



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

N.º 401/2018 – SFCONST/PGR
Sistema Único nº 262.688/2018

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.925/DF

REQUERENTE: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil - CFOAB
INTERESSADO(S): Presidente da República
RELATOR: Ministro Marco Aurélio

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. LEI 13.606/2018. INCLUSÃO DE DISPOSITIVOS NA LEI 10.522/2002. AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA NO REGISTRO DE BENS E DIREITOS. INDISPONIBILIDADE DOS BENS DO DEVEDOR. PRELIMINAR. NÃO CONHECIMENTO PARCIAL. MÉRITO. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. ART. 146-III-B DA CONSTITUIÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL. RESTRIÇÃO INDEVIDA AO DIREITO DE PROPRIEDADE E AO LIVRE EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA E PROFISSIONAL. CONFIGURAÇÃO DE SANÇÃO POLÍTICA.

1. Deve ser conhecida parcialmente petição inicial de ação direta que apresenta fundamentação apenas quanto a um dos dispositivos impugnados.
2. Definição de garantia do crédito tributário consubstancia norma geral, reservada à lei complementar, nos termos do art. 146-III-*b* da Constituição.
3. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal considera como sanções políticas, inadmissíveis na ordem constitucional, as medidas legais e administrativas que configuram meios de coerção estatal indireta com o objetivo de forçar o devedor a adimplir as dívidas tributárias, quando restrinjam indevidamente o exercício de direitos fundamentais e, portanto, sejam reprovados no teste da proporcionalidade. Precedentes.
4. A possibilidade de a Fazenda Pública tornar indisponíveis bens do contribuinte por meio da averbação da CDA em registro de bens e direitos consubstancia sanção política, porquanto vulnera indevidamente o direito de propriedade e pode inviabilizar o livre exercício de atividade econômica ou profissional.

Parecer pelo não conhecimento parcial da ação e, na parte conhecida, pela procedência do pedido.

I

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB contra os arts. 20-B-§3.º-I e II e 20-E da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002, que dispõe sobre cadastro informativo de créditos não quitados de órgãos e entidades federais, inseridos pelo art. 25 da Lei 13.606, de 9 de janeiro de 2018.

Este é o teor das normas impugnadas:

Art. 20-B. Inscrito o crédito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para, em até cinco dias, efetuar o pagamento do valor atualizado monetariamente, acrescido de juros, multa e demais encargos nela indicados. [...]

§ 3.º Não pago o débito no prazo fixado no *caput* deste artigo, a Fazenda Pública poderá:

I - comunicar a inscrição em dívida ativa aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres; e

II - averbar, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis. [...]

Art. 20-E. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editará atos complementares para o fiel cumprimento do disposto nos arts. 20-B, 20-C e 20-D desta Lei.

A petição inicial indica a incompatibilidade dos arts. 20-B-§3.º-I e II e 20-E da Lei 10.522/2002 com os princípios do devido processo legal (CF, art. 5.º-LIV), do contraditório (CF, art. 5.º-LV), da ampla defesa (CF, art. 5.º-LV), da imparcialidade (CF, art. 37-*caput*), da livre iniciativa (CF, art. 170-V), da propriedade privada e sua função social (CF, art. 170-II e III) e com a reserva de lei complementar para dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária (CF, art. 146-III).

O relator, Min. Marco Aurélio, adotou o rito do art. 12 da Lei 9.868/1999, com solicitação de informações aos interessados.

A Presidência da República afastou as alegações de inconstitucionalidade formal e material dos dispositivos. Afirmou que a averbação pré-executória prevista no art. 20-B-§3.º-II constitui norma de caráter procedimental, porque seria instrumento de cobrança extrajudicial da Dívida Ativa da União, de maneira que não haveria reserva de lei complementar para dispor sobre o tema. No que se refere à alegação de inconstitucionalidade material, observou o seguinte “*a averbação pré-executória, além de não violar o devido processo legal,*

não ofende a reserva de jurisdição e a imparcialidade, uma vez que constitui mero ato de registro da existência de créditos inscritos em Dívida Ativa da União, dando publicidade a terceiros de boa-fé e tornando indisponíveis bens e direitos por prazo determinado, prevenindo fraude à execução fiscal”.

