

Sanções políticas tributárias contra o contribuinte inadimplente

Maurílio Galvão da Silva Júnior
Advogado da CAIXA em Rondônia
Pós-graduado em Direito Tributário
Pós-graduado em Direito Civil

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo encontrar um enquadramento jurídico que possa identificar e obstar a sanção política tributária, propiciando elementos técnicos para uso em defesas judiciais ou administrativas contra a Fazenda Pública, quando esta compele o contribuinte inadimplente ao efetivo pagamento do tributo ou ao cumprimento de uma obrigação acessória, utilizando-se, para tanto, das chamadas sanções políticas.

Palavras-chave: Sanções políticas. Contribuinte inadimplente. Direito tributário. Vedação constitucional.

RESUMEN

Este estudio tiene como objetivo encontrar un marco legal que puede identificar y prevenir la sanción política tributaria, proporcionando elementos técnicos para su uso en las defensas judiciales o administrativas contra la Hacienda Pública, cuando se obliga al contribuyente en mora con el pago efectivo del impuesto o el cumplimiento de una obligación accesoria, utilizando, para ello, pide sanciones políticas.

Palabras clave: Políticas de sanciones. Contribuyente moroso. Derecho Fiscal. Sello Constitucional.

Introdução

O tema proposto pertence à área tributária e visa elucidar até que ponto seria ou não constitucional a imposição de restrições e impedimentos aos contribuintes inadimplentes, com a finalidade de compeli-los ao pagamento de tributos, abordando o que a doutrina e jurisprudência denominam de *sanções políticas*. Esta é a questão da pesquisa: pode a Fazenda Pública utilizar-se de sanções políticas contra o contribuinte inadimplente?

A pesquisa se propõe, de forma ampla, a encontrar um enquadramento jurídico que possa identificar e obstar a sanção política tributária, propiciando elementos técnicos para uso em defesas judiciais ou administrativas contra a Fazenda Pública, quando esta compele o contribuinte inadimplente ao efetivo pagamento do tributo ou ao cumprimento de uma obrigação acessória, utilizando-se, para tanto, das chamadas sanções políticas.

De forma específica, o estudo tem como objetivo expor o conceito de sanção política, esclarecendo se há ou não respaldo na Constituição Federal de 1988, bem como nas principais produções legislativas nacionais, sem, contudo, olvidar-se de abordar o entendimento jurisprudencial pátrio.

Assim, discorrer sobre o uso de sanções políticas contra o contribuinte inadimplente, esclarecendo o que são essas sanções, indicando exemplos e abordando a possibilidade ou impossibilidade do seu uso por parte da Fazenda Pública, possibilitará melhor compreensão sobre as diversas formas de restrições a direitos do contribuinte à luz do ordenamento jurídico pátrio.

1 Sanção tributária

Inicialmente, cumpre esclarecer o conceito de sanção tributária, para que, a partir disso, possa-se diferenciá-la da sanção política tributária.

Pois bem, em direito tributário a sanção constitui-se em reprimenda ao comportamento do contribuinte em desconformidade com o previsto nas normas cogentes.

A lavratura de autos de infrações e a pertinente aplicação de multas são exemplos dessa exação estatal, sendo formas de desestimular atitudes ilícitas de certos contribuintes.

O Código Tributário Nacional (CTN), por intermédio de seu artigo 113, § 3º, prevê sanções por infrações formais, estipulando que a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Assim, em tese, as sanções tributárias previstas em lei são passíveis de aplicação ao contribuinte inadimplente, mas o mesmo não ocorre em relação às sanções políticas tributárias.

2 Sanções políticas tributárias

Sanções políticas tributárias são as restrições e impedimentos impostos aos contribuintes com a finalidade de compeli-los ao pagamento de tributos, sem, contudo, haver prévio proces-

so, seja judicial ou administrativo, que garanta ao contribuinte o pleno exercício da ampla defesa e do contraditório.

Veja-se que a Fazenda Pública, na prática, utiliza-se de forma coercitiva oblíqua de cobrança dos débitos fiscais, limitando por vezes direitos de propriedade, o livre exercício da atividade econômica ou a liberdade de trabalho, sendo exemplos dessas sanções a interdição de estabelecimento, apreensão de mercadorias, a negativa de fornecimento de autorização para impressão de notas fiscais, a retenção de veículos automotores por ausência de pagamento de IPVA, o protesto de certidão de dívida ativa (CDA), entre outros.

