

Revista de
**Direito Econômico e
Socioambiental**

ISSN 2179-8214

Licenciado sob uma Licença Creative Commons



REVISTA DE DIREITO ECONÔMICO E SOCIOAMBIENTAL

vol. 9 | n. 2 | maio/agosto 2018 | ISSN 2179-8214

Periodicidade quadrimestral | www.pucpr.br/direitoeconomico

Curitiba | Programa de Pós-Graduação em Direito da PUCPR



Regimes especiais de fiscalização e devedores contumazes: revisando o tema das sanções políticas em matéria tributária

Special monitoring regimes and persistent debtors: reviewing the subject of political penalties in tax matters

Hugo de Brito Machado Segundo*

Universidade Federal do Ceará (Brasil)

hugo.segundo@gmail.com

Raquel Cavalcanti Ramos Machado**

Universidade Federal do Ceará (Brasil)

raquelramosmachado@gmail.com

Recebido: 15/09/2017

Received: 09/15/2017

Aprovado: 12/12/2018

Approved: 12/12/2018

Como citar este artigo/*How to cite this article*: SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Regimes especiais de fiscalização e devedores contumazes: revisitando o tema das sanções políticas em matéria tributária. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 9, n. 2, p. 86-108, maio/ago. 2018. doi: 10.7213/rev.dir.econ.soc.v9i2.21608.

*Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará (Fortaleza-CE, Brasil). Professor do Centro Universitário Christus (Fortaleza-CE, Brasil). Mestre e Doutor em Direito. *Visiting Scholar* da *Wirtschaftsuniversität*, Viena, Áustria. E-mail: hugo.segundo@gmail.com

** Professora da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará (Fortaleza-CE, Brasil). Mestre e Doutora em Direito. *Visiting Scholar* da *Wirtschaftsuniversität*, Viena, Áustria. E-mail: raquelramosmachado@gmail.com.

Resumo

A crise financeira tem feito com que o Fisco brasileiro incremente o uso de sanções políticas, a saber, restrições desproporcionais a direitos fundamentais como forma de cobrança de tributos à margem do devido processo legal. É o caso de “regimes especiais de fiscalização” impostos a devedores considerados contumazes. Embora há muito repelida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a prática segue sendo adotada pelo Fisco, especialmente no âmbito dos Estados-membros, que mais recentemente passaram a invocar, na defesa de sua legitimidade, precedente no qual se teria admitido o fechamento de indústria de cigarros em razão de sua inadimplência. Tal precedente, contudo, não têm o alcance que se lhe tem pretendido dar. Sua prolação decorreu particularidades daquele caso, sem que represente alteração na jurisprudência do STF em torno do assunto. Não é possível afirmar, portanto, que os “regimes especiais de fiscalização” são constitucionais, ainda que seus objetivos sejam legítimos.

Palavras-chave: sanções políticas; regimes especiais de fiscalização; livre concorrência; devedores contumazes; direito tributário.

Abstract

The financial crisis has caused the Brazilian Treasury to increase the use of political sanctions, namely, disproportionate restrictions on fundamental rights as a way of collecting taxes in the margins of due process of law. This is the case of "special monitoring regimes" imposed on debtors deemed to be contingent. Although it has long been rejected by the Supreme Court's case law, the practice continues to be adopted by the Treasury, especially in the Member States, which have more recently invoked, in defense of their legitimacy, a precedent in which the closure of industry of cigarettes because of their default. Such a precedent, however, does not have the scope that it has been intended to give. Its presentation was based on particularities of that case, without representing a change in the jurisprudence of the STF around the subject. It cannot be said, therefore, that the "special monitoring regimes" are constitutional, even if their objectives are legitimate.

Keywords: *political sanctions; special monitoring regimes; free competition; persistent debtors; tax law.*

Sumário

1. Introdução. 2. Regimes especiais aplicados a devedores contumazes: uma amostragem. 3. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal de meados do Século XX e sua estabilidade em torno do tema. 4. O caso American Virgínia, a indústria de cigarros e sua excepcionalidade. 5. Inconstitucionalidade de medidas constantes dos regimes especiais. 6. Conclusões. Referências.

1. Introdução

A crise financeira pela qual têm passado diversos Estados e Municípios brasileiros, e mesmo a União, está fazendo com que o Fisco de muitos desses entes dedique atenção adicional à inadimplência tributária, agindo com maior energia contra os que considera serem seus devedores. Nesse contexto, (re)surge o que se conhece por *regime especial de fiscalização*, modalidade diferenciada de fiscalização e cobrança de tributos aplicável de maneira específica àqueles que incorrerem em inadimplência de maneira reiterada. Invoca-se, em defesa de tais mecanismos mais agressivos de imposição, a relatividade do direito fundamental à livre iniciativa, do qual os devedores são titulares, a ineficiência da execução fiscal como mecanismo de cobrança de dívidas tributárias, e, em arremate, os danos à concorrência causados pela sonegação tributária.

Coloca-se, então, o problema de saber se tais regimes são compatíveis com a Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), e com a jurisprudência construída há muitas décadas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em torno das chamadas sanções políticas tributárias. O tema torna-se mais polêmico em razão de julgado proferido pelo STF em torno de restrições às atividades de indústria de cigarros acusada de inadimplência tributária (RE 550.769, BRASIL, 2013), as quais foram consideradas válidas em atenção à livre concorrência, precedente que tem dado fôlego às Fazendas para defender a constitucionalidade dos gravames que impõem aos seus devedores.

Neste artigo, pretende-se examinar esta questão, contrastando os regimes especiais de fiscalização com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito das sanções políticas, e, em especial, com o precedente relativo à referida fabricante de cigarros. Nesse cotejo, não se objetiva, aqui, criticar o entendimento acolhido em tal julgamento, mas compreender suas premissas, limites e alcance, de modo a concluir se ele é, ou não, uma sinalização do Supremo Tribunal Federal no sentido de que sua jurisprudência poderá ser modificada para tornar-se complacente com tais métodos de cobrança. Almeja-se, com isso, traçar um perfil da jurisprudência atual sobre o tema, aferindo, a partir dele, se tais regimes especiais são admissíveis, ou não.

