



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Interferência das Sanções Políticas Tributárias no Direito Empresarial

Maria Aline Rodrigues Freijanes

Rio de Janeiro  
2010

MARIA ALINE RODRIGUES FREIJANES

Interferência das Sanções Políticas Tributárias no Direito Empresarial

Artigo Científico apresentado à Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, como exigência para a obtenção do título de Pós-Graduação.

Orientadores: Prof<sup>a</sup>. Mônica Areal  
Prof<sup>a</sup>. Néli Fetzner  
Prof. Nelson Tavares

Rio de Janeiro  
2010

## INTERFERÊNCIA DAS SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS NO DIREITO EMPRESARIAL

Maria Aline Rodrigues Freijanes

Graduada pela Faculdade de Direito da  
Universidade Federal do Rio de Janeiro.

**Resumo:** A arrecadação tributária, imprescindível à manutenção do Estado e atendimento das diversas demandas sociais, quando exercida por meio das chamadas sanções políticas, é posta em conflito com a função social da empresa, fator determinante para a circulação de riquezas e geração de emprego. Esse é um campo fértil para debates, enriquecido pelas contribuições doutrinárias e jurisprudenciais. O principal objetivo deste trabalho é abordar esse conflito, analisando-o diante de hipóteses concretas e, dentro do possível, indicando soluções.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Direito Empresarial. Sanções Políticas. Arrecadação Tributária. Função Social da Empresa.

**Sumário:** Introdução. 1. Tributação 1.1. Origem e Justificativa. 1.2. Identificação com o Interesse Público. 2. Finalidade das Sanções Tributárias. 3. Inconstitucionalidade das Sanções Políticas Tributárias. 4. Interferência das Sanções Políticas Tributárias no Direito Empresarial. 4.1. A Função Social da Empresa. 4.2. A Exigência de Certidões Negativas de Débito para a Recuperação Judicial. 4.3. O Protesto da Certidão da Dívida Ativa. Conclusão.

### INTRODUÇÃO

A expressão sanções políticas tributárias, cunhada por Machado (1998), faz referência às formas indiretas de que o Fisco se utiliza para cobrar o tributo, mediante a imposição de restrições ou proibições ao exercício de direitos por parte do contribuinte. Essas sanções permeiam o ordenamento jurídico brasileiro, gerando reflexos em vários ramos do

Direito, mas é no Direito Empresarial que a doutrina e a jurisprudência encontram campo mais fértil para travar debates. Nessa temática, o trabalho pretende abordar os conflitos dos interesses em jogo, com enfoque em algumas hipóteses fáticas de maior importância social e jurídica.

O estudo mostra-se relevante porque as sanções políticas tributárias, na seara do Direito Empresarial, podem impactar profundamente a sociedade e a economia, já que a empresa está intimamente relacionada à circulação de riquezas e à geração e manutenção de postos de empregos. Há, portanto, diversas questões jurídicas sobre esse tema que merecem aprofundamento e amadurecimento.

Este trabalho pretende apontar os limites da atuação do Estado, tendo em mira as liberdades individuais, a função social da empresa e a interpretação teleológica das normas de Direito Empresarial. Nesse processo, será considerada a realidade da sociedade e da economia brasileiras e serão apontadas, dentro do possível, soluções para as hipóteses que serão apresentadas.

Serão objeto de análise neste artigo a origem da tributação, sua justificativa e identidade com o interesse público, os fundamentos das sanções tributárias, as críticas da doutrina e da jurisprudência às sanções políticas tributárias, bem assim a interferência dessas no Direito Empresarial, sob a tônica da função social da empresa. A metodologia será pautada pela pesquisa bibliográfica parcialmente exploratória.

## **1. TRIBUTAÇÃO**

Antes que se passe à análise crítica das sanções políticas tributárias propriamente ditas, é importante que sejam traçadas algumas premissas a respeito do poder de tributar, cuja

compreensão permitirá que se conclua pela legitimidade ou não da imposição daquelas sanções. Para tanto, adiante serão feitas anotações a respeito da origem, da justificativa e do interesse público na imposição e arrecadação de tributos.

## **1.1. ORIGEM E JUSTIFICATIVA**

De acordo com a doutrina abraçada por Greco (2005), o dever de pagar tributos tem como fundamento constitucional a chamada solidariedade social, prevista expressamente no artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal de 1988. Isso porque, como lembra Tavares (2008), a arrecadação de tributos é o meio pelo qual o Estado obtém da sociedade os recursos necessários à consecução dos seus fins. Por meio da tributação, cada cidadão cede parcela do seu patrimônio particular ao patrimônio público e, assim, contribui para a manutenção do Estado. Se de um lado o cidadão tem parte de sua liberdade restringida em razão da tributação, por outro, ela é o meio pelo qual ele pode obter do Estado a garantia de suas demais liberdades, como expressamente declarado no preâmbulo da Constituição Federal de 1988.

Contudo, nem sempre foi assim. Historicamente, o tributo surgiu como instrumento de dominação, visto que era exigido dos povos que saíssem derrotados nas guerras. Na Antiguidade, era exigido pelos monarcas basicamente para o fim de sustentar seus exércitos, sempre em busca da conquista de mais territórios e povos para expansão de seus domínios. Na Idade Média, os tributos eram exigidos dos servos pelos senhores feudais e geralmente pagos com parte da colheita. Finalmente, com o surgimento do Estado organizado, a tributação passa a ser uma das fontes de recursos mais importantes para a respectiva manutenção.

