

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

VITÓRIA TOLEDO DE ARAGÃO

**AS SANÇÕES POLÍTICAS: CONTORNO SEMÂNTICO E JURISPRUDENCIAL
ACERCA DOS MEIOS COERCITIVOS INDIRETOS DE SATISFAÇÃO DO
CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

CURITIBA

2014

VITÓRIA TOLEDO DE ARAGÃO

**AS SANÇÕES POLÍTICAS: CONTORNO SEMÂNTICO E JURISPRUDENCIAL
ACERCA DOS MEIOS COERCITIVOS INDIRETOS DE SATISFAÇÃO DO
CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, como requisito parcial do Curso de Pós-Graduação *lato sensu*, visando à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

CURITIBA

2014

VITÓRIA TOLEDO DE ARAGÃO

**AS SANÇÕES POLÍTICAS: CONTORNO SEMÂNTICO E JURISPRUDENCIAL
ACERCA DOS MEIOS COERCITIVOS INDIRETOS DE SATISFAÇÃO DO
CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, como requisito parcial do Curso de Pós-Graduação *lato sensu*, visando à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Aprovada pela Banca Examinadora em _____ de _____ de 2014.

À minha avó Iracy de Paula Toledo, por todo o seu amor e
carinho. Sua bondade e doçura estarão para sempre
na minha memória e no meu coração.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais Francisco e Thelma, por não medirem esforços para realizar os meus sonhos e, principalmente, por sempre acreditarem em mim.

Aos meus irmãos Virgínia e João Pedro, pela amizade e paciência.

Ao meu namorado João Ernesto, por todo o seu amor, companheirismo e compreensão.

À memória de minha avó Iracy, pelas eternas lembranças de carinho.

“Para realizar grandes conquistas, devemos não apenas agir,
mas também sonhar, não apenas planejar,
mas também acreditar.”

(Anatole France)

RESUMO

A presente proposta cognoscente tem o escopo de perquirir acerca das denominadas sanções políticas, traçando o seu contorno semântico, bem como analisando a construção jurisprudencial firmada pelo Supremo Tribunal Federal. As medidas políticos-sancionatórias são mecanismos coercitivos utilizados pela Administração Fazendária como forma indireta de coibir o sujeito passivo a pagar o tributo. Em que pese à existência de meios eficazes para fins de satisfação arrecadatória, nos últimos tempos, tem ocorrido a utilização indiscriminada das sanções desprovidas de conteúdo pecuniário, as quais culminam em restrições de direitos, objetivando a persecução da dívida fiscal. Assim sendo, tal praxe tem sido constantemente analisada pela doutrina e jurisprudência, as quais, de uma maneira geral, rejeitam essa forma coercitiva transversal de cobrança do crédito tributário, em razão da sua incompatibilidade com a ordem constitucional vigente. Não obstante a adoção de posicionamento contrário aos meios oblíquos de cobrança de tributos, a Corte Suprema, recentemente, inovou na órbita jurisprudencial, em descompasso com linha interpretativa até então firmada e sumulada, conforme se verifica no decorrer do presente estudo.

Palavras-chave: Sanções políticas. Cobrança. Crédito tributário. Inconstitucionalidade. Inovação.

ABSTRACT

The present proposal has the target to investigate the called politics sanctions, tracing its semantic boundary as well as analyzing judicial construction set by the Federal Supreme Court. The political sanction measures are coercive mechanisms used by the Finance Administration as an indirect manner to constrain the taxpayer to defray the tribute. Despite the existence of effective ways for the purpose of satisfying tax collection, in recent times, has occurred the indiscriminate use of the unprovided sanctions of pecuniary content, which culminates in rights restrictions to the persecution of the fiscal debt. Therefore this practice has been constantly analyzed for the doctrine and jurisprudence, which, in a general way reject such transversal coercitive form of charging the tax credit, in reason of its incompatibility with the effective constitutional order. Notwithstanding the election of contrary positioning to the oblique form of tributes charge, the Supreme Court recently innovated in the jurisprudencial orbit in contradiction with interpretive line until then adopted, as it is verified in elapsing of the present study.

Keywords: Politics sanctions. Collection. Tax credit. Unconstitutionality. Innovation.

LISTA DE SIGLAS

ADI Ação Direta de Inconstitucionalidade

CDA Certidão de Dívida Ativa

CF Constituição Federal

CPC Código de Processo Civil

CTN Código Tributário Nacional

RE Recurso Extraordinário

STF Supremo Tribunal Federal

STJ Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SUA REGULAR COBRANÇA.....	11
2.1	FORMALIZAÇÃO E CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	12
2.1.1	Produção da norma individual e concreta pela Administração	12
2.1.2	Determinação do crédito tributário por ato do sujeito passivo	14
2.2	CURSO REGULAR DE SATISFAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	15
2.2.1	Instauração do procedimento administrativo tributário	16
2.2.2	Exigibilidade do crédito tributário na via judicial	18
3	AS SANÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	22
3.1	NORMAS SANCIONATÓRIAS E SUA ESTRUTURA LÓGICA.....	22
3.1.1	Sanções decorrentes de infração ou ilícito tributário	24
3.2	SANÇÕES POLÍTICAS: MEIOS INDIRETOS DE COBRANÇA FISCAL	25
3.2.1	Contorno semântico traçado pela doutrina	28
4	O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E AS SANÇÕES POLÍTICAS	31
4.1	A INCONSTITUCIONALIDADE: ENTENDIMENTO SUMULADO	32
4.2	INOVAÇÃO NA JURISPRUDÊNCIA: CONTRAÇÃO DE PRECEDENTE.....	35
5	CONCLUSÃO	38
	REFERÊNCIAS	40

1 INTRODUÇÃO

As denominadas sanções políticas são mecanismos coercitivos indiretos utilizados pela Administração Fazendária com o único e exclusivo intuito de coibir o sujeito passivo ao pagamento de tributo.

Nos últimos anos, essa figura transversal de cobrança do crédito tributário vem sendo objeto de proposta cognocente pela doutrina e jurisprudência, em decorrência de sua crescente e arbitrária aplicação, em total dissonância com os direitos e garantias instituídos pela Carta Magna.

Não obstante à existência de instrumentos eficazes, no plano administrativo e judicial, para a satisfação do crédito tributário, tem ocorrido uma proliferação da utilização do sistema repressivo como meio oblíquo de exigir do sujeito passivo o adimplemento do seu dever jurídico prestacional.

Assim sendo, o presente estudo possui o escopo de demonstrar no que consiste tal praxe, analisando o seu contorno semântico e jurisprudencial. Para tanto, primordialmente, resta imprescindível abordar as questões concernentes à formalização e constituição do crédito tributário e a sua consequente e regular forma de cobrança, tanto na esfera administrativa quanto no âmbito judicial.

Em um segundo momento, faz-se necessária a análise das sanções na seara do direito tributário, decorrentes de infração às normas que versam sobre tributação, averiguando a estrutura lógica das normas tributárias sancionatórias, dando enfoque as sanções desprovidas de conteúdo pecuniário, aquelas que culminam em restrições de direito, tendo em vista a sua utilização indiscriminada pelo Estado-Administração.

Por fim, com o intuito de averiguar a legitimidade e consequente constitucionalidade das medidas político-sancionatórias, resta imperioso o exame do contorno semântico traçado pela doutrina, bem como da construção jurisprudencial firmada pelo Supremo Tribunal Federal, o qual constantemente é provocado a se manifestar acerca da presente matéria, sendo que, recentemente, decidiu em descompasso com linha interpretativa até então consolidada e sumulada.

2 CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SUA REGULAR COBRANÇA

Ocorrida a situação descrita em lei no mundo físico-social, com o perfeito enquadramento do fato à norma jurídica, instaura-se a relação jurídico-tributária, por força da imputação normativa, ocasionando o surgimento da obrigação tributária.

Nesse sentido, o liame obrigacional resulta “da concretização do paradigma legal previsto abstratamente na hipótese de incidência tributária”¹, consistindo num vínculo abstrato por meio do qual o sujeito ativo adquire o direito subjetivo de exigir o cumprimento da obrigação patrimonial instaurada, tendo o sujeito passivo o dever jurídico de cumpri-la, conforme bem afirma Paulo de Barros Carvalho²:

Como decorrência do acontecimento do evento previsto hipoteticamente na norma tributária, instala-se o fato, constituído em linguagem competente, irradiando-se o efeito jurídico próprio, qual seja, o liame abstrato, mediante o qual uma pessoa, na qualidade de sujeito ativo, ficará investido do direito subjetivo de exigir de outra, chamada de sujeito passivo, o cumprimento de determinada prestação pecuniária. Empregando a terminologia do Código Tributário Nacional, diríamos que ocorreu o “fato gerador” (em concreto), surgindo daí a obrigação tributária: é a fenomenologia da chamada “incidência dos tributos”.