2. Regimes especiais aplicados a devedores contumazes: uma amostragem

No âmbito federal, o art. 33 da Lei 9.430/96 (BRASIL, 1996) cuida de um *regime especial para cumprimento de obrigações*, nos seguintes termos:

Art. 33. A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pelo sujeito passivo, nas seguintes hipóteses:

I - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

II - resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde se desenvolvam as atividades do sujeito passivo, ou se encontrem bens de sua posse ou propriedade;

III - evidências de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual;

IV - realização de operações sujeitas à incidência tributária, sem a devida inscrição no cadastro de contribuintes apropriado;

V - prática reiterada de infração da legislação tributária;

VI - comercialização de mercadorias com evidências de contrabando ou descaminho;

VII - incidência em conduta que enseje representação criminal, nos termos da legislação que rege os crimes contra a ordem tributária.

§ 1º O regime especial de fiscalização será aplicado em virtude de ato do Secretário da Receita Federal.

§ 2º O regime especial pode consistir, inclusive, em:

I - manutenção de fiscalização ininterrupta no estabelecimento do sujeito passivo;

II - redução, à metade, dos períodos de apuração e dos prazos de recolhimento dos tributos;

III - utilização compulsória de controle eletrônico das operações realizadas e recolhimento diário dos respectivos tributos;

IV - exigência de comprovação sistemática do cumprimento das obrigações tributárias;

V - controle especial da impressão e emissão de documentos comerciais e fiscais e da movimentação financeira.

§ 3º As medidas previstas neste artigo poderão ser aplicadas isolada ou cumulativamente, por tempo suficiente à normalização do cumprimento das obrigações tributárias.

§ 4º A imposição do regime especial não elide a aplicação de penalidades previstas na legislação tributária.

§ 5º Às infrações cometidas pelo contribuinte durante o período em que estiver submetido a regime especial de fiscalização será aplicada a multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 desta Lei, duplicando-se o seu percentual.

Verifica-se, de início, alguma vagueza no texto normativo, tanto nas disposições destinadas ao chamado *antecedente normativo*, ou seja, à descrição das hipóteses nas quais o regime especial será aplicado, como especialmente no *consequente normativo*, a saber, na indicação das consequências jurídicas da aplicação do regime. Além de se reportar a situações pouco claras como a “prática reiterada de infração da legislação tributária”, indicando-as como necessárias e suficientes à aplicação do regime, no texto legal se afirma que o regime será aplicado em virtude de “ato do Secretário da Receita Federal”, podendo consistir “inclusive” nas medidas que indica, a sugerir, assim, ser o rol constante dos incisos do § 2.º meramente exemplificativo.

Dessa forma, além da ofensa ao princípio da legalidade, por se estar diante da definição de infrações e da cominação de penalidades sem previsão em lei, há disposições na lei que podem, em princípio, configurar o que a jurisprudência do STF há muito tem denominado “sanção política”, especialmente a manutenção de fiscalizações ininterruptas, a redução de prazos de apuração e pagamento de tributos, chegando-se mesmo ao recolhimento diário destes, e, particularmente, o “controle especial da impressão e emissão de documentos fiscais”. Em decorrência de tal “controle especial”, o contribuinte pode ser colocado em situação na qual, para cada venda realizada, precisa pedir autorização para obter e emitir o

respectivo documento fiscal, devendo, ainda, recolher os tributos sobre ela incidentes no mesmo dia, sob a vigilância de fiscal presente ininterruptamente em seu estabelecimento.

No âmbito de alguns Estados-membros, há medidas de natureza semelhante. No Rio Grande do Sul, por exemplo, a Lei Estadual n.º 13.711/2011 (RIO GRANDE DO SUL, 2011a) define como devedor contumaz aquele que, em um intervalo de 12 meses, deixa de recolher tributos por 8 meses, desde que não seja beneficiado de medida suspensiva da exigibilidade do crédito correspondente, ou não seja credor de precatório devido pelo Estado. Considera-se devedor contumaz, ainda, aquele com débitos inscritos em dívida ativa em montante superior a valor que vier a ser definido em ato infralegal.

Note-se que, de forma análoga, porém mais acentuada que a observada no âmbito federal, a lei gaúcha não define as sanções aplicáveis ao devedor contumaz, além de ser bastante vaga no que tange ao próprio enquadramento do contribuinte nessa categoria. Delega ao ato infralegal o estabelecimento do valor dos débitos do contribuinte que enseja a aplicação da sistemática nela mencionada, mas não devidamente disciplinada. É apenas um decreto – o Decreto Estadual 48.494/2011 (RIO GRANDE DO SUL, 2011b), que estabelece as sanções aplicáveis aos “devedores contumazes”, dentre as quais estão as seguintes: (i) obrigatoriedade de pagamento do ICMS a cada saída realizada; (ii) vendas realizadas somente geram crédito de ICMS aos seus compradores, no âmbito da sistemática da não-cumulatividade, se as notas fiscais estiverem acompanhadas do comprovante de pagamento do imposto sobre elas incidente; (iii) fiscalização ininterrupta; (iv) cancelamento do cadastro do contribuinte junto à Fazenda (CGF); (v) publicação de uma lista com o nome de todos os “devedores contumazes”.

Diversos outros Estados-membros adotam posturas semelhantes, a exemplo da Bahia (Lei 13.199/2014, BAHIA, 2014), do Paraná (Decreto 3.864/2016, PARANÁ, 2016), de Alagoas (Lei 7.747/2015, ALAGOAS, 2015) e do Espírito Santo (Lei 9.907/2012, ESPÍRITO SANTO, 2012), apenas para citar alguns exemplos. Não é o objetivo deste artigo, porém, detalhar, de maneira meramente descritiva, as características da legislação de cada ente federativo. O relevante é notar que têm elementos em comum, a saber, a imposição de restrições à liberdade de iniciativa, ao princípio da não-

cumulatividade e ao devido processo legal, como forma de realizar cobrança mais eficaz e enérgica de contribuintes considerados inadimplentes.