Nota-se que o fundamento da tributação modificou-se muito ao longo dos tempos. Explica Rosso (2008) que, no início, esse dever de contribuir decorria apenas da capacidade do poder soberano de impor à força a obrigação de pagar o tributo e essa contribuição não tinha destinação social, servindo apenas para manter o poder e a classe social a ele relacionada. Com o Estado de Direito, a tributação passa a ter como fundamento a lei que, ao menos no Estado Democrático, pode ser tida como a vontade da maioria. Por outro lado, o tributo passa a ter como finalidade o bem comum.

Pode-se concluir, assim, que a tributação e a arrecadação não têm mais como fundamento o poder de império estatal. Seu fundamento, ao revés, está no princípio da solidariedade social. Por outro lado, elas se justificam como meio de obtenção dos recursos de que o Estado necessita para, além da manutenção de sua própria estrutura, “assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça” (Preâmbulo da Constituição Federal de 1988).

## **1.2. IDENTIFICAÇÃO COM O INTERESSE PÚBLICO**

Conforme lição de Mello (2003), o interesse público se caracteriza como o interesse de todo o conjunto social, embora não se confunda com a soma dos interesses individuais. O interesse público não pode contrapor-se ao interesse particular de todos os membros do corpo social, mas pode, eventualmente, contrariar determinado interesse particular.

Acrescenta Pereira (2008) que o interesse público se aproxima dos valores inseridos na Constituição Federal de 1988, de forma que o Estado está sujeito ao interesse público, como está a esses valores.

Ainda de acordo com Mello (2003), o interesse público pode ser dividido em primário e secundário. O interesse público primário será aquele antes conceituado: o interesse dos indivíduos enquanto integrantes da sociedade. Esse não necessariamente coincidirá com o interesse público secundário, tido como o interesse do próprio Estado e demais pessoas de Direito Público e que mais propriamente poderia ser definido como interesse individual (e não público) do Estado. Evidentemente, os interesses secundários somente poderão ser perseguidos quando coincidirem com o interesse público propriamente dito.

No que diz respeito ao Direito Tributário, caso se adotasse a visão tradicional, de que a tributação decorreria do poder de império, o interesse público da arrecadação teria por fim obter o máximo possível de recursos e as normas tributárias deveriam ser interpretadas nesse sentido. Foi assim em determinados períodos da história, como visto, nos quais se entendia que o custeio das atividades públicas tinha maior importância do que as particulares.

Contudo, partindo-se da premissa de que a tributação decorre do princípio da solidariedade, segundo a visão moderna da doutrina, o interesse público – interesse da própria sociedade - não estará voltado para a arrecadação, mas sim para a contribuição. Ressalte-se que a contribuição é vista aqui como um dever decorrente dos princípios constitucionais, que impõem ao indivíduo a obrigação de contribuir na medida das suas possibilidades e, acima de tudo, respeitando-se os Direitos Fundamentais, como lembra Tavares (2008).

Desta sorte, conclui-se que a tributação e, conseqüentemente, a arrecadação, somente poderão ser definidas como interesse público primário quando forem realizadas nos limites delineados pela Constituição Federal de 1988. A contrário senso, a tributação e a arrecadação feitas a qualquer custo, visando apenas o incremento de recursos e sem atentar aos limites impostos pelos princípios e valores constitucionalmente estabelecidos, representarão interesse público secundário, ou seja, interesse individual dos entes estatais, nunca da coletividade.

## 2. FINALIDADE DAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

De acordo com os ensinamentos de Coelho (2004), o Código Tributário Nacional impõe obrigações tributárias principais e acessórias, cujo descumprimento constitui ilícito passível de sanção. A sanção tributária mais comum é a multa, mas, seja qual for a sua natureza, ela estará sujeita a limites qualitativos (v.g. não deve privar da liberdade) e quantitativos, bem assim aos princípios da estrita legalidade e da tipicidade (artigo 5º, XXXIX da Constituição Federal de 1988).

Acrescenta Pontes (2000) que as sanções tributárias têm caráter instrumental, na medida em que servem de meio para que se alcance um fim de interesse público. Sendo assim, jamais devem ser vistas ou interpretadas como um fim em si mesmas. Em geral, as sanções tributárias visam a evitar que se consuma um dano ao Erário, intimidando o contribuinte a efetuar o recolhimento, ou a ressarcir o Erário do dano que haja se consumado.

Como visto no item anterior, o interesse público em questão é a obtenção dos recursos necessários para que o Estado desempenhe o seu papel. Portanto, em última análise as sanções tributárias objetivam concretizar o princípio da capacidade contributiva, que impõe a cada cidadão contribuir para o bem comum na medida das suas possibilidades.

Cabe questionar, contudo, se a sanção política tributária também encontra respaldo no interesse público.

Esse tipo de sanção tem por finalidade obrigar o contribuinte a recolher o tributo para, se assim entender, depois questionar a sua imposição e, eventualmente, obter a restituição. É o que se denomina *solve et repete*. Lembra Baleeiro (2010) que essa regra tem origem na ditadura de 1937 e pretensamente se justificaria pela auto-executoriedade dos atos



administrativos. As sanções políticas são oriundas, portanto, da visão de que a tributação decorre do poder de império e de que o custeio das atividades públicas se sobrepõe aos direitos e às garantias individuais.

Ora, afirmou-se antes que a tributação e a arrecadação somente se qualificarão como interesse público quando realizadas nos limites de nossa atual ordem constitucional e em respeito aos Direitos Fundamentais. Dentre várias, impõe a Constituição que se observe o devido processo legal e esse, no tocante à exigência de tributos, implica a propositura da execução fiscal (Lei n. 6.830), procedimento que permitirá ao contribuinte o exercício da ampla defesa e do contraditório.

No sistema das sanções políticas, todos os direitos e garantias do cidadão são postos em segundo plano, ou melhor dizendo, ignorados, como se os fins justificassem os meios. Nota-se, assim, que nada há de mais incompatível com a ordem constitucional vigente do que uma sanção que é fruto do modo de pensar ditatorial.