Nesse cenário arbitrário restaria o contribuinte tolhido do direito de tomar ciência dos termos da imputação do débito fiscal e sem a possibilidade de se contrapor à referida exigência, a qual lhe é imposta sumariamente.

Observe-se que o Fisco, ao utilizar-se de tais sanções políticas, acaba não se submetendo ao rito da execução fiscal – meio próprio para executar seus créditos tributários, fomentando condição para que o contribuinte possa rebelar-se contra essa exação na via judiciária.

A seguir evidenciar-se-á se existe ou não respaldo constitucional para essa prática estatal, sem, contudo, olvidar-se de colher os ensinamentos doutrinários sobre a questão.

3 Sanção política tributária à luz da Constituição Federal

Buscando-se elementos capazes de repelir a atitude da Fazenda Pública e analisando-se a sanção política à luz da Constituição Federal (CF), percebe-se não ter havido amparo pelo legislador constituinte. Explica-se.

A Constituição visou garantir o livre exercício de trabalho, ofício ou profissão, em seu artigo 5º, inciso XIII, bem como a liberdade do exercício de atividade econômica, vide artigo 170, parágrafo único, não se amoldando o exercício da sanção política tributária nesse contexto.

A bem da verdade, quando se analisa o procedimento de invasão a direitos, como, por exemplo, da propriedade (nas retenções de veículos por ausência do pagamento de imposto), percebe-se que a sanção expropria bens e direitos, sem que para isso se submeta previamente ao crivo do Judiciário, em perfeita desarmonia com as garantias constitucionais, a exemplo da inviolabilidade da propriedade – artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal –, sem o devido processo legal (artigo 5º, LIV, CF) e o respeito à presunção de inocência inserta no seu inciso LVII.

Os referidos argumentos são de suma importância para um debate na via judicial, pois o Poder de Tributar encontra limites na própria Constituição Federal.

Mas realça-se que, apesar de ser inconstitucional qualquer ensaio ou efetividade de sanção política tributária pela Fazenda Pública, esta não restaria prejudicada na busca das satisfações de seus créditos e obrigações acessórias, pois dispõe da via executiva da Lei nº 6.830/80 – Lei de Execução Fiscal –, podendo propor diretamente a ação executiva fiscal ou até mesmo a medida cautelar fiscal.

4 A visão da Fazenda Pública sobre o tema

A Fazenda Pública, em sua defesa, sustenta a tese de conduta necessária à manutenção das benesses da vida no Estado. Veja-se o raciocínio desse argumento a seguir.

Até um tempo atrás, pensava-se a tributação como um mal necessário, até que começou-se a trabalhar com a ideia de que pagar tributo é o que viabiliza a vida civilizada, em que o tributo seria o ‘preço’ de se viver em sociedade.

O tributo, portanto, é um bem e não um mal individual. A tributação, nesse aspecto, faria parte da vida, na qual se exige do Estado a materialização dos direitos fundamentais – escolas para efetivar o direito à educação, hospitais para o direito à saúde etc.

Contudo, para que o Estado garanta esses benefícios da vida em sociedade é preciso que haja recursos financeiros, o que, em grande parte, advém da arrecadação tributária. Em resumo, ter recursos é um pressuposto para se garantir a universalização de políticas sociais.

Nessa visão arrecadatória, ter esses benefícios seria um direito, e pagar tributo, um dever. Logo, ambos estariam no mesmo nível de relevância.

Assim, não seria forçoso concluir que a arrecadação tributária seria um interesse não só do Estado, mas de todos aqueles que vivem em sociedade, pois, em tese, quanto mais o Estado arrecadasse, mais benefícios o povo teria.

Dessa forma, após todo esse arrazoado, a Fazenda Pública defende o uso das chamadas sanções políticas tributárias (com a roupagem de “forma alternativa de cobrança”), como forma legítima de exigência do crédito tributário ou obrigação acessória, de forma menos gravosa ao Erário.

É nesse raciocínio fiscal que exsurge a ideia de que, quanto menos a Fazenda Pública despender na busca da satisfação do

seu crédito, mais recursos financeiros poderão ser destinados em benefício a todos.

