



Sanções políticas em matéria tributária(1)

Autora: Gabriele Sant'Anna Oliveira Brum

Juíza Federal Substituta

publicado em 30.10.2014

[\[enviar este artigo\]](#) [\[imprimir\]](#)

Resumo

As sanções políticas em matéria tributária constituem-se em restrições impostas aos contribuintes, por meio das quais o Poder Executivo, de forma oblíqua, busca obter uma maior arrecadação de tributos, com desrespeito ao procedimento legal previsto. Trazem consequências irrazoáveis e desproporcionais ao livre exercício da atividade econômica ou profissional lícita. Essas restrições, por violarem direitos fundamentais e princípios constitucionais, tais como legalidade e devido processo legal, são amplamente rechaçadas pela doutrina e pela jurisprudência.

São inúmeros os exemplos que podem ser mencionados, sendo que o Supremo Tribunal Federal vem se manifestando em diversas oportunidades, mantendo o seu entendimento pela inconstitucionalidade dessas sanções.

Contudo, devem ser diferenciadas daquelas medidas legitimadas pelo ordenamento jurídico, necessárias para combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial, visando atender aos interesses da sociedade como um todo.

Nesse contexto, é fundamental o controle feito tanto pela Administração, sobre os próprios atos, como pelo Judiciário, a fim de averiguar a compatibilidade de cada medida com a ordem constitucional.

Palavras-chave: Direito Tributário. Sanções políticas. Supremacia do interesse público. Direitos fundamentais. Restrições ao livre exercício da atividade profissional e econômica. Inconstitucionalidade. Princípio da proporcionalidade. Controle.

Sumário: Introdução. 1 Sanções políticas em matéria tributária. 2 Constitucionalidade: da proporcionalidade. 3 Da orientação do Supremo Tribunal Federal. 4 Da análise individualizada de algumas limitações. 5 Contraponto: da legitimidade de certas medidas. 6 Aprofundamento da proporcionalidade. 7 Controle administrativo e controle judicial. Conclusão. Bibliografia.

Introdução

O tema "sanções políticas em matéria tributária" é muito conhecido na doutrina e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, sempre no sentido de considerar incompatível com a ordem constitucional a imposição dessas restrições de natureza política, como meio de forçar os contribuintes, indiretamente, ao pagamento de tributos ou ao cumprimento de obrigação tributária acessória, visando unicamente a garantir ou a aumentar a arrecadação, deixando de lado os

interesses públicos primários, em nítida afronta a princípios constitucionais.

O presente estudo tentará esclarecer em que consistem essas sanções políticas e em que medida violam as liberdades públicas, por meio de casos julgados pela Suprema Corte, trazendo, também, a visão doutrinária sobre a matéria.

Será traçado um comparativo com as situações em que são reconhecidas como legitimadas constitucionalmente as atitudes restritivas do Fisco.

1 Sanções políticas em matéria tributária

A expressão "sanções políticas", no Direito Tributário, conforme esclarece Hugo de Brito Machado, "corresponde a restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras" (<http://www.hugomachado.adv.br/>).

Constituem-se em hipóteses de restrição de liberdade – notadamente ao livre exercício da atividade econômica ou profissional lícita – que o Estado impõe, de forma oblíqua, aos contribuintes, para induzi-los ou coagi-los à satisfação de um débito tributário ou ao cumprimento de uma obrigação tributária acessória.

A legitimidade dessas medidas impostas pela Administração, que podem assumir uma série de formatos, já vem sendo, há muito tempo, objeto de discussão e reflexão pela doutrina e pela jurisprudência pátrias, cuja preocupação é identificar em quais oportunidades representam uma afronta à noção de Estado Democrático de Direito.

Nesse contexto, o cerne da questão sempre foi distinguir as imposições cominadas pelo Estado aos contribuintes para assegurar o cumprimento de medidas necessárias ao bem comum daquelas que restringem a liberdade dos cidadãos tão somente para viabilizar uma maior arrecadação, de forma mais fácil e célere, com desrespeito ao procedimento legal previsto.

Para tanto, é necessário enfatizar, como será visto adiante, que, em determinados casos, não é suficiente examinar a natureza da medida isoladamente, que, por si só, pode não representar uma afronta aos direitos fundamentais dos contribuintes, mas sim dentro do contexto fático e jurídico em que foi praticada, a fim de aferir se houve respeito à proporcionalidade.

Leandro Paulsen, em **Curso de Direito Tributário completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 133-135, quanto ao tema "Obrigação Tributária", leciona:

"(...)

Os entes políticos exercem sua competência tributária atribuindo a determinadas situações (fatos, atos, negócios) o efeito de geradoras da obrigação de pagar determinado tributo. Ademais, estabelecem deveres formais no interesse da administração tributária, como os de emitir nota fiscal, prestar declaração quanto ao montante devido e facultar o acesso dos auditores fiscais aos livros da empresa. Também estabelecem penalidades, principalmente multas, pelo descumprimento das obrigações de pagar tributos e pelo descumprimento das obrigações de cumprir os deveres formais.

O art. 113 do CTN denomina as obrigações de prestar dinheiro, seja a título de tributo, seja de multa, de obrigações tributárias principais (§ 1º) e as obrigações de fazer, deixar de fazer ou tolerar – os deveres formais – de obrigações tributárias acessórias (§ 2º). As obrigações principais (de pagar) estão sob reserva legal absoluta (arts. 150, I, da CF e 97, V, do CTN), dependendo de lei que defina seus diversos aspectos. (...)