O Senado manifestou-se pela improcedência do pedido.

É o relatório.

II

A petição inicial, embora indique impugnação aos incisos I e II do §3.º do art. 20-B da Lei 10.522/2002, com redação da Lei 13.606/2018, apenas fundamenta a inconstitucionalidade do inciso II (averbação da CDA no registro de bens e direitos), analisando apenas de maneira genérica o inciso I (comunicação da inscrição em dívida ativa comunicar a inscrição em dívida ativa aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores).

Ocorre que, segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a inadmissibilidade de ação direta que veicule impugnação genérica decorre tanto da falta de motivação específica quanto da insuficiência ou deficiência de sua fundamentação.¹

A esse respeito, esclarece o Ministro Celso de Mello:

Cumprir ter presente, neste ponto, considerado o que dispõe o art. 3º, I, da Lei nº 9.868/99, que não se conhece da ação direta, sempre que a impugnação nela deduzida revelar-se destituída de fundamentação jurídica [...].

Cabe ressaltar, na linha da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que nada pode justificar uma alegação meramente genérica de ofensa à Constituição, pois incumbe, a quem faz tal afirmação, o dever de indicar, fundamentadamente, as razões justificadoras do suposto vício de inconstitucionalidade.

[...].

É certo que o Supremo Tribunal Federal não está condicionado, no desempenho de sua atividade jurisdicional, pelas razões de ordem jurídica invocadas como suporte da pretensão de inconstitucionalidade deduzida pelo autor da ação direta. Tal circunstância, no entanto, não suprime, à parte, o dever processual de motivar o pedido e de identificar, na Constituição, em obséquio ao princípio da especificação das normas, os dispositivos alegadamente violados pelo ato normativo que pretende impugnar. Impõe-se, ao autor, no processo de controle concentrado de constitucionalidade, indicar as normas de referência – que são aquelas inerentes ao ordenamento constitucional e que se revestem, por isso mesmo, de parametricidade – em ordem a viabilizar, com apoio em argumentação consistente, a aferição da conformidade vertical dos atos normativos de menor hierarquia.

¹ *Revista Trimestral de Jurisprudência*, v. 144, p. 690; 173/466; 177/669.

Quaisquer que possam ser os parâmetros de controle que se adotem – a Constituição escrita ou a ordem constitucional global (J. J. GOMES CANOTILHO, “Direito Constitucional”, p. 712, 4ª ed., 1987, Almedina, Coimbra) –, não pode o autor deixar de referir, para os efeitos mencionados, quais as normas, quais os princípios e quais os valores efetiva ou potencialmente lesados por atos estatais revestidos de menor grau de positividade jurídica, sempre indicando, ainda, os fundamentos, a serem desenvolvidamente expostos, subjacentes à arguição de inconstitucionalidade.

Esse dever de fundamentar a arguição de inconstitucionalidade onera e incide sobre aquele que faz tal afirmação, assumindo, por isso mesmo, um caráter de indeclinável observância (ADI 561/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO).

Não cabe, desse modo, ao Supremo Tribunal Federal, substituindo-se ao autor, suprir qualquer omissão que se verifique na petição inicial. Isso porque a natureza do processo de ação direta de inconstitucionalidade, que se revela instrumento de grave repercussão na ordem jurídica interna, impõe maior rigidez no controle dos seus pressupostos formais (RTJ 135/19, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE – RTJ 135/905, Rel. Min. CELSO DE MELLO).

A magnitude desse excepcional meio de ativação da jurisdição constitucional concentrada do Supremo Tribunal Federal impõe e reclama, até mesmo para que não se degrade em sua importância, uma atenta fiscalização desta Corte, que deve impedir que o exercício de tal prerrogativa institucional, em alguns casos, venha a configurar instrumento de instauração de lides constitucionais temerárias.

A omissão do autor [...] faz com que essa conduta processual incida na restrição fixada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que não admite arguições de inconstitucionalidade, quando destituídas de fundamentação ou desprovidas de motivação específica e suficientemente desenvolvida.