Como exemplo dessa conduta pode-se citar a Lei nº 19.971, de 27 de dezembro de 2011, do Estado de Minas Gerais, que instituiu formas alternativas de cobrança do crédito tributário estadual, prevendo no § 1º do seu art. 2º o seguinte:

Art. 2º Fica a Advocacia-Geral do Estado – AGE – autorizada a não ajuizar ação de cobrança judicial de crédito do Estado e de suas autarquias e fundações cujo valor seja inferior a 17.500 Ufemgs (dezesete mil e quinhentas Unidades Fiscais do Estado de Minas Gerais), observados os critérios de eficiência administrativa e de custos de administração e cobrança previstos em regulamento.

§ 1º A AGE deverá utilizar meios alternativos de cobrança dos créditos de que trata este artigo, podendo inscrever o nome do devedor no Cadastro Informativo de Inadimplência em relação à Administração Pública do Estado de Minas Gerais – Cadin-MG – ou em qualquer cadastro informativo, público ou privado, de proteção ao crédito, bem como promover o protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa.

Nesse passo, o protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa, passível de arguição de exemplo de sanção política tributária, constituir-se-ia numa ferramenta eficaz para a redução das ações judiciais, podendo ser utilizado para débitos de pequenos valores, cuja execução fiscal seria muito onerosa para todos, fisco e contribuinte.

Por oportuno, registra-se a existência da Lei Federal nº 9.492/1997, alterada pela de nº 12.767/2012, que incluiu no rol de títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se manifestou sobre o assunto, por ocasião do julgamento do REsp 1.126.515, de 16 de dezembro de 2013, afirmando que esse tipo de protesto seria um excelente meio de cobrança extrajudicial, ao tempo que a lei de execução fiscal não vedaria a adoção dessa prática, esclarecendo ao fim que *a inscrição em dívida ativa, que justifica a emissão da CDA, pressupõe a participação do devedor, seja por meio de impugnação e recurso administrativo contra o lançamento de ofício, seja pela entrega de documento de confissão de dívida.*

4.1 O protesto da CDA

Aprofundando o tema do protesto da CDA, o Procurador da Fazenda Nacional Dr. Renato César Guedes Grilo faz rele-

vantes anotações em sua obra *Manual do Procurador da Fazenda Nacional*, a qual, por isso mesmo, é relevante fonte de consulta para compreender como a Fazenda Pública, e, neste caso, a nacional, ocupa-se do assunto. É o que será abordado neste tópico.

Nessa senda, a Fazenda Pública Nacional considera que o protesto constitui meio alternativo para o cumprimento da obrigação, além de representar instrumento para constituir em mora ou comprovar a inadimplência do devedor.

Embasada no citado julgamento do REsp 1.126.515, a Administração Pública Federal coaduna com o entendimento de que a Lei nº 9.492/1997 não disciplina somente o protesto de títulos cambiais, tampouco versa apenas sobre relações de Direito Privado. Também concorda que a natureza bifronte do protesto viabiliza sua utilização, inclusive para a CDA e as decisões judiciais condenatórias transitadas em julgado, não cabendo ao juiz substituir o administrador público na opção política de protestar os créditos públicos: o prestígio à eficiência administrativa na cobrança de valores menores.

Contudo, muito embora o Código de Processo Civil (art. 586, VIII) e a Lei de Execuções Fiscais (6.830/80) atribuam exequibilidade à CDA, compondo o rol dos títulos executivos extrajudiciais apto a viabilizar o ajuizamento da Execução Fiscal – levando à conclusão de que, sob um restrito enfoque, efetivamente não haveria necessidade do protesto –, a Administração Pública, em todas as esferas federativas, vem reiterando sua intenção de adotar o protesto como meio alternativo extrajudicial para buscar a satisfação de sua pretensão creditória, especialmente para dívidas consideradas de pequeno valor, que estão abaixo do custo de movimentação do órgão judicial de cobrança.

No caso da União, segundo estudos realizados pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), em ações de execução de dívidas menores do que R\$ 21,7 mil dificilmente se consegue recuperar valor igual ou superior ao custo do processo judicial. Dessa forma, a Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2012, estabeleceu:

Art. 1º Determinar:

I - a não inscrição na Dívida Ativa da União de débito de um mesmo devedor com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais); e

II - o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Assim, na esfera das Dívidas Ativas da União até R\$ 20 mil reais, o protesto se revela como um eficaz instrumento para cobrança extrajudicial, tendo em mente que tais débitos não seriam judicialmente perseguidos, por uma questão de eficiência administrativa.

Nesse ponto de vista, o protesto da CDA não seria uma mera escolha entre a via judicial e a extrajudicial, mas em verdade, quando o valor do débito sequer cobre os custos para a movimentação do aparato judicial, esse meio de cobrança não se encontraria franqueado, sob pena de prejudicar a eficiência administrativa.