As obrigações acessórias estão sob reserva legal relativa (art. 5º, II, da CF), obrigando exclusivamente a quem a lei imponha o dever formal, independentemente de serem ou não contribuintes. Criadas por lei, podem ser detalhadas pelo Executivo.
(...)

A referência à 'legislação tributária' remete à definição constante do art. 96 do CTN, que abrange os decretos e as normas complementares, principalmente as instruções normativas e as portarias. Mas não se deve perder de vista a necessidade de que a lei crie o dever formal, ainda que deixe ao Executivo o seu detalhamento. Quando ao descumprimento de deveres formais for imputada sanção, então tanto o antecedente quanto o conseqüente da norma terão de constar de lei em sentido estrito. As práticas envolvem a emissão de documentos fiscais, a elaboração e a guarda de livros fiscais e a apresentação de declarações ao Fisco. As abstenções podem ser exemplificadas pela obrigação de não transportar mercadoria sem nota.
(...)"

Com efeito, a obrigação tributária decorre da lei, ainda que, no caso das obrigações acessórias, caiba ao Executivo o seu detalhamento, mas nunca sem desbordar da finalidade e do alcance contidos na lei. E tal estrutura presente no nosso ordenamento jurídico deriva da concepção de Estado Democrático de Direito, estampado no art. 1º da Constituição de 1988, em que, ganhando relevância a justificação da tributação em função da sua finalidade, "não se concebe a tributação senão como instrumento da própria sociedade para a consecução dos seus objetivos"(Leandro Paulsen, **Curso de Direito Tributário completo**, p. 16).

A par das obrigações tributárias, as quais decorrem da lei, é lícito ao poder público, com o objetivo de tornar efetivo o cumprimento das aludidas obrigações para melhor atender aos interesses da sociedade, impor limitações às atividades econômicas, desde que as medidas adotadas encontrem fundamento na lei e, sobretudo, na Constituição Federal.

2 Constitucionalidade: da proporcionalidade

Como requisito de sua constitucionalidade, tais medidas limitativas devem representar uma opção ao contribuinte em aderir a cada uma delas, de modo que não pode ser prejudicado no caso do seu não atendimento. Além disso, sua aplicação somente se justifica em razão do interesse social almejado, possuindo, assim, caráter excepcional, respeitando-se sempre a proporcionalidade.

Nesse contexto, se, de um lado, a Administração Pública, no exercício da sua atividade plenamente vinculada e valendo-se da supremacia do interesse público, figura como parte privilegiada na relação jurídico-tributária, podendo impor medidas restritivas aos indivíduos para o devido cumprimento das respectivas obrigações, tendo em vista que os direitos fundamentais não são absolutos, por outro, deve respeitar os limites impostos pela lei e, em última instância, pela própria Constituição, não podendo extrapolá-los, sob pena de desatender o interesse comum.

Nessas circunstâncias, é inegável a existência de casos em que tais limitações são bem motivadas, tornando-se legítimas.

Ocorre que são muito corriqueiras as hipóteses em que as restrições impostas revelam-se impróprias, na medida em que é comum a Administração Tributária extravasar os limites que a Carta Constitucional lhe concede, em nítida afronta aos princípios constitucionais, chegando a embaraçar, ou até mesmo impedir, o pleno exercício e desenvolvimento das atividades empresariais dos contribuintes e de outros sujeitos passivos de obrigação tributária que, por circunstâncias variadas, encontram-se em débito para com a Fazenda Pública.

Nessa segunda situação, deparamo-nos com as sanções políticas, as quais impõem restrições à atividade econômica e profissional, por meio de procedimento arbitrariamente excessivo por parte do Fisco, não deixando ao contribuinte margem de opção à medida imposta, tudo no interesse meramente arrecadatório.

Tais sanções, originadas da época da ditadura de Getúlio Vargas, seguem sendo largamente aplicadas pelo Executivo, em que pese o Supremo Tribunal Federal já venha há tempos reconhecendo sua inconstitucionalidade em sucessivos julgados, proferidos quer sob a égide do regime constitucional anterior, quer em face da vigente Constituição da República (RTJ 33/99, Rel. Min. **Evandro Lins**; RTJ 45/859, Rel. Min. **Thompson Flores**; RTJ 47/327, Rel. Min. **Adauto Cardoso**; RTJ 73/821, Rel. Min. **Leitão de Abreu**; RTJ 100/1091, Rel. Min. **Djaci Falcão**; RTJ 111/1307, Rel. Min. **Moreira Alves**; RTJ 115/1439, Rel. Min. **Oscar Correa**; RTJ 138/847, Rel. Min. **Carlos Velloso**; RTJ 177/961, Rel. Min. **Moreira Alves**; RE 111.042/SP, Rel. Min. **Carlos Madeira**; RE 402.769, Rel. Min. **Celso de Mello**, DJ 06.04.2005; RE 413.782, Rel. Min. **Marco Aurélio, Tribunal Pleno**, DJ 03.06.2005; AC 1657 MC, Rel. Min. **Joaquim Barbosa**, Relator(a) p/ Acórdão Min. **Cezar Peluso, Tribunal Pleno**, julgado em 27.06.2007; ACO 1216, Rel. Min. **Joaquim Barbosa**, DJe 02.09.2008; ADI 173, Rel. Min. **Joaquim Barbosa**, DJe 20.03.2009; RE 666.405, Rel. Min. **Celso de Mello**, DJe 27.08.2012).