Tais práticas parecem subsumir-se ao que o Supremo Tribunal Federal, há muitas décadas, tem batizado de “sanções políticas”, sendo relevante perquirir, no caso, se a relatividade do direito à livre iniciativa e ao devido processo legal, aliada aos danos causados pela sonegação à livre concorrência, legitimariam a sua adoção.

“Sanção política”, como se sabe, consiste em terminologia utilizada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal para designar não uma punição de ordem eleitoral, como a expressão à primeira vista pode sugerir, mas a restrição a direitos fundamentais imposta desproporcionalmente pelo credor ao devedor, como forma de compelir ao pagamento da dívida, sem que se faça necessário seguir os trâmites decorrentes da observância do princípio do devido processo legal. Essa prática é eventualmente adotada por credores em geral, e não apenas pela Fazenda Pública. É o caso, *v.g.*, da mãe que, para compelir o ex-marido a pagar-lhe a pensão, dificulta as visitas deste ao filho, condicionando-as ao adimplemento da pensão. Outro exemplo é o da escola que, para compelir o aluno ao pagamento de mensalidades em atraso, nega-se a lhe fornecer o boletim com as notas obtidas no período, ou o certificado de aprovação ao final do curso, condicionando a expedição do documento ao pagamento da pendência contratual. O principal credor a se utilizar de tais práticas, porém, é o Estado, em sentido amplo, enquanto cobrador de tributos, adotando-as em relação a cidadãos contribuintes que considera seus devedores.

Hugo de Brito Machado (1998, p. 46-47), a esse respeito, esclarece:

Em Direito Tributário a expressão sanções políticas corresponde a restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras.

Qualquer que seja a restrição que implique cerceamento da liberdade de exercer atividade lícita é inconstitucional, porque contraria o disposto nos artigos 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, do Estatuto Maior do País.

(...)

São exemplos mais comuns de sanções políticas a apreensão de mercadorias sem que a presença física destas seja necessária para a comprovação do que o fisco aponta como ilícito; o denominado regime especial de fiscalização; a

recusa de autorização para imprimir notas fiscais; a inscrição em cadastro de inadimplentes com as restrições daí decorrentes; a recusa de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte; a suspensão e até o cancelamento da inscrição do contribuinte no respectivo cadastro, entre muitos outros.

Todas essas práticas são flagrantemente inconstitucionais, entre outras razões, porque: a) implicam indevida restrição ao direito de exercer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, assegurado pelo art. 170, parágrafo único, da vigente Constituição Federal; e b) configuram cobrança sem o devido processo legal, com grave violação do direito de defesa do contribuinte, porque a autoridade que a este impõe a restrição não é a autoridade competente para apreciar se a exigência é ou não legal.

A desproporcionalidade da restrição ao direito fundamental, portanto, reside no fato de não haver relação entre o exercício do aludido direito e a cobrança do tributo, sendo a restrição usada apenas para compelir o devedor ao pagamento, à margem do devido processo legal. A restrição mostra-se, assim, desnecessária e, acima de tudo, excessiva, ou desproporcional em sentido estrito, para atingir a finalidade a que se destina – a cobrança do crédito –, ainda que essa finalidade seja, em si mesma, legítima (BIM, 2004, p. 83).

É o que parece ocorrer com os regimes especiais referidos na parte inicial deste artigo, que trazem restrições ao exercício da atividade empresarial, ao princípio da não-cumulatividade, e até mesmo ao cumprimento de obrigações acessórias, como forma de forçar o contribuinte que as sofre ao adimplemento dos débitos que motivam sua aplicação. Deve-se examinar, assim, a compreensão que o Supremo Tribunal Federal tem a respeito da validade de tais medidas, e a forma como sua jurisprudência evoluiu ao longo das últimas décadas.

3. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal de meados do Século XX e sua estabilidade em torno do tema

Há muitas décadas o Fisco adota os expedientes indiretos de cobrança mencionados anteriormente, os quais geralmente implicam restrição à liberdade do contribuinte de exercer uma atividade econômica, restrição

que cessa tão logo seja adimplido o débito apontado como sendo o seu causador. São bastante antigas, também, as manifestações do Supremo Tribunal Federal no sentido de considerar tais práticas inconstitucionais, por ofensa ao princípio da livre iniciativa econômica, compreensão sintetizada em três súmulas de sua jurisprudência¹.

Embora a Constituição estabeleça que a liberdade de iniciativa, e o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, podem eventualmente ser condicionadas ao cumprimento de requisitos que a lei estabelecer (CF/88, art. 5.º, XIII e 170, parágrafo único, BRASIL, 1988), é cediço que esses requisitos estão relacionados à qualidade do serviço prestado ou à segurança da coletividade em relação à atividade exercida, sendo, de mais a mais, excepcionais. Se a necessidade de “autorização” for transformada em regra – o que ocorre se, para exercer a atividade, qualquer que seja ela, for necessário obter a aprovação da Fazenda Pública – o dispositivo estará sofrendo clara violação. Uma escola, por exemplo, pode sofrer controles estatais, e necessitar de autorização para funcionar, aferindo-se, para tanto, a qualidade do ensino prestado. Isso nada tem a ver, contudo, com o estabelecimento da regularidade tributária como condição para que uma escola – ou qualquer outra atividade ou negócio – funcione, independentemente de qualquer aspecto ligado à atividade desenvolvida, pois com isso se estará transformando a exceção (necessidade de autorização, para certas atividades) em regra sem exceções.

Note-se que, conquanto a edição das apontadas súmulas se tenha dado há bastante tempo, o entendimento nelas sintetizado continuou sendo aplicado pelo STF nas décadas seguintes, sendo acolhido, de forma reiterada, pelos demais órgãos do Poder Judiciário. Esse dado revela aspectos dignos de registro: a constância e a estabilidade do entendimento jurisprudencial em torno do assunto, e a insistência das Fazendas na adoção das referidas práticas. Afinal, se os tribunais continuaram, por décadas, proferindo julgamentos nos quais se afirma a invalidade de tais práticas, isso significa, obviamente, que elas continuaram a ser praticadas pelo Fisco, apesar da jurisprudência.

