FGV DIREITO SP

MESTRADO PROFISSIONAL

DIREITO TRIBUTÁRIO

Sanção política em matéria tributária segundo a visão do STF: uma depuração dos elementos necessários à sua caracterização.

Luciana Miranda Moreira

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Brasília

2025

1. Tema, contexto e delimitação de escopo.

Todos sabemos que o aparato estatal, necessário à organização e funcionamento mínimos de uma sociedade, tem um custo de manutenção que deve ser suportado por toda a coletividade e que isto se dá por meio da arrecadação de tributos. A atividade do Estado impõe, para a sua própria existência, um indeclinável ônus econômico para a população, o que traz, naturalmente, uma tensão permanente entre o interesse coletivo no custeio do Estado, financiado, e o interesse privado do contribuinte, financiador.

Ninguém oferece seu patrimônio ao Estado por iniciativa própria, ainda que seja de senso comum a necessidade da conjugação de esforços em prol dos interesses da sociedade. Assim é que se desenhou, no Brasil, o sistema tributário nacional, voltado a disciplinar a forma como o ônus de custear a Administração Pública será imposto aos cidadãos, os quais contribuem voluntariamente – mediante o pagamento de impostos – ou de forma forçada, por meio da expropriação levada a efeito por intervenção judicial, a execução fiscal.

Ainda que nos pareça perfeitamente possível – senão recomendável – permitir-se que a Autoridade Tributária exproprie diretamente os haveres do contribuinte inadimplente, de forma a fazê-lo participar dessa obrigação coletiva de prover o sustento da atividade estatal, até o presente momento o cenário constitucional brasileiro não dispensa a participação do Poder Judiciário nessa etapa do adimplemento forçado disciplinado por meio da Lei 6.830/80.

Promoveu-se no ordenamento jurídico brasileiro, portanto, a construção de um rito processual revestido das garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa e conducente à expropriação forçada dos bens do contribuinte devedor, com a intermediação do Poder Judiciário. Por outro lado, é natural – e até mesmo esperado – que a Autoridade Tributária adote métodos que estimulem o contribuinte devedor ao adimplemento de suas obrigações fiscais, induzindo-o a regularizar a sua situação o quanto antes, de modo que não sejam necessárias uma intervenção judicial e uma execução forçada, etapas demoradas e que custam caro ao Erário e à própria coletividade, e cuja supressão economizaria tempo e dinheiro públicos.

Nessa linha de raciocínio é que temos visto iniciativas como a suspensão do registro de pessoa física (CPF) do contribuinte que não cumpre o seu dever da declaração anual de ajuste, bem como a apreensão de documentos como providência coercitiva determinada pelo Poder Judiciário a fim de garantir o cumprimento de ordem judicial (ADI 5.941).

Aqui reside o ponto central da pesquisa que se pretende conduzir: é essencial distinguir, dentre as medidas indutivas de um comportamento desejado ou constritivas de um comportamento indesejado, aquelas que vulneram direitos constitucionais dos contribuintes. Ainda que possa estimular o cumprimento da obrigação tributária, o Estado não pode, em princípio, impedir o contribuinte devedor de exercer livremente sua atividade econômica com fundamento exclusivo no inadimplemento tributário, eis que estaria aí configurada uma cobrança oblíqua ou indireta de tributos, solidamente

rechaçada pela jurisprudência pátria e sumulada pelo STF[1] sob a designação do que hoje chamamos de "sanção política".

A proibição da utilização de medidas administrativas abusivas não tem previsão direta no Texto Constitucional, mas surgiu como criação jurisprudencial a partir do controle judicial de regramentos reputados excessivos. Nessa perspectiva é que o Supremo Tribunal Federal já consolidou, de há muito, a vedação à utilização de sanções políticas em matéria tributária, caracterizadas essas como restrições impostas pelo Estado que limitam ou impedem o livre exercício de atividade econômica ou profissional utilizadas como meio de cobrança indireta de tributos[2] .

Em que pese a orientação sedimentada, pairam dúvidas acerca de uma definição segura do que vem a ser uma sanção política, ou quais os elementos necessários a caracterizar uma providência administrativa restritiva como efetiva sanção política – para, a partir daí, constatar sua inconstitucionalidade.

