As certidões de regularidade fiscal à luz do Código tributário nacional e da jurisprudência

14

Rafael Santiago Costa[1]

14.1. Introdução

Os dispositivos do Código Tributário Nacional (CTN) que versam sobre as certidões de regularidade fiscal passaram incólumes às alterações legislativas verificadas naquela codificação desde seu advento, em 25 de outubro de 1966. São apenas quatro os artigos destinados direta e especificamente ao tema[2] – arts. 205 a 208. Embora de redação simples, ainda geram controvérsias quanto à sua interpretação.

Contudo, a relevância prática desse instrumento de controle da regularidade fiscal dos contribuintes extrapola as linhas a ele destinadas no CTN. Tal fato, aliado a algumas teses já firmadas no âmbito jurisprudencial sobre o tema e o advento do novo Código de Processo Civil (CPC/15), justifica sua contínua revisitação. Especialmente quando a oportunidade é ofertada em obra que busca justamente homenagear o cinquentenário do CTN.

Até porque, quanto mais se desenvolvem as atividades econômicas – não obstante não vivenciarmos momento propício a tal assertiva

---

[1] Advogado. Mestre em Direito Ambiental e Políticas Públicas pela Universidade Federal do Amapá. Pós-Graduado em Advocacia Pública. Professor de Tributação e Previdência Social na LL.M em Direito Tributário da PUC Minas.

[2] Outros dispositivos do CTN abordam indiretamente a relevância da comprovação da regularidade fiscal, como os arts. 130, 191, 191-A, 192 e 193. Por outro lado, o art. 27, IV da Lei 8.666/93, estabelece tal comprovação como condição indispensável à habilitação em licitações. Os arts. 52, II e 57 da Lei 11.101/05 – recuperação judicial/extrajudicial e falência – também devem ser lembrados no estudo do tema.

– e à medida que o trabalho fiscal se aperfeiçoa e intensifica, ganham importância as certidões de regularidade fiscal, nesse trabalho tratadas no plural para reunir as certidões negativas de débito e as certidões positivas com efeitos de negativa.

Teremos como foco não apenas a revisão dos principais debates travados em torno das certidões de regularidade fiscal, pois também buscaremos lançar olhar futuro sobre a temática, o que se torna ainda mais pertinente por ser o cinquentenário do CTN verificado no mesmo ano em que outra codificação quase cinquentenária, o Código de Processo Civil (CPC), sofreu total reformulação.

O CPC não versa diretamente sobre certidões de regularidade fiscal em seus dispositivos. Entretanto, justamente diante da essencialidade daqueles documentos e das discussões em torno do direito dos contribuintes de obtê-los, invariavelmente a questão é levada ao Judiciário. Assim, importante analisar os meios processuais mais adequados para tanto, ajustando a jurisprudência existente sobre o tema à nova codificação processual.

Por fim, também serão analisados os efeitos da não obtenção da certidão de regularidade fiscal, buscando-se distinguir restrições compatíveis com nosso ordenamento constitucional daquelas que transbordam seus limites, configurando, portanto, ilegítimas formas oblíquas de cobrança de tributos.

14.2. Certidões de regularidade fiscal como direito fundamental do contribuinte

O Professor Hugo de Brito Machado reuniu, em obra coletiva publicada em 2007[3], relevantes nomes da doutrina tributária nacional para debaterem a temática das certidões de regularidade fiscal. Entre as questões suscitadas, uma chama especial atenção: "O contribuinte tem direito à obtenção, junto ao Poder Público, de certidões que espelhem a sua situação de regularidade ou irregularidade fiscal? Esse direito tem fundamento na Constituição? No CTN?".

A reflexão causada por esse questionamento permite confirmar a relevância das certidões de regularidade fiscal na vida cotidiana dos contribuintes, de modo que seu tratamento normativo suplanta os dis-

[3] Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2007.

positivos do CTN dedicados ao tema, encontrando respaldo também em âmbito constitucional. Nesse sentido foram as respostas apresentadas pelos estudiosos que contribuíram para a obra coletiva.

Hugo de Brito Machado Segundo[4], por exemplo, relacionou o direito dos contribuintes à obtenção de certidões de regularidade fiscal aos princípios da dignidade da pessoa humana, republicano e da publicidade, além de nos lembrar do art. 5°, XXXIV, 'b' da Constituição Federal (CF/88), segundo o qual: "são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: (...) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal".

Nunca é demais lembrar que tal dispositivo consta do artigo inaugural do título da CF/88 destinado aos direitos e garantias fundamentais do cidadão, confirmando a amplitude da proteção destinada ao contribuinte no que se refere ao seu direito de obter informações acerca de sua situação fiscal. Mas não é só. A temática das certidões de regularidade fiscal está diretamente relacionada com a das sanções indiretas[5].

Com efeito, a ausência das certidões muitas vezes é utilizada pelo Poder Público para impor ao contribuinte sanções abusivas e desproporcionais como forma de compeli-lo ao recolhimento de tributo pendente. Chega-se a impedir o exercício de sua atividade, em total afronta a consagrados princípios constitucionais da ordem econômica, tais como os da livre iniciativa e concorrência, insculpidos no caput, inciso IV e parágrafo único do art. 170 da CF/88, além do próprio art. 5°, XIII da CF/88.

Como se verá, o Poder Judiciário, felizmente, tem rechaçado de forma veemente e reiterada essa modalidade de sanção, o que confirma existirem dois campos de discussão acerca das certidões de regularidade. Um voltado ao direito à sua obtenção e outro relacionado às consequên-

---

[4] Certidões Negativas e Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Certidões Negativas e Direitos Fundamentais do Contribuinte. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2007, p. 348-367.

[5] Também denominadas pela doutrina e jurisprudência como sanções políticas. Conforme voto proferido pelo Min. Joaquim Barbosa no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 173, em 25.09.08: "Entende-se por sanção política as restrições não-razoáveis ou desproporcionais ao exercício de atividade econômica ou profissional lícita, utilizadas como forma de indução ou coação ao pagamento de tributos".

cias de sua ausência. Ou seja, as restrições que o contribuinte pode vir a sofrer em decorrência da não obtenção de certidão de regularidade fiscal.