Considerada a jurisprudência desta Suprema Corte – que deu causa à formulação da regra inscrita no art. 3º, I, da Lei nº 9.868/99 –, não se pode conhecer de ação direta, sempre que a impugnação nela veiculada, como ocorre na espécie, revelar-se destituída de fundamentação ou quando a arguição de inconstitucionalidade apresentar-se precária ou insuficientemente motivada.

A gravidade de que se reveste o instrumento de controle normativo abstrato impõe, àquele que possui legitimidade para utilizá-lo, o dever processual de sempre expor, de modo suficientemente desenvolvido, as razões jurídicas justificadoras da alegação de inconstitucionalidade.

É que, em sede de fiscalização concentrada, não se admite afirmação meramente genérica de inconstitucionalidade, tanto quanto não se permite que a alegação de contrariedade ao texto constitucional se apoie em argumentos superficiais ou em fundamentação insuficiente. (ADI 514/PI, Rel. Min. Celso de Mello, *DJe* 31/3/2008.)

Portanto, não se deve conhecer a ação direta de inconstitucionalidade, quanto à impugnação do art. 20-B-§3.º-I da Lei 10.522/2002.

III

III.1 Inconstitucionalidade formal

De acordo com a petição inicial, o art. 20-B-§3.º da Lei 10.522/2002, ao dispor sobre constrição unilateral de bens por meio da averbação da Certidão de Dívida Ativa, independentemente de ordem judicial, padeceria de inconstitucionalidade formal, uma vez que o art. 146-III-*b* da Constituição reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais sobre crédito tributário. Argumenta que o art. 185-A, inserido no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar 118/2005, trata da constrição de bens por ordem judicial em execução fiscal.

A expressão “*normas gerais em matéria de legislação tributária*”, contida no art. 146-III CR, embora veicule conceito jurídico indeterminado, pode ser essencialmente compreendida como modalidade de “*lei nacional dirigida, indistintamente, ao legislador dos entes políticos — União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios — de forma isonômica*”.² A respeito, enfatiza Sacha Calmon Navarro Coelho que normas gerais em matéria de legislação tributária “*são normas sobre como fazer normas, em sede de tributação*”. Segundo este:

[...] as normas gerais de direito tributário, veiculadas pelas leis complementares, são eficazes em todo território nacional, acompanhando o âmbito de validade especial destas e se endereçam aos legisladores das três ordens de governo da federação, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São normas sobre como fazer normas, em matéria de tributação.³

Portanto, norma geral em matéria de legislação tributária é a que se destina a unificar o sistema tributário nacional, de modo que, seja o tributo federal, estadual ou municipal, o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota, os elementos que compõem a obrigação tributária, a prescrição, a decadência e demais aspectos relacionados à norma tributária obedecerão a regime geral que visa, na sua essência, a evitar desarmonia no sistema tributário.

Nessa linha, o art. 146 consigna o rol de temas submetidos à reserva de lei complementar:

2 CRUZ, Diniz Ferreira da. *Lei complementar em matéria tributária*. São Paulo: Bushatsky, 1978, p. 44-45.

3 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 132.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

O art. 146-III-*b* reserva à lei complementar a disposição de normas gerais sobre crédito tributário, que abrange as formas de constituição, as modalidades de exclusão, extinção, suspensão, bem como as garantias, os privilégios e as preferências.

O Supremo Tribunal Federal reconhece a inconstitucionalidade formal de lei ordinária da União, bem como leis estaduais e distritais, que versem sobre os temas previstos no art. 146-III-*b* da Constituição. Foi editada inclusive súmula vinculante acerca da inconstitucionalidade de dispositivos da Lei 8.212/1991, sobre prescrição e decadência do crédito tributário decorrente de contribuições para a Seguridade Social:

Súmula vinculante 8. São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.

Em um dos precedentes representativos dessa súmula, destacou-se:

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. (RE 556.664/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 13/11/2008.)

