

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC-SP

MARÍLIA BEZZAN RODRIGUES ALVES

AS SANÇÕES POLÍTICAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO

2019

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

MARÍLIA BEZZAN RODRIGUES ALVES

AS SANÇÕES POLÍTICAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

MESTRADO EM DIRETO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário, sob a orientação do Professor Doutor Robson Maia Lins.

**SÃO PAULO
2019**

Banca Examinadora

São Paulo, _____ / _____ / 2019

*Aos meus pais, **Marcos e Marta**, meu porto seguro e fonte
de incentivo e amor;*

*Ao meu amor, **Pedro**, pelo companheirismo e apoio
incondicionais;*

*Aos meus irmãos, **Pedro, Luiza, Henrique, Bruna, Helena**
e **Maria**, grandes alegrias em minha vida.*

RESUMO

ALVES, Marília Bezzan Rodrigues. *As Sanções Políticas no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: PUC-SP, 2019. Dissertação de Mestrado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

O objetivo do presente trabalho é sistematizar o discurso existente acerca das sanções políticas. Para tanto, adotamos o método hermenêutico analítico, expandido pela corrente filosófica do *constructivismo lógico semântico*. Partimos do estudo da teoria da norma jurídica, para ingressarmos no campo das sanções tributárias e dos elementos do sistema constitucional relevantes ao tema, que envolvem a competência tributária e a competência sancionatória, bem como os princípios constitucionais garantistas de direitos fundamentais dos administrados. Com base nesse aparato conceitual, analisamos as cargas semânticas atribuídas ao termo “sanção política” pelo Supremo Tribunal Federal, responsável por criar a expressão, depreendendo os critérios utilizados pela Corte Suprema para identificá-las. Em seguida, abordamos as significações atribuídas pela doutrina, em uma análise semântico pragmática do assunto. Por fim, analisamos as sanções políticas sob o plano sintático-pragmático, com o intuito de demonstrar sua atuação nos critérios das normas primária dispositiva, primária sancionatória e secundária, utilizando o método da Regra Matriz de Incidência Tributária, de modo a propor “modalidades” de sanções políticas (sanção política dispositiva, sanção política sancionatória e sanção política processual).

Palavras-Chave: sanções políticas; cargas semânticas; vícios sintáticos; inconstitucionalidades.

ABSTRACT

The aim of the present dissertation is to systematize the existing discourse on political sanctions. For this purpose, we adopt the analytical hermeneutic method, expanded by the philosophical current of *logic and semantic-structured constructivism*. We started from the study of the theory of the legal norm, to enter the field of tax sanctions and the elements of the constitutional system relevant to the subject, which involve the tax competence and the sanctioning competence, as well as the constitutional principles that guarantee fundamental rights of the administrated. Based on this conceptual apparatus, we analyzed the semantic burdens attributed to the term “political sanction” by the Federal Supreme Court, which was responsible for creating the expression, by deriving the criteria used by the Supreme Court to identify them. We then addressed the meanings attributed by the doctrine in a semantic pragmatic analysis of the subject. Finally, we analyzed the political sanctions under the syntactic-pragmatic plan, in order to demonstrate their actions in the criteria of the dispositive primary, primary sancionatory and secondary norms, using the method of the “Tax Matrix Rules” (“Regra Matriz de Incidência Tributária”), in order to propose “modalities” of political sanctions (dispositive political sanction, sanctioning political sanction and procedural political sanction).

Keywords: political sanctions; semantic burdens; syntactic vice; unconstitutionality.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ART.	Artigo
CADIN	Cadastro Informativo de Créditos Não Quitados
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CF	Constituição Federal
COSIP	Contribuição para Custeio dos Serviços de Iluminação Pública
CR	Constituição da República
CTN	Código Tributário Nacional
DJ	Diário de Justiça
DJe	Diário de Justiça Eletrônico
EC	Emenda Constitucional
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
ISS	Imposto sobre Serviços
LC	Lei Complementar
MEI	Microempreendedor Individual
MIN.	Ministro
MP	Medida Provisória
MPE	Micro e Pequena Empresa
RE	Recurso Extraordinário

REsp.	Recurso Especial
RMIT	Regra Matriz de Incidência Tributária
RMS	Recurso em Mandado de Segurança
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal De Justiça

SÚMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
<hr/>	
CAPÍTULO 01 - NOÇÕES DE TEORIA DA NORMA JURÍDICA NECESSÁRIAS AO ESTUDO DAS SANÇÕES POLÍTICAS	15
1. A ESTRUTURA LÓGICO-SINTÁTICA DAS NORMAS JURÍDICAS	15
1.1. IMPORTÂNCIA DO MÉTODO HERMENÊUTICO-ANALÍTICO	15
1.2. HOMOGENEIDADE SINTÁTICA DAS NORMAS JURÍDICAS	16
1.2.1. A ESTRUTURA DAS NORMAS JURÍDICAS	18
1.2.2. NORMA JURÍDICA COMPLETA: A COAÇÃO COMO ELEMENTO ESSENCIAL	21
1.2.2.1. NORMA PRIMÁRIA	26
1.2.2.2. NORMA SECUNDÁRIA	27
1.3. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	32
CAPÍTULO 02 – AS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS	37
<hr/>	
1. NOTAS CARACTERÍSTICAS DAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS	37
1.1. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE TRIBUTO	37
1.2. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE SANÇÃO	42
1.2.1. SANÇÃO TRIBUTÁRIA	46
1.2.1.1. NATUREZA JURÍDICA DA SANÇÃO TRIBUTÁRIA	47
1.2.1.2. TELEOLOGIA DA SANÇÃO TRIBUTÁRIA	49
1.2.2. SANÇÃO TRIBUTÁRIA E TRIBUTO EXTRAFISCAL PROIBITIVO	51
CAPÍTULO 03 – O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E AS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS	53
<hr/>	
1. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	53
1.1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	53
1.1.1. ESTRUTURA SINTÁTICA DA NORMA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	61
1.2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA SANCIONATÓRIA	65
1.3. OS PRINCÍPIOS E O DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONATÓRIO	66

1.3.1. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	69
1.3.1.1. CLASSIFICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A NECESSÁRIA COMUNICAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONATÓRIO E O DIREITO PENAL	70
1.3.2. OS PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO QUE VEDAM AS SANÇÕES POLÍTICAS	73
1.3.2.1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	74
1.3.2.2. PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL	76
1.3.2.3. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE	78
1.3.2.4. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE	82
1.3.2.5. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA	83
1.3.3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS PENAIS QUE VEDAM AS SANÇÕES POLÍTICAS	86
1.3.3.1. PRINCÍPIO DA INDIVIDUALIZAÇÃO DA PENA	87
1.3.3.2. PRINCÍPIO DA PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA	89
1.3.3.3. PRINCÍPIO DO <i>IN DUBIO PRO REO</i>	90

