

CERTIDÕES NEGATIVAS E DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

Coordenador

HUGO DE BRITO MACHADO

Autores

ADRIANO PINTO • ALESSANDRO MENDES CARDOSO
ANDERSON FURLAN • ANTÔNIO CARLOS DE MARTINS MELLO
ANTÔNIO GILSON ARAGÃO DE CARVALHO
ARISTÓTELES DE QUEIROZ CÂMARA
ARTHUR MAXIMUS MONTEIRO
AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO
CARLOS CÉSAR SOUSA CINTRA • CARLOS HENRIQUE ABRÃO
DALTON LUIZ DALLAZEM • DEBORAH SALES
DURVAL AIRES FILHO • EUTÁLIO PORTO
FERNANDO A. M. CANHADAS • GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO
HUGO DE BRITO MACHADO
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO
ÍTALO FARIAS PONTES
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS • JOÃO DÁCIO ROLIM
JOSÉ ALBERTO RÔLA • JOSÉ ANTONIO SAVARIS
JOSÉ FLAUBERT MACHADO ARAÚJO
JUVÊNCIO VASCONCELOS VIANA • LIGIA SCAFF VIANNA
LUIZ DIAS MARTINS FILHO • LYCIA BRAZ MOREIRA
MARCELO VIANA SALOMÃO • MARCIANO SEABRA DE GODOI
MÁRCIO SEVERO MARQUES
MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES
PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA
SCHUBERT DE FARIAS MACHADO • TIAGO ASFOR ROCHA LIMA
VITTORIO CASSONE • YOSHIKI ICHIHARA

co-edição

DIALÉTICA

São Paulo

e

ICET INSTITUTO
CEARENSE
DE ESTUDOS
TRIBUTÁRIOS

Fortaleza

2007

No segundo caso, a ilegalidade decorre da tentativa de se alterar um acordo entre as partes, que está sendo integralmente cumprido, de forma unilateral. Aqui se faz oportuno lembrar a obrigatoriedade de a Administração Pública respeitar os princípios veiculados pelo art. 37 da CF/88, em especial o da moralidade.

Feita nossa análise do art. 206 do CTN, queremos finalizar este estudo citando o acórdão recentíssimo do E. STF que se aplica integralmente à matéria. A transcrição da parte inicial da ementa do acórdão já é suficiente para demonstrar qual a posição do guardião da Constituição sobre tudo o que aqui foi discutido e com a qual concordamos integralmente, *in verbis*:

“Supremo Tribunal Federal - Rel. E. Min. Celso de Mello
RE n. 491.336/RS - Julgamento 15/9/2006 - DJ 02/10/2006.

Ementa:

Sanções Políticas no Direito Tributário. Inadmissibilidade da Utilização, pelo Poder Público, de Meios Gravosos e Indiretos de Coerção Estatal Destinados a compelir o Contribuinte Inadimplente a pagar o Tributo (Súmulas 70, 323 e 547 do STF). Restrições Estatais, que, Fundadas em Exigências que transgridem os Postulados da Razoabilidade e da Proporcionalidade em Sentido Estrito, culminam por inviabilizar, sem Justo Fundamento, o Exercício pelo Sujeito Passivo da Obrigação Tributária, de Atividade Econômica ou Profissional Lícita. Limitações Arbitrárias que não podem ser Impostas pelo Estado ao Contribuinte em Débito, sob Pena de Ofensa ao ‘*Substantive Due Process of Law*’.”

Certidões Negativas e Direitos Fundamentais do Contribuinte

MARCIANO SEABRA DE GODOI

Mestre e Doutor em Direito. Professor de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais nos Cursos de Graduação e Mestrado. Advogado e Consultor Tributário. Presidente do IEFi - Instituto de Estudos Fiscais, sediado em Belo Horizonte.

A exigência de certidões de regularidade fiscal para os mais diversos atos da vida civil e empresarial pode configurar um meio oblíquo e abusivo de cobrança de créditos tributários que já encontram na execução fiscal o instrumento próprio para sua realização forçada. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é rica em súmulas e acórdãos que identificam e corrigem sanções abusivas praticadas contra contribuintes em estado de inadimplência, sempre que essas normas restringem direitos fundamentais, como o direito a uma efetiva prestação jurisdicional e o direito ao livre exercício de profissão ou atividade econômica não dependentes de autorização do Estado.



Por outro lado, há diversas situações práticas em que se mostra razoável e mesmo aconselhável tratar distintamente o contribuinte cumpridor de seus deveres (ou que quando os quer questionar usa os meios legais próprios) e o contribuinte inadimplente (contra o qual pendem débitos vencidos, não recolhidos e sem qualquer causa de suspensão de exigibilidade). Quando o Estado contrata com particulares mediante licitação pública, por exemplo, é da lógica intrínseca do direito e da economia que as empresas adimplentes e sem débitos fiscais em aberto sejam preferidas em detrimento das empresas inadimplentes.

O presente estudo, partindo das questões levantadas pelo Professor Hugo de Brito Machado com sua proverbial acuidade investigativa, procura identificar o fundamento do direito à obtenção de certidões de regularidade fiscal e analisar criticamente o tratamento deste tema na Constituição, no Código Tributário Nacional e em leis esparsas, como a nova lei de falência e recuperação judicial. O objetivo primordial do estudo é traçar uma linha demarcatória entre as exigências válidas e as exigências abusivas de certidões de regularidade fiscal como condição para a prática de determinados atos da vida civil e comercial.

1. Fundamento Constitucional do Direito à Obtenção da Certidão. O Prazo de dez Dias para sua Expedição Previsto no Código Tributário Nacional

Tem fundamento na Constituição o direito de o contribuinte obter das Administrações Fazendárias certidão sobre a existência ou não de créditos tributários em seu nome. Os incisos XXXIII e XXXIV, *b*, do art. 5º, da Constituição incluem em seu campo de abrangência esse direito à obtenção de certidões de regularidade fiscal.

O art. 5º, XXXIII, da Constituição, dispõe que “todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou

geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado". Naturalmente não há qualquer razão para que o Estado mantenha sigilo - frente a um determinado contribuinte - quanto a dados e informações fiscais relativos a esse mesmo contribuinte.