Passemos, portanto, à análise individualizada desses dois aspectos, que serão separados por tópico destinado a questões processuais envoltas à obtenção das certidões de regularidade fiscal, mais relacionadas ao exercício do direito de acesso a tais documentos do que às consequências práticas de sua não disponibilização.

14.3. Discussões práticas acerca do direito à obtenção de certidão de regularidade fiscal

Inicialmente, cumpre distinguir as três modalidades de certidões fiscais a que pode ter acesso o contribuinte, a depender de sua situação perante a Fazenda Pública a que dirige sua solicitação. Caso não possua nenhum lançamento fiscal contra ele efetuado e qualquer inconsistência em suas declarações fiscais, fará jus à certidão negativa prevista no art. 205 do CTN[6], que atestará a inexistência de qualquer pendência fiscal em relação àquele contribuinte.

Contudo, principalmente no que se refere às grandes empresas – mais sujeitas a terem divergências de interpretações com o Fisco, em função do volume e variedade de suas operações –, é comum que o contribuinte possua lançamentos fiscais contra si formalizados ou mesmo alguma inconsistência entre suas declarações fiscais e outros dados processados eletronicamente.

Caso essas pendências, em especial no que se refere ao primeiro grupo, estejam vinculadas às causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário previstas no art. 151 do CTN ou à penhora formalizada em execução fiscal, terá o contribuinte direito à certidão positiva com efeitos de negativa tratada no art. 206 do CTN[7]. Como a própria lei estabelece, em termos práticos, não há qualquer distinção entre os efeitos gerados pela certidão negativa e aquela positiva com efeitos de negativa.

---

[6] Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

[7] Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior 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.

A diferença entre essas certidões é identificada mais em relação à sua própria obtenção, pois são maiores as dificuldades em torno da segunda. Enquanto a certidão negativa costuma ser disponibilizada automaticamente via internet, dependendo de simples consulta do CNPJ ou CPF do contribuinte, a liberação da certidão positiva com efeitos de negativa demanda, em regra, diligências adicionais para comprovação ao ente emissor da regularidade da situação dos lançamento/pendências constantes nos registros daquele contribuinte.

Não raro, as autoridades fiscais fazem abusivas exigências – como se não tivessem qualquer relação com as pendências e correlatos processos administrativos ou fiscais –, tornando o procedimento custoso e moroso, em contrariedade à essencialidade e urgência do documento pretendido e em afronta ao prazo de dez dias estipulado no parágrafo único do art. 205 do CTN para emissão da certidão, que nos parece aplicável qualquer que seja sua modalidade.

Essa constatação fora bem apontada e criticada por João Dácio Rolim e Alessandro Mendes Cardoso ao contribuírem para a obra coletiva acima referenciada[8]. Embora a "denúncia" acerca da postura cômoda e abusiva das Fazenda Públicas seja de 2007, segue atual, mesmo na era da digitalização e dos processos eletrônicos. Vejamos:

> A desproporcionalidade da exigência de comprovação pelo contribuinte de informações processuais que a autoridade tributária já possui ou deveria possuir é patente. Afinal, não pode a Administração comodamente desconsiderar o fato de que é parte processual que detém todas as informações referentes ao seu trâmite e as decisões proferidas no processo. O fato de a sua representação ser efetuada por órgão diverso do que emite a certidão não lhe retira a obrigação de ter conhecimento de informações vinculadas à sua atividade funcional. Na chamada era da informação em que estamos não é razoável que, ao invés de se criar ou aperfeiçoar os meios de compartilhamento de informações entre os órgãos público, se opte por burocratizar ainda mais o procedimento de obtenção de certidões, com a transferência do custo ao contribuinte, e na verdade a toda a sociedade, uma vez que se obriga a desnecessária movimentação da já sobrecarregada máquina do Poder Judiciário.

[8] Certidões Negativas e Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Certidões Negativas e Direitos Fundamentais do Contribuinte. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2007, p. 438-470.

> [...]
> Desta forma, entendemos que sendo o Fisco parte do processo do qual decorre a suspensão da exigibilidade que determina a expedição de certidão positiva com efeito de negativa, cabe a este, pode dever funcional, manter atualizadas as informações processuais, motivo pelo qual é totalmente irrazoável a exigência de que o contribuinte, mediante a movimentação do aparato judicial, apresente reiteradamente os documentos comprobatórios de trâmite de ação judicial.

Por fim, há a certidão positiva, que indicará pendências fiscais do contribuinte não contempladas por causa alguma de suspensão da inexigibilidade do crédito tributário e não resguardadas por penhora formalizada em feito executivo. Evidentemente, os efeitos dessa modalidade de certidão serão diversos dos verificados em relação às duas anteriores[9]. Contudo, ainda que algumas restrições ao contribuinte detentor dessa certidão positiva sejam consideradas válidas, diversas outras infligidas pela Fazenda Pública credora não o são. Voltaremos ao tema adiante.

Nesse momento, importante destacar que o conteúdo da certidão positiva também apresenta grande relevância, pois somente se as pendências forem devidamente identificadas e apontadas, terá o contribuinte condições de solucioná-las – inclusive demonstrando não existirem ou não impedirem a emissão da certidão positiva com efeitos de negativa – ou de obter e fornecer a terceiros informações completas acerca de seu passivo fiscal, o que é relevante até mesmo nas relações entre particulares.

Em termos gerais, as discussões mais acirradas entre contribuintes e Fazenda Pública giram em torno da efetiva configuração das causas que impedem seja determinado lançamento tributário apontado como óbice à expedição de certidão positiva com efeitos de negativa. Não se trata apenas da comprovação da presença de um das causas de suspensão

---

[9] Seria inconstitucional a legislação que tratasse os contribuintes nessa situação da mesma maneira que trata os contribuintes inadimplentes, pois haveria uma oblíqua – mas inequívoca – violação da norma segundo a qual "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito" (art. 5°, XXXV, da Constituição). (GODOI, Marciano Seabra de. Certidões Negativas e Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Certidões Negativas e Direitos Fundamentais do Contribuinte. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2007, p. 571-585.

da exigibilidade do crédito tributário previstas no art. 151 do CTN[10] ou de penhora efetivada, conforme art. 206 do CTN, mas de divergências na própria interpretação desses dispositivos.