Conforme será visto na presente exposição, a Suprema Corte tem assegurado a proibição constitucional às sanções políticas em matéria tributária, com fundamento no direito ao livre exercício de atividades econômicas, no devido processo legal e no acesso ao Judiciário. Isso porque a imposição, pela autoridade fiscal, de restrição de índole punitiva, quando motivada pela mera inadimplência do contribuinte, revela-se contrária às liberdades públicas ora referidas.

3 Da orientação do Supremo Tribunal Federal

No julgamento da ADI nº 173, DJe 20.03.2009, o Rel. Min. Joaquim Barbosa ressaltou que “Um dos motivos determinantes da orientação firmada pela Corte consiste no risco posto pelas sanções políticas ao exercício do direito fundamental ao controle administrativo ou judicial da validade dos créditos tributários (...)”. Destaca ainda, no mesmo julgado, de forma elucidativa, em que consiste a violação de direitos fundamentais:

“Pondero que o acesso aos mecanismos que consubstanciam o devido processo legal é o direito fundamental mais susceptível de ser amesquinhado pela aplicação de uma sanção política. A sanção política coloca desafios de duas ordens ao controle da restrição. A primeira ordem de desafios refere-se ao controle de validade da própria restrição. Como as restrições ao exercício profissional e à atividade econômica podem comprometer a própria existência da empresa ou o desempenho empresarial, a sanção política pode pôr um fim abrupto ao processo administrativo ou judicial de controle da validade da própria sanção política. Não é difícil conceber que uma empresa, acossada pelo risco de fechamento, opte por se submeter à exigência que asseguraria o seu funcionamento, dado o caráter capital da pena aplicada. (...)

Na segunda ordem de desafios, a sanção política desestimula, pelo mesmo modo, o controle da validade da constituição de créditos tributários. A interdição de estabelecimento ou a submissão do contribuinte a regime mais gravoso de apuração tributária pode impedir a discussão administrativa ou judicial sobre matéria tributária, pois é incontestável que uma empresa fechada terá menos recursos para manter um processo administrativo ou judicial. Dito de outro modo, a sanção política viola o direito de acesso ao Estado, no exercício de suas funções administrativa ou judicial, para que ele examine tanto a aplicação da penalidade como a validade do tributo. A sanção política também viola o *substantive due process of law*, na medida em

que implica o abandono dos mecanismos previstos no sistema jurídico para apuração e cobrança de créditos tributários (e.g., ação de execução fiscal), em favor de instrumentos oblíquos de coação e indução. (...)”

No julgamento do RE 666.405, DJe 27.08.2012, o Rel. Min. Celso de Mello esclarece que

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

Assim, no entendimento do STF, entende-se por sanção política “as restrições não razoáveis ou desproporcionais ao exercício de atividade econômica ou profissional lícita, utilizadas como forma de indução oblíqua ou coação indireta ao pagamento de tributos”(RE 241340, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 26.03.2012).

Nesse quadro, são inúmeros os exemplos destacados pela doutrina e pela jurisprudência que se caracterizam como sanções políticas, tais como proibição de emissão de notas fiscais; inscrição em órgãos de restrição ao crédito; proibição de acesso a certidões negativas de débito; apreensão de mercadorias sem que a presença física destas seja necessária para a comprovação do que o Fisco aponta como ilícito; regime especial de fiscalização; suspensão e cancelamento da inscrição no cadastro fazendário; etc.

A propósito, destaco os enunciados sumulares da Suprema Corte:

“SÚMULA 70. É INADMISSÍVEL A INTERDIÇÃO DE ESTABELECIMENTO COMO MEIO COERCITIVO PARA COBRANÇA DE TRIBUTO.”

“SÚMULA 323. É INADMISSÍVEL A APREENSÃO DE MERCADORIAS COMO MEIO COERCITIVO PARA PAGAMENTO DE TRIBUTOS.”

“SÚMULA 547. NÃO É LÍCITO À AUTORIDADE PROIBIR QUE O CONTRIBUINTE EM DÉBITO ADQUIRA ESTAMPILHAS, DESPACHE MERCADORIAS NAS ALFÂNDEGAS E EXERÇA SUAS ATIVIDADES PROFISSIONAIS.”

No julgamento do RE 413.782, DJ 03.06.2005, o Plenário do STF decidiu que “Surge conflitante com a Carta da República legislação estadual que proíbe impressão de notas fiscais em bloco, subordinando o contribuinte, quando este se encontra em débito para com o fisco, ao requerimento de expedição, negócio a negócio, de nota fiscal avulsa”.

Nesse recurso extraordinário, em seu voto, o Rel. Min. Marco Aurélio enfatizou:

“Repita-se: Na dinâmica da própria atividade desenvolvida, fica inviabilizada a atuação se aquele que a implementa necessita, caso a caso, de recorrer ao fisco para obtenção de nota fiscal avulsa. Em Direito, o meio justifica o fim, mas não este, aquele. Recorra a Fazenda aos meios adequados à liquidação dos débitos que os contribuintes tenham, abandonando a prática de fazer justiça pelas próprias mãos, como acaba de ocorrer, levando a empresa ao caos, quando inviabiliza a confecção de blocos de notas fiscais.”