Já o art. 5º, XXXIV, *b*, da Constituição, assegura a todos "a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal", advertindo que tais certidões devem ser fornecidas "independentemente do pagamento de taxas". Obviamente as certidões de regularidade fiscal de um cidadão ou de uma pessoa jurídica podem se prestar para defesa de seus direitos e dizem respeito ao esclarecimento de situações de interesse pessoal dos requerentes.

O Código Tributário Nacional (CTN) deu um passo à frente e fortaleceu esse direito do contribuinte-administrado ao prescrever de modo objetivo e pragmático que "a certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição (art. 205, parágrafo único)".

2. Certidão Negativa, Certidão Positiva e Certidão Positiva com Efeitos de Negativa

O contribuinte que requer ao Fisco a expedição de uma certidão de regularidade fiscal pode receber três tipos de documento.

A *certidão negativa* atesta que no momento de sua expedição não há qualquer crédito tributário constituído contra o requerente e que já esteja vencido, sendo uma espécie de *nada consta* em favor do contribuinte.

Caso existam créditos tributários constituídos contra o requerente, há que verificar se a exigibilidade de todos esses créditos está ou não suspensa por força de algum dos motivos previstos no art. 151 do CTN. Havendo suspensão da exigibilidade de todos os créditos, a certidão será *positiva*, mas *com efeitos de negativa*. É o caso de um crédito tributário cujo valor integral foi objeto de depósito (administrativo ou judicial) em dinheiro, o caso de um crédito tributário objeto de parcelamento em curso, o caso de um crédito tributário contra o qual pende impugnação ou recurso administrativo, o caso de um crédito tributário em relação ao qual vigora medida judicial afastando sua exigibilidade. Caso o crédito já esteja em fase de execução, o contribuinte tem direito à obtenção de uma certidão com efeitos de negativa caso o juízo do executivo fiscal esteja garantido. Essas situações que geram a expedição de uma certidão positiva com efeito de negativa estão previstas no art. 206 do CTN.

Caso as autoridades fiscais cheguem à conclusão de que há créditos tributários *em aberto* (lançados, vencidos e sem causa de suspensão de exigibilidade) contra o contribuinte, a certidão a ser expedida é a *positiva*.

Nesses casos, o contribuinte tem direito a receber uma certidão datada e assinada pela autoridade competente, que contenha informações claras sobre cada um dos créditos em aberto. Infelizmente é comum nos depararmos com situações concretamente relatórios genéricos, confusos e lacônicos, que se limitam a indicar a existência de "pendências" contra o contribuinte. Nesses casos, o contribuinte deve insistir para que o Fisco expeça uma certidão com dados claros e inequívocos; caso as au-

toridades persistam na prática ilegal de expedir documentos lacônicos e confusos, ou então se recusem a prestar qualquer informação, o contribuinte deve impetrar mandado de segurança pedindo que o juiz determine à autoridade coatora que explicitamente os motivos e as circunstâncias da emissão da certidão positiva.

No caso de tributos com lançamento por homologação (art. 150 do CTN), a certidão negativa poderá ser negada caso haja créditos tributários constituídos de ofício, ou caso o contribuinte tenha registrado em declarações fiscais (DCTF, por exemplo) valores devidos e não recolhidos. Já é jurisprudência pacificada no Superior Tribunal de Justiça que tributos apurados pelo contribuinte e registrados como *devidos* em declarações oficiais entregues ao Fisco são considerados tributos lançados:

"O reconhecimento do débito tributário pelo contribuinte, mediante a declaração, com a indicação precisa do sujeito passivo e a quantificação do montante devido, equivale ao próprio lançamento, restando o Fisco autorizado a proceder à inscrição do respectivo crédito em dívida ativa." (item 1 da ementa oficial do Recurso Especial 636.009, 1ª Turma, Ministro Teori Albino Zavascki, DJ 28.09.2006. No mesmo sentido, vide Recurso Especial 824.430, 2ª Turma, Relator Ministro Castro Meira, DJ 01.02.2007)

Ressalte-se que o fato de ainda não ter havido a inscrição em dívida ativa de crédito tributário sem exigibilidade suspensa não dá ao contribuinte o direito de obter certidão negativa ou com efeitos de negativa.

3. A Importância da Certidão Positiva com Efeitos de Negativa

É natural que contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas), com intensa atividade econômica/empresarial, questionem constantemente, no âmbito administrativo e no âmbito judicial, a validade de lançamentos e exigências fiscais. Com isso, o *normal* ou o *comum* para esses contribuintes é a obtenção de certidões positivas com efeitos de negativa. A situação desses contribuintes é qualitativamente diferente da situação do contribuinte que está em mora, contra o qual pendem créditos tributários em aberto, sem causa de suspensão da exigibilidade.

Como veremos a seguir, o ordenamento jurídico prevê situações em que o contribuinte inadimplente (aquele que tem certidão positiva de tributos) tem tratamento distinto do contribuinte adimplente (aquele que possui certidão negativa de tributos). Ao contribuinte inadimplente é vedado, por exemplo, ter acesso a operações de crédito com recursos públicos ou a incentivos fiscais e financeiros (vide art. 6º, da Lei 10.522/2002).

Ora, o contribuinte, que está questionando a validade de determinada exigência tributária por meios regulares e respaldado numa causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (ou então por meio de embargos a uma execução fiscal já garantida), deve naturalmente ter o mesmo tratamento do contribuinte adimplente.

Por isso o art. 206 do CTN dispôs expressamente que "tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior [certidão negativa] a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa".

Da mesma maneira, o art. 7º, da Lei 10.522/2002, determina que será suspenso o registro no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público

Federal (Cadin) quando o devedor comprove que “tenha ajuizado ação, com o objetivo de discutir a natureza da obrigação ou o seu valor, com o oferecimento de garantia idônea e suficiente ao Juízo, na forma da lei” ou que “esteja suspensa a exigibilidade do crédito objeto do registro, nos termos da lei”.

