores de definições precisas e definitivas, têm estrutura de regras, como também acentua que o nível de regras precede *prima facie* ao nível dos princípios. O seu ponto decisivo é o de que atrás e ao lado das regras existem princípios. O contraponto para a teoria dos princípios não é, portanto, uma teoria que supõe que o catálogo dos direitos fundamentais também contém regras, senão uma teoria que afirma que os direitos fundamentais contém somente regras (ALEXY, 1998, p. 12).

Trazendo as abordagens teóricas para o tema objeto de investigação, caso fosse a intenção do intérprete traçar uma justificativa (com pretensão de correção do ponto de vista dos direitos fundamentais) para adoção de medidas restritivas impostas ao contribuinte que não ostente a condição de regularidade fiscal, haveria ele de se perguntar sob quais condições o princípio que impõe às Administrações Públicas o dever de concretizar as obrigações previstas no sistema tributário teria preferência sobre os direitos fundamentais ao livre exercício de atividade econômica e ao devido processo legal. Tais condições (acaso existentes) seriam o suporte fático de uma regra cuja consequência é aquela imposta pelo princípio prevalente (a legitimidade da adoção de medidas restritivas).

A aplicação dos princípios acima mencionados levaria a situações de colisão. O princípio que impõe à Administração o dever de concretizar as obrigações tributárias justifica a adoção de medidas que garantam o cumprimento futuro dessas obrigações. Os outros dois princípios apontariam em sentido diverso: a medida restritiva poderia forçar o contribuinte ao pagamento do tributo, sem que lhe fosse facultada a discussão judicial de sua legitimidade (regime do *solve et repete*) ou de forma que houvesse uma obstrução dessa faculdade de discussão judicial. A aplicação do princípio do devido processo legal (cláusula da inafastabilidade do Poder Judiciário) imporá o afastamento da medida restritiva.

Além disso, a medida restritiva poderia inviabilizar o desenvolvimento livre da atividade do contribuinte (p. ex., proibição de contratação com o Poder Público, regimes especiais de fiscalização). A aplicação do princípio do livre exercício de atividade econômica faria com que cessasse a aplicação da medida restritiva.

Trata-se, assim de situação de colisão de princípios, cuja solução dependeria da construção de uma regra de preferência (norma de direito fundamental atribuída), com base em argumentação referida a direitos fundamentais, que impusesse a consequência do (s) princípio (s) colidente (s).

A teoria dos princípios como mandados de otimização implica a *máxima*<sup>38</sup> da

---

<sup>38</sup> Utiliza-se, aqui, a terminologia usada, propositadamente, na tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva, para quem Alexy “*evita denominá-la de princípio ('Prinzip'), justamente para evitar confusões em relação ao seu conceito de princípio como espécie de norma contraposta à regra*” (2008, p. 10). Note-se que o mesmo

proporcionalidade (e esta implica aquela). As três máximas (ou regras) parciais definem aquilo que deve ser compreendido por otimização (ALEXY, 2008, p. 588). Se os princípios são comandos de otimização que ordenam que algo seja realizado, na maior medida do possível, de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas, chega-se à conclusão que a necessidade de relativização em razão das possibilidades jurídicas implica o sopesamento com princípios colidentes (regra da proporcionalidade em sentido estrito). E a consideração das possibilidades fáticas implica as regras da adequação e necessidade. Pereira, entendendo as normas de direitos fundamentais como princípios, assim explica a relação de implicação recíproca entre a teoria dos princípios e a proporcionalidade:

É que, ao entender-se as normas de direito fundamental como princípios – ou seja, como normas que podem ser cumpridas em diferentes graus -, torna-se imperativo adotar um critério que se preste a mensurar em que escala a Constituição exige seu cumprimento em cada caso. Assim, a noção de proporcionalidade é correlativa ao conceito de princípio. (PEREIRA, 2006, p. 322)

Alexy também considera que a relação de implicação recíproca vale apenas quando as normas de direitos fundamentais têm o caráter de princípios (como se viu, há normas de direitos fundamentais com caráter de regras) e, decompondo a proporcionalidade em suas máximas parciais, assim avalia a proporcionalidade em sentido estrito como decorrência da estrutura dos princípios:

Quando uma norma de direito fundamental com caráter de princípio colide com um princípio antagônico, a possibilidade jurídica para a realização dessa norma depende do princípio antagônico. Para se chegar à decisão é necessário um sopesamento nos termos da lei de colisão. Visto que a aplicação de princípios válidos – caso sejam aplicáveis – é obrigatória, e visto que para essa aplicação, nos casos de colisão, é necessário um sopesamento, o caráter principiológico das normas de direito fundamental implica a necessidade de um sopesamento quando elas colidem com princípios antagônicos. Isso significa, por sua vez, que a máxima da proporcionalidade em sentido estrito é deduzível do caráter principiológico das normas de direitos fundamentais. (ALEXY, 2008, p. 117)

As máximas parciais da adequação e necessidade seriam decorrentes da otimização em face das circunstâncias fáticas. Ambas “*expressam a exigência – contida na definição de princípio – de uma máxima realização em relação às possibilidades fáticas*” (ALEXY, 2008,

---

Virgílio Afonso, em sua obra sobre os Direitos Fundamentais (2010, p. 168) e em trabalho anteriormente publicado (2002, p. 26) opta por chamar a proporcionalidade de regra, já que ela imporia deveres definitivos. Nesse mesmo sentido caminha Pereira (2006, p. 323) e Godoi (1999, p. 123), este último afirmando que “*no modelo de Alexy, é equivocado falar em princípio da proporcionalidade, como geralmente se coloca na doutrina e na jurisprudência. No modelo de Alexy a proporcionalidade conforma uma regra (também chamada pelo autor de máxima), sendo que em relação a ela não há se falar na sua otimização, mas em sua aplicação ou não*”.

p. 588). A necessidade faria com que, existindo duas medidas capazes de fomentar determinado princípio, se optasse por aquela que, diante das circunstâncias fáticas, fosse tão eficiente quanto a outra, mas promovesse intervenção menos severa em um princípio colidente. E a adequação exigiria um controle entre fins e meios: a medida adotada deveria ser capaz de fomentar o objetivo imposto pelo princípio de direito fundamental.

Tal relação de implicação recíproca entre a estrutura dos princípios e a máxima da proporcionalidade, que não excluiria outras fundamentações, é chamada por Alexy (2008, p. 120) de *fundamentação a partir dos direitos fundamentais*.

A máxima da proporcionalidade é tida como principal instrumento viabilizador do controle de legitimidade das restrições aos direitos fundamentais (PEREIRA, 2006, p. 319; SILVA, 2002, p. 30). Será, por isso, melhor investigada no item destinado aos limites das restrições aos direitos fundamentais (parâmetro de avaliação das medidas restritivas impostas aos contribuintes que não ostentam situação de regularidade fiscal).

Antes, porém, faz-se necessária uma abordagem acerca das formas como se manifestam as restrições aos direitos fundamentais e, com relação ao tema objeto de investigação, a forma usual de manifestação das medidas impropriamente nomeadas sanções políticas.

### **4.3 As restrições aos direitos fundamentais**

Justificada a adoção das premissas teóricas de um modelo de suporte fático amplo e da teoria externa e apresentadas as linhas gerais da teoria dos princípios, impõe-se a análise das diversas formas de manifestação, no plano normativo, das restrições aos direitos fundamentais.

Numa definição qualificada por Alexy como circular, pode-se dizer que restrições a direitos fundamentais “*são normas que restringem uma posição prima facie de direito fundamental*” ou “*que restringem a realização de princípios de direito fundamental*” (ALEXY, 2008, p. 281). A circularidade decorre da utilização termo restrição (“que restringem”) para definir o que é restrição.

O valor de tal definição circular estaria, no entanto, na afirmação de que as restrições são normas. Nesse mesmo sentido, Borowski (2000, p. 40, tradução nossa) considera que “*a restrição consiste em que algo, ordenado prima facie pelo princípio, não vale*

*definitivamente*”<sup>39</sup>.

É preciso, assim, investigar o que faz com que uma norma seja uma restrição a um direito fundamental. Uma primeira característica seria sua compatibilidade com a Constituição (ALEXY, 2008, p. 281). Caso não se verifique tal compatibilidade, haverá intervenção ilegítima e não restrição.

Além disso, seria necessária uma diferenciação entre restrições e as reservas legais constitucionais: normas que atribuem competência ao Estado para estabelecer restrições aos direitos fundamentais e que, enquanto tais, servem de fundamento ao estabelecimento de restrições. Estas teriam apenas um caráter restritivo potencial e indireto (ALEXY, 2009, p. 282).

Mesmo aqueles direitos fundamentais não submetidos à reserva legal poderiam ser objeto de restrições, isso em virtude da tendência de colisão desses direitos com outros de mesma categoria ou com bens e interesses constitucionalmente protegidos. É nesse sentido que Novais (2010, p. 619) afirma que os direitos fundamentais (todos eles) teriam uma reserva geral imanente de ponderação: mesmo aqueles cuja positivação constitucional não vem acompanhada de cláusula de reserva legal estão sujeitos a restrições, decorrentes de outros direitos fundamentais ou de bens juridicamente relevantes.

Além disso, as restrições poderiam ocorrer tanto por meio de regras como por meio de princípios, conforme sua aplicação resultasse na substituição de uma liberdade *prima facie* ou um direito fundamental *prima facie* por um não direito ou uma não liberdade definitiva (restrição por meio de regras) ou apenas pudesse servir de razões para que, “*no lugar de uma liberdade fundamental prima facie ou de direito fundamental prima facie, surja uma não-liberdade definitiva ou um não direito definitivo de igual conteúdo*” (ALEXY, 2010, p. 283-285).

#### **4.3.1 Espécies de restrições aos direitos fundamentais**

As restrições aos direitos fundamentais podem ser divididas em diferentes espécies. Característica comum a toda espécie de restrição é o fato de elas serem sempre fundamentadas em normas constitucionais: as restrições ou são feitas *por* normas constitucionais ou *em virtude de* normas constitucionais (ALEXY, 2008, p. 286).

Assim, as restrições poderiam ser restrições legislativas, judiciais ou administrativas.

---

<sup>39</sup>“ *la restricción consiste en que algo, ordenado prima facie por el principio, no vale definitivamente*”.

Além disso, elas podem operar no momento da aplicação dos direitos (restrições aplicativas concretas) ou no momento legislativo (restrições abstratas) (PEREIRA, 2006, p. 204).

Alexy (2008, p. 285) considera que as restrições ou seriam *diretamente constitucionais* (quando operadas por normas constitucionais) ou *indiretamente constitucionais* (quando operadas por normas infraconstitucionais editadas com base em normas constitucionais). Quanto às primeiras, elas poderiam decorrer de cláusulas restritivas expressas ou tácitas, estas últimas, por sua vez, justificadas pela necessidade de “*conciliar os direitos entre si e com outros bens constitucionalmente protegidos*” (PEREIRA, 2006, p. 206).

Quanto às restrições indiretamente constitucionais, a autorização para que o legislador as estabeleça também pode ser feita de maneira expressa ou “*decorrer implicitamente do sistema constitucional*” (PEREIRA, 2006, p. 208).

Reconhecendo o mérito da classificação de Alexy (que põe em evidência o fundamento constitucional de toda e qualquer restrição), Pereira (2006, p. 209) oferece uma proposta alternativa, dividindo as restrições em: a) expressamente estatuídas pela Constituição; b) expressamente autorizadas pela Constituição; e c) implicitamente autorizadas pela Constituição. Tal proposta alternativa, como se vê, é efetuada levando-se em conta se a restrição é estabelecida diretamente pela Constituição ou se é autorizada pela Constituição (expressa ou implicitamente).

As restrições expressamente autorizadas pela Constituição decorreriam de “*dispositivos constitucionais construídos de forma dialética, vale dizer, mediante a enunciação do direito protegido e, simultaneamente, de uma exceção*” (PEREIRA, 2006, p. 209).

Tome-se como exemplo a enunciação do direito de propriedade (art. 5º, inc. XXII da CF/88), acompanhado da exceção veiculada no art. 5º, inc. XXIII, determinando que seu exercício deve atender a função social.

As restrições *expressamente autorizadas* pela Constituição seriam estabelecidas por atos infraconstitucionais com base em autorizações expressas na Constituição.

Ainda no âmbito do direito de propriedade, pode-se mencionar a autorização conferida pela Constituição ao Presidente da República (art. 136), para, depois de autorizado pelo Congresso Nacional, decretar Estado de Sítio, determinando, entre outras medidas, a requisição de bens (art. 139, inc. VII da CF/88). Nessa hipótese, haveria restrição expressamente autorizada por dispositivo constitucional, mas concretizada por ato infraconstitucional (decreto do Poder Executivo autorizado pelo Congresso Nacional).

As restrições expressamente autorizadas também se verificam em relação aos direitos fundamentais sujeitos a reservas legais. Nessas hipóteses, a Constituição enuncia o direito e, ao mesmo tempo, autoriza a edição de leis infraconstitucionais estabelecendo restrições. As reservas legais podem ser *simples*, também denominadas plenas, absolutas ou ordinárias (DIMOULIS e MARTINS, 2012, p. 147), nos casos em que há menção à possibilidade de restrição pelo legislador infraconstitucional, com recurso às expressões “*na forma da lei*” ou “*nos termos da lei*”, sem referência ao conteúdo da restrição (que poderia servir à proteção dos mais variados bens constitucionalmente protegidos). Nessas situações, haveria a atribuição de uma competência mais ampla de restrição (SARLET, 2011, p. 392).

Já as reservas legais *qualificadas* (limitadas ou relativas) ocorreriam quando há determinação de qual seria o conteúdo e a finalidade da lei de restrição (PEREIRA, 2006, p. 210), ou o tipo, a finalidade e o meio de intervenção autorizados (DIMOULIS e MARTINS, 2012, p. 147).

Como hipótese de direito sujeito a reserva legal qualificada, cite-se o previsto no art. 5º, inc. XIII da CF/88: “*é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer*” (PEREIRA, 2006, p. 211; BINENBOJM, 2008, p. 118)<sup>40</sup>.

Outro exemplo seria o direito previsto no art. 170, parágrafo único da CF/88, que assegura a todos o livre exercício de atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, *salvo nos casos expressamente previstos em lei*. Admite-se, aqui, que a lei, buscando fomentar os mais diversos bens e direitos de estatura constitucional, determine que certas atividades dependam de autorização dos órgãos públicos para serem desenvolvidas. Há, previamente determinado, o conteúdo da restrição: necessidade de autorização do Poder Público.

Exemplo de reserva legal simples seria a estabelecida em relação à liberdade de locomoção nos termos da lei (art. 5º, inc. XV da CF/88).

Mesmo os direitos não sujeitos a reservas legais são, no entanto, passíveis de restrições, que, nesse caso, seriam as *implicitamente autorizadas pela Constituição* (PEREIRA, 2006, p. 212; NOVAIS, 2010).

Elas teriam lugar em duas hipóteses: a) nos casos em que a Constituição utiliza-se de conceitos indeterminados (semanticamente abertos) ou naqueles em que há competência do

---

<sup>40</sup> Dimoulis e Martins (2012, p. 147) consideram, no entanto, que tal direito sujeita-se a reserva legal simples. Isso porque interpretam o termo qualificações como condições ou ressalvas que poderiam ser estabelecidas no fomento das mais diversas finalidades e na busca de proteção dos mais diversos bens constitucionalmente protegidos.

legislador para disciplinar certos institutos jurídicos; b) nas situações em que se reconhece ao legislador a competência para promover a harmonização dos mais diversos bens e direitos consagrados na Constituição, resolvendo, por antecipação, colisões que poderiam ocorrer na concretização dos direitos fundamentais e dos bens e interesses juridicamente protegidos.

Exemplo do primeiro tipo é o que ocorre com a possibilidade de o legislador definir o que seriam crimes hediondos (e, como consequência, limitar o direito do preso à fiança, graça e anistia previsto no art. 5º, inc. XLIII da CF/88) e, também, o que se passa com o direito à inviolabilidade de domicílio e a competência do legislador para definir o que se deve considerar como flagrante delito (art. 5º, inc. XI da CF/88) (PEREIRA, 2006, p. 214).

As restrições decorrentes da necessidade de harmonização são as mais comuns e derivam da já mencionada propensão dos direitos fundamentais para entrar em conflito com outros bens e direitos juridicamente garantidos. Tais restrições poderiam ser feitas tanto pelo legislador (restrições no momento legislativo) como pelo Poder Judiciário (restrições no momento aplicativo) (PEREIRA, 2006, p. 214).

Expostas as possíveis formas de manifestação das restrições aos direitos fundamentais, cumpre, agora, identificar, nesse contexto, como seriam classificadas as medidas restritivas impostas ao contribuinte que não ostenta a condição de regularidade fiscal ou que se encontra em situação de inadimplência.

#### ***4.3.2 As medidas gravosas impostas ao contribuinte em situação de irregularidade fiscal como possíveis restrições implicitamente autorizadas pela Constituição***

Como já se percebeu, as medidas restritivas que usualmente são qualificadas como sanções políticas interferem no âmbito de proteção do direito ao livre exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único da CF/88), explicitação do direito ao exercício de ofício ou profissão (art. 5º, inc. XIII da CF/88), e no direito de acesso ao Poder Judiciário (inafastabilidade do Poder Judiciário – art. 5º, inc. XXXV da CF/88).

Dizer que as citadas medidas interferem no âmbito de tais direitos não impõe a automática conclusão de sua ilegitimidade. Elas podem se caracterizar como restrições (compatíveis com a Constituição) ou intervenções, dependendo de haver ou não uma correta fundamentação constitucional que justifique a intervenção.

Relembre-se que este trabalho adota modelo de suporte fático amplo, que pressupõe não só um conceito amplo de âmbito de proteção dos direitos fundamentais (tudo aquilo que tiver pertinência temática com o direito fundamental deve-se considerar *prima facie*

protegido), mas também um conceito amplo de intervenção no âmbito de proteção desses direitos. Por isso, ainda que a intervenção seja leve (como parece ocorrer em relação ao direito de acesso ao Poder Judiciário) ela nem por isso deixa de ser considerada intervenção e, assim, deverá ser justificada com base em fundamentação constitucionalmente adequada.

O direito ao livre exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único da CF/88), como se viu, foi consagrado com reserva qualificada. Há, na Constituição, especificações de algumas condições que deveriam ser estabelecidas nas restrições expressamente autorizadas ao legislador (o livre exercício seria dependente de autorização), o que não exclui, entretanto, que possa haver outras restrições, decorrentes da necessidade de harmonização deste com outros direitos e bens constitucionalmente protegidos. Isso porque mesmo os direitos consagrados sem reserva podem ser objeto de restrições (implicitamente autorizadas pela Constituição). Se é assim, aqueles positivados com reserva também poderão ser objeto de restrições diversas daquelas mencionadas na cláusula de reserva.

Nesse sentido, Vieira de Andrade (2006, p. 284), com posição conciliatória dos aportes das teorias interna e externa, recorre à categoria das *leis harmonizadoras* para explicar a necessidade de *limitações* recíprocas de direitos e valores constitucionais comunitários, que podem surgir

(...) *em abstracto*, ao nível legislativo, quando o preceito constitucional não tenha previsto qualquer restrição para um determinado direito ou se torne necessário ir além das restrições legislativas previstas, bem como, obviamente, naquelas hipóteses em que a Constituição preveja direitos ou valores estruturalmente incompatíveis (VIEIRA DE ANDRADE, 2006, p. 284).

Ressalte-se que o próprio Vieira de Andrade (2006, p. 286) recusa a concepção teórica de Alexy, especialmente seu modelo de suporte fático amplo. Para ele, os direitos fundamentais tem limites imanescentes, construídos por interpretação dos preceitos constitucionais. No entanto, marcadas essas diferenças, há algo de comum nas duas perspectivas teóricas: Vieira de Andrade admite, também, restrições externas aos direitos (PEREIRA, 2006, p. 155), decorrentes da *resolução abstrata de conflitos* (VIEIRA DE ANDRADE, 2006, p. 290).

Assim, mesmo não havendo previsão expressa na Constituição da possibilidade de restrições aos direitos fundamentais (mesmo não havendo cláusulas de reserva legal), ou sendo necessário ir além daquelas autorizações expressas, o legislador poderia efetuar a harmonização de direitos conflitantes. É o que se passa com o direito à liberdade de exercício de atividade econômica (positivado com reserva legal qualificada): é plenamente possível que

haja a necessidade de o legislador ir além daquela autorização com o objetivo de promover a harmonização com outros direitos e bens comunitários constitucionais.

O mesmo se pode dizer do direito ao acesso ao Poder Judiciário. A forma como foi consagrado o direito (“*a lei não excluirá...*”) poderia dar a entender que não seria possível qualquer restrição ao direito de acesso ao Poder Judiciário. Não é isso o que se passa, entretanto. Tomem-se como exemplo as restrições de acesso ao judiciário veiculadas pela Lei nº 9.307/96 (Lei de Arbitragem), consideradas constitucionais pelo STF no julgamento da SE 5.206 – AgR (Rel. Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 30/04/2004). Além disso, a proibição dirigida ao legislador é no sentido de que ele não promova a exclusão da apreciação de lesões ou ameaças de lesões, o que não significa a impossibilidade de certos condicionamentos.

E são vários os condicionamentos que se verificam nos mais diversos setores do conhecimento jurídico, como por exemplo a exigência de penhora para a admissibilidade de embargos à execução fiscal.

Situação semelhante se passa com a exigência de taxas para acesso ao serviço público divisível de administração da justiça coercitiva. Num modelo de suporte fático amplo e sob as influências da teoria externa, tal exigência é considerada intervenção no âmbito de um direito fundamental, cuja legitimidade depende, assim, de uma correta fundamentação constitucional. Esse o motivo de serem consideradas inconstitucionais as taxas judiciárias quando calculadas sem limite sobre o valor da causa (vide Súmula STF n. 667): trata-se de intervenção justificada pela necessidade de custeio do referido serviço público, mas que não pode chegar ao ponto de comprometer, de forma grave, o direito de acesso ao Poder Judiciário.

Dito isso, pode-se concluir que as medidas usualmente caracterizadas como sanções políticas somente poderiam assumir a feição de restrições implicitamente autorizadas pela Constituição. O legislador, atento a outros interesses constitucionais (p. ex., o dever de a Administração Pública exigir, com eficiência, o cumprimento das obrigações tributárias) imporia certas restrições ao exercício dos citados direitos constitucionais (restrições que iriam além daquelas expressamente permitidas), exigindo, para a prática de determinados atos, a demonstração de regularidade fiscal (ou a comprovação de pagamento do tributo devido).

Resta saber, entretanto, se tais intervenções poderiam ser consideradas como admitidas pela Constituição, já que, como afirmado, o conceito de restrição pressupõe tal compatibilidade. Ausente a adequada justificativa constitucional, estaremos diante de intervenção não fundamentada, o que configuraria o suporte fático dos direitos fundamentais em questão, desencadeando a consequência prevista: a cessação da intervenção indevida.

A verificação da compatibilidade será feita com uso do instrumental apropriado ao modelo de suporte fático amplo, à teoria externa e à teoria dos princípios como mandamentos de otimização: a máxima da proporcionalidade. Antes, porém, faz-se necessária uma breve análise de medida restritiva que pode ser imposta a contribuinte devedor e que se caracteriza como restrição expressamente autorizada pela Constituição.

#### **4.3.3 Um exemplo de medida restritiva expressamente autorizada pela Constituição**

Há, no direito tributário brasileiro, exemplo de medida restritiva que certamente seria caracterizada como sanção política, mas que encontra expressa autorização constitucional.

O art. 195, § 3º da CF/88 permite que o legislador estabeleça restrições dirigidas à pessoa jurídica em débito com o sistema de seguridade social: proibição de contratação com o Poder Público e de recebimento de benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios. O dispositivo estabelece que *“a pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios”*.

Trata-se de restrição expressamente autorizada, que atinge especialmente o direito ao livre exercício de atividade econômica. Em sentido contrário, Godoi (2007, p. 575), em manifestação coerente com um modelo de suporte fático restrito dos direitos fundamentais, considera que

contratar com o Poder Público e receber dos cofres públicos incentivos fiscais e creditícios não constituem direitos fundamentais do cidadão, portanto não se pode dizer que o art. 195, parágrafo 3º, da Constituição e a legislação ordinária seguidora dessa diretriz normativa estejam limitando ou restringindo direitos fundamentais do contribuinte inadimplente (GODOI, 2007, p. 575).

Com base nos pressupostos teóricos adotados neste trabalho, discorda-se, nesse ponto, da visão de Godoi. O modelo de suporte fático amplo determina que qualquer conduta que tenha pertinência temática com o direito fundamental protegido deve ser considerada como incluída em seu âmbito de proteção. Assim, ao exercer suas atividades econômicas, pode o contribuinte ter a pretensão de receber incentivos fiscais e creditícios ou contratar com o Poder Público, o que implica dizer que tal pretensão deve ser incluída no âmbito de proteção do direito ao livre exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único da CF/88) e que, por isso, estamos diante de uma restrição expressamente autorizada na Constituição.

Pode-se dizer, também, de uma possível interferência no âmbito do devido processo

legal (inafastabilidade do Poder Judiciário): a pessoa jurídica devedora, interessada em contratar com o Poder Público ou em dele receber benefícios ou incentivos fiscais e creditícios pode se ver compelida a recolher eventual tributo que considere indevido (algumas das contribuições de seguridade social) para somente depois buscar sua restituição (regime do *solve et repete*).

Ainda que se tratasse de intervenção leve (já que, p. ex., restaria ao contribuinte o direito de questionar em juízo o tributo, obtendo liminar de antecipação de tutela, ou oferecer garantia na execução fiscal), isso não significa, também de forma coerente com o modelo de suporte fático amplo adotado (que trabalha com um conceito amplo de intervenção), que não há interferência no âmbito do citado direito fundamental<sup>41</sup>.

O dispositivo constitucional foi regulamentado pelo art. 47 da Lei nº 8.212/91, assim redigido:

Art. 47. É exigida Certidão Negativa de Débito-CND, fornecida pelo órgão competente, nos seguintes casos: (Redação dada pela Lei nº 9.032, de 28.4.95).

I - da empresa:

a) na contratação com o Poder Público e no recebimento de benefícios ou incentivo fiscal ou creditício concedido por ele;

b) na alienação ou oneração, a qualquer título, de bem imóvel ou direito a ele relativo;

c) na alienação ou oneração, a qualquer título, de bem móvel de valor superior a Cr\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil cruzeiros) incorporado ao ativo permanente da empresa;

d) no registro ou arquivamento, no órgão próprio, de ato relativo a baixa ou redução de capital de firma individual, redução de capital social, cisão total ou parcial, transformação ou extinção de entidade ou sociedade comercial ou civil e transferência de controle de cotas de sociedades de responsabilidade limitada; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

II - do proprietário, pessoa física ou jurídica, de obra de construção civil, quando de sua averbação no registro de imóveis, salvo no caso do inciso VIII do art. 30.

Nota-se, de antemão, que o legislador ordinário não se conteve nos limites da reserva legal qualificada prevista no dispositivo constitucional. A possibilidade expressa de restrição foi feita com certas limitações. Segundo o art. 195, § 3º da CF/88, a pessoa jurídica é que poderia ser alvo da proibição de contratação ou de recebimento de benefícios e incentivos fiscais e creditícios. O legislador dirigiu certas restrições à empresa, conceito que, no âmbito do custeio da seguridade social, é mais alargado que o de pessoa jurídica, nos termos do art. 15, *caput* e seu parágrafo único da Lei nº 8.212/91<sup>42</sup>. Estabeleceu restrições também ao

<sup>41</sup> A procedência da afirmação no sentido de que há interferência no âmbito do direito fundamental à inafastabilidade do Poder Judiciário será objeto de análise no item 5.3

<sup>42</sup> Art. 15. Considera-se:

I – “empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com

proprietário, pessoa física ou jurídica, de obra de construção civil.

Sobre a abrangência do dispositivo constitucional, Bim (2004, p. 88), atento aos limites por ele fixados, considera que somente poderiam ser atingidas as pessoas jurídicas em débito com a seguridade social, não a pessoa física ou natural.

O dispositivo constitucional refere-se, também, a restrições de contratação com o Poder Público e ao recebimento de benefícios e incentivos fiscais e creditícios. O legislador estabeleceu outras diversas hipóteses de atos cuja prática dependeria da apresentação da CND: alienação ou oneração de bem imóvel ou móvel com valor superior ao legalmente fixado, registro de arquivamento de baixa, redução de capital, cisão, transformação ou extinção, além de transferência de controle de cotas e averbação de obra de construção civil no registro de imóveis.

Mais uma vez Bim (2004, p. 88) chama a atenção para o fato de que as restrições previstas eram limitadas: proibição de contratar, receber benefícios e incentivos fiscais, não, por exemplo, para expedição de habite-se.

Quanto àquilo em que o legislador foi fiel ao conteúdo da reserva legal expressa no art. 195, § 3º da CF/88, não há maiores dúvidas sobre a adequação constitucional dos dispositivos de restrição. Problemas poderiam surgir nos atos de aplicação concreta dos dispositivos, mas as definições legislativas situam-se no âmbito possível do determinado pelo dispositivo constitucional.

Não obstante isso, Bim (2004, p. 89) considera possível que se realize uma *ponderação entre valores* e se verifique qual o real motivo do inadimplemento para com a seguridade social. Em caso de inadimplência sem culpa, não seria legítima a restrição de contratação. Para justificar sua posição, Bim transcreve lição de Humberto Ávila no sentido de que, para aplicação de uma regra haveria de se verificar o preenchimento de suas condições de aplicação e, ainda, se não haveria razões, da própria regra ou de algum princípio, que justificassem a não aplicação.

O mesmo Ávila (2008b, p. 103), em edição posterior do trabalho citado por Bim, afirma que “*as regras só podem ser superadas (defeasibility rules) se houver razões extraordinárias para tanto*”, suficientemente fortes e baseadas na finalidade subjacente à regra ou em princípios superiores a ela. A questão tem a ver com o caráter *prima facie* das

---

fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional; (...)

Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)”.

regras. A solução indicada pela regra em sua feição *prima facie* somente não se torna definitiva se for possível a superação dos denominados princípios formais, como por exemplo a legalidade e, no caso em questão, a própria supremacia da constituição (ALEXY, 2008, p. 105).

Não parece, assim, convincente a argumentação de que, mesmo nas hipóteses previstas expressamente na CF/88, as restrições poderiam ser afastadas em situação em que o inadimplemento não derivasse de culpa do sujeito passivo. Essa não seria uma forte razão capaz de justificar o afastamento de tais princípios formais e, via de consequência, da solução indicada pelo dispositivo constitucional.

Já com relação às claras situações de extrapolação da autorização constitucional, estas devem ser pensadas como possíveis restrições implicitamente autorizadas pela Constituição e seu teste de legitimidade, assim como ocorre em qualquer outra espécie de restrição, deveria ser feito também a partir da máxima da proporcionalidade.

#### **4.4 Os limites das restrições aos direitos fundamentais**

O tema dos limites das restrições está diretamente ligado àquilo que Vieira de Andrade (2006, p. 204) chamou de paradoxo substancial dos direitos fundamentais: “*embora a ideia dos direitos fundamentais tenha surgido para a defesa dos cidadãos contra o estado, pressupõe (e, bem vistas as coisas, sempre pressupôs) a existência de um poder estadual que os assegure*”. Além disso, o fato de os direitos fundamentais formarem uma unidade intrinsecamente conflituosa (a afirmação de um direito normalmente é feita em prejuízo do direito de outros ou de valores comunitários) impõe a “*intervenção dos diversos poderes públicos para a solução desses conflitos*” (VIEIRA DE ANDRADE, 2006, p. 205).

A solução para esse aparente paradoxo se faz “*com recurso à ideia de que a atividade limitadora do Estado deve ser, também, uma atividade limitada*” (PEREIRA, 2006, p. 297).