Em complementação, o Min. Nelson Jobim destacou, no seu voto, que obrigar um contribuinte a recolher o tributo, caso a caso, com base em nota fiscal avulsa acaba por inviabilizar o lançamento para efeito de compensação: “esse modelo

inviabiliza a possibilidade de se exercer a compensação feita em um livro de ICM, no qual se lançam os créditos e os débitos e se recolhe, no final, a totalidade. (...) Ora, se se exigir que haja a expedição de nota a nota, e tem de ser pago quando anota, é impossível fazer-se a compensação do crédito”.

4 Da análise individualizada de algumas limitações

Como visto, o Supremo Tribunal Federal aprovou súmulas a respeito do tema, tratando de situações específicas: Súmulas 70, 323 e 547.

As Súmulas 70 e 547 têm como fundamento alguns precedentes nos quais o objeto da insurgência cingia-se à aplicação de decretos que previam a interdição do estabelecimento e a vedação em adquirir estampilhas como meio coercitivo para a cobrança de tributo. O Min. Gonçalves de Oliveira, relator do RE 63047, Tribunal Pleno, DJ 28.06.1968, assim fundamentou o seu voto:

“O douto juiz de 1ª instância, Dr. Ennio Bastos de Barros, assinalou, em seu voto: ‘A exigibilidade do imposto e da multa deve ser feita pela ação executiva fiscal concedida à Fazenda Pública, sem qualquer outro gravame para o contribuinte, além da penhora que garante o juízo. A interdição de transacionar com o fisco, sem que primeiro cumpra a decisão administrativa, importa em subjugar o particular ao arbítrio do Executivo, sem recurso ao Judiciário. Tal situação é, realmente, incompatível com o nosso ordenamento constitucional. Além disso, tal proceder redundaria no ‘bloqueio de atividades lícitas’, como acentuou o eminente Ministro Villas Boas, em voto acolhido pelo Colendo Tribunal Federal de Recursos (Rev. Trib. de Jur. 5/355). Assim exposto, concedo a segurança para garantir à impetrante o direito de continuar a transacionar com o fisco e a recolher os tributos devidos por sua atividade industrial, ficando invalidada a proibição imposta pela Fazenda, por manifestamente inconstitucional.’ (f. 32-33) Estou de acordo com essa decisão. A Fazenda há de valer-se da ação competente para cobrança do débito. Não pode determinar a interdição do estabelecimento, nem fazer determinações do art. 1º transcrito. O Executivo há que estimular a produção, e não fechar os estabelecimentos que produzem sob alegação de que impostos são devidos.”

No tocante à suspensão e ao cancelamento da inscrição no cadastro fazendário, Hugo de Brito Machado defende que tais medidas implicam verdadeira proibição do exercício da atividade econômica pelo contribuinte (<http://www.hugomachado.adv.br>). Segundo o autor,

“É certo que a norma constitucional, acima transcrita, ressalva os casos previstos em lei. Isso, porém, não quer dizer que a lei possa condicionar o exercício da atividade econômica ao pontual pagamento dos tributos. Admitir que somente os que pagam pontualmente os tributos têm direito ao exercício da atividade econômica, e, em consequência, admitir o cancelamento da inscrição do contribuinte inadimplente, seria converter em regra a exceção prevista no art. 170, parágrafo único, da Constituição. Como as atividades econômicas estão, em princípio, sujeitas aos tributos, a inscrição funcionaria como autorização para o respectivo exercício. A ressalva contida no final do dispositivo na verdade diz respeito a certas atividades que, por questão de segurança, ficam a depender da autorização estatal, como acontece, por exemplo, com o fabrico e a comercialização de determinadas armas e munições.”

Em vista disso, não há como negar a inconstitucionalidade de uma restrição cuja imposição implique cerceamento da liberdade de exercer atividade lícita, porquanto representa nítida afronta ao disposto nos artigos 5º, incisos II e XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição, *verbis*:

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;
(...)

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

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

Com efeito, as sanções políticas, ao coagirem o contribuinte ao pagamento de tributos, pois impostas antes mesmo da sua cobrança, repelindo, assim, a própria discussão acerca da legalidade do débito, trazem consequências desproporcionais, na medida em que acabam figurando como condição para o exercício de diversos direitos fundamentais, dentre eles o livre exercício da atividade econômica, restringindo-o em situações que a Constituição não autoriza.

Ademais, configuram cobrança sem o devido processo legal, com grave violação ao direito de defesa do contribuinte.

E não há como cogitar que o princípio da supremacia do interesse público sirva como base para amparar o mero interesse arrecadatório do Fisco, porquanto o que o interesse público almeja, vale repisar, é justamente atingir os direitos fundamentais consagrados e previstos no ordenamento jurídico pátrio, dentro de um Estado Democrático de Direito.