Seria inconstitucional a legislação que tratasse os contribuintes nessa situação da mesma maneira que trata os contribuintes inadimplentes, pois haveria uma obliqua - mas inequívoca - violação da norma segundo a qual “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (art. 5º, XXXV, da Constituição).

É comum a autoridade fiscal responsável pela emissão da certidão de regularidade fiscal exigir que o contribuinte apresente, a cada novo pedido de certidão, documentos que demonstrem a existência do processo judicial no qual determinado tributo é questionado e a existência de garantias (depósitos em dinheiro) ou de medidas judiciais em vigor que determinem a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. O ideal seria que a Fazenda Pública, sendo parte na lide e tendo sido intimada das medidas judiciais em favor do contribuinte, verificasse ela própria a situação processual em vigor. Mas não consideramos abusiva, a ponto de se reputar inválida/ilícita, essa periódica determinação de que o contribuinte traga à autoridade responsável pela emissão da certidão documentos capazes de comprovar a suspensão da exigibilidade do tributo discutido em juízo.

O que se nos afigura abusiva e ilícita é a negativa de expedição de certidão positiva com efeitos de negativa sob a alegação de que a penhora efetuada nos autos da execução fiscal já não teria um valor capaz de fazer face ao montante do crédito tributário exequendo. Uma vez efetuada a penhora, sua eventual insuficiência, levando à necessidade de seu reforço, deve ser argüida e demonstrada nos autos do executivo fiscal, cabendo ao juiz ordenar ou não o reforço da garantia. Se no executivo fiscal essa insuficiência não foi alegada, ou se o juiz ainda não ordenou o reforço da penhora, a autoridade administrativa responsável pela confecção da certidão de regularidade fiscal não pode negar a certidão com efeitos de negativa alegando insuficiência de penhora. Caso haja essa negativa, o contribuinte deve peticionar ao juiz da execução requerendo seja a autoridade administrativa intimada a não recusar *com base no crédito executado* a expedição de certidão positiva com efeitos de negativa.

Caso o contribuinte possua decisão judicial (medida liminar, sentença, acórdão) determinando a suspensão da exigibilidade de determinado crédito tributário, e a autoridade administrativa se recuse a expedir a certidão com efeitos de negativa alegando que a exigibilidade do crédito não está suspensa, o contribuinte deve peticionar requerendo ao órgão judicial prolator da decisão que determine à referida autoridade administrativa não recusar *com base no crédito em questão* a expedição de certidão positiva com efeitos de negativa. Tal providência mostra-se preferível ao ajuizamento de outra lide a versar tão-somente sobre o problema da emissão da certidão.

4. O Contribuinte Inadimplente (Certidão Positiva) e as Restrições de Direitos que se lhe aplicam

O contribuinte que possui débitos vencidos e não pagos, sem amparo em qualquer causa de suspensão da exigibilidade dos créditos tributários, incide num juízo de reprovação social que justifica que se lhe imponham certas restrições de direi-

tos. A própria Constituição determina que “a pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios” (art. 195, parágrafo 3º).

Essa diretriz constitucional parece-nos legítima e salutar, pois cria uma discriminação razoável e proporcional entre o contribuinte cumpridor de seus deveres (incluído naturalmente nessa categoria o contribuinte que questiona esses deveres pelos meios legais) e o contribuinte faltoso/inadimplente.

Em primeiro lugar, contratar com o Poder Público e receber dos cofres públicos incentivos fiscais e creditícios não constituem direitos fundamentais do cidadão, portanto não se pode dizer que o art. 195, parágrafo 3º, da Constituição e a legislação ordinária seguidora dessa diretriz normativa estejam limitando ou restringindo direitos fundamentais do contribuinte inadimplente. Coisa diversa, como veremos a seguir, é a legislação que busca direta ou indiretamente impedir que o contribuinte inadimplente continue a exercer uma profissão ou uma atividade econômica, pois nesse caso estaríamos realmente diante de restrições a direitos fundamentais do contribuinte.

Em segundo lugar, há uma claríssima lógica jurídica e econômica em impedir que um contribuinte com débitos tributários em aberto e sem garantia ou suspensão de exigibilidade contrate com o Poder Público. Toda celebração de contrato implica riscos para ambas as partes, e o Poder Público age racionalmente ao evitar correr riscos desmesurados e desnecessários ao contratar com uma pessoa física ou jurídica que apresenta débitos tributários em aberto e sem garantias. Qualquer pessoa privada ciosa de seu patrimônio tomaria tais precauções antes de celebrar um contrato com um terceiro em tais situações. Nada mais natural que o Estado também o faça, nos termos da lei.

É válido que o Ministério da Educação e Cultura (MEC) condicione a concessão de autorização de funcionamento a uma entidade privada de ensino superior à apresentação de certidão de regularidade fiscal (certidão negativa ou positiva com efeitos de negativa)? Consideramos que sim. A autorização de funcionamento a uma entidade de ensino superior não deixa de configurar uma relação contratual, pois a entidade privada assume uma série de compromissos para com o Poder Público. Portanto, a lógica jurídica e econômica contida no art. 195, parágrafo 3º, da Constituição, e explicitada acima também se aplica a esse caso.

Por outro lado, o art. 209 da Constituição determina que o ensino “é livre à iniciativa privada”, atendidas as condições de “cumprimento das normas gerais da educação nacional” e “autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público”. É certo que a regularidade fiscal de uma instituição de ensino não influi no cumprimento das normas gerais da educação nacional, nem na avaliação da qualidade do ensino pelo MEC (instalações apropriadas, corpo docente com titulação etc.), mas é relevante para fins da concessão da “autorização” mencionada no texto constitucional. Uma instituição privada que pratica fatos geradores de impostos e contribuições e não recolhe os tributos devidos, nem questiona sua eventual ilegitimidade por meios legais (administrativos ou judiciais), acumulando dívidas em aberto sujeitas a juros e multas, revela descontrole financeiro, má gestão administrativa e risco de insolvência, comprometendo a confiabilidade que deve ser a marca de uma instituição que necessita da autorização do Estado para exercer uma atividade de caráter público como o ensino.