O dever jurídico de cumprir a prestação obrigacional de cunho patrimonial, por parte do sujeito passivo, é denominado de débito e, por seu turno, o direito subjetivo que detém o sujeito ativo de exigir o objeto prestacional, correspondente a uma quantia em dinheiro, é designado de crédito.

O crédito tributário, por decorrer da obrigação tributária, possui a mesma natureza desta, consoante dispõe o Código Tributário Nacional³, originando-se, conseqüentemente, no preciso momento em que se constata o fenômeno da incidência tributária, ou seja, o surgimento do crédito tributário apenas ocorrer com a sua formalização.

¹ SABBAG, Eduardo. **Direito tributário**. 12. ed. 3. v. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p.109.

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 499.

³ “Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.” (BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 out. 1966).

“Formalizar o crédito tributário significa verter em linguagem jurídica competente o fato e a respectiva relação tributária, objetivando o sujeito ativo, o sujeito passivo e o objeto da prestação, no bojo da norma individual e concreta.”⁴

Trata-se, portanto, da aplicação da norma geral e abstrata, tendo como consequência a construção da norma individual e concreta, na qual se constata os elementos do fato e da obrigação tributária, bem como do correspondente crédito tributário.

2.1 FORMALIZAÇÃO E CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Os sujeitos credenciados a emitir a norma individual e concreta relativa à percussão tributária, isto é, capazes de formalizar e, conseqüentemente, constituir o crédito tributário, são a autoridade administrativa, mediante o lançamento, bem como o próprio sujeito passivo de quem se exige a prestação pecuniária.

2.1.1 Produção da norma individual e concreta pela Administração

Consoante dispõe o artigo 142, *caput* do CTN⁵, é por intermédio do lançamento tributário que a autoridade administrativa constitui o crédito tributário.

⁴ CARVALHO, 2011, p. 509.

⁵ “Art. 142. Compete privativamente a autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.” (BRASIL. Lei 5.172, de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 out. 1966).

“É fato que, como adverte Alf Ross, ‘a maior parte das palavras são ambíguas, e que todas as palavras são vagas (...)’.”⁶ Confirmando aludida afirmação, constata-se que há divergência quanto à demarcação semântica do termo “lançamento tributário”.

Trata-se de questão que gera incessantes discussões doutrinárias, especificadamente no que se refere à sua caracterização como norma, ato ou procedimento. Sobre a questão, Paulo de Barros Carvalho acentua que “norma, procedimento e ato são momentos significativos de uma e somente uma realidade”⁷, não se justificando a prevalência de uma das três alternativas conceituais. Com isso, “tratar o ‘lançamento’ como norma, como procedimento ou como ato passa a ser, então, singela decisão de quem vá examiná-lo, valendo a asserção para o jurista prático e para o jurista teórico, tanto faz”.⁸

Diante disso, referido autor conceitua o lançamento tributário como:

Ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u’m norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.⁹

Em que pese à dissonância conceitual, não havendo um aprofundamento das definições doutrinárias no presente estudo, por não ser esse o seu escopo, basta se ter em mente que o lançamento tributário é a forma pela qual nasce a regra individual e concreta, a qual possui como hipótese o fato jurídico tributário e, no consequente, o estabelecimento de vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, cujo objeto a ser prestado recai sobre a necessidade de que seja efetuado o pagamento de um determinado *quantum*, estabelecido pelo resultado da base de cálculo e da alíquota, e que deve ser formalizado em certas condições de tempo e espaço.

Trata-se, dessa feita, do meio pelo qual se define, com precisão, o exato montante a ser pago a título de tributo ou penalidade, o devedor e o prazo para o seu pagamento, de forma a conferir certeza e liquidez à obrigação tributária.¹⁰

⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 144.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 459.

⁸ Ibid., p. 463.

⁹ CARVALHO, 2011, p. 510.

¹⁰ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 373.

Nos termos dos artigos 147¹¹ e 150¹² do CTN, existem três modalidades de lançamento, as quais se distinguem entre si pelo grau de participação do sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

O lançamento de ofício é aquele em que o Fisco realiza o lançamento independentemente de qualquer manifestação e auxílio do contribuinte, dispondo de todos os elementos para a sua concretização. Por outro lado, o lançamento por declaração ocorre quando o Fisco realiza o lançamento tributário por meio de informações concedidas pelo contribuinte, sem as quais resta impossível a cobrança do crédito. Por sua vez, o lançamento por homologação concretiza-se quando o próprio contribuinte apura e procede ao recolhimento do *quantum* a ser pago a título de tributo, sem prévia manifestação do Estado-Administração, o qual apenas examinará o que fora realizado posteriormente, e se concordar, homologará a situação.

Destarte, a demarcação dos elementos da obrigação tributária por parte da autoridade administrativa ocorre mediante o lançamento tributário, que possui três modalidades, sendo o lançamento por homologação o meio pelo qual o próprio sujeito passivo formaliza e constitui o crédito tributário.

2.1.2 Determinação do crédito tributário por ato do sujeito passivo

Atualmente, na seara tributária, é cada vez maior o número de situações em que o sujeito passivo participa direta e ativamente na determinação do crédito tributário, ocorrendo a incidência do tributo apenas em razão de atos dos particulares. Nessa circunstância,

¹¹ “Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.” (BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 out. 1966).

¹² “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.” (BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 out. 1966).

“cabem-lhe individualizar o evento tributário, constituindo-o como fato jurídico, e estruturar, denotativamente, todos os elementos integrantes da relação jurídica do tributo”.¹³

Esse procedimento adotado pelo administrado, sem qualquer interferência da Administração Fazendária, de produção da norma jurídico-tributária, individual e concreta, faz com que indagações doutrinárias surjam no tocante à efetiva caracterização do lançamento por homologação como lançamento tributário.

Isso porque, de acordo com o já citado artigo 142 do CTN, o lançamento tributário compete privativamente à autoridade administrativa. Entretanto, como supramencionado, no lançamento por homologação, denominado por muitos como “autolancamento”, toda a atividade relacionada ao ato de lançar fica a cargo do sujeito passivo e, assim, resta instaurada a incongruência.

Não obstante os diversos posicionamentos acerca dessa discussão, Paulo de Barros Carvalho sustenta que, em verdade, não se trata de homologação do lançamento tributário, tendo em vista que, nessa modalidade, o lançamento somente vai surgir mediante o ato homologatório.¹⁴

Assim sendo, segundo referido doutrinador, o objeto de homologação é tão somente o pagamento do tributo e não a atividade de apuração, conforme preconiza outros autores, como Hugo de Brito Machado.¹⁵

2.2 CURSO REGULAR DE SATISFAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Apesar das inúmeras divergências doutrinárias acerca do lançamento tributário, é por meio dele que o crédito tributário se torna líquido e certo, definindo-se com exatidão a quantia prestacional, bem como o sujeito passivo e o lapso temporal para o seu pagamento.

¹³ CARVALHO, 2012, p. 508.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Lançamento por homologação - decadência e pedido de restituição.** Repertório IOB Jurisprudência, n. 3, 1997, p. 73.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Decadência e Lançamento por Homologação Tácita no Artigo 150 do CTN.** Estudos doutrinários, 2004. Disponível em: <http://qiscombr.winconnection.net/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=128>. Acesso em: 28 fev. 2014.

Diante disso, com a conseqüente definição dos sujeitos da relação jurídico-tributária, bem como do montante a ser adimplido, o devedor deve ser notificado para o cumprimento da obrigação tributária, momento em que se constata a constituição definitiva do crédito tributário, instante em que ele se torna devidamente perfectibilizado, assumindo a obrigação tributária presunção de certeza, liquidez e exigibilidade.

No entanto, no caso de “lançamento por homologação”, a constituição definitiva do crédito tributário já se concretiza no exato momento da inserção da norma individual e concreta na ordem jurídica, por meio do sujeito passivo.

Assim sendo, tornando-se a obrigação tributária líquida, certa e exigível, o sujeito passivo tem o dever de pagar o montante relativo ao crédito tributário, o qual, caso não venha a ser recolhido, pode ser exigido pelo Estado-Administração, mediante atos executórios necessários e legalmente competentes.

Por seu turno, na hipótese do sujeito passivo desconfiar do teor de juridicidade do lançamento concretizado, poderá impugná-lo perante a esfera administrativa ou judicial.

2.2.1 Instauração do procedimento administrativo tributário

De acordo com o acima exposto, em caso de discordância com o lançamento tributário, poderá o sujeito passivo impugná-lo, objetivando a verificação contraditória da verdade material, em consonância com os ditames constitucionais.

Diante disso, desencadear-se-á uma série de outros atos, constituindo o que se denomina de procedimento administrativo tributário.

Nesse momento, relevante se faz destacar a distinção entre processo e procedimento, esquecida por alguns autores, mas de extrema importância para uma definição jurídica mais precisa.

Em que pese ambas as expressões serem utilizadas, na maioria das vezes, como sinônimas, designando tanto os litígios que se instauram perante o Poder Judiciário, como as

discussões na seara da Administração Pública, em prol de um rigor técnico, esses termos devem ser analisados sob uma perspectiva mais restrita.