Por conseguinte, pode-se afirmar que as sanções políticas tributárias não visam ao interesse público primário, porque ofendem os direitos e garantias fundamentais e, em última análise, não estão direcionadas à concretização da capacidade contributiva. Ao contrário, as sanções políticas do Direito Tributário visam apenas ao incremento da arrecadação a qualquer custo, o que, definitivamente, não condiz com o interesse da coletividade. Sendo assim, elas configuram apenas interesse individual do Estado que, desse modo, ignora os valores constitucionais.

### **3. INCONSTITUCIONALIDADE DAS SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS**

O Supremo Tribunal Federal há muito firmou entendimento no sentido da ilegitimidade das sanções políticas tributárias, por contrariedade à lei, ao estado de direito e à Constituição Federal. Com efeito, data de 13/12/1963 o primeiro verbete da súmula daquela Corte a respeito do tema. Trata-se do verbete n. 70, de acordo com o qual é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio indireto para cobrar o tributo. Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal editou outros dois verbetes, de n. 323 e 547, por meio dos quais também considerou inadmissíveis a apreensão de mercadorias e, de um modo geral, a proibição ao exercício de atividade profissional, como meio de compelir o cidadão ao pagamento do tributo.

Em pesquisa aos precedentes dos referidos verbetes, nota-se que os fundamentos se restringiam à ilicitude da norma, por contrariar a lei e o estado de direito; à arbitrariedade das medidas impostas; e pela existência de meio adequado para a cobrança da dívida.

A questão foi sendo amadurecida e aprofundada pelo Supremo Tribunal Federal, como se vê do Recurso Extraordinário n. 374.981, da relatoria do Ministro Celso de Mello. De acordo a decisão monocrática proferida pelo referido Ministro, a inconstitucionalidade das leis que restringem direitos dos contribuintes como forma de exigir o pagamento do tributo residiria na violação ao devido processo legal substantivo (princípio da proporcionalidade), decorrente do artigo 5º, inciso LIV da Constituição Federal de 1988, e no postulado da vedação do excesso, como se verá adiante.

### **3.1. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE**

Conforme Cretton (2001), a origem do princípio da proporcionalidade na Europa continental estaria na idéia de limitação ao poder administrativo e, assim, seria instrumento dos valores liberdade, propriedade, igualdade e justiça. Portanto, o referido princípio parte do pressuposto de que o poder administrativo é limitado.

O poder do Estado de legislar está igualmente limitado pelo princípio da proporcionalidade. Esse princípio proíbe que o Estado legisle de forma abusiva, impondo-lhe a observância da razoabilidade no processo de elaboração das leis, sobretudo em matéria tributária, como forma de proteção àqueles valores (liberdade, propriedade, igualdade e justiça).

A análise da constitucionalidade de determinada norma restritiva de direitos, sob o prisma da proporcionalidade, deve passar por três fases distintas: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Como esclarece Santos (2001), a adequação impõe que o meio seja apto a atingir o fim colimado com a restrição do direito; a necessidade, que se escolha o meio menos gravoso, dentre os disponíveis; e a proporcionalidade em sentido estrito, que se verifique se a finalidade da norma supera a limitação ao direito por ela imposta.

Para que a norma possa ser tida como proporcional, ela deve superar essas três fases. Caso seja reprovada em qualquer uma delas, a norma não será razoável, devendo ser afastada.

As sanções políticas tributárias, no entanto, superam apenas a fase relativa à adequação, até porque não se pode negar que constituem meio eficaz de compelir o contribuinte ao cumprimento da sua obrigação, que é o seu objetivo. Entretanto, as referidas sanções cedem quando analisadas sob os aspectos da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, como reconhece o Supremo Tribunal Federal e a doutrina.

De fato, no tocante à necessidade, as sanções políticas tributárias são inconstitucionais, porque há meio menos lesivo aos direitos individuais do contribuinte. Como recorda Baleeiro (2010, p. 880), “o Fisco já goza de todas as prerrogativas e privilégios

razoáveis”. Com efeito, o Fisco tem o poder de criar seu próprio título executivo, por meio da inscrição do débito em dívida ativa; dispõe de ação própria – a execução fiscal – na qual o direito de defesa do contribuinte está condicionado à prévia garantia do Juízo, o que não ocorre na execução entre particulares; e pode socorrer-se, em sendo o caso, da medida cautelar fiscal.

São igualmente inconstitucionais as referidas sanções sob o prisma da proporcionalidade em sentido estrito, porque o objetivo que com elas se busca não supera o grau de limitação imposta ao indivíduo. Como já salientado, o interesse em arrecadar realizado em prejuízo dos valores constitucionais, como ocorre com as sanções políticas, sequer se qualifica como interesse público. Trata-se de mero interesse individual do Estado, que jamais poderia justificar a limitação a direitos individuais que as sanções impõem.

Depreende-se, assim, que as sanções políticas tributárias ferem o princípio da razoabilidade e, conseqüentemente, são inconstitucionais, porque não atendem à necessidade, nem à proporcionalidade em sentido estrito.

Contudo, cabe salientar que nada impediria, em tese, que determinada sanção política tributária fosse considerada constitucional. Como salientou o Ministro Joaquim Barbosa, na ADI n. 173, para que seja considerada inconstitucional, a restrição ao exercício da atividade econômica deve ser desproporcional. A análise da proporcionalidade acima feita teve como pressuposto que a sanção política teria sido aplicada em razão do mero inadimplemento do tributo e, nesse caso, ela fere a razoabilidade. Mas, conforme lição daquele mesmo Ministro, seria razoável a sanção política aplicada como meio de combater o inadimplemento sistemático e consciente, utilizado pela empresa como meio para obter vantagem sobre os demais concorrentes.