Ressalte-se mais uma vez que o que se exige não é que a instituição cumpra cegamente e não discuta as exigências fiscais que lhe são impostas - o que seria claramente contrário ao direito fundamental de acesso à jurisdição com ampla defesa e contraditório; exige-se tão-somente que a instituição que depende de uma autorização/concessão do Poder Público não pratique *evasão fiscal*, seja na forma simples de *inadimplência*, seja na forma qualificada de *sonegação* (evasão mediante dolo, fraude ou simulação).

Vejam agora algumas restrições de direitos desarrazoadas que a legislação tributária costuma impor sobre os contribuintes inadimplentes, e que Hugo de Brito Machado chama de “sanções políticas no direito tributário”, no sentido de restrições ou proibições impostas ao contribuinte como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo¹. A jurisprudência do STF rechaçou recentemente duas dessas formas abusivas de restrições de direitos a contribuintes inadimplentes.

Uma forma muito comum de restringir o direito fundamental ao livre exercício de qualquer trabalho, ofício, profissão ou atividade econômica (art. 5º, XIII, e art. 170, parágrafo único, da Constituição) é a imposição pela legislação tributária de embaraços operacionais (p. ex., a obrigatoriedade de requisição de autorização para impressão de notas fiscais avulsas) ou de “regimes especiais” de fiscalização para contribuintes com débitos tributários em aberto.

No Recurso Extraordinário 413.782 (Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 03.06.2005), o STF aplicou o princípio subjacente às suas Súmulas 70², 323³ e 547⁴ para considerar inconstitucional um dispositivo da legislação estadual catarinense que impunha ao contribuinte inadimplente o ônus de requerer permanentemente à Administração Tributária autorizações para emissão de notas fiscais avulsas⁵. Com exceção do Ministro Eros Grau, os Ministros do STF consideraram que o decreto catarinense era um meio indireto de cobrança da dívida tributária e constituía um ônus desproporcional imposto às atividades do contribuinte. Nesse julgamento foram lembrados outros precedentes (como os Embargos de Divergência no RE 115.452, Pleno, Relator Ministro Carlos Velloso, DJ 04.10.1990) em que a Corte reconheceu a inconstitucionalidade de certos “regimes especiais” de fiscalização e apuração do antigo ICM, que determinavam por exemplo o recolhimento compulsório do imposto antes da saída da mercadoria do estabelecimento comercial, ou a vedação, ao contribuinte adquirente, de utilização do crédito quando as mercadorias estivessem desacompanhadas do comprovante do pagamento do imposto por parte do vendedor.

No final de 2006, o Pleno do STF foi unânime (ADI 3.453, Relatora Ministra Cármen Lúcia, j. 30.11.2006) quanto ao reconhecimento da inconstitucionalidade

¹ MACHADO, Hugo de Brito. “Sanções Políticas no Direito Tributário”, *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 30, 1998, pp. 46-49.

² Súmula 70: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.”

³ Súmula 323: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.”

⁴ Súmula 547: “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.”

⁵ Vide GODOI, Marciano Seabra de. *Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF*, São Paulo: Dialética, 2006, pp. 55-6.

do art. 19, da Lei 11.033/2004, que condicionava o levantamento de precatórios judiciais à apresentação ao juízo de certidões negativas de tributos federais, estaduais e municipais. O Tribunal considerou - a nosso ver corretamente - que o dispositivo violava os preceitos constitucionais do respeito à coisa julgada e da efetividade da tutela jurisdicional⁶. Além disso, o regime jurídico dos precatórios judiciais é previsto em detalhes no art. 100, da Constituição, que não traça qualquer regra ou diretriz que aponte no mesmo sentido da norma questionada na ADI. Deixando clara a aplicação da mesma postura subjacente às Súmulas 70, 323 e 547, os Ministros ponderaram que “as formas de a Fazenda Pública obter o que lhe é devido estão estabelecidas no ordenamento jurídico, não sendo possível para tanto a utilização de meios que frustrem direitos constitucionais dos cidadãos” (ADI 3.453, acórdão noticiado no *Informativo STF* n° 450, com ementa publicada no DJU 1 de 16.03.2007, p. 20).

Na doutrina, Hugo de Brito Machado demonstrou com argumentos precisos que “o direito à jurisdição inclui o direito à execução do julgado”⁷, e o art. 19, da Lei 11.033, impõe percalços à execução dos julgados contra a Fazenda Pública, sem que esses percalços constem das próprias decisões judiciais. Além do mais, esses percalços mostram-se abusivos e desnecessários. Com efeito, nada impede que a Fazenda Pública requeira a penhora de determinado precatório nos autos de um executivo fiscal. Mas isso não autoriza que o próprio regime jurídico do precatório seja modificado de molde a tornar um requisito do seu levantamento a apresentação de certidões de regularidade fiscal no âmbito federal, estadual e municipal.

Também merece comentários a prática relativamente comum de os entes tributantes exigirem, como condição para inscrição de uma empresa junto ao respectivo cadastro de contribuintes, a apresentação de certidões de regularidade fiscal dos sócios dessa empresa e das empresas nas quais a requerente da inscrição possui participação societária. Caso os sócios da empresa requerente, ou as empresas nas quais a requerente tem participação, tenham débitos fiscais em aberto, a inscrição costuma ser negada. Dessa forma ampla e genérica, parece-nos abusiva a restrição, que indiretamente amesquinha o direito fundamental ao livre exercício de trabalho, ofício, profissão ou atividade econômica não dependentes de autorização do Poder Público (art. 5º, XIII, e art. 170, parágrafo único, da Constituição).

Contudo, a prática indica que muitas pessoas físicas, utilizando seu próprio nome ou o nome de testas-de-ferro (atualmente mais conhecidos como “laranjas”), constituem dezenas de sociedades, uma após a outra, dissolvendo irregularmente a sociedade anterior - repleta de dívidas tributárias e já sem nenhum patrimônio - para criar outra sociedade “limpa”, com nova inscrição cadastral, novos talões de nota fiscal etc. Mas essa nova sociedade também é criada para, ao cabo de alguns meses de intensa sonegação fiscal, dissolver-se irregularmente ou desaparecer “de fato”.