No caso, o dispositivo impugnado estipula como medida possível, na hipótese de inadimplemento de débito inscrito em dívida ativa da União, a averbação da Certidão de Dívida Ativa (CDA) nos órgãos de registro de bens e direitos, a fim de torná-los indisponíveis. Embora à primeira vista, pareça dispor sobre procedimento em matéria de cobrança administrativa de tributos, a norma confere ao crédito tributário novo atributo, o de garantir a indisponibilidade de bens do devedor.

Trata-se de novo efeito do crédito tributário, não previsto no Código Tributário Nacional, que possui capítulo específico para dispor sobre garantias e privilégios do crédito tributário. O art. 185 define a presunção de fraude de alienação de bens ou rendas após a inscrição do crédito tributário em dívida ativa.⁴ O art. 185-A prevê a possibilidade de o juiz determinar a indisponibilidade de bens, após a citação do devedor, que não paga e não apresenta bens à penhora.⁵ Por sua vez, o art. 186 consigna a preferência do crédito tributário sobre qualquer outro, com a ressalva dos créditos decorrentes da legislação trabalhista ou de acidente de trabalho.⁶

Norma sobre a averbação da CDA no registro de bens e direitos, com a finalidade de declaração da indisponibilidade de bens do devedor, independentemente de determinação judicial, encontra-se no contexto de privilégios e garantias do crédito tributário, matéria reservada à lei complementar nacional, nos termos do art. 146-III-*b* da Constituição.

4 Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa. Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.

5 Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

§ 1.º A indisponibilidade de que trata o caput deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite.

§ 2.º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o caput deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido.

6 Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho.

Parágrafo único. Na falência:

I – o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado;

II – a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho; e

III – a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados.

Considerar como procedimental norma sobre atributos do crédito tributário, submetendo-lhe à competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal,⁷ seria admitir a atuação legislativa suplementar dos entes federados para dispor sobre tema que demanda tratamento nacional e uniforme, a fim de assegurar a racionalidade e a unicidade do sistema tributário. Reconhecer a possibilidade de regulamentações distintas sobre a indisponibilidade de bens em virtude do descumprimento de créditos tributários causaria insegurança jurídica e a instabilidade do regime.

Pelo exposto, padecem de inconstitucionalidade formal o art. 20-B-§3.º-II e o art. 20-E, na parte em que atribui à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a edição de atos complementares para o cumprimento daquele dispositivo. E, por arrastamento, deve ser declarada a inconstitucionalidade da Portaria PGFN 33, de 8 de fevereiro de 2018, apenas na parte em que regulamenta o art. 20-B-§3.º-II.

II.2 Inconstitucionalidade material

O crédito tributário é constituído por meio do lançamento, que não se refere a ato singular, mas sim a procedimento administrativo, por meio do qual se verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o montante do tributo, o sujeito passivo e a incidência de multa. A constituição do crédito tributário é conduzida de acordo com os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, no curso do mencionado procedimento administrativo.

Não paga a dívida ao final do processo administrativo, deve o Fisco encaminhar o crédito formalizado para inscrição em dívida ativa, que resultará na emissão da Certidão de Dívida Ativa (CDA). Esta, por sua vez, caracteriza-se como título executivo extrajudicial, com atributos de certeza, liquidez e exigibilidade.

Como medidas extrajudiciais para assegurar a satisfação do crédito tributário, a Lei 9.532/1997 prevê o arrolamento de bens do devedor, com dívida fiscal superior a 30% do seu patrimônio conhecido e a Lei 9.492/1992, alterada pela Lei 12.767/2012, garante a possibilidade de protesto da CDA.⁸ O art. 185 do CTN estabelece a presunção de fraude à execu-

7 Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: [...] XI - procedimentos em matéria processual;

8 Art. 1º Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida.

ção no caso de alienação ou oneração de bens por sujeito ativo com débito inscrito em dívida ativa.

Antes da edição das normas impugnadas nesta ação direta, a indisponibilidade de bens do devedor dependia de determinação judicial, seja no bojo de medida cautelar fiscal,⁹ seja no curso da própria execução fiscal.¹⁰

As alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei 13.606/2018 à Lei 10.522/2002 objetivaram ampliar os instrumentos à disposição do Fisco para a implementação da cobrança extrajudicial da dívida fiscal, tendo em vista a dificuldade na obtenção de êxito nas execuções fiscais.¹¹ De acordo com as novas previsões legais, se o devedor, regularmente notificado da inscrição em dívida ativa da União, não efetuar o pagamento no prazo de 5 dias, poderá a Fazenda Pública: (i) comunicar a inscrição em dívida ativa aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres e (ii) averbar, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis.