Nesse diapasão, José Frederico Marques¹⁶ expõe que:

Não se confunde processo e procedimento. Este é a marcha dos atos do juízo, coordenados sob formas e ritos, para que se atinjam os fins compositivos do processo. Já o processo tem um significado diverso, porquanto consubstancia uma relação de direito “que se estabelece entre seus sujeitos durante a substanciação do litígio”.

Dessa feita, processo está relacionado à jurisdição, ou seja, à composição de conflitos de interesses perante os órgãos do Poder Judiciário. Por seu turno, procedimento refere-se às controvérsias deduzidas no âmbito administrativo.

Constatada a distinção conceitual, a designação mais adequada para se referir à impugnação de atos administrativos perante a Administração, no tocante à matéria tributária, é procedimento administrativo tributário.

Fabiana Del Padre Tomé¹⁷ afirma que, na hipótese de “lançamento por homologação”, por ser o próprio particular que constitui o seu crédito tributário, resta dispensada a abertura de procedimento administrativo para fins de legitimação da exigência, embora haja a possibilidade de pedido de revisão do ato produzido pelo sujeito passivo.

Em contrapartida, quando a norma individual e concreta é produzida pela Administração Fazendária, mediante o lançamento tributário, por ser esse um ato unilateral, ao sujeito passivo devem ser concedidas as garantias constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

A partir de então, surge a possibilidade do sujeito passivo efetuar o controle dos atos praticados pelas autoridades fiscais, instaurando-se, desse modo, o procedimento administrativo fiscal, o qual “se traduz num plexo de formalidades, armadas para o escopo de exercitar o controle de legalidade de certos e determinados atos administrativos, como lançamento, a imposição de penalidades e a notificação”.¹⁸

¹⁶ MARQUES, José Frederico. **Instituições de direito processual civil**. 2. ed. São Paulo: Forense, 1962, p. 31.

¹⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 269.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Segurança jurídica no novo CARF**. p. 24. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/seguranca-juridica-no-novo-carf-por-paulo-de-barros-carvalho/_>. Acesso em: 10 fev. 2014.

Apresentada a defesa, via impugnação, pelo sujeito passivo, inaugura-se a fase contraditória e se instaura o procedimento administrativo tributário propriamente dito. Em razão disso, um conjunto de atos se sucede, desencadeando na decisão de primeira instância, proferida por órgão superior à autoridade que realizou o ato administrativo.

Se referida decisão for pela procedência da impugnação, o liame obrigacional e o conseqüente crédito tributário serão extintos. Em contrapartida, no caso de improcedência, caberá a interposição de recurso pelo particular, o qual será julgado por órgão colegiado.

Sobrevindo decisão pela procedência do recurso, extingue-se a obrigação fiscal e o seu crédito decorrente. Caso contrário, outros atos poderão ser praticados com o intuito de efetivar o controle de legalidade do lançamento, penalidade ou da notificação, de acordo com a legislação acerca da matéria no âmbito federal, estadual ou municipal.

Encerradas as possibilidades de discutir o ato administrativo nessa esfera, com a prolação de decisão favorável a Fazenda Pública, ao sujeito passivo remanesce o dever de pagar o tributo. Contudo, constatando a sua impontualidade, proceder-se-á a apuração e inscrição do crédito tributário em dívida ativa para que, posteriormente, ele seja executado na seara judicial.

2.2.2 Exigibilidade do crédito tributário na via judicial

Após transcorrido o procedimento administrativo, em regra, e permanecendo latente a necessidade de satisfação do crédito tributário, resta ao credor a faculdade de cobrar coercitivamente o *quantum* devido mediante ação de execução, regulada pela Lei 8.630/80 e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

No entanto, para que ocorra a efetiva cobrança junto ao juízo executivo competente, é necessário que haja a inscrição do crédito tributário em dívida ativa para a extração da respectiva certidão, denominada de CDA – certidão de dívida ativa.

Tal certidão configura-se requisito essencial e prévio à cobrança do montante inadimplido na esfera judicial, “na medida em que representa o próprio título executivo

extrajudicial que autoriza o credor a buscar a tutela jurisdicional visando à satisfação de seu direito”.¹⁹

Assim, antes do ajuizamento do feito executivo, imprescindível se faz que a autoridade competente realize o ato administrativo tendente a produzir documento jurídico hábil que comprove a existência do débito fiscal, que ocorre por intermédio da inscrição do crédito tributário em dívida ativa, a qual é definida pelo artigo 201 do CTN²⁰ e artigo 2º, *caput* da Lei 6.830/80²¹.

“A inscrição em dívida ativa configura-se como um ato unilateral do sujeito ativo que expressa a liquidez e certeza de seu direito de exigir do contribuinte ou terceiro responsável os valores relativos a créditos tributários devidos”²², sendo que a partir deste ato administrativo, surge a certidão de dívida ativa, a qual possui natureza de título executivo extrajudicial, nos termos do artigo 585, VII do CPC²³.

O documento executivo extrajudicial, que serve de substrato ao ajuizamento da ação fiscal, obrigatoriamente deve conter os requisitos elencados no artigo 202 do CTN²⁴ e nos

¹⁹ ARAUJO, Juliana Furtado Costa. **Retificação de certidão de dívida ativa**. In: VI Congresso Nacional de Estudo Tributário. São Paulo: Noeses, 2009, p. 522.

²⁰ “Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.” (BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 out. 1966).

²¹ “Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.” (BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 24 set. 1980).

²² ARAUJO, op. cit., p. 523.

²³ “Art. 585. São títulos executivos extrajudiciais: [...] VII - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei; [...]” (BRASIL. Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 jan. 1973).

²⁴ “Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente: I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado; IV - a data em que foi inscrita; V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.” (BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 out. 1966).

parágrafos 5º e 6º, do artigo 2º da Lei 8.630/80²⁵, os quais, segundo Juliana Furtado Costa Araujo²⁶:

[...] permitem que o crédito tributário seja perfeitamente identificado relativamente ao *quantum* devido e ao sujeito obrigado ao pagamento do tributo no momento em que realizada a inscrição no cadastro da dívida ativa. Além disso, individualiza o fato jurídico que ensejou a exigência, além de indicar o substrato legal que o fundamenta. É justamente a presença de todos esses requisitos procedimentais que torna a certidão de dívida ativa apta a subsidiar a cobrança judicial do crédito tributário.

Devidamente fundada em título executivo líquido, certo e exigível, a execução fiscal, ação privativa da Fazenda Pública, inicia-se por meio de uma petição inicial simplificada. Não sendo constatado nenhum vício, o juiz determinará a citação do executado, o qual, no prazo de cinco dias, deverá pagar a dívida ou garantir o feito executivo mediante depósito em dinheiro, oferecimento de fiança bancária ou nomeação de bens à penhora, para posterior defesa.

Caso o executado opte pelo pagamento da quantia cobrada judicialmente, ocorrerá a extinção do processo executivo. Por outro lado, garantido o juízo, o executado terá o prazo de trinta dias, a contar da intimação da penhora, do depósito em dinheiro ou da juntada aos autos da prova da fiança bancária, para apresentar sua defesa, mediante embargos à execução.

Entretanto, tem se admitido a possibilidade de defesa, em sede de execução fiscal, sem que haja a prévia garantia do juízo, mediante objeção ou exceção de pré-executividade.

Muito se discutiu sobre essa faculdade, porém, atualmente, essa forma de defesa é admitida pela doutrina e jurisprudência majoritárias, desde que trate de matéria de ordem

²⁵ “[...] § 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

§ 6º - A Certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente.” (BRASIL. Lei n. 6.830/80, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 24 set. 1980).

²⁶ ARAUJO, 2009, p. 525.

pública, bem como “[...] mesmo a matéria não sendo de ordem pública nem devendo o juiz dela reconhecer de ofício, houver prova pré-constituída da alegação feita pelo executado”.²⁷

Havendo a oposição de embargos à execução ou exceção de pré-executividade, a Fazenda Pública será intimada para se manifestar. Após os trâmites de estilo, caso a defesa seja julgada procedente, haverá a extinção da execução fiscal e do conseqüente crédito tributário. No caso de improcedência ou não apresentação de embargos ou exceção, a ação executiva seguirá, possibilitando a conversão do montante depositado ou a adjudicação do bem penhorado pela Fazenda Pública ou a sua arrematação, em hasta pública, com a conseqüente satisfação do crédito tributário.

²⁷ CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 204.

3 AS SANÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Em que pese à existência de meios eficazes de satisfação da dívida tributária, no plano administrativo e judicial, consoante acima mencionado, o Estado insiste na utilização de métodos oblíquos para coibir o sujeito passivo a adimplir o seu dever jurídico prestacional, fazendo surgir as denominadas sanções políticas.