⁶ Sobre a inconstitucionalidade desse dispositivo, veja-se a doutrina de GUTIERREZ, Miguel Delgado. “Levantamento de Depósito de Precatório Judicial, Apresentação de Certidões e o Inconstitucional art. 19 da Lei n° 11.033/04”, *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 120, pp. 82-87.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. “Exigência de Certidões Negativas de Débito para o Recebimento de Precatório - Inconstitucionalidade do art. 19 da Lei n° 11.033/04”, *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 131, p. 44.

Essa pérfida manobra, que busca frustrar o recebimento dos créditos tributários, deve ser combatida pela administração tributária, e um maior rigor na inclusão de novas empresas do cadastro de contribuintes revela-se de fato uma boa arma nessa luta contra a fraude. Mas é desproporcional vedar a inscrição a toda e qualquer empresa que tenha algum sócio (ou que participe do capital de alguma empresa) com débitos tributários em aberto. Pensamos que uma medida proporcional e razoável seria vedar a inscrição somente se o Fisco encontrasse e demonstrasse indícios de que algum sócio (por si mesmo ou mediante testas-de-ferro) tivesse participado de empresas que se dissolveram irregularmente nos últimos cinco anos. Nesse caso, haveria razões objetivas que justificariam uma presunção relativa de que a constituição da nova sociedade seria uma manobra de sonegação fiscal, podendo o contribuinte ir naturalmente a juízo para ilidir essa presunção recorrendo a todo meio de prova.

5. A Polêmica Norma do art.32 da Lei 4.357/1964 (Limitação à Bonificação de Acionistas e à Distribuição de Lucros a Sócios-cotistas e Diretores)

Dispõe o art. 32 da Lei 4.357/1964:

“Art 32. As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão:

- a) distribuir quaisquer bonificações a seus acionistas;
- b) dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos.”

A consequência da distribuição de bonificações aos acionistas ou de participação nos lucros aos sócios-cotistas ou diretores foi inicialmente prevista no parágrafo único do mesmo art. 32:

“Parágrafo único. A desobediência ao disposto neste artigo importa em multa, reajustável na forma do art. 7º, que será imposta:

- a) às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem bonificações ou remunerações, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) das quantias que houverem pago indevidamente;
- b) aos diretores e demais membros da administração superior que houverem recebido as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) destas importâncias.”

Esse dispositivo ficou em estado de inaplicação prática por décadas, até que em 2004 a Lei 11.051 revogou o parágrafo único desse art. 32, para em seu lugar acrescentar dois parágrafos com a seguinte redação:

“§ 1º A inobservância do disposto neste artigo importa em multa que será imposta:

- I - às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem bonificações ou remunerações, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) das quantias distribuídas ou pagas indevidamente; e
- II - aos diretores e demais membros da administração superior que receberem as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) dessas importâncias.

§ 2º A multa referida nos incisos I e II do § 1º deste artigo fica limitada, respectivamente, a 50% (cinquenta por cento) do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica.”

Acreditamos que a norma é constitucional desde que seu texto seja interpretado de maneira teleológica, sem apego a seu sentido literal mais restritivo. O propósito da norma é claro: o de coibir a prática comum de frustrar a execução judicial de créditos tributários devidos por pessoas jurídicas mediante distribuição do seu lucro a acionistas (via pagamento de bonificações) ou a sócios-cotistas e demais dirigentes (via pagamento de participações).

Propósito semelhante ao desse art. 32 encontra-se na norma do art. 185, do Código Tributário Nacional:

“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.” (redação atual dada pela Lei Complementar 118/2005)

A diferença entre as duas normas é que a segunda (editada em 1966 e modificada em 2005) coíbe a fraude à execução fiscal urdida mediante alienação ou oneração de bens ou rendas do executado para terceiros, enquanto a primeira (editada em 1964 e modificada em 2004) coíbe a fraude à execução operada mediante a distribuição do lucro do executado para seus acionistas (via bonificações) ou para seus sócios-cotistas/diretores (mediante participações).

O que dissemos até aqui já é suficiente para afirmar duas coisas: 1) o art. 32, da Lei 4.357, somente trata de créditos tributários definitivamente constituídos e objetos de execução já ajuizada, e 2) a ressalva explícita no texto do art. 185, parágrafo único, do CTN⁸, está implícita na norma de 1964; vale dizer, a proibição de distribuição de bonificações (para acionistas) e de lucros (para sócios-cotistas e dirigentes) não se aplica na hipótese de “terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita”.

Defender que o art. 32, da Lei 4.357, é aplicável tão logo a autoridade fiscal termine de lavrar um auto de infração contra o contribuinte seria defender uma interpretação da norma que promove uma brutal e desnecessária intervenção estatal na gerência/administração das empresas. Além disso, seria autoritário e arranharia o direito à ampla defesa/contraditório exigir que o contribuinte oferecesse garantia quanto a todo e qualquer crédito constituído contra si, mesmo antes de sua discussão nos Conselhos de Contribuintes. Levando em conta essas questões, percebe-se que o art. 32 se refere a “débito não garantido” exatamente porque supõe que o débito já está em fase de cobrança judicial, em que sua garantia é dever legal imposto ao contribuinte.

Por outro lado, compreendido que o art. 32, da Lei 4.357, somente se aplica no caso de débitos já executados, é natural (e por isso não precisou ser explicitado) que a distribuição de bonificações/participações nos lucros não seja vedada caso a pessoa jurídica executada reserve bens para serem penhorados.

A situação típica à qual se aplica - a nosso ver com muita justiça - o art. 32, da Lei de 1964, é a seguinte: a pessoa jurídica com patrimônio para garantir uma exe-

⁸ Parágrafo único do art. 185 do CTN: “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.”

cução fiscal já ajuizada frustra ou dificulta essa execução distribuindo bonificações para seus acionistas ou participações para seus sócios-cotistas/diretores, e com isso o patrimônio do devedor-executado se torna insuficiente para garantir a execução. Somente nessa situação típica (à qual não se poderia aplicar o art. 185, do CTN) se justifica, sob o cânone do chamado *devido processo legal substantivo*, que o contribuinte sofra mais uma sanção pecuniária além da que já lhe fora aplicada por ocasião do lançamento de ofício.