E é nesse cenário que o protesto surge como um instrumento extrajudicial, tecnicamente eficaz na recuperação das dívidas ativas da União, Estados e Municípios.

Aliado a essa argumentação de eficiência administrativa, o Fisco Nacional sustenta a tese de que a CDA é um título produzido em contraditório, pois não seria resultado de um ato unilateral do Estado, mas sim o resultado de um processo administrativo judicioso, no qual existem instâncias julgadoras das impugnações e recursos dos contribuintes, no caso dos tributos de lançamento de ofício, ou mesmo a efetiva participação do contribuinte, nos casos de confissão de dívida ou em tributos sujeitos a lançamento por homologação ou declaração.

Ademais, sustenta-se que o protesto da CDA encontra arrimo também no *II Pacto Republicano de Estado por um sistema de Justiça mais acessível, ágil e efetivo*, o qual, publicado no Diário Oficial da União de 26 de maio de 2009, conclama, entre suas *matérias prioritárias*, o seguinte:

Anexo “Matérias Prioritárias”

2 - Agilidade e efetividade da prestação jurisdicional [...]

2.11 - Revisão da legislação referente à cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, com vistas à racionalização dos procedimentos em âmbito judicial e administrativo.

Por fim, dentro do ponto de vista da Fazenda Pública, o uso do protesto da CDA atenuaria a sobrecarga do Poder Judiciário, igualmente como já o faz o *Cadastro informativo de créditos não quitados do setor público federal (CADIN, Lei nº 10.522/2002)*, não existindo qualquer impedimento na coexistência de institutos de direito totalmente diversos e inconfundíveis (cobrança extrajudicial e execução fiscal), além de inexistir regra que obrigue apenas ao credor público a utilização de uma única forma de cobrança.

4.2 Matérias de defesa dos contribuintes no protesto da CDA

Como já abordado, a Lei nº 12.767/12 alterou o parágrafo único do artigo 1º da Lei 9.492/97 e acabou com a falta de previsão legal, autorizando o protesto de certidão de dívida ativa pelo Fisco. A partir de então, a Fazenda Pública se defende dizendo que o protesto da CDA está previsto em lei e é um meio eficaz de arrecadar e de compelir o contribuinte a recolher tributos.

Mesmo assim, a vigência da referida lei não foi suficiente para finalizar a discussão, criando relevantes teses de defesa para o contribuinte protestado. Isso porque pode-se arguir que a Lei nº 12.767 é inconstitucional por ter desrespeitado o processo legislativo. Explica-se.

A lei decorre da conversão da Medida Provisória nº 577, de 29 de agosto de 2012, referente à extinção das concessões de serviço público de energia elétrica e à prestação temporária de serviço sobre a intervenção para adequação do serviço público de energia elétrica. E, sendo assim, não há qualquer relação de afinidade lógica entre a matéria tratada pela medida provisória e o protesto da CDA.

Essa matéria foi incluída durante a tramitação do projeto de lei de conversão no Congresso Nacional, e essa inclusão de matéria estranha à tratada na medida provisória afronta o devido processo legislativo (arts. 59 e 62, da CF) e o princípio da separação dos Poderes (art. 2º, da CF), já que foram introduzidos elementos substancialmente novos e sem qualquer pertinência temática com aqueles tratados na medida provisória apresentada pelo Presidente da República, que detém, com exclusividade, competência para aferir o caráter de relevância e urgência das matérias que devem ser veiculadas por esse meio.

O entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) quanto aos vícios em matéria de iniciativa legislativa deve ser aplicado à conversão de medida provisória em lei, posto que nos dois casos a conveniência e necessidade são intransferíveis a outros Poderes, de modo que a sua usurpação atenta contra a ordem constitucional, e nem mesmo a sanção por parte do Executivo, ente a quem cabia propor a lei, convalida o vício.