Quanto a esse ponto, mais uma vez é importante enfatizar o entendimento de Hugo de Brito Machado (<http://www.hugomachado.adv.br>):

“A inscrição no cadastro de contribuintes não pode ser transformada em autorização para exercer a atividade econômica. Nem o seu cancelamento em forma de obrigar o contribuinte a cumprir seus deveres para com o Estado. Mesmo o contribuinte mais renitente na prática de infrações à lei tributária não pode ser proibido de comerciar. Mesmo aquele que tenha sido condenado, no juízo criminal competente, por prática de crime de sonegação de tributos tem o direito de continuar exercendo o comércio, porque a lei não comina aos que cometem esse crime a pena de proibição do exercício do comércio. Aliás, mesmo a lei penal, lei ordinária federal, uma vez que à União compete legislar em matéria penal, não pode cominar a pena de cancelamento de inscrição do contribuinte, pois estaria instituindo pena de caráter perpétuo, que a Constituição proíbe (CF/88, art. 5º, inciso XLVII, alínea b). A ilicitude de não pagar os tributos devidos não exclui o direito de exercer a atividade econômica, que é direito fundamental. Atividade econômica lícita, é certo, mas a ilicitude do não pagar o tributo não faz ilícita a atividade geradora do dever tributário. Uma coisa é a ilicitude de certa atividade. Outra, bem diversa, a ilicitude consistente no descumprimento da obrigação tributária, principal ou acessória. Mesmo incorrendo nesta última, quem exercita atividade econômica continua protegido pela garantia constitucional. Cabe ao fisco a utilização dos caminhos que a ordem jurídica oferece para constituir o crédito tributário, e cobrá-lo, mediante a ação de execução fiscal.”

Assim, tais restrições, embora representem uma prática recorrente no Executivo com o intuito de fomentar a arrecadação de tributos, mostram-se manifestamente injustificáveis, pois, por via reflexa, acabam por impedir ou desestimular o exercício da atividade empresarial.

5 Contraponto: da legitimidade de certas medidas

Por outro lado, há que se ter cuidado para não generalizar o tratamento dado às medidas limitativas, pois, conforme já mencionado no início da presente exposição, há situações em que o Fisco se vê obrigado a aplicar sanções a contribuintes que insistem em burlar as normas tributárias, dificultando a atividade administrativa fiscal pertinente. Tais medidas, em que pese o seu caráter restritivo, não são reprováveis, sendo, pelo contrário, reconhecidas e consagradas pelo Estado como forma de combater o desrespeito à legislação tributária, com todas as suas implicações, objetivando promover o bem comum.

A propósito, destaco a ementa da ADI 173, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ 20.03.2009, elucidando muito bem a questão, *verbis*:

“CONSTITUCIONAL. DIREITO FUNDAMENTAL DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. DIREITO DE PETIÇÃO. TRIBUTÁRIO E POLÍTICA FISCAL. REGULARIDADE FISCAL. NORMAS QUE CONDICIONAM A PRÁTICA DE ATOS DA VIDA CIVIL E EMPRESARIAL À QUITAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. CARACTERIZAÇÃO ESPECÍFICA COMO SANÇÃO POLÍTICA. AÇÃO CONHECIDA QUANTO À LEI FEDERAL 7.711/1988, ART. 1º, I, III E IV, PAR. 1º A 3º, E ART. 2º. 1. Ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas contra os arts. 1º, I, II, III e IV, par. 1º a 3º, e 2º da Lei 7.711/1988, que vinculam transferência de domicílio para o exterior (art. 1º, I), registro ou arquivamento de contrato social, alteração contratual e distrato social perante o registro público competente, exceto quando praticado por microempresa (art. 1º, III), registro de contrato ou outros documentos em Cartórios de Registro de Títulos e Documentos (art. 1º, IV, a), registro em Cartório de Registro de Imóveis (art. 1º, IV, b) e operação de empréstimo e de financiamento junto a instituição financeira, exceto quando destinada a saldar dívidas para com as Fazendas Nacional, Estaduais ou Municipais (art. 1º, IV, c) – estas três últimas nas hipóteses de o valor da operação ser igual ou superior a cinco mil Obrigações do Tesouro Nacional –, à quitação de créditos tributários exigíveis, que tenham por objeto tributos e penalidades pecuniárias, bem como contribuições federais e outras imposições pecuniárias compulsórias. 2. Alegada violação do direito fundamental ao livre acesso ao Poder Judiciário (art. 5º, XXXV, da Constituição), na medida em que as normas impedem o contribuinte de ir a juízo discutir a validade do crédito tributário. Caracterização de sanções políticas, isto é, de normas enviesadas a constranger o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento do crédito tributário. 3. **Esta Corte tem historicamente confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas, invocando, para tanto, o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (art. 170, parágrafo único, da Constituição), a violação do devido processo legal substantivo (falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se dispõem a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários) e a violação do devido processo legal manifestado no direito de acesso aos órgãos do Executivo ou do Judiciário tanto para controle da validade dos créditos tributários, cuja inadimplência pretensamente justifica a nefasta penalidade, quanto para controle do próprio ato que culmina na restrição. É inequívoco, contudo, que a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal não serve de escusa ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária. Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não razoável.** 4. Os incisos I, III e IV do art. 1º violam o art. 5º, XXXV, da Constituição, na medida em que ignoram sumariamente o direito do contribuinte de rever em âmbito judicial ou administrativo a validade de créditos tributários. Violam, também, o art. 170, parágrafo único, da Constituição, que garante o exercício de atividades profissionais ou econômicas lícitas. Declaração de inconstitucionalidade do art. 1º, I, III e IV, da Lei 7.711/1988. Declaração de inconstitucionalidade, por

arrastamento, dos parágrafos 1º a 3º e do art. 2º do mesmo texto legal. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. SANÇÃO POLÍTICA. PROVA DA QUITAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NO ÂMBITO DE PROCESSO LICITATÓRIO. REVOGAÇÃO DO ART. 1º, II, DA LEI 7.711/1988 PELA LEI 8.666/1993. EXPLICITAÇÃO DO ALCANCE DO DISPOSITIVO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO CONHECIDA QUANTO AO PONTO. 5. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida, em relação ao art. 1º, II, da Lei 7.711/1988, na medida em que revogado, por estar abrangido pelo dispositivo da Lei 8.666/1993, que trata da regularidade fiscal no âmbito de processo licitatório. 6. Explicitação da Corte, no sentido de que a regularidade fiscal aludida implica 'exigibilidade da quitação quando o tributo não seja objeto de discussão judicial' ou 'administrativa'. Ações Diretas de Inconstitucionalidade parcialmente conhecidas e, na parte conhecida, julgadas procedentes." (ADI 173, Relator(a): Min. **Joaquim Barbosa**, Tribunal Pleno, julgado em 25.09.2008, DJe-053, Divulg. 19.03.2009, Public. 20.03.2009, Ement Vol-02353-01 PP-00001)