Os dois principais limites das restrições são a exigência de reserva de lei e a máxima da proporcionalidade. Abdica-se, aqui, de considerações acerca da necessidade de respeito ao *conteúdo essencial* dos direitos fundamentais, isso em virtude da adoção de uma concepção relativa sobre tal fenômeno: o conteúdo essencial seria “*aquilo que resta após o sopesamento*” (ALEXY, 2008, p. 297; SILVA, 2010, p. 206). Assim, uma suposta garantia de respeito ao conteúdo essencial (como algo resultante de um sopesamento) nada acrescentaria à exigência de proporcionalidade, motivo por que a análise a seguir será restrita a esta última

e à reserva de lei.

#### 4.4.1 *A reserva de lei*

Já se viu que, seja na classificação adotada por Alexy (diretamente constitucionais/indiretamente constitucionais) (2008, p. 285), seja na adaptação feita por Pereira (expressamente estatuídas/expressamente autorizadas e implicitamente autorizadas) (2006, p. 209), as restrições a direitos fundamentais terão sempre como fundamento a Constituição.

As expressamente estatuídas pela Constituição obviamente decorrem do próprio texto Constitucional e, por isso, submetem-se à reserva de lei formal (reserva de Constituição no caso).

As expressamente autorizadas e as implicitamente autorizadas também se submetem à reserva de lei, com a diferença de que estas são, ao contrário das expressamente estatuídas pela Constituição, fruto do trabalho do legislador infraconstitucional.

A reserva de lei em relação às restrições aos direitos fundamentais poderia ser fundamentada, na CF/88, a partir do art. 5º, inc. II, que consagra a legalidade genérica. Mas tal limite decorreria sobretudo do fato de a própria Constituição exigir, em algumas situações (restrições expressamente autorizadas), a atuação do Poder Legislativo. Se é assim com relação às restrições expressamente autorizadas, com maior razão deveria ser em relação às restrições apenas implicitamente autorizadas (PEREIRA, 2006, p. 306).

Vieira de Andrade (2006, p. 348) elenca a reserva de lei como uma das formas de proteção jurídico institucional dos direitos fundamentais. Uma preocupação (liberal) com eventuais violações perpetradas pela Administração seria a justificativa para que se exigisse que a lei fosse um limite e o pressuposto da atividade administrativa nesse campo.

Isso significa que a Administração Pública não pode “*adotar medidas restritivas de direitos sem fundamento legal ou constitucional*” (PEREIRA, 2006, p. 306) e que “*a atuação do Executivo no âmbito dos direitos fundamentais deve sempre pautar-se por um autorização legal que tenha adotado as decisões básicas no que se refere ao tema*” (PEREIRA, 2006, p. 309).

O que se passa com as medidas restritivas qualificadas como sanções políticas é que, no geral, são elas adotadas pela Administração Tributária com base em previsões legais expressas nesse sentido. Por isso, pelo menos com relação a esse critério, as medidas restritivas usualmente nomeadas sanções políticas não costumam oferecer maiores problemas

com relação à avaliação de sua de legitimidade. Tais medidas seriam possíveis restrições ao direito ao livre exercício de atividade econômica e à inafastabilidade do Poder Judiciário. A atuação do legislador seria necessária para observar a reserva de lei (um dos critérios de aferição da legitimidade das restrições). Mas à Administração ficaria reservada a tarefa de verificar em concreto os pressupostos fixados na lei para aplicação das medidas restritivas.

Como tais restrições não seriam decorrentes de cláusulas de reserva legal (elas iriam além da reserva legal prevista para o direito ao livre exercício de atividade econômica e a inafastabilidade do Poder Judiciário não está sujeita a reserva) ao legislador caberia efetuar a harmonização entre estes direitos e as demais determinações constitucionais, especialmente a aquela de efetividade na exigência de cumprimento das obrigações tributárias. Haveria, então, *“um espaço de decisão no qual o legislador pode efetivar ponderações, havendo certa margem de manobra para coordenar a proteção dos direitos individuais e a promoção das metas coletivas”* (PEREIRA, 2006, p. 310).

Obviamente que tais medidas, ainda quando previstas em atos legislativos (ainda quando atendida a exigência reserva de lei), submetem-se a controle de legitimidade a ser efetuado pelo Poder Judiciário. Como evidencia Novais (2010, p. 605) a observância do princípio democrático (atendimento da exigência de reserva de lei) não pode significar, por si só, a legitimidade da intervenção no âmbito de proteção dos direitos fundamentais. Será decisivo, entre outras coisas, *“o peso relativo do bem em questão”* (NOVAIS, 2010, p. 605). O controle de legitimidade, como se verá, será feito especialmente com base nas exigências da máxima da proporcionalidade.

Na ocasião em que se procedeu a análise da Jurisprudência do STF com relação às medidas restritivas usualmente caracterizadas como sanções políticas, mencionou-se uma que foi declarada inconstitucional com base na inobservância da exigência de reserva de lei: o CADIN federal foi instituído, primeiramente, via ato do Poder Executivo (Decreto nº 1.006/93) e, por isso, houve o reconhecimento de sua inconstitucionalidade no julgamento das ADI's nº 1.155 e 1.178.

Mas, como se disse, no geral a exigência de reserva legal é observada na instituição das medidas restritivas.

#### **4.4.2 A máxima da proporcionalidade e suas regras parciais**

De forma coerente com as concepções teóricas já adotadas, considera-se que a máxima da proporcionalidade é o principal meio de controle de legitimidade das intervenções

no âmbito de proteção dos direitos fundamentais. Consequência da adoção de uma teoria dos princípios como mandados de otimização, a proporcionalidade seria tradução de uma estrutura de pensamento e argumentação tendente a avaliar a legitimidade das medidas restritivas, por meio da correlação entre fins e meios (PEREIRA, 2006, p. 319). Tal estrutura de pensamento e argumentação está decomposta em três máximas (regras) parciais: a adequação (do meio ao fim buscado), a necessidade (comparação entre meios) e a proporcionalidade em sentido estrito (sopesamento entre princípios/direitos colidentes).

Para verificação da legitimidade da restrição, por isso, deve ela passar pelo crivo da proporcionalidade e, nesse sentido, há uma ordem estruturada e sucessiva de aplicação das sub-regras: verifica-se, primeiro, a adequação da medida restritiva ao fim por ela buscado. Após, procede-se ao teste de necessidade (comparação de meios). Ao fim, avalia-se a proporcionalidade em sentido estrito (SILVA, 2002, p. 34).

Pode ser que a avaliação da proporcionalidade não exija a verificação da observância das três regras. A medida restritiva adotada pode não ser considerada adequada. Se isso ocorrer, será ela desproporcional e sequer será avaliada a necessidade. Pode, também, ocorrer de a medida restritiva ser considerada desnecessária. Nesse caso, também não se chegará à proporcionalidade em sentido estrito. Esta última só será avaliada se a medida for considerada adequada e necessária.

Há concepções teóricas que consideram o teste de proporcionalidade de forma diversa. Em alguns casos, são adicionados testes que precedem a avaliação da adequação. Dimoulis e Martins (2012, p. 188) consideram que, antes de verificada a adequação dos meios, deve ser avaliada a *licitude do propósito perseguido* e a *licitude do meio utilizado*. Além disso, como críticos do método da ponderação, excluem a proporcionalidade em sentido estrito.

Adota-se, aqui, no entanto, a visão no sentido de que a máxima estruturada em suas três regras parciais é capaz de fornecer uma correta argumentação no âmbito das restrições aos direitos fundamentais.

#### **4.4.2.1 O teste de adequação**

Na verificação da *adequação* de um ato de intervenção no âmbito de proteção de um direito fundamental, deve-se investigar se a medida adotada é adequada (idônea) a fomentar o objetivo por ela perseguido. Trata-se, portanto, de uma análise de meios/fins.

O exame da adequação divide-se, assim, em duas etapas, devendo a medida restritiva

obedecer os seguintes requisitos: “em primeiro lugar, *que vise a atingir um fim constitucionalmente legítimo*; e em segundo lugar, *que consubstancie um meio instrumentalmente adequado à obtenção desse fim*” (PEREIRA, 2006, p. 325).

Em geral, o objetivo perseguido é determinado por outro direito fundamental ou por um interesse protegido constitucionalmente. Numa definição negativa de fim constitucionalmente legítimo, Pereira (2006, p. 327) considera que somente não seriam legítimos os fins vedados pela Constituição ou, como expõem Dimoulis e Martins (2012, p. 189), aqueles em contradição com normas hierarquicamente superiores e condizentes com a Constituição.

A adequação do meio seria a aptidão para fomentar o fim constitucionalmente legítimo. Há duas versões doutrinárias para a análise da adequação: uma forte, que considera que o meio adequado é aquele que realiza o objetivo perseguido; outra débil, que se contenta com o fato de o meio fomentar ou promover o objetivo perseguido (PEREIRA, 2006, p. 329 e SILVA, 2002, p. 36).

Adota-se a concepção de Alexy (2008, p. 590), partilhada por Silva (2010, p. 170) e por Pereira (2006, p. 330), de que a adequação é um critério negativo (versão débil): ela elimina os meios inadequados, mas não é definitiva (não determina tudo em relação ao meio, que deverá se sujeitar, ainda, às outras regras da proporcionalidade). Por isso, a medida não será adequada apenas se não promover o fim constitucionalmente legítimo visado. O grau de promoção do fim ou objetivo é questão a ser avaliada nos testes de necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Como exemplo de aplicação da regra da adequação, vale a menção de situação concreta narrada por Alexy (2008, p. 588), envolvendo a exigência estatal (medida interventiva *M*) de demonstração da necessária *expertise* (curso profissionalizante, prática de muitos anos em estabelecimento comercial ou aprovação em exame técnico) para a instalação de máquina de venda de cigarros em estabelecimento comercial. Tal medida *M* interferia no direito à liberdade profissional (P1) e tinha como objetivo a proteção do consumidor contra prejuízos a sua saúde e prejuízos econômicos (P2).

O Tribunal Constitucional Alemão considerou a medida inadequada, já que não fomentava o objetivo P2: a exigência de demonstração de *expertise* não era adequada a promover a proteção da saúde do consumidor e para evitar prejuízos econômicos ao consumidor, já que a comercialização de cigarros seria feita por meio de uma máquina. Em se tratando de intervenção não fundamentada no âmbito de direito fundamental, configurou-se o suporte fático desse, desencadeando a respectiva consequência: a cessação da intervenção.

Trabalhando com a lógica da otimização, Alexy (2008, p. 589) considera que os princípios P1 e P2 seriam satisfeitos em maior medida caso não fosse adotada a medida interventiva M (não adequada a fomentar P2, mas que embaraça a realização de P1).

A análise da *adequação* das medidas restritivas impostas aos contribuintes que não ostentem a condição de regularidade fiscal será feita, também em duas etapas: a) num primeiro momento, será identificado o objetivo perseguido pela medida (conferir maior eficiência à atividade de exigência dos tributos devidos) e avaliada sua compatibilidade com a Constituição; b) num segundo momento, será avaliada a idoneidade do meio para fomentar (versão débil) o objetivo perseguido. Nesta segunda etapa, serão descartados apenas os meios que são inadequados para fomentar os objetivos (critério negativo).

#### **4.4.2.2 O teste de necessidade**

A regra parcial da necessidade impõe a investigação acerca da existência de meio alternativo tão eficiente quanto a medida estatal avaliada e que promova restrição menos intensa no direito fundamental atingido.

Trata-se, assim, de um teste comparativo (SILVA, 2010, p. 171) e a intervenção somente será considerada justificada “(...) caso a realização do objetivo perseguido não possa ser promovida, com a mesma intensidade, por meio de outro ato que limite, em menor medida, o direito fundamental restringido” (SILVA, 2002, p. 38).

O objetivo da regra da necessidade é evitar “*sacrifícios desnecessários a direitos fundamentais*” (ALEXY, 2008, p. 591). É que, dentre as várias medidas restritivas igualmente eficientes, impõe-se a opção pela medida menos lesiva.

Na aplicação da regra, Silva (2010, p. 171) afirma que são duas as variáveis a serem consideradas: a) a eficiência das medidas na busca do objetivo (a medida avaliada e a (s) alternativa (s)); b) o grau de restrição ao direito fundamental atingido no caso de uma ou de outra medida. Por isso, o controle também deve ser feito em duas fases (PEREIRA, 2006, p. 339): a) num primeiro momento, investiga-se o grau de eficiência dos meios (comparação do grau de idoneidade); b) num segundo, parte-se para a pesquisa do grau de restrição ao direito fundamental.

Nesse sentido, na primeira etapa, avalia-se “*se os meios alternativos poderiam contribuir para a consecução do fim almejado*, ao menos na mesma escala que a medida empregada pelo legislador, ou seja, o intérprete deverá avaliar se há, no mínimo, idoneidade equivalente” (PEREIRA, 2006, p. 339).

Já na segunda etapa, “*cabe ao intérprete aferir se algum meio alternativo dotado de igual ou maior idoneidade que o meio empregado é, paralelamente, menos oneroso que este*” (PEREIRA, 2006, p. 341).

Tal desmembramento da regra da necessidade, que deve se realizar em dois momentos, é relevante no que diz respeito à análise de legitimidade das medidas restritivas impostas aos contribuintes que não ostentam a condição de regularidade fiscal. Isso porque, em alguns estudos já realizados (BIM, 2004, p. 82; BARROSO e BARCELLOS, 2007, p. 247), na aplicação da máxima da proporcionalidade (e, em especial, da sub-regra da necessidade), há a consideração de que tais medidas restritivas seriam desnecessárias, uma vez existente meio supostamente menos gravoso (a execução fiscal) para o atendimento da mesma finalidade (a busca de satisfação do crédito tributário devido).

São raras as análises que efetuam a comparação dos meios com base também no grau de eficiência. Previamente à análise da intensidade de restrição, há de ser feita a comparação do grau de eficiência das medidas (a medida analisada e a alternativa). Então, a avaliação das medidas restritivas não prescinde da consideração acerca da eficiência dos meios usuais de cobrança dos créditos tributários.

Criticando a postura que entende a necessidade apenas como busca do meio menos gravoso, Silva (2010, p. 172) considera que a opção por este apenas poderá ocorrer nos casos em que “*ambas as medidas sejam igualmente eficientes na realização do objetivo*”.

Se a medida avaliada é mais eficiente, ela será necessária, pouco importando se é mais ou menos gravosa que a medida alternativa. Isso não significa, no entanto, que será proporcional, já que restará, ainda, o exame da proporcionalidade em sentido estrito. A medida será desnecessária se a alternativa for mais (ou igualmente) eficiente e menos gravosa. Caso a medida alternativa seja mais (ou igualmente) eficiente e também mais gravosa, a medida em avaliação será considerada necessária (SILVA, 2010, p. 174 e PEREIRA, 2006, p. 341).

Alexy oferece interessante exemplo concreto de avaliação da necessidade de medida estatal restritiva considerada adequada, também envolvendo a liberdade profissional e a proteção ao consumidor:

Uma portaria do Ministério para a Juventude, Família e Saúde continha a proibição de comercialização de doces que, embora contivessem chocolate em pó, eram feitos sobretudo de flocos de arroz e não eram, portanto, produtos genuinamente de chocolate. O objetivo dessa portaria era proteger o contribuinte contra compras equivocadas. O Tribunal Constitucional Federal observou que uma tal proibição de comercialização de mercadorias seria inteiramente adequada para proteger o

consumidor. Se há uma proibição de que algo seja comercializado, o risco de que seja comprado por engano é pequeno. No entanto, a proibição de comercialização não seria necessária. Haveria uma medida igualmente adequada e, ao mesmo tempo, menos invasiva. Um dever de identificação no rótulo poderia combater o perigo de confusões e equívocos de maneira igualmente eficaz, mas de forma menos invasiva. (ALEXY, 2008, p. 590)

Houve reconhecimento de que a medida estatal era adequada ao atingimento da finalidade por ela buscada: a proteção do consumidor contra compras equivocadas (compras de produtos de flocos de arroz como se fossem produtos genuinamente de chocolate). No entanto, a medida (proibição de comercialização) foi considerada desnecessária: o esclarecimento através de informações no rótulo seria tão eficaz para evitar as compras equivocadas quanto a proibição de comercialização.

O conjunto de princípios e direitos envolvidos (liberdade profissional e proteção ao consumidor) recebia maior proteção em caso de afastamento da proibição de comercialização, com adoção da medida alternativa menos gravosa.

A análise da necessidade das medidas restritivas impostas ao contribuinte que não ostenta situação de regularidade fiscal será feita, então, em duas etapas. Na primeira, haverá uma comparação das medidas restritivas com os meios usuais de cobrança dos créditos tributários devidos (execução e cautelar fiscais), isso levando-se em conta a eficiência das medidas restritivas e de tais meios usuais. Caso os meios alternativos (os usuais meios de cobrança) sejam considerados menos eficientes, as medidas restritivas já serão tidas como adequadas e necessárias, restando a análise da proporcionalidade em sentido estrito.

Se as medidas alternativas (os usuais meios de cobrança) forem consideradas tão ou mais eficientes que as medidas restritivas avaliadas, serão elas comparadas novamente, desta feita levando-se em conta o grau de restrição ao direito fundamental (livre exercício de direito fundamental e inafastabilidade do Poder Judiciário).

As medidas restritivas avaliadas serão consideradas necessárias caso sejam menos gravosas que as medidas alternativas (tão ou mais eficientes). Nesse caso, restará, também, a avaliação da proporcionalidade em sentido estrito.

Se as medidas alternativas forem consideradas menos gravosas, as restrições serão tidas como desnecessárias e, por isso, desproporcionais.

Assim, na análise concreta das medidas restritivas previstas na legislação tributária, será necessária uma prévia investigação acerca do grau de eficiência dos meios usuais de cobrança dos créditos tributários e, também, do grau de intervenção por eles gerados nos direitos fundamentais em questão. Somente a partir de tal análise é que se poderá concluir

pela necessidade ou não das medidas restritivas.

#### 4.4.2.3 O teste de proporcionalidade em sentido estrito

Uma medida estatal que intervenha no âmbito de proteção de um direito fundamental será legítima se além de adequada e necessária, atender às exigências da proporcionalidade em sentido estrito, cujo objetivo é impedir que as intervenções estatais “*restringam direitos além daquilo que a realização do objetivo perseguido seja capaz de justificar*” (SILVA, 2010, p. 175). Deve-se questionar, portanto, se a intensidade da intervenção no direito fundamental pode ser justificada pelo grau de importância do direito ou objetivo constitucional colidente.

É este o momento propício à aplicação da lei do sopesamento (ALEXY, 2008, p. 167, segundo a qual “*quanto maior o grau de não-satisfação ou de afetação de um princípio, tanto maior terá de ser a importância da satisfação do outro*”.

Esse terceiro momento do controle de proporcionalidade será feito, também, em etapas, mas desta feita em três (ALEXY, 2008, p. 594 e PEREIRA, 2006, p. 346): a) primeiro avalia-se o grau de intensidade da intervenção no direito fundamental; b) depois, a importância de realização do princípio contrário ao direito fundamental restringido; c) por fim, compara-se a intensidade de intervenção com o grau de importância e verifica-se se este é capaz de justificar aquela.

A medida estatal somente será considerada legítima se a importância do princípio que a impõe puder justificar a intensidade da intervenção causada no direito fundamental colidente.

Alexy (2008, p. 604) propõe, como complementação das já mencionadas leis de colisão e do sopesamento, a utilização da fórmula peso, que expressa o peso concreto ( $GP_{i,j}C$ ) de um princípio ( $P_i$ ) em relação ao princípio colidente ( $P_j$ ) e é definida como quociente entre a intensidade de intervenção no direito fundamental ( $IP_iC$ ) e o grau de importância do princípio que justifica a intervenção ( $WP_jC$ )<sup>43</sup>. Partindo de um modelo triádico, qualifica as intervenções e o grau de importância como leve, média (o) e severa (o), atribuindo a cada uma dessas modalidades um peso,  $2^0$ ,  $2^1$  ou  $2^2$  (1, 2 ou 4).

Voltando às três etapas, num primeiro momento deveriam ser avaliados os graus de intervenção e importância, atribuindo-se-lhes os respectivos pesos (1, 2 ou 4). Depois as

---

<sup>43</sup>  $GP_{i,j}C = \frac{IP_iC}{WP_jC}$

variáveis seriam substituídas pelos valores atribuídos, chegando-se ao valor de  $GP_{i,j}C$ : em todos os casos em que  $P_i$  tem preferência,  $GP_{i,j}C$  será maior que 1. Nesses casos, o grau de importância de  $P_i$  será relevante para que seja considerada injustificada a intervenção motivada por  $P_j$ . Já nos casos em que  $P_j$  tem preferência, o valor de  $GP_{i,j}C$  será menor que 1 e a intervenção será constitucionalmente justificada (ALEXY, 2008, p. 606).

Haveria situações de impasse em que o grau de importância de um princípio se equivaleria à intensidade de intervenção. Nessas hipóteses ocorreria aquilo que Alexy (2008, p. 608) chamou de discricionariedade estrutural e a medida estatal de intervenção determinada pelo legislador não seria desproporcional: *“se uma razão para intervenção é tão forte quanto a razão contra ela, a intervenção não é desproporcional”* (ALEXY, 2008, p. 608).

Tarefa extremamente delicada é a de atribuição e justificação do grau de importância e da intensidade da intervenção e também da relação entre um e outro. Mais delicado ainda é atribuir as qualificações do modelo triádico (leve, médio e severo). Assim é que os modelos matemáticos de Alexy não serão objeto de maiores detalhamentos. O próprio Alexy considera que os modelos numéricos devem ser utilizados apenas por instrutiva analogia (2008, p. 604). É nesse sentido, também, a consideração de Silva, para quem

“não é possível alcançar, com o procedimento de sopesamento, uma exatidão matemática, nem substituir a argumentação jurídica por modelos matemáticos e geométricos. Esses modelos podem, quando muito, servir de ilustração, pois a decisão jurídica não é nem uma operação matemática, nem puro cálculo.”<sup>44</sup> Mais importante que buscar fórmulas matemáticas é a busca de regras de argumentação, critérios de valoração ou a fundamentação de precedência condicionadas. (SILVA, 2010, p. 176)

Não obstante isso, algumas questões no processo comparativo podem perfeitamente ser verificadas. Para o que interessa ao tema investigado, pretende-se demonstrar que a exigência de pagamento de tributos para a prática de determinados atos é medida que pode causar intervenção mais severa nos direitos fundamentais ao livre exercício de atividade econômica e à inafastabilidade do Poder Judiciário que a exigência de regularidade fiscal.

Sendo assim, haverá, para a exigência de pagamento (intervenção mais severa), um ônus argumentativo maior no sentido da importância do princípio colidente que justifica a intervenção. Deverá ser demonstrado que a importância do dever de a Administração buscar, com eficiência, o cumprimento das obrigações tributárias, justifica a severa intervenção no âmbito daqueles direitos.

---

<sup>44</sup> A parte entre aspas refere-se a trecho de outro trabalho do mesmo autor, publicado em Alemão e reproduzido na obra referenciada.

Já no que diz respeito à exigência de regularidade fiscal, pode-se trabalhar com grau de importância mais reduzido. O ônus argumentativo será menor em torno da importância do citado dever da Administração.

Os modelos matemáticos, portanto, serão utilizados apenas de forma ilustrativa e caso sejam necessários à clarificação dos fundamentos que justificaram a adoção de determinada solução na análise de proporcionalidade em sentido estrito.

## **5 APLICAÇÃO DA MÁXIMA DA PROPORCIONALIDADE A ALGUMAS DAS MEDIDAS RESTRITIVAS PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

As duas primeiras partes da presente investigação (análise das medidas restritivas de acordo com a jurisprudência do STF e segundo a visão doutrinária do direito tributário brasileiro) serviram para que se assentasse a ideia de que as impropriamente denominadas sanções políticas são, na verdade, intervenções no âmbito de proteção dos direitos fundamentais, adotadas como garantias de cumprimento das obrigações tributárias ou reforço de coerção destas. Em razão disso, considerou-se que as tais medidas restritivas devem ter sua legitimidade avaliada levando-se em conta as exigências da máxima da proporcionalidade.

No capítulo anterior, promoveu-se, por isso, a fixação de premissas teóricas que permitem e implicam a adoção da máxima da proporcionalidade como principal critério de aferição da legitimidade das restrições aos direitos fundamentais: o modelo de suporte fático amplo, a teoria externa e a teoria dos princípios como mandados de otimização. Além disso, determinou-se o conteúdo de cada uma das regras parciais que compõem a máxima da proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito), além da forma como deve se operar sua aplicação concreta.

Parte-se, agora, para a avaliação da legitimidade de algumas medidas restritivas previstas na legislação tributária, tudo com base nos pressupostos teóricos fixados e, também, nas compreensões jurisprudencial e doutrinária já avaliadas.

Duas das medidas que serão analisadas referem-se a questões pendentes de julgamento no STF: a determinação, veiculada pelo art. 100, § 9º da CF/88 (na redação que lhe emprestou a EC nº 62/2009), de compensação dos créditos de precatórios com débitos tributários do credor para com a Fazenda Pública (objeto da ADI nº 4.357) e a possibilidade, prevista no Decreto-lei nº 1.593/77, de cassação de registro especial para industrialização de cigarros em razão da inadimplência tributária (objeto da ADI nº 3.952)<sup>45</sup>. A escolha dessas duas medidas se justifica por seu inegável impacto na realidade jurídica e por estarem elas pendentes de apreciação no STF. Espera-se, de alguma forma, contribuir para a análise futura da legitimidade das mencionadas medidas restritivas.

As demais medidas restritivas que serão analisadas (protesto de certidão de dívida ativa, exigência de garantia para inscrição no cadastro de contribuintes e possibilidade

---

<sup>45</sup> Os votos já proferidos em ambos os julgados já foram objeto de análise nos itens 2.3.4 e 2.3.8.

inscrição do nome do devedor tributário no CADIN – Cadastro de Inadimplentes) encontram-se previstas na legislação do Estado de Minas Gerais e fazem parte de um movimento engendrado no sentido de conferir efetividade à cobrança dos créditos tributários.

Com relação às restrições decorrentes da inscrição no CADIN, demonstrou-se, no item 2.3.6, que a análise do STF ficou restrita ao julgamento da medida cautelar na ADI 1.454-4/DF. No julgamento definitivo desta, a questão foi considerada prejudicada por força de posteriores modificações legislativas. Considera-se, portanto, que a matéria encontra-se pendente de análise profunda e detalhada daquele tribunal o que justifica, também, a escolha do tema.

O protesto de Certidão de Dívida Ativa, autorizado por modificações legislativas recentes, vem sendo adotado pelas Administrações Tributárias como forma de cobrança extrajudicial dos créditos tributários (alternativa à execução fiscal). Espera-se, também aqui, contribuir de alguma forma para a implementação prática de tais determinações legislativas de forma coerente com as orientações jurisprudencial e doutrinária e, ainda, com os pressupostos teóricos fixados no capítulo anterior.

A exigência de garantia para inscrição no cadastro de contribuintes, possibilidade autorizada também por recente modificação legislativa, é medida que em tudo se assemelha à exigência de garantia para impressão de blocos de notas fiscais. O STF tem considerado inconstitucional esta última (vide item 2.3.10), havendo inclusive proposta de edição de Súmula Vinculante no âmbito do RE nº 565.048-1, com repercussão geral reconhecida, o que evidencia também o interesse prático na avaliação da legitimidade da medida.

Antes da análise pormenorizada de cada uma dessas medidas, faz-se necessária uma correta caracterização da importância do dever imposto à Administração de exigir, com eficiência, o cumprimento das obrigações tributárias. As impropriamente chamadas sanções políticas atuam como intervenções no âmbito de proteção de alguns direitos fundamentais e podem ser consideradas garantias do crédito tributário (ou reforço de coerção em relação às obrigações tributárias). O objetivo comum a todas elas é, portanto, conferir maior eficácia à atividade de cobrança dos créditos tributários.

Caso essas medidas sejam caracterizadas como a serviço de *meros e secundários interesses arrecadatórios* ou de instrumento odioso de subtração de direitos dos contribuintes, será tarefa difícil justificar, com base nesses objetivos, uma intervenção, ainda que leve, nos citados direitos fundamentais. Por isso, mostra-se imprescindível a identificação e caracterização do bem jurídico cuja importância será comparada à intensidade da intervenção para fins de aplicação da regra da proporcionalidade em sentido estrito.

Impõe-se, também, como já se antecipou, uma diferenciação entre as medidas restritivas que se manifestam, de um lado, pela exigência de quitação antecipada e, de outro, pela exigência de regularidade fiscal (intervenções de diferentes graus que, assim, exigem nível de importância diverso do princípio ou bem jurídico que as justifica). Para isso, mostra-se conveniente uma elucidação do conceito de regularidade fiscal com que se trabalha no direito tributário brasileiro e sua correta diferenciação da exigência de quitação antecipada.

Por fim, o teste de necessidade somente poderá ser efetuado segundo os pressupostos teóricos fixados, caso haja prévia análise de eficiência dos meios usuais de cobrança dos créditos tributários: execução e cautelar fiscais. Como se viu, aplicação da sub regra em questão implica uma comparação de meios: são descartados aqueles em relação aos quais possa ser identificado meio alternativo com o mesmo grau de eficiência (ou grau de eficiência maior) e que cause intervenção menos gravosa no âmbito de proteção dos direitos fundamentais.

Exige-se, portanto, que, na maior medida possível, sejam avaliados os graus de eficiência dos meios usuais de cobrança dos créditos tributários, que costumam ser apontados como alternativas menos gravosas na consideração de que as medidas restritivas são desnecessárias. Resta saber se, além de menos gravosos, tais meios poderiam ser tão eficientes quanto as medidas restritivas.

Com isso, estarão determinadas as premissas com as quais se trabalhará na análise concreta e detalhada da legitimidade das citadas medidas restritivas.

### **5.1 A configuração contemporânea do fenômeno tributário: as medidas restritivas a serviço da efetivação do dever fundamental de solidariedade e não de meros e secundários interesses arrecadatórios**

Em algumas manifestações doutrinárias sobre a legitimidade das impropriamente chamadas sanções políticas, costuma-se identificar postura denominada por Godoi (2011b) como *libertarista*: numa perspectiva de separação total entre Estado/sociedade civil, o tributo é visto como agressão arbitrária (ou subtração) aos direitos dos cidadãos, imposto pela ameaça de sanção (e não por questões de justiça que fundamentariam o dever), e cujo objetivo seria apenas o de suprir as necessidades financeiras da “máquina estatal” burocrática e não o de garantir direitos aos cidadãos (GODOI, 2011b). A adoção dessa visão não costuma ocorrer de maneira expressa, mas seus pressupostos se revelam “*em diversas manifestações doutrinárias sobre temas aparentemente técnicos e ideologicamente neutros*” (GODOI,

2011b, p. 450).

A visão *libertarista* decorre de uma concepção de que “*a distribuição de bem estar efetuada pelo mercado é justa por pressuposto*” (MURPHY e NAGEL, 2005, p. 44) ou de que “*o mercado auto regulado constitui a ordem social mais justa o possível, dado o fato de que é construída sobre o princípio da autonomia individual*” (MENÉNDEZ, 2001, p. 152, tradução nossa)<sup>46</sup>.

Isso contribui para que se reconheça um papel reduzido ao fenômeno tributário, cujo objetivo seria o de suprir as necessidades financeiras do Estado, limitadas estas ao fornecimento dos mais básicos bens públicos. Em sua forma mais pura e radical, o *libertarismo* chegaria mesmo a considerar ilegítima toda a tributação (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 45).

Como se disse, tal visão (não expressa e talvez inconsciente) está presente em algumas manifestações doutrinárias acerca das medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores. Uma vez que tais medidas trabalham a favor da concretização efetiva das obrigações tributárias (são como que garantias de cumprimento e reforço de coerção destas) e interferem no âmbito de proteção de alguns direitos fundamentais, seria tarefa de difícil realização justificar a adoção de qualquer uma delas com base em uma visão do fenômeno tributário que se aproximasse da tese *libertarista*.