Exemplo interessante é a exigência vez ou outra formulada pelo Fisco no sentido de que a certidão de regularidade fiscal somente poderá ser emitida se apresentadas pelo contribuinte garantias em relação a débitos parcelados. Ora, como está claro na conjugação dos arts. 151,VI e 206 do CTN, o parcelamento é causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, de modo que, caso formalizado e com suas parcelas pagas em dia, a emissão da certidão é medida cogente, imposta pelo art. 206 sem requisitos adicionais.

Essa exigência abusiva não é aceita pelo Poder Judiciário, sendo que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já firmou entendimento contrário à prática[11]. Necessário esclarecer, contudo, que nada impede ao ente credor que, ao normatizar o parcelamento, aponte como requisito de adesão o fornecimento de garantia à integral quitação do crédito tributário[12]. A concessão de parcelamento é faculdade do credor e pode estar condicionada ao atendimento de requisitos razoáveis, como nos parece ser a exigência de garantias. O que não se permite é que o parcelamento seja aceito sem garantia, mas a emissão da certidão com base no parcelamento não.

Outro ponto de controvérsia merecedor de registro está na possibilidade (ou não) da entrega de certidão de regularidade fiscal caso a

---

[10] Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I - moratória; II - o depósito do seu montante integral; III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança;V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;VI – o parcelamento.

[11] [...]. MANDADO DE SEGURANÇA. PARCELAMENTO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. EXPEDIÇÃO DE CPD-EN. POSSIBILIDADE. [...]. 2. Entendimento assente nesta Corte no sentido de que é assegurado ao contribuinte a expedição de certidão positiva com efeitos de negativa, na hipótese em que o crédito tributário encontra-se com a sua exigibilidade suspensa mediante adesão a parcelamento, em que não houve a exigência de garantia para a sua concessão, e o contribuinte vem regularmente cumprindo as parcelas do acordo. Precedentes: [...]. (REsp 1279057/MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, julgado em 07.02.2012)

[12] Vale lembrar que é o próprio CTN que exige lei específica para disciplinar o parcelamento, na qual constarão os requisitos do programa de regularização das dívidas: "Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica".

penhora não recaia sobre bens que façam frente à totalidade do crédito tributário executado. O art. 206 do CTN autoriza a emissão da certidão em face de *"cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora"*.

Embora se trate de norma anterior à Lei 6.830/80 – Lei de Execuções Fiscais (LEF) –, que disciplina a cobrança judicial da dívida ativa pública, parece-nos que a interpretação daquele artigo do CTN passa necessariamente pela análise dos dispositivos da LEF. Afinal, a penhora nos feitos executivos é verificada com base nesse diploma, de modo que a penhora a que se refere o art. 206 não pode ser encarada de forma diversa.

No caput do art. 8° da LEF, por exemplo, consta que o "executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução". Nos artigos seguintes temos o rol de bens que poderão ser ofertados pelo executado em "garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa", sob pena de penhora. Evidentemente, também com base no valor total e atualizado da dívida[13].

Assim, parece-nos claro que somente a penhora suficiente à plena garantia do crédito tributário assegura ao contribuinte o direito à emissão de certidão de regularidade[14]. Não estamos a dizer que se a Fazenda Pública não concordar com a avaliação feita no termo de penhora ou com a própria natureza da garantia apresentada poderá se

---

[13] Garantia integral. A execução visa à satisfação do credor. Estará garantida mediante a afetação de bens suficientes considerado o montante total devido por ocasião da realização do depósito, oferecimento de fiança bancária ou nomeação de bens à penhora. (PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 363)

[14] Nesse ponto, ousamos discordar do entendimento manifestado por João Dácio Rolim e Alessandro Mendes Cardoso no trabalho já referenciado: "[...] uma vez lavrado por Oficial de Justiça ou Serventuário o competente termo de penhora, automaticamente faz jus o executado à obtenção de certidão positiva com efeito de negativa, considerando-se logicamente que o débito executado é o único óbice para tanto. Não pode o Fisco se negar a emitir o documento com o argumento de que necessita apurar se o valor indicado pelo bem é o correto ou o suficiente à garantia da totalidade do valor executado. No caso, a efetivação da penhora determina a aplicação imediata do artigo 206 do CTN, que não fica vinculado de forma alguma a qualquer aceitação ou confirmação por parte da autoridade tributária" (p. 459).

negar a expedir a certidão de regularidade fiscal. Tais questões deverão ser levadas à análise do Juízo, respeitando-se o contraditório.

Contudo, se o próprio termo de penhora indicar bem de valor muito inferior ao crédito tributário executado, a insuficiência da garantia será patente e incontroversa, não servindo o termo, por si só, a assegurar o direito à certidão de regularidade fiscal. Para tanto, necessário será o reforço da penhora. Esse, aliás, foi um dos aspectos apreciados pelo STJ ao firmar relevantes teses com base na sistemática dos recursos repetitivos (esse precedente será analisado sob outro enfoque adiante):

> [...]. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. AÇÃO CAUTELAR PARA ASSEGURAR A EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. POSSIBILIDADE. INSUFICIÊNCIA DA CAUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. [...]. 2. [...] A caução oferecida pelo contribuinte, antes da propositura da execução fiscal é equiparável à penhora antecipada e viabiliza a certidão pretendida, desde que prestada em valor suficiente à garantia do juízo. [...]. 7. In casu, verifica-se que a cautelar restou extinta sem resolução de mérito, impedindo a expedição do documento de regularidade fiscal, não por haver controvérsia relativa à possibilidade de garantia do juízo de forma antecipada, mas em virtude da insuficiência dos bens oferecidos em caução, consoante dessume-se da seguinte passagem do voto condutor do aresto recorrido, in verbis: "No caso dos autos, por intermédio da análise dos documentos acostados, depreende-se que os débitos a impedir a certidão de regularidade fiscal perfazem um montante de R$ 51.802,64, sendo ofertados em garantia pela autora chapas de MDF adquiridas para revenda, às quais atribuiu o valor de R$ 72.893,00. Todavia, muito embora as alegações da parte autora sejam no sentido de que o valor do bem oferecido é superior ao crédito tributário, entendo que o bem oferecido como caução carece da idoneidade necessária para aceitação como garantia, uma vez que se trata de bem de difícil alienação. 8. Destarte, para infirmar os fundamentos do aresto recorrido, é imprescindível o revolvimento de matéria fático-probatória, o que resta defeso a esta Corte Superior, em face do óbice erigido pela Súmula 07 do STJ. [...]. 10. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1123669/RS, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, julgado em 09.12.2009)