A doutrina⁹, que se debruçou sobre o art. 32, da Lei 4.357/1964, aferiu-se ao sentido literal mais evidente da norma (sem buscar outras possibilidades interpretativas)¹⁰ e a considerou não recepcionada pela Constituição de 1988, por violação do direito fundamental ao contraditório, à propriedade e à livre-iniciativa¹¹. Ora, vista como uma norma que veda e pune uma forma de fraude à execução fiscal distinta da fraude prevista no art. 185, do CTN, o art. 32, da Lei 4.357/1964, nada tem de inconstitucional.

Nada no veto parcial que o Presidente da República opôs à norma em 1964 ou na alteração de sua redação promovida por lei sancionada em 2004 (Lei 11.051) contraria a interpretação que defendemos para a norma do art. 32, da Lei 4.357/1964. O veto parcial oposto à norma em 1964 consistiu tão-somente em retirar a distribuição de dividendos a acionistas do seu raio de aplicação (conforme se verificava no texto aprovado pelo Congresso). Aliás, tomando-se o veto presidencial como um fenômeno político-estatal que também merece ser levado em conta na complexa atividade hermenêutica¹², nossa proposta interpretativa (limitar a aplicação do dispositivo ao período pós-execução fiscal admitindo uma ressalva implícita nos mesmos moldes do art. 185, parágrafo único, do CTN) se fortalece, pois se mostra em linha com o espírito que informou o veto parcial da norma:

⁹ Neste sentido, cfr. YAMASHITA, Douglas. "Lucros Distribuídos por Pessoas Jurídicas com Débito não Garantido", *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 116, 2005, pp. 44-51; CONDÉ, Fabiana Guimarães Dunder. "Inconsistências da Aplicação de Multa, Prevista no artigo 17 da Lei n° 11.051/04, na Distribuição de Lucros, Pagamentos de Bonificações e Remunerações, em havendo Débitos não Garantidos perante a União ou suas Autarquias", *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 118, pp. 44-50; e SEDRA, Gustavo Podestá. "A Vedação à Distribuição de Lucros, Dividendos e Bonificações pelas Pessoas Jurídicas em Débito para com a União e sua Inconstitucionalidade perante o Princípio da Proporcionalidade", *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 131, 2006, pp. 20-29.

¹⁰ Gustavo Sedra (*op. cit.*, p.22) afirma sobre o art. 32, da Lei 4.357/1964, e o art. 52, da Lei 8.212/1991, que "não é preciso ter uma mente muito acurada para notar que se está diante de regras editadas para compelirem os contribuintes a pagar, pontualmente, seus débitos tributários, mesmo quando façam forte presunção de inconstitucionalidade e ilegalidade sobre a exigibilidade dos mesmos". Mas em seu estudo, o autor não chegou nem a cogitar sobre a possibilidade de outras soluções interpretativas da norma. O intérprete deve fazer todos os esforços hermenêuticos para captar a norma em sua melhor luz. Se posso identificar no art. 32, da Lei 4.357/1964, o propósito legítimo e equilibrado de punir determinada forma de fraude à execução fiscal, por que preferir identificar na norma o propósito abusivo de restringir o direito ao contraditório e à ampla defesa?

¹¹ A rigor, se se considera que a norma do art. 32, da Lei 4.357/1964, viola o próprio direito de propriedade e o princípio da livre-iniciativa, o correto seria considerá-la inconstitucional desde sua edição, perante a Constituição de 1946, prejudicado o argumento de não-recepção pela Constituição de 1988.

¹² Vide DWORKIN, Ronald. *Law's Empire*, Cambridge: Harvard University Press, 1986, pp. 313 e seguintes.

"A filosofia que presidiu a elaboração das normas do artigo 32 reside na preeminência do princípio da pontualidade no pagamento dos tributos e contribuições devidas ao Estado. Ocorre, porém, que tal princípio se afirma de modo mais positivo através das disposições do artigo 7º, as quais obrigam à correção monetária dos débitos fiscais.

A ingerência do Fisco em assuntos da economia interna das empresas deve ficar restrita aos casos excepcionais, evitando-se que os poderes de controle destinados a garantir a pontualidade no pagamento dos tributos e contribuições sejam transformados em elementos de perturbação da vida normal das empresas, que são os núcleos propulsores do desenvolvimento da economia nacional.

Sob essa ordem de idéias, parece aconselhável restringir os casos de intervenção, limitando-os às hipóteses essenciais (...)." (grifamos)

Já a alteração promovida em 2004 somente corrigiu uma ambigüidade do texto originário (antigo parágrafo único), que fixava o quantitativo da multa com os seguintes dizeres:

"Parágrafo único. A desobediência ao disposto neste artigo importa em multa, reajustável na forma do art. 7º, que será imposta:

a) às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem bonificações ou remunerações, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) das quantias que houverem pago indevidamente;

b) aos diretores e demais membros da administração superior que houverem recebido as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) destas importâncias." (grifamos)

O texto dispunha que o valor da multa era calculado em montante igual a 50% das bonificações ou participações pagas "indevidamente". Esse vocábulo tinha interpretação ambígua: se o débito tributário não garantido fosse de R\$ 100.000 e se fossem distribuídos R\$ 500.000 de lucros para os sócios de uma sociedade por cotas, a importância "indevida" recebida pelos sócios seria de R\$ 500.000 (todo o lucro distribuído) ou de R\$ 100.000 (parte do lucro distribuído que corresponde ao valor do débito tributário)? Parece-nos que a interpretação correta era de que a importância indevida correspondia ao valor do débito não garantido. Contudo, para dar maior clareza à norma - e certamente para advertir os contribuintes de que o Fisco sabia da existência dessa norma esquecida há décadas, o novo parágrafo 2º, do art. 32, afirmou expressamente que a multa está limitada a 50% do valor do débito não garantido da pessoa jurídica.

Vale ressaltar que para os débitos em favor da seguridade social, há um dispositivo legal semelhante adotado em 1991 (Lei 8.212/1991, art. 52):

"Art. 52. À empresa em débito para com a seguridade social é proibido:

I - distribuir bonificação ou dividendo a acionista;

II - dar ou atribuir cota ou participação nos lucros a sócio-cotista, diretor ou outro membro de órgão dirigente, fiscal ou consultivo, ainda que a título de adiantamento.