É oportuno destacar, neste ponto, o ensinamento de Alfredo Augusto Becker, na obra **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 631-633, a respeito do intervencionismo do Estado como instrumento da liberdade do indivíduo, em contraposição com a relevância do resultado de bem comum que a regra jurídica deve proporcionar:

"E a forma racional do intervencionismo do Estado é o planejamento. O liberalismo capitalista, ao criticar o planejamento intervencionista do Estado, esquece que o próprio liberalismo capitalista repousa também sobre um planejamento que as forças econômicas privadas estabelecem para manter sua hegemonia graças ao intervencionismo da força bruta (poderio econômico natural) orientada (ela também) pelas 'leis' naturais da economia política. O planejamento intervencionista do Estado destrói esses planejamentos egoístas; estes são o instrumento da liberdade de alguns; aquele, o instrumento da liberdade de todos. Um intervencionismo estatal muito maior na ordem social e na economia privada é necessidade inadiável, pois só desse modo se restituirá à pessoa humana a sua dignidade.

(...)

Frequentemente, o povo ou determinado grupo social não compreende as exigências do bem comum, não as pratica nem está disposto a aceitá-las; isso acontece especialmente quando estão em jogo os tradicionais vícios da humanidade (luxúria, alcoolismo, avareza, etc.), ou quando o Estado procura introduzir, em uma sociedade de temperamento demasiado individualista, princípios de solidariedade social. A imposição de regra jurídica que, de súbito e diretamente, proíba aqueles vícios ou obrigue a prática daqueles atos de solidariedade poderá desencadear graves perturbações de ordem econômica, social ou moral, cujas consequências serão piores que aqueles vícios e aquele egoísmo social. Por mais justo que seja o preceito consagrado e imposto pela regra jurídica, esta deixa de servir quando, balanceados, em seu conjunto, os efeitos favoráveis e seus resultados prejudiciais, verifica-se que produziu mais dano que bem. (...)"

Dessa forma, é preciso questionar, em cada caso, se a medida prevista para a hipótese de descumprimento de determinada norma guarda compatibilidade com a noção de Estado Democrático de Direito e, mais especificamente, com o sistema constitucional tributário, notadamente com os princípios constitucionais, em especial o princípio da proporcionalidade.

6 Aprofundamento da proporcionalidade

Humberto Ávila, na sua obra **Teoria dos Princípios**. 3. ed. São Paulo: Malheiros. p. 116-124, ao esclarecer que os exames inerentes à proporcionalidade constituem-se em "adequação", "necessidade" e

“proporcionalidade em sentido estrito”, ensina:

3.3.3.3.1 Adequação – A adequação exige uma relação empírica entre o meio e o fim: o meio deve levar à realização do fim. Isso exige que o administrador utilize um meio cuja eficácia (e não o meio, ele próprio) possa contribuir para a promoção gradual do fim. (...)

3.3.3.3.2 Necessidade – O exame da necessidade envolve a verificação da existência de meios que sejam alternativos àquele inicialmente escolhido pelo Poder Legislativo ou pelo Poder Executivo, e que possam promover igualmente o fim sem restringir, na mesma intensidade, os direitos fundamentais afetados. (...) em primeiro lugar, o exame da igualdade de adequação dos meios (...); em segundo lugar, o exame do meio menos restritivo (...).

3.3.3.3.3 Proporcionalidade em sentido estrito – O exame da proporcionalidade em sentido estrito exige a comparação entre a importância da realização do fim e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais. (...)

As vantagens causadas pela promoção do fim são proporcionais às desvantagens causadas pela adoção do meio? A valia da promoção do fim corresponde à desvalia da restrição causada? (...)

Nesse quadro, diante do estudo apresentado, é possível concluir que as sanções políticas em matéria tributária representam afronta ao princípio da proporcionalidade no tocante aos desdobramentos da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito quando são impostas antes da cobrança de tributos, em nítido prejuízo do direito de petição (acesso à Administração e ao Judiciário), representando instrumentos oblíquos de coação e indução, que são mais lesivos do que os meios administrativos e judiciais de cobrança dos créditos tributários, uma vez que afrontam sobremaneira o direito ao exercício de atividade profissional ou econômica lícita.

Nessa esteira, embora parte da doutrina defenda que a apreensão de mercadorias, cuja liberação fica sujeita ao pagamento do tributo devido, seja exemplo típico de sanção política, a Suprema Corte, no julgamento da ADI 395, DJ 17.08.2007, ao referir-se ao art. 163, § 7º, da Constituição do Estado de São Paulo, decidiu pela legalidade de tal prática, ao fundamento de que “a retenção da mercadoria, até a comprovação da posse legítima daquele que a transporta, não constitui coação imposta em desrespeito ao princípio do devido processo legal tributário”.