É nesse sentido o entendimento do STF:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI MINEIRA N. 13.054/1998. EMENDA PARLAMENTAR. INOVAÇÃO DO PROJETO DE LEI PARA TRATAR DE MATÉRIA DE INICIATIVA DO CHEFE DO PODER EXECUTIVO. CRIAÇÃO DE QUADRO DE ASSISTENTE JURÍDICO DE

ESTABELECIMENTO PENITENCIÁRIO E SUA INSERÇÃO NA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DE SECRETARIA DE ESTADO. EQUIPARAÇÃO SALARIAL COM DEFENSOR PÚBLICO. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL E MATERIAL. OFENSA AOS ARTS. 2º, 5º, 37, INC. I, II, X E XIII, 41, 61, § 1º, INC. II, ALÍNEAS A E C, E 63, INC. I, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. Compete privativamente ao Chefe do Poder Executivo a iniciativa de leis que disponham sobre as matérias previstas no art. 61, § 1º, inc. II, alíneas a e c, da Constituição da República, sendo vedado o aumento das despesas previstas mediante emendas parlamentares (art. 63, inc. I, da Constituição da República). 2. A atribuição da remuneração do cargo de defensor público aos ocupantes das funções de assistente jurídico de estabelecimento penitenciário é inconstitucional, por resultar em aumento de despesa, sem a prévia dotação orçamentária, e por não prescindir da elaboração de lei específica. 3. A sanção do Governador do Estado à proposição legislativa não afasta o vício de inconstitucionalidade formal. 4. A investidura permanente na função pública de assistente penitenciário, por parte de servidores que já exercem cargos ou funções no Poder Executivo mineiro, afronta os arts. 5º, caput, e 37, inc. I e II, da Constituição da República. 5. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente (ADI 2113/MG Minas Gerais, Relatora Ministra Carmen Lúcia, j. 04.03.2009, Tribunal Pleno, DJe divulg. 20.08.2009, public. 21.08.2009, grifos nossos).

Se não bastasse, a Lei Complementar nº 95, de 1998 (*Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona*), disciplina em seu artigo 1º e parágrafo único, *in verbis*:

Art. 1º A elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis obedecerão ao disposto nesta Lei Complementar. Parágrafo único. As disposições desta Lei Complementar aplicam-se, ainda, às medidas provisórias e demais atos normativos referidos no art. 59 da Constituição Federal, bem como, no que couber, aos decretos e aos demais atos de regulamentação expedidos por órgãos do Poder Executivo.

Essa mesma Lei Complementar rege em seu artigo 7º o seguinte:

Art. 7º O primeiro artigo do texto indicará o objeto da lei e o respectivo âmbito de aplicação, observados os seguintes princípios:

- I - excetuadas as codificações, cada lei tratará de um único objeto;
- II - a lei não conterá matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão;
- III - o âmbito de aplicação da lei será estabelecido de forma tão específica quanto o possibilite o conhecimento técnico ou científico da área respectiva;
- IV - o mesmo assunto não poderá ser disciplinado por mais de uma lei, exceto quando a subsequente se destine a complementar lei considerada básica, vinculando-se a esta por remissão expressa (grifos nossos).

Desse modo, o art. 7º deixa claro os requisitos para formulação de todos os textos legais no país, devendo neles estar indicado “o objeto da lei e o respectivo âmbito de aplicação”, sem embargo de que “cada lei tratará de um único objeto”, bem como de que “a lei não conterá matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão”.

Sendo assim, é flagrante o vício da lei de conversão da Medida Provisória nº 577/2012, visto que também viola a Lei Complementar nº 95/98. Nesse contexto, repita-se, evidenciada a ilegalidade do processo legislativo que a produziu, padece a Lei nº 12.767/2012 de vício na parte que não cumpre a determinação da Lei Complementar nº 95/98, razão pela qual não há que se falar em possibilidade de protesto da CDA.

Recorda-se que a multicitada Lei nº 12.767 permite o protesto da CDA a todos os entes federativos, o que pode ser na esfera municipal com o ISS ou IPTU, ou estadual com o ICMS ou IPVA ou até federal com exemplos do IPI, PIS, Cofins e Imposto de Renda. Sendo assim, o fundamento da inconstitucionalidade se aplica em todas as esferas e pode ser alegado a todo e qualquer protesto de CDA.

Além disso, a função basilar do protesto é provar a impontualidade e o inadimplemento do devedor, constituindo-o em mora. Já a da CDA, não é constituí-lo em mora, mas executá-lo, pois a Dívida Ativa da Fazenda Pública abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato (art. 2º, § 2º, da Lei nº 6.830/80), revelando a desnecessidade de realizar o protesto para o fim específico de constituí-lo em mora, sendo a mera ausência do recolhimento na data do vencimento já configuração da mora (art. 202, II, do CTN). Resulta daí que falta interesse do Fisco em protestá-la previamente para poder proceder à execução.