Pedimos vênia para colacionar outro precedente do STJ sobre o tema[15], haja vista que não apenas reforça o acima indicado, como faz relevante ressalva acerca dos efeitos diversos da penhora insuficiente no que se refere à emissão da certidão de regularidade fiscal (obsta) e à oferta de embargos à execução (não obsta)[16]:

> [...]. PENHORA INSUFICIENTE. EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. QUESTÃO QUE NÃO SE CONFUNDE COM A POSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO, AINDA QUE INSUFICIENTE A PENHORA. [...]. 1. O Tribunal de origem, quando do julgado do apelo das partes, deixou claro que a penhora efetivada na execução, relativamente à CDA nº 43.6.99.003642-87, foi insuficiente, o que afasta a aplicação da Súmula nº 7 do STJ. [...]. 2. Consoante a jurisprudência desta Corte, a expedição de Certidão Positiva com efeitos de Negativa está condicionada à existência de penhora suficiente ou à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos dos arts. 151 e 206 do CTN. No caso dos autos, o Tribunal de origem afirmou que a penhora efetivada foi de bem com valor inferior ao valor do débito o que impossibilita, em razão disso, a expedição da referida certidão. 3. A impossibilidade de expedição de Certidão Positiva com Efeito de Negativa em razão da insuficiência da penhora efetivada não se confunde com a questão da admissibilidade dos embargos à execução, a qual não poderá ser negada ao embargante em face da insuficiente da penhora, haja vista a possibilidade da integral garantia do juízo mediante reforço da penhora, consoante entendimento já adotado por esta Corte em sede de recurso especial submetido ao rito do art. 543-C, do CPC, REsp n. 1.127.815/SP, julgado pela Primeira Seção desta Corte. 4. Não havendo penhora suficiente em relação à CDA nº 43.6.99.003642-87, deve ser reformado o acórdão recorrido no sentido de impossibilitar a exclusão do nome da empresa do CADIN, eis que não estão preenchidos os requisitos do art. 7º da Lei nº 10.522/02, bem como impossibilitar a expedição de Certidão Positiva com Efeito de Negativa. 5. Agravo regimental não provido. (AgRg no

[15] Bem didático e objetivo, ainda, o seguinte acórdão do STJ: AgRg no REsp 1.022.831/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, julgado em 08.04.2008.

[16] Matéria analisada detidamente no REsp 1.127.815/SP, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, julgado em 24.11.2010, submetido ao rito dos recursos repetitivos.

AREsp 648.270/AL, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, julgado em 10.03.2015)

Conclusão distinta nos parece merecer, contudo, situação na qual a penhora recai sobre bens suficientes à garantia integral da dívida, é aceita pelo Juízo e mesmo pela Fazenda Pública – dispensável, pois ao Juízo se destina a garantia – e permite a emissão da certidão de regularidade fiscal, mas que, com o passar do tempo, deixa de fazer frente à integralidade do débito em face da sua constante atualização[17].

Nessa hipótese, ilegítima será a recusa da renovação da certidão se, quando requerida, não tiver a Fazenda Pública buscado e obtido deliberação do Juízo determinando reforço da penhora. Princípios como o da boa-fé, eficiência e moralidade impedem que o próprio – e imprescindível – pedido formulado pelo contribuinte movimente a máquina administrativa de forma tão desfavorável a ele. Ainda que a Fazenda Pública deixe de considerar suficiente a garantia, o Juízo ainda não dera qualquer indicação nesse sentido, devendo ser respeitado esse status e renovada a certidão.

Ou seja, a exigência de reforço da penhora não configura ato unilateral e administrativo da Fazenda Pública, mas de pretensão a ser submetida ao controle judicial[18]. Aliás, é o que se confirma no inciso II do art. 15 da LEF: "Em qualquer fase do processo, será deferida pelo

[17] Vale lembrar o conteúdo do § 4° do art. 9° da LEF: "Somente o depósito em dinheiro, na forma do artigo 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora".

[18] Esse precedente do TRF da 1ª Região resume bem a questão: "TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CND. CRÉDITOS OBJETO DE EXECUÇÕES FISCAIS GARANTIDAS E EMBARGADAS. EXECUÇÃO SUSPENSA. INSUFICIÊNCIA DA PENHORA. MATÉRIA A SER DIRIMIDA PELO JUÍZO DA EXECUÇÃO. POSSIBILIDADE EXPEDIÇÃO DA CPEN. [...]. 1. O oferecimento de garantia nos processos de execução (n°s 1998.020028-5 e 96.0016787-7) ajuizados contra a ora Impetrante é incontroverso, estando as execuções fiscais suspensas por força de embargos à execução. 2. As questões suscitadas pela UNIÃO (Fazenda Nacional) para o indeferimento da expedição da CND e reforma da sentença concessiva da segurança para expedição da CPEN devem ser dirimidas no âmbito dos processos executórios. Cabe à exeqüente diligenciar pelo reforço da penhora, caso entenda insuficientes as garantias apresentadas no juízo da execução. 3. Suspensa a execução por força da oposição de embargos com garantia do juízo, é cabível a expedição da Certidão Positiva com Efeitos de Negativa. Precedentes deste Tribunal. [...]. 6. Apelação da União e remessa de ofício desprovidas." (AMS 2007.33.00.014034-3, Juíza Federal Lana Lígia Galati (Conv.), 8ª Turma, e-DJF1 14.11.2014)

Juiz: (...) II - à Fazenda Pública, a substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem enumerada no artigo 11, bem como o reforço da penhora insuficiente".

Indicamos que não apenas os lançamentos efetuados pela Fiscalização impedem a emissão da certidão de regularidade fiscal, mas também inconsistências entre as declarações prestadas pelo contribuinte e outros dados constantes nos sistemas utilizados pelo Fisco. De fato, trata-se de mais um tema pacificado pelo STJ em sede de recurso repetitivo, confirmando que a "divergência entre os valores declarados nas GFIP's (...) e os efetivamente recolhidos também impede a concessão da pretendida certidão de regularidade fiscal, porquanto já constituídos os créditos tributários, bastando que sejam encaminhados para a inscrição em dívida ativa"[19].