Com efeito, a própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem revelado oscilações e flexibilizações – ou especificações – do que se deve entender por sanção política. No julgamento da ADI 395, a Corte afastou a pecha de sanção política a dispositivo legal estadual que impunha a apreensão de mercadorias desacompanhadas de nota fiscal, porque considerou que o objetivo da norma não era arrecadatório, mas assecuratório da propriedade dos bens. Ao apreciar a AC 1.657 (Caso American Virginia), o Tribunal levou em consideração o objetivo da proteção à saúde como fundamento para desconsiderar como sanção política o cancelamento de registro especial de fabricante de cigarros. Mais recentemente, em 2020, por ocasião do deslinde do Tema 1.042 de RG, o STF descaracterizou como sanção política o condicionamento do desembaraço aduaneiro de bem importado ao pagamento de diferença tributária apurada por arbitramento da autoridade fiscal, ao argumento de que não se cuida de regra voltada ao adimplemento fiscal, mas etapa necessária à conclusão do procedimento de importação. No mesmo ano, ao julgar o Tema 732 de RG, a mesma Corte proclamara a inconstitucionalidade de suspensão de registro realizada por conselho profissional como decorrência de ausência de pagamento de anuidades. Por fim, com a finalização do julgamento da ADI 3.952, o Tribunal reputou constitucional o cancelamento de registro de fabricantes de cigarros com fundamento no inadimplemento tributário, com interpretação conforme de dispositivos legais, de modo a deixar estabelecida a necessidade de observância de critérios de razoabilidade e proporcionalidade na imposição da medida.

Dessa singela e breve exposição já se pode vislumbrar que a jurisprudência, outrora fortemente reativa a medidas administrativas envolvendo a imposição de quitação de pendências tributárias, parece agora caminhar para uma apreciação mais coordenada da exigência da conformidade fiscal com outros objetivos constitucionais, notadamente extrafiscais, no exame de providências restritivas desse talante.

De qualquer sorte, parece-nos faltar o desenho de um caminho seguro, construído a partir da jurisprudência pátria, que permita à Administração Tributária estabelecer

---

[1] Súmulas 70, 323 e 547 do STF, todas oriundas de julgados dos anos 1960.

[2] ARE 914045 RG, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, julgado em 15/10/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-232 DIVULG 18-11-2015 PUBLIC 19-11-2015.

imposições ou restrições que atendam aos objetivos comuns da sociedade mas que não traduzam mera cobrança indireta de tributos.

A presente pesquisa pretende, dessa forma, extrair das vastas balizas jurisprudenciais uma definição segura dos elementos que caracterizam uma sanção política, por vezes nebulosos na jurisprudência brasileira.

Será demonstrado que é preciso conhecer os caminhos e os fundamentos permitidos à indução de comportamentos pelo Fisco de modo a incentivar a conformidade fiscal, sem, contudo, malferir os princípios constitucionais do devido processo legal, da proporcionalidade, da razoabilidade e da livre iniciativa.

A questão central de pesquisa reside na seguinte indagação: é possível extrair da jurisprudência do STF uma conceituação segura do que é a sanção política rechaçada pelo Texto Constitucional?

Importante mencionar que o trabalho se valerá predominantemente do modelo de pesquisa de resolução de problemas, pois possui densidade jurídica e relevância prática, partindo de um problema concreto para propor reformas ou aprimoramentos práticos[3].

2. Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso.

Como decorrência da questão central de pesquisa acima delineada, foram elaboradas questões secundárias para auxiliar no desenvolvimento de cada etapa do trabalho de pesquisa, acompanhadas das respectivas indicações das fontes de pesquisa, conforme se observa abaixo:

2.1. Contextualização fática:

- Como o Supremo Tribunal Federal tem afastado ou entendido configurada a sanção política em matéria tributária?
- Quais critérios a jurisprudência tem reputado relevantes na apreciação do tema?
- A alteração na composição da Corte tem repercutido de forma evidenciada no exame do tema?
- A compatibilização do interesse público na arrecadação com outros objetivos de ordem constitucional tem desconfigurado uma providência administrativa como sanção política, no entendimento do STF?

[3] Classificação realizada de acordo com as orientações fornecidas pelo professor Mario Engler Pinto Júnior no artigo *Pesquisa Jurídica no Mestrado Profissional*, inserido na Revista Direito GV, vol. 14, n. 1, 27-48, JAN-ABR 2018, página 40.

- Quais princípios constitucionais vêm sendo mais invocados na flexibilização do direito do contribuinte devedor a submeter-se a um processo de execução fiscal?
- A jurisprudência da vedação às sanções políticas em matéria tributária pode obstaculizar eventual alteração constitucional que permita a expropriação direta pela via administrativa para a satisfação da obrigação tributária?