O termo “sanção”, como a maioria das palavras existentes, é potencialmente ambíguo, comportando designações semânticas diversas. Contudo, relevante se faz frisar a sua acepção estrita, correspondendo a “norma jurídica em que o Estado-juiz intervém como sujeito passivo da relação deôntica, sendo sujeito ativo a pessoa que postula a aplicação coativa da prestação descumprida”.²⁸

A sanção é um importante mecanismo utilizado na órbita do direito com o desígnio de fazer com que as normas estabelecidas no ordenamento jurídico sejam observadas. Caracteriza-se como um efetivo parâmetro para que os sujeitos atuem dentro dos moldes da licitude, devendo ser estabelecida em consonância com os direitos e garantias constitucionais.

De igual modo, na esfera tributária, as sanções possuem extremo relevo, servindo como forma de punir e coibir condutas contrárias ao direito, sendo aplicadas quando da ocorrência de infração ou ilícito tributário, que corresponde à conduta comissiva ou omissiva contrária, direta ou indiretamente, aos ditames estabelecidos nas normas que versam sobre tributação.

3.1 NORMAS SANCIONATÓRIAS E SUA ESTRUTURA LÓGICA

As normas tributárias que estipulam sanções são regras de conduta e integram a subclasse das normas secundárias.

²⁸ CARVALHO, 2012, p. 585-586.

Isso porque, a norma primária refere-se à regra que descreve o comportamento desejado e a norma secundária positiva a sanção decorrente da inobservância desse comportamento. Nesse sentido, Lourival Vilanova acentua que “a norma primária a que estatui direitos/deveres (sentido amplo) e a norma secundária a que vem em consequência da inobservância da conduta devida, justamente para sancionar seu inadimplemento”²⁹ não estão relacionadas à cronologia, ou seja, não há ordem temporal ou causal entre elas.

As normas tributárias sancionatórias possuem a mesma estrutura da regra-matriz de incidência tributária, sendo integrada pela hipótese de incidência, que descreve um fato do mundo real, que há de ocorrer em determinado lugar e instante, e pela consequência, que prescreve uma relação jurídica instaurada quando da ocorrência do fato descrito no mundo fenomênico.

A distinção entre as normas sancionatórias tributárias e a regra-matriz de incidência é que, enquanto essa descreve no antecedente um fato qualificado como lícito, aquela descreve um fato ilícito decorrente do descumprimento do dever jurídico-tributário prescrito no consequente da regra-matriz de incidência.

Nesse diapasão, as normas que introduzem no ordenamento jurídico sanções tributárias, consoante leciona Paulo de Barros Carvalho³⁰, possuem a seguinte estrutura lógica:

O antecedente da regra sancionatória descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de dever estipulado no consequente da regra-matriz de incidência. É a não-prestação do objeto da relação jurídica tributária. Essa conduta é tida como antijurídica, por transgredir o mandamento prescrito, e recebe o nome de ilícito ou infração tributária. [...]. Atrelada ao antecedente ou suposto da norma sancionadora está a relação deontológica, vinculando, abstratamente, o autor da conduta ilícita ao titular do direito violado.

Portanto, “estudar as infrações é pesquisar o suposto das regras sancionatórias, assim como indagar sobre as sanções é analisar o consequente daquelas normas”.³¹

²⁹ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 106.

³⁰ CARVALHO, 2011, p. 851-852.

³¹ Id., 2012, p. 615.

3.1.1 Sanções decorrentes de infração ou ilícito tributário

Existem diversas espécies de sanções aplicadas em virtude da inobservância dos deveres jurídicos tributários, originadas a depender do critério classificatório eleito.

Consoante os ditames da Lógica Clássica, deve ser adotado tão somente um único critério segregador para a constituição de uma exata classificação. Nesse tocante, Paulo Ayres Barreto³² disciplina que:

Na divisão lógica, as classes coordenadas devem ser formuladas a partir da eleição de um, e somente um, fundamento para divisão (*fundamentum divisionis*). Trata-se de regra ou fundamento aplicável a toda classificação, jurídica ou de qualquer natureza. É fundamento próprio da teoria das classes, que não pode ser descurado nas classificações jurídicas. A eleição, de forma concomitante, de mais de um fundamento para dividir implica a chamada falácia da divisão cruzada.

Diante disso, levando-se em consideração o seu caráter pecuniário, as sanções tributárias, decorrentes do descumprimento da obrigação de pagar tributo, bem como da inobservância de deveres instrumentais, dividem-se em: sanções tributárias pecuniárias e sanções tributárias não-pecuniárias.

As sanções originadas por meio de infração à lei fiscal de cunho pecuniário são genericamente denominadas de multas fiscais. Por seu turno, as sanções tributárias de índole não-pecuniária são aquelas que culminam em restrições de direitos.

Transcorrendo de forma análoga acerca dessa classificação, Heleno Taveira Tôrres³³ alude que:

No espaço das sanções administrativas em matéria tributária, cumpre distinguir as seguintes modalidades: i) sanções patrimoniais (multas) e ii) sanções não-patrimoniais de caráter interventivo, mais conhecidas como ‘sanções políticas’ (restrições de direitos, perdimento, imputações de deveres formais mais gravosos, perda de benefícios). [...].

³² BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 52.

³³ TÔRRES, Heleno Taveira. **Pena de perdimento de bens e sanções interventivas em matéria tributária**. Revista de Estudos Tributários RET, n. 49, maio-jun. 2006, p. 55-76.

A sanção tributária de caráter pecuniário é a mais corriqueira na seara tributária. Apesar da sua elevada carga psicológica, acarretando na não consumação da infração tributária descrita no antecedente, diante do expressivo montante a título de penalidade que deverá ser adimplido, ela se caracteriza como um relevante instrumento punitivo, agravando representativamente o montante da exação fiscal.

Uma vez concretizada a conduta ilícita, irrompe-se um liame obrigacional sancionador, aplicando-se a penalidade pecuniária em níveis percentuais sobre o *quantum* da dívida fiscal, em um valor fixo ou mediante a escolha de uma importância pela autoridade administrativa competente, dentro dos limites mínimo e máximo previamente estabelecidos.

Por outro lado, como desígnio punitivo ao sujeito passivo que procedeu de modo fraudulento na ordem jurídico-tributária, há também a previsão de aplicação de sanções desprovidas de conteúdo pecuniário. Assim, descumprida a obrigação de pagar tributo ou não havendo a observância de deveres instrumentais, instaura-se uma relação jurídica de cunho sancionatório, tendo como consequência a aplicação de sanções restritivas de direitos.

As sanções não-pecuniárias decorrentes de ilícito fiscal, nos últimos anos, vêm sendo foco de análise pela doutrina e jurisprudência, em virtude da sua aplicação indiscriminada, em total dissonância com a Carta Magna, originando as denominadas sanções políticas.

3.2 SANÇÕES POLÍTICAS: MEIOS INDIRETOS DE COBRANÇA FISCAL

Da mesma forma que os tributos devem ser instituídos pelas autoridades políticas nos estritos limites da competência tributária, eles devem ser cobrados pelos meios competentes, em total respeito aos princípios constitucionais, dispondo o sujeito ativo de mecanismos eficazes para tanto.

Não obstante à existência de instrumentos eficientes, no plano administrativo e judicial, para a satisfação do crédito tributário, tem ocorrido uma proliferação da utilização do sistema repressivo como meio indireto de coibir o sujeito passivo a adimplir o seu dever jurídico prestacional.

A Administração Fazendária, mediante o poder de polícia, previsto no artigo 78 do CTN ³⁴, detém competência para fiscalizar as atividades dos seus administrados, possuindo a prerrogativa de aplicar sanções quando verificadas condutas incompatíveis ao interesse público.

Em que pese à relevância da função fiscalizatória estatal, referido poder deve ser utilizado de forma coadunável com os princípios constitucionais, principalmente da legalidade e proporcionalidade.

Corroborando o aqui estabelecido, Heleno Taveira Tôres ³⁵ acentua que:

Num Estado Democrático de Direito, não se pode admitir o poder de polícia como instrumento de confisco ou de restrição de liberdades sem justificativas evidentes. Por isso, tais atos interventivos somente serão legitimados quando for o único modo para atingir a finalidade de garantia do interesse público na espécie. E, desse modo, sempre que respeitados os direitos individuais, bem como, na delimitação das sanções, os princípios de proporcionalidade e de legalidade, o legislador poderá recorrer a uma atuação direta sobre a propriedade ou atividade do administrado, visando a reprimir o abuso praticado mediante impedimentos ou restrições ao exercício de direitos.

Todavia, na seara tributária, tem-se constatado que o Estado-Administração, com o único escopo de satisfazer o adimplemento de créditos tributários, tem se valido, cada vez mais, da utilização de sanções restritivas de direitos, impostas coercitivamente, em total afronta a Carta Magna.

Trata-se das denominadas sanções políticas, que, em geral, caracterizam-se pela “utilização de outros meios que não aqueles próprios para a cobrança do tributo, como forma de direcionar e exercer algum tipo de “poder de pressão” sobre o contribuinte para o pagamento do tributo que nem sempre seria espontâneo, tendo em vista o caso concreto”. ³⁶

³⁴ “Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.” (BRASIL. Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 out. 1966).