¹ “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.” (Súmula 70/STF); “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.” (Súmula 323/STF); “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.” (Súmula 547/STF).

Quanto à insistência das Fazendas, ela revela o desprezo pelo entendimento pacificado no âmbito do Poder Judiciário, alimentado pelo fato de que muitos dos contribuintes que sofrem a aplicação de tais sanções pagam o que lhes é exigido sem questionamentos, e pela inexistência do hábito, que talvez fosse saudável, de buscar a reparação dos danos sofridos em decorrência de tais práticas (MACHADO, 2017, p. 91).

De uma forma ou de outra, essa insistência fez com que o tema fosse – continue sendo – constantemente reapreciado pelo Supremo Tribunal Federal, reanálise não raro à luz de argumentos novos, pensados pelos que defendem a Fazenda Pública em juízo na tentativa de legitimar tais práticas. Entre esses novos argumentos, em momento mais recente, estão aqueles calcados na relatividade do direito à livre iniciativa, e na necessidade de se protegerem os interesses da Fazenda, com o qual a liberdade empresarial, que não é absoluta, deveria ser conciliada.

Com essa nova tentativa de justificação dada pelas Fazendas – a relatividade do direito à livre iniciativa e a necessidade de ponderá-lo com outros – o Supremo Tribunal Federal foi instado a revisar o assunto, oportunidade na qual reiterou seu entendimento contrário às sanções políticas. No julgamento do RE 413.782-8/SC (BRASIL, 2005), por exemplo, o tema foi enfrentado à luz do princípio da proporcionalidade, tendo a maior parte dos Ministros votado de forma explícita, não se limitando a meramente manifestar adesão ao voto do relator. Na ocasião, com exceção do Ministro Eros Roberto Grau, todos os demais decidiram pela inconstitucionalidade das sanções políticas. O caso dizia respeito a proibição, imposta pelo Estado de Santa Catarina à Varig S/A, de que esta obtivesse a impressão de blocos de notas fiscais, as quais seriam utilizadas para documentar as operações de transportes de cargas por ela realizadas, tudo por conta de débitos de imposto que não teriam sido quitados por aquela empresa. Trata-se, como já indicado em momento anterior deste artigo, de uma das práticas impostas a “devedores contumazes” no âmbito dos já referidos regimes especiais de fiscalização.

Diante do argumento de que o direito à livre iniciativa, fruto de restrição pela prática em comento, seria relativo, devendo ser “ponderado” com o direito do Estado ao recebimento do tributo, o Ministro Celso de Mello observou que

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.” (BRASIL, 2005)

O Ministro Cezar Peluso, manifestando igual preocupação em atualizar a jurisprudência à luz das novidades inerentes ao neoconstitucionalismo e às ideias de relatividade de direitos fundamentais e de ponderação, registrou que

Não se trata aqui de aplicar as súmulas, mas aplicar o princípio constitucional que subjaz à motivação das súmulas. Noutras palavras, como bem antecipou o Ministro Gilmar Mendes, a ofensa é ao princípio da proporcionalidade, porque o Estado se está valendo de um meio desproporcional, com força coercitiva, para obter o adimplemento de tributo (BRASIL, 2005).

No voto do Ministro Gilmar Mendes, fez-se expressa remissão ao princípio da proporcionalidade e aos seus subprincípios, contrastando-os com a sanção política cuja constitucionalidade era pela Corte avaliada. Em suas palavras, relativamente à adequação,

até poderia haver uma adequação entre meios e fins, mas certamente não passaria no teste da necessidade, porque há outros meios menos invasivos, menos drásticos e adequados para solver a questão. Por outro lado, é claro que a manutenção deste modelo pode inviabilizar, conforme Vossa Excelência também destacou, o próprio exercício de uma lícita atividade profissional da recorrente (BRASIL, 2005).

Pode-se dizer, assim, que o tema das sanções políticas, mesmo à luz de um neoconstitucionalismo que supostamente daria maior plasticidade às normas escritas, com a possibilidade de ponderação e relativização de direitos fundamentais, foi enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal sem alteração em sua jurisprudência. O entendimento da Corte foi revisto e atualizado, à luz das mudanças havidas na Teoria do Direito, da Hermenêutica e do Direito Constitucional, bem diferentes daquelas que prevaleciam quando a Corte editou as Súmulas 70, 323 e 547. Como

resultado da revisão e da atualização, porém, a conclusão inicial foi mantida, e até reforçada, em vez de ser modificada.

Em seguida, algumas sanções políticas específicas chegaram mesmo a ser repelidas por meio de decisões proferidas em sede de repercussão geral, como a prática do Estado do Rio Grande do Sul de condicionar a expedição de notas fiscais a “a fiança, garantia real ou fidejussória por parte do contribuinte.” (BRASIL, 2014) Os exemplos, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e dos demais Tribunais do país, são bastante numerosos.²

Os “regimes especiais de fiscalização”, por exemplo, já foram considerados inconstitucionais, pelo STF, por representarem modalidade de sanção política, como é o caso da prática de se exigir caução como condição para se autorizar a impressão e emissão de notas fiscais (BRASIL, 2014), ou simplesmente proibir o contribuinte em débito de emitir documentos fiscais, em suposta proteção à concorrência (BRASIL, 2016).

Houve, porém, um caso, julgado pelo Supremo Tribunal Federal, em que essa regra foi excepcionada. Por isso mesmo, tal precedente vem sendo usado por Estados-membros interessados na aplicação de tais “sanções políticas”, como se sinalizasse no sentido de que são válidas, desde que certos requisitos sejam atendidos. Dada a importância do precedente para o assunto aqui examinado, possivelmente indicador de uma mudança no entendimento sumulado, ou pelo menos da abertura para o estabelecimento de exceções, será ele examinado no item seguinte deste artigo, a ele exclusivamente dedicado.