Parágrafo único. A infração do disposto neste artigo sujeita o responsável à multa de 50% (cinquenta por cento) das quantias que tiverem sido pagas ou creditadas a partir da data do evento, atualizadas na forma prevista no art. 34."

O texto dessa norma de 1991 é ainda mais genérico do que o do art. 32, da Lei 4.357/1964. Enquanto a norma de 1964 refere-se a “débito não garantido”, a norma de 1991 refere-se simplesmente a “débito”. Pelos mesmos motivos explicitados acima, consideramos que a teleologia do art. 52, da Lei 8.212/1991 (claramente inspirado no dispositivo de 1964), indica que o mesmo somente se aplica a débitos não garantidos objeto de execução fiscal ajuizada, valendo também aqui a ressalva de que não se aplicará a multa quando o devedor-executado reservar bens suficientes para a garantia da execução. A única diferença em relação ao dispositivo de 1964 é que a norma da seguridade social se aplica também à distribuição de dividendos a acionistas.

Caso se entenda que o art. 52, da Lei 8.212/1991, se aplica mesmo antes do ajuizamento de execução fiscal (quando não terminou sequer o controle de legalidade do lançamento por parte dos órgãos julgadores da Administração Tributária), e mesmo que a pessoa jurídica distribua lucros/dividendos após reservar parcela de seu ativo para a garantia do crédito, então a norma legal não passará no teste da proporcionalidade ou do devido processo legal substantivo, pois representará uma agressão brutal e desnecessária à livre administração das empresas privadas, além de uma restrição destoante de todas as normas do CTN que tratam das garantias e privilégios do crédito tributário.

6. A Recuperação Judicial e a Exigência de Apresentação de Certidões de Regularidade Fiscal

A Lei 11.101/2005 reformulou em grande medida os institutos da falência e da concordata, concordata que com a nova lei passou a ser chamada de *recuperação judicial*. Uma das mudanças promovidas pela nova lei foi flexibilizar (mas não abolir) a exigência de que a empresa que busca a recuperação judicial comprove que não tem pendências *em aberto* com o Fisco (por pendências *em aberto* entendam-se débitos vencidos, não pagos e sem qualquer causa de suspensão de exigibilidade, como o parcelamento).

No regime anterior da concordata, incidia o art. 3º, do Decreto-lei 858/1969, segundo o qual “não será distribuído requerimento de concordata preventiva ou liquidação judicial de sociedade sem a prova negativa de Executivo Fiscal Proposto pela Fazenda Pública, fornecida pelo competente ofício distribuidor”. Este dispositivo era muito pouco realista, pois quem requeria concordata preventiva dificilmente estava quite com a Fazenda Pública (sem execuções fiscais ajuizadas contra si ou com todas as execuções já garantidas).

O novo regime da recuperação judicial flexibilizou essa exigência mediante duas alterações básicas. Em primeiro lugar, a certidão negativa de débitos fiscais não precisa mais ser anexada pela empresa em sua petição inicial de recuperação judicial (como exigia o art. 3º, do Decreto-lei 858/1969). O art. 51, da Lei 11.101/2005, arrola os documentos que devem instruir a petição inicial da recuperação judicial, e desse rol não consta a certidão de regularidade fiscal¹³. Caso o juiz defira o processamento da recuperação judicial (art. 52, da Lei 11.101/2005), abre-se uma fase que pode ser longa, em que o devedor apresentará seu plano de recuperação e os credores

¹³ Neste sentido, cfr. MACHADO, Hugo de Brito. “Dívida Tributária e Recuperação Judicial da Empresa”, *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 120, p. 74.

res deliberarão sobre a aprovação desse plano. O devedor somente terá de apresentar ao juiz as certidões de regularidade fiscal após a juntada do plano de recuperação aprovado (expressa ou tacitamente) pelos credores (art. 57, da Lei 11.101/2005).

Ou seja, pela nova lei há uma etapa prévia - que independe do devedor ter ou apresentar certidão de regularidade fiscal - em que a recuperação é requerida (art. 51), processada pelo juiz (art. 52) e aceita pelos credores (arts. 55 e 56). Somente após ultrapassada essa etapa prévia (que durará no mínimo alguns meses) é que o devedor será obrigado a apresentar certidões de regularidade fiscal (art. 57).

É certo que, sem a apresentação dessas certidões pelo devedor, a lei veda expressamente a concessão da recuperação judicial (arts. 57 e 58, da Lei 11.101/2005, e art. 191-A, do CTN¹⁴). Mas o normal é que dessas certidões conste a existência de execuções garantidas ou de parcelamentos em curso, e não a inexistência de qualquer crédito tributário constituído contra o devedor. Daí o art. 57, da Lei 11.101, e o art. 191-A, do CTN, afirmarem que a apresentação das certidões observará o disposto nos arts. 151, 205 e 206 do CTN.

A segunda mudança, prevista pela conjugação do art. 68, da Lei 11.101/2005, com os novos parágrafos 3º e 4º introduzidos no art. 155-A, do CTN, pela Lei Complementar 118/2005, refere-se à previsão de um parcelamento especial (com condições mais apropriadas à reduzida capacidade de pagamento do contribuinte) para os devedores em recuperação judicial.

Ou seja, o propósito do novo regime foi o de: 1º) postergar a exigência de certidões de regularidade fiscal do momento do requerimento da concordata (como era antes) para o momento em que o juiz já processou o pedido e os credores já aprovaram o plano apresentado pelo devedor, com o que a concessão da recuperação judicial fica a depender tão-somente da apresentação das certidões (arts. 57 e 58, da Lei 11.101/2005, art. 191-A, do CTN), e 2º) facilitar a obtenção dessa certidão de regularidade fiscal na medida em que o devedor em recuperação judicial fará jus a condições diferenciadas e mais favoráveis de parcelamento *vis-à-vis* as condições comuns do parcelamento genérico.