Não há razão para protestar uma CDA a fim de provar o inadimplemento e o descumprimento de dívida se ela por si só

já prova essas mesmas coisas. Não há motivo, portanto, para que a Fazenda Pública, por exemplo, sirva-se do protesto para constituir alguém em mora através da prova da não satisfação de uma dívida líquida, certa e exigível, se a CDA já traz consigo a constatação da mora, razão pela qual só lhe resta executar o devedor, fim precípuo para o qual foi destinada a Certidão da Dívida Ativa, sob pena de desvirtuar a finalidade prevista pela Lei do Protesto. Não há, mais uma vez, interesse em protestá-la, a menos que o pretexto seja outro, no caso a cobrança indireta dos débitos inscritos na CDA. O escopo dos credores não é utilizar o protesto para provar o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida, mas solucionar o conflito de interesses mediante o recebimento do débito. Malgrado o protesto gere, muitas vezes, o pagamento das dívidas, isso não significa que essa seja a sua finalidade, pois não o é por força do art. 1º da Lei nº 9.492/97. Os insucessos e ineficiências das execuções fiscais não podem ser escusas para a prática de ilegalidades, como o desvio de finalidade, sob pena de violar aquela máxima moral que existe no Direito, em contraposição aos pensamentos de Maquiavel: “Os fins não justificam os meios”.

Desse modo, não pode ser admitido que em nome da Eficiência (art. 5º, LXXVIII, CF), da Economia Processual (art. 105, CPC c/c o art. 5º, inc. LXXVIII, CF), da Menor Onerosidade ao Devedor (art. 620, CPC) e da Utilidade do Processo de Execução ao Credor (arts. 659, § 2º e 692 do CPC) seja violado o Princípio da Legalidade, primado do Estado de Direito e da harmonia social por intermédio da prática execrável do desvio de finalidade. Se para o particular o Princípio da Legalidade determina que a ele é permitido fazer tudo o que não for defeso em lei, especialmente se servir do protesto como forma de coerção indireta para o pagamento de dívida, o mesmo não se pode afirmar para a Administração Pública Direta e Indireta.

Registra-se que a existência da possibilidade do protesto da CDA sacrifica o contribuinte na relação tributária, pois, a título de exemplo, inviabiliza eventual concessão de financiamento às pessoas físicas protestadas e impede às pessoas jurídicas a participação em processos licitatórios.

Além disso, dificuldades operacionais, como o custo do processo, por parte da Fazenda Pública, e a falta de estrutura do Judiciário não podem servir de justificativa para a criação de mais uma dificuldade para o contribuinte.

Ademais, para a tese da Fazenda de que o protesto de pequenos valores representa uma política administrativa de efici-

ência fiscal, tem-se, em contrapartida, a argumentação de que o contribuinte que já não consegue adimplir esses tributos também não conseguiria contratar um advogado especializado para contestar o protesto judicialmente.

Por derradeiro, além de todos esses argumentos em favor do contribuinte, é importante salientar a questão da incompetência dos tabelionatos de protesto para protestar Certidão de Dívida Ativa sob a luz de dois aspectos: a indelegabilidade da competência de arrecadar tributos a pessoas jurídicas outras que não os entes políticos (art. 7º, *caput*, do CTN) e a certeza de que somente por lei complementar se pode legislar sobre normas gerais em matéria tributária (art. 146, III, b, da CF).

Desse modo, resta demonstrado que a intenção do Poder Público em utilizar o protesto para a CDA não é legítima, na medida em que desvia a finalidade da CDA e ainda é um meio coercitivo desnecessário e injustificado de cobrança.

É assim que o protesto da CDA torna-se abusivo e desnecessário, além de inconstitucional, devendo, dessa forma, ser rechaçado pelo Poder Judiciário.

5 Posicionamento do Supremo Tribunal Federal

A jurisprudência segue pelo mesmo caminho apontado pela doutrina.

O Supremo Tribunal Federal (STF) há tempos vem se manifestando contra qualquer forma ou tentativa de se impor a sanção política tributária. Nesse sentido, há entendimentos sumulados do STF que vedam a interdição de estabelecimento e a apreensão de mercadorias como meio coercitivo de cobrança de tributos, além de outras sanções políticas, *in verbis*:

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

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

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

O entendimento sumulado nº 70 visou garantir o direito ao exercício da atividade econômica, sendo que o de nº 323 objetivou preservar a propriedade que é do empreendedor, e,

por último, o de nº 547 explicitou a necessidade da livre atividade profissional. Frise-se que todas essas súmulas são manifestação explícita da preocupação do STF em garantir o valor liberdade, pilar dos direitos fundamentais da primeira dimensão.