4. O caso *American Virginia*, a indústria de cigarros e a sua excepcionalidade

Depois de há muito consolidada a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em torno das sanções políticas, foi objeto de análise pela Corte o caso de uma indústria produtora de cigarros sobre a qual recaia a acusação de inadimplência contumaz do imposto sobre produtos industrializado (IPI), incidente sobre a produção de cigarro por alíquotas elevadíssimas, superiores a 300%. Em virtude dessa inadimplência, seu registro especial

² A jurisprudência, como dito, desde há muito tempo tem repelido tais práticas, que, não obstante, repetem-se com frequência. Como exemplo, é possível apontar ainda a vedação à inscrição no CNPJ de pessoa jurídica cujo sócio integra outra sociedade com débitos, prática repelida também pelo Superior Tribunal de Justiça (BRASIL, 2000).

para produção de cigarros foi cancelado pelo Poder Público, levando, na prática, a que tivesse de fechar as portas.

A referida fábrica de cigarros postulava, como recorrente, a aplicação da *ratio* subjacente às Súmulas 70, 323 e 547 da Corte, e toda a jurisprudência a elas posterior, rapidamente resenhada no item anterior deste trabalho. Pugnavam, com isso, o restabelecimento de seu registro, independentemente do pagamento dos débitos de IPI apontados pelo Fisco.

O Supremo Tribunal Federal, porém, por maioria de votos, considerou válida a restrição (RE 550.769, BRASIL, 2013), deixando de aplicar sobre ela sua jurisprudência já consolidada em torno das sanções políticas. Isso fez com que as Fazendas ganhassem novo fôlego na defesa de tais práticas, que, embora inconstitucionais, nunca deixaram de ser adotadas contra aqueles considerados devedores do Fisco. O aludido precedente seria uma indicação de que, em nome da livre concorrência, as sanções políticas poderiam, em alguns casos, ser admitidas. O acórdão, a propósito, porta a seguinte ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. SANÇÃO POLÍTICA. NÃO-PAGAMENTO DE TRIBUTO. INDÚSTRIA DO CIGARRO. REGISTRO ESPECIAL DE FUNCIONAMENTO. CASSAÇÃO. DECRETO-LEI 1.593/1977, ART. 2º, II. 1. Recurso extraordinário interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, que reputou constitucional a exigência de rigorosa regularidade fiscal para manutenção do registro especial para fabricação e comercialização de cigarros (DL 1.593/1977, art. 2º, II). 2. Alegada contrariedade à proibição de sanções políticas em matéria tributária, entendidas como qualquer restrição ao direito fundamental de exercício de atividade econômica ou profissional lícita. Violação do art. 170 da Constituição, bem como dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. 3. A orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal rechaça a aplicação de sanção política em matéria tributária. Contudo, para se caracterizar como sanção política, a norma extraída da interpretação do art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977 deve atentar contra os seguintes parâmetros: (1) relevância do valor dos créditos tributários em aberto, cujo não pagamento implica a restrição ao funcionamento da empresa; (2) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle do ato de aplicação da penalidade; e (3) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle da validade dos créditos tributários cujo

não-pagamento implica a cassação do registro especial. 4. Circunstâncias que não foram demonstradas no caso em exame. 5. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.

Referido julgado, porém, apenas referendou entendimento firmado pela Corte, também por maioria, quando do julgamento de medida cautelar (AC 1657-MC, BRASIL, 2007) ajuizada pela empresa de cigarros, com a finalidade de emprestar efeito suspensivo ao seu Recurso Extraordinário. O acórdão que julgou a referida medida cautelar, denegando-a, foi assim ementado:

Recurso. Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial. Interdição pela Secretaria da Receita Federal. Fabricação de cigarros. Cancelamento do registro especial para produção. Legalidade aparente. Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mercado e do caso. Liminar indeferida em ação cautelar. Inexistência de razoabilidade jurídica da pretensão. Votos vencidos. Carece de razoabilidade jurídica, para efeito de emprestar efeito suspensivo a recurso extraordinário, a pretensão de indústria de cigarros que, deixando sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com conseqüente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos (BRASIL, 2007).

Antes de se tirarem conclusões precipitadas em torno de tais julgados, é preciso conhecer o caso que lhes deu origem, e a *ratio* subjacente ao texto que, em apertada síntese, consta das respectivas ementas. No julgamento, pesaram, de maneira significativa, os argumentos relacionados à especificidade do setor, que fabrica produtos sabidamente nocivos à saúde, e por isso mesmo já submetido a diversas limitações à livre iniciativa, no âmbito da publicidade, locais de venda, obrigatoriedade de se afixarem nas embalagens imagens ilustrativas dos malefícios do produto etc. Somou-se a isso o fato de o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente sobre o cigarro ter alíquotas elevadíssimas, superiores a 300%, com finalidade precipuamente extrafiscal, finalidade esta que estava sendo esvaziada pelo fato de a referida fabricante não estar pagando o imposto.

Foram essas particularidades que, juntas, fizeram com que o STF não enxergasse, na cassação do registro da aludida fábrica, uma sanção política. Afinal, a União não desejava, com o fechamento, necessariamente que o imposto fosse quitado. Não se tratava, propriamente, de uma forma indireta de cobrança, mas, antes, de uma forma de evitar que o cigarro continuasse sendo produzido sem se submeter aos ônus destinados a desestimular seu consumo. Seria algo assemelhado, por exemplo, à apreensão de cigarros que eventualmente estivessem sendo vendidos em pontos diversos dos autorizados para esse fim, e sem a afixação das imagens e das mensagens de alerta sobre seus malefícios. Em seu voto, aliás, o Ministro Peluzo chegou a afirmar que a indústria de tabacos que não cumpre os requisitos exigidos à comercialização do produto, dentre os quais está a obtenção do registro e a necessária submissão ao imposto extrafiscal específico, está a desempenhar atividade irregular, o que não ocorreria em outros setores da economia. A natureza *sui generis* do setor foi igualmente referida no voto do Min. Lewandowski, tendo todos eles, que votaram pela denegação da medida, se preocupado em frisar que não estavam alterando a jurisprudência construída em torno das sanções políticas (BRASIL, 2007).