Também relacionada às declarações prestadas pelo contribuinte, situam-se os procedimentos de compensações não homologadas pela Fiscalização. Caso o contribuinte recorra administrativamente da decisão que não considerou correto seu procedimento, verificar-se-á a incidência do inciso III do art. 151 do CTN, viabilizando a expedição da pretendida certidão. A matéria também já foi pacificada pelo STJ:

> [...]. PEDIDO ADMINISTRATIVO PENDENTE DE HOMOLOGAÇÃO PELO FISCO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. HOMOLOGAÇÃO INDEFERIDA. IMEDIATA INSCRIÇÃO DO DÉBITO EM DÍVIDA ATIVA. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE FACULTAR AO CONTRIBUINTE O DIREITO DE DEFESA. CRÉDITO NÃO CONSTITUÍDO DEVIDAMENTE. RECUSA DA EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A Primeira Seção do STJ, a partir do julgamento do REsp 774.179/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, firmou entendimento de que, enquanto pendente processo administrativo no qual se discute a compensação do crédito tributário, o fisco não pode negar a entrega da CND ao contribuinte, conforme o art. 206 do CTN.2. A reiterada jurisprudência do STJ é no sentido de não existir crédito tributário regularmente constituído na hipótese de o contribuinte ter procedido à compensação de

[19] REsp 1.042.585/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, julgado em 12.05.2010. A matéria também foi abordada em sentido semelhante no REsp 1.123.557/RS, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, julgado em 25.11.2009, igualmente submetido ao regime dos recursos repetitivos.

> tributos e não tiver sido finalizado o processo administrativo instaurado para apurar a correção da referida compensação. 3. A Primeira Seção, ao julgar o EREsp 850.332/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, examinando a matéria à luz da redação original do art. 74 da Lei 9.430/96, portanto, sem as alterações estabelecidas pelas Leis 10.637/02, 10.833/03 e 11.051/04, concluiu que o pedido de compensação e o recurso interposto contra o seu indeferimento suspendem a exigibilidade do crédito tributário, já que a situação enquadra-se na hipótese do art. 151, III, do CTN. Precedentes. (EREsp 977.083/RJ, Rel. Min. Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28/4/2010, DJe 10/5/2010) Agravo regimental improvido. (AgRg no AREsp 563.742/SP, Rel. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, julgado em 14.10.2014)

Contudo, não se pode ignorar o § 12 do art. 74 da Lei 9.430/96, que traz rol de créditos cuja compensação será considerada inexistente, ainda que declaradas ao Fisco. É o caso, por exemplo, do crédito-prêmio de IPI, de créditos reconhecidos em decisões judiciais ainda não transitadas em julgado e créditos de terceiros. Nessas hipóteses, ainda que declarada a compensação ao Fisco e que suceda recurso administrativo em face de manifestação fiscal contrária, não será reconhecido o direito à obtenção da certidão de regularidade fiscal, conforme também definido pelo STJ em sede de recurso repetitivo[20].

Por fim, situação peculiar, mas, infelizmente não rara, diz respeito a óbices adicionais encontrados pelos contribuintes durante movimentos grevistas. Assim como verificado em relação a outros campos, o Poder Judiciário segue atuando de modo a evitar prejuízos aos administrados em função das paralisações de servidores públicos. Contudo, não se verifica a prolação de decisões determinando a expedição das certidões sem qualquer verificação, mas que os pedidos dos contribuintes sejam analisados, não obstante o movimento grevista[21].

Apresentadas algumas discussões acerca do direito à obtenção da certidão negativa de débito, passemos à análise de questões processuais relacionadas ao exercício desse direito.

---

[20] REsp 1157847/PE, Rel. Min. Castro Meira, 1ª Seção, julgado em 24.03.2010.

[21] Entre outros: TRF1, AMS 2005.34.00.030134-8, Des. Fed. Luciano Tolentino Amaral, 7ª Turma, e-DJF1 12.04.2013; TRF3, REOMS 00234588420054036100, Desª. Fed. Alda Basto, 4ª Turma, e-DJF3 06.09.2013; TRF5, AMS 200581000161700, Des. Fed. Élio Wanderley de Siqueira Filho, 2ª Turma, DJE 20.10.2011.

14.4. Obtenção das certidões e aspectos processuais

Embora o instrumento do habeas data – previsto no art. 5°, LXXII da CF/88[22] e regulamentado pela Lei 9.507/97 – esteja voltado à obtenção de dados do requerente mantidos pelo Poder Público ou mesmo para sua correção, sempre foi grande a rejeição do Poder Judiciário quanto à utilização dessa via para a obtenção/alteração de certidões fiscais.

Argumentos como ausência de dados de caráter pessoal[23], maior relação com a própria atuação administrativa do Estado[24] ou mesmo que informações fiscais não estariam relacionadas a cadastros públicos[25] costumavam ser apontados para justificar o óbice à utilização do habeas data para obtenção de informações fiscais.

O Supremo Tribunal Federal (STF), contudo, trouxe novo olhar sobre a questão no julgamento do Recurso Extraordinário 673.070, ocorrido, sob o manto da repercussão geral, em 17.06.2015. Nessa oportunidade, fixou-se tese de que a CF/88 assegura ao contribuinte o direito de conhecer as informações fiscais que lhe digam respeito, de modo que o habeas data configuraria meio idôneo para tanto[26].

É certo que o caso não versava efetivamente sobre requerimento de certidão de regularidade fiscal. A pretensão do contribuinte era, conforme relatório do Min. Luiz Fux, "obter todas as informações

---

[22] LXXII - conceder-se-á habeas data: a) para assegurar o conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante, constantes de registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público; b) para a retificação de dados, quando não se prefira fazê-lo por processo sigiloso, judicial ou administrativo;

[23] TRF2 - RHD 2008.51.01.005378-2, Des. Fed. Paulo Espírito Santo, 5ª Turma Especializada, DJU 05.09.2008.

[24] STJ - Pet 1.318/MA, Rel. Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, julgado em 19.02.2002.

[25] TRF1 - RHD 0003015-82.2005.4.01.3800/MG, Rel. Des. Fed. Carlos Fernando Mathias, 8ª Turma, DJ 30.03.2007.