CAPÍTULO 04 – DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE SANÇÃO POLÍTICA: ANÁLISE SEMÂNTICO-PRAGMÁTICA **92**

1. POSSÍVEIS SIGNIFICAÇÕES ATRIBUÍDAS AO TERMO “SANÇÃO POLÍTICA”	92
1.1. JURISPRUDÊNCIA DO STF: NOÇÃO DE “SANÇÃO POLÍTICA” SOB A ÓTICA DA CORTE CONSTITUCIONAL	92
1.1.1. PRIMEIRO CRITÉRIO: MECANISMO INDIRETO DE COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	95
1.1.2. SEGUNDO CRITÉRIO: VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	99
1.1.3. TERCEIRO CRITÉRIO: VIOLAÇÃO AO LIVRE EXERCÍCIO DA ATIVIDADE ECONÔMICA E À LIVRE CONCORRÊNCIA	103
1.1.4. QUARTO CRITÉRIO: NÃO CARACTERIZAÇÃO DO EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA ADMINISTRATIVA	109
1.1.5. QUINTO CRITÉRIO: OBRIGATORIEDADE DE SUBMISSÃO À RESTRIÇÃO IMPOSTA	109
1.2. NOSSA OPINIÃO SOBRE A DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE SANÇÃO POLÍTICA CONSTRUÍDA PELO STF	111
1.3. NOÇÃO DE SANÇÃO POLÍTICA CONSTRUÍDA PELA DOCTRINA	113
1.3.1. SANÇÃO POLÍTICA COMO SANÇÃO ADMINISTRATIVA	113

1.3.2. SANÇÃO POLÍTICA COMO IRREGULAR EXERCÍCIO DO PODER DE
POLÍCIA 115

1.3.3. SANÇÃO POLÍTICA COMO MECANISMO INDIRETO DE COBRANÇA DE
TRIBUTO 119

**CAPÍTULO 05 – MODALIDADES DE SANÇÕES POLÍTICAS: ANÁLISE
SINTÁTICO-PRAGMÁTICA 121**

1. A ATUAÇÃO DAS SANÇÕES POLÍTICAS NOS CRITÉRIOS QUE COMPÕEM A
NORMA JURÍDICA E SUA CLASSIFICAÇÃO 121

1.1. ATUAÇÃO DA SANÇÃO POLÍTICA NA NORMA PRIMÁRIA DISPOSITIVA: A
“SANÇÃO POLÍTICA DISPOSITIVA” 121

1.2. ATUAÇÃO DA SANÇÃO POLÍTICA NA NORMA PRIMÁRIA SANCIONATÓRIA:
A “SANÇÃO POLÍTICA SANCIONATÓRIA” 124

1.3. SANÇÃO POLÍTICA NA NORMA SECUNDÁRIA: A “SANÇÃO POLÍTICA
PROCESSUAL” 127

CONCLUSÕES 132

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 140

INTRODUÇÃO

O método hermenêutico-analítico parte do pressuposto de que o recorte do objeto é fundamental ao seu conhecimento, já que não há como conhecê-lo em sua totalidade. Nesse sentido, para se aproximar do objeto de estudo, o primeiro passo é cindi-lo, com finalidade cognoscitiva, buscando reduzir suas complexidades, voltando-se, ao final, ao todo, já que o objeto em si mesmo é indissociável.

O enfoque na estrutura da norma jurídica em sentido estrito representa cisão necessária ao presente estudo, por permitir a identificação das diversas cargas semânticas atribuídas ao termo “sanção política” e sua atuação nos critérios que compõem a estrutura da Regra Matriz de Incidência Tributária, a qual, embora pensada como norma padrão de incidência dos tributos, pode ser utilizada para a análise pormenorizada das normas tributárias sancionatórias.

Diante disso, partiremos do estudo da estrutura sintática das normas jurídicas, representadas por juízos hipotéticos condicionais, compostos por antecedente e conseqüente, ligados por um vínculo de causalidade. Essas normas se diferenciam das demais normas existentes devido à coação, que caracteriza o exercício da prerrogativa do Estado de aplicar uma conseqüência gravosa de maneira forçada diante da resistência ao adimplemento voluntário da norma punitiva.

Nesse sentido, é possível afirmar que não existe norma jurídica sem sanção, enquanto penalidade imposta pelo descumprimento de uma conduta prescrita. Adotaremos, portanto, a concepção de Hans Kelsen de que a “norma jurídica completa” é composta por uma “norma primária”, que estabelece uma relação jurídica diante da prática de uma conduta lícita, e por uma “norma secundária”, que estabelece o uso da coação diante do descumprimento da relação jurídica imposta no conseqüente da norma primária, com a participação do Estado-juiz, único responsável pelo uso da coação.

Trabalharemos, ainda, com a subclassificação das normas primárias proposta por Eurico Marcos Diniz de Santi, em “norma primária dispositiva” e “norma primária sancionatória”. A primeira é caracterizada pela previsão de uma conduta lícita em seu antecedente e pela imputação de uma relação jurídico tributária em seu conseqüente. A segunda, por sua vez, é caracterizada pela previsão de uma conduta

ilícita em seu antecedente, correspondente ao descumprimento da relação jurídico tributária imposta no consequente da norma primária dispositiva, e pela imposição de uma penalidade em seu consequente, sem o uso da coação.

Estabelecidas essas noções acerca da norma jurídica completa, passaremos a analisar as sanções tributárias, sua natureza e finalidades. Identificaremos as diferenças substanciais existentes entre “tributo” e “sanção”, apontando as confusões conceituais realizadas pelo Código Tributário Nacional entre essas figuras, o que se deve, em parte, à escassez de disposições constitucionais acerca das sanções tributárias.

Analisaremos as significações atribuídas às “sanções tributárias”, determinadas pela estrutura das normas jurídicas que as prevejam – norma primária sancionatória e norma secundária -, bem como a teleologia dessas sanções, que se voltam à proteção do interesse público secundário, adotando função repressiva/punitiva e preventiva.

Diante dessas premissas acerca da estrutura das normas jurídicas e das sanções tributárias, analisaremos os aspectos do sistema constitucional relevantes ao estudo das sanções políticas, quais sejam, a competência tributária, a competência sancionatória e os princípios garantistas de direitos fundamentais dos administrados.