Além disso, como o ônus representado pelo Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI incidente sobre os produtos derivados do tabaco é elevadíssimo, precisamente para desestimular o seu consumo, dada a sua nocividade, o não pagamento reiterado do tributo, no caso, levava a um prejuízo da concorrência, prejuízo este igualmente impactante à saúde pública, porquanto calcado em um barateamento significativo dos cigarros produzidos pela indústria que fora fechada.

Vale registrar, ainda, que a tese fazendária prevaleceu por uma maioria apertada, vencidos os Ministros Celso de Mello, Joaquim Barbosa, Sepúlveda Pertence e Marco Aurélio, os quais consideravam que tais particularidades não desqualificavam a cassação de registro em exame como “sanção política”. Além disso, a tese vencedora é passível de crítica mesmo que suas premissas sejam, em tese, admissíveis. Não deixa de ser contraditório admitir o fechamento de uma indústria de tabacos que possui percentual ínfimo do mercado, desconhecida no mercado, como forma de “proteger a concorrência”, sendo as principais interessadas na tese fazendária, e nessa “proteção da concorrência” duas grandes produtoras, detentoras, juntas, de quase todo o restante desse mesmo mercado. Além disso, os cigarros produzidos por essas outras empresas, que praticamente

já dominam este mercado, e que seriam prejudicados pela concorrência do cigarro fabricado por esta que foi fechada, também causam malefícios à saúde. Não se trata, portanto, de retirar do mercado um item nocivo, em favor de outro, saudável.

E, finalmente, não se pode esquecer que a aludida fábrica de cigarros não estava simplesmente “inadimplente” com o imposto. Diversos dos apontados “débitos” estavam com sua exigibilidade suspensa, havendo ações judiciais nas quais se discutia precisamente a forma de cálculo do IPI incidente sobre o tabaco, pois, cobrado por meio de valores fixos (alíquotas específicas, e não *ad valorem*), ele favoreceria as grandes produtoras em prejuízo das pequenas. Não importa o preço do cigarro, o ônus do imposto seria o mesmo, o que desestimularia pequenos produtores a tentarem ganhar mercado praticando preços mais baixos. Essa prática, que se assemelha a uma tributação por meio de “pautas fiscais”, vinha sendo questionada pela empresa, que talvez não pudesse ser tachada, simplesmente, de devedora “reiterada” ou “contumaz”, aspecto de fato que, de mais a mais, foi lançado no STF em sede de memoriais, sem espaço para a devida apuração da verdade.

Todos esses aspectos sugerem que o próprio caso American Virginia, no qual se excepcionou a jurisprudência segundo a qual débitos tributários não podem levar a restrições à livre iniciativa como forma indireta de cobrança, talvez tenha sido julgado equivocadamente e nem mesmo na excepcional hipótese a ele subjacente as sanções políticas seriam admissíveis. Mas, mesmo sem essa crítica, o que importa notar é que nele, a todo o instante, os Ministros que votaram favoravelmente às restrições, compondo assim a apertada maioria que negou provimento ao recurso da empresa, ressaltaram a natureza excepcional do caso e do setor do mercado, a extrafiscalidade do IPI e a nocividade do produto, de modo que não se está diante de precedente que sugira uma mudança de rumo do STF em sua jurisprudência quanto às sanções políticas. Tanto que, em acórdãos posteriores, elas, as sanções políticas, continuaram sendo normalmente repelidas.

5. Inconstitucionalidade de medidas constantes dos regimes especiais

Como se depreende da análise do precedente firmado no caso da American Virginia, mesmo aceitando-o em todos os seus termos, sem questionamentos, ele não significa uma mudança de rumo por parte do Supremo Tribunal Federal, que se teria tornado mais complacente com a aplicação de sanções políticas por parte da Administração Tributária.

Diante das premissas nele firmadas, e reexaminando-se os “regimes especiais” examinados neste artigo, vê-se que eles não se situam, nem de longe, em situação semelhante àquela na qual fora cassado o registro de funcionamento da aludida indústria de cigarros.

Primeiro, porque, no caso da indústria de cigarros, o que se pretendia era fazer com que prevalecesse a função extrafiscal do IPI, supostamente importante para desestimular o consumo de uma substância prejudicial à saúde. Diante dos malefícios causados pelo tabaco, aliás, são admitidas diversas outras restrições à livre iniciativa, no que tange à sua fabricação, à sua publicidade, à sua comercialização e ao seu consumo, as quais seriam inaceitáveis, e claramente inconstitucionais, se aplicadas a outros produtos desprovidos do mesmo potencial de nocividade à saúde. Esse ponto foi fundamental para que os Ministros que votaram pela validade do cancelamento do registro se posicionassem pela inaplicabilidade da jurisprudência construída em torno das sanções políticas, pelo que, se se tratasse de um produtor de leite, ou de calçados, por exemplo, o resultado seguramente teria sido outro, com a aplicação indistinta do enunciado das Súmulas 70, 323 e 547.

É preciso, ainda, ter muita cautela com a invocação, pela Fazenda Pública, do princípio da livre concorrência, usado como instrumento legitimador de exigências tributárias. O princípio pode, mal utilizado, transformar-se em uma nova roupagem, aparentemente mais legítima, para o que antes se designava por razões de Estado, ou simplesmente “interesse público” (MACHADO, 2007). Dentro de uma discussão em torno da tensão de princípios, este entraria como trunfo para legitimar práticas contrárias a garantias constitucionais do contribuinte, em suposta proteção a outros contribuintes e à coletividade em geral.