Exemplo disso se passa com Ávila (2008, p. 335) que, ao iniciar sua análise de legitimidade de algumas medidas caracterizadas como sanções políticas, reforça a ideia de que a relação tributária tem efeitos patrimoniais “*decorrentes da subtração de meios de pagamento*”. Por isso, segundo entende o autor, “*ainda que se admita que o Estado tenha competência para instituir tributos, o exercício dessa sua competência não pode implicar a impossibilidade de aplicação de uma outra norma*” (ÁVILA, 2008, p. 335).

Uma postura como essa, em que a competência estatal para instituição de tributos é admitida de forma condicional, já parte, de antemão, de uma hierarquia fixa entre bens e direitos constitucionais: o exercício da competência tributária não pode significar a não aplicação de qualquer outra norma (os interesses tributários ocupariam um nível inferior nesta escala de hierarquia fixa).

Sendo assim, estando as medidas restritivas a serviço da efetivação dos comandos tributários (das obrigações que, segundo afirmou o autor, implicam subtração de meios de pagamento), elas não poderiam justificar alguma restrição à aplicação, por exemplo, da norma

---

<sup>46</sup> The liberist case is those who argue that the self-regulating market constitutes the fairest possible social order, given the fact that it is built on the principle of individual autonomy.

que garante o livre exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único da CF/88), direito fundamental cujo âmbito de proteção sofreria interferência com a aplicação das medidas restritivas. Na análise da proporcionalidade em sentido estrito, a resposta apontaria, sempre, para a prevalência do direito fundamental em cujo âmbito de proteção a medida interveio.

Talvez por isso, Ávila, em parecer juntado aos autos da MC em AC 1.657/RJ<sup>47</sup>, tenha se esforçado para diferenciar as situações de mero descumprimento das obrigações tributárias, daquelas de descumprimento substancial, reiterado e injustificado, hipóteses em que a medida restritiva (no caso, interdição de estabelecimento) teria como objetivo a proteção da livre concorrência, este sim um objetivo capaz de justificá-la.

Postura semelhante pode ser identificada em Siqueira (2005), que, em obra específica sobre as medidas caracterizadas como sanções políticas, caracteriza a tributação como forma de interferência estatal nos direitos de liberdade e propriedade, uma invasão na esfera privada de cada indivíduo, o que justificaria a consideração do Direito Tributário como *“ramo da ciência jurídica voltado a salvaguardar o interesse dos contribuintes, que são hipossuficientes em relação ao Estado”* (SIQUEIRA, 2005, p. 50).

Se esse é o único objetivo do direito tributário (proteção do contribuinte hipossuficiente), seria, mais uma vez, difícil a tarefa de justificar a adoção das medidas restritivas que, como se viu, interferem no âmbito de proteção de direitos fundamentais assegurados aos contribuintes.

Essa também é a visão de Machado (2002, p. 52), que atribui ao direito tributário a tarefa de proteger o cidadão contra os abusos do poder público e inicia trabalho sobre o protesto de CDA assim caracterizando a função administrativa dirigida à cobrança dos tributos:

E o Estado-administração quer sempre arrecadar mais e mais, sem a mínima preocupação com os limites que o Direito estabelece, e busca sempre fórmulas para compelir o contribuinte ao pagamento de tributos, sejam devidos ou não, sendo notável a capacidade criativa de seus agentes, que amesquinham o Direito em detrimento do cidadão.

(...)

a ideia de protestar certidão de dívida ativa da Fazenda Nacional é realmente mais uma dessas “ideias brilhantes” postas a serviço do arbítrio. É um notável exemplo do uso artificioso ou distorcido de instrumentos jurídicos para violação do direito. (MACHADO, 2006, p. 34).

Nogueira Júnior também questiona a legitimidade do protesto de certidão de dívida

---

<sup>47</sup> Não se teve acesso à íntegra do parecer de Humberto Ávila, mas apenas à parte transcrita no voto do Ministro Cezar Peluso (p. 285).

ativa com base na afirmação de que o interesse por ele perseguido não corresponderia “ao interesse primário da sociedade, mas ao secundário, do Estado como entidade, aquele e este nem sempre coincidentes. (NOGUEIRA JÚNIOR, 2012, p. 403).

Mais peculiar ainda é a concepção de Martins (2006, p. 4), para quem

a norma tributária é uma norma de rejeição social, ou seja, sem sanção ninguém a cumpriria, pois todos sabem que, em todos os períodos históricos e espaços geográficos, o povo paga mais do que deve para sustentar políticos e burocratas, nas benesses do poder, e só recebe prestação de serviços por parte do governo, havendo excedentes (MARTINS, 2006, p. 4).

Como já se afirmou, com base nessas caracterizações do fenômeno tributário e da função arrecadatória, seria exigido esforço hercúleo, para não dizer fadado irremediavelmente ao fracasso, na justificativa da adoção das medidas restritivas impostas aos contribuintes que não ostentam a situação de regularidade fiscal. Se as obrigações tributárias em si já são consideradas agressões injustificadas a direitos do cidadão contribuinte, com mais razão ainda seriam injustificadas e arbitrárias as medidas restritivas, cujo objetivo principal é assegurar o cumprimento dessas obrigações.

Como se demonstrará a seguir, o presente trabalho se desenvolve sob influências de uma concepção diversa das obrigações tributárias, consideradas como tradução de um dever fundamental de suportar os encargos derivados da existência de uma comunidade politicamente organizada (MENÉNDEZ, 2001). O tributo, dever fundamental, é uma “instituição central do Estado contemporâneo” (GODOI, 2005, p. 152), cujo fundamento é o dever de solidariedade.

Não se trata, aqui, de mera opção por uma das concepções do fenômeno tributário à disposição do intérprete. A concepção adotada é a que se considera condizente com o sistema tributário construído pela CF/88 e, por isso, não poderia ser desprezada em favor da adoção de uma visão *libertarista*, divorciada da caracterização do fenômeno tributário na atual Constituição e até mesmo em constituições de marcada inspiração liberal (GODOI, 2011b).

O Estado Democrático de Direito instituído pela CF/88 (art. 1º, *caput*) pode ser caracterizado como *estado tributário*<sup>48</sup>, já que tem nos tributos o seu principal suporte

---

<sup>48</sup> Utiliza-se aqui a denominação *estado tributário* e não *estado fiscal* ou *impositivo*, já que estas últimas seriam mais apropriadas ao estado que tem nos *impostos* o suporte financeiro, atribuindo um papel secundário aos tributos bilaterais. Já que as medidas restritivas trabalham a favor de uma eficiência na arrecadação de todos os tributos e não costumam fazer distinções entre as espécies tributárias, e que o objetivo é marcar a importância do fenômeno tributário considerado com um todo (com todas as múltiplas e variadas espécies tributárias previstas na CF/88), adota-se a terminologia mais ampla, capaz de englobar a figura também dos tributos que seguem regime constitucional diverso do dos impostos. Trabalha-se, aqui, portanto, com concepção diversa da de Nabais (2005, p. 27), que concebe o *estado tributário* como aquele financiado por tributos de natureza bilateral.

financeiro.

A uma conclusão como esta se pode chegar por dois caminhos diversos. Um primeiro seria através da análise empírica dos dados sobre receitas públicas. No âmbito da União, a Lei Orçamentária de 2012 (Lei nº 12.595/12) estimou as receitas públicas em algo em torno de R\$ 2,1 trilhões, dos quais cerca de 50% foram caracterizados como receitas tributárias e de contribuições. A estimativa se concretizou na prática, já que a Receita Federal do Brasil divulgou que a arrecadação tributária de 2012 superou a casa do trilhão, alcançando R\$ 1,059 trilhões (SRFB, 2013).

Já no Estado de Minas Gerais, para o exercício de 2013 (Lei Estadual nº 20.625/13), as receitas totais foram estimadas em pouco mais de 68 bilhões de reais, dos quais cerca de 43 bilhões representam receitas tributárias (isso sem considerar as transferências de receitas tributárias que o estado recebe da União).

Partindo do pressuposto que esse perfil de receitas se repete nos demais entes federativos, pode-se dizer que o caminho empírico admite a afirmação de os tributos são o principal suporte financeiro do Estado.

Mas, ainda que se considerem insuficientes os dados empíricos, há outra via para se chegar à mesma conclusão. Basta, para tanto, valer-se de uma adaptação das considerações de Josef Isensee (*apud* ESTEVAN, 2002, p. 38) no sentido de que o *estado impositivo* seria um tipo (alternativa à noção de conceito) e possuiria certas notas características.

Assim, a um estado tributário compete a realização de um número crescente de tarefas, sendo excepcionais as hipóteses em que os particulares podem desempenhá-las. Isso implica a necessidade de um sistema eficiente, permanente e regular de financiamento das atividades relacionadas a essas tarefas. Esse financiamento poderia ser alcançado por meio de receitas patrimoniais ou decorrentes do desenvolvimento de atividades econômicas. Um estado tributário apenas pode desenvolver atividades econômicas excepcionalmente, o que significa que não pode extrair, dessas atividades econômicas e nem das receitas patrimoniais, os recursos que necessita no financiamento de suas tarefas. Resta, portanto, o fenômeno tributário, a que se atribuirá, entre outras possíveis funções, a qualidade de principal suporte financeiro do estado.

Como afirma Nabais (2005, p. 29), “*a estadualidade fiscal significa, pois, uma separação fundamental entre o estado e a economia e a consequente sustentação financeira*

---

O *estado tributário* instituído pela CF/88 dá grande importância a figuras tributárias que não podem ser caracterizadas como impostos (p. ex., as contribuições especiais do art. 149), mas que desempenham papel relevante na tarefa de dar suporte financeiro ao Estado.

*daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto”.*

A análise da CF/88 não deixa margem de dúvidas sobre constituir-se o Estado brasileiro um Estado tributário. São numerosas as tarefas atribuídas à realização direta do Estado (vide, p. ex., arts. 21, 23, 25, 30, 194, 196, 205, 215, 217, 218, dentre muitos outros). Apenas em hipóteses excepcionais é que se admite a realização de tais tarefas pelos particulares. Isso implica a existência de uma fonte permanente e eficiente de recursos capazes de financiar o desenvolvimento de tais tarefas. Como a atuação direta do Estado no domínio econômico apenas pode ocorrer em hipóteses excepcionais (art. 173 da CF/88), cabe ao sistema tributário nacional, minuciosamente detalhado na própria CF/88, a tarefa de ser a principal fonte de recursos de que o Estado pode se valer no desempenho de suas funções. Aliás, o fato de a CF/88 ter dedicado tanto espaço à definição das questões ligadas à Tributação e do Orçamento (Título VI da Constituição) já revela uma opção do constituinte por um modelo de suporte financeiro com base na arrecadação dos tributos.

Batista Júnior adota caminho semelhante para concluir que o Estado brasileiro é indubitavelmente um Estado Tributário, pois:

Consagra ao direito de propriedade privada (art. 5º, XXII, e art. 170, II da CRFB/88); a não-intervenção e autodeterminação dos povos (art. 4º da CRFB/88); afasta, em regra, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado (art. 173); proclama a livre iniciativa econômica (art. 170, parágrafo único); apresenta um Sistema Tributário esboçado minuciosamente na Constituição Federal (arts. 145 a 161) (BATISTA JÚNIOR, 2001, p. 58).

Mesmo que houvesse alguma dificuldade em se afirmar o caráter tributário do Estado brasileiro apenas com base na análise da estrutura da CF/88 em sua redação original, essa afirmação não poderia ser questionada após a EC nº 42/2003, que acrescentou o inc. XXII ao art. 37, reconhecendo expressamente que as administrações tributárias dos entes federativos são *atividades essenciais ao funcionamento do estado* e dotando-as de recursos prioritários, inclusive com a possibilidade de afetação da receita de impostos (art. 167, inc. IV da CF/88).

A mais importante consequência da afirmação de que o Estado Democrático de Direito instituído pela CF/88 se revela como um estado tributário é o reconhecimento de que o tributo tem caráter imprescindível e constitui dever fundamental (GODOI, 2005, p. 157). Além disso, longe de ser considerado injusta subtração do patrimônio privado (visão *libertarista*), deve ser tido como parte de um conjunto de decisões fundamentais de constituição do próprio Estado: a decisão no sentido de que os direitos reconhecidos àqueles que participam da comunidade politicamente organizada serão financiados primordialmente

com o produto da arrecadação dos tributos.

Os direitos não são “*dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são autorrealizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado*” (NABAIS, 2005, p. 21), pressupondo, assim, custos estatais que serão suportados, em um estado tributário, pela arrecadação dos tributos.

Mesmo os clássicos direitos negativos (direitos à abstenção) geram custos estatais que serão suportados primordialmente pela arrecadação dos tributos (GODOI, 2011b, p. 452). Não procede a clássica orientação no sentido de que os direitos negativos excluem a atuação estatal e os positivos a pressupõem (HOLMES; SUNSTEIN, 1999, p. 40; NABAIS, 2005, p. 22). Se os direitos negativos são legalmente protegidos, eles pressupõem a existência de remédios (p. ex., a manutenção de uma estrutura de Poder Judiciário capaz de garantir os cidadãos contra as violações perpetradas a suas liberdades, mesmo as consideradas negativas), que, por sua vez, geram custos estatais (HOLMES; SUNSTEIN, 1999, p. 43), que tendem a ficar “*na sombra ou mesmo no esquecimento*” (NABAIS, 2005, p. 21).

Dessa forma, pode-se estabelecer uma conexão entre direitos e deveres, incluído entre estes últimos o dever fundamental de solidariedade traduzido nas obrigações tributárias individualizadas (MENÉNDEZ, 2001). Os tributos, nesta perspectiva, são considerados como instrumentos de garantia de direitos assegurados aos cidadãos (e não usurpação desses direitos). São como que a face oculta dos direitos fundamentais, um dever fundamental que integra o estatuto constitucional do indivíduo (NABAIS, 2005).

Nessa perspectiva, as obrigações tributárias dirigidas aos membros de uma comunidade são tradução de um dever fundamental de dividir os encargos decorrentes da existência de uma comunidade politicamente organizada, o dever de solidariedade (MENÉNDEZ, 2001, p. 120). O sistema tributário tem a tarefa de organizar o cumprimento dessas obrigações que traduzem o dever fundamental de solidariedade e pode ser visto como uma fórmula matemática complexa que nos permite determinar nossa cota de contribuição em relação a estes encargos: o dever genérico de solidariedade transformado em específicas obrigações pecuniárias (MENÉNDEZ, 2001, p. 127 e 133).

Tal dever fundamental de solidariedade tem caráter multilateral, ligando os indivíduos que fazem parte dessa comunidade numa relação horizontal. Esse dever é traduzido em obrigações individuais específicas cuja tarefa de exigir o cumprimento e implementação se entrega exclusivamente aos órgãos da Administração Pública. Há, então, a transformação de uma relação horizontal e multilateral (ligando os participantes de uma comunidade organizada – contribuintes/contribuintes) em outra, vertical e bilateral, entre a

Administração e o contribuinte (MENÉNDEZ, 2001, p. 137).

Menéndez (2001, p. 136) aponta essa transformação como uma das razões<sup>49</sup> para que as obrigações tributárias individualizadas não revelem de forma transparente o dever fundamental de solidariedade que as justifica<sup>50</sup>, o que pode “*levar à equivocada conclusão de que a obrigação de pagar tributos é devida às autoridades fiscais (ao estado) e tem pouco a ver com os deveres fundamentais que temos para com todos os outros em relação aos quais temos ligações políticas*” (MENÉNDEZ, 2001, p. 137, tradução nossa)<sup>51</sup>.

Pretende-se, aqui, evitar esta equivocada e frequente conclusão. Justificar a adoção das medidas restritivas com base no interesse da Administração em tornar efetivas as obrigações tributárias é tarefa de difícil realização, a não ser que se promova uma adequada caracterização do interesse que a Administração busca realizar com a efetivação das obrigações tributárias.

Na verdade, levando-se em conta a relação multilateral e horizontal que fundamenta o dever de solidariedade, as autoridades fiscais devem ser tidas como agentes atuando em nome de todos os cidadãos na implementação do sistema tributário (MENÉNDEZ, 2001, p. 138), para assegurar que os contribuintes adimplentes não sofrerão na própria pele as consequências gravosas do comportamento daqueles denominados *free riders*, ou não pagantes (MENÉNDEZ, 2001, p. 242). Sua atuação, portanto, deve ser limitada aos interesses dos próprios contribuintes e seus poderes são fundamentados nos direitos individuais que os indivíduos têm em relação aos outros membros da comunidade, no que diz respeito à distribuição dos encargos derivados da existência de uma comunidade politicamente organizada (MENÉNDEZ, 2001, p. 147).

Para ilustrar a conexão entre a atividade desenvolvida pela Administração Tributária e os interesses dos contribuintes, Menéndez (2001, 138) invoca a questão da evasão fiscal e pergunta sobre quem sofre realmente as consequências das fraudes fiscais. Para o autor, não faria sentido dizer que tais consequências seriam sofridas pelo *Estado*, já que a atividade de arrecadação está ligada aos gastos públicos. Não se arrecada apenas por se arrecadar (como se o dinheiro arrecadado, uma vez coletado, fosse lançado ao mar) (BLUM; KALVEN, *apud* MURPHY; NAGEL, 2005, p. 36), mas para financiar os gastos públicos.

---

<sup>49</sup> Outra razão seria a falsa impressão de que a obrigação de pagar tributos estaria desconectada das questões envolvendo os gastos públicos.

<sup>50</sup> The obligation to pay taxes is opaque towards the background duties it institutionalizes.

<sup>51</sup> This might lead to the wrong conclusion that the obligation to pay taxes is due to the tax authorities (to the state) and has little to do with the background duties we owe to all others whom we have political links.

Então, os afetados pelas fraudes fiscais seriam os sujeitos em nomes dos quais trabalha o sistema de arrecadação e gastos públicos, ou seja os partícipes da comunidade politicamente organizada cujos encargos de financiamento são distribuídos e traduzidos pelo sistema tributário. Para sustentar essa afirmação, Menéndez lança mão daquilo que chamou de lei dos vasos de tributos comunicantes (*law of the communicating tax vessels*)<sup>52</sup>: “*de acordo com essa lei, podemos dizer que os encargos tributários não suportados por contribuintes evasivos acabam, mais cedo ou mais tarde, sobre os ombros dos contribuintes obedientes, ou em forma de uma carga tributária maior ou de uma provisão de bens públicos menos eficiente*” (MENÉNDEZ, 2001, p. 79, tradução nossa)<sup>53</sup>.

De quem então seria o interesse na construção de um sistema tributário que funciona de maneira eficiente, em que todos (de acordo com os critérios de justiça próprios a cada uma das espécies tributárias e segundo normas aprovadas pelo legislador) são chamados a contribuir com sua cota na repartição dos encargos decorrentes da existência da comunidade politicamente organizada?

Do que se expôs, pode-se concluir que tal interesse seria de todos os partícipes dessa comunidade organizada. Isso quer dizer que a Administração Tributária, quando adota medidas tendentes a efetivar o cumprimento das obrigações tributárias, age em nome do conjunto de participantes dessa comunidade e não em nome em próprio, segundo um *mero interesse público arrecadatório*. Atua, nesse sentido, como “*agente do interesse difuso dos contribuintes na observância geral do sistema tributário*” (MENÉNDEZ, 2001, p. 321, tradução nossa)<sup>54</sup>.

Isso não significa, no entanto, que, uma vez assim caracterizada a atuação administrativa na busca de efetivação das obrigações tributárias, estariam justificadas as mais diversas posturas arbitrárias e abusivas. Tal caracterização não pode ser interpretada como justificativa para a concessão de poderes ilimitados às autoridades fiscais, mas sim como limitação adicional desses poderes (MENÉNDEZ, 2001, p. 321).

A ligação entre as obrigações tributárias e o dever fundamental de solidariedade

---

<sup>52</sup> Na física, a lei dos vasos comunicantes (postos em comunicação, de forma que o líquido derramado em um se distribua pelos outros) estabelece que qualquer que seja a dimensão do vaso (em comunicação), a altura (ou o nível) alcançada pelo líquido em cada um deles será a mesma. Se o líquido é retirado de um dos vasos comunicantes, haverá redução do nível em todos eles. E se for aumentado em um deles, a elevação se comunicará a todos eles também.

<sup>53</sup> According to this, we can say that the tax burden that is not supported by tax evaders ends up, sooner or latter, on the shoulders of law-abiding taxpayers, either in the form of higher taxes or of a poorer provision of public goods.

<sup>54</sup> Agent of the diffuse interest of taxpayers in the general observance of the tax system.

(traduzido pelo sistema nas obrigações tributárias específicas) não “*credenciaria o Estado a exigir dos contribuintes qualquer tipo de prestações tributárias, enfraquecendo os limites formais e materiais do poder de tributar*” (GODOI, 2005, p. 158). O que se pretende é exatamente “*afastar a noção autoritária do Direito Tributário como direito de império, composto por normas cuja característica fundamental radicava na tutela do interesse público arrecadatório*” (GODOI, 2005, p. 159).

Recusam-se, assim, as visões baseadas numa superioridade do interesse público/arrecadatório em relação ao privado (visão ancorada na relação bilateral e vertical Estado/contribuinte) (BINENBOJM, 2008; ÁVILA, 2007) e, também, aquelas decorrentes da postura *libertarista*, em que o tributo é considerado espoliação de direitos assegurados aos contribuintes.

Com relação ao tema objeto do trabalho, já se assentou que as medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores (ou em situação de irregularidade fiscal) manifestam-se como garantias de cumprimento ou reforço de coerção das obrigações tributárias. Vão sempre se revelar, assim, numa relação bilateral, Administração Tributária/contribuinte (tal como as obrigações tributárias individualizadas).

Mas seu fundamento é o dever de solidariedade expresso numa relação horizontal e multilateral entre os participantes da comunidade politicamente organizada. Tal fundamento não pode ser desprezado na análise de legitimidade das medidas restritivas impostas com vistas à efetivação concreta dos comandos previstos no sistema tributário. É difuso (é do interesse de todos os membros da comunidade jurídica) o interesse no funcionamento eficiente do sistema tributário. Ao adotar medidas tendentes a concretizar de forma efetiva tais comandos, a Administração Tributária (autorizada pelo legislador) nada mais faz que atuar como agente dos contribuintes na busca da concretização justa desse sistema.

Isso não significa, repita-se, que toda e qualquer medida restritiva de direitos está justificada: apenas são afastadas as posturas radicais (a *libertarista* e a ancorada na alegação de supremacia do interesse público), baseadas em hierarquias fixas de direitos, bens e interesses juridicamente protegidos, de forma que, coerente com toda a fundamentação já desenvolvida, a legitimidade das medidas restritivas passe a depender de uma correta justificativa constitucional, o que implicará a aplicação da máxima da proporcionalidade e de suas regras parciais, a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito (esta última, já com uma correta caracterização do fenômeno tributário).

Ressalte-se, por fim, que, a correta caracterização do fenômeno tributário (obrigações tributárias individualizadas como tradução do dever fundamental de

solidariedade) e da atuação da Administração na exigência de cumprimento das obrigações tributárias (atuação como agente do interesse difuso dos contribuintes no funcionamento eficiente do sistema tributário nacional) acarreta consequências em termos da função que deve ser outorgada à coerção no direito tributário. E, lembre-se, as medidas restritivas são caracterizadas como reforço de coerção das obrigações tributárias.

A coerção passa a exercer a função de assegurar a estabilidade do sistema e o atingimento de suas finalidades. O funcionamento de qualquer sistema tributário depende de que grande parte dos contribuintes cumpra espontaneamente suas obrigações (não necessariamente de maneira entusiástica). Esse cumprimento espontâneo pode ser minado com a consideração, por parte dos contribuintes cumpridores, de que há um nível elevado de descumprimento (fraude, evasão, sonegação), o que poderia gerar um sentimento de desesperança (*hopelessness*) (MENÉNDEZ, 2001, p. 144). Nesse sentido,

A coerção tranquiliza as pessoas na sua tendência em direção ao cumprimento das obrigações, pois ela garante que o número de cidadãos recalcitrantes será mantido num mínimo, e, assim, que os objetivos perseguidos pela lei serão atingidos (o sistema será eficaz) e justos (porque a maioria do povo dividirá a carga) (MENÉNDEZ, 2001, p. 144, tradução nossa)<sup>55</sup>

Tal caracterização deve ser levada em conta na análise concreta das medidas restritivas impostas ao contribuinte devedor (ou que não se encontra em situação de regularidade fiscal). Um dos objetivos de tais medidas é exatamente conferir eficácia ao sistema, de modo que os contribuintes regulares (pagantes) possam estar certos de que a Administração exigirá, de maneira eficiente, o cumprimento das obrigações por parte dos recalcitrantes, gerando, dessa forma, confiança no funcionamento das instituições e, assim, maior adesão espontânea ao fenômeno tributário.

## **5.2 A execução fiscal como meio típico e potencialmente eficiente para a cobrança dos créditos tributários**

Os discursos sobre a (i)legitimidade das medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores (ou em situação de irregularidade fiscal) geralmente contém considerações sobre os meios usuais de cobrança dos créditos tributários.

De um lado, aqueles que condenam a utilização de tais medidas costumam apontar a

---

<sup>55</sup> “Coercion reassures people in their tendency towards compliance because it guarantees that the number of recalcitrant citizens will be kept in a minimum, and thus that the goals pursued by the law will be achieved (the system will be efficacious) and fair (because most people will share the burden)”.

existência desses meios típicos (execução e cautelar fiscais), destacando um suposto caráter menos gravoso destes, se comparados àquelas.

Como evidenciado no capítulo 3, é farta a produção doutrinária nesse sentido, havendo aqueles que chegam a qualificar a execução fiscal como um privilégio (NOGUEIRA, 1964, p. 106-107), caracterizando-a como “*notoriamente favorável à Fazenda*” (GANDARA, 2012, p. 50). Outros apenas reforçam ser a execução e cautelar fiscais os meios adequados e menos gravosos (BIM, 2004, p. 80-81).

Para defender a impossibilidade de protesto de CDA de natureza tributária, Casagrande (2000, p. 48) não economiza os superlativos e avalia, nessa linha de raciocínio, que os meios de cobrança “*já disponibilizados pelo legislador à administração são, por si só, eficientíssimos para a satisfação do respectivo crédito*”.

Trabalhos doutrinários alheios à questão da legitimidade das medidas impropriamente chamadas sanções políticas também costumam afirmar que a Lei de Execuções Fiscais já teria veiculado injustificáveis e inaceitáveis privilégios à Fazenda Pública (PINTO, 2007, p. 45 e THEODORO JÚNIOR, 2005, p. 27).

Afirmações como essas (a execução fiscal como um privilégio) indicam a pressuposição de um alto grau de eficiência, já que não seria razoável considerar um meio de cobrança como privilegiado se ele não levasse, com este elevado grau de eficiência, à obtenção do resultado pretendido (o recebimento dos créditos devidos).

Na Jurisprudência do STF, a existência dos meios próprios de cobrança dos créditos tributários serviu de fundamento para a condenação de algumas medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores, tal como ocorreu no julgamento do RE nº 413.782-8 (analisado no item 2.3.1) e no julgamento da ADI nº 3.453 (analisado no item 2.3.7). Nesta última, que tratava da exigência de CND para recebimento de precatórios, o então Min. Cezar Peluso afirmou expressamente que a execução fiscal seria meio expedito de que pode se valer a Administração na busca de recebimento dos créditos tributários, o que tornaria desnecessária a medida restritiva. Não obstante isso, como anota Godoi (2012, p. 129), não há, nessas decisões, considerações específicas e mais aprofundadas, que busquem dados práticos que evidenciam qual a real a eficácia do processo execução fiscal.

Para essa linha de pensamento, portanto, a existência da execução fiscal (e da cautelar fiscal), que em si já seria um privilégio da Administração Tributária (e, se privilégio, dotada de um elevado grau de eficiência), seria um dos obstáculos à adoção das medidas restritivas. De acordo com as premissas adotadas por este trabalho, as medidas restritivas seriam consideradas desproporcionais, por não atenderem à sub regra da necessidade: haveria

meio menos gravoso, e tão ou mais eficiente quanto, que poderia ser utilizado na busca de recebimento dos créditos tributários.

De outro lado, há aqueles que sustentam uma suposta ineficácia do processo de execução fiscal (ou dos meios usuais de cobrança de créditos tributários) para argumentar a favor da adoção de meios alternativos de cobrança por vezes caracterizados como sanções políticas. Nesse sentido, a defesa do protesto de CDA costuma vir acompanhada de argumentação tendente a marcar a ineficiência da execução fiscal (MORAES, 2011, p. 86-87; SILVA, 2009, p. 33; BIM, 2008, p. 49; CARVALHO, 2010, p. 88).

Essa suposta ineficiência passou a fazer parte do discurso oficial do próprio Poder Judiciário em 2003 com a publicação, pelo Conselho Nacional de Justiça, dos relatórios anuais *Justiça em Números*, todos eles dando conta de um elevado estoque de execuções fiscais no Poder Judiciário.

A título de exemplificação, o relatório *Justiça em Números 2011* atesta que, em Minas Gerais (no Poder Judiciário Estadual), havia estoque de 816.621 execuções fiscais tramitando, em primeiro grau de jurisdição, no início do período base de avaliação (CNJ, 2011, p. 181). Foram ajuizadas, no período base, 167.690 novas execuções fiscais (CNJ, 2011, p. 172) e foram baixadas 125.519 (CNJ, 2011, p. 190). No período, o estoque cresceu cerca de 5% ((total dos processos novos – processos baixados)/estoque inicial).

Os números serviram de base, inclusive, para o projeto de reforma da execução fiscal (PL nº 5.080/09) (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2009), que criaria a fase prévia de execução administrativa (ou penhora administrativa), reservando ao Poder Judiciário apenas aquelas execuções em relação às quais fossem encontrados bens passíveis de serem expropriados.

Nessa esteira, costumam ser apontadas como justificativas para as modificações pretendidas

a ineficácia do processo executivo fiscal, em virtude da morosidade de sua tramitação, não obstante a baixa taxa de impugnação judicial; alto custo da cobrança judicial, por força da excessiva formalização do procedimento, e, principalmente, o grande valor da dívida ativa a receber, aproximadamente R\$ 400 bilhões, excluída a previdência social (MAIA JÚNIOR, 2007, p. 19).

Da exposição de motivos do Projeto de Lei nº 5.080/09 (PGFN, 2013) constam afirmações no sentido de que a atual sistema de cobrança dos créditos tributários seria moroso, caro e de baixa eficiência.

Chega-se a afirmar que o modelo atual “*é inoperante, mais preocupado com*

*procedimentos do que com resultados, lento, é o aliado perfeito do devedor contumaz”* (GODOY, 2010, p. 118) e *“prejudicaria as empresas cumpridoras de suas obrigações, estimularia a sonegação e a impunidade”* (MAIA JÚNIOR, 2007, p. 19).

Os adeptos dessa linha de pensamento, por sua vez, teriam maior facilidade em admitir a adoção das medidas restritivas ou pelo menos de não considerá-las desnecessárias: se a execução fiscal é meio ineficiente, sua existência não geraria a condenação (por desnecessidade) da medida restritiva em tese mais gravosa. A consideração da legitimidade ou não da medida seria transferida para o terceiro estágio de aplicação da máxima da proporcionalidade: a verificação da proporcionalidade em sentido estrito.

É certo, e isso é comprovado por números, que a execução fiscal tem se mostrado ineficiente (grande estoque de processos, em crescimento geométrico e com baixa taxa de retorno). Mas essa ineficiência é intrínseca ao processo de execução em si mesmo (e à cautelar fiscal) ou estaria mais ligada à deficiência na gestão da cobrança dos créditos tributários, à falta de investimento e preparo de pessoal, enfim, a defeitos de operacionalização prática?

Caso a deficiência esteja ligada a estes supostos defeitos na gestão da atividade de cobrança dos créditos tributários, não haveria justificativas para se descartar a execução fiscal como meio ineficiente, mas sim para que as deficiências fossem sanadas, o que geraria melhores resultados na atividade de cobrança dos créditos tributários (e certamente alteraria a compreensão da execução fiscal como meio ineficiente).

Impõe-se, assim, que se investigue sobre se a ineficiência constatada pelos números decorre de defeito intrínseco ao processo de execução fiscal ou advém de falhas na gestão da atividade de recuperação dos créditos tributários.