A competência tributária, enquanto aptidão para instituir tributos (competência legislativa), é bem delimitada pela Constituição da República, que dispõe amplamente sobre o assunto. Não há, contudo, disposições constitucionais acerca da competência sancionatória. Não obstante, entendemos que a competência sancionatória advém da própria competência tributária: o ente político competente para instituir o tributo será o mesmo que possui o dever-poder de sancionar o descumprimento da obrigação tributária e dos deveres instrumentais correlatos.

Ainda, os princípios constitucionais são responsáveis por delimitar a competência sancionatória, balizando o exercício do *ius puniendi* estatal, em garantia aos direitos fundamentais dos administrados. No âmbito do direito tributário sancionatório, notadamente no tocante às sanções políticas, interessam princípios gerais do direito que decorrem do próprio Estado de Direito, quais sejam, o princípio da legalidade, do devido processo legal, da proporcionalidade, da razoabilidade e da segurança jurídica. Interessam, ainda, alguns princípios de direito penal, que

compõem os “princípios gerais da repressão”, aplicáveis ao direito tributário sancionatório em decorrência do caráter sistêmico do ordenamento, são eles: princípio da individualização da pena, princípio da presunção de inocência e do princípio do *in dubio pro reo*.

Finalmente, diante dessas premissas, ingressamos no estudo da origem do termo “sanção política”, criado pelo Supremo Tribunal Federal. Identificaremos que a Corte utilizava a expressão para designar situações tidas como legítimas, embora configurassem o arbítrio estatal em detrimento de direitos dos contribuintes.

Com o tempo, o STF alterou esse entendimento, passando a utilizar a mesma expressão “sanção política” para designar situações desautorizadas pela Carta Magna, por violarem direitos e liberdades individuais, em afronta a princípios constitucionais. Nesse contexto, editou três súmulas que vedam a utilização desses “mecanismos indiretos de cobrança do crédito tributário” (Súmulas n°s 70, 323 e 547).

Analisaremos a jurisprudência da Corte, por amostragem, de modo a depreender critérios de identificação das sanções políticas, quais sejam: (i) mecanismo indireto de cobrança do crédito tributário; (ii) violação a princípios constitucionais; (iii) violação ao livre exercício da atividade econômica e à livre iniciativa; (iv) não caracterização do exercício do poder de polícia administrativa; e (v) obrigatoriedade de submissão à restrição imposta.

Em seguida, trataremos das significações atribuída ao termo pela doutrina, na tentativa de sistematizar as cargas semânticas que lhes foram atribuídas ao longo dos anos, o que acabou ocasionando o desgaste da expressão diante de sua utilização para designar situações das mais diversas.

Concluída a análise semântico pragmática, ingressaremos na análise sintático pragmática, na tentativa de demonstrar que as sanções políticas podem atuar nos critérios das normas primária dispositiva, primária sancionatória e secundária. Algumas vezes, inclusive, atuam em critérios de mais de uma dessas normas, eivando-as de inconstitucionalidades por violar princípios constitucionais que garantem direitos fundamentais dos administrados e limitam a competência tributária e sancionatória, de modo a evitar o arbítrio estatal.

Com isso, pretendemos sistematizar o discurso existente há tantos anos sobre as sanções políticas, buscando resgatar sua carga semântica e limitar a

abrangência do termo para designar toda e qualquer inconstitucionalidade decorrente da prática da Administração Pública de violação a direitos e liberdades dos administrados.

CAPÍTULO 01 - NOÇÕES DE TEORIA DA NORMA JURÍDICA NECESSÁRIAS AO ESTUDO DAS SANÇÕES POLÍTICAS

1. A ESTRUTURA LÓGICO-SINTÁTICA DAS NORMAS JURÍDICAS

Trataremos, nesse capítulo, do aspecto sintático das normas jurídicas, demonstrando a homogeneidade - nesse aspecto - de todas as normas que compõem o ordenamento jurídico. Iremos demonstrar, também, o papel da coação para o sistema normativo, apontando a sanção (em sentido amplo) como elemento essencial para garantir juridicidade aos enunciados prescritivos de condutas.

Com base nesse arsenal teórico, pautado na teoria da norma jurídica, pretendemos separar as diferentes acepções do termo “sanção política”, com o objetivo de sistematizar a matéria, diante do desgaste semântico atribuído ao termo.

1.1. IMPORTÂNCIA DO MÉTODO HERMENÊUTICO-ANALÍTICO

O método hermenêutico-analítico de conhecimento parte do pressuposto de que o recorte do objeto a ser conhecido é imprescindível, por ser impossível conhecê-lo em sua totalidade. Nesse sentido, a primeira etapa para o conhecimento de um determinado objeto é a cisão de acordo com os interesses cognoscitivos do intérprete, decompondo-o analiticamente com a finalidade de reduzir suas complexidades. Após essa cisão com escopo metodológico, em uma segunda etapa, retorna-se à visão geral do objeto.

O recorte necessário ao conhecimento é embasado nos referenciais culturais do ser cognoscente, operando-se no âmbito da consciência, que permite a separação entre os elementos que interessam e aqueles que não interessam, conforme ilustra o professor Lucas Galvão de Britto:

Por vezes, realizamos esses procedimentos, reiterámo-los desde os primeiros dias aos últimos suspiros de nossas vidas. Tantas que, com efeito, em algumas ocasiões esquecemos que o todo, ao qual cremos conhecer, é sempre uma parte, pois tudo que sabemos começa com um corte, ou, na feliz expressão de Pontes de Miranda: ‘o cindir é desde o início.’¹

¹ BRITTO, Lucas Galvão de. *Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas*. In.: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) e BRITTO, Lucas Galvão de (org.). *Lógica e Direito*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 316.

Esse recorte do objeto cria uma classe, cujas notas características estabelecidas denotativa e conotativamente são dadas por sua definição, conferindo-lhe homogeneidade. Deve-se ressaltar, contudo, que o recorte analítico possui finalidade meramente cognoscitiva, pois o objeto em si mesmo é indissociável. Trata-se de estratégia de cunho metodológico que visa possibilitar o conhecimento do objeto.

Estabelecidas essas premissas, adotaremos o método hermenêutico-analítico para debruçar nossas atenções à estrutura lógico-sintática das normas jurídicas, notadamente das normas jurídicas sancionatórias.

1.2. HOMOGENEIDADE SINTÁTICA DAS NORMAS JURÍDICAS

“Norma jurídica”, como toda expressão, apresenta pluralidade de sentidos, a depender dos valores, cultura e contexto em que se insere o intérprete. Sendo assim, muito diverge a doutrina acerca da concepção de norma jurídica.