A esse posicionamento parece se opor Machado (1998), para quem as sanções políticas tributárias não poderiam ser impostas nem mesmo ao contribuinte que

reiteradamente cometesse infração à legislação tributária ou que fosse condenado por sonegação de tributos.

De toda sorte, ao se admitir o entendimento exposto pelo mencionado Ministro, por força do artigo 5º, XXXIX da Constituição Federal de 1988, caberia ao legislador delinear de forma clara e precisa a infração e a pena. Mais do que isso, a sanção deveria estar graduada de tal forma que permitisse, na sua aplicação concreta, que o juiz atentasse às características da infração e à condição do infrator, concretizando o direito fundamental à individualização das penas (artigo 5º, XLVI da Constituição Federal de 1988). Isso porque ao Judiciário não é dado substituir-se ao legislador, aplicando a pena que entendesse mais adequada. Caso o Judiciário entenda que a sanção tributária tal qual prevista na lei é inconstitucional, caberá a ele apenas afastá-la integralmente.

### **3.2. POSTULADO DA VEDAÇÃO AO EXCESSO**

De outro giro, há uma série de direitos fundamentais que restam afetados pela indevida imposição de sanções políticas tributárias. É verdade que não existem direitos ou garantias de caráter absoluto, como inúmeras vezes já afirmou o Supremo Tribunal Federal. Respeitada a Constituição, os direitos e garantias fundamentais podem sofrer restrição por razões de relevante interesse público ou mesmo para que possam conviver harmoniosamente com as demais liberdades.

Nada obstante, ressalta Ávila (2008) que o núcleo essencial dos direitos e garantias fundamentais jamais pode ser atingido. Vale dizer, a restrição não pode chegar ao ponto de retirar por completo a eficácia dos direitos e garantias fundamentais. Trata-se, aqui, do

postulado da proibição do excesso. Com base nesse postulado, o Supremo Tribunal Federal decidiu que nenhuma medida estatal pode inviabilizar um direito fundamental, seja qual for o seu motivo, nem dificultar excessivamente o livre exercício da atividade econômica (v.g. MC na ADI n. 2.010).

Pelo que se depreende do artigo 1º, inciso IV da Constituição Federal de 1988, um dos princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito brasileiro é a livre iniciativa. Decorre dela o direito fundamental ao livre exercício de qualquer profissão (artigo 5º, XIII da Constituição Federal de 1988), extensível às pessoas jurídicas, e o direito ao livre exercício de qualquer atividade econômica (artigo 170, parágrafo único da Constituição Federal de 1988).

Como lembra Machado (1998), seguido por Pontes (2000), a única exigência que pode ser posta à liberdade de exercício profissional, por força da própria Constituição, é a capacidade profissional. A liberdade de exercício de atividade econômica, por outro lado, precisa apenas atender a eventual autorização exigida em lei, imposta por medida de segurança, como é o caso das instituições financeiras. Essa excepcional exigência também tem previsão constitucional expressa.

Ora, a imposição de restrição à liberdade de profissão ou de atividade econômica como forma de exigir o recolhimento do tributo implica limitação ao direito não autorizada pela Constituição e que, ademais, a depender do caso concreto (valor exigido *versus* capacidade do contribuinte) poderá inviabilizar por completo o seu exercício. Essa exigência revela-se, assim, em manifesto excesso, traduzindo inconstitucionalidade.

Por outro lado, a imposição de sanções políticas acaba por inviabilizar o devido processo legal (artigo 5º, inciso LIV da Constituição Federal de 1988). Como assinalado anteriormente, a lei impõe como meio para a cobrança do débito tributário ou não tributário a execução fiscal, disciplinada na Lei n. 6.830/1980. Ao valer-se da restrição à liberdade como meio indireto para cobrar o tributo, o Estado viola o devido processo previsto na lei e, por via

de consequência, o direito de defesa. Isso porque o contribuinte, premido pela restrição que lhe está sendo imposta, geralmente terá como única saída o recolhimento imediato do tributo, de forma que será privado de seus bens sem o devido processo legal.

Nota-se, assim, que pela violação ao devido processo legal, a imposição de sanções políticas redundam na violação de outros dois direitos fundamentais, já mencionados: o direito de defesa, que permitiria ao contribuinte questionar a legitimidade do tributo e o valor exigido, e o direito de propriedade, previstos, respectivamente, nos incisos LV e XXII, do artigo 5º da Constituição Federal de 1988.

É celebre a frase do Ministro Orozimbo Nonato, no Recurso Extraordinário n. 18.331: “O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, exercido dentro dos limites que o tornem incompatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o Direito de propriedade.”

Em suma, a imposição de sanções políticas tributárias afeta o núcleo essencial de direitos e garantias fundamentais, o que não se admite, por força do postulado da proibição do excesso.

#### **4. INTERFERÊNCIA DAS SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS NO DIREITO EMPRESARIAL**

Tendo sido afirmado que as sanções políticas tributárias são incompatíveis com o interesse público propriamente dito e que são inconstitucionais, passa-se ao objetivo maior deste trabalho, que é o de analisar a legitimidade dessas sanções também do ponto de vista do Direito Empresarial, tendo como norte a função social da empresa.

#### **4.1. A FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA**

A empresa sempre foi vista – como ainda o é – como fonte geradora de lucros para os seus investidores, de modo que era essa a sua principal e única função. Todavia, essa visão sofreu profundas alterações ao longo do tempo e precisou ser definitivamente reformulada com o advento da Constituição Federal de 1988, que lhe conferiu eminente aspecto social. Surgiu, assim, a função social da empresa, que decorre diretamente da função social da propriedade, como prevê o artigo 170, inciso III da Constituição Federal de 1988.