No seu voto, a Rel. Min. Carmen Lúcia aponta:

“Não se tem, no caso em pauta, hipótese normativa de coação para fins de pagamento de valores ao Fisco, porque a mercadoria fica retida até a comprovação da posse legítima por parte daquele que a transporta e que, então, tem a sua posse lícita. (...) A garantia fundamental do livro ‘(...) exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão (...)’ está subordinada ao atendimento das ‘(...) qualificações profissionais que a lei estabelecer (...)’. É de se atentar que a legislação constitucionalmente mencionada estabelece os limites ao exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, que essa liberdade não é absoluta, como, de resto, nenhuma o é. A observância dos recolhimentos tributários no desempenho dessas atividades impõe-se legal e legitimamente. A imposição de providência fiscal que garanta a fiscalização do cumprimento das leis não destoia dos princípios do direito vigente. (...) No caso presente, porém, o que se põe na norma apreciada é providência para a fiscalização do cumprimento da legislação tributária. Desempenha-se a atribuição prevista na norma como exercício do poder de polícia da Administração Pública, estabelecida legalmente para os casos de ilícito tributário.”

Também merece destaque a medida limitativa discutida na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 173, oportunidade em que a Suprema Corte entendeu que não havia mais razões para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º, inciso II, da Lei nº 7.711/88, pois a exigência de “quitação de tributos” como condição para que o contribuinte participe de licitações foi substituída pela

imposição de "regularidade fiscal", esta prevista na Lei nº 8.666/93, que revogou aquele dispositivo:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. SANÇÃO POLÍTICA. PROVA DA QUITAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NO ÂMBITO DE PROCESSO LICITATÓRIO. REVOGAÇÃO DO ART. 1º, II, DA LEI 7.711/1988 PELA LEI 8.666/1993. EXPLICITAÇÃO DO ALCANCE DO DISPOSITIVO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO CONHECIDA QUANTO AO PONTO. 5. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida, em relação ao art. 1º, II, da Lei 7.711/1988, na medida em que revogado, por estar abrangido pelo dispositivo da Lei 8.666/1993 que trata da regularidade fiscal no âmbito de processo licitatório. 6. Explicitação da Corte, no sentido de que a regularidade fiscal aludida implica 'exigibilidade da quitação quando o tributo não seja objeto de discussão judicial' ou 'administrativa'. Ações Diretas de Inconstitucionalidade parcialmente conhecidas e, na parte conhecida, julgadas procedentes." (ADI 173, Relator(a): Min. **Joaquim Barbosa**, Tribunal Pleno, julgado em 25.09.2008, DJe-053, Divulg. 19.03.2009, Public. 20.03.2009, Ement. Vol-02353-01, PP-00001)

Com efeito, para o STF, nesse caso, a exigência de regularidade fiscal deve ser entendida não como plena quitação dos tributos, o que impediria o livre exercício da atividade empresarial, mas sim como regular cumprimento das obrigações tributárias pelo licitante, que, embora possa apresentar débitos, deve estar em condições de obter certidão positiva com efeitos de negativa.

Já no julgamento da Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1657, DJe 30.08.2007, o Tribunal Pleno reconheceu a constitucionalidade do cancelamento unilateral do registro especial para a atividade de produção de cigarros pelo "não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal" (art. 2º do DL nº 1.593/77, com a redação dada pela Lei nº 9.822/99), sob o argumento de que a inadimplência tributária da empresa nessas situações poderia gerar uma vantagem comercial incompatível com o princípio da livre concorrência:

"RECURSO. Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial. Interdição pela Secretaria da Receita Federal. Fabricação de cigarros. Cancelamento do registro especial para produção. Legalidade aparente. Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mercado e do caso. Liminar indeferida em ação cautelar. Inexistência de razoabilidade jurídica da pretensão. Votos vencidos. Carece de razoabilidade jurídica, para efeito de emprestar efeito suspensivo a recurso extraordinário, a pretensão de indústria de cigarros que, deixando sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com consequente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos." (AC 1657 MC, Relator(a): Min. **Joaquim Barbosa**, Relator(a) p/ Acórdão: Min. **Cezar Peluso**, Tribunal Pleno, julgado em 27.06.2007, DJe-092, Divulg. 30.08.2007, Public. 31.08.2007, DJ 31.08.2007, PP-00028, Ement. Vol-02287-02, PP-00254, RTJ, Vol-00204-01, PP-00099, RDDT, n. 146, 2007, p. 231-232, RCJ, v. 21, n. 137, 2007, p. 81)

Como visto, o Supremo Tribunal Federal, ao mesmo tempo em que vem historicamente rechaçando as denominadas sanções políticas, em determinadas situações reconhece como válidas as atitudes restritivas do Fisco.

Por certo, a liberdade de atividade empresarial, econômica ou profissional não se reveste de natureza absoluta, uma vez que inexistem, no nosso sistema jurídico, direitos e garantias de caráter absoluto, o que viabiliza a limitação dos direitos fundamentais quando justificada por razões de interesse público.

Contudo, não se pode admitir restrições desproporcionais, cujo intuito é apenas

facilitar a arrecadação de tributos, fulminando o exercício das liberdades públicas, tais como a livre concorrência, a livre iniciativa e o livre exercício das atividades econômicas e profissionais, em flagrante afronta à Constituição Federal.