Isso ocorre, não raro, porque a expressão é utilizada indistintamente para designar a interpretação presente nos quatro planos do percurso gerador de sentido dos textos jurídicos. Designa-se norma jurídica os enunciados prescritivos que compõem o suporte físico do direito (plano S1); as significações a partir deles construídas, expressas em proposições jurídicas (plano S2) e a estruturação deontica dessas proposições (planos S3 e S4).

Como proposta metodológica para dirimir tais confusões conceituais existentes, o professor Paulo de Barros Carvalho classifica as normas jurídicas em normas jurídicas em sentido amplo e normas jurídicas em sentido estrito. As primeiras referem-se aos enunciados prescritivos, textos do direito positivo, bem como às significações a estes enunciados atribuídas, ainda não deonticamente estruturadas, de forma que se situam nos planos S1 e S2. As segundas, por sua vez, consistem na significação deonticamente estruturada na forma hipotético-condicional ($H \rightarrow C$), situada nos planos S3 e S4.

As normas jurídicas em sentido estrito são, portanto, atos de consciência realizados pelo intérprete, estruturados na forma hipotético-condicional, redutível à fórmula dual “D ($H \rightarrow C$)”.

Diante disso, depreende-se que a norma jurídica não é um dado, mas sim uma construção realizada pelo intérprete com base em seus valores, de forma que não existe norma expressa, pois está sempre implícita no conteúdo dos textos jurídicos. Nesse sentido, as normas jurídicas podem ser construídas de duas maneiras: pelo legislador, de maneira direta e imediata, ao produzir enunciados prescritivos que integram o sistema jurídico; e pelo intérprete, indireta e mediadamente, quando constrói o sentido de determinado texto jurídico.

Estabelecida a noção de “norma jurídica”, observa-se que o intérprete somente compreende o comando prescritivo quando alcança os planos S3 e S4 do percurso gerador de sentido, é dizer, diante da norma jurídica em sentido estrito, estruturada na forma hipotético-condicional.

Nessa senda, no contexto das normas jurídicas *strictu sensu* impera a homogeneidade sintática, pois todas as normas possuem a mesma estrutura lógico-sintática, qual seja, uma hipótese que descreve uma situação fática (H) implicando uma consequência, que estabelece uma relação jurídica modalizada em permitido, obrigatório ou proibido (C).

Do ponto de vista semântico não é possível determinar uma única significação à hipótese e à consequência, pois essa significação se modifica de acordo com a matéria eleita pelo legislador e consoante os referenciais do intérprete.

Outrossim, pragmaticamente também não há homogeneidade, visto que as normas jurídicas se aplicam de diversas maneiras a depender do caso concreto. Diante das múltiplas possibilidades interpretativas e das diversas cargas semânticas eleitas pelo legislador, não há como serem aplicadas de maneira homogênea.

Deve-se ressaltar, por fim, que a homogeneidade sintática supramencionada apenas se dá nos planos S3 e S4 do percurso gerador de sentidos. Nos planos S1 e S2 não é possível afirmá-la, considerando que o plano da expressão (S1) se submete a regras gramaticais, as quais não determinam uma única forma de arranjo estrutural, bem como que as proposições construídas a partir do plano da expressão (S2) também podem ser estruturadas em diferentes fórmulas, a depender do conteúdo semântico atribuído.

Em suma, as normas jurídicas em sentido estrito são dotadas de homogeneidade sintática, sendo heterogêneas do ponto de vista semântico e

pragmático. Em outras palavras, são fechadas sob a perspectiva estrutural e abertas sob a perspectiva cognoscitiva. A identidade das normas jurídica, portanto, está em sua estrutura, no plano da sintaxe, do qual passaremos a tratar².

1.2.1. A ESTRUTURA DAS NORMAS JURÍDICAS

Para tratarmos da estrutura das normas jurídicas faz-se mister abstrair de suas significações e pragmática, focando no aspecto lógico, mediante a substituição de seus termos por variáveis de objeto e de predicado (categoremas), bem como por constantes (sincategoremas), que são os operadores ou funtores (ex.: “se”, “então”, “ou”, “e”) e os quantificadores (ex.: “todos”, “nenhum”, “alguns”), unidades da proposição que possuem função meramente sintática.

Para que uma proposição tenha sentido, deve ser composta de categoremas e sincategoremas, pois se for composta apenas por um ou por outro, não haverá estrutura formal com validade sintática. Nesse sentido, dispõe Paulo de Barros Carvalho:

Convenhamos nisso: só com categoremas ou com sincategoremas não posso compor uma estrutura formal dotada de validade sintática. A associação de Pedro Paulo alto apóstolo José forte, contado apenas em categoremas, não permite que cheguemos ao nível de uma construção logicamente bem formada. Pelo mesmo motivo, se dispusermos tão só de sincategoremas (todos e se então ou) não atingiremos o mínimo necessário para satisfazer as normas sintáticas de composição de enunciados, ainda que nos dois exemplos conheçamos as palavras utilizadas.³

Com isso, realiza-se a chamada “abstração lógica”, mediante a qual as significações presentes em determinada linguagem (natural, técnica, científica...) são substituídas por símbolos que representem objetos gerais (categoremas) e por unidades que cumpram papel meramente sintático (sincategoremas), livrando-as de sua carga semântica. Como resultado, constituem-se as chamadas “fórmulas lógicas”, que colocam em evidência o plano sintático, em detrimento dos aspectos semântico e pragmático.

² CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico Semântico)*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 304/308.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 78.

No que tange à norma jurídica, possui estrutura de um juízo hipotético-condicional, composto por antecedente e conseqüente, unidos por uma relação de causalidade jurídica. Essa causalidade jurídica decorre de dois funtores que compõem a estrutura das normas jurídicas: o functor de functor e o functor deôntico.

O functor de functor é o operador interproposicional, responsável por estabelecer a relação de implicação existente entre a hipótese e a consequência da norma jurídica. Não se apresenta modalizado em “permitido”, “obrigatório” ou “proibido”, motivo pelo qual é chamado de deonticamente neutro, sendo responsável por estabelecer a relação de causalidade entre o antecedente e o conseqüente normativo: $D (H \rightarrow C)$.

O functor deôntico é operador intraproposicional, presente no conseqüente normativo, o qual estabelece uma relação entre dois ou mais sujeitos em torno de uma conduta prescrita. Tal operador, contudo, não é deonticamente neutro, mas sim modalizado em proibido (V), permitido (P) ou obrigatório (O).