Contudo, como lembra Brasil (2008), a função social da empresa surgiu como princípio antes mesmo da Constituição de 1988. Desde 1976, com o advento da Lei n. 6.404 – Lei das Sociedades Anônimas -, em seus artigos 116 e 154, o referido princípio passou a ter previsão expressa na legislação infraconstitucional.

A atual Constituição Federal determina que a propriedade deve atender à sua função social (art. 5º, XVIII da Constituição Federal de 1988), inclusive quando inserida na ordem econômica (artigo 170, III da Constituição Federal de 1988), o que impõe limites ao exercício da empresa. Se antes a propriedade era vista como bem privado e inviolável, fruto de um pensamento individualista, com a Constituição solidária a propriedade passou a servir ao social, voltando-se para o bem comum. Sendo assim, o direito do indivíduo é limitado e garantido na medida em que atenda, além dos seus interesses, os interesses da sociedade.

Estabelece o artigo 170 da Constituição Federal de 1988, que a livre iniciativa, ao lado da valorização do trabalho humano, é a base da ordem econômica, que, por sua vez, tem por finalidade assegurar a todos existência digna. Dentre os princípios que foram elencados na



Constituição como forma de atingir essa finalidade é que se insere a função social da empresa, de modo que é possível afirmar que a função social da empresa é um instrumento constitucional voltado a assegurar a todos existência digna.

Por outro lado, o princípio da função social da empresa impõe ao titular da atividade um poder-dever de geri-la não apenas visando o lucro, mas também de acordo com os interesses e necessidades da sociedade.

A preocupação do constituinte em impor à empresa que atenda à sua função social não foi em vão. É inegável que a empresa é fonte geradora de riquezas, pois oferece e mantém postos de emprego, recolhe impostos, muitas vezes investe em tecnologia e, desta forma, promove a movimentação e o crescimento da economia. No Brasil, somente as pequenas e microempresas são responsáveis por 97% dos postos de trabalho, de acordo com Claro (2008). Mesmo o lucro, aparentemente fruto exclusivo do individualismo, pode ser reinvestido, de forma a realimentar esse ciclo produtivo e, assim, cumprir a sua função social.

Se o Estado impõe ao particular que seus bens atendam à função social, também ele está obrigado a observar a função social da propriedade quando do exercício de suas funções. No tocante à tributação, o Estado deve observar que a empresa é fonte direta e indireta de receita tributária, pois além de recolher tributos devidos por ela própria, movimentada a economia e, dessa forma, induz a produção de outras riquezas, que também serão tributadas.

Verifica-se, assim, que ao tolher o exercício da empresa, mediante a imposição de sanções políticas tributárias, o Estado está afetando todo um ciclo produtivo imprescindível à sociedade e do qual a tributação direta é apenas um elemento.

Afirma Claro (2008), com base em matéria jornalística da Revista Veja, que as empresas brasileiras recolhem aproximadamente 23 (vinte e três) tributos, o dobro do que se exige em países mais desenvolvidos. Esses tributos absorvem 72% (setenta e dois por cento) dos lucros das empresas brasileiras, ao passo que em outros países, como Chile e México,

esse percentual gira em torno de 26% (vinte e seis por cento) e 37% (trinta e sete por cento), respectivamente.

Com tamanha carga tributária, é natural que as empresas acabem por tornarem-se inadimplentes. Isso não significa, de modo algum, que tenham deixado de atender à sua função social, pois é possível que, mesmo inadimplentes, continuem mantendo postos de trabalho diretos e indiretos, provocando a circulação de riquezas e, com isso, gerando fontes indiretas de receita tributária. Ao impor a essas empresas uma sanção política, o Estado estará afetando não apenas direitos individuais do empresário (devido processo legal, direito de propriedade e liberdade de profissão), mas também, de forma direta, empregados, fornecedores, prestadores de serviços, e, de forma indireta, toda a sociedade.

Com muita propriedade resume Roque Antonio Carraza, citado por Pontes (2000, p. 143): “O propósito de abastecer de dinheiro os cofres públicos não pode chegar, num Estado de Direito como o nosso, ao ponto de lesar direitos subjetivos das empresas e dos particulares que delas participam”.

Assinala Machado (1998) que, apesar de evidentemente inconstitucionais, as sanções políticas continuam sendo muito utilizadas pelo Poder Público, geralmente por comodismo das autoridades, já que oferecem meio prático para cobrar os tributos. Dentre as muitas sanções políticas lembradas pelos doutrinadores, podem-se citar: apreensão de mercadorias, interdição de estabelecimento, regime especial de fiscalização, recusa à impressão de bloco de notas fiscais, proibição ou cassação da inscrição em cadastros de contribuintes.

Como o objetivo deste trabalho não é o de esgotar o tema, serão analisadas apenas duas dessas sanções políticas.

## **4.2. A EXIGÊNCIA DE CERTIDÕES NEGATIVAS DE DÉBITO PARA A RECUPERAÇÃO JUDICIAL**

Ensina Brito (2010) que o Direito Falimentar, quando do seu surgimento, tinha por finalidade apenas atender aos interesses dos credores, ainda que isso implicasse o sacrifício da liberdade, da saúde ou da vida do devedor. Isso porque, não tendo o devedor bens com que satisfazer a sua dívida, poderia ela recair sobre o seu próprio corpo.

O sistema falimentar evoluiu quando passou a não mais buscar exclusivamente a satisfação dos credores. Isso teve início com o surgimento da moratória e da concordata preventiva da falência, que visam à composição entre o devedor e os seus credores.