No caso, o uso consiste, como se sabe, na afirmação, feita em defesa de determinada cobrança, de que o não pagamento da quantia exigida colocaria o contribuinte inadimplente em situação de desigualdade em relação a seus concorrentes, o que seria prejudicial à livre iniciativa de todos os demais integrantes do setor. O argumento é usado até mesmo para

justificar a denegação de tutelas provisórias em matéria tributária, mas sua finalidade, no caso das sanções políticas, é o de inverter a fundamentação contrária a elas: seria para proteger a livre iniciativa dos concorrentes do sonegador que ela estaria sendo utilizada, o que legitimaria seu emprego.

A tese, porém, não parece procedente. No que tange à convalidação de exigências em si mesmo indevidas, ela não é correta porque, se a cobrança é improcedente, os concorrentes também não devem se submeter a ela. Se, exemplificando, estiverem presentes os requisitos necessários à concessão de uma tutela de urgência destinada a suspender determinada cobrança de tributo, tendo isso sido pedido por apenas um dos integrantes de determinado setor da economia, os seus concorrentes, se quiserem, que procurem por igual o Judiciário, para igualmente a afastarem. Não se pode, dentro da lógica da “proliferação de liminares”, pretender que uma ilegalidade, só porque atinge muitas pessoas e algumas ainda não se insurgiram contra ela, não possa ser afastada pelo Poder Judiciário. Levado ao extremo, esse entendimento faria com que apenas fossem constitucionalmente admissíveis, em matéria tributária, as jurisdições concentrada e coletiva, suprimindo-se o próprio acesso individual à jurisdição, o qual poderia levar a resultados que desequilibrariam mercados (MACHADO SEGUNDO, 2006, p. 468). E, no que diz respeito às sanções políticas, o argumento não é correto mesmo que efetivamente devidos sejam os tributos que justificam a aplicação das restrições. Os concorrentes, também eles, quando tiverem pendências, desejarão que elas sejam cobradas em observância ao devido processo legal, de modo a que se permita a discussão do valor exigido, se for o caso. Essa, aliás, é a questão: ao se dizer que uma forma de cobrança é inconstitucional, por desproporcionalidade, se está atacando o meio, que não pode ser utilizado ainda que legítimos sejam os fins com ele buscados. Não se afirma, em suma, que o Fisco não possa (aliás, deva) cobrar os tributos que considera lhe serem devidos; o que acontece é que esse objetivo, legítimo, não autoriza o recurso a quaisquer meios, notadamente quando a ordem jurídica oferece, dentro do devido processo legal, o caminho indicado para essa finalidade. Recorde-se que, dotado de textura aberta e conteúdo impossível de ser delimitado previamente (VIGORITI, 1973, p. 35-39), o princípio do devido processo legal é incompatível com forma de cobrança que coage o devedor ao pagamento sem lhe abrir qualquer oportunidade de questionamento, produzir qualquer prova em contrário (TESAURO, 2008, p. 344.), à margem

de qualquer tipo de controle, administrativo ou judicial, em torno da cobrança feita, que é caso quando se condiciona a retirada de um obstáculo à atividade empresarial do contribuinte ao pagamento das quantas exigidas.

Tampouco se pretende, aqui, criticar o chamado direito por princípios, ou tudo aquilo que se designa pelo difuso e às vezes mal empregado rótulo do neoconstitucionalismo. Considera-se que normas que apenas enunciam objetivos, valores, metas, ou a “promoção de um estado ideal de coisas” (ÁVILA, 2004, p. 70) são dotadas de positividade e, nessa condição, devem ter seus efeitos jurídicos investigados e respeitados. Nesse âmbito, a ponderação é simplesmente inafastável, como o é, aliás, sempre que entram em cena metas ou necessidades diversas a serem atendidas e recursos finitos, insuficientes para atendê-las todas. Na Economia, e até no âmbito da biologia, no processo de seleção natural, há tradeoffs que se assemelham ao que constitucionalistas preconizam que se faça diante de um choque entre princípios (MACHADO SEGUNDO, 2016, p. 15-16). O problema é fazê-lo com clareza, fundamentadamente, e não apenas invocando princípios como trunfos para de maneira não explicada se restringirem aqueles que no momento não se deseja que sejam respeitados.

Não bastasse isso, os regimes especiais, como o previsto na Lei 9.430/96 (BRASIL, 1996), e o aplicado por Estados como o do Rio Grande do Sul, conseguem violar ainda outros princípios constitucionais, não se limitando à ofensa à livre iniciativa, à proporcionalidade e ao devido processo legal, basicamente violados por qualquer sanção política que representa meio desproporcional de cobrança à margem do devido processo legal. É o caso da legalidade, por estarem as “sanções” aplicáveis aos devedores contumazes previstas em decreto, e não em lei. E, ainda, da não-cumulatividade, pois se cerceia o direito daqueles que compram mercadorias de tais contribuintes ao crédito de ICMS correspondente, algo já repellido há décadas pela jurisprudência e pela literatura especializada, para quem o direito ao crédito depende de ter o tributo incidido na operação anterior, sendo irrelevante saber se foi cobrado ou efetivamente pago (MACHADO, 1971, p. 133; GUIMARÃES, p. 193; BONILHA, 1979, p. 143; COSTA, 1978, p. 156).

E, finalmente, como visto, não há decisões do STF reconhecendo válidas restrições assim. Pelo contrário, todas elas, quando conhecem o mérito da pretensão recursal deduzida, afirmam a invalidade da sanção

política³. O único caso em que aparentemente a medida foi aceita, o da American Virginia (BRASIL, 2007, 2013), teve por motivação central o peculiar mercado do tabaco, e a pesadíssima tributação sobre ele incidente com finalidade precipuamente extrafiscal. Não bastasse isso, o fato de as grandes companhias fabricantes de cigarros, por meio de seus órgãos de classe, estarem a figurar como amigas da corte, nos aludidos julgamento, em “defesa da concorrência” contra uma pequena produtora que detinha parcela ínfima do mercado, é no mínimo suspeito de que a invocação da “livre concorrência” como justificativa para a prática de excessos por parte do Fisco, quando não é simplesmente vazia, pode mesmo servir à promoção de um estado de coisas oposto ao preconizado pelo citado princípio.