³⁵ TÔRES, 2006, p. 55-76.

³⁶ SOUZA, Maria Luiza Jansen Sá Freire de. **Sanções políticas no direito tributário: precedentes e atualidades**. v. 17. n. 28. Rio de Janeiro: Revista SJRJ, 2010, p. 117. Disponível em: <http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista_sjrij/article/viewFile/162/173> Acesso em: 18 mar. 2014.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado ³⁷ acentua que “em Direito Tributário, a expressão sanções políticas corresponde a restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo”.

Ainda tratando do assunto, referido autor alude que:

São exemplos mais comuns de sanções políticas a apreensão de mercadorias sem que a presença física destas seja necessária para a comprovação do que o fisco aponta como ilícito; o denominado regime especial de fiscalização, a recusa de autorização para imprimir notas fiscais, a inscrição em cadastro de inadimplentes com as restrições daí decorrentes, a recusa de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte, a suspensão e até o cancelamento da inscrição do contribuinte no respectivo cadastro, entre muitos outros. ³⁸

Por meio dos exemplos supramencionados, percebe-se que os interesses punitivos confundem-se com os interesses arrecadatários, consagrando-se uma verdadeira ingerência por parte do Estado, que interfere nas liberdades dos particulares com a exclusiva finalidade de garantir a satisfação da dívida tributária.

Maria Ângela Lopes Paulino ³⁹, ao tratar do assunto, leciona que:

A caracterização das sanções políticas pressupõe, cumulativamente, a presença dos seguintes elementos: (i) força “coercitiva” de a Administração Fazendária exigir o cumprimento da obrigação tributária (pagamento do tributo) em face do contribuinte, sem a observância do devido processo legal e (ii) limitação ou ofensa a direito individual, notadamente ao direito à propriedade, à liberdade de trabalho e/ou ao livre exercício da atividade econômica. Tem-se aqui uma ingerência estatal nas liberdades conferidas ao contribuinte no exercício de suas atividades privadas, sem prévio procedimento judicial autorizando-a, com vistas ao recolhimento de tributo não pago, em expressa violação aos artigos 1º, IV (livre iniciativa e valorização do trabalho); 5º, *caput* (inviolabilidade à liberdade e à propriedade), incisos XIII (livre exercício do trabalho, ofício ou profissão), XXII (garantia ao direito de propriedade), XVIII, XIX (liberdade de associação), LIV (ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal); LVII (presunção de inocência); e/ou 170, *caput*, IV e parágrafo único (princípios gerais da atividade econômica), todos da Constituição Federal, conforme as circunstâncias do caso concreto.

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Sanções políticas no direito tributário**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 30, 1998, p. 46.

³⁸ *Ibid.*, p. 47.

³⁹ PAULINO, Maria Ângela Lopes. **As sanções restritivas de direitos e o exercício o poder de polícia: a inconstitucionalidade das sanções políticas como instrumento para coibir o sujeito passivo ao pagamento do tributo**. Revista de Direito Tributário, n. 117. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 4-5. Disponível em: <<http://ibet.provisorio.ws/download/Maria%20Angela%20Paulino.pdf>> Acesso em: 5 fev. 2014.

Essa figura transversal de cobrança do crédito tributário vem sendo objeto de proposta cognocente pela doutrina nos últimos tempos, a qual, em geral, já se manifestou no sentido de repudiar tal praxe, tendo em vista que as sanções políticas “assim se qualificam, quando instituídas não em prol da fiscalização tributária, para controle de fatos tributáveis, mas com a finalidade de constranger o contribuinte, por via indireta, ao recolhimento do tributo”.⁴⁰

3.2.1 Contorno semântico traçado pela doutrina

São inúmeras as justificativas apontadas pela doutrina com o intuito de sustentar a inadmissibilidade do uso das medidas político-sancionatórias e sua conseqüente inconstitucionalidade. Dentre elas, destaca-se a violação aos princípios constitucionais do devido processo legal, da livre iniciativa e livre concorrência, bem como da proporcionalidade.

O princípio do devido processo legal, previsto no artigo 5º, LIV da CF⁴¹, é desrespeitado quando da aplicação das sanções políticas, tendo em vista que essas se caracterizam como uma verdadeira execução da dívida fiscal pelo Estado-Administração, apesar de existir um processo devido e eficaz para tanto.

É preciso ter em conta que a legislação prevê procedimentos para a persecução de eventual dívida fiscal a qual, frise-se, goza de certas prerrogativas, dispondo o sujeito ativo de diversos instrumentos eficientes para a cobrança do débito tributário, quais sejam: (i) a lavratura do Auto de Infração exigindo as penalidades previstas para aquela infração supostamente praticada; (ii) a inscrição do débito na Dívida Ativa do ente tributante; (iii) garantias e privilégios do crédito tributário (arts. 183 e seguintes do CTN); e (iv) o ajuizamento da ação de Execução Fiscal, com todas as vantagens a ela inerentes, mormente a possibilidade de, desde logo, proceder à penhora de bens do executado nos termos da Lei nº 6.830/80, entre outras eventuais medidas tendentes à satisfação do crédito tributário.⁴²

⁴⁰ PAULINO, 2012, p. 6.

⁴¹ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; [...]” (BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 out. 1988).

⁴² PAULINO, 2012, p. 7.

Logo, diante da impontualidade do sujeito passivo, a Administração Fazendária possui mecanismos eficazes para se ter por satisfeito o crédito tributário, não havendo qualquer fundamento constitucional que justifique a aplicação de instrumentos oblíquos de cobrança.

A livre iniciativa, princípio (artigo 5º, XIII da CF ⁴³) e fundamento da República Federativa do Brasil (artigo 1º, IV da CF ⁴⁴) e da ordem econômica (artigo 170 da CF ⁴⁵), caracteriza-se pelo direito de ingressar na atividade econômica. Por sua vez, o princípio da livre concorrência (artigo 170, IV da CF) se refere ao direito dos indivíduos de permanecerem no mercado.

Quando o Estado, visando à satisfação do crédito tributário, aplica meios indiretos coercitivos, como a interdição de estabelecimento, faz com que referidos princípios sejam são transgredidos, vez que impedem que o sujeito passivo exerça sua atividade lícita.

Transcorrendo acerca do assunto, Hugo de Brito Machado alude que “maior absurdo não pode haver, porque isto significa colocar como condição para o exercício da atividade econômica o pagamento do tributo”. ⁴⁶

Portanto, o inadimplemento dos tributos não pode acarretar na impossibilidade do exercício da atividade econômica, que se trata de um direito fundamental. Assim, cabe ao Fisco, consoante já aludido, a satisfação da dívida fiscal mediante os meios já estabelecidos no ordenamento jurídico.

Ainda, alude a doutrina majoritária que a utilização de sanções políticas é expressamente desproporcional, tendo em vista a existência de mecanismos idôneos para a satisfação da dívida fiscal. Segundo Helenilson Cunha Pontes ⁴⁷:

⁴³ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer; [...]” (BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 out. 1988).

⁴⁴ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; [...]” (BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 out. 1988).

⁴⁵ “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: [...] IV – livre concorrência; [...]” (BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 out. 1988).

⁴⁶ MACHADO, 1998, p. 48.

⁴⁷ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 141-143.

O princípio da proporcionalidade, em seu aspecto necessidade, torna inconstitucional também grande parte das sanções indiretas ou políticas impostas pelo Estado sobre os sujeitos passivos que se encontrem em estado de impontualidade com os seus deveres tributários. Com efeito, se com a imposição de sanções menos gravosas, e até mais eficazes (como a propositura de medida cautelar fiscal e ação de execução fiscal), pode o Estado realizar o seu direito à percepção da receita pública tributária, nada justifica validamente a imposição de sanções indiretas como a negativa de fornecimento de certidões negativas de débito, ou inscrição em cadastro de devedores, o que resulta em sérias e graves restrições ao exercício da livre iniciativa econômica, que vão da impossibilidade de registrar atos societários nos órgãos do Registro Nacional do Comércio até a proibição de participar de concorrências públicas. [...] As sanções tributárias podem revelar-se inconstitucionais, por desatendimento à proporcionalidade em sentido estrito [...], quando a limitação imposta à esfera jurídica dos indivíduos, embora arrimada na busca do alcance de um objetivo protegido pela ordem jurídica, assume uma dimensão que inviabiliza o exercício de outros direitos e garantias individuais, igualmente assegurados pela ordem constitucional [...].

À vista do exposto, as medidas político-sancionatórias constituem-se ações desproporcionais, em razão da restrição indevida que geram aos direitos fundamentais. Trata-se, pois, de verdadeira violação e afronta ao princípio constitucional da proporcionalidade, vez que as sanções “impostas antes da cobrança de tributos e para o fim de compelir seu pagamento constituem, à evidência, medidas mais lesivas do que os meios administrativos e judiciais de cobrança dos débitos tributários”.⁴⁸

⁴⁸ MORAES, Germana de Oliveira. **As sanções políticas em direito tributário e o princípio da proporcionalidade**. Revista de Direito Tributário, n. 82. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 236.