Nota-se que a denominação dada ao functor interproposicional – “functor de functor” – se deve ao fato de que esse operador é responsável por estabelecer a relação de implicação existente entre hipótese e conseqüente e, portanto, também pela existência do functor intraproposicional, conforme esclarece Paulo de Barros Carvalho:

Se chamarmos de ‘functor deôntico’ aquele presente na proposição-tese da norma jurídica, seguindo a terminologia de Georges Kalinowski, o primeiro será ‘functor-de-functor’, uma vez que, inaugurando a relação implicacional, é ponente também do functor intraproposicional.⁴

Sobre o functor deôntico, cumpre destacar que é constitutivo da estrutura formal da norma jurídica, sendo que sua ausência resulta no desfazimento dessa estrutura. Isso não ocorre com os modais aléticos, pertencentes à lógica clássica ou apofântica, pois a proposição permanece completa ainda que o modal seja suprimido - ex.: “S é necessariamente P”; suprimido o modal “necessário”, a estrutura sintática mantém-se com a fórmula “S é P”. Na lógica deôntica, os modais deônticos são irreduzíveis, de modo que a fórmula lógica carece de sentido pela sua supressão –

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 131.

ex.: “S está obrigado a P”; não há como retirar o modal “obrigatório” sem destituir a fórmula lógica⁵.

Estabelecido esse panorama acerca dos operadores que integram a norma jurídica, passaremos a tratar dos elementos que compõem o antecedente e o conseqüente.

O antecedente normativo compreende a proposição descritiva de um acontecimento ocorrido no mundo fenomênico (evento) mediante a seleção de dados da realidade que o legislador deseja disciplinar, qualificando-os como relevantes do ponto de vista jurídico. É, portanto, redutor de complexidade do acontecimento ocorrido no mundo fenomênico, uma vez que seria impossível descrevê-lo em sua inteireza, por serem infinitos os predicados que dele poderiam ser extraídos

O conseqüente normativo, ao seu turno, prescreve uma relação jurídica entre dois ou mais sujeitos em torno de uma conduta prescrita pelo ordenamento como proibida, obrigatória ou permitida. O functor intraproposicional supramencionado estabelece esse vínculo intersubjetivo, sendo denominado “variável functoral”, já que pode ser substituído por uma das constantes deônticas (proibido, obrigatório e permitido)⁶.

Diante do exposto, em termos lógicos a estrutura da norma jurídica é a seguinte: $D [H \rightarrow R (S, S'')]$, em que D é o functor de functor, H é a hipótese ou antecedente, \rightarrow é o functor implicacional (condicional) que estabelece uma relação de causalidade entre antecedente e conseqüente, R é o functor deôntico intraproposicional e S e S' são os sujeitos de direito que compõem o vínculo jurídico.

Ademais, mencione-se que, por se tratar de um juízo hipotético condicional, ligado por um functor implicacional (condicional), há uma relação de subalternação entre antecedente e conseqüente normativos. Significa dizer, ocorrido o antecedente, verificar-se-á o conseqüente (o antecedente é condição suficiente ao conseqüente); se não for instaurada a consequência, necessariamente não ocorreu o fato relacional previsto na hipótese (o conseqüente é condição necessária ao antecedente).

Nesse ponto, cumpre destacar que a relação de causalidade posta pela

⁵ VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 34/36.

⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Estrutura Lógica das Normas Jurídicas*. In.: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) e BRITTO, Lucas Galvão de (org.). *Lógica e Direito*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 303.

proposição implicacional normativa não se confunde com a causalidade natural. A proposição normativa expressa uma relação deôntica e não uma relação verificada ou não empiricamente. As proposições normativas não reproduzem a realidade, mas sim a alteram, de acordo com os valores consagrados em determinada sociedade.

Assim, a proposição “se ocorrer o ilícito, deve ser a sanção”, nada diz sobre a ocorrência ou inoocorrência do ilícito, nem tampouco sobre a aplicação ou não da sanção. Apenas liga à ocorrência do ilícito uma consequência normativa, com o escopo de regular as condutas intersubjetivas⁷.

Diante dessas premissas acerca da estrutura lógico-sintática das normas jurídicas em geral, passaremos a analisar a estrutura lógico-sintática das normas jurídicas sancionatórias, para que possamos compreender as possíveis atuações das sanções políticas nas normas jurídicas, das quais trataremos no capítulo 05.

1.2.2. NORMA JURÍDICA COMPLETA: A COAÇÃO COMO ELEMENTO ESSENCIAL

O que diferencia as normas jurídicas das demais normas existentes – sociais, morais, religiosas... – é o atributo da coercitividade (coação potencial). Tal atributo decorre das normas sancionatórias - enquanto normas que estabelecem uma consequência gravosa, imposta de maneira coercitiva, diante do descumprimento de uma conduta prescrita pelo sistema - sem as quais as normas jurídicas não se diferenciariam das demais normas existentes.

Assim, a chamada “norma jurídica completa” possui uma estrutura dúplice ou bimembre, a qual acopla o atributo da coercitividade, garantindo juridicidade ao comando prescritivo.

Para facilitar a compreensão deste atributo que diferencia as normas jurídicas das demais normas existentes é importante, preliminarmente, delimitar os conteúdos semânticos dos signos “coação” e “coerção”. Vejamos.

A coação refere-se ao exercício da prerrogativa do Estado de aplicar consequência gravosa de maneira forçada diante da resistência ao adimplemento

⁷ VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p.77/79.

voluntário da norma punitiva. Cuida-se da imposição da penalidade pelo agente público competente, observando os valores consagrados pela Carta Magna, notadamente o devido processo legal e o Estado de Direito.

A prescrição de uma penalidade (realizada pela norma primária sancionatória, conforme trataremos no próximo item) independe da coação para existir, uma vez que há situações de adimplemento voluntário e, ainda, situações de impunidade, nas quais não é aplicada; por outro lado, a coação não existe sem a norma que prescreve uma conduta gravosa, sob pena de configurar conduta arbitrária da Administração Pública. Quando potencial (ainda não realizada), a coação é denominada “coatividade” ou “coercitividade”.

No tocante à coerção, trata-se do constrangimento no sentido de adimplir a norma que estatui uma penalidade, o qual se passa no plano da consciência do indivíduo. Ocorre de maneira mais significativa antes do inadimplemento da conduta gravosa imposta pela norma punitiva, visando evitá-lo, ao contrário do que se passa com a coação, que pressupõe o inadimplemento. Trata-se de “[...] *uma coação psíquica, ou psicológica, tendente a inibir as transgressões.*”⁸. A aptidão a ser coagido, é dizer, a coerção potencial, é denominada “coercibilidade”, sendo “coercíveis” todos os destinatários da penalidade imposta.