O Supremo Tribunal Federal desenvolveu ao longo dos últimos anos jurisprudência acerca do alcance e dos limites da cobrança do crédito tributário. Definiu-se a inconstitucionalidade das chamadas sanções políticas, entendidas como meios de coerção estatal indireta com o objetivo de forçar o devedor a adimplir as dívidas tributárias. Assim, a despeito da relevância da arrecadação para a persecução do interesse público primário, alguns limites devem ser impostos à força executória do Fisco.

Parágrafo único. Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas.

9 O pedido da medida cautelar fiscal depende da prévia constituição do crédito tributário e deve ser instruído com a demonstração de que o devedor esteja dilapidando o patrimônio, ocultando bens, ou praticando outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito (Lei 8.397/1992, arts. 1.º e 2.º).

10 Lei 6.830/1980:

Art. 7º - O despacho do Juiz que deferir a inicial importa em ordem para:

I - citação, pelas sucessivas modalidades previstas no artigo 8º;

II - penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito ou fiança;

II - penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito, fiança ou seguro garantia;

III - arresto, se o executado não tiver domicílio ou dele se ocultar;

IV - registro da penhora ou do arresto, independentemente do pagamento de custas ou outras despesas, observado o disposto no artigo 14; e

V - avaliação dos bens penhorados ou arrestados.

11 Segundo estudo elaborado pelo IPEA, publicado em novembro de 2011, a probabilidade de recuperação integral do crédito por meio da ação de execução fiscal é de 25,8%. Disponível em : <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf>. Acesso em: 11/9/2018.

No julgamento da ADI 5.135/DF, o Ministro Roberto Barroso recordou a jurisprudência do STF a respeito:

8. [...] A jurisprudência histórica do Supremo sobre o tema foi expressa nas Súmulas nº 70, 323 e 547, editadas anteriormente à Constituição de 1988, que julgaram inadmissíveis, como meios coercitivos para cobrança de tributos, (i) a interdição de estabelecimento, (ii) a apreensão de mercadorias, e (iii) a proibição de aquisição de estampilhas dos impostos e de despacho de mercadorias nas alfândega.

9. Já durante a vigência da Constituição Federal, há inúmeros julgados que consideraram inconstitucionais medidas oblíquas de arrecadação tributária, na linha de referidas súmulas. A título exemplificativo, cite-se: (i) a proibição da impressão de notas fiscais em bloco por contribuinte inadimplente, obrigando-o à expedição de nota fiscal avulsa, negócio a negócio (RE 413.782, Rel. Min. Marco Aurélio); (ii) o condicionamento da prática de atos da vida civil e empresarial (e.g., transferência de domicílio para o exterior e registro de atos societários) à quitação de débitos (ADI 173, Rel. Min. Joaquim Barbosa); e (iii) a subordinação do pagamento de precatórios à comprovação da ausência de débitos inscritos em dívida ativa (ADI 3453, Rel. Min. Cármen Lúcia).

De acordo com a jurisprudência do STF, as medidas coercitivas definidas com o objetivo de assegurar o pagamento do crédito tributário devem ser avaliadas segundo os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Dessa forma, será considerada sanção política incompatível com a ordem constitucional a medida que limita de maneira desproporcional o exercício de direitos fundamentais pelo sujeito passivo.

Veja-se, a esse respeito, explicação do Ministro Celso de Mello:

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.

[...]

Não se pode perder de perspectiva, neste ponto, em face do conteúdo evidentemente arbitrário da exigência estatal ora questionada na presente sede recursal, o fato de que, especialmente quando se tratar de matéria tributária, impõe-se, ao Estado, no processo de elaboração das leis, a observância do necessário coeficiente de razoabilidade, pois, como se sabe, todas as normas emanadas do Poder Público devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do “substantive due process of law” (CF, art. 5º, LIV), eis que, no tema em questão, o postulado da proporcionalidade quali-

fica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais, consoante tem proclamado a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RTJ 160/140-141 – RTJ 178/22-24, v.g.).