Com relação a essa questão, Gandara questiona a afirmação corrente no sentido de que haveria uma *crise na execução fiscal* e considera que a suposta ineficácia decorreria de um problema de ordem estrutural, *“de uma crise de gestão do passivo tributário dos contribuintes (gerada por diversos motivos, como o sistema processual brasileiro, pouca interação entre os agentes públicos responsáveis por essa gestão, poucos profissionais, dentre outros)”* (GANDARA, 2012, p. 61-62).

As preocupações em torno da efetividade da execução fiscal motivaram duas interessantes análises econômicas sobre o custo unitário do processo de execução fiscal, cujas conclusões podem auxiliar na investigação sobre o nível de eficiência na cobrança dos créditos tributários e sobre os motivos que estariam por trás da ineficácia revelada pelos números.

O primeiro, denominado “*Pagando para receber? Subsídios para uma política de cobrança da dívida ativa no setor público: resultados de pesquisa sobre o custo médio de cobrança de uma execução fiscal em Minas Gerais*” (BATISTA JÚNIOR, 2008, p. 65), concluiu que o custo médio do processo de execução fiscal no Estado de Minas Gerais seria, à época, de R\$ 8.959,76.

O caminho que levou a este resultado é relativamente simples. Definiu-se, primeiro, o custo anual de uma execução fiscal para o Judiciário. Isso foi feito levando-se em conta o orçamento anual deste Poder e a fração representada pelas execuções fiscais em relação ao total de processos tramitando (número de execuções fiscais/número total de processos). Fixou-se, também, o custo da execução fiscal para a Advocacia Geral do Estado: despesa empenhada multiplicada pela fração representada pelas execuções fiscais em relação ao total de processos acompanhados (BATISTA JÚNIOR, 2008, p. 70).

O custo anual foi estimado em R\$ 853,31 (BATISTA JÚNIOR, 2008, p. 77). Definido o tempo médio de tramitação da execução fiscal (10 anos e meio), chegou-se ao custo individual (R\$ 8.959,76). Esses resultados deveriam ser levados em conta para a adoção de medidas com o objetivo de tornar a execução fiscal mais eficiente. Numa relação custo/benefício, o ajuizamento de grande parte das execuções, de valor inferior ou próximo ao custo estimado, pode implicar mais perdas que ganhos, o que imporia a adoção de métodos alternativos de cobrança, entre eles a transação administrativa e a utilização de cadastro de devedores do Estado (BATISTA JÚNIOR, 2008, p. 92).

O segundo estudo, denominado “*Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal*”, foi realizado em 2011 pelo IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA, 2011). O objetivo era o de definir o custo unitário do processo de execução fiscal na justiça federal.

Numa perspectiva diversa daquela que inspirou o trabalho anterior (BATISTA JÚNIOR, 2008), as atividades foram consideradas como “*eixo da composição do custo*” (IPEA, 2011, p. 10). Além disso, evidenciou-se que o tempo total dos processos judiciais (variável utilizada no estudo anterior) esconde três categorias diferentes: a) o tempo da relação jurídica processual; b) o tempo das atividades administrativas; c) os tempos de espera (legítimos, decorrentes dos prazos processuais, ou decorrentes da *disfuncionalidade organizacional*) (IPEA, 2011, p. 11).

Desenhou-se modelo denominado processo de execução fiscal médio (PEFM) com a definição de seus fluxos (quais são as etapas do processo de execução fiscal, com que frequência elas ocorrem e qual o tempo gasto em cada uma delas). Chegou-se a um custo

médio total provável de R\$ 4.368,00 (IPEA, 2011, p. 26), valor que incorpora os chamados *tempos mortos*. Desprezando-se os tempos mortos (levando-se em conta apenas os tempos operacionais), o custo é sensivelmente reduzido para R\$ 1.854,23.

Os resultados obtidos pelos estudos são significativamente diversos. As diferenças se explicam em razão da adoção de diferentes metodologias. Mas elas podem oferecer interessantes subsídios à tomada de posição acerca da questão da efetividade da execução fiscal. O custo estimado para a execução no âmbito do Poder Judiciário de Minas Gerais (BATISTA JÚNIOR, 2008) além de não levar em conta as atividades individualizadas que costumam ser desenvolvidas em cada processo, engloba os tempos mortos, que, como demonstra a análise realizada pelo IPEA (2011), consomem grande parte do tempo total de tramitação da execução fiscal.

De acordo com as conclusões do estudo realizado pelo IPEA, a diferença entre o tempo operacional (tempo médio provável de mão de obra diretamente empregada na execução fiscal – 10 horas e 46 minutos) e o tempo total de tramitação (8 anos e 9 meses) estaria relacionada

ao padrão de gerenciamento processual praticado nas varas da Justiça Federal. A morosidade não resulta significativamente do cumprimento de prazos legais, do sistema recursal ou das garantias de defesa do executado. Tampouco do grau de complexidade das atividades administrativas requeridas. Fundamentalmente, é a cultura organizacional burocrática e formalista, associada a um modelo de gerenciamento processual ultrapassado (ALVES DA SILVA, 2010), que torna o executivo fiscal um procedimento moroso e propenso à prescrição (IPEA, 2011, p. 24).

A gestão do processo de execução fiscal, pautada em um modelo de divisão de tarefas (autuação, juntada de petições, expedição de mandados, lavratura de editais...), sem correlação com a obtenção dos resultados pretendidos (recebimento dos créditos tributários) traria impactos relevantes com relação ao tempo total de tramitação (IPEA, 2011, p. 25).

Foram constatados, ainda, os “*problemas de gerenciamento processual, as perdas de eficiência nas atividades administrativas e as deseconomias de congestionamento, aliadas à baixa cooperação interorganizacional do sistema de justiça*”, todos estes responsáveis por adicionar expressivos custos à tramitação da execução fiscal (IPEA, 2011, p. 27).

A se levarem a sério as conclusões do estudo realizado pelo IPEA (2011), será forçosa a conclusão no sentido de que a ineficiência constatada pelos números é decorrente mais de problemas de gestão que de defeitos intrínsecos ao processo de execução. Isso significa que melhorias na gestão da cobrança da dívida ativa poderiam resultar em incremento nos percentuais de recuperação de créditos por meio da execução fiscal. Aliás, ao

fim do estudo, diversas medidas foram sugeridas, todas elas ligadas à questão da gestão (IPEA, 2011, p. 36)<sup>56</sup>.

Tal assertiva é comprovada pelo que foi afirmado pela então Ministra Ellen Gracie quando do julgamento do RE nº 591.033/SP (Rel. Ministra Ellen Gracie, DJ 17/11/2010), comentado no item 2.3.9. Em defesa da execução fiscal como via desejável para a cobrança dos créditos tributários, a então Ministra narrou sua experiência prática com a execução (na Procuradoria da República e como Juíza Federal) e consignou, sobre a suposta ineficiência da execução fiscal, que

não há nenhum motivo para tanta delonga; é um processo absolutamente simples, é dos mais simples que existem. Então, ele pode ser largamente automatizado com melhores resultados, porque essa ineficiência se retroalimenta de si mesmo. Como não há resultados, não se alocam recursos para essas iniciativas; como não há recursos novos, continua-se trabalhando da mesma forma e, por isso, os resultados são pífios. Mas não necessariamente precisa ser assim.

Corre-se o risco, assim, com base nos resultados pífios, de se desprezar a execução fiscal como mecanismo de cobrança dos créditos tributários, passando-se a adotar medidas alternativas (entre elas as medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores), quando o problema, na verdade, não estava na execução fiscal em si, mas na gestão da atividade de cobrança dos créditos tributários. Mantidos os problemas de gestão, os resultados podem continuar pífios, ainda que com novos e tidos como mais eficientes meios.

Antes que se atribua à execução fiscal em si mesma a condenação definitiva pelos maus resultados na recuperação dos créditos tributários, há que se interromper a ciclo vicioso mencionado pela então Ministra Ellen Gracie (falta de resultado/ausência de investimentos/piora nos resultados/redução nos investimentos). A atividade de cobrança por meio da execução deve ser levada a sério, com treinamento, preparo, intercâmbio de informações, articulação de esforços (BATISTA JÚNIOR, 2004, p. 269) e a efetiva utilização das ferramentas previstas na legislação.

Uma dessas ferramentas é a ação cautelar fiscal, que tem natureza instrumental e auxiliar e que pode ser utilizada, antes e mesmo depois do ajuizamento da execução fiscal, para “*otimizar a recuperação dos créditos públicos não pagos*” (CASTRO, 2006, p. 10),

---

<sup>56</sup> Podem-se elencar as seguintes medidas sugeridas pelo estudo: a) cooperação dos atores envolvidos, com compartilhamento efetivo de informações a respeito do devedor e de seus bens e promovendo o diálogo interinstitucional acerca do fluxo da execução fiscal; b) desenvolvimento de novos modelos de gestão, com foco em resultado (e não no cumprimento de tarefas); c) criação de novos espaços de discussão entre os envolvidos (p. ex., magistrados e servidores); d) investimento na qualidade da informação e em bases de dados consistentes; e) profissionalização da gestão.

garantindo efetividade ao processo principal de cobrança dos créditos (MACHADO SEGUNDO, 2009, p. 312).

Godoi (2011, p. 129) é também um crítico do discurso de ineficácia da execução fiscal, sempre relacionado com a adoção acentuada das medidas restritivas (sanções políticas). Para ele, seriam três os fatores responsáveis pela ineficácia revelada pelos números: “*a crônica lentidão do Poder Judiciário, uma legislação processual que dificulta a pronta efetivação de garantias efetivas em favor do exequente, e um sucateamento das estruturas administrativas responsáveis pela cobrança dos créditos fiscais*” (GODOI, 2011, p. 129).

A legislação aplicável à execução fiscal tem passado por interessantes modificações (todas elas capazes de conferir maior efetividade no recebimento do crédito)<sup>57</sup>. Nesse sentido, podem-se indicar: a) a introdução, no CTN, do art. 185-A, possibilitando a indisponibilidade *on line* de bens do devedor, regra com “*nítido propósito de dar mais efetividade à tutela executiva fiscal*” (MACHADO SEGUNDO, 2009, p. 276); b) a modificação promovida com relação aos efeitos dos embargos do devedor, que, nos termos do art. 739-A do CPC, passaram a não ter mais efeito suspensivo automático<sup>58</sup>; c) a possibilidade, veiculada pelo art. 655-A, de ordem eletrônica de bloqueio de dinheiro em depósito ou aplicação financeira, bens sobre que preferencialmente deve recair a penhora (art. 655, inc. I do CPC), sem que se exija demonstração, pelo credor, da ausência de outros bens penhoráveis; d) possibilidade de penhora de faturamento do devedor (art. 655, inc. VII do CPC)<sup>59</sup>; e) alienação por iniciativa do próprio credor (art. 655-C do CPC).

Fala-se, em razão dessas modificações de uma “*tendência de a execução fiscal se tornar cada vez mais agressiva, objetivando, principalmente, superar os problemas estruturais do Estado em solver os débitos inscritos em seu favor*” (PINTO, 2007, p. 46).

No âmbito da legislação, portanto, a questão vem sendo equacionada. Resta, assim, o problema de gestão administrativa e de investimentos na melhoria das estruturas encarregadas da cobrança dos créditos tributários.

A reversão do quadro de falta de investimentos e de sucateamento das estruturas encarregadas da cobrança poderia ser desencadeada com determinação legislativa de afetação

---

<sup>57</sup> As modificações mencionadas são as mesmas elencadas por Godoi (2012, p. 130), à exceção daquela relacionada à alienação privada.

<sup>58</sup> Regra aplicável também às execuções fiscais, nos termos do que decidiu o STJ no AgRg no REsp nº 1.246.393/RS, DJe de 15/10/2012, Rel. Min. Humberto Martins.

<sup>59</sup> A penhora do faturamento, segundo orientação jurisprudencial do STJ, pressupõe a demonstração de ausência de outros bens passíveis de garantir a execução. Nesse sentido: AgRg na MC 19.142/PR, Rel. Ministro Castro Meira, DJe, 14/06/2012.

de um percentual dos créditos arrecadados por meio da execução fiscal aos próprios órgãos encarregados da cobrança judicial. Bastaria caracterizar os tais órgãos como incluídos nos quadros da administração tributária, com o que teriam consagração expressa no sentido de que desenvolvem atividade considerada essencial ao funcionamento do Estado, nos termos do art. 37, inc. XXII da CF/88, tendo direito a recursos prioritários, inclusive com a possibilidade de afetação da receita de impostos (art. 167, inc. IV da CF/88).

A título de conclusão, pode-se dizer que o discurso de ineficácia, embora baseado em números que atestam a baixa taxa de recuperação dos créditos, não pode servir de justificativa à condenação da execução fiscal como meio necessariamente ineficiente e que deveria ser desprezado em detrimento de outros, capazes de promover, de forma mais efetiva, o objetivo de forçar o cumprimento das obrigações tributárias.

O que se evidenciou é que os problemas são decorrentes mais da má gestão e administração da atividade de cobrança dos créditos. Tal constatação deveria servir de motivo para uma tentativa de melhoria na gestão dessa atividade e não para a adoção de outros meios capazes de compelir o contribuinte ao recolhimento dos créditos tributários devidos.

Mas isso não significa que se possa garantir a eficiência da execução fiscal como mecanismo de cobrança dos créditos tributários. Não há dados que apontem nesse sentido (aliás os dados apontam em sentido contrário) e nem se sabe se, melhorada a gestão e a administração da atividade, os resultados também melhorarão, tornando a execução fiscal mecanismo tão ou mais eficiente que os meios alternativos de cobrança dos créditos tributários.

Desconfia-se que talvez esse será o resultado alcançado com a melhoria na gestão da atividade de cobrança judicial dos créditos tributários. Até porque os relatórios produzidos pelo CNJ (Justiça em Números) atestam que, desde que a execução fiscal se tornou uma preocupação do Poder Judiciário, os números em relação a este processo têm experimentado sensíveis melhoras. Tomem-se os números revelados pelo Justiça em Números de 2009: naquele ano, na justiça estadual de Minas Gerais foram baixados 110.672 processos de execução fiscal, número inferior ao das execuções fiscais ajuizadas, 106.304, o que ocasionou uma redução do estoque, em algo próximo de 1%.

As considerações doutrinárias, jurisprudenciais e aquelas dos estudos estatísticos/econômicos oferecem, assim, juízos antagônicos sobre a questão da eficiência dos meios usuais de cobrança dos créditos tributários. Considera-se, por isso, que não há elementos (dados empíricos) capazes de permitir uma afirmação segura da ineficiência (ou da eficiência) dos meios usuais de cobrança dos créditos tributários (execução e cautelar fiscal),

de maneira que se pudesse assentar, na avaliação da necessidade das medidas restritivas, a maior eficiência destas e, assim, partir-se para o teste de proporcionalidade em sentido estrito.

Situações como essas são qualificadas por Alexy (2008, p. 614) como de discricionariedade epistêmica de tipo empírico. Há insegurança sobre as premissas empíricas que fundamentariam o juízo de necessidade. Não se sabe ao certo se a execução fiscal (e a cautelar fiscal) é meio mais, menos ou tão eficiente que as medidas restritivas impostas ao contribuinte devedor na busca de efetivação dos comandos tributários.

As medidas restritivas, já se disse, se encontram em geral previstas na legislação tributária (observam o limite imposto pela reserva de lei). Saber se, em situações de incerteza empírica (como a que envolve a eficiência), deve se dar precedência ao direito fundamental que sofre a intervenção (direito ao livre exercício de atividade econômica ou direito de acesso ao Poder Judiciário) ou deve ser valorizada a solução adotada pelo legislador é questão que envolve *“a velha relação de tensão entre direitos fundamentais e democracia”* (ALEXY, 2008, p. 616).

Poderiam ser adotadas duas possíveis soluções radicais: a) seria considerada legítima a avaliação realizada pelo legislador (preferência absoluta ao princípio democrático), ainda que incertas as premissas, o que poderia acarretar a possibilidade de intervenções graves baseadas em premissas incertas; ou b) seriam prestigiados os direitos fundamentais, de forma que as intervenções só poderiam estar baseadas na certeza com relação às premissas empíricas, o que poderia engessar a atuação do legislador.

Para Alexy (2008, p. 617), apenas as soluções intermediárias seriam condizentes com a teoria dos direitos fundamentais enquanto princípios: *“eles exigem que a certeza das premissas empíricas que fundamentam a intervenção seja tão maior quanto mais intensa for a intervenção”*. A estas situações de insegurança quanto as premissas empíricas deveria ser aplicada a *lei epistêmica do sopesamento*: *“quanto mais intensa for a intervenção em um direito fundamental, tanto maior terá que ser a certeza das premissas nas quais essa intervenção se baseia”* (ALEXY, 2008, p. 618).

Para o tema objeto do trabalho, é certo que as medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores (ou que não ostentem situação de regularidade fiscal) podem gerar intervenções no âmbito de proteção dos direitos de acesso ao Poder Judiciário e ao livre exercício de atividades econômicas.

Assim, quanto maior o grau de intervenção no âmbito desses direitos, maior será o grau de certeza exigido quanto à premissa empírica (a medida restritiva é mais ou menos eficiente que os meios usuais de cobrança dos créditos tributários).

Isso significa que, em alguns casos, esse grau de certeza poderá ser elevado, o que poderia ensejar uma necessidade de demonstração no sentido de que, em relação ao contribuinte a que se dirige a medida restritiva, os meios usuais já falharam (a execução fiscal e a cautelar fiscal não foram capazes de propiciar a recuperação do crédito tributário). Não bastariam as considerações genéricas traçadas em relação aos meios usuais de cobrança. Mais uma vez, comprovado que os meios usuais de cobrança são menos eficientes (o que caracterizaria a necessidade das medidas restritivas), haverá, ainda, que ser realizado o teste de proporcionalidade em sentido estrito.

### **5.3 As diferenças de intensidade de intervenção em relação à exigência de regularidade fiscal e a de quitação dos tributos devidos**

Como se pôde constatar na parte do trabalho dedicada às análises jurisprudencial (Capítulo 2) e doutrinária (Capítulo 3), as impropriamente denominadas sanções políticas, em sua origem, manifestavam-se por meio da exigência de pagamento antecipado de tributos sob ameaça de aplicação de medidas restritivas (interdição de estabelecimento, proibição de contratação e de emissão de documentos fiscais). Havia a implementação da regra do *solve et repete* de forma não tão explícita como ocorria, por exemplo, no Direito Fiscal Italiano, com a exigência de pagamento prévio como condição para o questionamento judicial dos tributos.

Entre nós, o questionamento judicial era permitido independentemente do pagamento prévio. Mas o não pagamento gerava a aplicação de medidas restritivas. A lógica, portanto, era a seguinte: pague o tributo devido, pois, se não pagar, serão aplicadas as medidas restritivas. Depois, se assim desejar, busque a restituição daquilo que considerar indevido.

Tais medidas (exigência de pagamento sob ameaça de aplicação das medidas restritivas) podem ser (e o foram) consideradas como intervenção grave no âmbito do direito fundamental à inafastabilidade do Poder Judiciário (art. 5º, inc. XXXV da CF/88), já que impunham sério obstáculo a que o contribuinte exercesse seu direito fundamental de questionar, em juízo, os tributos que considerava indevido. Se decidisse pelo questionamento judicial (exercendo seu direito fundamental) e não efetuasse o pagamento, ficaria sujeito à aplicação das restrições (que, nem primeiro momento, pressupunham apenas a falta de pagamento).

Além disso, a aplicação concreta da medida restritiva constituía séria intervenção no âmbito de proteção do direito ao livre exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único da CF/88), já que, não efetuado o pagamento, poderiam ser impostas restrições que

implicavam exatamente o não exercício por completo do direito fundamental (interdição do estabelecimento, restrição de impressão de documentos fiscais, proibição de contratação).

Pôde-se perceber, também, que, posteriormente, algumas medidas restritivas concretas passaram a se materializar não como exigência de pagamento, mas de regularidade fiscal. E, na esteira do que se vem dizendo, a exigência de regularidade fiscal constitui intervenção de menor intensidade no âmbito dos citados direitos fundamentais.

Ostenta a condição de regularidade fiscal aquele contribuinte em relação ao qual pode ser expedida a Certidão Negativa de Débito (CND) ou a Certidão Positiva com Efeitos de Negativa.

A CND, como diz o próprio nome, “*atesta que no momento de sua expedição não há qualquer crédito tributário constituído contra o requerente e que já esteja vencido, sendo uma espécie de nada consta em favor do contribuinte*” (GODOI, 2007, p. 572). Trata-se de documento por meio do qual “*a entidade titular da competência para lançar e arrecadar o tributo diz que a pessoa no mesmo identificada não tem contra ela registro de nenhum crédito tributário relativo a qualquer dos tributos que lhe cabe lançar e arrecadar*” (MACHADO, 2007b, p. 324).

Já a Certidão Positiva com Efeitos de Negativa (CPEN), que tem os mesmos efeitos da CND (tudo conforme o art. 206 do CTN), será emitida em favor do contribuinte em cujo nome haja débitos não vencidos ou vencidos e não pagos, desde que, em relação a estes últimos, a exigibilidade esteja suspensa (art. 151 do CTN) ou haja garantia na execução fiscal tendente a sua cobrança.

A Certidão Positiva, por fim, é aquela que atesta a existência de débitos em aberto, vencidos, exigíveis e não garantidos.

A aplicação de medidas restritivas aos contribuintes que não ostentam a situação de regularidade fiscal (em relação aos quais não pode ser emitida a certidão negativa ou positiva com efeitos de negativa) constitui intervenção de grau mais leve que aquela que se traduz na exigência de pagamento.

Uma coisa é exigir o pagamento sob ameaça, por exemplo, de interdição do estabelecimento. Ou o contribuinte paga ou sofrerá as consequências de sua situação de inadimplência: a aplicação da medida restritiva. Como reconheceu o Supremo Tribunal Federal na década de 60 (nos julgados analisados no Capítulo 2), postura como essa significava, no fim das contas, a instituição do regime do *solve et repete*.

Outra coisa bem diversa é exigir a condição de *regularidade fiscal* sob ameaça de interdição de estabelecimento. Para se ver livre da medida restritiva, nesse último caso, o

contribuinte pode pagar o débito, depositar o montante do tributo devido (art. 151, inc. II do CTN), impugnar o crédito administrativamente (art. 151, inc. III do CTN), acionar o Poder Judiciário e obter medida liminar ou antecipação de tutela (art. 151, inc. IV e V do CTN), parcelar o crédito tributário (art. 151, inc. VI do CTN) e, até mesmo, oferecer garantia nos autos da execução fiscal tendente à cobrança do crédito devido (art. 206 do CTN).

Nem de longe, por isso, a medida pode ser caracterizada como instituição disfarçada do regime do *solve et repete*. Não se impõe o pagamento do tributo para que, depois, caso assim desejasse o contribuinte, pudesse ele buscar a restituição.

Assim, ainda que se levem em conta os pressupostos teóricos já adotados (modelo de suporte fático amplo e teoria externa dos direitos fundamentais), não se pode dizer, aqui, de uma intervenção no âmbito de proteção do direito fundamental à inafastabilidade do Poder Judiciário (art. 5º, inc. XXXV da CF/88).

Pode ser que o contribuinte considere indevido o crédito que se encontra em aberto (vencido, não pago, exigível e não garantido) e que serve de motivo para a ameaça de aplicação de medida restritiva. Ele deseja questioná-lo judicialmente. Nas medidas restritivas que se materializam com a exigência de pagamento, o direito fundamental de acesso ao Poder Judiciário é fortemente amesquinhado, já que o questionamento judicial sem o pagamento não obstará a aplicação da medida restritiva. O contribuinte se vê, assim, forçado ao pagamento para que, depois possa questionar a validade do tributo.

Isso não ocorre com as medidas restritivas que se materializam com a exigência de regularidade fiscal. Diante do risco de aplicação das medidas restritivas, o contribuinte não tem como única opção o pagamento, para depois buscar a restituição. Há várias alternativas que lhe garantem os mesmos efeitos do pagamento (a situação de regularidade fiscal), como, por exemplo, o questionamento judicial acompanhado do depósito e o oferecimento de garantia nos autos da execução fiscal, o que, inclusive, lhe abre a possibilidade de questionamento do tributo pela via dos embargos.

Essa última possibilidade revela, na perspectiva do contribuinte devedor, a importância do ajuizamento da execução fiscal, que viabiliza o exercício de faculdade prevista no ordenamento jurídico: a apresentação de garantia idônea do crédito tributário cobrado (com o que adquire a condição de regularidade fiscal) e o oferecimento dos embargos. Essa é a lógica por trás da orientação jurisprudencial consagrada no STJ no sentido de que, não ajuizada a execução fiscal, pode o contribuinte antecipar-se ao fisco e oferecer garantia idônea em ação cautelar, com o que terá direito à certidão positiva com efeitos de negativa (REsp. nº 1.123.669/RS, julgado conforme o regime dos recursos

repetitivos, Primeira Seção, Relator Ministro Luiz Fux, DJe 1º/02/2010).

Já se pode marcar, assim, uma primeira e relevantíssima diferença entre as medidas restritivas que se materializam em exigências de pagamento, que constituem intervenção, também, no âmbito de proteção do direito fundamental de acesso ao Poder Judiciário, e aquelas que se materializam em exigências de regularidade fiscal, que não interferem no âmbito de proteção do citado direito fundamental.

Com relação ao direito ao livre exercício de atividade econômica, se o contribuinte não adotar nenhuma postura que gere a suspensão da exigibilidade do crédito ou não oferecer garantia na execução fiscal, será alvo das medidas restritivas (p. ex., proibição de contratação com o Poder Público). O direito de contratar com o Poder Público, por exemplo, que faz parte do núcleo temático da liberdade de exercício de atividade econômica, deixará de ser permitido ao contribuinte, ou pelo menos ficará condicionado à manutenção da regularidade fiscal. Trata-se, portanto, de intervenção, que se mostra mais leve que aquela gerada pela exigência de pagamento (o exercício do direito fica condicionado ao pagamento).

Se legítima ou ilegítima a intervenção, isso é questão que será decidida por meio da aplicação do instrumental próprio (a máxima da proporcionalidade e suas três sub regras), o que se pretende fazer nos itens que se seguem.

#### **5.4 Análise da legitimidade da determinação de compensação de precatórios com débitos tributários vencidos prevista no art. 100, § 9º da CF/88, na redação conferida pela EC n 62/09**

Como se viu no item 2.3.8, encontra-se pendente de julgamento no STF a ADI 4.357, que tem por objeto diversas irregularidades apontadas em relação às inovações promovidas pela EC nº 62/09, entre elas a determinação que passou a constar do art. 100, § 9º da CF/88, com a seguinte redação:

§9º - No momento da expedição dos precatórios, independentemente de regulamentação, deles deverá ser abatido, a título de compensação, valor correspondente aos débitos líquidos e certos, inscritos ou não em dívida ativa e constituídos contra o credor original pela Fazenda Pública devedora, incluídas parcelas vincendas de parcelamentos, ressalvados aqueles cuja execução esteja suspensa em virtude de contestação administrativa ou judicial.

Na petição inicial da ADI o dispositivo foi caracterizado como meio coercitivo, ilegítimo e abusivo a ser utilizado pela Administração no recebimento dos créditos tributários, com menção expressa à orientação jurisprudencial do STF condenatória das impropriamente

chamadas sanções políticas.

A citada emenda constitucional resultou de propostas apresentadas no âmbito do Senado Federal, que, segundo informações prestadas nos autos da ADI 4.357 (STF, 2010), objetivavam equacionar a questão dos precatórios, garantindo a estabilidade orçamentária e, ao mesmo tempo, viabilizando o recebimento pelos credores.

Nesse sentido, a Advocacia Geral da União (STF, 2010), defendendo a constitucionalidade do novo dispositivo, qualificou-o como meio alternativo, econômico e eficiente de recuperação dos créditos tributários, cujo o objetivo seria o de “*promover a higidez orçamentária dos entes políticos*” (fl. 2.395).

Também em sede doutrinária reconheceu-se que o dispositivo teria como objetivo conferir “*maior efetividade e simplificação à recuperação dos créditos públicos (...) sem a imposição de todo o complexo e longo procedimento judicial de constrição dos bens do devedor até a satisfação forçada do seu crédito*” (ABRAHAM, 2010, p. 86-87).

O então Ministro Ayres Brito, em seu voto já proferido (no dia 06/10/2011), nessa mesma linha de pensamento, reconheceu que o propósito do dispositivo seria o criar nova prerrogativa a favor da Administração Pública, impedindo que os administrados pudessem receber seus créditos antes de liquidar seus débitos.

Este, portanto, o objetivo buscado pela edição da novo preceito constitucional: tornar mais simples e ágil o recebimento dos créditos devidos às Administrações Públicas, o que, pelo menos em relação aos credores de precatório, ocorreria por meio do abatimento a ser promovido no momento da expedição deste.

A determinação constitucional promove intervenção no âmbito do direito ao recebimento das condenações impostas à Fazenda Pública: os valores reconhecidos por decisão judicial transitada em julgado sofreriam redução em virtude dos débitos existentes em nome do credor do precatório. Tal direito, em um modelo de suporte fático amplo, pode ser visto como expressão do direito fundamental de propriedade (titularidade de créditos em valores reconhecidos por decisões judiciais transitadas em julgado). Foram nesse sentido as considerações presentes nas informações prestadas pela Advocacia Geral da União e, também, aquelas de Abraham (2010, p. 87), este último afirmando que o efeito da compensação seria a expropriação imediata do direito pecuniário reconhecido pela decisão judicial.

Desconsideram-se, aqui, outras alegações de inconstitucionalidade que extrapolariam os limite do presente trabalho, como por exemplo, a suposta violação ao conteúdo de decisões transitadas em julgado e aos princípios da isonomia e da duração razoável do processo.

Trata-se, portanto, de intervenção no âmbito de proteção de direitos fundamentais (do direito fundamental de propriedade) e sua legitimidade depende de que sejam observados os limites da reserva de lei, além daqueles impostos pela máxima da proporcionalidade.

Nesse sentido, a exigência materializada pela *reserva de lei* foi atendida, já que a intervenção foi determinada por emenda constitucional, inclusive com determinação expressa no sentido de que seria desnecessária a regulamentação.

Com relação à sub regra da *adequação* (comparação de fins e meios) parece não ser tão problemática a afirmação de que a nova determinação fomenta (versão débil da regra) o atendimento do objetivo por ela buscado. A atividade de recuperação dos créditos tributários pode se tornar mais efetiva caso, no momento da expedição dos precatórios, seja a Administração Pública intimada a prestar informações acerca da existência de débitos em nome do credor. Existentes os débitos, serão eles abatidos do valor original da condenação judicial, evitando-se que, com relação a eles, tenha de ser adotado o caminho usual da recuperação de créditos: o procedimento da execução fiscal.

O mesmo, porém, não se pode dizer da *necessidade* (comparação de meios).

Há, no próprio dispositivo constitucional, um elenco de débitos que podem justificar a compensação determinada: débitos líquidos e certos, inscritos ou não em dívida ativa e constituídos contra o credor original pela Fazenda Pública devedora, incluídas as parcelas vincendas de parcelamentos, desde que a execução não esteja suspensa em razão de contestação administrativa ou judicial.

Em virtude de todo o arcabouço já fixado em torno do fenômeno tributário e dos possíveis meios de que se pode valer a Administração na exigência de créditos dessa natureza, a análise será restrita à possibilidade de compensação de débitos tributários. Há outros que também podem servir de justificativa à compensação, mas que, por se submeterem a regime diverso, poderiam demandar considerações sobre questões estranhas ao Direito Tributário.

Então, operado o corte, os débitos que podem desencadear a compensação obrigatória são os débitos tributários líquidos e certos, inscritos ou não em dívida ativa, constituídos contra o credor original, incluídas parcelas vincendas de parcelamentos.