A definição do direito em função da coação é contemporânea à formação do Estado moderno, teorizado por Hobbes no século XVII. No entanto, foi na época do positivismo jurídico que essa concepção atingiu seu ápice.

Christian Thomasius, importante expoente do jusnaturalismo racionalista, adota o entendimento de que o direito é caracterizado pelo uso da coação, para regular ações externas e intersubjetivas, deixando de fora os atos relativos à vida interior do homem.

No final do século XVIII, os juristas se dividiam entre os que aceitavam a definição do direito como norma coercitiva e os que negavam essa definição (sancionista e não sancionistas).

A concepção coercitiva do direito pode ser observada também na obra de Kant. Para o autor, o direito é o meio de garantia da esfera de liberdade externa de

⁸ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 52.

todos os cidadãos. Contudo, quando a esfera de liberdade de um sujeito é impedimento à liberdade de outro, então o uso da coação para impedir o obstáculo feito à liberdade corresponde à própria liberdade, de acordo com as leis universais. Nesse sentido, afirma que:

a coação é uma não-liberdade (devida ao Estado), que repele minha não-liberdade. Esta é, portanto, uma negação da negação e, em consequência, uma afirmação (e precisamente é a reafirmação da liberdade do terceiro lesado pelo meu ilícito).⁹

Nota-se que a afirmação de Kant de que o direito garante a liberdade externa dos cidadãos não é contraditória com a concepção de que o direito é uma ordem de coação. A garantia da liberdade externa depende do impedimento ao abuso da liberdade que resulta na invasão da liberdade de outrem.

No século XIX, com a ampla difusão da concepção coercitiva do direito, Rudolf von Jhering defende que a coação define o direito e adquire existência pelo Estado; coação, Estado e direito são elementos indissociáveis. Em outras palavras, o direito é fundado na coação e a coação é exercida mediante o poder (regulado e disciplinado), que é detido pelo Estado.

A teoria da coação adotada pelos autores supracitados é chamada de teoria clássica e parte da premissa de que a coação é o meio mediante o qual as normas jurídicas se fazem valer. A teoria moderna da coação, ao revés, adota o entendimento de que a coação é o objeto das normas jurídicas, de modo que o direito é tido como o conjunto de normas que regulam o uso da coação.

Um dos adeptos da teoria moderna é o jusfilósofo Hans Kelsen, que esclarece o papel da coação como objeto das normas jurídicas, afirmando que:

Uma regra é uma regra jurídica não porque sua eficácia é assegurada por uma outra regra que dispõe uma sanção; uma regra é uma regra jurídica porque dispõe uma sanção. O problema da coerção (coação, sanção) não é o problema de assegurar a eficácia das regras, mas sim o problema do conteúdo das regras.¹⁰

O direito, pelo prisma da teoria moderna da coação, é o conjunto de normas que regulamentam o uso da força na sociedade, determinando quem, quando, como e quanto pode utilizar a força, é dizer, exercer a coação. Diferentemente da concepção

⁹ BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico – Lições de Filosofia do Direito*. São Paulo: Ícone, 2006, p. 152.

¹⁰ *Ibid.*, p. 157.

adotada pelos adeptos da teoria clássica, a coação é tida como objeto das normas jurídicas, e não como elemento que lhe garante eficácia, que assegura sua aplicação¹¹.

Nesse contexto, consoante as lições de Hans Kelsen, a estrutura bimembre da norma jurídica subdivide-se em “norma primária”, a qual estabelece uma relação jurídica diante da ocorrência de determinado fato (norma de direito material), e “norma secundária”, que estabelece uma sanção (norma de direito processual) que assegure o cumprimento da prescrição da “norma primária”. O autor assevera que essas normas se conectam mediante um juízo hipotético condicional, estruturado da seguinte forma: dada a ocorrência da hipótese H, deve ser a consequência C; dada a ocorrência da hipótese H e o não cumprimento da consequência C, deve ser a sanção. Em termos lógicos: $D \{ [h \rightarrow c] \cdot [(h \cdot -c') \rightarrow S] \}$.

Por outro lado, Cossio prefere utilizar a terminologia “endonorma” para designar aquela que prescreve uma relação jurídica diante da realização de determinado fato, e “perinorma” para designar a que prevê uma sanção na hipótese de ser descumprida a prescrição estabelecida pela “endonorma”. Para o autor, esses dois juízos compõem a mesma norma (unidade normativa) e são logicamente conectados por um juízo disjuntivo, o qual pode ser estruturado da seguinte maneira: dada a ocorrência da hipótese H, deve ser a consequência C ou (disjuntor includente) dada a não realização da consequência C, deve ser a sanção S.

Nota-se que Cossio e Kelsen concordam no sentido de que as normas jurídicas são coercitivas e, portanto, atribuem uma sanção (enquanto norma secundária ou processual) diante do descumprimento de uma conduta prescrita. Discordam, contudo, quanto a terminologia adotada e a conexão lógica entre os juízos de direito material e de direito processual, pois para Cossio trata-se de um juízo disjuntivo includente (\vee) e para Kelsen, de um juízo hipotético (\rightarrow), os quais não se confundem, conforme as lições de Alcides Saldanha Lima:

Quando o enunciado se formula submetido a uma situação que não se assegura, mas se supõe, o juízo é hipotético. A característica desse juízo é

¹¹ Cabe mencionar a posição de Ives Gandra da Silva Martins, para quem existem normas de aceitação social (como o direito à vida), as quais seriam cumpridas independentemente da existência de uma sanção, e normas de rejeição social (dentre as quais se inserem as normas tributárias), que não seriam cumpridas se não houvessem sanções ligadas aos seus descumprimento. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sanções Tributárias*. In.: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções Administrativas Tributárias*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2004, p. 223/230).

sua dependência a uma ocorrência que lhe é determinante (Se Q é R, S é P). [...] Os juízos disjuntivos, como os hipotéticos, são também condicionados, porém, nestes, a situação prévia é alheia à estrutura do juízo; naquele, a condição encontra-se dentro da predicação. Nos juízos disjuntivos, as predicações excluem-se mutuamente; logo, a verdade de uma implica a falsidade da outra (Q é R ou S é P).¹²

Independentemente do conectivo que estabelece a relação lógica entre essas normas e da designação dada, é certo que a estrutura bimembre das normas jurídicas é responsável por lhe atribuir teor de juridicidade, na medida em que a norma primária (ou endonorma) sem a norma secundária (ou perinorma) não possui coercibilidade e a norma secundária sem a norma primária é mero instrumento, sem finalidade material.