Fontes:

- Bibliografia;
- Legislação;
- Decisões judiciais;
- Matérias jornalísticas;

2.2. Referencial teórico-normativo:

- Qual o paradigma constitucional conformativo da criação das Súmulas 70, 323 e 547? O referencial normativo continua presente nos nossos dias? Houve alteração substancial?
- Quais as diferenças e as semelhanças entre medidas administrativas incentivadoras do cumprimento de obrigações fiscais e medidas administrativas constritivas decorrentes do seu descumprimento?
- Qual o suporte constitucional a amparar a possibilidade de restrição aos direitos dos contribuintes devedores? Há um limite dentro do qual o constrangimento é aceitável ou mesmo recomendável?
- Como a tendência de integração entre as instituições do Estado pode interferir na adoção de medidas que busquem um objetivo estranho ao intento arrecadatório normalmente almejado pelas Administrações Tributárias?

Fontes:

- Bibliografia (livros, artigos científicos e jornalísticos, periódicos);
- Legislação;
- Decisões judiciais;
- Pareceres e Atos Interpretativos da RFB.

2.3. Abordagem analítica:

- Quais as vantagens na utilização de medidas administrativas constritivas vinculadas à regularidade fiscal do contribuinte?
- Quais os principais riscos para a segurança jurídica do contribuinte, e como podem ser mitigados?
- Em que proporção a eleição de instrumentos restritivos efetivamente estimula o cumprimento das obrigações tributárias e os outros objetivos constitucionais vislumbrados na edição da norma?
- Como ponderar a adequação entre o grau de intervenção da medida restritiva e os objetivos arrecadatórios e extra arrecadatórios vislumbrados?
- A adoção de medidas administrativas constritivas tem impacto potencial na litigiosidade perante o Poder Judiciário? Como reduzir ou evitar esse impacto?
- Quais os limites dos direitos dos contribuintes devedores ao processo judicial tributário e em que medida tais direitos podem ser flexibilizados tendo em vista o interesse da coletividade?

Fontes:

- Bibliografia (livros, artigos científicos e jornalísticos, periódicos);
- Legislação;
- Decisões judiciais;
- Documentos;
- Pareceres de autoridades;
- Matérias jornalísticas.

2.4. Recomendações finais:

- Como estabelecer limites objetivos aptos a dimensionar ao que se pode entender como sanção política?
- Como mitigar a atuação do contribuinte inadimplente sem constrangê-lo indevidamente?
- Quais cautelas devem ser adotadas ao estabelecer medidas administrativas constritivas de direitos vinculadas à regularidade fiscal do contribuinte?
- Qual a melhor estratégia a ser adotada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e pela Receita Federal do Brasil para contribuir com a evolução dos instrumentos de controle e gestão da dívida ativa da União?

Fontes:

- Bibliografia (livros, artigos científicos e jornalísticos, periódicos);

- Legislação;
- Decisões judiciais;
- Direito comparado;

- Matérias jornalísticas.

3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto.

Passamos por um momento especialíssimo na seara tributária. O estabelecimento de um novo paradigma constitucional, com a reforma recentemente concluída (EC 132/23), permite a revisão e o aprimoramento de diversas políticas tributárias voltadas para a otimização da arrecadação, mas também para objetivos externos à tributação, com a coordenação entre as instituições do Estado no sentido de combater condutas atentatórias aos interesses da sociedade, como manobras anticoncorrenciais, ações lesivas à saúde e ao meio ambiente, entre outros.

Nessa linha de raciocínio, as Autoridades Tributárias dos entes federativos, na esteira do que autorizado pelos respectivos Poderes Legislativos, detém condições de implementar, cada vez mais, medidas e restrições a contribuintes devedores, vinculadas ao seu estado de inadimplência.

Todavia, isto ainda se faz de maneira precária, tendo em vista a realidade que já aqui se expôs: a ausência de critérios seguros a estabelecer os limites que distinguem as medidas constritivas legítimas das sanções políticas vedadas pela jurisprudência sumulada do Supremo Tribunal Federal.

Pretendo delimitar um campo de análise de julgados do Supremo Tribunal Federal acerca do tema, desde a construção originária das Súmulas 70, 323 e 547 até o presente, com a confusa proclamação do resultado da ADI 3.952 (acórdão publicado em 08/03/2024), cujo teor costuma ser invocado tanto para quem pretende defender um instrumento restritivo como para quem pretende fulminá-lo.