Com relação aos débitos inscritos em dívida ativa (e, por isso, com presunção de certeza e liquidez), poderão ser atingidos pela compensação aqueles em relação aos quais a execução não esteja suspensa em virtude de contestação judicial (a inscrição pressupõe o encerramento do contencioso administrativo), ou seja os créditos tributários exigíveis (sem causa de suspensão de exigibilidade) e em relação aos quais a execução fiscal não esteja suspensa, por exemplo, em virtude do recebimento de embargos com efeito suspensivo. Isso

sem falar naqueles já inscritos, mas ainda não executados (e sem qualquer causa de suspensão de exigibilidade).

Quanto a todos estes créditos, tendo ou não já ocorrido o ajuizamento da execução fiscal (se não houver o ajuizamento, esta deverá ser a primeira providência a se tomar), pode-se dizer da existência de medida alternativa tão eficiente quanto a compensação e que promove intervenção menos gravosa no âmbito do direito fundamental ao recebimento do precatório.

Basta, para tanto, que haja intercâmbio de informações entre os órgãos da Administração Pública, especialmente aqueles encarregados dos pagamentos de precatórios e os incumbidos da cobrança judicial dos créditos tributários. Estes últimos, com a maior antecedência possível, deveriam ser comunicados, por aqueles, dos precatórios a serem pagos, com a identificação dos respectivos credores. Em havendo débitos tributários inscritos em dívida ativa em nome destes, o crédito do precatório seria indicado à penhora nos autos da respectiva execução fiscal.

Comunicação semelhante a esta, só que para implementar a compensação, é aquela determinada pelo art. 100, § 10 da CF/88 (também na redação determinada pela EC nº 62/09). Antes da expedição do precatório, há intimação da Fazenda Pública para que preste informações sobre a existência de débitos compensáveis. A coleta dessas informações será feita com base em informações sobre o credor do precatório.

Nada impede, então, que, por iniciativa dos órgãos administrativos encarregados do pagamento dos precatórios, essas informações sejam coletadas independentemente de se destinarem a viabilizar a compensação. Com base nelas, os órgãos encarregados da cobrança poderiam tomar as medidas necessárias à penhora dos créditos do precatório.

Com isso estaria garantido o recebimento futuro do crédito tributário, com a vantagem de que seria respeitado o direito do devedor de, efetuada a penhora, oferecer embargos à execução fiscal para, querendo, discutir a legitimidade do crédito tributário.

Essa foi a conclusão a que chegou Abraham (2010, p. 88), para quem “*a melhor prática seria a constrição desse valor a ser pago por precatório e a sua colocação a disposição do juízo da Execução Fiscal*”. Nesse sentido apontaram, também, as considerações do então ministro Ayres Britto no julgamento da ADI 4.357.

A determinação de compensação, portanto, no que tange aos créditos inscritos em dívida ativa é *desnecessária*, uma vez existente meio menos gravoso e tão eficiente quanto.

Quanto aos débitos tributários ainda não inscritos em dívida ativa, a solução é a mesma. A ausência de inscrição não pode decorrer de qualquer outro motivo senão da

ineficiência dos órgãos de cobrança.

Caso haja algum obstáculo à inscrição em dívida ativa, será de difícil sustentação a pretensão de compensação envolvendo o crédito, já que provavelmente haverá problemas com relação à liquidez e a certeza, condições para que aquela ocorra.

Assim, também nesses casos o intercâmbio de informações poderá forçar a rápida inscrição, a extração da certidão de dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, com requerimento de penhora do crédito do precatório. Há, portanto, caminho tão eficiente quanto a compensação e que constitui intervenção menos gravosa no âmbito do direito ao recebimento do precatório. Trata-se de intervenção desnecessária e, por isso, ilegítima.

Resta a análise da *necessidade* quanto à curiosa determinação de compensação obrigatória com parcelas vincendas de parcelamentos.

Sabe-se que o parcelamento é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, inc. VI do CTN). Pelo menos de acordo com o regime previsto no Código Civil, a compensação atingiria apenas dívidas vencidas (art. 369). Dai a curiosidade da menção a parcelas vincendas de parcelamentos. Curiosidade que não implica, de plano, a ilegitimidade da determinação veiculada em dispositivo constitucional, que teria criado uma nova possibilidade de compensação, envolvendo créditos vincendos.

As coisas se passariam da seguinte forma: o contribuinte adere a alguma das possibilidades de parcelamento dos créditos tributários, eventualmente, inclusive, abrindo mão de certos direitos (p. ex., desistindo de recursos administrativos ou de questionamentos judiciais, não raro com renúncia ao direito sobre que se funda a ação), e, posteriormente, é surpreendido com a quitação de parcelas vincendas por meio da compensação do crédito do precatório.

A medida (compensação obrigatória) se revela ainda mais interventiva, já que há interferência no direito de receber o precatório e, também, no direito de pagar o crédito tributário de acordo com as regras aplicáveis ao parcelamento a que se aderiu anteriormente.

Mas a intensidade da intervenção (variável a ser analisada no exame de proporcionalidade em sentido estrito) não precisaria sequer entrar em cena, já que, mais uma vez, a restrição esbarra na sub regra da *necessidade*.

É que, se o objetivo é promover o recebimento eficaz do crédito tributário, que, no momento do parcelamento, sejam exigidas do contribuinte garantias efetivas de pagamento futuro (medidas menos invasivas e tão eficientes quanto), que poderiam justificar o fracionamento e a postergação do pagamento, sem que o instrumento fosse utilizado como *“financiamento pelo Estado ao seu próprio devedor, correndo-se o risco, inclusive, de*

*ocorrer a sua insolvência antes de quitar totalmente o seu débito”* (ABRAHAM, 2010, p. 91).

Por isso, a título de conclusão, afirma-se que a medida autorizada pelo art. 100, § 9º da CF/88 (determinação de compensação de débitos tributários com créditos de precatórios) embora seja *adequada* ao atendimento da finalidade buscada (conferir efetividade à atividade de recebimento dos créditos tributários), promove intervenção *desnecessária* no âmbito de proteção do direito ao recebimento ao crédito do precatório (expressão do direito fundamental da propriedade), já que há medidas menos invasivas e tão eficientes (penhora nos autos da execução fiscal ou exigência de garantias efetivas no momento da concessão dos parcelamentos) que podem ser adotadas e que dependem, apenas, do intercâmbio de informações entre os órgãos que compõem a Administração.

Em se tratando, assim, de intervenção sem justificativa constitucional, configura-se o suporte fático do direito fundamental e é desencadeada a consequência por ele prevista: o recebimento do valor integral do precatório sem a compensação veiculada no dispositivo.

### **5.5 Análise de legitimidade da previsão legal de cassação de registro especial exigido para a industrialização de cigarro, motivada pelo descumprimento de obrigações tributárias**

Encontra-se, também, pendente de julgamento no STF a ADI nº 3.952, que tem por objeto a constitucionalidade de alguns dispositivos do Decreto-lei nº 1.593/77, na redação modificada pela Lei nº 9.822/99, entre eles o do art. 2º, inc. II assim redigido:

Art. 2º O registro especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela autoridade concedente, se, após a sua concessão, ocorrer um dos seguintes fatos: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

II - não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal; (Redação dada pela Lei nº 9.822, de 1999)

Como já se pontuou, a empresa interessada em industrializar cigarros deve ser titular de registro especial concedido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (art. 1º do Decreto-lei nº 1.593/77). A atividade sequer pode ser exercida sem atendimento dessa exigência (art. 2º da IN/SRFB nº 770/2007).

O dispositivo em questão (art. 2º, inc. II) determina o cancelamento do registro

especial em caso de não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória<sup>60</sup>, o que implicará a “*apreensão do estoque de matérias-primas, produtos em elaboração, produtos acabados e materiais de embalagem, existente no estabelecimento*”, tudo conforme § 6º do mesmo art. 2º.

O cancelamento do registro especial, portanto, gera a ilicitude da atividade de industrialização (somente permitida àqueles que detém o registro especial) e tem, ainda, o efeito prático de interditar o estabelecimento, inviabilizando o desenvolvimento da atividade.

O ato de intimação a que se refere o § 2º do art. 2º do Decreto-lei nº 1.593/77, para que a empresa, no prazo de 10 (dez) dias, *regularize sua situação fiscal* ou apresente esclarecimentos e provas cabíveis, sob ameaça de, não o fazendo (ou fazendo de forma insatisfatória), ter o registro especial cassado<sup>61</sup>, caracteriza-se como exemplo acadêmico das medidas restritivas impropriamente chamadas sanções políticas (BARROSO e BARCELLOS, 2007, p. 247) e, pelo menos na configuração legislativa anterior às modificações promovidas pela Lei nº 12.715/12, constitui, em tese, intervenção no âmbito de proteção do direito ao livre exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único da CF/88).

Não havia, no regime anterior ao estabelecido pela Lei nº 12.715/12<sup>62</sup>, interferência no âmbito de proteção do direito à inafastabilidade do Poder Judiciário (art. 5º, inc. XXXV da CF/88), já que a intimação era para *regularizar a situação fiscal* ou prestar esclarecimentos e apresentar provas cabíveis e não para efetuar o pagamento dos tributos devidos.

Em havendo, por exemplo, débitos em aberto, vencidos, não pagos e nem garantidos nos autos de execução fiscal, o contribuinte, ainda que considerasse indevida a exigência e desejasse discutir sua legitimidade no Poder Judiciário, poderia assim o fazer, efetuando o depósito judicial do tributo devido, obtendo liminar ou decisão de antecipação de tutela reconhecendo a relevância da fundamentação em torno do caráter indevido do tributo ou até mesmo oferecendo garantia idônea nos autos da execução fiscal. Em todos os casos, regularizaria sua situação fiscal, já que passaria a ter direito à Certidão Positiva com Efeitos de Negativa (CPEN).

A intervenção dirigia-se, portanto, exclusivamente ao âmbito de proteção do direito ao livre exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único da CF/88). O

---

<sup>60</sup> Na sua redação original (art. 2º, inc. II), a cassação do registro especial dependia de inidoneidade manifesta ou descumprimento reiterado de obrigação tributária principal.

<sup>61</sup> Em caso de improcedência dos esclarecimentos, falta de regularização da situação fiscal ou não manifestação no prazo, o registro especial será cassado, tudo nos termos dos § 3º e 4º do art. 2º.

<sup>62</sup> O regime estabelecido pela Lei nº 12.715/12 será objeto de considerações após a análise daquilo que se encontra pendente de julgamento na ADI 3.952.

desenvolvimento da atividade de industrialização de cigarros (uma das possíveis expressões do mencionado direito fundamental) ficava a depender da manutenção da condição de regularidade fiscal. Num modelo de suporte fático amplo, tal condicionamento deve ser considerado como intervenção no âmbito de proteção e só será considerada legítima caso haja justificativa constitucional para tanto.

A justificativa constitucional depende da verificação dos limites das restrições aos direitos fundamentais.

Mais uma vez quanto à *reserva de lei*, não há maiores problemas já que os atos de intimação dos contribuintes para prestar esclarecimentos, apresentar provas cabíveis ou regularizar a situação fiscal (sob ameaça de, não o fazendo, ter o registro especial cassado) são praticados com base em autorização expressa nesse sentido (art. 2º do Decreto-lei nº 1.593/77).

No que tange à sub regra da *adequação* deve-se aferir, primeiro, qual o objetivo da determinação legal no sentido de condicionar a atividade de industrialização de cigarros a registro especial e fazer depender a manutenção deste da condição de regularidade fiscal. Somente a partir da correta identificação do objetivo é que poderá ser avaliada a adequação das medidas restritivas.

### **5.5.1 Em busca do objetivo das medidas restritivas previstas no Decreto-lei nº 1.593/77**

De modo direto, o objetivo da medida interventiva é garantir efetividade na cobrança e recebimento dos tributos devidos por aqueles que desenvolvem a atividade de industrialização de cigarros (apenas aqueles tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal).

Costuma-se indicar a proteção da livre concorrência como um dos objetivos da exigência do registro especial e seu condicionamento à manutenção da regularidade fiscal. Outro objetivo seria o de proteger o direito de todos à saúde.

Tais argumentos estiveram presentes no julgamento, pelo STF, da MC na AC nº 1.657-6/RJ (item 2.3.2), especialmente nos votos do Ministro Cezar Peluso e do Ministro Gilmar Mendes e serviram para que houvesse uma flexibilização da orientação daquele tribunal pela ilegitimidade das impropriamente denominadas sanções políticas. E foram utilizados, também, nas análises doutrinárias que repercutiram aquela decisão (item 3.4).

Godói, nesse sentido, considera que a pesquisa sobre o objetivo da medida restritiva não despertaria polêmicas e seria

prevenir ou remediar, por seus inegáveis efeitos deletérios sobre o direito à saúde e sobre o princípio da livre concorrência, uma situação em que o fabricante se dedica a um esquema de deliberada e sistemática sonegação ou inadimplência tributária, como mecanismo sensível de redução de seus preços, e consequente conquista artificial e distorcida de mercado (GODOI, 2011, p. 140).

No entanto, proteção à livre concorrência e à saúde dos consumidores não podem ser considerados como o verdadeiro objetivo da previsão das medidas restritivas. A análise da exposição de motivos do Decreto-lei nº 1.593/77 (BRASIL, 1978) pode auxiliar na identificação dos reais objetivos das determinações nele veiculadas.

Os dispositivos dos arts. 1º a 19 da redação original do decreto-lei (entre os quais estavam a exigência de registro especial e seu condicionamento à regularidade fiscal) foram caracterizados como “*um conjunto de medidas de controle necessárias a assegurar ao Fisco a integridade da arrecadação decorrente desses produtos*” (BRASIL, 1978, p. 217). O Brasil, já naquela época, teria optado por um regime privatista, possibilitando à iniciativa privada o desenvolvimento da atividade de industrialização e comercialização de cigarros, exercendo, porém, “*particular vigilância*” (BRASIL, 1978, p.217), dada a peculiaridade dos interesses de ordem tributária e, também, os regulatórios.

No que diz respeito aos cigarros, justificava-se

o particular interesse da Fazenda Pública em ampliar e aperfeiçoar as medidas de controle da produção e da comercialização desses produtos, quando mais não seja porque respondem por cerca de 35% da arrecadação total do IPI e, consequentemente, por cerca de 10% da receita tributária da União.

(...)

Na verdade, somente podem ser admitidas no setor empresas que ofereçam reais e suficientes garantias ao Fisco, já que cerca de 66% do valor das vendas efetuadas correspondem ao montante do IPI incluído no respectivo preço e podem ficar retidos em seu poder, durante 15 a 30 dias, até que se esgote o prazo para recolhimento do tributo (BRASIL, 1978, p. 217).

As determinações constantes do Decreto-lei nº 1.593/77 (especialmente a exigência de registro especial e seu condicionamento à regularidade fiscal) tinham, então, como objetivo declarado o de conferir efetividade no recolhimento dos tributos devidos por aqueles que se dedicavam às atividades ligadas à produção de cigarros. Não há motivos para se desconfiar de que esse era o real propósito. Seria mais fácil ter ocorrido um encobrimento desse real objetivo, com invocação, na esteira do que ocorreu no STF e em sede doutrinária, de outros interesses em tese de maior estatura (como a livre concorrência e direito à saúde).

Godoi (2011, p. 138) chama atenção para o fato de que a redação original do inc. II do art. 2º, que autorizava o cancelamento do registro especial nas hipóteses de inidoneidade manifesta ou descumprimento reiterado de obrigações tributárias, seria mais condizente com o

objetivo de proteger a livre concorrência. A análise da exposição de motivos do decreto-lei evidencia, no entanto, que nem na redação original o objetivo era outro que não o de garantia de cumprimento das obrigações tributárias. A modificação que foi promovida em 1999, permitindo o cancelamento em caso de descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória só expressa, de forma ainda mais evidente, o objetivo original.

A questão posta em julgamento na MC na AC nº 1.657-6/RJ revelava quadro absolutamente anormal, em que as dimensões dos valores sonegados alcançavam a casa dos bilhões de reais e o contribuinte estava envolvido em uma variada gama de ilicitudes. A situação exigia uma resposta (aliás, oferecida pelo TRF da 1ª região) dos Ministros do STF. Como justificar a interdição do estabelecimento com a invocação dos interesses arrecadatários? Convoquem-se, então, interesses tidos mais caros à CF/88, a livre concorrência e o direito à saúde, temas que povoaram os pareceres oferecidos naqueles autos.

Não se advoga aqui a tese de que a cassação do registro especial daquele contumaz devedor tributário não significa nada em termos de livre concorrência. A efetividade do sistema tributário e a eficiência na atividade de cobrança dos tributos garante, também, condições de livre concorrência (neutralidade), de resto algo indissociável do fenômeno tributário (SHOUERI, 2011, p.332). Mas isso não quer dizer que o objetivo das medidas seriam, imediatamente, o de garantir a livre concorrência ou de proteger a saúde dos consumidores (questão sequer mencionada na exposição de motivos do Decreto-lei).

Aliás, se o objetivo fosse a proteção da livre concorrência, porque é que o registro especial estaria condicionado, apenas, à regularidade fiscal em relação aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e não alcançaria, também, tributos estaduais, como o ICMS, cujo não recolhimento pode também interferir em questões concorrenciais?

O que se sustenta é que o real objetivo dos dispositivos do Decreto-lei nº 1.593/77 (especialmente a exigência do registro especial e seu condicionamento à regularidade fiscal) era o de estabelecer uma garantia de cumprimento das obrigações tributárias devidas por aqueles que se dedicam às atividades ligadas à produção do cigarro. Na esteira do que já se afirmou no curso do trabalho, tal interesse na efetividade do cumprimento das obrigações tributárias (que são traduções do dever fundamental de dividir os encargos derivados da existência de uma comunidade politicamente organizada) deve ser levado a sério e pode, inclusive, ser convocado a justificar intervenções no âmbito de proteção dos direitos fundamentais.

É de se louvar, por isso, a postura do Ministro Joaquim Barbosa, que, no julgamento da ADI nº 3.952, mencionou a existência de tensão entre, de um lado, o direito fundamental

ao exercício de atividade econômica e, de outro, o dever fundamental de pagar tributos, considerado este último como salvaguarda da livre concorrência e instrumento de arrecadação. A tensão, assim seria entre o dever fundamental de pagar tributos (que, como se disse tem repercussões em termos de livre concorrência) e o mencionado direito fundamental. Considerações como essas prestam homenagem aos reais objetivos dos dispositivos questionados e, ainda, atribuem o devido valor aos tão combatidos interesses arrecadatórios.

### ***5.5.2 Aplicação das regras parciais da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito***

Considera-se que os dispositivos que exigem o registro especial e condicionam este à manutenção da regularidade fiscal são *adequados* ao objetivo de promover a integridade da arrecadação dos tributos devidos em razão das atividades ligadas à produção de cigarros. Para que o agente desenvolva a atividade, deverá ele ser titular do regime especial, só deferido àqueles que ostentam a condição de regularidade fiscal. Uma vez concedido o registro, ele poderá ser cancelado nas situações de irregularidade fiscal, o que, certamente, cria inconvenientes e riscos adicionais àqueles não muito afeitos ao cumprimento das obrigações tributárias.

No que diz respeito à *necessidade*, não há dúvidas de que a exigência de regularidade fiscal para a manutenção do registro especial é medida mais gravosa que os meios usuais de cobrança dos créditos tributários. O não atendimento da exigência pode gerar a cassação do registro especial e a interdição do estabelecimento. Pela via da execução fiscal, o inadimplemento acarretará a penhora e a alienação forçada de bens.

Mas não basta a análise com relação à intensidade de intervenção dos meios. A questão depende da velha indagação sobre a efetividade dos mecanismos usuais de cobrança do crédito (para que se descarte uma medida por desnecessidade, há de haver outra, tão eficiente quanto e menos gravosa).

Já se assentou que os discursos doutrinários sobre a efetividade da execução fiscal como meio de cobrança dos créditos tributários são antagônicos. Embora os números revelem uma ineficiência de fato, os resultados insatisfatórios decorrem, também, da má gestão na atividade de cobrança dos créditos tributários. Há, assim, insegurança com relação a premissas empíricas que vão embasar o juízo de necessidade. Segundo determina a lei epistêmica do sopesamento, quanto maior a intensidade de intervenção, maior deverá ser o grau de certeza acerca das premissas de fato.

A intervenção avaliada é grave: trata-se de ato de intimação para regularizar a situação fiscal (ou para apresentar esclarecimentos e provas cabíveis) sob ameaça de cassação do registro especial, o que equivale à interdição do estabelecimento. Exige-se, pois, para que se afirme a necessidade da medida, grau de certeza elevado no sentido de que os meios usuais de cobrança dos créditos tributários, menos gravosos, são também menos eficientes.

Como chegar a esta situação de grau elevado de certeza sobre a ineficiência dos meios usuais? Há alguns parâmetros que podem auxiliar na argumentação em torno da ineficácia concreta dos meios usuais de cobrança dos créditos tributários. Alguns resultados práticos do desenvolvimento da atividade de cobrança dos créditos tributários podem evidenciar a ineficiência destes.

O montante dos créditos tributários em aberto (que justificam o ato de cassação do registro especial) pode ser visto como um indicativo da ineficiência concreta dos meios usuais. Adere-se, portanto, à visão do Ministro Joaquim Barbosa, para quem um dos elementos que poderiam justificar o ato de cassação seria a relevância do valor dos créditos em aberto.

Tal indicativo, aliado, por exemplo, à demonstração de que há enorme dificuldade em se obter garantia dos créditos tributários objeto das execuções fiscais (por força da ocultação de bens em nome de terceiros, da dificuldade em se operar a penhora de depósitos e ativos em instituições financeiras) ou de que já foram efetuadas tentativas frustradas de medidas cautelares fiscais, pode servir de base a que se afirme a maior eficiência da ameaça de cancelamento do registro especial como forma de garantir o recebimento dos créditos devidos.

Em hipóteses como tais, a medida poderá ser considerada *necessária*.

Resta, portanto, o teste de *proporcionalidade em sentido estrito*, com a comparação entre o grau de importância do objetivo buscado pela medida interventiva (efetividade no cumprimento das obrigações tributárias) e a intensidade de intervenção no âmbito de proteção do direito fundamental ao livre exercício de atividade econômica.

O que poderá justificar a adoção da medida restritiva não será qualquer inadimplemento, mas apenas aquele contumaz e reiterado, capaz de proporcionar o elevado montante de tributos devidos e não pagos (em caso de descumprimento pontual, a avaliação da proporcionalidade já esbarra na necessidade, como se viu).

O interesse, portanto, não é aquele por trás do descumprimento pontual, mas sim daquele capaz de prejudicar o próprio sentimento de confiança dos partícipes da comunidade no funcionamento das instituições encarregadas da cobrança dos créditos tributários.

Assentou-se, em outro ponto, que, numa perspectiva teórica que assume as obrigações tributárias como traduções do dever fundamental de solidariedade, a coerção deve desempenhar o papel de reforçar a confiança dos partícipes no funcionamento eficaz das instituições encarregadas de exigir o cumprimento das obrigações tributárias. Com isso, os contribuintes pagantes são tranquilizados em seu desejo de cumprir as obrigações tributárias, já que estarão seguros de que os chamados *free riders* serão forçados a também o fazer.

Em se tratando, assim, de descumprimento reiterado de obrigações tributárias e da demonstração de que a utilização do meios usuais de cobrança não proporcionou o atingimento do objetivo pretendido (garantia de cumprimento das obrigações tributárias), pode-se afirmar que o interesse a ser alcançado pela intervenção é de *alto grau de importância*.

Como a intervenção é, também, intensa (severa), já que pode resultar na interdição do estabelecimento, surge a situação de impasse e impõe-se a conclusão de que a medida prevista no Decreto-lei nº 1.593/77 é proporcional, já que “*se uma razão para a intervenção é tão forte quanto a razão contra ela, a intervenção não é desproporcional*” (ALEXY, 2008, p. 608).

Por isso, na aplicação da medida restritiva prevista no art. 2º, do Decreto-lei nº 1.593/77, a autoridade administrativa deveria atentar para o montante dos créditos tributários devidos, a contumácia no descumprimento das obrigações tributárias e a ineficácia concreta dos meios usuais de cobrança do crédito tributário. Só assim é que, não regularizada a situação fiscal ou sendo considerados insatisfatórios os esclarecimentos, se legitimará a cassação do registro especial e as medidas que lhe sucedem.

A conclusão a que se chegou é coincidente com aquela constante das manifestações do Ministro Joaquim Barbosa na ADI nº 3.952 e no RE nº 550.769. Tanto aqui como lá foram utilizadas razões atinentes à proporcionalidade (para o Ministro só podem ser consideradas ilegítimas sanções políticas as restrições desproporcionais), embora a argumentação tenha seguido por caminhos diversos. Isso pode ser tido como indício que a máxima da proporcionalidade oferece instrumental adequado à avaliação das restrições aos direitos fundamentais.

### ***5.5.3 As reflexões recentes do Professor Marciano Seabra de Godoi: a inoperância administrativa como responsável pela necessidade das medidas restritivas***

Em suas recentes críticas ao acórdão relativo à MC-AC 1.657-6/RJ e aos votos

proferidos pelo Ministro Joaquim Barbosa no RE nº 550.769 e na ADI 3.952, Godoi se propõe à seguinte reflexão: “*em que medida o nocivo comportamento empresarial que o Decreto-lei 1.593 procura evitar ou remediar é viabilizado ou mesmo estimulado por crônicos problemas institucionais do Poder Executivo e do Poder Judiciário, inclusive do próprio Supremo Tribunal Federal?*” (GODOI, 2011, p. 141).

O autor elenca algumas deficiências que exemplificariam esses crônicos defeitos institucionais: a) demora na apreciação das impugnações e recursos administrativos; b) lentidão do Poder Judiciário, inclusive no julgamento das questões tributárias; c) dificuldade institucional em realizar penhora nas execuções fiscais ou tornar indisponíveis os bens dos devedores nas cautelares fiscais (GODOI, 2011, p. 141).

E questiona sobre se seria realmente possível a promoção da concorrência desleal por meio da inadimplência tributária,

(...) se o processo administrativo responsável por julgar as impugnações e recursos contra lançamentos tributários fosse ágil e expedito, se o Poder Judiciário conseguisse desempenhar satisfatoriamente sua missão jurisdicional e em poucos anos passasse em julgado uma decisão de mérito sobre as teses tributárias mais significativas do ponto de vista dos recursos financeiros nelas envolvidos, se a ação de execução fiscal permitisse de fato uma expedita garantia real ou fidejussória dos créditos tributários sem suspensão de exigibilidade, e se a medida cautelar fiscal (Lei 8.397/1992) de fato promovesse a indisponibilidade patrimonial nos casos de atos fraudulentos encaminhados a dificultar ou impedir a satisfação dos créditos tributários? (GODOI, 2011, p. 142).

Um dispositivo como do art. 2º do Decreto-lei nº 1.593/77 somente seria exigido num contexto de “*grave anomalia no funcionamento real do Poder Judiciário em matéria tributária e no funcionamento real do sistema de cobrança administrativa e judicial dos créditos tributários*” (GODOI, 2011, p. 143).

São absolutamente pertinentes as reflexões. E, inclusive, podem ser demonstradas por problemas envolvendo a própria tramitação do RE 550.769 e da ADI 3.952, questões, aliás, que não passaram despercebidas ao olhar atento de Godoi: o RE 550.769, por exemplo, “*se arrasta no Poder Judiciário desde 2005*” (GODOI, 2011, p. 142) e encontra-se pendente de apreciação no STF desde a sessão em que foi proferido o voto do Ministro Joaquim Barbosa, em 07/05/2008, há quase cinco anos portanto, tudo em razão de pedido de vista do Ministro Lewandowski.

A ADI nº 3.952 também não recebeu qualquer movimentação relevante após a sessão em que o Ministro Joaquim Barbosa proferiu seu voto, em 21/10/2010.

Tanto são coerentes as considerações de Godoi que, no projeto de modificação de lei de execução fiscal, advoga-se a tese de que a cobrança administrativa dos créditos tributários

“seria capaz de reduzir a necessidade dos atuais instrumentos indiretos de cobrança, como a exigência de apresentação de certidões negativas de débito” (PGFN, 2013). A cobrança administrativa tornaria o sistema mais eficiente, o que implicaria na desnecessidade de utilização dos instrumentos indiretos (restrições).

As conclusões deste trabalho sobre os meios usuais de cobrança dos créditos tributários coincidem, pelo menos em parte, com as reflexões de Godoi.

Para o estudo de legitimidade das medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores (ou em situação de irregularidade fiscal), talvez seria caminho mais suave aquele de confiar nos números e afirmar a ineficácia dos meios usuais de cobrança dos créditos tributários. Preferiu-se, no entanto (baseado em algum substrato teórico), o caminho da desconfiança: mesmo que os números mostrem o contrário, a execução e a cautelar fiscal podem ser considerados meios eficientes na cobrança dos créditos tributários, desde que se promova uma efetiva melhora na gestão da cobrança dos créditos tributários.

Tal melhora deve ocorrer em todos aqueles setores mencionados por Godoi, desde a atividade de fiscalização, passando pelo contencioso administrativo e desaguando no Poder Judiciário, com investimento e preparação de pessoal encarregado da atividade de conferir efetividade ao sistema tributário.

Isso poderia gerar uma otimização da atividade de constituição dos créditos tributários, de modo que as autuações sejam realizadas com alguma antecedência em relação ao prazo decadencial (desconfia-se que quanto mais próxima do fato for a autuação, maior deve ser a probabilidade de recebimento do crédito tributário).

A rapidez na tramitação das impugnações e recursos administrativos evitaria que os créditos ficassem com exigibilidade suspensa por um longo prazo e aceleraria a cobrança judicial (desconfia-se, também, que quanto mais próximo da autuação for o ajuizamento da execução, maior é a probabilidade de recebimento).

Um maior cuidado na tramitação das execuções fiscais certamente geraria melhores resultados.

Se as coisas se passassem dessa forma, teríamos um maior grau de efetividade na atividade de cobrança dos créditos tributários e as medidas restritivas não seriam necessárias (tão eficientes quanto, mas mais gravosas). Aliás, as considerações feitas no teste de *necessidade* revelam que a as medidas restritivas somente poderiam ser efetivadas em caso de demonstração concreta de que falharam os meios usuais de cobrança: o funcionamento adequado destes, portanto, implicaria a ilegitimidade das medidas restritivas.

#### 5.5.4 As recentes modificações promovidas no Decreto-lei nº 1.593/77

O Decreto-lei nº 1.593/77 passou por recente modificação, cuja análise é capaz de evidenciar as diferenças entre as medidas restritivas que se materializam como exigências de *regularidade fiscal* e aquelas outras em que se exige o *pagamento* dos tributos devidos.

Como se viu, uma vez concedido o registro especial, poderá ele ser cancelado, nos termos do art. 2º, inc. II do Decreto-Lei nº 1.593/77, entre outras hipóteses, caso haja “*o não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal*”.

A Lei nº 12.715/12 alterou o decreto-lei e discriminou algumas condutas que, praticadas de forma reiterada, deveriam ser consideradas na aplicação do inc. II do art. 2º: *a) comercialização de cigarros sem a emissão de nota fiscal; b) não recolhimento ou recolhimento de tributos menor que o devido; e c) omissão ou erro nas declarações de informações exigidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil* (art. 2º, § 1º). Prática reiterada foi definida como a *reincidência das hipóteses elencadas, independentemente de ordem ou cumulatividade* (art. 2º, § 10).

De acordo com os novos dispositivo legais, se o contribuinte industrial de cigarros deixa de recolher ou recolhe a menor os tributos devidos em um determinado mês e, passado algum tempo, equivoca-se nas declarações enviadas à Secretaria da Receita Federal, pratica reiteradamente as condutas previstas e, segundo o teor literal dos dispositivos, poderá ter seu registro especial cassado.

A modificação mais drástica, no entanto, refere-se à introdução do art. 2º-A, afirmando que a caracterização da prática reiterada *independe da comprovação da situação de regularidade fiscal*.

A leitura fria do dispositivo leva à conclusão que o contribuinte que deixa, por algum tempo, de recolher determinado tributo que considera indevido, ou, segundo a compreensão das autoridades fazendárias, faz o recolhimento a menor, e, em ambos os casos, apresenta impugnação administrativa (suspendendo a exigibilidade do crédito), pode ter seu registro especial cassado, já que incorre na caracterização da prática reiterada de descumprimento de obrigação tributária, sendo irrelevante sua situação de regularidade fiscal.