Mas o problema é que dois anos já se passaram da publicação da Lei 11.101/2005 e o Congresso Nacional ainda não editou lei prevendo as condições mais favorecidas do parcelamento específico dos devedores em recuperação judicial. Essa demora legislativa vem frustrando em grande parte os propósitos da nova legislação, e alguns juízes vêm optando por afastar - por inconstitucionais - os arts. 57, da Lei 11.101/2005, e 191-A, do CTN.

Não vemos inconstitucionalidade no art. 57, da Lei 11.101, ou no art. 191-A, do CTN. Esses dispositivos exigem tão-somente que o devedor que tenha seu plano de recuperação aprovado por seus credores parcele os seus débitos tributários (em condições mais benévolas do que as do parcelamento comum) como requisito para que o juiz conceda a recuperação requerida. Não se restringe qualquer direito fundamental do devedor, e é importante lembrar que a regularidade fiscal que a lei exige para conceder a recuperação judicial pode ser alcançada pelo parcelamento, um meio muito mais benéfico economicamente que o pagamento ou a garantia por meio de depósito, penhora de bens ou carta de fiança bancária.

¹⁴ “Art. 191-A. A concessão de recuperação judicial depende da prova de quitação de todos os tributos, observado o disposto nos arts. 151, 205 e 206 desta lei.”

Apesar de não chegar a provocar nenhuma inconstitucionalidade, é extremamente insatisfatória a situação atual em que não existe a lei específica do parcelamento dos devedores em recuperação judicial. Urge que o Congresso Nacional cumpra o plano traçado por ele mesmo em 2005 com a Lei 11.101 e a Lei Complementar 118 (parágrafo 3º introduzido no art. 155, do CTN), e edite imediatamente a lei do parcelamento específico dos devedores em recuperação judicial, que certamente preverá condições mais benévolas do que as do parcelamento genérico.

Mas as entidades federativas locais e estaduais podem e devem adotar, mesmo antes do Congresso Nacional, suas próprias leis do parcelamento específico dos devedores em recuperação judicial. Caso não exista a lei específica do ente tributante estadual ou local, nem a lei específica federal, o parágrafo 4º, do art. 155-A, do CTN, determina a “aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação”. A parte final desse parágrafo 4º determina que, caso não exista lei específica do ente local ou estadual, mas já exista a lei do parcelamento específico federal, o parcelamento a ser concedido pelo ente local ou estadual ao devedor em recuperação judicial deve ter como prazo mínimo aquele definido na lei específica do parcelamento federal.

Analisando o novo regime da recuperação judicial e sua relação com as dívidas tributárias, Hugo de Brito Machado entende que, enquanto não editada a lei do parcelamento específico, “a Fazenda Pública deve aplicar a lei de parcelamento mais benéfica ao contribuinte”¹⁵. Essa talvez seja a solução mais justa para o caso, contudo o art. 155, parágrafo 4º, do CTN, previu essa situação concreta de inércia legislativa (infelizmente tão comum no Brasil) e determinou expressamente que a Fazenda Pública aplicasse não a lei de parcelamento *mais benéfica*, mas a lei *geral* de parcelamento.

Os parcelamentos *mais benéficos* ao contribuinte somente podem ser fruídos caso o contribuinte manifeste sua opção até determinada data (como o chamado Refis federal em suas diversas versões), ao passo que o *parcelamento geral* está aberto permanentemente aos contribuintes (como o previsto no âmbito federal no art. 10, da Lei 10.522/2002). Caso eventualmente existam no âmbito de uma entidade tributante duas ou mais formas de parcelamento geral abertas por tempo indeterminado ao contribuinte, então concordamos com Hugo de Brito Machado que a teleologia da norma indica que o contribuinte em recuperação judicial tem direito a usufruir, dentre as modalidades de parcelamento geral, sua forma mais benéfica.

7. Conclusão Final

O Direito brasileiro, com a ativa participação da jurisprudência do STF, não permite que o contribuinte inadimplente (com créditos em aberto, sem causa de suspensão de exigibilidade) sofra restrições em seus *direitos fundamentais*, como o direito a uma prestação jurisdicional efetiva respeitando-se a coisa julgada (ADI 3.453) ou o direito ao livre exercício de profissão, ofício ou atividade econômica não dependentes de autorização do Estado (Súmulas 70, 323, 547, RE's 413.782 e 115.452).

Mas daí não se deve concluir que o contribuinte inadimplente (com débitos tributários vencidos, não pagos, não parcelados e sem qualquer outra causa de suspen-

são de exigibilidade) tenha rigorosamente os mesmos direitos e prerrogativas do contribuinte adimplente (aquele que faz jus a uma certidão negativa ou a uma certidão positiva com efeitos de negativa). Há situações em que a lei pode e deve tratar de maneira mais gravosa o contribuinte faltoso, como no caso de contratações do Poder Público e de concessões de incentivos fiscais e creditícios. Essa diretriz normativa é antiga, nunca foi questionada pela jurisprudência e está de acordo com a lógica jurídica e econômica aplicável tanto ao direito público quanto às relações privadas.

A possibilidade de a lei discriminar entre o contribuinte cumpridor e o contribuinte faltoso, desde que o discrimen seja proporcional e não restrinja qualquer direito fundamental do contribuinte inadimplente, nem precisaria estar prevista expressamente na Constituição (art. 195, parágrafo 3º) para ser reconhecida como razoável e justa.

Nem sempre será fácil distinguir entre uma norma que restringe direitos do contribuinte faltoso de uma maneira razoável/proporcional e uma norma que restringe direitos do contribuinte faltoso de uma maneira abusiva e comprometedor de algum direito fundamental. Em muitos casos, como pensamos ocorrer com o art. 32, da Lei 4.357/1964, e o art. 52, da Lei 8.212/1991, o intérprete deve privilegiar os propósitos da norma que se mostram coincidentes com nossa tradição jurisprudencial para escolher, dentre os possíveis sentidos literais do texto, aquele que melhor realiza o ideal de resguardar os direitos fundamentais do contribuinte inadimplente sem que isso iniba o legislador e a administração tributária de adotar medidas voltadas a garantir a eficácia da norma tributária.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. “Dívida Tributária e Recuperação Judicial da Empresa”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 120, p. 79.