Percebe-se, no geral e *a priori*, que os Julgadores, sempre por maioria – como costuma acontecer nos julgamentos tributários – têm caminhado para privilegiar os objetivos extrafiscais inseridos nos regramentos restritivos analisados, de modo a flexibilizar o princípio da livre iniciativa e do devido processo legal em prol do cumprimento de outros postulados, como o da proporcionalidade, o da razoabilidade, e os da proteção da saúde pública e da livre concorrência, por exemplo.

Também, de uma maneira geral, tem-se vislumbrado por parte dos legisladores um descolamento da obrigação tributária como objetivo único da medida restritiva, de sorte que, em não sendo a arrecadação a finalidade exclusiva da norma, a sanção política vem sendo descaracterizada como tal e reputada constitucional pelo Poder Judiciário.

De toda sorte, as incertezas são concretas: até que ponto se pode ir? Há um caminho seguro a percorrer, de modo a inibir a inadimplência e favorecer a regularidade fiscal sem invadir os direitos fundamentais do devedor?

Nesse contexto, torna-se extremamente relevante que sejam realizados estudos sobre o tema para que as Administrações Tributárias possam manejar medidas administrativas de interesse público sem o risco de sofrerem a pecha de sanção política, com maior segurança jurídica e previsibilidade aos jurisdicionados.

O trabalho ora proposto se destina, portanto, aos operadores do Direito que lidam com medidas administrativas restritivas ao contribuinte devedor na seara tributária: Autoridades Fiscais de todas as esferas da Federação, contribuintes, Ministros dos Tribunais Superiores, Ministério Público Federal, advogados privados e públicos.

O trabalho é inovador, pois apesar de já haver outros tantos estudos que abordam as sanções políticas, não encontrei nenhuma obra voltada a extrair os elementos conceituais do instituto com a finalidade de viabilizar a construção de medidas administrativas adequadas. A tônica que permeia a doutrina pátria, em geral, é repressiva, e não viabilizadora da utilização de tais instrumentos.

A utilidade prática é do estudo inegável, considerando a ausência de um posicionamento claro e objetivo acerca de que elementos são necessários a caracterizar uma providência administrativa como sanção política.

O trabalho poderá transformar a realidade, pois pretende, ao final, sugerir a criação de *guidelines* objetivos para nortear as Administrações Tributárias e as respectivas representações judiciais na definição de instrumentos conformes aos conceitos externados pela jurisprudência do STF.

Também se pretende delinear um rol de orientações à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional quanto a medidas administrativas eventualmente sob crivo judicial, para que seja avaliada a necessidade de alterações legislativas a fim de garantir a conformação dos instrumentos existentes aos parâmetros constitucionais reconhecidos no estudo.

Tais recomendações podem vir a ser aperfeiçoadas, alteradas ou complementadas no decorrer do estudo.

4. Familiaridade com objeto da pesquisa.

Sou Procuradora da Fazenda Nacional desde 2000, tendo atuado no Supremo Tribunal Federal diretamente há quase vinte e cinco anos em processos judiciais que envolvem matéria tributária. Antes disso, logo após a minha graduação em 1993, fui servidora daquela Corte durante seis anos. Posso, portanto, atestar que toda a minha vida como profissional do Direito está diretamente conectada ao STF.

De todo esse período de experiência – não apenas na lavratura de recursos e petições, mas também no dia a dia do Tribunal – colhi muitos questionamentos e incertezas acerca de temas e da dinâmica de julgamentos daquela Casa, os quais acompanhei de perto.

Possuo bastante experiência prática, tendo vivenciado e testemunhado inúmeras revisões, avanços e superações jurisprudenciais.

Penso que hoje, após a formação de um elenco razoavelmente variado de precedentes do próprio Tribunal, temos condições de fazer algum diagnóstico sobre quais os limites da busca pelo adimplemento da obrigação tributária, de modo a permitir a criação de medidas administrativas seguras para todos, e que não excedam as balizas estabelecidas pelo STF.