Tudo isso em virtude da determinação de que a caracterização de prática reiterada de descumprimento das obrigações tributárias independe da situação de regularidade fiscal. Se o contribuinte recolheu o tributo a menor, mas discute a legitimidade da cobrança no Poder Judiciário, tendo oferecido garantia idônea na execução fiscal, ou se simplesmente

descumpriu a obrigação, a situação é a mesma.

Trata-se, então, pelo menos em sua feição legislativa (e trabalhando com a literalidade dos dispositivos), de medida restritiva imposta em razão do descumprimento de obrigação tributária (principal ou acessória). Instituiu-se, mais uma vez de forma disfarçada, o regime do *solve et repete*.

Caso o contribuinte deseje dedicar-se à atividade de industrialização de cigarros, deverá ser titular de registro especial e, para tanto, cumprirá com todas as obrigações tributárias, mesmo aquelas que considere indevidas e que, por isso, queira questioná-las administrativa ou judicialmente, sujeitando-se ao entendimento da Administração acerca da legitimidade dos tributos cobrados. Se não o fizer, terá o regime especial cassado. Cumpra com as obrigações e, depois, se assim desejar, busque a restituição daquilo que considerar indevido. É o velho regime do *solve et repete*.

Agravou-se a intervenção operada no âmbito de proteção do direito fundamental ao livre exercício de atividade econômica. E, da forma como redigidos os dispositivos, passou a haver intervenção ilegítima (não justificada) no direito à inafastabilidade do Poder Judiciário.

Isso porque se trata de direito fundamental dos mais importantes (sem o qual, aliás, não se pode conceber a garantia de nenhum dos outros direitos) e a intervenção em seu âmbito de proteção foi intensa, já que impede o questionamento judicial dos tributos porventura considerados indevidos. Não pode, por isso, ser justificada pelos interesses colidentes, que impõem a busca de efetividade na arrecadação dos tributos. Vale quanto às modificações toda a repulsa já direcionada ao regime do *solve et repete*.

## **5.6 Análise de legitimidade de algumas medidas restritivas previstas na legislação do Estado de Minas Gerais**

Atualmente a legislação do Estado de Minas Gerais contempla a possibilidade de adoção de algumas medidas restritivas impostas ao contribuinte devedor como garantia de efetividade do cumprimento das obrigações tributárias. Três delas serão objeto de análise mais profunda.

A primeira refere-se à recente autorização veiculada em lei (Lei Estadual nº 19.971, de 27 de dezembro de 2011), para que não houvesse o ajuizamento de execuções fiscais até determinado valor, optando-se por meios alternativos de cobrança dos créditos, especialmente pelo protesto da Certidão de Dívida Ativa.

Como se verá, a medida foi adotada em razão de uma suposta maior eficiência do

protesto de CDA como instrumento de cobrança.

Outra das medidas foi estabelecida, também recentemente, pela Lei Estadual nº 19.978 de 28 de dezembro de 2011, que modificou a redação do art. 24, § 4º da Lei Estadual nº 6.763/75, possibilitando, na hipótese de antecedentes fiscais que desabonem as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, assim como suas coligadas ou controladas, ou ainda seus sócios, que fossem exigidas garantias como condição para a inscrição no Cadastro de Contribuintes.

Por fim, pretende-se avaliar a legitimidade do CADIN – Cadastro Informativo de Inadimplência em relação à Administração Pública do Estado de Minas Gerais, previsto na Lei Estadual nº 14.699/03, e, especialmente, das consequências advindas da inscrição do nome do devedor no referido cadastro (proibição de participar de licitações públicas realizadas no âmbito dos órgãos ou entidades da Administração Pública direta e indireta e de obter atestado de regularidade fiscal).

### **5.6.1 O Protesto da Certidão de Dívida Ativa**

Em 2011, foram criados, no âmbito da Advocacia Geral do Estado de Minas Gerais, alguns grupos matriciais, compostos por Procuradores do Estado, servidores e agentes da Administração Fazendária, encarregados do estudo de determinados temas caros à Advocacia Pública.

Um desses grupos matriciais se ocupou do tema *Protesto Judicial da Certidão de Dívida Ativa*. As conclusões foram publicadas em estudo intitulado *Protesto Judicial da Certidão de Dívida Ativa: uma alternativa louvável na resolução de conflitos para execuções fiscais de pequeno valor* (MORAES, 2011). Como resultado do trabalho, o Governador do Estado enviou à assembleia legislativa projeto de lei (PL nº 2.442/2011) em que assim externou suas preocupações:

Há necessidade imediata de paralisação do ajuizamento de execução fiscal de valor inferior a R\$15.000,00. Necessária, ainda, a criação de formas alternativas de cobrança desses créditos, tais como a inclusão do nome do devedor em qualquer cadastro informativo, público ou privado, de proteção ao crédito e o protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa.

Esses instrumentos alternativos, econômicos e eficientes estão sendo largamente utilizados pela União e grande número dos Estados da federação, a exemplo do Rio de Janeiro, São Paulo, Rio Grande do Sul, Rio Grande do Norte e Bahia.

Os resultados do protesto extrajudicial de certidão da dívida ativa, em termos arrecadatórios, são significativos, valendo ressaltar, como exemplo, o caso do INMETRO que de 1% (um por cento) passou a resgatar 42% (quarenta e dois por cento) de sua dívida ativa, o caso do Rio de Janeiro que de 1% (um por cento)

passou a resgatar 5% (cinco por cento) de sua dívida ativa. Consagração dos princípios da eficiência, da economicidade e da gestão fiscal responsável.

Foi, então, aprovada a Lei Estadual nº 19.971/11, cujo artigo 2º tem a seguinte redação:

Art. 2º Fica a Advocacia-Geral do Estado – AGE – autorizada a não ajuizar ação de cobrança judicial de crédito do Estado e de suas autarquias e fundações cujo valor seja inferior a 17.500 Ufemgs (dezessete mil e quinhentas Unidades Fiscais do Estado de Minas Gerais), observados os critérios de eficiência administrativa e de custos de administração e cobrança previstos em regulamento.

§ 1º A AGE deverá utilizar meios alternativos de cobrança dos créditos de que trata este artigo, podendo inscrever o nome do devedor no Cadastro Informativo de Inadimplência em relação à Administração Pública do Estado de Minas Gerais – Cadin-MG – ou em qualquer cadastro informativo, público ou privado, de proteção ao crédito, bem como promover o protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa.

O dispositivo foi regulamentado pelo Decreto Estadual nº 45.989/12, que, em seu art. 2º, autorizou o não ajuizamento de execuções fiscais relativas a créditos inferiores a certos valores (variáveis conforme a espécie de crédito) e determinou que, exercida a autorização de não-ajuizamento, deveriam ser adotados meios alternativos de cobrança, entre eles o protesto de da CDA (art. 3º).

Muito embora haja, no estudo realizado no âmbito da Advocacia Geral do Estado em Minas Gerais (MORAES, 2011, p. 96), afirmação no sentido de que o protesto judicial, para o devedor, é “*meio menos oneroso e gravoso de cobrança*”, sabe-se que a suposta maior efetividade (argumento utilizado na defesa do protesto) decorre exatamente do oposto: os embaraços criados pela medida em relação ao desenvolvimento regular das atividades dos contribuintes.

Tanto é assim que, no STJ, há orientação jurisprudencial consolidada no sentido de que, para fins de reconhecimento do direito à indenização por danos morais decorrentes do protesto indevido de títulos (diversos da CDA), mostra-se desnecessária a prova de qualquer prejuízo concreto: do caráter indevido do protesto e dos embaraços que usualmente dele decorrem presume-se a existência dos danos (nesse sentido: AgRg no AREsp n. 166.040/RJ, DJe 31/08/2012).

Isso ocorre pois o protesto é comunicado às entidades representativas da indústria e do comércio e àquelas vinculadas à proteção do crédito (art. 29 da Lei Federal nº 9.492/97). Tais comunicações fazem com que sejam impostas restrições ao devedor (retirada de talões de cheque nas agências bancárias, constrangimentos nos pagamentos em cheque e restrições creditícias). Sujeitos a tais embaraços, os devedores se sentem compelidos ao cumprimento

das obrigações tributárias.

Bim (2008, p. 48) noticia as consequências gravosas do protesto ao caracterizá-lo como meio útil para *“estimular o devedor a saldar a dívida porque a publicidade da dívida fará com que provavelmente não se negocie com ele se não houver justa causa para a inadimplência”*.

Nesse mesmo sentido, Farias (2006, p. 58) considera que o contribuinte protestado

terá uma série de dificuldades em promover os atos usuais de sua vida privada, já que a negativação nos cartórios de protesto, como afirmado, impossibilita a participação em concorrências públicas, a obtenção de crédito junto a bancos, estas as mais sentidas, dentre uma série de outros prejuízos” (FARIAS, 2006, p. 58).

Antes que se adentre a questão da (i)legitimidade do protesto da CDA, vale afirmar que a medida ostenta as notas características das medidas restritivas impropriamente chamadas sanções políticas, impostas aos contribuintes devedores como forma de garantir do recebimento dos créditos tributários devidos.

A primeira dessas notas é utilização de meio alternativo à cobrança dos créditos tributários: abre-se mão do ajuizamento de execuções fiscais (tidas como meios próprios), a favor de meio alternativo, o protesto da certidão de dívida ativa. A segunda diz respeito à finalidade da medida: busca-se conferir maior efetividade no desenvolvimento da tarefa de arrecadar os tributos devidos. A terceira característica tem a ver com a imposição de embaraços ao desenvolvimento das atividades dos contribuintes: tais embaraços seriam responsáveis por compelir o contribuinte ao recolhimento dos tributos devidos.

Também por meio do protesto de CDA, acaba-se por elevar a regularidade fiscal (ou o pagamento do tributo) à categoria de condição para o exercício de direitos (alguns deles fundamentais): aquele que possui débitos em aberto, inscritos em dívida ativa, poderá ser alvo de protesto de CDA o que, como se viu, gera restrições ao desenvolvimento de suas atividades. Para que tais atividades voltem a ser normalmente realizadas, o caminho será a regularização de sua situação fiscal.

Trata-se, portanto, de intervenção no âmbito do direito fundamental ao livre exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único da CF/88) e sua legitimidade dependerá de avaliação por meio do instrumental próprio: a exigência da reserva de lei e a máxima da proporcionalidade.

#### **5.6.1.1 Alguns antecedentes da prática de utilização do protesto como alternativa de cobrança de créditos tributários**

O protesto de títulos, em sua concepção original afeta ao direito cambial, era tido como meio de atestar a impontualidade em relação às obrigações previstas em títulos de crédito (BIM, 2008, p. 46 e CARVALHO, 2010, p. 81).

As modificações operadas pela entrada em vigor da Lei nº 9.492/97 fizeram com que essas características se alterassem.

A principal alteração decorreu do fato de o art. 1º da citada lei mencionar a possibilidade de protesto de *títulos e outros documentos de dívida* (entre os quais se poderia incluir o documento que atesta a existência de dívida tributária líquida e certa, a CDA). Além dos títulos cambiais (em relação aos quais o protesto era obrigatório em algumas situações), outros documentos de dívida passaram poder ser protestados, com o que surgiu a figura do protesto facultativo: de instrumento a serviço da certificação da impontualidade, o protesto passou a ser usado, mesmo entre credores privados, como “*fator psicológico para que a obrigação seja cumprida*” (VENOSA, *apud* BIM, 2008, p. 49), “*eficiente meio de compelir o devedor ao pagamento do crédito relativo ao documento protestado*” (BIM, 2008, p. 49).

Diante dessa nova configuração e bem antes de haver a consagração expressa da possibilidade de protesto da CDA<sup>63</sup>, as Administrações passaram a se valer do instrumento como meio alternativo de cobrança de seus créditos, tudo com base na interpretação no sentido de que as CDA's eram documentos de dívidas, títulos executivos extrajudiciais e, por isso, passíveis de serem protestadas.

O discurso pela possibilidade de protesto de CDA ganhou foros oficiais a partir da decisão<sup>64</sup> proferida pelo Conselho Nacional de Justiça no Pedido de Providências nº 0004537-54.2009.2.00.0000, apreciado em 06/04/2010 (Relatora Conselheira Morgana Richa). Naquela ocasião, houve reconhecimento expresso de que a CDA era um dos possíveis títulos de dívida que poderiam ser levados a protesto (interpretação do que se encontrava disposto no art. 1º da Lei n. 9.494/97), cujas funções contemporâneas admitiam a possibilidade de sua utilização com alternativa à cobrança judicial dos créditos inscritos em dívida ativa.

O fato é que, a partir da decisão do CNJ, o instrumento passou a ser utilizado com ainda mais vigor, tendo as Administrações Públicas, a exemplo do que aconteceu no Estado de Minas Gerais, se movimentado nesse sentido, sempre com a consideração de que se tratava

---

<sup>63</sup> Possibilidade que se tornou expressa com a recente inclusão de um parágrafo único ao art. 1º da Lei nº 9.492/97, estabelecendo que: “*incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas*” (modificação promovida pela Lei nº 12.767/12).

<sup>64</sup> A decisão não foi unânime e contou com o voto contrário de seis conselheiros.

de meio mais eficiente e alternativa viável à cobrança por meio da execução fiscal, uma maneira de proceder a redução da *judicialização* das demandas.

Como exemplo desse movimento, pode-se mencionar a Portaria Interministerial nº 574-A, de 20/12/2010, permitindo o protesto de Certidão da Dívida Ativa da União, das autarquias e das fundações públicas federais, independentemente de seu valor.

No STJ, o tema (legitimidade do protesto de CDA) chegou a ser selecionado para ser julgado sob o regime dos recursos repetitivos, inicialmente no REsp. 1.139.774/SP (Rel. Ministro Luiz Fux, DJe de 15/10/2009), considerado prejudicado, e, depois, no REsp. 1.126.515/PR (Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe de 19/11/2010). Neste último, o Ministro Relator reconsiderou posteriormente sua decisão inicial pela submissão regime dos recursos repetitivos (decisão publicada no DJe de 16/09/2011), argumentando que o tema, com repercussões sociais, despertaria grande controvérsia doutrinária e que não haveria expressiva quantidade de precedentes das turmas enfrentando a questão. No âmbito daquele tribunal o que há são decisões atestando a desnecessidade do protesto de CDA para o ajuizamento da execução fiscal (Nesse sentido: AgRg no Ag 1316190/PR, Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima, DJe 25/11/2011).

De fato, como será exposto a seguir, os trabalhos doutrinários oscilam na avaliação da legitimidade do protesto de CDA.

#### **5.6.1.2 Algumas manifestações doutrinárias no sentido da legitimidade do protesto de certidão da dívida ativa**

Algumas das manifestações doutrinárias favoráveis ao protesto de CDA foram produzidas por Advogados Públicos, que vivenciam diariamente os problemas quanto à eficácia na cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa.

Com esse teor, pode-se indicar o trabalho da lavra de Aurélio Passos Silva (SILVA, 2009), Procurador do Estado em Minas Gerais, que defende a possibilidade do protesto da CDA como corolário do princípio constitucional da eficiência. O autor considera o protesto um instrumento célere e eficaz, que, uma vez realizado, acarreta “*o fornecimento de sua certidão às entidades representativas da indústria e do comércio, ou àquelas vinculadas à proteção do crédito, tais como SERASA, SPC e EQUIFAX*” (SILVA, 2009, p. 26). A CDA seria um documento de dívida e, por isso, mesmo na redação anterior à recente modificação legislativa (promovida pela Lei nº 12.767/12), haveria autorização para que fosse ela levada a protesto.

Na análise do tema, Silva propõe a seguinte questão: “*qual o sentido de dotar o particular de meios mais eficazes na busca de seu crédito?*” (2009, p. 31), a que responde sustentando que isso significaria “*a inversão de um dos mais importantes princípios administrativos: seria chancelar a supremacia do interesse privado sobre o público*” (SILVA, 2009, p. 31).

A defesa da utilização do protesto continua com outra indagação:

deveria então a Administração Pública ficar inerte frente à ineficácia das execuções fiscais e dos processo administrativos tributários e não buscar os meios e recursos que lhe possibilitassem receber seus créditos, negando assim o próprio princípio da eficiência? (SILVA, 2009, p. 32).

Segundo entende o autor, quem pode o mais (ajuizar a execução fiscal) pode o menos (levar a CDA a protesto), medida que sequer ensejaria ao devedor o pagamento de honorários e custas judiciais.

Ao fim, a medida é considerada como imprescindível, capaz de proporcionar ao credor celeridade no recebimento do crédito, ao devedor, a não sujeição aos encargos do processo judicial, e ao Poder Judiciário, livrar-se das ineficientes execuções fiscais.

Eduardo Fortunato Bim, em trabalho publicado em outubro de 2008<sup>65</sup>, promove uma substancial defesa do protesto de certidão de dívida ativa como instrumento de cobrança dos créditos tributários. O curioso é que o mesmo autor já havia publicado um denso estudo condenando, de forma enfática, a utilização das impropriamente chamadas sanções políticas (BIM, 2004)<sup>66</sup>, rótulo que costuma ser atribuído à prática do protesto de CDA.

Para Bim, o protesto teria passado por modificações nos últimos tempos e, de instrumento destinado a atestar a impontualidade, teria assumido a condição “*de eficiente meio de compelir o devedor ao pagamento do crédito relativo ao documento protestado*” (2008, p. 47). Invocando o que chamou de *doutrina da efetividade dos direitos do credor*, afirmou que o art. 1º da Lei nº 9.492/97, na sua redação original, já contemplava a possibilidade de protesto da CDA (2008, p. 52).

Além disso, a execução fiscal não seria o único meio de cobrança dos créditos tributários (BIM, 2008, p. 53) e o protesto não se caracterizaria como sanção política, considerada esta como meio indireto de cobrança que não atende às exigências de

---

<sup>65</sup> No mesmo mês em que ingressava no serviço público federal, como Procurador Federal, cargo que continua exercendo até os dias atuais. Informação disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/servidores/Servidor-DetalhaServidor.asp?IdServidor=1596150>>. Acesso em 24/01/2013.

<sup>66</sup> Trabalho analisado no item 3.3.

proporcionalidade e razoabilidade (BIM, 2008, p. 58). Apenas os meios de cobrança dos créditos tributários que interferissem na livre iniciativa é que poderiam ser considerados sanções políticas, o que não ocorreria com o protesto, que se *“fosse sanção política também não estaria à disposição dos particulares, mormente porque estes não dispõem da supremacia do interesse público”* (BIM, 2008, p. 58). Além disso, se o protesto não ofende direito fundamental quando utilizado por particulares, *“porque ofenderiam quando usados pelo Estado?”*.

Daniel Melo de Nunes Carvalho, Procurador da Fazenda Nacional, também defende o protesto como meio legítimo de cobrança dos créditos tributários (CARVALHO, 2010). Considera que o protesto constitui *pressão* sobre o devedor e muitas vezes seria tirado com o intuito de *“conferir publicidade à dívida”* (CARVALHO, 2010, p. 82). Assim, sua função transcenderia à meramente probatória. O autor também reconhece, na redação original do art. 1º da Lei nº 9.492/97, autorização para que a CDA, como documento de dívida, fosse objeto de protesto e também adere ao já mencionado raciocínio de que se o protesto é permitido aos particulares, também o deveria ser à Administração Pública.

Assim, o protesto poderia ser utilizado como mecanismo rápido e eficaz de recuperação extrajudicial dos créditos tributários (em substituição ao moroso e ineficiente executivo fiscal) e, sob o enfoque do princípio da isonomia, estaria justificado como meio de *“tentar impedir que os inadimplentes levem vantagens frente aos que honram suas obrigações perante o Estado, pois tem por consequência aumentar a expectativa de cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa”* (CARVALHO, 2010, p. 88).

Carvalho também afasta a pretensão de caracterização do protesto como sanção política. Para ele, na linha do que já se defendeu neste trabalho, nem todas as medidas adotadas com a finalidade de induzir o pagamento de tributos seriam sanções políticas, podendo ser admitidas aquelas que não restrinjam direitos fundamentais de maneira excessiva (2010, p. 91). O exame de legitimidade ficaria, então, sob a responsabilidade da máxima da proporcionalidade.

### **5.6.1.3 Algumas manifestações doutrinárias no sentido da ilegitimidade do protesto de certidão da dívida ativa**

São as mais diversas as posições contrárias à utilização do protesto como instrumento de cobrança de créditos tributários.

Casagrande (2000, p. 48) fundamenta a ilegitimidade do protesto na ausência de

autorização legal para tanto. Preso à concepção tradicional do protesto como instrumento cambial (CASAGRANDE, 2000, p. 49), o autor afirma que o ato seria considerado desvio de finalidade, configurando “*coação e arbitrariedade, o que não poder ser admitido em face do princípio da moralidade administrativa*”. Além disso, por meio do protesto, haveria verdadeira quebra do sigilo fiscal (CASAGRANDE, 2000, p. 48).

Machado, a seu turno, adere à concepção tradicional do protesto com instrumento cambial, destinado a atestar não só estado de inadimplência do devedor, mas, também, a insatisfação do credor em relação ao não cumprimento da obrigação (MACHADO, 2006, p. 36). Segundo afirma autor, seriam os seguintes os efeitos do protesto: “*a) interrompe a prescrição; b) viabiliza o pedido de falência do devedor; c) induz o devedor em mora; d) preserva o direito de regresso contra os coobrigados*” (MACHADO, 2006, p. 36). O credor tributário não careceria de nenhum desses efeitos (a Fazenda Pública não poderia e não teria interesse em requerer a falência do devedor; a CDA já goza da presunção de certeza e liquidez; em relação às obrigações tributárias, os juros de mora fluem desde o não cumprimento das obrigações e os coobrigados deveriam ser indicados desde já no processo administrativo). O ato de protesto seria, assim, desnecessário e incabível.

Farias (2006, p. 56), preso também à concepção tradicional do protesto como instrumento cambial, afirma que, em relação às certidões de dívida ativa, o ato não acrescentaria nada em relação à liquidez, certeza e exigibilidade. Assim, a única função do protesto de CDA seria a de “*coagir os devedores do Fisco a dirigirem-se aos cartórios de protesto para terem sua situação normalizada caso necessitem de certidões negativas de protesto, seja para participarem de concorrência pública, obterem crédito bancário ou qualquer outra razão*” (FARIAS, 2006, p. 57).

Assentada a desnecessidade do protesto de CDA, Farias qualifica a prática como forma de sanção política (2006, p. 57), em patente violação “*ao direito fundamental de livre exercício de qualquer profissão, bem como de atividade econômica*” (FARIAS, 2006, p. 58).

Pinto (2007, p. 48), por sua vez, prende-se à finalidade indicada no art. 1º da Lei nº 9.492/97 (provar o descumprimento de obrigação) para afirmar a desnecessidade do protesto de certidão de dívida ativa, considerado, por isso, “*forma arbitrária de causar constrangimento indevido ao contribuinte, na esperança de que este, para evitá-lo, faça o pagamento sem nada questionar, sem exercitar o seu direito de defesa contra cobranças indevidas*” (PINTO, 2007, p. 48). Nesse sentido, a prática caracterizaria inclusive o crime previsto no art. 316, § 1º do Código Penal (excesso de exação), já que exporia o contribuinte a meio vexatório de cobrança, não autorizado em lei.

Faro e Moreira (2010, p. 50), destacando, também, a finalidade legal do protesto (atestar a impontualidade), consideram-no desnecessário em relação à CDA e qualificam-no como ilegítima sanção política, capaz de dificultar sobremaneira as atividades do contribuinte (FARO e MOREIRA, 2010, p. 56).

Por fim, vale o registro do substancioso trabalho de Nogueira Júnior (2012) em que se atribui ao protesto de CDA a responsabilidade pelo que chamou de *privatização do tributo* (a transferência, para a iniciativa privada, da atividade de cobrança dos créditos tributários (NOGUEIRA JÚNIOR, 2012, p. 392). O protesto de CDA é também considerado desnecessário (2012, p. 394) e, ausente a autorização específica para que fosse realizado, haveria violação ao princípio da legalidade da Administração.

#### **5.6.1.4 Síntese conclusiva das manifestações doutrinárias acerca da legitimidade do protesto de dívida ativa**

Algumas conclusões podem ser extraídas da análise das manifestações doutrinárias favoráveis e desfavoráveis ao protesto de CDA.

Parece claro, no sentido do que já se afirmou, que o protesto é medida que gera restrições a que o contribuinte desenvolva sua atividade econômica. Se o protesto não tem mais a função de atestar a impontualidade, o que de resto seria absolutamente desnecessário em relação à CDA, a única motivação para sua utilização seria a de, através dos embaraços dele decorrentes, compelir o contribuinte ao pagamento do crédito.

Pode-se dizer, inclusive, que tais restrições são as grandes responsáveis pela propagação maior efetividade do protesto como instrumento de cobrança.

Nesse sentido, discorda-se da argumentação daqueles que, como Silva (2009, p. 37), afirmam ser o protesto instrumento mais favorável ao devedor, que ficaria livre dos encargos do processo judicial. O argumento também comparece nas conclusões do estudo realizado no âmbito da Advocacia Geral do Estado, com a afirmação de que o protesto traria benefícios para o devedor, que suportaria meio menos gravoso de cobrança (MORAES, 2011, p. 96). Está presente, também, na já mencionada decisão do CNJ no Pedido de Providências nº 0004537-54.2009.2.00.000: “o protesto possibilita ao devedor a quitação ou o parcelamento da dívida, as custas são certamente inferiores às judiciais, bem assim não há penhora de bens tal como ocorre nas execuções fiscais” (fl. 5).

Os inconvenientes que advém do ato de protesto (gerados, especialmente, em razão da inclusão do nome do devedor nos cadastros de proteção ao crédito) são responsáveis pela

afirmação de que se trata, isto sim, de instrumento mais gravoso (intervenção mais intensa) que os meios usuais de cobrança dos créditos tributários.

Configura-se, portanto, medida interventiva imposta ao contribuinte devedor como forma de compeli-lo ao pagamento do tributo devido, o que, no modelo de suporte fático amplo, configura intervenção no âmbito de proteção de direito fundamental (do direito fundamental ao livre exercício de atividade econômica). Concorde-se, portanto, com aqueles que identificam no protesto o arquétipo próprio das medidas impropriamente chamadas de sanções políticas, o que não implica sua ilegitimidade.

Como intervenção no âmbito de proteção de direitos fundamentais, deve ter sua legitimidade avaliada segundo os pressupostos da máxima da proporcionalidade. Carvalho (2010), Bim (2008), Chagas (2011) e Farias (2006) avaliaram a proporcionalidade do protesto e concluíram que a medida é necessária, adequada e proporcional em sentido estrito. Pretende-se realizar análise semelhante, ocasião em que a posição dos autores será avaliada.

Não procede a defesa do protesto de CDA com base na alegação de que este meio seria permitido aos particulares e, por isso, deveria ser permitido, também, ao Poder Público. Como se acabou de afirmar, em um modelo de suporte fático amplo, o protesto constitui interferência no âmbito de direito fundamental.

E os efeitos dos direitos fundamentais entre particulares (nas relações horizontais típicas) são diversos daqueles nas relações Estado/cidadão (VIERA DE ANDRADE, 2004, p. 268).

No que tange ao objeto de investigação do trabalho, uma das mais evidentes diferenças tem a ver com o caráter heterônomo das obrigações tributárias (o nascimento da obrigação independe da manifestação de vontade do obrigado no sentido de se tornar obrigado) e, em geral, autônomo das obrigações nas relações entre particulares (as obrigações nascem em virtude de manifestação de vontade no sentido de se tornar obrigado). Nas relações entre particulares, ao assumir obrigações, manifestações da autonomia da vontade, consente-se com a utilização de meios gravosos de cobrança que geram intervenções intensas no âmbito de proteção dos direitos fundamentais. Coisa diversa se passa nas relações entre Estado/cidadão.

Uma situação prática pode evidenciar a diferença entre as duas espécies relações. Um pessoa jurídica pode, constatada a inadimplência de parceiro comercial em relação a obrigações com ela livremente pactuadas, negar-se a com ele contratar novamente (conteúdo da manifestação de sua autonomia da vontade), mesmo que as obrigações sejam objeto de discussão judicial (inclusive com prestação de caução da dívida e reconhecimento, em decisão

liminar, de seu caráter indevido). Seria difícil não reconhecer essa faculdade ao particular, expressão da autonomia da vontade.

Reconhecer essa faculdade ao particular não pode significar admitir que a Administração Pública, numa situação semelhante a essa (em que o devedor tributário garantiu sua dívida e inclusive obteve decisão judicial liminar reconhecendo o caráter indevido desta), poderá, invocando a situação de inadimplência, negar-se a contratar com o particular. Do que se vem dizendo, seria difícil reconhecer essa possibilidade à Administração, já que se trataria de intervenção não justificada no âmbito dos direitos fundamentais ao livre exercício de atividade econômica e à inafastabilidade do Poder Judiciário (regime do *solve et repete*).

Vale, ainda, o registro de que não condiz com os pressupostos teóricos já adotados neste trabalho a invocação de uma suposta supremacia do interesse público, argumento que, por isso, será descartado na avaliação da legitimidade do protesto como instrumento de cobrança dos créditos tributários.

O argumento da desnecessidade do protesto é pertinente se for considerada apenas a função tradicional de atestar a impontualidade. A CDA já goza da presunção de certeza e liquidez, o que implica dizer que, para o ajuizamento da execução fiscal, o protesto é irrelevante. Mas, adotada a visão de que o protesto tem outras funções, como a de se constituir em instrumento de cobrança extrajudicial de dívidas, o argumento perde sua força.

Não procede, por fim, o argumento da ausência de autorização legal. Mesmo antes das modificações recentemente promovidas pela Lei nº 12.767/12, havia autorização legislativa para o protesto, já que não se pode negar que a CDA constitui documento de dívida e título executivo extrajudicial.

Considera-se, portanto, que o protesto, em sua feição atual, constitui instrumento alternativo de cobrança de dívidas, utilizado como forma de compelir o devedor ao pagamento de seus débitos, por meio da imposição de embaraços ao desenvolvimento de suas atividades, havendo, inclusive, autorização legal expressa para que se faça o protesto de Certidão de Dívida Ativa. Reconhecer que há autorização legal não significa, no entanto, dizer que o protesto é legítimo, já que a reserva de lei é só uma das condições de legitimidade das intervenções no âmbito de proteção dos direitos fundamentais e o protesto de CDA, como se disse, promove tais intervenções.

#### **5.6.1.5 O protesto de CDA e a máxima da proporcionalidade**

Fixada então a premissa de que o protesto de CDA constitui intervenção no âmbito de proteção do direito ao livre exercício de atividade econômica, impõe-se a verificação de sua legitimidade de acordo com os limites já indicados: a reserva de lei e a máxima da proporcionalidade.

Se antes da modificação promovida pela recente Lei nº 12.767/12 até que se poderia argumentar em torno da ausência de autorização legal para o protesto de CDA (argumentação da qual se discorda, já que a CDA é documento de dívida), com a citada modificação a exigência de reserva de lei não oferece maiores problemas. No âmbito do Estado de Minas Gerais o protesto de CDA também conta com autorização legislativa expressa no art. 2º da Lei Estadual nº 19.971/11, regulamentado pelo Decreto nº 45.989/12.

O protesto de CDA constitui meio *adequado* à finalidade condizente com sua feição contemporânea, de constituir meio alternativo de cobrança de dívidas. Sua realização fomenta o objetivo perseguido. Nesse sentido também se posicionam Carvalho (2010, p. 89) e Chagas (2011, p. 257).

Em sentido contrário, Farias considera que o meio previsto no ordenamento para atendimento do fim buscado seria a execução fiscal. O protesto de CDA apenas atenderia à finalidade (cobrança) de forma indireta, em razão dos empecilhos por ele criados (FARIAS, 2006, p. 58). Por dois motivos, discorda-se da posição de Farias. No exame de adequação, não se cogita de comparação de meios (o meio avaliado, o protesto, e o meio alternativo, a execução fiscal), o que é próprio do exame de necessidade. Além disso, não há que se questionar se o objetivo é atendido de forma direta ou indireta, mas unicamente se o meio avaliado fomenta o atendimento do objetivo. Por isso, consideram-se atendidas as exigências da sub regra da *adequação*.