[...]

Em suma: a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos por este editados. (ARE 915.424 AgR/SP, Rel. Min. Celso de Mello, *DJ* 27/11/2015)

É esse também o entendimento doutrinário de Leonardo Gandara:

Os direitos fundamentais não são absolutos, sendo conhecidas e admitidas diversas restrições à sua fruição pelos cidadãos. Assim, não há como defender a ilegitimidade das sanções políticas em função de que direitos fundamentais não devem ou não podem ser restringidos em algumas situações. Sua ilegitimidade se deve a outros elementos, quais sejam, o uso de mecanismos alheios à legislação e à regra da proporcionalidade para alcance de objetivos arrecadatários, frustrando o exercício de direitos fundamentais.¹²

Cabe, portanto, examinar se a indisponibilidade de bens do contribuinte por meio da averbação da CDA no registro de bens e direitos está em consonância com o princípio da proporcionalidade. A medida se mostra adequada a assegurar a efetividade de eventual provimento da execução fiscal, uma vez que evita a alienação de bens por parte do devedor, e parece igualmente necessária, ante a dificuldade do êxito da Fazenda Pública nas execuções fiscais propostas. A norma impugnada, entretanto, não é compatível com o subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito, porque restringe indevidamente o exercício do direito de propriedade e o livre exercício da atividade empresarial e profissional.

A propriedade é objeto de diversas normas da Constituição, que já em seu art. 5.º–XXII e XXIII garante esse direito, de acordo com a sua função social. A função social da propriedade constitui também princípio da ordem econômica (art. 170–III), orienta a atividade das empresas estatais (art. 173–§1.º–I), insere-se nas normas sobre política urbana (art. 182–§2.º), autoriza a desapropriação de imóveis rurais para fins de reforma agrária (art. 185–parágrafo único) e define critérios para a exploração da propriedade rural (art. 186).

¹² GANDARA, Leonardo. *Sanções Políticas e o Direito Tributário*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015, p. 113.

O direito de propriedade assegura a faculdade de usar, usufruir e dispor da coisa, bem como o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou a detenha. O art. 1.231 do Código Civil confere à propriedade o atributo da exclusividade, assegurando ao proprietário o direito de exercer livremente a propriedade sem a oposição de terceiros. A função social, por sua vez, condiciona o exercício desses atributos, que deve ser orientado não só para a satisfação de interesses privados, mas também para o atendimento dos interesses da coletividade. Assume vertente negativa, limitando a liberdade do titular sobre sua propriedade, e vertente positiva, indicando o exercício dos direitos de propriedade de acordo com os valores constitucionais.

Não se desconhece, portanto, a possibilidade do estabelecimento de restrições ao direito de propriedade, em especial, para assegurar o cumprimento de sua função social. Ocorre que a interferência na faculdade de dispor da propriedade consubstancia ataque direto a uma das vertentes desse direito fundamental, impedindo o seu exercício livre pelo cidadão.

A lei impugnada, ao dispor sobre o tema, não observou o ordenamento constitucional, no que tange à proteção do direito de propriedade, porque restringiu de maneira desproporcional o exercício dos atributos desse direito. A possibilidade de averbação, pela Fazenda Pública, da CDA nos órgãos de registro de bens e direitos, tornando-os indisponíveis, incide diretamente sobre uma das faculdades do direito de propriedade, vulnerando o direito fundamental assegurado pela Constituição.