7 Controle administrativo e controle judicial

A restrição de direitos fundamentais por meio de medidas restritivas da Administração Tributária somente se justifica quando lastreada na lesividade que a inadimplência tributária representa para o interesse comum de toda a sociedade.

Nesse contexto, é de extrema relevância o poder de autotutela que as autoridades competentes exercem, *ex officio* ou mediante provocação dos administrados, na fiscalização da legitimidade dessas intervenções realizadas pelo poder público. Como bem define Maria Sylvia Zanella Di Pietro (**Direito Administrativo**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 800), "O poder de autotutela encontra fundamento nos princípios a que se submete a Administração Pública, em especial o da legalidade e o da predominância do interesse público".

De todo modo, o controle judicial sobre os atos da Administração constitui, juntamente com o princípio da legalidade, um dos fundamentos em que repousa o Estado de Direito. Assim, é função do Judiciário realizar, em última instância, esse controle, como vem sendo feito reincidentemente pelo Supremo Tribunal Federal ao longo dos anos, por meio das ações constitucionais. E os contribuintes também possuem relevante papel nesse controle, tendo à sua disposição instrumentos como o mandado de segurança e a ação de indenização por perdas e danos contra a entidade pública.

Em suma, em que pese as sanções políticas ainda sejam largamente praticadas no âmbito da Administração com o intuito de fomentar a arrecadação tributária, prejudicando direitos constitucionalmente consagrados, é necessário examinar cada caso com cautela, não sendo recomendável rechaçar *a priori* cada medida, pois, em determinadas situações – quando, observando o procedimento legalmente instituído para a cobrança do crédito e utilizando a forma menos prejudicial possível pela autoridade competente, é imprescindível uma intervenção mais efetiva por parte do Estado para combater a inadimplência tributária consciente que visa a prejudicar a livre concorrência –, revestem-se da legitimidade necessária para proteger os interesses da sociedade como um todo. Nesse passo, é fundamental o controle feito tanto pela Administração, sobre os próprios atos, como pelo Judiciário, a fim de averiguar a compatibilidade com a ordem constitucional, especialmente sob o aspecto da legalidade e do interesse público primário.

Conclusão

As sanções políticas em matéria tributária ferem, de forma flagrante, inúmeras previsões constitucionais, violando os direitos fundamentais em nome do interesse meramente arrecadatário do erário, mostrando-se, assim, irrazoáveis e desproporcionais.

É cediço que a relação de supremacia do Estado em relação aos contribuintes é inevitável e necessária. Também é sabido que, por não serem absolutos os direitos fundamentais, em determinadas situações convém que sejam limitados em nome do interesse público. Entretanto, a Administração Pública não pode valer-se dessa supremacia para restringir as liberdades públicas em situações que a própria Constituição Federal não autoriza, sob pena de não se coadunar com a noção de Estado Democrático de Direito.

Assim, tanto os contribuintes como as autoridades competentes devem fiscalizar a legalidade e o respeito aos demais princípios constitucionais dessas intervenções realizadas pelo Fisco, cabendo ao Judiciário, em última instância,

realizar esse controle.

Bibliografia

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 3. ed. São Paulo: Malheiros.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Sanções políticas no Direito Tributário**. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br/>>.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

STF, RE 63047/SP, Rel. Min. GONÇALVES DE OLIVEIRA, Tribunal Pleno, DJ 28.06.1968.

STF, AC 1657 MC, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Relator(a) p/ Acórdão Min. CEZAR PELUSO, TRIBUNAL PLENO, julgado em 27.06.2007.

STF, ACO 1216, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, DJe 02.09.2008.

STF, ADI 173, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, DJe 20.03.2009.

STF, ADI 395, DJ 17.08.2007.

STF, RE 111.042/SP, Rel. Min. CARLOS MADEIRA.

STF, RE 402.769, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJ 06.04.2005.

STF, RE 413.782, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, TRIBUNAL PLENO, DJ 03.06.2005.

STF, RE 666.405, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJe 27.08.2012.

STF, RTJ 100/1091, Rel. Min. DJACI FALCÃO.

STF, RTJ 111/1307, Rel. Min. MOREIRA ALVES.

STF, RTJ 115/1439, Rel. Min. OSCAR CORREA.

STF, RTJ 138/847, Rel. Min. CARLOS VELLOSO.

STF, RTJ 177/961, Rel. Min. MOREIRA ALVES.

STF, RTJ 33/99, Rel. Min. EVANDRO LINS.

STF, RTJ 45/859, Rel. Min. THOMPSON FLORES.

STF, RTJ 47/327, Rel. Min. ADAUCTO CARDOSO.

STF, RTJ 73/821, Rel. Min. LEITÃO DE ABREU.

Notas

1. Artigo apresentado como trabalho de conclusão do Curso de Currículo Permanente – Módulo I – Direito Tributário, promovido pela Escola da Magistratura (Emagis) do Tribunal Regional Federal da 4ª Região em 2014.

Referência bibliográfica (de acordo com a NBR 6023:2002/ABNT):

BRUM, Gabriele Sant'Anna Oliveira. Sanções políticas em matéria tributária. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 62, out. 2014. Disponível em:
< http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao062/Gabriele_Brum.html>
Acesso em: 04 dez. 2014.

REVISTA DE DOCTRINA DA 4ª REGIÃO
PUBLICAÇÃO DA ESCOLA DA MAGISTRATURA DO TRF DA 4ª REGIÃO - EMAGIS