[26] DIREITO CONSTITUCIONAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. HABEAS DATA. ARTIGO 5°, LXXII, CRFB/88. LEI N° 9.507/97. ACESSO ÀS INFORMAÇÕES CONSTANTES DE SISTEMAS INFORMATIZADOS DE CONTROLE DE PAGAMENTOS DE TRIBUTOS. SISTEMA DE CONTA CORRENTE DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL-SINCOR. DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE. RECURSO A QUE SE DÁ PROVIMENTO. [...]. 2. A tese fixada na presente repercussão geral é a seguinte: "O Habeas Data é garantia constitucional adequada para a obtenção dos dados concernentes ao pagamento de tributos do próprio contribuinte constantes dos sistemas informatizados de apoio à arrecadação dos órgãos da administração fazendária dos entes estatais." [...]" (Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno)

relativas a débitos constantes em nome da empresa [...], bem como de todos os pagamentos efetuados que constem das bases de dados de apoio ao controle de arrecadação federal". De todo modo, inegável que, ainda que implicitamente, foram refutados os argumentos normalmente utilizados para impedir discussões sobre certidões de regularidade fiscal via habeas data.

De todo modo, não se busca aqui qualquer incentivo à utilização do habeas data para tal finalidade. Os comentários tiveram por objetivo introduzir como o mandado de segurança foi se tornando naturalmente o meio mais adequado para coibir abusos do Poder Público em relação às certidões de regularidade fiscal. Afinal, a busca pela proteção de direito líquido e certo contra ilegalidade praticada por autoridade pública, não tutelável por habeas data, leva ao mandado de segurança, conforme art. 5°, LXIX da CF/88.

Trata-se de constatação tão enraizada na praxe forense e na própria cultura jurídica pátria que nos parece dispensar maiores comentários acerca do cabimento de mandado de segurança para assegurar a obtenção de certidão de regularidade fiscal, quando o contribuinte efetivamente faça jus a tal expediente. Destaque que consideramos necessário é que nem toda recusa na expedição de certidão de regularidade fiscal recomenda imediata impetração de mandado de segurança.

Como visto, a obtenção de certidão positiva com efeitos de negativa será possível sempre que os créditos tributários constituídos em face do contribuinte se encontrem com exigibilidade suspensa ou com o Juízo executivo garantido. Dessa forma, é muito comum que essa situação decorra de alguma ação judicial em curso. Nesses casos, até por observância aos princípios da economia e celeridade processual[27], recomenda-se que a primeira tentativa de solução da questão seja direcionada ao próprio Juízo do feito no qual se identifica a causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário ou sua garantia. Afinal, os efeitos daquela situação podem e devem ser esclarecidos ou reiterados pelo Juízo da causa à Fazenda Pública envolvida.

Caso essa medida não surta efeito por inércia ou mesmo discordância do Juízo a que se destinou o pleito – não acerca da situação do débito, mas de seu envolvimento com os efeitos quanto ao direito à obtenção de certidão – não restaria alternativa senão a via mandamental, que também pode se tornar necessária nas hipóteses de pluralidade de

[27] Art. 5°, LXXVIII, CF/88.

débitos e Juízos envolvidos. Nessas hipóteses, demonstrar a regularidade de todos eles de forma consolidada em impetração única pode trazer resultado mais célere e favorável ao contribuinte.

Muitas vezes, porém, o problema se situa em momento anterior ao da configuração de cenário no qual o contribuinte efetivamente faça jus à obtenção da certidão de regularidade fiscal. Sua necessidade é justamente garantir o crédito tributário cuja discussão já se encerrou na esfera administrativa, mas que ainda não é objeto de execução fiscal.

Nesses casos, o STJ firmou, no já mencionado REsp 1123669, entendimento de que o contribuinte tem direito de ajuizar medida cautelar com o objetivo exclusivo de garantir o crédito tributário e, por conseguinte, configurar a situação prevista no art. 206 do CTN, viabilizando a emissão da certidão de regularidade fiscal. Ajuizada a execução fiscal, a garantia pode ser transferida com a consequente perda de objeto da medida cautelar, que não versava sobre o mérito da exigência tributária, a ser discutida em sede de embargos à execução.

Alterada a legislação processual com o advento no novo CPC, necessário adequar tal entendimento ao novo arcabouço legislativo. Afinal, não mais está prevista a "medida cautelar" sobre a qual se debruçou o STJ. A matéria encontra correlação no CPC/15 nos dispositivos destinados à tutela provisória – artigo 294 e ss. –, que pode se fundamentar em urgência ou evidência.

Como se constata do parágrafo único do art. 294 do CPC/15, apenas a tutela de urgência pode ser concedida em caráter antecedente. Até porque, a tutela de evidência não está relacionada com o periculum in mora, mas à comprovação constante nos autos acerca das afirmações de fato, já consideradas, por exemplo, incontroversas:

> Seu objetivo é redistribuir o ônus que advém do tempo necessário para transcurso de um processo e a concessão de tutela definitiva. Isso é feito mediante a concessão de uma tutela imediata e provisória para a parte que revela o elevado grau de probabilidade de suas alegações (devidamente provadas), em detrimento da parte adversa e a impossibilidade de êxito em sua resistência – mesmo após uma instrução processual.[28]

[28] DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 11. ed. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2016. p. 631.

Não é esse o caso da medida a ser intentada visando apenas garantir o crédito tributário. A uma porque será necessariamente medida antecedente. A duas porque a discussão de mérito ainda será travada em momento processual mais oportuno, nos embargos à execução fiscal. O direito à obtenção da certidão não está pautado na probabilidade de êxito dos embargos, cujos argumentos ainda não são sequer conhecidos, mas na possibilidade de que o débito seja garantido e no perigo de dano se esse direito não for assegurado ao contribuinte, consubstanciado na impossibilidade de obtenção da imprescindível certidão de regularidade fiscal.

Dessa forma, parece-nos que a medida processual mais correta a ser utilizada atualmente, visando à aplicação do entendimento firmado no REsp 1123669, seria a tutela provisória de urgência antecipada e em caráter antecedente. Muito em função de seu caráter satisfativo, visto que, com o ajuizamento da execução fiscal, o foco da discussão passa a ser outro, não mais versando sobre a garantia do crédito tributário, mas sobre sua legitimidade.