Nas palavras da Ministra Cármen Lúcia, “*as formas de obter a Fazenda Pública o que lhe é devido e a constrição da contribuição para o pagamento de eventual débito havido com a Fazenda Pública estão estabelecidas no ordenamento jurídico e não pode ser obtidas por meios que frustrem direitos constitucionais dos cidadãos*”.¹³

A norma impugnada também atinge desproporcionalmente a livre iniciativa (art. 170-*caput* e parágrafo único)¹⁴ e o livre exercício da profissão (art. 5.º-XIII).¹⁵ Embora esses

13 Trecho do voto da Ministra relatora Cármen Lúcia (ADI 3.453/DF, DJ 16/3/2007).

14 Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

15 Art. 5.º. 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: [...]

preceitos constitucionais não sejam absolutos, a decretação de indisponibilidade de bens do devedor pode prejudicar o exercício regular da atividade empresarial ou profissional. O desempenho de atividades econômicas e profissionais não pode estar condicionado ao pagamento de tributos.

Nesse sentido, Luis Eduardo Shoueri ressalta que, “*de um lado tem-se o legítimo interesse da administração em garantir o crédito; de outro, há o princípio da livre-iniciativa, que impede se torne a atividade do empresário tão onerosa a ponto de revelar-se inviável.*” Assim, “*as garantias do crédito tributário encontram limites naquelas outras garantias asseguradas ao contribuinte*”. Por fim, conclui que “*não têm espaço no sistema tributário brasileiro as chamadas sanções políticas as quais, sob o escudo da garantia do crédito tributário, afetam a liberdade de iniciativa*”.¹⁶

Em sentido semelhante, Leandro Paulsen, a despeito de considerar que algumas medidas impostas não se afiguram desproporcionais, indica a relevância do direito constitucional ao exercício da atividade econômica ou profissional:

Quanto às **restrições a direitos**, cabe considerar, inicialmente, que o direito ao exercício de atividade econômica ou profissional não pode ser restringido em razão da pura e simples existência de débitos do contribuinte. Tratando-se de direitos constitucionais, seria medida desproporcional tal restrição, mormente considerando que há meios próprios à disposição do Fisco para a cobrança dos seus créditos. Assim, medidas como a interdição de estabelecimento, não autorização da emissão de documentos fiscais, vedação da aquisição de estampilhas e cassação da habilitação profissional não são admitidas, constituindo o que se costuma designar de “sanções políticas”.¹⁷

Dessa forma, a averbação pré-executória da CDA, com a conseqüente indisponibilidade do patrimônio do contribuinte, subverte o estatuto constitucional do contribuinte e inviabiliza o exercício livre da empresa e da profissão. Nessa linha, o Supremo Tribunal Federal editou as seguintes súmulas:

Súmula 70 - É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 323 - É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos

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

16 SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p.991.

17 PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 234.

Súmula 547 - Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Por outro lado, não se ignora o julgamento da ADI 5.135/DF, no qual se reconheceu a constitucionalidade do protesto da CDA. Na oportunidade, ressaltou-se que apenas pode ser considerada sanção política a medida coercitiva de recolhimento do crédito tributário que restrinja o exercício de direitos fundamentais dos contribuintes. Observou-se também que a existência de meios típicos de cobrança como a execução fiscal e a medida cautelar fiscal não afasta a possibilidade de criação de instrumentos alternativos e extrajudiciais que contribuam para a efetividade da cobrança do crédito tributário.¹⁸

18 Confira-se trecho da ementa (ADI 5.135/DF, Rel. Min. Roberto Barroso, *DJ* 6/2/2018):

Direito tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Lei nº 9.492/1997, art. 1º, parágrafo único. Inclusão das certidões de dívida ativa no rol de títulos sujeitos a protesto. Constitucionalidade.

1. O parágrafo único do art. 1º da Lei nº 9.492/1997, inserido pela Lei nº 12.767/2012, que inclui as Certidões de Dívida Ativa - CDA no rol dos títulos sujeitos a protesto, é compatível com a Constituição Federal, tanto do ponto de vista formal quanto material.

2. Em que pese o dispositivo impugnado ter sido inserido por emenda em medida provisória com a qual não guarda pertinência temática, não há inconstitucionalidade formal. É que, muito embora o STF tenha decidido, na ADI 5.127 (Rel. Min. Rosa Weber, Rel. p/ acórdão Min. Edson Fachin, j. 15.10.2015), que a prática, consolidada no Congresso Nacional, de introduzir emendas sobre matérias estranhas às medidas provisórias constitui costume contrário à Constituição, a Corte atribuiu eficácia ex nunc à decisão. Ficaram, assim, preservadas, até a data daquele julgamento, as leis oriundas de projetos de conversão de medidas provisórias com semelhante vício, já aprovadas ou em tramitação no Congresso Nacional, incluindo o dispositivo questionado nesta ADI.