4 O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E AS SANÇÕES POLÍTICAS

Tendo em vista a criação de inúmeras espécies de medidas político-sancionatórias, por diversas vezes, o Supremo Tribunal Federal foi provocado para se manifestar acerca da sua legitimidade.

Historicamente, a Corte Suprema tem ratificado a inconstitucionalidade e assegurado a vedação das sanções políticas, em virtude dos princípios constitucionais do devido processo legal, livre iniciativa e exercício, acesso ao judiciário, dentre outros.

Assim sendo, o entendimento jurisprudencial consolidado pela mais alta Corte do país “revela-se favorável às liberdades de iniciativa, atividade econômica e exercício profissional, tomando por ilícitos meios indiretos de cobrança de tributos, que possam levar ao esvaziamento do conteúdo dessas liberdades”.⁴⁹

Adotando posicionamento expressamente contrário aos meios oblíquos de cobrança de tributos, o STF, dentre outras hipóteses, determinou que são incompatíveis com a Carta Magna: a aplicação de restrições na inscrição do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica para compelir o contribuinte inadimplente a pagar o tributo⁵⁰; as restrições contempladas por determinados regimes especiais de controle e fiscalização⁵¹; a condição da concessão de

⁴⁹ BOULOS, Christianne. **Decisão do STF: sanções políticas em matéria tributária**. São Paulo: Última Instância, 2013. Disponível em:

<<http://ultimainstancia.uol.com.br/conteudo/colunas/63297/decisao+do+stf+sancoes+politicas+em+materia+tributaria.shtml>>. Acesso em: 03 fev. 2014.

⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. INSCRIÇÃO NO CADASTRO NACIONAL DE PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE RESTRIÇÕES PARA COMPELIR O CONTRIBUINTE INADIMPLENTE A PAGAR O TRIBUTO DEVIDO. PRECEDENTES. INSCRIÇÃO INAPTA: NECESSIDADE DA ANÁLISE DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. AI 677242 AgR / SP. União e Ana Lucia Rotisserie Ltda. – ME. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. DJ, 12 nov. 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28677242%2ENUME%2E+OU+677242%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/c45tapo>>. Acesso em: 10 mar. 2014.

⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LIBERDADE DE TRABALHO E DE COMÉRCIO E DA LIVRE CONCORRÊNCIA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. RE 567871 AgR / SE. Estado de Sergipe e João Tavares de Andrade. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. DJ, 06 abr. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28567871%2ENUME%2E+OU+567871%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bmpsmvz>>. Acesso em: 10 mar. 2014.

regime especial de tributação à apresentação de certidão de dívida ativa ⁵²; a proibição do contribuinte em débito de imprimir notas fiscais em bloco ⁵³.

Tal posição se justifica, vez que a Administração Fazendária detém em seu poder mecanismos eficazes para a satisfação arrecadatória, diante do descumprimento da obrigação tributária principal ou da inobservância de deveres instrumentais, cabendo-lhe proceder ao lançamento, inscrição em dívida ativa e consequente cobrança judicial, por meio da propositura de execução fiscal.

Perseguindo nessa linha interpretativa, a Corte Suprema consagrou três enunciados de súmulas, favoráveis ao contribuinte, por entender que tais imposições são incompatíveis com a ordem constitucional vigente.

4.1 A INCONSTITUCIONALIDADE: ENTENDIMENTO SUMULADO

Consoante acima exposto, o STF editou três enunciados sumulares repudiando os meios coercitivos indiretos impostos pela Administração Fazendária como forma de coibir o sujeito passivo ao pagamento de tributos. Trata-se de posicionamento antigo, tendo em vista que as Súmulas 70 e 323 foram aprovadas em 1963.

⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental no agravo de instrumento. 2. Tributário. 3. Norma local que condiciona a concessão de regime especial de tributação à apresentação de CND. Meio indireto de cobrança de tributo. Ofensa ao princípio da livre atividade econômica. Precedentes. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. AI 798210 AgR / MG. Vic Transportes Ltda. e Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Gilmar Mendes. DJ, 24 maio 2012. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28798210%2E%2F%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ba3l4su>>. Acesso em: 10 mar. 2014.

⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. DÉBITO FISCAL - IMPRESSÃO DE NOTAS FISCAIS - PROIBIÇÃO - INSUBSISTÊNCIA. Surge conflitante com a Carta da República legislação estadual que proíbe a impressão de notas fiscais em bloco, subordinando o contribuinte, quando este se encontra em débito para com o fisco, ao requerimento de expedição, negócio a negócio, de nota fiscal avulsa. RE 413782 / SC. VARIG S/A – Viação Aérea Rio Grandense e Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Marco Aurélio. DJ, 03 jun. 2005. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28413782%2E%2F%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bv3adho>>. Acesso em: 10 mar. 2014.

A Súmula 70 do STF, que dispõe que “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”⁵⁴, teve como um de seus precedentes o Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 9.698⁵⁵, no qual o Ministro Relator Henrique D’Ávila, acompanhado dos demais, destacou que como o executivo fiscal configura-se o mecanismo adequado para a satisfação da dívida, não há porque o Estado restringir o funcionamento regular da atividade do sujeito passivo para a cobrança do montante devido a título de tributo.

Por seu turno, a Súmula 323 do STF estabelece que “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”⁵⁶. Referido entendimento sumular teve como precedente o Recurso Extraordinário n. 39.933, no qual o Ministro Relator Ari Franco, seguido pelos outros Ministros, dispôs, que “no que diz respeito à apreensão de mercadoria, como forma de cobrança de dívida fiscal, é manifesta a ilegalidade do ato da corrente. Não lhe cabe, na espécie, fazer justiça de mão própria se a lei estabelece a ação executiva fiscal”.⁵⁷

Seguindo o mesmo posicionamento, na sessão plenária de 03.12.1969, foi aprovada a Súmula 547 do STF, cujo teor compreende que “Não é lícito a autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.”⁵⁸

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 13/12/1963. Súmula da Jurisprudência Predominante. Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 56. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Sumula_do_STF__1_a__736.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2014.

⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. NÃO É LÍCITO AO FISCO INTERDITAR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS COM O PROPÓSITO DE OS COMPELIR AO PAGAMENTO DE IMPOSTOS OU MULTAS. [...]. RMS 9698 / GB. M. P. Gonçalves & Cia. Ltda. e Estado da Guanabara. Relator: Ministro Henrique D’Ávila. DJ, 05 nov. 1962. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%289698%2EENUME%2E+OU+9698%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cpuppzo>>. Acesso em: 10 mar. 2014.

⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 13/12/1963. Súmula da Jurisprudência Predominante. Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 143. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Sumula_do_STF__1_a__736.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2014.

⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Arguição de inconstitucionalidade - Recurso em Tribunal Pleno. RE 39933 / AL. Prefeitura Municipal de Major Izidoro e Cia. Agro Mercantil Pedro Carnaúba. Relator: Ministro Ari Franco. DJ, 11 dez. 1958. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2839933%2EENUME%2E+OU+39933%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cp86wy3>>. Acesso em: 10 mar. 2014.

⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 03/12/1969. Súmula da Jurisprudência Predominante. Anexo ao Regimento Interno. DJ de 10/12/1969, p. 5935; DJ de 11/12/1969, p. 5951; DJ de 12/12/1969, p. 5999. Republicação: DJ de 11/6/1970, p. 2383; DJ de 12/6/1970, p. 2407; DJ de 15/6/1970, p. 2439. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Sumula_do_STF__1_a__736.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2014.

De acordo com Maria Luiza Jansen Sá Freire de Souza ⁵⁹:

Tal súmula tem como precedentes julgados nos quais o contribuinte se insurgia quanto a previsões dos decretos-lei n. 5/37, 42/37 e 3.336/41, pelos quais o contribuinte em débito com a Fazenda Nacional estaria impelido de operar nas repartições fiscais federais na compra de selos e estamparias dos impostos de consumo e vendas mercantis; despachar mercadorias nas alfândegas ou mesas de rendas; nem transgredir, por qualquer ou forma, com a Fazenda Pública. Tal dispositivo impunha ao contribuinte o regime do *solve et repete*, que não pode ser tido como entrave a outros procedimentos que não guardam relação com o crédito tributário em discussão, posto que para isso a Fazenda Pública possui meio próprio de Execução Fiscal para pretender cobrar tais débitos. Assim entendeu o então ministro do STF Aliomar Baleeiro no RE 64.054/SP, com fulcro em decisões anteriores no mesmo sentido proferidas pelo também então ministro do STF Gonçalves de Oliveira, ao relatar os acórdãos referentes aos REs n. 60.653 e 60.047. Também o RE n. 60.664/RJ, relatado também pelo então ministro do STF Gonçalves de Oliveira, vem corroborar tal entendimento e compor os precedentes geraram a necessidade de se aprovar a Súmula n. 547.