6. Considerações finais

Como se percebe, o precedente firmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do caso da indústria de cigarros *American Virginia* (BRASIL, 2007, 2013), além de ser em si mesmo criticável, não implicou, de uma forma ou de outra, alteração da jurisprudência daquele tribunal a respeito das sanções políticas como um todo. Tanto que inúmeros outros julgados, nos quais se reitera o teor das Súmulas 70, 323 e 547 da Corte, foram proferidos posteriormente. As premissas das quais se partiu, para admitir o fechamento da citada indústria tabageira, são de verificação excepcionalíssima, relacionadas à extrafiscalidade do IPI incidente sobre o tabaco e à nocividade desse produto, não se prestando a justificar a complacência com a generalização do uso das sanções políticas, tudo em nome de uma suposta defesa da concorrência.

Por isso mesmo, são inconstitucionais os regimes especiais de fiscalização, tanto o previsto na Lei 9.430/96 (BRASIL, 1996), como os previstos em leis e decretos estaduais, os quais se mostram como restrições desproporcionais e injustificáveis ao direito à livre iniciativa e ao princípio do devido processo legal. Por mais reprovável que seja a inadimplência tributária, ela não justifica a adoção, pela Fazenda, de meios que configuram a realização de justiça de mão própria, margeando o controle de legalidade

³ Há, quando muito, decisões nas quais a Corte não conhece de recursos, por razões processuais (cujo exame não se comportaria aqui), as quais não podem ser interpretadas, de forma alguma, como aceitação dos atos impugnados, cujo mérito não fora sequer analisado pela Corte. Foi o que se deu, por exemplo, no ARE 960.737 ED-AgR (BRASIL, 2017).

que deve ser provocável diante de toda cobrança do crédito tributário. São inconstitucionais, também, por ofensa à legalidade, visto que as sanções aplicáveis aos “devedores contumazes” encontram-se previstas em atos infralegais, constando de lei em sentido estrito, quando muito, apenas a definição daqueles sujeitos às sanções que o Executivo poderá estabelecer posteriormente. Desse modo, além de substancialmente incompatível com a Constituição, as normas que veiculam sanções políticas, no caso dos devedores contumazes, são inválidas também do ponto de vista formal.

Referências

ALAGOAS. Lei n.º 7.747, de 9 de outubro de 2015. **Diário Oficial do Estado de Alagoas**. Disponível em: <<http://www.fiscOSOFT.com.br/index.php?PID=324424&amigavel=1>>. Acesso em: 11 ago. 2017.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BAHIA. Lei 13.199, de 28 de novembro de 2014. **Diário Oficial do Estado da Bahia**. Disponível em: <http://www.sefaz.ba.gov.br/contribuente/tributacao/legest_2014_13199.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2017.

BIM, Eduardo Fortunato. A Inconstitucionalidade das Sanções Políticas Tributárias no Estado de Direito: Violação ao ‘Substantive Due Process of Law’ (Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade)” In. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – v. 8**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 67-92.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM – Fundamentos da técnica não cumulativa**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 413.782-8/SC. Relator: Ministro Marco Aurélio, 17 mar. 2005. **Diário de Justiça Eletrônico**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261795>>. Acesso em: 11 ago. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Cautelar n.º 1.657-7/RJ. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Relator para o acórdão Ministro César Peluso, 27 jun. 2007. **Diário de Justiça Eletrônico**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>>. Acesso em: 15 jul. 2017.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 16 mar. de 2016.

BRASIL. Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 16 mar. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 550.769. Relator: Ministro Marco Aurélio, 22 mai. 2013. **Diário de Justiça Eletrônico**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5569814>>. Acesso em: 15 jul. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 565.048. Relator: Ministro Marco Aurélio, 29 mai. 2014. **Diário de Justiça Eletrônico**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6911989>>. Acesso em: 15 jul. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo no Recurso Extraordinário n.º 936.702. Relator: Ministro Marco Aurélio, 15 mar. 2016. **Diário de Justiça Eletrônico**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10675809>>. Acesso em: 15 jul. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo interno nos embargos de declaração no Recurso Extraordinário com Agravo n.º 960.737. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 19 mai. 2017. **Diário de Justiça Eletrônico**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13026479>>. Acesso em: 13 set. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 226.737-PR. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros, 12 set. 2000. **Diário de Justiça Eletrônico**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=199900718950&dt_publicacao=02/10/2000>. Acesso em: 15 jul. 2017.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

ESPÍRITO SANTO. Lei n.º 9.907, de 11 de setembro de 2012. **Diário Oficial do Estado do Espírito Santo**. Disponível em: <<http://www.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/>

eis/2012/lei%209.907.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0>. Acesso em: 11 ago. 2017.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. **ICMS – Análise e princípios estruturais**. São Paulo: LTR, 1976.

MACHADO, Hugo de Brito. **Imposto de Circulação de Mercadorias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1971.

MACHADO, Hugo de Brito. **Responsabilidade pessoal do agente público**. São Paulo: Malheiros, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. Sanções Políticas no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário** n.º 30. São Paulo: Dialética, maio de 1998.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Interesse público e direitos do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PARANÁ. Decreto n.º 3.864, de 14 de abril de 2016. **Diário Oficial do Estado do Paraná**. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/102201603864.pdf>>. Acesso em: 11 ago. 2017.

RIO GRANDE DO SUL. Lei n.º 13.711, de 6 de abril de 2011. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=156115>>. Acesso em: 11 ago. 2017.

RIO GRANDE DO SUL. Decreto n.º 48.494, de 31 de outubro de 2011. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/DEC%2048.494.pdf>>. Acesso em: 11 ago. 2017.

TESAURO, Francesco. Giusto processo e processo tributario. In: PIETRO, Adriano (Coord.). **Per una costituzione fiscale europea**. Milano: Cedam, 2008, p. 301-354.

VIGORITI, Vincenzo. **Garanzie costituzionali del processo civile**. Milão: Giuffré, 1973.