3. Tampouco há inconstitucionalidade material na inclusão das CDAs no rol dos títulos sujeitos a protesto. Somente pode ser considerada “sanção política” vedada pelo STF (cf. Súmulas nº 70, 323 e 547) a medida coercitiva do recolhimento do crédito tributário que restrinja direitos fundamentais dos contribuintes devedores de forma desproporcional e irrazoável, o que não ocorre no caso do protesto de CDAs. 3.1. Em primeiro lugar, não há efetiva restrição a direitos fundamentais dos contribuintes. De um lado, inexistente afronta ao devido processo legal, uma vez que (i) o fato de a execução fiscal ser o instrumento típico para a cobrança judicial da Dívida Ativa não exclui mecanismos extrajudiciais, como o protesto de CDA, e (ii) o protesto não impede o devedor de acessar o Poder Judiciário para discutir a validade do crédito. De outro lado, a publicidade que é conferida ao débito tributário pelo protesto não representa embaraço à livre iniciativa e à liberdade profissional, pois não compromete diretamente a organização e a condução das atividades societárias (diferentemente das hipóteses de interdição de estabelecimento, apreensão de mercadorias, etc). Eventual restrição à linha de crédito comercial da empresa seria, quando muito, uma decorrência indireta do instrumento, que, porém, não pode ser imputada ao Fisco, mas aos próprios atores do mercado creditício. 3.2. Em segundo lugar, o dispositivo legal impugnado não viola o princípio da proporcionalidade. A medida é adequada, pois confere maior publicidade ao descumprimento das obrigações tributárias e serve como importante mecanismo extrajudicial de cobrança, que estimula a adimplência, incrementa a arrecadação e promove a justiça fiscal. A medida é necessária, pois permite alcançar os fins pretendidos de modo menos gravoso para o contribuinte (já que não envolve penhora, custas, honorários, etc.) e mais eficiente para a arrecadação tributária em relação ao executivo fiscal (que apresenta alto custo, reduzido índice de recuperação dos créditos públicos e contribui para o congestionamento do Poder Judiciário). A medida é proporcional em sentido estrito, uma vez que os eventuais custos do protesto de CDA (limitações creditícias) são compensados largamente pelos seus benefícios, a saber: (i) a maior eficiência e economicidade na recuperação dos créditos tributários, (ii) a garantia da livre concorrência, evitando-se que agentes possam extrair vantagens competitivas indevidas da sonegação de tributos, e (iii) o alívio da sobrecarga de processos do Judiciário, em prol da razoável duração do processo.

A *contrario sensu* do que decidido no referido julgado, o mecanismo extrajudicial de cobrança que comprometa o exercício de direitos fundamentais não encontra amparo na jurisprudência do STF. A pretexto de assegurar a efetividade da cobrança de tributos inscritos em dívida ativa, a norma impugnada consubstancia tentativa de manipulação do comportamento do contribuinte, a fim de que este cumpra seus débitos. Ocorre que, nos moldes em que proposta, a medida configura indevida limitação do exercício do direito de propriedade, da livre iniciativa e do livre exercício da profissão, de maneira que não vence o teste da proporcionalidade. Trata-se de medida coercitiva e constrictiva que se enquadra no conceito de sanção política, inadmissível pela ordem constitucional e pela jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal.

Assim, deve ser declarada a inconstitucionalidade formal e material do art. 20-B-§.3º-II e 20-C, na parte em que regulamenta o dispositivo indicado, da Lei 10.522/2002, com redação da Lei 13.606/2018.

IV

Pelo exposto, opina a Procuradora-Geral da República pelo conhecimento parcial da ação e, na parte conhecida, pela procedência do pedido.

Brasília, 17 de setembro de 2018.

Raquel Elias Ferreira Dodge
Procuradora-Geral da República

ccc