Ressalva final deve ser feita em relação a essa medida judicial. Principalmente para se evitar questionamentos pela Fazenda Pública e pelo próprio Juízo que possam mudar o foco da real pretensão do contribuinte. O mais correto nessas ações é buscar exclusivamente o reconhecimento da garantia do débito e a possibilidade de obtenção da certidão de regularidade fiscal.

Ainda que no art. 206 do CTN essa situação seja equiparada às causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário para fins de emissão de certidão positiva com efeitos de negativa, a garantia do débito, por si só, não acarreta suspensão de sua exigibilidade. Caso contrário, a execução fiscal sequer poderia ser ajuizada pelo Fisco.

Deve o contribuinte, portanto, focar sua pretensão no reconhecimento do direito à obtenção de certidão de regularidade fiscal e não na suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Exceto se realmente possuir sólidos e suficientes argumentos a demonstrar a insubsistência do crédito tributário. Nesse caso, entretanto, não deve buscar a tutela de urgência para garanti-lo, mas, por exemplo, ajuizar ação anulatória com pedido de tutela provisória de evidência, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário com base no art. 151,V do CTN.

Terá acesso à certidão de regularidade fiscal da mesma forma, mas estará adentrando em discussão mais complexa acerca do mérito da exigência fiscal. Cada caso, portanto, merece minuciosa análise

acerca dos argumentos que serão deduzidos quanto à improcedência da exigência fiscal. O que definitivamente não faz sentido é buscar medida antecipatória para garantia do crédito tributário e cumular pedido de suspensão da sua exigibilidade sem efetiva fundamentação que o conceda suporte[29].

14.5. Controle judicial dos efeitos negativos da não obtenção de certidão de regularidade fiscal

Analisadas situações que geram ao contribuinte o direito de obter certidão de regularidade fiscal, bem como aspectos processuais inerentes à busca por sua efetivação, resta-nos avaliar as consequências da não obtenção da certidão, consubstanciadas em restrições à prática de determinados atos. Tais hipóteses devem ser divididas entre as compatíveis com a ordem constitucional vigente e as que a contrariam.

Era mesmo de se esperar que ao contribuinte inadimplente com suas obrigações fossem apresentados óbices não verificados em relação àquele que se encontra em dia perante o Fisco, seja por não possuir créditos tributários contra ele constituídos, seja por atender aos ditames do art. 206 do CTN. Caso contrário, estar-se-ia estimulando o descumprimento das obrigações tributárias, haja vista que igual tratamento seria dispensado aos inadimplentes. Essa situação afrontaria não apenas a moralidade, a razoabilidade, a eficiência administrativa e a igualdade, mas um dos próprios princípios gerais da atividade econômica, a livre concorrência (art. 170, IV da CF/88).

Essa linha de raciocínio fica bem nítida na própria CF/88, que em seu art. 195, § 3°, estabelece que a pessoa jurídica em débito com a seguridade social não poderá contratar com o Poder Público nem receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios. A partir dessa premissa, não se questiona a exigência de certidões de regularidade fiscal para que o particular possa participar de licitações e contratar com o Poder Público.

---

[29] [...].AÇÃO CAUTELAR. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. [...]. 2. Já decidiu o STJ que, muito embora a penhora e a Medida Cautelar de caução possam ensejar a expedição da certidão positiva de débitos com efeitos de negativa (art. 206, do CTN), não são elas meio apto a suspender a exigibilidade do crédito tributário, pois não previstas no art. 151 do CTN. Precedentes: [...]. (AgRg no REsp 1504009/BA, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 19.03.2015)

Ora, até mesmo nas relações entre particulares há cuidado quanto à solvência e situação patrimonial dos contratantes. O que se dirá quando a transação envolver o interesse público? Assim, normas que visam até mesmo resguardar a eficácia das ordens tributária e econômica – como é o caso do art. 27, IV da Lei 8.666/93 – representam óbice razoável à atuação de contribuintes que não se encontram em situação de regularidade fiscal.

Por incrível que pareça, os exemplos de óbices que trilham rumo diverso – o da falta de razoabilidade e respaldo constitucional – são até mais numerosos. Muitos chegam a estar previstos em leis que, quando analisadas com maior vagar, demonstram que a real intenção do legislador foi criar formas indiretas e abusivas de cobrança dos tributos, passando a afrontar de forma evidente outros princípios constitucionais, em especial os da livre iniciativa e exercício de atividade profissional.

Ainda que cada situação traga peculiaridades a serem consideradas, alguns parâmetros cinquentenários como o CTN vigoram com toda sua força inicial. Com efeito, ainda na década de 1960, o STF teve por inadmissível a interdição de estabelecimento ou a apreensão de mercadorias como meios coercitivos para cobrança de tributos (Súmulas 70 e 323). Também fixou tese no sentido de não ser lícito "proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais" (Súmula 547).

Ora, se não é lícito proibir o contribuinte inadimplente de exercer suas atividades, interditar seu estabelecimento ou apreender suas mercadorias, com o fim de obrigá-lo a regularizar suas pendências, como cogitar a legitimidade da exigência de certidão de regularidade fiscal para que o contribuinte possa obter bloco de notas fiscais? Por mais evidente que possa parecer a invalidade de exigência dessa natureza, inúmeras normas estaduais buscaram implementá-la.

Felizmente, sempre que convocado a se manifestar, o STF manteve a coerência de suas súmulas cinquentenárias, merecendo destaque posição assim firmada: "Surge conflitante com a Carta da República legislação estadual que proíbe a impressão de notas fiscais em bloco, subordinando o contribuinte, quando este se encontra em débito para com o fisco, ao requerimento de expedição, negócio a negócio, de nota fiscal avulsa"[30].

[30] RE 413782, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 17.03.2005.

Cerca de dez anos após essa manifestação, o STF procedeu à análise de legislação do Estado de Minas Gerais que condicionava o deferimento de inscrição em cadastro de produtor rural à regularização de débitos fiscais. Além de afastar esse absurdo óbice, aproveitou para fixar como tese de repercussão geral: "**é inconstitucional restrição imposta pelo Estado ao livre exercício de atividade econômica ou profissional, quanto aquelas forem utilizadas como meio de cobrança indireta de tributos**"[31].