Ainda quanto ao STF, merece referência o acórdão proferido no Recurso Extraordinário nº 413782/SC, dada sua similitude com o caso em estudo:

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.

(Tribunal Pleno - Relator Ministro Marco Aurélio - Acórdão de 17 de março de 2005, publicado no DJU de 03 de junho de 2005).

A sanção política implica, portanto, 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. Esse aspecto foi registrado pelo eminente Ministro Celso de Mello, em voto-vogal proferido nos autos do RE nº 413.782:

A circunstância de não se revelarem absolutos os direitos e garantias individuais proclamados no texto constitucional não significa que a Administração Tributária possa frustrar o exercício da atividade empresarial ou profissional do contribuinte, impondo-lhe exigências gravosas, que, não obstante as prerrogativas extraordinárias que (já) garantem o crédito tributário, visem, em última análise, a constranger o devedor a satisfazer débitos fiscais que sobre ele incidam.

O fato irrecusável, nesta matéria, como já evidenciado pela própria jurisprudência desta Suprema Corte, é que o Estado não pode valer-se de meios indiretos de coerção, convertendo-os em instrumentos de acerto da relação tributária, para, em função deles - e mediante interdição ou grave restrição ao exercício da atividade empresarial, econômica ou profissional - constranger o contribuinte a adimplir obrigações fiscais eventualmente em atraso.

A orientação firmada pela Corte também invoca o direito fundamental ao exercício profissional e de atividade econômica lícita e rechaça a aplicação de sanções políticas tributárias independentemente da forma que as restrições possam tomar.

Em suma, a 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, a violação do *substantive due process of law* (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 STF 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.

Assim, o STF, ao julgar o RE nº 550769/RJ no ano de 2013, decidiu de maneira diferente, aplicando o conhecido *distinguishing*:

A cassação de registro especial para a fabricação e comercialização de cigarros, em virtude de descumprimento de obrigações tributárias por parte da empresa, não constitui sanção política.

Nas palavras do Ministro Eros, o uso da técnica de julgamento denominada *distinguishing* é aplicado quando o caso posto a julgamento apresenta peculiaridades que obstam a reiteração de jurisprudência dominante no tribunal, ou seja, o STF acabou excepcionalizando o caso, não reconhecendo a sanção política tributária nesse particular.

6 Doutrina temática

Consultadas obras de alguns expoentes nomes da doutrina nacional, compilamos a seguir relevantes posicionamentos sobre a matéria em estudo.

Sanções políticas, na clássica definição de Hugo de Brito Machado, são “restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento de tributo” (MACHADO, 1998, p. 46).

São exemplos mais comuns dessas sanções, prossegue o autor,

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 (MACHADO, 1998, p. 46).

De acordo com Germana de Oliveira Moraes, as sanções políticas ferem o princípio da constitucionalidade, porquanto “constituem, à evidência, medidas mais lesivas do que os meios administrativos e judiciais de cobrança dos débitos tributários” (MORAES, 2001, p. 236).

Também Helenilson Cunha Pontes invoca o princípio da proporcionalidade para considerar inconstitucional “grande parte das sanções indiretas ou políticas impostas pelo Estado sobre os sujeitos passivos que se encontrem em estado de impontualidade com seus deveres tributários”, argumentando que se o Estado pode realizar o seu direito à percepção da receita pública tributária com a imposição de sanções menos gravosas e até mais eficazes, nada justifica validamente a imposição de sanções indiretas que podem resultar “em sérias e graves restrições ao exercício da livre iniciativa econômica” (PONTES, 2000, p. 141/143).

Aliomar Baleeiro igualmente afirma que as sanções políticas representam “apenas abuso e arbítrio, ofensa à impessoalidade e à moralidade administrativa. Verdadeiro excesso na exação, uma vez que muitas dessas medidas trazem prejuízos muito maiores aos contribuintes do que o próprio tributo exigido (devida ou indevidamente)” (BALEEIRO, 2005. p. 987).