Em consonância com referidas súmulas, o STJ, na Súmula 127, dispõe que “É ilegal condicionar a renovação da licença de veículo ao pagamento de multa, da qual o infrator não foi notificado”. ⁶⁰

Logo, resta patente a posição dos Tribunais Superiores, principalmente do STF, no sentido de rechaçar as denominadas sanções políticas, não podendo a Fazenda Pública adotar medidas que inviabilizem ou impeçam a atividade econômica objetivando a satisfação da dívida tributária.

Não obstante à existência dessas construções sumulares, ainda há crescente e arbitrária aplicação de sanções políticas, consoante bem acentua Kiyoshi Harada ⁶¹:

Muitos contribuintes, coagidos de forma ilegítima e inconstitucional, acabam abrindo mão do contraditório e, quando possível financeiramente, pagando o que, na verdade, não devem, como meio de manter sua subsistência. A morosa atuação do Judiciário não consegue impedir, a tempo, a aplicação desses instrumentos truculentos editados em nome da eficiência na arrecadação tributária a todo custo. Os fins justificam os meios! O afastamento definitivo, pela Corte Suprema, de determinado instrumento legislativo de coerção indireta para a cobrança do crédito tributário exigível, pode levar dezenas de anos como nos casos adiante mencionados. E nem todas as empresas podem aguardar tanto tempo.

⁵⁹ SOUZA, 2010, p. 121.

⁶⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 14/03/1995. *Súmula da Jurisprudência Predominante*. DJ 23.03.1995. Disponível em: < http://www.stj.jus.br/docs_internet/SumulasSTJ.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2014.

⁶¹ HARADA, Kiyoshi. **Sanções políticas como meio coercitivo indireto de cobrança do crédito tributário**. In: *Jus navegandi*, 2009. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/12656/sancoes-politicas-como-meio-coercitivo-indireto-de-cobranca-do-credito-tributario>>. Acesso em: 20 mar. 2014.

Portanto, tendo em vista a proliferação da utilização das medidas político-sanccionatórias, a Corte Suprema constantemente é invocada a decidir acerca da caracterização ou não de determinada situação como meio transversal de satisfação da dívida fiscal.

4.2 INOVAÇÃO NA JURISPRUDÊNCIA: CONTRAÇÃO DE PRECEDENTE

Em que pese às diversas decisões do STF no sentido de que a imposição das sanções políticas no âmbito tributário está em descompasso com o quanto previsto na Carta Magna, recentemente, no julgamento do RE 550.769⁶², de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, a maioria dos Ministros decidiu de forma contrária às liberdades de iniciativa e exercício profissional, afastando à aplicação de posição jurisprudencial até então firmada.

No julgamento do referido recurso extraordinário, analisou-se a constitucionalidade da exigência contida no artigo 2º, II, do Decreto-Lei 1.593/1977, com redação dada pela Lei 9.822/1999⁶³. A atividade de fabricação de cigarros somente pode ser exercida caso a empresa mantenha seu registro especial na Secretaria da Receita Federal, prevendo tal dispositivo que o mesmo pode ser cancelado, entre outras possibilidades, pelo mero descumprimento de obrigação tributária principal ou deveres instrumentais.

Em face disso, alegou a empresa fabricante de cigarro que tal situação constitui espécie de sanção política, tendo em vista que se caracteriza como uma forma indireta de coibi-la ao pagamento do *quantum* devido a título de tributo.

⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), conheceu e negou provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Gilmar Mendes, Marco Aurélio e Celso de Mello. Ausente, neste julgamento, a Ministra Cármen Lúcia. American Virginia Indústria e Comércio, Importação e Exportação de Tabacos Ltda. e União. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. DJ, 31 maio 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2524898>>. Acesso em: 10 mar. 2014.

⁶³ “Art. 2º - O registro especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela autoridade concedente, se, após a sua concessão, ocorrer um dos seguintes fatos: [...] II - não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal; [...]”(BRASIL. Lei n. 9.822 de 23 de agosto de 1999. Altera dispositivos do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 24 ago. 1999).

Previamente a interposição do referido recurso extraordinário, foi ajuizada ação cautelar, autuada sob o n. 1.657, objetivando a atribuição de efeito suspensivo ao recurso, em virtude da decisão de segunda instância ter sido desfavorável a empresa.

No julgamento da ação cautelar, o Pleno da Corte Suprema entendeu, por maioria (sete votos a quatro), pela constitucionalidade do dispositivo, ressaltando o Ministro Relator para o acórdão, Antonio Cezar Peluso, que a previsão legal em exame não se caracteriza como medida político-sancionatória:

[...] estou convencido de que se não configura, aqui, caso estreme de sanção política, diante, não só da finalidade jurídica autônoma de que se reveste a norma, em tutela da livre concorrência, mas também de sua razoabilidade, porque, conforme acentua TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, coexistem aqui os requisitos da necessidade (“em setor marcado pela sonegação de tributos, falsificação do produto, o aproveitamento de técnicas capazes de facilitar a fiscalização e a arrecadação é uma exigência indispensável”), da adequação (“o registro especial sob condição de regularidade fiscal, é específico para a sua destinação, isto é, o controle necessário da fabricação de cigarros”) e da proporcionalidade (não há excesso, pois a prestação limita-se “ao suficiente para atingir os fins colimados”).⁶⁴

Nesse mesmo sentido foi o entendimento em sede da ADI 173⁶⁵ e no julgamento do aludido recurso extraordinário, nos quais restou consignado que a restrição ao exercício da atividade econômica não seria desproporcional quando se tem o fito de combater a vantagem concorrencial das estruturas empresariais inadimplentes, atendendo, tais circunstâncias, aos

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 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 conseqüente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos. AC 1657 MC / RJ. American Virginia Indústria e Comércio, Importação e Exportação de Tabacos Ltda. e União. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Relator para o acórdão: Ministro Cezar Peluso. DJ, 30 ago. 2007. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>>. Acesso em: 10 mar. 2014.

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [...] AÇÃO CONHECIDA QUANTO À LEI FEDERAL 7.711/1988, ART. 1º, I, III E IV, PAR. 1º A 3º, E ART. 2º. 1. [...] 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 / DF. Confederação Nacional da Indústria – CNI e Congresso Nacional e Presidente da República. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. DJ, 19 mar. 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+173%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+173%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bc9z9sk>>. Acesso em: 10 mar. 2014.

parâmetros constitucionais. Trata-se, portanto, da aplicação ao caso da técnica da contração do precedente, denominada de *distinguishing*.⁶⁶

Não obstante a decisão proferida, entendimentos dissidentes surgiram na doutrina com supedâneo nos votos divergentes proferidos pelos Ministros Gilmar Mendes, Marco Aurélio e Celso de Mello, no RE 550.769, segundo os quais referido caso possui expressa natureza de medida político-sancionatória, em total descompasso com linha interpretativa até então ajustada pelo Pretório Excelso.

Isso porque, além da natureza nociva do produto e a defesa da concorrência não servirem de base para a constitucionalidade da previsão, o Estado-Administração dispõe de instrumentos eficazes que garantem o crédito tributário. Assim sendo, a exigência tributária sob análise não diverge das situações previstas nas Súmulas 70, 323 e 547 do STF.

Nesse compasso, Maria Ângela Lopes Paulino⁶⁷ alude que:

Com as devidas escusas de estilo, a exceção firmada pela Corte Suprema não revela a mais acertada, merecendo severas críticas, visto que i) a Administração Fazendária não é dotada de competência para combater práticas empresariais que configurem comportamento anticoncorrencial, cuja análise compete a órgãos próprios, especificamente ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE e à Secretaria de Direito Econômico, nos termos da Lei nº 8.884/94; bem como, ii) descumpridas as obrigações tributárias, ainda que reiteradamente, o Fisco dispõe de meios legítimos para exigí-las, lembrando aqui da função jurisdicional do Poder Judiciário, investido da competência institucional de exigir, coercitivamente, condutas devidas.

Apesar dessa referida decisão configurar por legítima a possibilidade de a Administração impedir o exercício de atividade empresarial pela impontualidade do sujeito passivo, não se pode esquecer que, há mais de 50 anos, a Corte Suprema defende a inconstitucionalidade da aplicação de medidas restritivas de direitos como forma de coagir o pagamento de tributo, em prol dos direitos e garantias constitucionais.

Assim sendo, em razão desse entendimento ser singular e recente na esfera jurisprudencial, necessário se faz aguardar os rumos que a jurisprudência do STF tomará, bem como a postura da Administração Fazendária em face dessa concepção perfilhada.

⁶⁶ “Fala-se em *distinguishing* (ou *distinguish*) quando houver distinção entre o caso concreto (em julgamento) e o paradigma, seja porque não há coincidência entre os fatos fundamentais discutidos e aqueles que serviram de base à *ratio decidendi* (tese jurídica) constante no precedente, seja porque, a despeito de existir uma aproximação entre eles, alguma peculiaridade no caso em julgamento afasta a aplicação do precedente.” (DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula S.; OLIVEIRA, Rafael A. de. **Curso de direito processual civil**. 8. ed. 2. v. Salvador: JusPODIVM, 2013, p. 454).