Trabalharemos com a designação proposta por Hans Kelsen, ressaltando desde já que a relação existente entre norma primária e norma secundária é ontológica, de maneira que esse recorte possui finalidade meramente epistemológica.

Nesse diapasão, é importante mencionar que Kelsen, em sua obra *Teoria Pura do Direito*, trabalha com a concepção de “norma primária” como norma sancionatória e “norma secundária” como norma prescritora de condutas. Isso porque o autor reconhece maior força às normas sancionatórias, partindo do pressuposto de que essas normas são responsáveis por garantir juridicidade às normas prescritoras de condutas.

Posteriormente, sem deixar de reconhecer enorme relevo às normas sancionatórias, em sua obra *Teoria Geral das Normas*, de publicação póstuma, o autor muda de entendimento, passando a designar como norma primária a prescritora de condutas e como norma secundária, a que estatui uma sanção (exercício da coação diante do descumprimento de um dever jurídico)¹³.

Expostas essas premissas acerca da norma jurídica completa, passaremos a analisar as “partes” que a compõem: a norma primária e a norma secundária.

¹² LIMA, Alcides Saldanha. *A Sanção Positiva e a Estrutura da Norma Jurídica*. In.: MENDES, Joyceane Bezerra de (org.). *Teoria do Direito em Debate: Estudos em Homenagem ao Professor Arnaldo Vasconcelos*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2014, p. 21.

¹³ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 43.

1.2.2.1. NORMA PRIMÁRIA

Conforme mencionado, as normas primárias são aquelas que selecionam notas características de condutas possíveis e não necessárias (limite ontológico de caráter semântico), atribuindo-lhes consequências jurídicas.

O professor Eurico Marcos Diniz de Santi subclassifica a norma primária em: (i) norma primária dispositiva; e (ii) norma primária sancionatória. A norma primária dispositiva não apresenta caráter sancionatório, tendo como antecedente uma conduta lícita e como consequente o estabelecimento de determinada relação jurídica. Ao revés, no antecedente da norma primária sancionatória figura uma conduta ilícita, à qual é atribuída uma penalidade. Diferentemente do que ocorre com a norma secundária ou processual, contudo, a norma primária sancionatória não é dotada do atributo da coercitividade. Sobre o assunto, esclarece o professor Eurico:

Importa identificar nessa investigação uma categoria elipsada naquele corte abstrato: a norma primária sancionadora. A norma primária sancionadora, como a norma secundária, tem por pressuposto o não-cumprimento de deveres ou obrigações; carece, entretanto, da eficácia coercitiva daquela. Nas normas primárias situam-se as relações jurídicas de direito material (substantivo), nas normas secundárias, as relações jurídicas de direito formal (adjetivo ou processual) em que o direito subjetivo é o de ação (em sentido processual). Têm-se, portanto, normas primárias estabelecedoras de relações jurídicas de direito material decorrentes de (i) ato ou fato lícito, e (ii) de ato ou fato ilícito. A que tem pressuposto antijurídico denominamos norma primária sancionadora, pois veicula uma sanção — no sentido de obrigação advinda do não cumprimento de um dever jurídico — enquanto que a outra, por não apresentar aspecto sancionatório, convencionamos chamar norma primária dispositiva.¹⁴

Ainda, mencione-se outra subclassificação, feita pela professora Aurora Tomazini de Carvalho¹⁵, que divide as normas primárias em precedentes e derivadas.

As normas primárias precedentes são aquelas que preveem em seus antecedentes um fato relacional que não figura no consequente normativo de nenhuma norma, é dizer, um fato relacional ainda não regulado pelo direito. Ao revés, as normas primárias derivadas adotam como antecedente um fato relacional previsto no consequente de outra norma jurídica (a norma primária precedente).

Utilizando o critério da licitude/ilicitude, classifica as normas primárias derivadas em derivada não punitiva e derivada punitiva, conforme o fato relacional

¹⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Laçamento Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 38.

¹⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Direito Penal Tributário – uma análise lógica, semântica e jurisprudencial*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 74/77.

previsto no antecedente normativo seja lícito ou ilícito, respectivamente. As normas derivadas não punitivas têm como antecedente o cumprimento de uma conduta prevista em uma norma precedente e como consequência o estabelecimento de um benefício; enquanto as normas derivadas punitivas têm como antecedente o descumprimento de uma conduta estabelecida em uma norma precedente e como consequente a imposição de uma punição.

Nessa senda, é possível afirmar que a norma primária sancionatória (proposta pelo professor Eurico) e a norma primária derivada punitiva (proposta pela professora Aurora) são dotadas do atributo da coercibilidade (coerção potencial), enquanto a norma primária dispositiva (professor Eurico) e as normas primárias precedente e derivada não punitiva (professora Aurora), não detêm esse atributo.

Utilizaremos ao longo do presente trabalho a nomenclatura proposta por Hans Kelsen – norma primária e norma secundária -, com a subclassificação criada pelo professor Eurico Marcos Diniz de Santi – norma primária dispositiva e norma primária sancionatória. Tal classificação terá notória relevância quando da construção da definição do conceito das sanções políticas, uma vez que a analisaremos no âmbito dessas três estruturas normativas.

Diante dessas premissas, passaremos a tratar da norma secundária, a qual está ligada à norma primária, sendo caracterizada por envolver o Estado-juiz e o uso da coação. Vejamos.

1.2.2.2. NORMA SECUNDÁRIA

Consoante mencionado no item 1.2.2., as normas jurídicas diferenciam-se das demais normas existentes em função do atributo da coercitividade, sendo que esse atributo se deve a existência das normas jurídicas secundárias.

Tais normas jurídicas têm como antecedente o descumprimento de uma relação jurídica prescrita no consequente de uma norma primária e como consequente o estabelecimento de uma relação jurídica triádica, angular ou processual, entre sujeito ativo, sujeito passivo e Estado-juiz, na qual o Estado-juiz exigirá de maneira coercitiva o adimplemento da obrigação prevista na norma primária descumprida.

Nota-se que assim como na norma primária sancionatória, o antecedente da norma secundária também é composto por uma conduta ilícita. Contudo, essas normas se diferenciam por seus consequentes: na norma primária sancionatória, a punição prescrita não é exigida de maneira coercitiva, uma vez que prevê uma nova relação jurídica de natureza material entre os mesmos sujeitos da relação jurídica prevista no consequente da norma primária dispositiva; de maneira diversa, a punição estabelecida pela norma secundária é exigida de maneira coercitiva pelo Estado-juiz, já que o consequente dessa norma prevê uma relação de cunho processual envolvendo o Estado-juiz e as partes da relação jurídica inadimplida.