Situação mais controvertida diz respeito à pretensão do contribuinte em proceder a alterações societárias sem deter certidão de regularidade fiscal. O STJ sustentou, em sede de recurso repetitivo, que não podem ser impostas restrições infralegais que venham a obstaculizar o exercício da livre iniciativa e desenvolvimento das atividades econômicas[32]. Contudo, recentemente, concedeu plena aplicabilidade ao art. 47, I, 'd' da Lei 8.212/91, que estabelece a obrigatoriedade de apresentação de certidão de regularidade fiscal para o registro de uma série de alterações societárias[33].

Referido dispositivo traz rol de alterações que implicam a necessidade de apresentação da certidão de regularidade fiscal[34]. Trata-se, de fato, de atos mais significativos na vida societária. Ainda assim, temos ressalvas em relação à constitucionalidade da norma. Se a exigência da certidão para registro da extinção da sociedade se mostra razoável, o impedimento do registro de transformação da sociedade ou transferência do controle de cotas nos parece extremamente invasivo ao desenvolvimento da atividade econômica.

Afinal, medidas como essa podem até mesmo assegurar a recuperação de sociedade inadimplente, gerando situação que permita a regularização de seus débitos. Ademais, a Fazenda Pública sempre possuirá a seu favor outros instrumentos hábeis a assegurar seus interesses, tais como a alegação de fraude contra credores e a própria desconsideração da personalidade jurídica, atualmente aceita até mesmo de forma inversa,

---

[31] ARE 914045 RG, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 15.10.2015.

[32] REsp 1103009/RS, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, julgado em 09.12.2009.

[33] REsp 1393724/PR, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, Rel. p/ Acórdão Min. Paulo de Tarso Sanseverino, 2ª Seção, julgado em 28.10.2015.

[34] Relativos à baixa ou redução de capital de firma individual, redução de capital social, cisão total ou parcial, transformação ou extinção de entidade ou sociedade comercial ou civil e transferência de controle de cotas de sociedades de responsabilidade limitada.

alcançando-se o patrimônio da pessoa jurídica em face de débitos do sócio pessoa física, por exemplo.

Nesse ponto, vale lembrar posicionamento do Min. Joaquim Barbosa ao declarar a inconstitucionalidade, entre outros, do inciso III do art. 1° da Lei 7.711/88[35], no julgamento do ADI 173:

> O art. 1°, III da Lei 7.711/1988 vincula o registro ou arquivamento de contrato social e atos similares à quitação de créditos tributários. Novamente, o texto impugnado parece pressupor existir *obrigação constitucional ao sucesso financeiro e obrigação constitucional à submissão e concordância ao entendimento fiscal sobre a validade dos créditos tributários*. É possível conceber situação em que o contribuinte, submetido a quadro de revés econômico que não seja exclusivamente atribuível à sua conduta, necessite realizar operações societárias para tentar manter sua atividade econômica e reverter a situação de penúria. A norma em exame ignora o direito fundamental ao livre exercício de atividade econômica e profissional em tais casos. Ademais, a exigência da quitação dos créditos também não leva em consideração o direito do contribuinte à discussão judicial da validade das normas que instituem o tributo e permitem sua cobrança. Declaro, também, a inconstitucionalidade do art. 1°, III, da Lei 7.711/1988.

Como destacado, embora sejam muitos os exemplos de restrições ao exercício de atividades econômicas em razão da ausência de certidão de regularidade fiscal, os parâmetros a serem adotados na verificação de sua consonância com a ordem constitucional são mais restritos, passando pela ponderação dos princípios constitucionais que regem a ordem econômica e pelo exame da proporcionalidade da medida restritiva, haja vista os diversos instrumentos já disponíveis à Fazenda Pública para buscar a satisfação de seus créditos.

14.6. Conclusões

A certidão de regularidade fiscal é instrumento indispensável à prática de atos essenciais dos contribuintes. A obtenção desse relevante

[35] Art. 1° Sem prejuízo do disposto em leis especiais, a quitação de créditos tributários exigíveis, que tenham por objeto tributos e penalidades pecuniárias, bem como contribuições federais e outras imposições pecuniárias compulsórias, será comprovada nas seguintes hipóteses: [...] III - registro ou arquivamento de contrato social, alteração contratual e distrato social perante o registro público competente, exceto quando praticado por microempresa, conforme definida na legislação de regência;

documento configura direito que encontra base até mesmo na CF/88. Na celebração dos cinquenta anos do CTN, torna-se pertinente a revisitação do tema. Ainda que poucos dispositivos versem sobre as certidões de regularidade fiscal, com destaque aos arts. 205 e 206, não são poucas as controvérsias existentes.

Buscou-se nesse trabalho analisar situações em que o contribuinte faz jus à obtenção das certidões, mesmo diante de posições contrárias da Fazenda Pública emissora. Por outro lado, foram apontadas situações em que tal pretensão realmente não pode ser atendida, o que não retira a relevância de ser expedida certidão com efetiva indicação das pendências existentes.

Em relação à primeira situação, procuramos demonstrar que, embora o mandado de segurança seja a via mais utilizada para assegurar o direito à obtenção, nem sempre deverá ser utilizado como primeiro recurso visando à solução da negativa de emissão do documento. Por outro lado, ainda no campo processual, analisamos como a nova tutela provisória de urgência antecipada passa a ser, no lugar da medida cautelar vigente sob a égide do CPC anterior, o meio mais recomendável para se buscar a garantia de créditos tributários definitivamente constituídos, porém ainda não executados.

Por fim, enfrentamos as consequências práticas da não obtenção das certidões de regularidade fiscal, apontando que o contribuinte que se encontra nessa situação pode sofrer tratamento diferenciado e mais restritivo em relação ao contribuinte adimplente, o que não significa que possa sofrer sanções que impeçam o próprio exercício de sua atividade, como verificado em larga escala em atos abusivos da Fazenda Pública e mesmo em textos legais de constitucionalidade questionável.

Decorridos os primeiros cinquenta anos do CTN, muitas questões em torno das certidões de regularidade fiscal se encontram pacificadas no Judiciário. Outras diversas, contudo, inclusive de ordem meramente procedimental, seguem causando divergências, o que justifica a continuidade do acompanhamento dessa temática pelos próximos cinquenta anos.