Contudo, a evolução foi mais adiante, porque o sistema falimentar precisava se adaptar ao neoliberalismo e à intervenção do Estado nas relações entre particulares em geral. É nessa nova fase que se busca, para além da proteção aos interesses do devedor ou dos credores, a proteção aos interesses superiores da empresa, de seus empregados e da comunidade.

Cabe frisar, entretanto, que essa proteção do Direito se dirige à empresa economicamente viável, àquela que tem efetivas condições de se reerguer. Nos termos do artigo 47 da Lei n. 11.101/2005, o instituto da recuperação judicial tem por finalidade propiciar a superação da situação de crise econômico-financeira do empresário, crise essa, por evidência, passageira. Assim, permite-se a manutenção “da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica” (parte final do artigo 47 da Lei n. 11.101/2005).

Nota-se, pois, que as dificuldades da empresa, sejam elas de ordem econômica, financeira, administrativa, gerencial ou técnica, preocupam igualmente aos particulares

(devedor e seus credores), ao Poder Público e à sociedade. Há, portanto, interesse público – interesse da sociedade, como visto – em que a empresa econômica e financeiramente viável seja preservada e recuperada.

Não obstante as razões inspiradoras da recuperação judicial, deve-se lembrar que os créditos fiscais não se sujeitam a ela, conforme artigo 29 da Lei n. 6.830/80. Mais do que isso, os créditos fiscais condicionam a recuperação judicial, na medida em que os artigos 57 e 58 da Lei n. 11.101/2005 exigem, para o deferimento da recuperação judicial, que o devedor apresente as certidões negativas de débito.

A referida exigência é duramente criticada pela doutrina, porque, na prática, ela acaba por inviabilizar a recuperação da empresa. Isso porque, como lembra Perin Junior (2010) e Bezerra Filho (2007) o peso dos encargos fiscais no Brasil, ao lado das dívidas com financiamentos bancários, é uma das principais causas de crise econômico-financeira das empresas. De um modo geral, quando a empresa começa a enfrentar dificuldades econômico-financeiras, suspende em primeiro lugar o recolhimento dos tributos, pois precisa pagar aos seus fornecedores para dar continuidade à sua atividade.

É verdade que, para a obtenção da certidão exigida pela lei, o empresário poderá oferecer bem à penhora na execução fiscal ou em medida cautelar ou obter parcelamento, na forma do artigo 206 do Código Tributário Nacional. O problema se coloca quando o empresário não possui bens que possam garantir a dívida – o que parece ser a grande maioria dos casos, que são as empresas de menor porte, que representam mais de 90% do total de empresas instaladas no país, como lembra Claro (2008) – e precisa valer-se do parcelamento.

O artigo 68 da Lei n. 11.101/2005 permite que as Fazendas Públicas e o INSS parcelem seus créditos na recuperação, nos termos de legislação específica. O Código Tributário igualmente faz menção a essa lei específica, em seu artigo 155-A e § 3º, mas até a presente data essa lei não foi editada e, por conseguinte, o empresário em dificuldades terá de

se valer do parcelamento comum (§ 4º, do mesmo artigo). Se esse parcelamento não for deferido ou não for adequado, restará inviabilizado o cumprimento daquele mandamento legal e, conseqüentemente, a recuperação.

Diante da omissão legislativa e da conseqüente sujeição do empresário à vontade da Administração em parcelar (ou não) o débito, não restam dúvidas de que a exigência contida nos artigos 57 e 58 da Lei n. 11.101/2005 constitui sanção política tributária, visto que impõem ao contribuinte uma restrição indevida à recuperação, interesse de toda a sociedade e direito do empresário em crise momentânea, como forma indireta de exigir o pagamento do tributo.

Felizmente, conforme anota Bezerra Filho (2007), os primeiros julgados a respeito do tema, por motivos os mais diversos, têm atenuado o rigor legal, concedendo a recuperação independentemente da apresentação das certidões negativas. Em alguns casos, entendeu-se que a própria lei dispensaria a prova de quitação do tributo, ao estabelecer que as execuções fiscais não se suspendem pela recuperação (artigo 6º, § 7º da Lei n. 11.101/2005). Em outros, que, ao dispensar as certidões negativas para continuidade da atividade (artigo 52, II da Lei n. 11.101/2005), a lei estaria permitindo a recuperação com débitos fiscais pendentes. Por fim, há os que entendam que as certidões simplesmente não podem ser exigidas, já que o artigo 57 da Lei n. 11.101/2005 não estabelece sanção para a hipótese da não apresentação.

#### **4.3. O PROTESTO DA CDA**

É comum que o Poder Público promova o protesto da certidão da dívida ativa. No Estado do Rio de Janeiro foi editada a Lei n. 5.351, de 15.12.2008, cujo objetivo principal foi

o de prever o parcelamento especial para créditos inscritos em dívida ativa, mas que acabou por autorizar essa prática, em seu artigo 3º, inciso I.

Essa questão foi submetida ao Superior Tribunal de Justiça, por meio do Recurso Especial 1.139.774, da relatoria do Ministro Luiz Fux, acolhido como recurso repetitivo, mas que não chegou a ser analisado no mérito em razão da perda do objeto. Ainda assim, extrai-se do voto do Ministro trecho do parecer proferido pelo Ministério Público, favorável ao recurso. Com base no precedente citado pelo recorrente, entendeu o Ministério Público que a Fazenda Pública não tem interesse em realizar o protesto da CDA (certidão da dívida ativa), porque esse título já goza de presunção de liquidez e certeza e comprova a mora do contribuinte.

Com efeito, há pelo menos dois precedentes do Superior Tribunal de Justiça afastando o protesto da CDA em razão da sua desnecessidade, a saber, Recurso Especial n. 287.824, da relatoria do Ministro Francisco Falcão, e Recurso Especial n. 936.606, relatado pelo Ministro José Delgado.