⁶⁷ PAULINO, 2012, p. 11.

5 CONCLUSÃO

Diante da impontualidade do sujeito passivo, constata-se que a Administração Fazendária possui mecanismos eficazes para fins de satisfação arrecadatória, tanto no âmbito administrativo quanto no judicial. Isso porque, da mesma forma que os tributos devem ser instituídos pelas autoridades políticas nos estritos limites da competência tributária, eles devem ser cobrados pelos meios competentes, em total respeito aos ditames constitucionais.

Assim sendo, formalizado e definitivamente constituído o crédito tributário, seja pela notificação da autoridade administrativa competente acerca do lançamento tributário ou pelo próprio sujeito passivo da relação jurídico-tributária, e não havendo o pagamento do *quantum* devido a título de tributo, o sujeito ativo poderá lavrar auto de infração, inscrever o débito em dívida ativa e promover a consequente execução fiscal.

Não obstante o curso regular de satisfação do crédito tributário previsto pela legislação, o Estado tem se valido, cada vez mais, das denominadas sanções políticas.

Dessa feita, são crescentes as situações em que, descumprido o dever jurídico-tributário de natureza patrimonial (obrigação de pagar tributo) ou não patrimonial (inobservância de deveres instrumentais), o Estado-Administração, ao invés de utilizar os mecanismos legais, tem aplicado, para a persecução da dívida fiscal, sanções desprovidas de conteúdo pecuniário, as quais culminam em restrições de direitos.

Tal praxe ofende diretamente os princípios norteadores do direito, vez que as medidas sancionatórias decorrentes de infração ou ilícito tributário, de índole pecuniária ou não, devem ser aplicadas de forma coadunável com os direitos e garantias constitucionais.

Confundem-se, portanto, os interesses punitivos com os interesses arrecadatórios, constituindo-se uma verdadeira ingerência estatal, que interfere nas liberdades dos particulares com a exclusiva finalidade de garantir a satisfação da dívida tributária.

Por meio do presente trabalho, constata-se que a doutrina majoritária rechaça tal instrumento coercitivo indireto de cobrança de tributo, dentre outros fundamentos, por expressa violação aos princípios do devido processo legal, da livre iniciativa e livre concorrência, bem como da proporcionalidade.

Perseguindo nesse mesmo entendimento, verifica-se que o Supremo Tribunal Federal, historicamente, tem ratificado a inconstitucionalidade das medidas político-sancionatórias, consagrando, inclusive, três enunciados de súmulas, favoráveis ao contribuinte, por entender que tais imposições estão em descompasso com a ordem constitucional vigente.

Em que pese às diversas decisões citadas ao longo do estudo em tela, as quais afirmam a incompatibilidade da imposição das sanções políticas no âmbito tributário com a Carta Magna, recentemente, a Corte Suprema inovou na órbita jurisprudencial, decidindo de forma contrária às liberdades de iniciativa e exercício profissional.

Todavia, essa recente decisão proferida pelo STF trata-se de apenas um caso isolado e julgado de forma não unânime. Assim, não se pode olvidar que a postura até então consolidada pela mais alta Corte do país, nos últimos 50 anos, é no sentido da inconstitucionalidade da aplicação de medidas restritivas de direitos como forma de coibir o pagamento de tributo, em consonância com o contorno semântico traçado pela doutrina.

Destarte, errôneo é concluir que houve a superação do precedente jurisprudencial, sendo necessário acompanhar os deslindes que a linha jurisprudencial do Pretório Excelso seguirá, bem como a postura da Administração Fazendária diante desse entendimento adotado.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011.

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. **Retificação de certidão de dívida ativa**. In: VI Congresso Nacional de Estudo Tributário. São Paulo: Noeses, 2009.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 1. ed. São Paulo: Noeses.

BRASIL. Lei n. 9.822 de 23 de agosto de 1999. Altera dispositivos do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 24 ago. 1999**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19822.htm>. Acesso em: 10 mar. 2014.

BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 5 out. 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 25 mar. 2014.

BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 24 set. 1980**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm>. Acesso em: 20 mar. 2014.

BRASIL. Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 jan. 1973**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869.htm>. Acesso em: 20 mar. 2014.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 31 out. 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> . Acesso em: 13 fev. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 127. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/SumulasSTJ.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 70. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Sumula_do_STF__1_a__736.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 323. Disponível em:
<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Sumula_do_STF__1_a__736.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 547. Disponível em:
<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Sumula_do_STF__1_a__736.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 550.769. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. DJ, 31 maio 2013. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2524898>>. Acesso em: 10 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 798210 AgR / MG. Relator: Ministro Gilmar Mendes. DJ, 24 maio 2012. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28798210%2ENU%2E%2E+OU+798210%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ba314su>>. Acesso em: 10 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 567871 AgR / SE. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. DJ, 06 abr. 2011. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28567871%2ENU%2E%2E+OU+567871%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bmpsmvz>>. Acesso em: 10 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 677242 AgR / SP. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. DJ, 12 nov. 2009. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28677242%2ENU%2E%2E+OU+677242%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/c45tapo>>. Acesso em: 10 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 173 / DF. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. DJ, 19 mar. 2009. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+173%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+173%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bc9z9sk>>. Acesso em: 20 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AC 1657 MC / RJ. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Relator para o acórdão: Ministro Cezar Peluso. DJ, 30 ago. 2007. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>>. Acesso em: 10 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 413782 / SC. Relator: Ministro Marco Aurélio. DJ, 03 jun. 2005. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28413782%2ENUME%2E+OU+413782%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bv3adho>>. Acesso em: 10 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RMS 9698 / GB. Relator: Ministro Henrique D' Ávila. DJ, 05 nov. 1962. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%289698%2ENUME%2E+OU+9698%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cpuppzo>>. Acesso em: 10 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 39933 / AL. Relator: Ministro Ari Franco. DJ, 11 dez. 1958. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2839933%2ENUME%2E+OU+39933%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cp86wy3>>. Acesso em: 10 mar. 2014.

BOULOS, Christianne. **Decisão do STF: sanções políticas em matéria tributária**. São Paulo: Última Instância, 2013. Disponível em:
<<http://ultimainstancia.uol.com.br/conteudo/colunas/63297/decisao+do+stf+sancoes+politicas+em+materia+tributaria.shtml>>. Acesso em: 03 fev. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **Segurança jurídica no novo CARF**. Disponível em:
<<http://www.ibet.com.br/seguranca-juridica-no-novo-carf-por-paulo-de-barros-carvalho/>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

_____. **Lançamento por homologação - decadência e pedido de restituição**. Repertório IOB Jurisprudência, n. 3, 1997.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. São Paulo: Dialética, 2003.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula S.; OLIVEIRA, Rafael A. de. **Curso de direito processual civil**. 8. ed. 2. v. Salvador: JusPODIVM, 2013.

HARADA, Kiyoshi. **Sanções políticas como meio coercitivo indireto de cobrança do crédito tributário**. In: *Jus navegandi*, 2009. Disponível em:
<<http://jus.com.br/artigos/12656/sancoes-politicas-como-meio-coercitivo-indireto-de-cobranca-do-credito-tributario>>. Acesso em: 20 mar. 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Decadência e Lançamento por Homologação Tácita no Artigo 150 do CTN**. Estudos doutrinários, 2004. Disponível em:

<http://qiscombr.winconnection.net/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=128>. Acesso em: 28 fev. 2014.

_____. **Sanções políticas no direito tributário**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 30, 1998.

MARQUES, José Frederico. **Instituições de direito processual civil**. 2. ed. São Paulo: Forense, 1962.

MORAES, Germana de Oliveira. **As sanções políticas em direito tributário e o princípio da proporcionalidade**. Revista de Direito Tributário, n. 82. São Paulo: Malheiros, 2001.

PAULINO, Maria Ângela Lopes. **As sanções restritivas de direitos e o exercício o poder de polícia: a inconstitucionalidade das sanções políticas como instrumento para coibir o sujeito passivo ao pagamento do tributo**. Revista de Direito Tributário, n. 117. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 4-5. Disponível em:
<<http://ibet.provisorio.ws/download/Maria%20Angela%20Paulino.pdf>> Acesso em: 5 fev. 2014.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário**. 12. ed. 3. v. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SOUZA, Maria Luiza Jansen Sá Freire de. **Sanções políticas no direito tributário: precedentes e atualidades**. v. 17. n. 28. Rio de Janeiro: Revista SJRJ, 2010. Disponível em:
<http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista_sjrz/article/viewFile/162/173> Acesso em: 18 mar. 2014.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2012.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Pena de perdimento de bens e sanções interventivas em matéria tributária**. Revista de Estudos Tributários RET, n. 49, maio-jun. 2006.

VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.