Sob prisma diverso, Hugo de Brito Machado afirma que as sanções políticas são flagrantemente inconstitucionais, porque implicam indevida restrição ao direito de exercer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, assegurado pelo art. 170, parágrafo único, da Constituição Federal. Ademais “configuram cobrança sem o devido processo legal, com grave violação do direito de defesa do contribuinte, porque a autoridade que a este impõe a restrição não é a autoridade competente para apreciar se a exigência é ou não legal” (MACHADO, 1998, p. 46/47).

Por fim, registra-se que o advento da já comentada decisão do STF, no bojo do RE nº 550769/RJ, provavelmente acarretará reflexos na produção doutrinária futura.

Conclusão

O objetivo do estudo foi alcançado, pois foi possível observar que as sanções políticas são, em regra, veementemente repelidas pela Doutrina e Jurisprudência do STF e STJ, não encontrando também arrimo na Constituição Federal.

Assim, em caso de restrição ou ameaça a direitos dos contribuintes inadimplentes, sem que sejam respeitadas as garantias constitucionais, como o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório, e principalmente a presunção de inocência, é perfeitamente possível a discussão dessa atuação do Fisco nas vias administrativas e judiciais.

Também foi possível observar que ao Fisco é disponibilizada a via da Execução Fiscal para a cobrança de seus créditos tributários, não sendo, também por isso, justificável qualquer forma de cobrança indireta ou coercitiva, sem o crivo do Judiciário, ou sem ao menos garantir a ampla defesa.

Por fim, por relevante, cumpre registrar que o STF vem admitindo, de forma bastante restritiva, que o Fisco utilize-se de formas indiretas de exigência do crédito tributário, especialmente em face de grandes devedores contumazes.

Referências

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). Código Tributário Nacional de 1966. Lei n. 5.172, de 25 de out. 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, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 8 out. 2014.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao_compilado.htm>. Acesso em: 8 out. 2014.

BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de set. 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, 22 set. 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 15 set. 2014.

BRASIL. Lei n. 9.492, de 10 de set. de 1997. Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 set. 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19492.htm>. Acesso em: 23 fev. 2015.

BRASIL. Lei n. 12.767, de 27 de dez. de 2012. Altera a lei 9.492, de 10 de setembro de 1997. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 dez. 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2012/Lei/L12767.htm>. Acesso em: 23 fev. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.126.515-PR. Recurso especial. Processual civil e administrativo. Protesto de CDA. Lei 9.492/1997. Interpretação contextual com a dinâmica moderna das relações sociais e o “II Pacto Republicano de Estado por um Sistema de Justiça mais Acessível, Ágil e Efetivo”. Superação da Jurisprudência do STJ. Recorrente: Município de Londrina. Recorrido: Protenge Engenharia de Projetos e Obras Ltda. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 16 dez. 2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200900420648>. Acesso em: 10 set. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 70. É inadmissível a interdição de estabelecimento

como meio coercitivo para cobrança de tributo. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula>>. Acesso em: 10 set. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 323. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula>>. Acesso em: 10 set. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 546. Não é lícito a autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula>>. Acesso em: 10 set. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 413.782/SC. DÉBITO FISCAL - IMPRESSÃO DE NOTAS FISCAIS - PROIBIÇÃO - INSUBSISTÊNCIA. Recorrente: VARIG S/A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 17 de mar. de 2005. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=413782&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 10 set. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 550.769/RJ. CONSTITUCIONAL.

TRIBUTÁRIO. SANÇÃO POLÍTICA. NÃO PAGAMENTO DE TRIBUTOS. INDÚSTRIA DO CIGARRO. REGISTRO ESPECIAL DE FUNCIONAMENTO. CASSAÇÃO. DECRETO-LEI 1.593/1977, ART. 2º, II. Recorrente: American Virginia Indústria Comércio Importação e Exportação de Tabacos Ltda. Recorrido: União. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 22 mai. 2013. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=550769&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 10 set. 2014.

GRILO, Renato César Guedes. **Manual do Procurador da Fazenda Nacional**. Salvador: Juspodivm, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. Sanções Políticas no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 30, p. 44-58, mar. 1998.

MINAS GERAIS. Lei n. 19.971, de 27 de dezembro de 2011. Autoriza o não ajuizamento de execução fiscal, institui formas alternativas de cobrança e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, MG, 28 dez 2011. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2011/l19971_2011.htm>. Acesso em: 23 fev. 2015.

MORAES, Germana de Oliveira. As sanções políticas em Direito Tributário e o Princípio da Proporcionalidade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 82, p. 221-242, 2001.

PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.