Como ressaltado pelos referidos Ministros, o protesto, na forma do artigo 1º da Lei 9.492/97, é o meio de prova da inadimplência e do descumprimento da obrigação fundada em título ou outro documento de dívida. Ocorre que a CDA, nos termos do artigo 204 do Código Tributário Nacional, já goza da presunção de liquidez e certeza e serve como prova pré-constituída. Além disso, a Fazenda Pública cobra título produzido por ela própria, de forma unilateral, sem necessidade de nenhuma manifestação do devedor. Portanto, a Fazenda não precisa do protesto para provar o descumprimento da obrigação fiscal.

Tampouco há necessidade do protesto da CDA para prova da impontualidade. Depreende-se do disposto no artigo 2º, § 2º da Lei n. 6.830/1980, que a mera ausência de recolhimento do débito fiscal no prazo é suficiente para constituir o devedor em mora.

Entende o Superior Tribunal de Justiça, ademais, com base em corrente doutrinária majoritária, que a Fazenda Pública não pode requerer a falência do contribuinte, já que o

crédito fiscal não se sujeita à falência, nos termos dos artigos 186 e 187 do Código Tributário Nacional. Por conseguinte, também não precisa do protesto para formular esse requerimento.

Por todos esses motivos, conclui-se que a Fazenda efetivamente não tem necessidade da realização do protesto.

No que tange ao Direito Empresarial, o protesto da CDA assume gravidade ainda maior. A empresa depende do crédito que lhe é concedido pelos fornecedores para a sua sobrevivência. Se há título protestado contra ela, esse crédito é suprimido, o que acarreta sufocamento da empresa e, na maior parte das vezes, inviabiliza a continuidade de suas atividades. Nesses casos, é comum que a empresa recorra ao Judiciário, por meio de ação cautelar de sustação de protesto, para que consiga reaver o crédito na praça.

No decorrer do trabalho, por diversas vezes reafirmou-se que o interesse público na tributação e na arrecadação somente existe quando ela é realizada em consonância com os valores estabelecidos na Constituição. Afirmou-se, igualmente, que um desses valores está na função social da empresa, um dos instrumentos de que se vale a Constituição para garantir existência digna a todos. Sendo assim, além de desnecessário, ao acarretar a supressão do crédito ao empresário, o protesto da CDA revela-se numa medida contrária aos valores constitucionais e que, portanto, não atende ao interesse público.

Pelo contrário, as justificativas apresentadas pelo Poder Público – menor custo, maior rapidez e maior eficácia dessa forma de cobrança – evidenciam que o interesse é público secundário (interesse do Estado, não da sociedade), porque visa apenas à facilitação do trabalho dos agentes estatais.

Conclui-se, assim, que o protesto da CDA é medida inconstitucional, porque fere o princípio da proporcionalidade. Trata-se de medida desnecessária, pois há meio menos gravoso para a cobrança (a execução fiscal). Ademais, a medida é desproporcional em sentido estrito, porque prioriza o interesse individual do ente estatal em facilitar e aumentar a

arrecadação, em detrimento do interesse público na manutenção da saúde da empresa, dada a sua função social.

Além disso, o protesto da CDA fere o postulado da proibição do excesso, porque impõe excessiva restrição sobre os direitos fundamentais à liberdade de exercício de qualquer profissão e de qualquer atividade econômica e ao devido processo legal, com seus consectários – contraditório e ampla defesa -, esvaziando-os por completo.

## **CONCLUSÃO**

Do que foi exposto, verifica-se que a tributação decorre do princípio da solidariedade, que impõe a cada cidadão contribuir para o bem comum, e que a sua finalidade é propiciar ao Estado os recursos necessários para “assegurar os direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça” (Preâmbulo da Constituição Federal de 1988). Sendo assim, a tributação e, conseqüentemente, a arrecadação, desde que realizadas em consonância com os valores e princípios constitucionais, revelarão interesse público.

As sanções tributárias, em geral, como instrumentos da tributação, concretizam o princípio da capacidade contributiva e auxiliam o Estado a alcançar aquele fim de interesse público. As sanções políticas, contudo, afastam-se do interesse público, uma vez que são impostas em prejuízo dos valores e princípios constitucionais, motivo pelo qual refletem apenas interesse individual do Estado e de seus entes.

Ademais, as sanções políticas revelam-se inconstitucionais, porque ferem o princípio da proporcionalidade, já que há meio menos gravoso para cobrança dos tributos e tendo em



conta que o objetivo delas não supera o grau de restrição imposto ao direito individual. São inconstitucionais, ainda, porque violam o postulado da vedação ao excesso, na medida em que retiram a eficácia dos direitos fundamentais ao livre exercício de qualquer profissão ou atividade econômica, ao devido processo legal, ao direito de defesa e ao direito de propriedade.

Por fim, no tocante ao Direito Empresarial, as sanções políticas tributárias revelam-se contrárias à função social da empresa, prevista na Constituição de 1988 como instrumento voltado a assegurar existência digna para todos. Sendo assim, a exigência de certidões negativas deverá ser afastada sempre que inviabilizar a recuperação judicial da empresa, priorizando a sobrevivência da empresa viável. Deve ser igualmente rechaçado o protesto da CDA, medida desnecessária para a cobrança do débito fiscal e que põe em risco a continuidade da empresa, sendo contrária, portanto, à sua função social.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, Gustavo. *Sanções políticas e arrecadação tributária: as inconstitucionalidades do Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas*. Disponível em: <<http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/Congresso/utese35.htm>>. Acesso em: 14 de abril de 2010.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BELOTI, Carlos Eduardo Cabral. “A preservação da empresa através da recuperação extrajudicial”. in: *Revista Magister de Direito Empresarial, Concorrencial e do Consumidor*. Porto Alegre, ano V, n. 29, p. 42-55, out./nov. 2009.