No que diz respeito à *necessidade*, agora sim, deve-se proceder à comparação de meios. Os meios alternativos (meios usuais de cobrança dos créditos tributários) são tão eficientes quanto o protesto da CDA e promovem intervenção menos gravosa no direito fundamental ao livre exercício de atividade econômica?

Não me parece tão problemática a afirmação de que os meios usuais de cobrança são menos interventivos. Aliás, já se teve a oportunidade de questionar a argumentação em torno de um suposto caráter mais benéfico do protesto de CDA, já que o devedor suportaria encargos mais leves que aqueles causados pela execução fiscal.

As intervenções derivadas do protesto são mais gravosas e derivam não só dos embaraços causados pela inscrição do nome do devedor nos cadastros de proteção do crédito (estes, por si só, já garantiriam a afirmação do caráter mais invasivo). Tais embaraços não

decorrem usualmente do manejo das execuções fiscais.

Quando foram analisadas as diferenças entre as exigências de pagamento e de regularidade fiscal (item 5.3), afirmou-se que o ordenamento garante ao devedor tributário a faculdade de, uma vez ajuizada a execução fiscal, oferecer garantia idônea, com o que adquirirá a condição de regularidade fiscal (poderá ser emitida a certidão positiva com efeitos de negativa).

Quando a Administração opta pelo caminho do protesto de CDA (abdicando do ajuizamento da execução fiscal), suprime tal faculdade do contribuinte, que será obrigado a tomar a iniciativa e, sob ameaça do protesto, ajuizar a medida cautelar de sustação deste (inclusive com oferecimento de garantia). O protesto será sustado liminarmente caso se reconheça a relevância da argumentação do devedor. Já no caso da execução fiscal, a garantia idônea já será motivo para que se considere o devedor em situação de regularidade fiscal.

Quanto à eficiência, sabe-se que o descarte do protesto de CDA por desnecessidade dependeria da consideração de que os meios usuais são tão ou mais eficientes. Já se teve a oportunidade de avaliar a eficiência dos meios usuais de cobrança dos créditos tributários e assentar que há situação de insegurança em relação aos dados empíricos necessários à tomada de posição.

Nessas situações, mais uma vez, atua a *lei epistêmica do sopesamento*: quanto maior a intensidade da intervenção, maior o grau de certeza exigida em relação às premissas fáticas.

Tendo em vista que o protesto de CDA produz intervenção grave no âmbito do direito fundamental ao livre exercício de atividade econômica (e suprime o direito do contribuinte de oferecer garantia na execução fiscal), exige-se grau de certeza elevado com relação à afirmação de os meios usuais de cobrança não podem ser tão ou mais eficientes que o protesto de CDA.

Isso será possível num contexto em que se demonstre a melhoria das condições de gestão administrativa da atividade de cobrança dos créditos tributários e que tais melhorias foram incapazes de conferir maior efetividade aos meios usuais de cobrança, o que fica, obviamente, pendente de uma análise futura. Ou então, que se demonstre, concretamente, que, em relação ao contribuinte devedor protestado, foram adotadas as possibilidades previstas na execução fiscal (e/ou na cautelar fiscal) e estas não resultaram no pagamento do tributo devido. Numa situação com tal, o protesto seria utilizado com meio coercitivo adicional, depois de esgotados os recursos previstos nos procedimentos usuais de cobrança. Seria o protesto no curso da execução fiscal infrutífera e não o protesto como alternativa à execução fiscal.

Uma solução como essa mantém íntegra, ainda, a faculdade (prevista no ordenamento) do contribuinte de oferecer garantia idônea e passar à situação de regularidade fiscal. E, também, contribui para que, ao invés de serem descartados os meios usuais (tidos como ineficientes) em favor de outros pretensamente mais eficientes, que se promova a alteração da cultura de gestão da atividade de cobrança dos créditos tributários. Evita-se o risco de se trocarem os meios, manter-se a cultura de má gestão e, no futuro, com a aplicação desta cultura aos meios que eram considerados eficientes, propugnar-se por novos meios mais eficientes (e gravosos) ainda.

Quanto à questão da *necessidade*, Bim faz uso do já combatido argumento de que o protesto seria, tanto para o devedor como para o credor, meio menos oneroso e sustenta, com base em resultados concretos da recuperação por meio do protesto, que este seria mais eficiente que a execução fiscal (BIM, 2008, p. 59). Chagas também considera a execução fiscal como ineficiente (contrária ao princípio constitucional da eficiência), o que superaria o critério da necessidade (CHAGAS, 2011, p. 257).

Como se disse, há dados que podem até afirmar que o protesto de CDA é eficiente, mas não há dados que nos permitam afirmar, com o exigido grau de segurança, que a execução fiscal é ineficiente. Já se assentou que a ineficiência revelada pelos números decorre muito mais de questões gerenciais que de defeitos intrínsecos.

Carvalho, por sua vez, considera que não haveria outro meio de cobrança extrajudicial equivalente ao protesto, já que a execução fiscal teria campo distinto (cobrança judicial dos créditos) (CARVALHO, 2010, p. 89). Considera-se defeituosa a argumentação: a análise que se deve fazer é sobre se há outros meios menos gravosos e tão eficientes, nada importando o modo como esses meios se realizam (cobrança judicial ou extrajudicial).

Por fim, no que tange à *proporcionalidade em sentido estrito*, assentadas as premissas de que o protesto só se legitimaria nas situações que resultasse infrutífera a utilização dos meios usuais de cobrança dos créditos, pode-se afirmar que, nessas hipóteses, a importância dos interesses buscados pela medida (efetividade do funcionamento do sistema tributário) justifica a intervenção no âmbito do direito fundamental ao livre exercício de atividade administrativa.

Trata-se, como se disse, de intervenção grave que se justifica em razão do peso conferido ao interesse (de alto grau de importância) de todos no funcionamento efetivo do sistema tributário, como forma de garantir aos contribuintes cumpridores de suas obrigações que a Administração adotará medidas capazes de forçar os *free riders* a cumprir com as suas.

Assim, pode-se afirmar que, aplicadas as premissas da máxima da proporcionalidade,

o protesto de CDA será considerado legítimo não como forma alternativa à execução fiscal, mas como medida adicional de coerção, a ser utilizada caso resultem frustradas as medidas inerentes aos procedimentos. Só dessa forma é que se pode respeitar a faculdade conferida ao contribuinte de oferecer, nos autos da execução fiscal, garantia idônea (e passar à situação de regularidade fiscal) e, ainda, se dissemina a necessidade de modificação da cultura de gestão da cobrança de créditos tributários.

### **5.6.2 A exigência de garantia para a concessão de inscrição no Cadastro de Contribuintes**

Em dezembro de 2011, foi aprovada, no Estado de Minas Gerais, a Lei nº 19.978/11, que modificou o art. 24, § 4º da Lei estadual nº 6.763/75, passando a permitir a exigência, para concessão de inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado, do “*oferecimento de garantia de cumprimento das obrigações tributárias, na forma prevista em regulamento*”<sup>67</sup>, na hipótese de antecedentes fiscais que desabonem as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, assim como suas coligadas ou controladas, ou ainda seus sócios.”

O dispositivo legal decorre de emenda apresentada quando da tramitação do Projeto de Lei nº 2.447/2011. A razão de ser da possibilidade seria *dificultar a prática de fraudes fiscais que geram prejuízos aos cofres públicos* (PL 2.447/2011 – Parecer da Comissão de Fiscalização Financeira e Orçamentária).

Trata-se, por isso, de garantia adicional de cumprimento das obrigações tributárias. Para que seja concedida a inscrição no Cadastro de Contribuintes, exige-se garantia, desde que se configurem as hipóteses previstas: antecedentes fiscais que desabonem as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, assim como suas coligadas ou controladas, ou ainda seus sócios.

Intenta-se, também com essa previsão legislativa, conferir maior efetividade na tarefa de arrecadar os tributos devidos (evitar fraudes fiscais que geram prejuízos aos cofres públicos). Aliás, os próprios cadastros de contribuintes tem como objetivo *viabilizar o controle da arrecadação dos tributos* (MACHADO SEGUNDO, 2001, p. 73 e MACHADO, 2011, p. 50).

Godoi foi capaz de sintetizar o tipo de situação que exigência visa combater:

(...) a prática indica que muitas pessoas físicas, utilizando seu próprio nome ou o nome de testas-de-ferro (atualmente mais conhecidos como “laranjas”), constituem

---

<sup>67</sup> Até a data de conclusão e impressão da versão final desse trabalho, o dispositivo ainda não havia sido regulamentado.

dezenas de sociedades, uma após outra, dissolvendo irregularmente a sociedade anterior – repleta de dívidas tributárias e já sem nenhum patrimônio – para criar outra sociedade “limpa”, com nova inscrição cadastral, novos talões de nota fiscal etc. Mas essa nova sociedade também é criada para ao cabo de alguns meses de intensa sonegação fiscal, dissolver-se irregularmente ou desaparecer “de fato” (GODOI, 2007, p. 577).

Para o autor, “*um maior rigor na inclusão de novas empresas no cadastro de contribuintes revela-se de fato uma boa arma nessa luta contra a fraude*” (GODOI, 2007, p. 578).

A proteção pretendida pela exigência de garantia é alcançada com a imposição de certos embaraços: o desenvolvimento das atividades do contribuinte sem inscrição no cadastro de contribuintes constitui infração apenada com multa isolada prevista no art. 54, inc. I da Lei estadual nº 6.763/75. Para desenvolver licitamente suas atividades (expressão do direito ao livre exercício de atividade econômica), exige-se, então, a inscrição no cadastro e esta, em algumas hipóteses, depende do oferecimento de garantia.

Obstáculos à inscrição têm sido considerados como verdadeiros instrumentos de coação (MACHADO SEGUNDO, 2001, p. 74 e MACHADO, 2011, p. 48).

Nesse sentido, colhe-se, no STF, decisão proferida pela Primeira Turma em julgamento de recurso extraordinário envolvendo o Estado de Minas Gerais (RE nº 207.946-4, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 05/06/2009), em que se avaliava a legitimidade de ato de indeferimento de inscrição no cadastro de contribuinte, motivado pela existência de débito tributário em aberto em nome de sócio da pessoa jurídica.

Na ocasião, votou o então Ministro Menezes de Direito, reconhecendo a legitimidade da exigência. Dele divergiram os Ministros Marco Aurélio, com base na orientação daquele tribunal pela condenação das chamadas sanções políticas, e Ricardo Lewandowski, este último convocando a livre iniciativa, que seria cerceada com a exigência (os débitos poderiam ser exigidos por outras vias).

Com isso se pode concluir que, num modelo de suporte fático amplo, a exigência se materializa como uma intervenção no âmbito do direito fundamental ao livre exercício de atividade econômica. As análises doutrinárias de Machado (2011) e Machado Segundo (2001) também consideram o referido direito como sensível às condições especiais impostas à inscrição no Cadastro de Contribuintes.

São nesse sentido, também, as considerações de Godoi (2007, p. 577), para quem a exigência de certidão negativa para inscrição nos cadastros de contribuintes “*amesquinha o direito fundamental ao livre exercício de trabalho, ofício, profissão ou atividade econômica*

*não dependentes de autorização do Poder Público (art. 5º, inc. XIII e art. 170, parágrafo único, da Constituição)”.*

Por isso, a análise de legitimidade da exigência deve também ser efetuada com base nos limites das restrições aos direitos fundamentais, especialmente a reserva de lei e a máxima da proporcionalidade.

Mais uma vez, a exigência de reserva de lei não oferece maiores problemas. Como se evidenciou, há autorização legislativa expressa para que a garantia seja exigida, nas hipóteses mencionadas.

No que tange à *adequação*, também não há maiores dúvidas quanto ao fato de a exigência de garantia constituir instrumento hábil à obtenção do resultado pretendido: *dificultar a prática de fraudes fiscais que geram prejuízos aos cofres públicos*. Deparando-se com as situações descritas no dispositivo legal (antecedentes fiscais que desabonem as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, assim como suas coligadas ou controladas, ou ainda seus sócios), a Administração poderá condicionar a inscrição à apresentação de garantia de cumprimento das obrigações tributárias, com o que fomentará o objetivo de dificultar as fraudes fiscais.

Com relação à *necessidade*, deve-se indagar sobre se há meio alternativo tão eficiente e que gere intervenção menos severa no âmbito de proteção do direito ao livre exercício de atividade profissional.

Poder-se-ia argumentar que bastaria à Administração realizar intensiva e permanente fiscalização das atividades do contribuinte com antecedentes desabonadores. Dessa forma, estaria garantido o recebimento dos créditos devidos e de maneira menos gravosa. Desconfia-se, no entanto, que a generalidade dos contribuintes considerará a atividade de fiscalização permanente e intensa medida mais gravosa que a exigência de garantia para inscrição no cadastro de contribuintes.

Não bastasse isso, tal qual redigido o dispositivo, a exigência de garantia ficaria restrita às hipóteses de antecedentes desabonadores. Por certo que em relação aos envolvidos (pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, assim como suas coligadas ou controladas, ou ainda seus sócios), os instrumentos usuais (inclusive a fiscalização intensiva e permanente) já terão se mostrado ineficientes. Estará presente o nível de segurança exigido sobre a certeza das premissas fáticas: trata-se de envolvido cujos antecedentes indicam uma ineficiência dos mecanismos de fiscalização e controle no cumprimento das obrigações tributárias. Sendo assim, evidencia-se a necessidade da medida.

No que diz respeito à *proporcionalidade em sentido estrito*, o alto grau de importância do interesse justificador da exigência de garantia (interesse difuso na efetividade do funcionamento do sistema tributário) supera a intensidade de intervenção no âmbito do direito fundamental ao livre exercício de atividade econômica. Não se trata de intervenção grave. Exige-se apenas garantia do cumprimento das obrigações tributárias, o que não inviabiliza, de modo algum, o desenvolvimento da atividade. Oferecida a garantia, estarão equacionados os interesses envolvidos.

A conclusão se alinha com a de Godoi sobre a exigência de certidão negativa de sócio como condição para inscrição no cadastro de contribuintes:

Pensamos que uma medida proporcional e razoável seria vedar a inscrição somente se o Fisco encontrasse e demonstrasse indícios de que algum sócio (por si mesmo ou mediante testas-de-ferro) tivesse participado de empresas que se dissolveram irregularmente nos últimos cinco anos. Nesse caso, haveria razões objetivas que justificariam uma presunção relativa de que a constituição de nova sociedade seria uma manobra de sonegação fiscal, podendo o contribuinte ir naturalmente a juízo para ilidir essa presunção recorrendo a todo meio de prova.

Trazendo as conclusões para a exigência de garantia, em caso de antecedentes desabonadores, haveria uma presunção relativa de que posturas fraudulentas seriam adotadas no futuro, com risco para recebimento do crédito tributário (ineficiência do meio alternativo), o que justificaria a adoção da medida.

### ***5.6.3 A Inscrição no CADIN – Cadastro Informativo de Inadimplência em relação à Administração Pública do Estado de Minas Gerais***

Há, no Estado de Minas Gerais, à semelhança do que se passa na esfera federal, Cadastro Informativo de Inadimplência – o CADIN, cuja instituição foi autorizada pela Lei Estadual nº 14.699/03.

A inclusão do nome do devedor no referido cadastro gera a imposição de algumas restrições, como se vê do art. 25 da referida lei:

Art. 25 - A pessoa física ou jurídica e seu representante legal cujo nome conste do CADIN-MG ficará impedida de:  
I - participar de licitações públicas realizadas no âmbito dos órgãos ou entidades da Administração Pública direta ou indireta;  
II - obter atestado de regularidade fiscal.

Como já se viu, cadastros como esse já tiveram sua constitucionalidade questionada no âmbito do STF (ADI nº 1.454-4/DF), sob considerações, entre outras razões, de que a

inscrição e as restrições dela decorrentes configurariam o arquétipo das impropriamente chamadas sanções políticas.

É essa, inclusive, a opinião manifestada por Siqueira (2005, p. 87):

Referentemente à inscrição do contribuinte nos cadastros do CADIN – Cadastro de Inadimplentes, também esta é forma diuturnamente utilizada pelo Ente Público, a viabilizar pressão psicológica e econômica tendente a obrigar o contribuinte ao pagamento do tributo, via caminho diverso do permitido e previsto em lei, repita-se, o Executivo Fiscal.

Trata-se de outra forma criativa, mas não menos desprezível de sanção política.

Batista Júnior (2010, p. 456), por sua vez, defende a utilização do CADIN em substituição à execução fiscal, como forma de cobrança de créditos de pequeno valor:

Usualmente posto como punição heterodoxa, o CADIN pode ser bem utilizado, porém em substituição à cobrança do crédito tributário através dos onerosos executivos fiscais. Quando o Fisco estiver perante débitos de pequena monta e quando a cobrança judicial se mostrar antieconômica, não havendo a necessidade determinante e crucial de resgatar o valor específico independentemente de uma avaliação de economicidade, o CADIN pode ser um eficaz instrumento alternativo de coação e cobrança do devedor.

Na providência (inscrição no CADIN), podem ser reconhecidas, também, as notas características das medidas que usualmente são caracterizadas como sanções políticas, isso no caso de o cadastro ser utilizado como meio alternativo de cobrança de créditos tributários. Pretensão como essa fica evidente nas determinações §1º do art. 2º da Lei Estadual nº 19.971/11:

§ 1º A AGE deverá utilizar meios alternativos de cobrança dos créditos de que trata este artigo, podendo inscrever o nome do devedor no Cadastro Informativo de Inadimplência em relação à Administração Pública do Estado de Minas Gerais – Cadin-MG – ou em qualquer cadastro informativo, público ou privado, de proteção ao crédito, bem como promover o protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa.

Nessa perspectiva, o cadastro seria utilizado como forma de conferir maior efetividade na tarefa de arrecadar os tributos devidos (a autorização leva em conta critérios de eficiência administrativa, conforme art. 2º da Lei nº 19.971/11). E tal efetividade seria alcançada com a imposição de certos embaraços ao desenvolvimento das atividades dos contribuintes (as restrições de contratação como Poder Público advindas da inscrição do nome do devedor no cadastro).

Num modelo de suporte fático amplo, estaríamos diante, assim, de intervenção no âmbito de proteção do direito ao livre exercício de atividade econômica.

Mas, pelo menos na forma como a medida se encontra disciplinada no Estado de

Minas Gerais, não se poder sequer afirmar que ela promove intervenção no âmbito do direito ao livre exercício de atividade econômica.

A inclusão do nome do contribuinte no CADIN restringe seu direito de participar de licitações públicas realizadas no âmbito dos órgãos ou entidades da Administração Pública direta ou indireta e o de obter atestado de regularidade fiscal.

A Lei Geral de Licitações (Lei nº 8.666/93), aplicável às licitações realizadas em todas as esferas de poder, já contém dispositivo (art. 29, inc. III) que condiciona a participação em licitações à apresentação de certidões de regularidade fiscal (dispositivo que aliás foi implicitamente considerado constitucional pelo STF no julgamento das ADI's 173-6 e 394-1, analisadas no item 2.3.5).

Nos termos do art. 24, § 4º da Lei Estadual nº 14.669/03, nas hipóteses de inclusão em razão de dívidas pecuniárias vencidas e não pagas, inscritas em dívida ativa (entre as quais se encontram as tributárias), somente será ou permanecerá inscrito o devedor cujo débito não esteja sendo contestado judicialmente ou, em se tratando de débito de natureza tributária, que esteja em situação que permitiria a emissão de certidão de débito tributário positiva.

Para os contribuintes em situação de regularidade fiscal (em relação aos quais pode ser emitida a certidão negativa ou positiva com efeitos de negativa), não há a possibilidade de inclusão no nome no CADIN. Isso é possível apenas em relação àqueles em situação de irregularidade fiscal (em relação aos quais seria emitida a certidão positiva).

Em relação a estes últimos, os únicos que podem ter seu nome inscrito no CADIN, a inscrição é inócua. Eles já não poderiam participar de licitações, nos termos do que dispõe o art. 29, inc. III da Lei Geral de Licitações (Lei nº 8.666/93).

Isso significa que o CADIN, pelo menos na feição como foi implementado no Estado de Minas Gerais sequer pode ser considerado como intervenção no âmbito de direito fundamental.

O cadastro servirá apenas de base de dados com o registro dos nomes daqueles em relação aos quais está vedada a participação em licitações públicas. Vale como reforço da proteção dos interesses da Administração em contratar apenas com aqueles em situação de irregularidade fiscal, especialmente com a determinação de que é obrigatória a consulta prévia ao CADIN-MG pelos órgãos e entidades da Administração Pública estadual (art. 26).

## 6 CONCLUSÕES

No âmbito da tributação, desde sempre têm sido comuns os conflitos envolvendo a calibração dos instrumentos de que se pode valer a Administração na busca de efetivação do cumprimento das obrigações tributárias.

Exemplo disso é o que ocorre no Direito Tributário brasileiro com as medidas usualmente nomeadas *sanções políticas*, meios considerados oblíquos, tendentes a compelir o contribuinte a cumprir, a tempo e modo, com suas obrigações.

Com relação ao tema, há um extenso catálogo de decisões do Supremo Tribunal Federal, cuja investigação revelou que, num primeiro momento, embora de forma não muito refletida, tais medidas, à época denominadas execuções políticas, eram consideradas legítimos instrumentos de defesa dos interesses públicos arrecadatários. As medidas intimidativas eram de utilização comum, como revelam, inclusive, publicações de jornais da época.

Posteriormente, a partir do início da década de 1960, ocorreu, também no âmbito da Jurisprudência do STF, uma reação enérgica a tais medidas, que passaram a ser denominadas *sanções políticas* e avaliadas como reproduções do conhecido regime do *solve et repete*. Nesse sentido, as nesse momento já chamadas *sanções políticas* passaram a ser consideradas violadoras do devido processo legal, especialmente da cláusula constitucional da inafastabilidade do Poder Judiciário, já que compeliavam os contribuintes ao recolhimento dos tributos, sem que estes pudessem discutir, no Poder Judiciário, a validade das exigências que lhes eram feitas.

As coisas assim permaneceram até meados da década de 2000, quando o STF passou a reavaliar os pressupostos por trás da orientação condenatória das chamadas *sanções políticas*. Nesse momento, o tema passou a ser enfrentado com base no instrumental próprio de uma teoria externa dos direitos fundamentais e de um modelo de suporte fático amplo. As exigências da proporcionalidade foram convocadas para a avaliação da legitimidade das medidas restritivas, dando a entender que estas deveriam ser consideradas como intervenções no âmbito de proteção de direitos fundamentais (o direito ao livre exercício de atividade econômica e à inafastabilidade do Poder Judiciário). Isso provocou uma maior flexibilidade na análise do tema, inclusive com o reconhecimento da legitimidade de algumas medidas restritivas, nas situações em que as circunstâncias fáticas e jurídicas envolvidas apontassem nesse sentido.

A incursão nas considerações doutrinárias acerca da questão teve início com a

investigação sobre a pertinência da denominação usual. Com base em considerações da Teoria Geral do Direito, pôde-se concluir que as medidas nomeadas sanções políticas não devem ser caracterizadas como sanções propriamente ditas, mas sim garantias de cumprimento das obrigações tributárias, atuando como reforço de coerção destas e se revelando como intervenções no âmbito de proteção de direitos fundamentais.

A abordagem doutrinária do tema, entre nós, salvo raríssimas exceções, sempre funcionou como caixa de ressonância das considerações jurisprudenciais. Por isso, num primeiro momento, tal abordagem também afirmava uma condenação absoluta das medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores. A partir do momento em que o STF passou à autorreflexão sobre os pressupostos teóricos que justificavam sua orientação condenatória, assim também o fez a doutrina, com análises que também promoveram uma aproximação com a questão mais geral envolvendo os limites/restrições ao exercício de direitos fundamentais, especialmente com a utilização da máxima da proporcionalidade como critério de aferição da legitimidade das medidas restritivas.

Para que houvesse a correta análise do tema nessa perspectiva dos limites das restrições aos direitos fundamentais, foi necessário, então, que se fixassem os pressupostos teóricos de um modelo de suporte fático amplo dos direitos fundamentais, da teoria externa dos direitos e da teoria dos princípios como mandados de otimização, viabilizadores, todos estes, da adoção da máxima da proporcionalidade como instrumento de controle das restrições.

Tais pressupostos teóricos foram considerados adequados às exigências do Estado Democrático de Direito, em razão de deslocarem o estudo dos direitos fundamentais para as questões envolvendo a justificativa e correta fundamentação constitucional das restrições.

Apontou-se, nesse sentido, um déficit de argumentação da teoria interna dos direitos e do modelo de suporte fático restrito, o que foi demonstrado com a análise de manifestações concretas envolvendo a legitimidade de medidas caracterizadas como as impropriamente chamadas *sanções políticas*.

No estudo das espécies de restrições aos direitos fundamentais, pôde-se concluir que as medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores seriam possíveis restrições implicitamente autorizadas pela Constituição, ressalvada a restrição expressamente prevista no art. 195, §3º da CF/88.

No controle de legitimidade dessas restrições, a primeira exigência é a decorrente da reserva de lei: somente poderiam ser consideradas legítimas as intervenções autorizadas pelo legislador.

A proporcionalidade, outro limite das restrições aos direitos fundamentais, deve ser verificada através do teste de três estágios. Num primeiro momento, no teste de *adequação*, avaliam-se os meios, comparando-os aos objetivos pretendidos pela restrição. Questiona-se sobre se tais meios fomentam o atendimento do objetivo que, é claro, deve encontrar respaldo constitucional. Numa versão débil da exigência de adequação, não se exige a demonstração de fato que o meio efetivamente atinge o fim buscado.

A regra da *necessidade* impõe uma comparação de meios. O meio adequado será também necessário se não houver outro tão eficiente quanto e que gere intervenção menos gravosa. Deve-se proceder, então, à uma comparação entre a eficiência dos meios (a restrição e a alternativa) e sobre a intensidade de intervenção no âmbito de proteção dos direitos fundamentais.

Na *proporcionalidade em sentido estrito* procede-se a uma comparação entre o grau de importância que justifica adoção da medida restritiva e a intensidade da intervenção gerada no âmbito de proteção do direito fundamental.

Estes pressupostos teóricos é que foram utilizados para a análise concreta da constitucionalidade de algumas medidas restritivas previstas na legislação tributária.

Antes que se fizesse tal análise foram fixadas algumas outras premissas que auxiliaram a aplicação da máxima da proporcionalidade.

Em estudo sobre a configuração contemporânea do fenômeno tributário, afastaram-se as concepções denominadas *libertaristas* e concluiu-se que, de acordo com o regime posto na CF/88, as obrigações tributárias seriam tradução do dever fundamental de suportar os encargos derivados da existência de uma comunidade politicamente organizada.

Nessa perspectiva, demonstrou-se que haveria uma ligação evidente entre direitos e deveres (entre eles o dever tributário), todos compondo o estatuto constitucional do indivíduo. A Administração Tributária atua, então, como mandatária dos interesses dos contribuintes na implementação justa e eficiente do sistema tributário. Este seria o interesse justificador das medidas restritivas impostas aos contribuintes devedores e não aqueles meros e secundários interesses arrecadatários.

Quanto aos meios usuais de cobrança dos créditos tributários (execução e cautelar fiscal), a investigação das análises doutrinárias e de trabalhos de estatística evidenciou que não haveria razões suficientes para se afirmar, com o exigido nível de segurança, que eles seriam ineficientes por defeitos intrínsecos. Chegou-se à conclusão de que haveria mais razões para se afirmar que a ineficiência decorre muito mais de problemas de gestão da atividade ligada à arrecadação dos tributos.

Assentou-se, também, uma importante diferença entre os graus de intensidade de intervenção das medidas que se materializam como exigências de pagamento (mais intensas) e aquelas que se materializam como exigências de regularidade fiscal (menos intensas e que, inclusive, não geram interferência no âmbito do direito fundamental à inafastabilidade do Poder Judiciário).

Na análise da medida restritiva prevista no art. 100, § 9º da CF/88, a determinação de compensação obrigatória dos créditos de precatórios com débitos tributários, concluiu-se que a medida não se justificava, já que promovia *intervenção desnecessária* no âmbito de proteção do direito ao recebimento do crédito de precatório (expressão do direito fundamental de propriedade). Tal conclusão foi tomada com base no fato de haver medida tão eficiente quanto a restrição (penhora do crédito do precatório a ser realizada nos autos da execução fiscal) e que poderia ser adotada com simples intercâmbio de informações entre os órgãos da Administração, os encarregados das cobrança dos créditos tributários e aqueles que se incumbem do acompanhamento e pagamento dos precatórios.

A cassação do registro especial das indústrias de cigarro (art. 2º, inc. II do Decreto-lei nº 1.593/77) somente se legitimaria caso fosse expressivo o montante dos créditos tributários devidos e se tratasse de devedor contumaz, com a demonstração concreta, em relação àquele devedor, da ineficácia dos meios usuais de cobrança dos créditos tributários. Só assim é que se poderia justificar a necessidade da medida (ineficácia dos meios alternativos) e a proporcionalidade em sentido estrito (comparação entre a intensidade da intervenção e a importância dos interesses envolvidos).

O protesto de CDA também só poderia ser considerado legítimo como meio adicional de cobrança dos créditos tributários (e em caso de ineficácia concreta desses) e não como alternativa à execução fiscal. Somente dessa forma é que se poderia justificar a necessidade da medida e, ainda, garantir ao contribuinte a faculdade que o ordenamento lhe outorga de oferecer garantia idônea na execução fiscal e, com isso, passar à condição de regularidade fiscal.

A possibilidade de exigência de garantia para a inscrição no cadastro de contribuintes foi considerada legítima, desde que restrita às hipóteses de contribuintes que, no passado, estiveram envolvidos em fraudes tributárias. Isso geraria uma presunção no sentido de que, com relação ao este contribuinte específico, os meios usuais de cobrança dos créditos já falharam, justificando a consideração de que a exigência de garantia é medida necessária.

Considerou-se que a inscrição no CADIN no Estado de Minas Gerais não gera qualquer intervenção no âmbito de proteção do direito ao livre exercício de atividade

econômica, já que se trata de medida quase inócua (a restrição por ela determinada, de participação em licitações, já se encontra prevista na Lei Geral de Licitações), valendo apenas como medida de proteção dos interesses da Administração Pública, isso em virtude da determinação de obrigatoriedade de consulta do cadastro para a contratação com o Poder Público.

Espera-se, com isso, ter contribuído para a construção de conhecimento em relação a um tema caro à vida em sociedade: a tributação e os limites de atuação da Administração na atividade tendente a exigir o cumprimento dos deveres tributários. Os interesses que comparecem nas questões tributárias são interesses da coletividade no funcionamento eficiente e justo das instituições, que, por isso, devem zelar pela gestão dessa importante atividade responsável por dar sustentação financeira ao Estado e, com isso, financiar a outorga e garantia dos direitos fundamentais.

## REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. A compensação de Precatórios com Créditos da Fazenda Pública na Emenda Constitucional nº 62/2009. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 182, p. 86-93, nov. 2010.
- ABRÃO, Carlos Henrique. **Da ação cautelar fiscal e o depositário infiel**. 2. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: LEUD, 1995.
- ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. **Istituzioni di Diritto Tributario**. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese, 19\_\_.
- ALEXY, Robert. **Colisão e ponderação como problema fundamental da dogmática dos direitos fundamentais**. Palestra Proferida na Fundação Casa de Rui Barbosa, Rio de Janeiro, em 10/12/98. Tradução informal de Gilmar Ferreira Mendes. Rio de Janeiro, 1998.
- ALEXY, Robert. Sobre a estrutura dos princípios jurídicos. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte, nº 3, p. 155/167, jan./jun. 2005.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 1ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ALTAMIRANO, Alejandro. Las Sanciones Tributarias Anómalas. In: COIMBRA, Paulo Roberto (Org.). **Grandes Temas do Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 28-45.
- ÁVILA, Humberto. Repensando o ‘Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular’. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº, 11, setembro/novembro, 2007. Disponível em:<<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-11-SETEMBRO-2007-HUMBERTO%20AVILA.pdf>>. Acesso em: 31 jan. 2013.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3ª edição revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2008a.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008b.
- AVISO ao Comércio e à Indústria. **Jornal do Brasil**. Rio de Janeiro, 12 jan. 1964. Disponível em:<[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=030015\\_02&PagFis=48617](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=030015_02&PagFis=48617)>. Acesso em: 16 dez. 2012.
- ATALIBA, Geraldo. Inconstitucionalidade de punições permanentes. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, v. 33, n. 95, p. 15-25, jul. 1994.
- BALEEIRO, Aliomar. **O Supremo Tribunal Federal, êsse outro desconhecido**. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1973.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição. Atualizadora: Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARROS, Flávio Pereira da Costa. Sanções Políticas: uma nova vertente na Jurisprudência Constitucional Tributária? In: COIMBRA, Paulo Roberto (Org.). **Grandes Temas do Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 154-169.
- BARROS, Humberto Gomes de. Execução Fiscal Administrativa. **Revista CEJ**, Brasília, ano XI, n. 39, p. 4-9, out./dez. 2007.
- BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. Inconstitucionalidade da aplicação de sanções políticas em razão de débito tributário. In: OSÓRIO, Fábio Medina (Coord.). **Direito Sancionador: sistema financeiro nacional**. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 235-254.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Poder de Polícia Fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. As Sanções Administrativo-Fiscais Heterodoxas e sua Cuidadosa Possibilidade de Aplicação no Direito Tributário. In: COIMBRA, Paulo Roberto (Org.). **Grandes Temas do Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 427-464.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves et al. Pagando para receber? Subsídios para uma política de cobrança da dívida ativa no setor público: resultados de pesquisa sobre o custo médio de cobrança de execução fiscal em Minas Gerais. **Direito Público. Revista Jurídica da Advocacia Geral do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, vol. 5, n. 1/2, p. 65. jan./dez. 2008.
- BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade das Sanções Políticas Tributárias no Estado de Direito: violação ao substantive due process of law (Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade). In: ROCHA, Valdir de Oleira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 8º Vol. São Paulo: Dialética, 2004. p. 67-92.
- BIM, Eduardo Fortunato. A Juridicidade do Protesto Extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa (CDA). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 157, p. 45-67, out. 2008.
- BINENBOJM, Gustavo. **Uma Teoria do Direito Administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. 2ª edição revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**. Trad: Denise Agostinetti. Revisão da Tradução: Silvana Cobucci Leite. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

BOMFIM, Diego. **Tributação & livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL. Congresso Nacional. Mensagem nº 11, de 12 de janeiro de 1978. **Diário do Congresso Nacional**, Brasília, 18 mar. 1978. Disponível em: <[http://imagem.camara.gov.br/dc\\_20b.asp?selCodColecaoCsv=J&DataIn=18/3/1978](http://imagem.camara.gov.br/dc_20b.asp?selCodColecaoCsv=J&DataIn=18/3/1978)>. Acesso em 24 jan. 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em: 23 jan. 2013.

BRASIL. Decreto Federal nº 1.006, de 9 de dezembro de 1993. **Diário Oficial da União**, Brasília, 10 dez. 1993. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1990-1994/D1006.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D1006.htm)>. Acesso em 15 dez. 2012.

BRASIL. Decreto-lei nº 5 de 13 de novembro de 1937. **Diário Oficial da União**, Brasília, 22 nov. 1937. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=28096&tipoDocumento=DEL&tipoTexto=PUB>>. Acesso em 15 dez. 2012.

BRASIL. Decreto-lei nº 42, de 6 de dezembro de 1937. **Diário Oficial da União**, Brasília, 10 dez. 1937. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=103173&tipoDocumento=DEL&tipoTexto=PUB>>. Acesso em 15 dez. 2012.

BRASIL. Decreto-lei nº 1.608, de 18 de setembro de 1939. Código de Processo Civil de 1939. **Diário Oficial da União**, Brasília, 13 out. 1939. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/Del1608.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/Del1608.htm)>. Acesso em 15 dez. 2012.

BRASIL. Decreto-lei nº 3.336, de 10 de junho de 1941. **Diário Oficial da União**, Brasília, 13 jun. 1941. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=25604&tipoDocumento=DEL&tipoTexto=PUB>>. Acesso em 15 dez. 2012.

BRASIL. Decreto-lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977. **Diário Oficial da União**, Brasília, 22 dez. 1977. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1593.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1593.htm)>. Acesso em 15 dez. 2012.

BRASIL. Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em 17 jan. de 2013.

BRASIL. Lei Federal nº 6.830 de 22 de setembro de 1980. Lei de Execuções Fiscais. **Diário Oficial da União**, Brasília, 24 set. 1980. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm)>. Acesso em 17 dez. de 2012.

BRASIL. Lei Federal nº 7.711, de 22 de dezembro de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, 23 dez. 1988. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7711.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7711.htm)>. Acesso em: 12 jan. de 2013.

BRASIL. Lei Federal nº 8.212, de 24 de julho de 1991. **Diário Oficial da União**, Brasília, 25 jul. 1991. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm)>. Acesso em: 12 jan. de 2013.

BRASIL. Lei Federal nº 8.666, de 21 de junho de 1993. **Diário Oficial da União**, Brasília, 22 jun. 1993. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm)>. Acesso em: 12 jan. de 2013.

BRASIL. Lei Federal nº 8.884, de 11 de junho de 1994. **Diário Oficial da União**, Brasília, 13 jun. 1994. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8884.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8884.htm)>. Acesso em: 12 jan. de 2013.

BRASIL. Lei Federal nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. **Diário Oficial da União**, Brasília, 24 set. 1996. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9307.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9307.htm)>. Acesso em: 12 dez. de 2013.

BRASIL. Lei Federal nº 9.503, de 23 de setembro de 2007. **Diário Oficial da União**, Brasília, 24 set. 2007. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9503.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9503.htm)>. Acesso em: 12 nov. de 2013

BRASIL. Lei Federal nº 10.522, de 19 de julho de 2002. **Diário Oficial da União**, Brasília, 22 dez. 2004. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm)>. Acesso em: 12 jan. de 2013.

BRASIL. Lei Federal nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004. **Diário Oficial da União**, Brasília, 22 jul. 2002. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/l11033.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l11033.htm)>. Acesso em: 12 jan. de 2013.

BRASIL. Lei Federal nº 12.715 de 17 de setembro de 2012. **Diário Oficial da União**, Brasília, 18 set. 2012. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/l12715.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12715.htm)>. Acesso em: 12 jan. de 2013.

BRASIL. Lei Federal nº 12.595 de 19 de janeiro de 2012. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2012. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2012/Lei/L12595.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12595.htm)>. Acesso em: 24 jan. de 2013.

BRASIL. Medida Provisória nº 1.442 de 10 de maio de 1996. **Diário Oficial da União**, Brasília, 11 mai. 1996. Disponível em: <  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas/1442.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/1442.htm)>. Acesso em: 12 jan. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (STJ). Recurso Especial nº 1.123.669, Relator Ministro Luiz Fux, **Diário de Justiça**, Brasília, 1º de fevereiro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 33.523, Relator Cândido Mota. Brasília, Audiência de Publicação em 18 de setembro de 1957.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso em Mandado de Segurança nº 5.007, Relator Ministro Luiz Gallotti. Brasília, Audiência de Publicação em 9 de abril de 1958.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso em Mandado de Segurança nº 3.801, Relator Sampaio Costa. Brasília, Audiência de Publicação em 29 de maio de 1958.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 36.791, Relator Ministro Nelson Hungria. Brasília, Audiência de Publicação em 4 de julho de 1958.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 37.449, Relator Ministro Ary Franco. Brasília, Audiência de Publicação em 4 de julho de 1958.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso em Mandado de Segurança nº 8.289, Relator Ministro Luiz Gallotti. **Diário de Justiça**, Brasília, 23 de novembro de 1961.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 39.933, Relator Ministro Ari Franco. **Diário de Justiça**, Brasília, 13 de abril de 1961.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso em Mandado de Segurança nº 9.698, Relator Ministro Henrique D'Ávila. **Diário de Justiça**, Brasília, 06 de novembro de 1962.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Súmula nº 70. **Diário de Justiça**, Brasília, 13 de dezembro de 1963.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Súmula nº 323. **Diário de Justiça**, Brasília, 13 de dezembro de 1963.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Súmula nº 547. **Diário de Justiça**, Brasília, 13 de dezembro de 1963.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 57.235, Relator Ministro Evandro Lins, **Diário de Justiça**, Brasília, 9 de junho de 1965.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 63.045, Relator

Ministro Oswaldo Trigueiro, **Diário de Justiça**, Brasília, 8 de março de 1968.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 64.054, Relator Ministro Aliomar Baleeiro. **Diário de Justiça**, Brasília, 26 de abril de 1968.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 60.664, Relator Ministro Gonçalves de Oliveira. **Diário de Justiça**, Brasília, 31 de maio de 1968.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 63.047, Relator Ministro Gonçalves de Oliveira. **Diário de Justiça**, Brasília, 28 de junho de 1968.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 61.367, Relator Ministro Thompson Flores. **Diário de Justiça**, Brasília, 28 de junho de 1968.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 61.190, Relator Ministro Thompson Flores. **Diário de Justiça**, Brasília, 28 de junho de 1968.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 63.043, Relator Ministro Thompson Flores. **Diário de Justiça**, Brasília, 16 de agosto de 1968.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 63.026, Relator Ministro Amaral Santos, **Diário de Justiça**, Brasília, 28 de novembro de 1969.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 103.400, Relator Ministro Rafael Mayer, **Diário de Justiça**, Brasília, 10 de dezembro de 1984.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 105.552, Relator Ministro Djaci Falcão. **Diário de Justiça**, Brasília, 30 de agosto de 1985.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Medida Liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.074-3, Relator Ministro Francisco Rezek. **Diário de Justiça**, Brasília, 23 de setembro de 1994.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal (STF). Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.155, Relator Ministro Marco Aurélio, **Diário de Justiça**, Brasília, 18 de agosto de 2001.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal (STF). Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.178, Relator Ministro Marco Aurélio, **Diário de Justiça**, Brasília, 18 de agosto de 2001.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal (STF). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.155, Relator Ministro Marco Aurélio, **Diário de Justiça**, Brasília, 29 de agosto de 2001.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal (STF). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.178, Relator Ministro Marco Aurélio, **Diário de Justiça**, Brasília, 29 de agosto de 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.454-4, Relator Ministro Octávio Gallotti. **Diário de Justiça**, Brasília, 31 de agosto de 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Agravo Regimental na Sentença Estrangeira nº 5.206, Relator Ministro Sepúlveda Pertence. **Diário de Justiça**, Brasília, 30 de abril de 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 492.609, Relator Ministro Marco Aurélio. **Diário de Justiça**, Brasília, 29 de junho de 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 424.061, Relator Ministro Sepúlveda Pertence. **Diário de Justiça**, Brasília, 31 de agosto de 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 409.958, Relator Ministro Gilmar Mendes. **Diário de Justiça**, Brasília, 5 de novembro de 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 414.714, Relator Ministro Joaquim Barbosa. **Diário de Justiça**, Brasília, 11 de novembro de 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 434.987, Relator Ministro Cezar Peluso. **Diário de Justiça**, Brasília, 14 de dezembro de 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 413.782, Relator Ministro Marco Aurélio. **Diário de Justiça**, Brasília, 3 de junho de 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 469.559, Relator Ministro Celso de Mello. **Diário de Justiça**, Brasília, 17 de abril de 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 492.336, Relator Ministro Celso de Mello. **Diário de Justiça**, Brasília, 2 de dezembro de 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 523.366, Relator Ministro Celso de Mello. **Diário de Justiça**, Brasília, 9 de março de 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.453, Relatora Ministra Carmen Lúcia. **Diário de Justiça**, Brasília, 16 de março de 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.074-3, Relator Ministro Eros Grau. **Diário de Justiça**, Brasília, 25 de maio de 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 388.359-3, Relator Ministro Marco Aurélio. **Diário de Justiça**, Brasília, 22 de junho de 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.454-4, Relatora Ministra Ellen Gracie. **Diário de Justiça**, Brasília, 3 de agosto de 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 395-0, Relatora Ministra Carmem Lúcia. **Diário de Justiça**, Brasília, 17 de agosto de 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1.657-6, Relator Ministro Joaquim Barbosa. **Diário de Justiça**, Brasília, 31 de agosto de 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Repercussão Geral em Recurso Extraordinário nº

565.048-1, Relator Ministro Marco Aurélio. **Diário de Justiça**, Brasília, 11 de abril de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 173-6, Relator Ministro Joaquim Barbosa. **Diário de Justiça**, Brasília, 19 de março de 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 591.033, Relatora Ministra Ellen Gracie. **Diário de Justiça**, Brasília, 25 de fevereiro de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 633.239, Relator Ministro Joaquim Barbosa. **Diário de Justiça**, Brasília, 22 de março de 2011.

BOROWSKI, Martin. La restricción de los derechos fundamentales. **Revista Española de Derecho Constitucional**, Madrid, año 20. num. 59. p. 29-56, mai./ago. 2000.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei nº 5.080 de 2009**. Brasília. Disponível em:<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431260>>. Acesso em: 24 jan. 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16ª edição. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 11ª edição, revista e ampliada, até a EC 52/2006, de acordo com a Lei Complementar 87/96, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. Protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa: uma abordagem à luz da Lei nº 9.492/97, das questões atinentes ao sigilo fiscal e do princípio da proporcionalidade. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 8, n. 44, p. 81-98, mar./abr. 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO SANTOS, J. M de. **Código de Processo Civil Interpretado**. Artigos 263 a 353. Vol. IV. Rio de Janeiro: Livraria Editora Freitas Bastos, 1940.

CASAGRANDE, Edilson Jair. Da Impossibilidade de Protesto Cartorário de CDA de Origem Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 56, maio de 2000. p. 47-51.

CASTRO, Aldemario Araújo. Medida cautelar fiscal: utilidade e constitucionalidade. In: MARTINS, Ives Gandra; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. **Medida Cautelar Fiscal**. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 9-22.

CHAGAS, Maurício Saraiva de Abreu. O Princípio da Proporcionalidade como Limitação ao Exercício do Poder de Polícia. **Direito Público: Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, vol. VIII, n. 1/2, jul./dez. 2011. p. 239-259.

CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituciones de Derecho Procesal Civil**. Volumen II. Traducción

de la segunda edición Italiana e notas de Derecho Español por E. Gómez Orbaneja. Madrid: Editorial Revista de Derecho privado, 1940.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e Prática das Multas Tributárias**. Infrações Tributárias. Sanções Tributárias. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números**. Brasília: 2005.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números**. Brasília: 2011.

CAVALCANTI, Themistocles Brandão. **Do mandado de segurança**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1948.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Hermenêutica jurídica e(m) debate: o constitucionalismo brasileiro entre a teoria do discurso e a ontologia existencial**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

DELGADO, José Augusto. Aspectos doutrinário se jurisprudenciais da medida cautelar fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. **Medida Cautelar Fiscal**. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 69-113.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais**. 4ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2012.

DUTRA, Adriano Antônio Gomes. A legitimidade das sanções políticas na perspectiva do dever fundamental de pagar tributos. *Direito Público: Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais*. vol. VII, n. 1/2, jan./dez. 2010. p. 9-25.

DUTRA, Adriano Antônio Gomes; PEREIRA JÚNIOR, Jadir Vicente. A Compensação de Débitos Tributários no momento da expedição de Precatórios: análise à luz da orientação jurisprudencial do STF. In: **XX Encontro Nacional do CONPEDI**, 2011, Belo Horizonte. Anais do XX Encontro Nacional do Conpedi. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2011. p. 5855-5882.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução: Jefferson Luiz Camargo. 2ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La función del tributo en el Estado social e democrático de Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2002.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4. ed (11ª Tiragem). São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários e Ed. Resenha Tributaria, 1980.

FARIAS, Rui Barros Leal. A Inconstitucionalidade do Protesto de Certidões da Dívida Ativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 126, p. 54-60, mar. 2006.

FERRAZ, Leonardo de Araújo. **Da Teoria à Crítica. Princípio da Proporcionalidade**. Uma visão com base nas doutrinas de Robert Alexy e Jürgen Habermas. Belo Horizonte: Editora Dictum, 2009.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Parecer**, São Paulo, 20 ago. 2005.

GANDARA, Leonardo André. Sanções Políticas Morais e Indiretas: Uso de Mecanismos Institucionais da Sanção Tributária e Breves Comentários sobre a Influência no Mercado de Cigarros. In: COIMBRA, Paulo Roberto et. al. (Org.). **Grandes Temas do Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 306-322.

GANDARA, Leonardo André. **Sanções Políticas e o Direito Tributário**: permeabilidade com os princípios constitucionais tributários e admissibilidade sob o prisma do Estado Democrático de Direito. 2012. 204 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte. Disponível em: <[http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito\\_GandaraLA\\_1.pdf](http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GandaraLA_1.pdf)>. Acesso em: 24 de janeiro de 2013.

GIANNINI, A.D.. **Istituzioni di Diritto Tributario**. Nona Edizione. Milano: Dott. A. Giuffrè Editores, 1974.

GUIMARÃES, Luiz Machado. **Comentários do Código de Processo Civil (Decreto-Lei nº 1.608, de 18 de setembro de 1939)**. Vol. IV. Arts. 298 a 320. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1942.

GUIMARÃES ROSA, João. **Grande Sertão: Veredas**. 19ª edição. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167.

GODOI, Marciano Seabra de. **Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2006.

GODOI, Marciano Seabra de. Certidões Negativas e Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2007. p. 571-585.

GODOI, Marciano Seabra de. **Crítica à Jurisprudência Atual do STF em Matéria Tributária**. São Paulo: Dialética, 2011.

GODOI, Marciano Seabra de. O tributo, o Direito Tributário e seu significado atual para a ordem constitucional: crítica à postura libertarista presente na doutrina brasileira. In: OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda da (Org.). **Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches**. Vol. III. Coimbra: Coimbra Editora, 2011b. p. 447-458.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. A reforma processual tributária e o debate em torno da nova lei de execução fiscal. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 8, n. 47, p. 105-122, set./out. de 2010.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 4ª edição revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 1998.

HÄBERLE, Peter. **La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales en la ley fundamental de Bonn**. Tradução: Joaquim Brage Camazano. Madrid: Dykison, 2003.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e Democracia: entre faticidade e validade**. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

HABERMAS, Jürgen Habermas. El Estado de Derecho Democrático: Uma Unión Paradojica de Principios Contradictorios?. In: HABERMAS, Jürgen Habermas. **Tiempo de Transiciones**. Madrid: Editorial Trotta, 2004. p. 141-161.

HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights**. Why Liberty Depends on Taxes. New York. London: W. W. Norton & Company, 1999.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA. **Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal – Relatório de Pesquisa**. Brasília, 2011. Disponível em: <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/887/1/livro\\_custounitario.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/887/1/livro_custounitario.pdf)>. Acesso em: 18/01/2013.

INDÚSTRIA e profissões: Estado espera até amanhã. **Última Hora**, Rio de Janeiro, 10 out. 1961. Disponível em: <<http://memoria.bn.br/DocReader/DocReader.aspx?bib=386030&PagFis=71198>>. Acesso em: 16 dez. 2012.

ITÁLIA. Legge 20 marzo 1865, n. 2248. **Gazzetta Ufficiale 27 aprile 1865**. Disponível em: <<http://www.giustizia-amministrativa.it/iper/2248-1865.htm>>. Acesso em: 12 nov. 2012.

ITÁLIA. Corte Costituzionale Italiana. Sentenza 24 marzo 1961. **Gazzetta Ufficiale**, n. 83 de 1 aprile 1961. Disponível em: <<http://www.cortecostituzionale.it/actionPronuncia.do>>. Acesso em 21 out. 2012.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. de João Batista Machado. 6ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO, Celso Cordeiro. **Garantias, preferências e privilégios do crédito tributário, administração tributária, dívida ativa tributária, certidões negativas, prazos, crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MACHADO, Celso Cordeiro. A participação do Ministro Aliomar Baleeiro na elaboração da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre Matéria de Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direito contemporâneo: estudos em homenagem a Oscar Dias Corrêa**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2001. p. 79-92.

MACHADO, Hugo de Brito. Execução Fiscal e Ação Anulatória. **Revista de Processo**, ano VI, nº 24, , p. 110-116, out./dez. 1981.

MACHADO, Hugo de Brito. Sanções Políticas no Direito Tributário. **Revista Dialética de**

**Direito Tributário**, São Paulo, n. 30, p. 46-49, mar. 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. Protesto de Certidão de Dívida Ativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, nº 130, p. 34-40, jun. 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. Exigência de Certidões Negativas de Débito para Recebimento de Precatórios – Inconstitucionalidade do art. 19 da Lei nº 11.033/04. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, nº 131, p. 30-44, jun. 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. Exigência de Certidões Negativas e Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2007a. p. 316-347.

MACHADO, Hugo de Brito. Proibição ao Contribuinte Inadimplente de Imprimir Notas Fiscais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, nº 141, p. 85/94, jun. 2007b.

MACHADO, Hugo de Brito. Apreensão de mercadoria como sanção política - inteligência do acórdão do STF na ADIn 395-0. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.146 , p.101-108, nov. 2007c.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**: volume 3: artigos 139 a 218. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. O Livre Exercício de Atividade Econômica e a Inscrição do Contribuinte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 189, p. 47-57, jun. 2011.

MACHADO, Hugo de Brito e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Sanções Políticas como meio de Cobrança de Tributo. Incompatibilidade com as Garantias Constitucionais do Contribuinte. Efeito Suspensivo a recurso extraordinário. Requisitos da Medida Liminar. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 150, p. 85/101, mar. 2008.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Certidão negativa e recebimento de precatório. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 136 , p.56-67., jan.2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. As Liberdades Econômica e Profissional e os Cadastros de Contribuintes. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 67, p. 73-80, abr. 2001.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Sanções Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET (Instituto Cearense de Estudos Tributários), 2004, p. 192-222.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 4ª Edição. São Paulo: Atlas, 2009.

MAIA JÚNIOR, Mairan Gonçalves. Considerações críticas sobre o anteprojeto da lei de execução fiscal administrativa. **Revista CEJ**, Brasília, ano XI, n. 38, p. 18-21, jul./set. 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Protesto de Débitos Fiscais. **Consulex: Informativo Jurídico**, Brasília, v. 20, n. 24, p. 4, jun. de 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Os Precatórios e a Emenda Constitucional nº 62. In: DERZI, Misabel de Abreu (Coord.) **Separação de Poderes e Efetividade do Sistema Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010. p. 261-270.

MARTUSCELLI, Fernando José Dutra. **Da medida cautelar no âmbito tributário**. São Paulo: LEUD, 1998.

MENDES, Gilmar. Os reflexos da tributação e da sonegação na competitividade das empresas. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 21-45, 2003.

MENÉNDEZ, Agustin José. **Justifying Taxes**. Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law. Dordrecht/Boston/London: Kluwer Academic Publishers, 2001.

MINAS GERAIS. Lei Estadual nº 6.763 de 26 de dezembro de 1975. **Diário Oficial de Minas Gerais**, Belo Horizonte, 30 dez. 1975. Disponível em: <[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/lei\\_6763\\_1975.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/lei_6763_1975.pdf)> . Acesso em: 23/01/2013.

MINAS GERAIS. Lei Estadual nº 14.669 de 6 de agosto de 2003. **Diário Oficial de Minas Gerais**, Belo Horizonte, 7 ago. 2003. Disponível em: <[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/14669\\_2003.htm](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/14669_2003.htm)> . Acesso em: 23/01/2013.

MINAS GERAIS. Lei Estadual nº 20.625 de 17 de janeiro de 2013. **Diário Oficial de Minas Gerais**, Belo Horizonte, 18 jan. 2013. Disponível em: <<http://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa-nova-min.html?tipo=LEI&num=20625&comp=&ano=2013&texto=original>> . Acesso em: 24 jan. 2013.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Tomo IV – Direitos Fundamentais. 4ª edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2008.

MORAES, Dario de Castro Brant et al. Protesto Extrajudicial da Certidão de Dívida Ativa: uma alternativa louvável na resolução de conflitos para execuções fiscais de pequeno valor. **Direito Público: Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, vol. VIII, n. 1/2, p. 81-97, jul./dez. 2011

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. 3ª edição revista, aumentada e atualizada até 1994. Vol. II. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

MOREIRA, Bernardo Motta; FARO, Maurício Pereira. Protesto de Certidão de Dívida Ativa: Incompatibilidade com a Cobrança de Créditos por Meio de Execução Fiscal. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, ano III, n. 18, p. 49-58, 2010.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. Os impostos e a justiça. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. 1ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e custos dos direitos. In: NABAIS, Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005.

NINO, Carlos Santiago. **Introdução à Análise do Direito**. Tradução: Elza Maria Gasparotto. Revisão da Tradução: Denise Matos Marino. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito financeiro: curso de direito tributário**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1964.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito financeiro: curso de direito tributário**. 3ª edição Revista e Atualizada. São Paulo: Rua Riachuelo, 195, 1971.

NOGUEIRA JÚNIOR, Alberto. O protesto de Certidão de Dívida Ativa e o “II Pacto Republicano”. **Revista de processo**, São Paulo, v. 37, n. 205, p. 381-408, mar. 2012.

NOVAIS, Jorge Reis. **As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição**. 2ª edição. Coimbra: Wolters Kluwer. Coimbra Editora. 2010.

NUNES, Castro. **Do Mandado de Segurança**. 2ª edição, atualizada. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1948.

OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Infrações e Sanções Administrativas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1985.

OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Infrações e Sanções Administrativas**. 3ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. **Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais**. Uma contribuição ao estudo das restrições aos direitos fundamentais na perspectiva da teoria dos princípios. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. Aspectos Controvertidos da Cobrança de Créditos Tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 144, p.45-55, set. 2007.

PIRES, Luís Henrique da Costa. Os Efeitos das ADIn's n<sup>os</sup> 173 e 394 na Questão das Certidões Negativas de Débitos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 172, p.76-85., jan. 2010.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

PORTUGAL. Tribunal Constitucional. Acórdão n. 236/86, julgado em 9 de julho de 1986. Disponível em: < <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19860236.html>> Acesso

em: 7 nov. 2012.

PRICEWATERHOUSECOOPERS; THE WORLD BANK/IFC. **Paying Taxes 2012**. The Global Picture. 2012. Disponível em: <[www.pwc.com/payingtaxes](http://www.pwc.com/payingtaxes)>. Acesso em: 10/01/2013.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Exposição de Motivos do Projeto de LEF**. Brasília. Disponível em:<[http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias\\_importadas/EXPOSICAO\\_MOTIVOS%20E%20PROJETO%20LEF.pdf](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias_importadas/EXPOSICAO_MOTIVOS%20E%20PROJETO%20LEF.pdf)>. Acesso em: 24 jan. 2013.

PUGLIESE, Mario. **Instituciones de Derecho Financiero**. Segunda Edición Revisada y Corregida. Mexico: Editorial Porrúa, 1976.

RÁO, Vicente. Prazo de prescrição: desde quando começa a correr. Enriquecimento ilícito: sua verificação em Direito Fiscal, através da regra do “solve et repete”. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, nº 137 (Vol. CXXXVII, Fascículo nº 504, Ano XXXI), p. 63-69, mai. 1942.

RIGOR na fiscalização da renda mercantil. **Última Hora**. Rio de Janeiro, 8 mai. 1961. Disponível em: <<http://memoria.bn.br/DocReader/DocReader.aspx?bib=386030&PagFis=69038>>. Acesso em: 16 dez. 2012.

RIO GRANDE DO SUL. Lei Estadual nº 8.820, de 27 de janeiro de 1989. **Diário Oficial do Estado**, Porto Alegre, 28. jan. 1989. Disponível em:<<http://www.al.rs.gov.br/legiscomp/arquivo.asp?Rotulo=Lei%20n%208820&idNorma=130&tipo=pdf>> Acesso em: 16 dez. 2012.

ROSA, Inocencio Borges da. **Processo civil e comercial brasileiro**: obra de teoria e pratica sôbre o Codigo do Processo Civil e Comercial do Brasil : volume 2 : arts. 298 a 464. Porto Alegre: Globo Comunicações e Participações, 1940.

SÃO PAULO. Constituição (1989). **Constituição do Estado de São Paulo**, São Paulo, 5 out. 1989. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/constituicao/1989/constituicao%20de%2005.10.1989.htm>> Acesso em: 23 jan. 2013.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**: Uma Teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional. 10ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (SRFB). **Instrução Normativa nº 770/2007**. Disponível em:<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2007/in7702007.htm>>. Acesso em 26 jan. 2013.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL(SRFB). **Análise Mensal da Arrecadação das Receitas Federais**. Dezembro de 2012. Disponível em:<<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2012/analismensaldez12.pdf>>. Acesso em: 24/01/2013.

SIQUEIRA, Édison Freitas de. **Débito Fiscal**. Análise crítica e sanções políticas. Legislação Tributária. Tomo 1. 3ª edição. Porto Alegre: Editora Sulina, 2005.

SILVA, Aurélio Passos. O Protesto da Certidão de Dívida Ativa como corolário do princípio da eficiência. **Direito Público: Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte, vol. VI, n. 1/2, p. 21-38, jan./dez. 2009.

SILVA, José Afonso da. **Parecer**. São Paulo, 9 nov. 2005.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, ano 91, v. 798, p. 23-50, abr. 2002.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos Fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010.

SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). **Informações prestadas pelo Senado Federal na ADI 4.357**, Brasília, juntada em 8 mar. 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=3813700>>. Acesso em 24 jan. 2013.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). **Informações prestadas pela Advocacia Geral da União na ADI 4.357**, Brasília, juntada em 24 mar. 2010. Disponível em: <[http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=505719#13%20-%20Peti%E7%E3o%20\(15350/2010\)%20-%20\(16049/2010\)](http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=505719#13%20-%20Peti%E7%E3o%20(15350/2010)%20-%20(16049/2010))>. Acesso em 24 jan. 2013.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). **Informativo do STF**, nº 505, Brasília, 5 a 9 de maio de 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo505.htm>>. Acesso em: 15 dez. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). **Informativo do STF**, nº 605, Brasília, 18 a 22 de outubro de 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo605.htm>>. Acesso em: 15 dez. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). **Petição Inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.454**, distribuída em 17 mai. 1996. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1641087>>. Acesso em: 15 dez. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). **Petição Inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 395**, distribuída em 8 nov. 1990. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1508229>>. Acesso em: 15 dez. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). **Petição Inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.453**, distribuída em 31 mar. 2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2283068>>. Acesso em: 5 mai. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). **Petição Inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.357**, autuada em 15 dez. 2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=3813700>>. Acesso em: 5 mai. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Sessão de julgamento do dia 20 de outubro de 2010. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.952. **STF no YouTube**. Disponível em: <<http://www.youtube.com/user/STF#p/search/2/R-WkEtoHgi8>> Acesso em 7 mai. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Sessão de julgamento do dia 6 de outubro de 2011. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.357. **STF no YouTube**. Disponível em: <<http://www.youtube.com/watch?v=viytA1ZKte0&feature=relmfu>, acesso em 24/09/2012> Acesso em 7 mai. 2012

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. *Solve et Repete*. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, ano 6, n. 24, p. 185-192, jul./set. de 1998.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. O Anteprojeto de nova Lei de Execução Fiscal. **Revista de Processo**, São Paulo, ano 30, nº 126, p. 22-39, ago. 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: volume 1: constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª edição revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

VASCONCELLOS NETO, Alfredo Bento de; CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Deontologia constitucional e efetividade dos direitos humanos: reflexões sobre a tributação no paradigma democrático**. Revista da Procuradoria-Geral do Município de Belo Horizonte – RPGMBH, Belo Horizonte, ano 2, n. 4, p.11-55, jul./dez. 2009.

VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 3ª edição. Coimbra: Almedina, 2006.