5. Sumário provisório

1. Introdução
   - 1.1. Contextualização
   - 1.2. Justificativa da pesquisa
   - 1.3. Objetivos gerais e específicos
   - 1.4. Estrutura da tese

2. A Sanção Política no Supremo Tribunal Federal
   - 2.1. Histórico dos julgamentos
   - 2.2. Fundamentos dos Verbetes Sumulares
   - 2.3. A evolução dos paradigmas constitucionais
   - 2.4. Mudanças na composição do Tribunal e suas repercussões no tema da Sanção Política

3. A construção de medidas indutivas de comportamentos desejados
   - 3.1. Limites constitucionais
   - 3.2. Equilíbrio entre o interesse público e os direitos fundamentais
   - 3.3. O impacto da extrafiscalidade na composição de providências constritivas

4. Análise crítica dos julgamentos e propostas de extração de fundamentos
   - 4.1. As cautelas necessárias à construção de medidas restritivas
   - 4.2. A preservação da proporcionalidade
   - 4.3. Os limites da salvaguarda dos direitos fundamentais do contribuinte

5. Sanção Política no direito comparado

6. Síntese das propostas de definição dos limites à coercitividade estatal

7. Considerações finais

6. **Bibliografia preliminar.**

BALEEIRO, Aliomar. DERZI. Misabel. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARROSO, Luís Roberto; BARBOSA, Marcus Vinícius Cardoso. **Direito tributário e o Supremo Tribunal Federal: passado, presente e futuro**. Universitas JUS, v. 27, n. 1, 2016.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 5. Ed. Noeses, 2010.

BIM, Eduardo Fortunato. **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, vol. 8, 2004.

CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. **Possibilidade de negócio jurídico processual em matéria tributária: uma leitura da portaria PGFN 360/18**. In: Inovações na cobrança do crédito tributário [livro eletrônico]. Juliana Furtado Costa Araújo e Paulo César Conrado, coordenação. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. 6Mb; e-PUB.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CONRADO, Paulo Cesar. **Negócio jurídico processual em matéria tributária e as portarias PGFN 33/2018 (art. 38) e 360/2018 (alterada pela 515/2018)**. In: Inovações na cobrança do crédito tributário [livro eletrônico]. Juliana Furtado Costa Araújo e Paulo César Conrado, coordenação. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. 6Mb; e-PUB.

GANDARA, Leonardo André. **Sanções políticas e o direito tributário**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015.

GOMES, Eduardo de Paiva. **O conceito de sanção política delineado pela jurisprudência do STF: uma análise crítica do instituto da averbação pré-executória previsto no artigo 20-B da Lei 10.522/2002**. In: Inovações na cobrança do crédito tributário [livro eletrônico]. Juliana Furtado Costa Araújo e Paulo César Conrado, coordenação. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. 6Mb; e-PUB.

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

MUZZI Filho, Carlos Victor. **Sanções políticas na jurisprudência do STF e protesto da CDA**: idas, vindas e alguns contrapontos. Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado. Belo Horizonte, v. 12, n. 1/2, jan./dez. 2015.

NABAIS. José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito Administrativo Sancionador**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020

PENHA, Marcos Bueno Brandão da. **Sanções não pecuniárias no Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris Direito, 2016.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. Quartier Latin: 2007.

SILVA, Virgilio Afonso da. **O proporcional e o razoável**. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 798, ano 91, abr. 2002.

VELLOSO. Andrei Pitten. **Multas confiscatórias: incompreensão jurisprudencial**. Carta Forense, 2016. Disponível em: http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/multas confiscatorias-incompreensao-jurisprudencial/17170. Acesso em: 29 jul 2020.

TEODOROVICS, Jeferson. **A afirmação histórica da doutrina do direito tributário brasileiro**. Tese de doutorado. 2015. 584 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015

ZAVASCKI. Teori Albino. **Direitos políticos – perda, suspensão e controle jurisdicional.** Revista de informação legislativa, Brasília, v. 31, n. 123, jul./set. 1994.

7. Cronograma de execução.

	2025												2026												
Atividade	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Horas
Pesquisa bibliográfica e fichamentos																									120h
Análise de legislação e jurisprudência																									60h
Desenvolvimento da Versão Preliminar do Trabalho																									30h
Revisão e debate de																									20h

apontamentos com o Orientador																									
Desenvolvimento da Versão Intermediária																									30h
Revisão e debate de apontamentos com o Orientador																									20h
Desenvolvimento da Versão Provisória																									30h
Revisão e debate de apontamentos com o Orientador																									20h
Depósito do Trabalho para Banca de Qualificação																									10h
Ajustes para Versão Definitiva																									20h
Depósito da Versão Final para Banca Examinadora																									10h

8. Da Orientação da Pesquisa.

Tendo em vista a conformidade com as linhas de pesquisa, além do alinhamento de ideias com o próprio professor, sugerimos que o presente projeto seja designado à orientação do Professor Paulo César Conrado.