BEZERRA FILHO, Manoel Justino. *Lei de Recuperação de Empresas e Falências comentada*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

BRASIL. Código Tributário Nacional. *Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L5172.htm>>. Acesso em: 20 de junho de 2010.

BRASIL. *Lei n. 6.404 de 15 de dezembro de 1976*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 22 de junho de 2010.

BRASIL. *Lei n. 6.830 de 22 de setembro de 1980*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L6830.htm>>. Acesso em: 20 de junho de 2010.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 12 de junho de 2010.

BRASIL. *Lei n. 9.492 de 10 de setembro de 1997*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9492.htm>>. Acesso em: 23 de junho de 2010.

BRASIL. *Lei n. 11.101 de 9 de fevereiro de 2005*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil/\\_ato2004-2006/2005/lei/L11101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil/_ato2004-2006/2005/lei/L11101.htm)>. Acesso em: 20 de junho de 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 287.824*. Relator: Ministro Francisco Falcão. Publicado no DJ de 20.02.2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 936.606*. Relator: Ministro José Delgado. Publicado no DJ de 4.06.2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 1.139.774*. Relator: Ministro Luiz Fux. Publicado no DJ de 09.04.2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n. 70*. Aprovada na Sessão Plenária de 13.12.1963. Data de publicação não informada.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n. 323*. Aprovada na Sessão Plenária de 13.12.1963. Data de publicação não informada.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n. 547*. Publicada no DJ de 10.12.1969.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 18.331*. Relator: Ministro Orozimbo Nonato. Publicado no DJ de 8.11.1951.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.010*. Relator: Ministro Celso de Mello. Publicado no DJ de 12.04.2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 374.981*. Relator: Ministro Celso de Mello. Publicado no DJ de 8.04.2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 173*. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Publicado no DJ de 20.03.2009.

BRASIL, Francisco Carlos Marques. *A função social da empresa na Constituição Federal de 1988: aspectos de cidadania, inclusão social e formas pacificadoras de conflitos sociais*, 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, 2008. Disponível em: <[www.dominiopublico.gov.br](http://www.dominiopublico.gov.br)>. Acesso em: 20 de junho de 2010.

BRITO, Renato Faria. *A reorganização e a recuperação das empresas em crise: fundamentos edificantes da reforma falimentar*. Disponível em: <<http://www.saoluis.br/revistajuridica/arquivos/004.pdf>>. Acesso em: 13 de junho de 2010.

CAMPINHO, Sérgio. *Falência e recuperação de empresa*. O novo regime da insolvência empresarial. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

CANTO, Jorge Luiz Lopes do. *O novo ordenamento jurídico concursal no Direito de Empresa*. Disponível em: <[http://www.tj.rs.gov.br/institu/c\\_estudos/doutrina/a\\_nova\\_lei\\_de\\_falencias.rtf](http://www.tj.rs.gov.br/institu/c_estudos/doutrina/a_nova_lei_de_falencias.rtf)>. Acesso em: 13 de junho de 2010.

CLARO, Carlos Roberto. *Recuperação judicial: sustentabilidade e função social da empresa*, 2008. Dissertação de Mestrado em Direito Empresarial e Cidadania. Centro Universitário Curitiba, 2008. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br>>. Acesso em: 20 de junho de 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. “Teoria das Sanções Tributárias.” in: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 420-444.

CRETTON, Ricardo Aziz. *Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. “Solidariedade social e tributação.” in: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189.

LIMA, Liana Maria Taborda. *Sanções políticas impeditivas ao comércio internacional*. Disponível em: <<http://www.diritto.it/archivio/1/20625.pdf>>. Acesso em: 14 de abril de 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. Sanções Políticas no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. Rio de Janeiro, n. 30, p. 46-49, mar. 1998.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. São Paulo: Atlas, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

PEREIRA, Hélio do Valle. *Manual da Fazenda Pública em Juízo*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

PERIN JUNIOR, Ecio. *A dimensão social da preservação da empresa no contexto da nova legislação falimentar brasileira (Lei 11.101/05)*. Disponível em: <[http://www.felsberg.com.br/pdf/artigo\\_reestruturacao\\_240807.pdf](http://www.felsberg.com.br/pdf/artigo_reestruturacao_240807.pdf)>. Acesso em: 13 de junho de 2010.

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

RIO DE JANEIRO. Lei n. 5.351 de 15 de dezembro de 2008. Disponível em: <[http://www.dividaativa.rj.gov.br/LEI\\_5367.asp](http://www.dividaativa.rj.gov.br/LEI_5367.asp)>. Acesso em: 23 de junho de 2010.

ROSSO, Paulo Sergio. *O princípio da solidariedade e o sistema tributário brasileiro*, 2008. Dissertação de Mestrado em Ciência Jurídica - Universidade Estadual do Norte do Paraná, 2008. Disponível em: <<http://www.cj.uenp.edu.br/ccsa/mestrado>>. Acesso em: 13 de junho de 2010.

SANTOS, Daniela Lacerda Saraiva. “O princípio da proporcionalidade.” *in*: PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabella Franco; NASCIMENTO FILHO, Firly (Org.). *Os princípios da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001. p. 359-381.

TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. *A supremacia do interesse público e o Direito Tributário*, 2008. Dissertação de Mestrado em Direito Público – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2008. Disponível em: <[www.dominiopublico.gov.br](http://www.dominiopublico.gov.br)>. Acesso em: 12 de junho de 2010.