Conforme as lições do professor Eurico Marcos Diniz de Santi, a norma secundária pode apresentar duas categoriais: aquela que prescreve uma punição consistente no direito processual de ação do sujeito ativo perante o Estado-juiz (i) e aquela que resulta do processo judicial instaurado, é dizer, da decisão condenatória, que é pressuposto da coação (ii)¹⁶.

Nesse contexto, é importante ressaltar que as normas jurídicas primária e secundária andam sempre juntas: não há norma jurídica primária sem norma secundária que lhe garanta teor de juridicidade e não há norma secundária sem norma primária que lhe garanta instrumentalidade. A norma primária estatui direitos e deveres; a norma secundária, uma punição mediante o exercício da coação estatal. A estrutura lógica da norma jurídica completa (primária e secundária) é a seguinte¹⁷:

$$D \{ \underbrace{[h \rightarrow R' (Sa . Sp)]}_{\text{norma primária}} . \underbrace{[-R' (Sa . Sp) \rightarrow R'' (Sa . Sj)]}_{\text{norma secundária}} \}$$

$$D \{ \underbrace{[(p \rightarrow q)]}_{(n.1^a.d)} . \underbrace{[(-q \rightarrow r)]}_{(n.1^a.s)} . \underbrace{[(-q \vee -r) \rightarrow S]}_{(n.2^a)} \}$$

¹⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 39.

¹⁷ *Ibid.*, p. 37/38.

Deve-se ressaltar que as condutas ilícitas descritas pela norma primária sancionatória e pela norma secundária não caracterizam condutas contraditórias em relação ao direito, um “não direito”. Conforme as lições de Hans Kelsen, que quebra o paradigma de que o ilícito está fora do Direito, não há contradição lógica entre uma norma que prevê uma conduta e outra norma que estabelece uma consequência diante do descumprimento dessa conduta. Não se trata da negação do direito; muito pelo contrário, o ilícito é condição do direito. Esclarece o autor:

Entre a proposição descritiva de uma ordem que diz que um indivíduo se deve comportar de determinada maneira e a proposição que diz que ele de fato se não comporta dessa maneira, mas realiza a conduta oposta, não existe qualquer contradição lógica. Ambas as proposições podem subsistir, uma em face da outra, ambas podem ser simultaneamente verdadeiras. [...] Se uma ordem normativa prescreve uma determinada conduta apenas pelo fato de ligar uma sanção à conduta oposta, o essencial da situação de fato é perfeitamente descrito através de um juízo hipotético que afirma que, se existe uma determinada conduta, deve ser efetivado um determinado ato de coação. Nesta proposição, o ilícito aparece como um pressuposto (condição) e não como uma negação do Direito; e, então, mostra-se que o ilícito não é um fato que esteja fora do Direito e contra o Direito, mas é um fato que está dentro do Direito e é por este determinado, que o Direito, pela sua própria natureza, se refere precisa e particularmente a ele. Como tudo o mais, também o ilícito (não-Direito) juridicamente apenas pode ser concebido como Direito.¹⁸

Essa ausência de contradição é decorrência das diferentes valências a que se submetem a lógica apofântica ou clássica e a lógica deontica. A estrutura “x não realiza a conduta prescrita pela norma jurídica” pertence à lógica clássica e se submete à valência verdadeiro ou falso. Por outro lado, a estrutura “x é obrigado a realizar a conduta prescrita pela norma jurídica” se submete à lógica deontica, submetendo-se à valência válido ou inválido. Por essa razão não há contradição entre o enunciado descritivo e o enunciado normativo, já que somente é possível haver contradição entre enunciados que se submetem à mesma valência¹⁹.

Além de não serem contraditórias, para Kelsen as normas jurídicas que não estabeleçam um ato de coação são normas “não autônomas”, na medida em que necessariamente ligam-se a uma norma que estabeleça uma coação (norma secundária). Ademais, se determinada norma jurídica apenas positiva o pressuposto de uma sanção (ex.: “não matarás”), configura norma supérflua, pois seu comando

¹⁸ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6ªed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 79/80.

¹⁹ VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 37.

está contido na norma sancionatória (ex.: “quem matar será punido”). Nesse sentido, sintetiza o autor:

Do que fica dito resulta que uma ordem jurídica, se bem que nem todas as suas normas estatuem atos de coação, pode, no entanto, ser caracterizada como ordem de coação, na medida em que todas as suas normas que não estatuem elas próprias um ato coercitivo e, por isso, não contenham uma prescrição mas antes confirmam competência para a produção de normas ou contenham uma permissão positiva, são normas não-autônomas, pois apenas têm validade em ligação com uma norma estatuidora de um ato de coação.

Lourival Vilanova, por outro lado, critica essa postura adotada por Kelsen, sob entendimento de que não é possível afirmar que a norma jurídica não sancionatória seja supérflua, uma vez que, sem ela, a norma sancionatória não possui sentido²⁰.

No tocante à relação lógica existente entre norma primária e norma secundária, não se trata de uma relação de ordem temporal ou causal, mas sim de uma relação lógica de antecedente (norma primária) e consequente (norma secundária). Segundo os ensinamentos do professor Lourival Vilanova, existe uma *relação de ordem não simétrica*²¹ entre a norma primária e a secundária, pois a norma secundária pressupõe a existência da norma primária que prescreve o dever descumprido.

Tal relação lógica pode ser formalizada por um conectivo conjuntor (“e” / “.”), o qual possui validade jurídica positiva quando ambas as proposições são verdadeiras. Considerando-se que tanto a proposição que traduz a norma primária, quanto a que traduz a norma secundária, são juridicamente válidas (produzidas por órgão competente, mediante o procedimento estabelecido pelo ordenamento para tanto) e que a validade de uma não pode existir sem a validade da outra, é possível afirmar que podem ser conectadas por um conjuntor. Ressalte-se que o descumprimento da norma primária ou da norma secundária não resulta na invalidade dessas normas, pois os acontecimentos factuais não interferem na validade da norma jurídica, mas sim resultam em sua aplicação.

²⁰ VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 73/74.

²¹ *Ibid.*, p. 73.

É possível que se conectem, ainda, por um disjuntor includente (“ou” / “v”), o qual suscita um trilema: pode ser válida uma, outra ou ambas as proposições; em outros termos, pelo menos uma deve ser válida, sendo que ambas podem ser. Diante disso, partindo do pressuposto de que tanto a norma primária, como a norma secundária são válidas, muito embora apenas uma possa ser aplicada ao caso concreto (a aplicação de uma exclui a da outra), o disjuntor includente reflete a relação existente entre essas normas, o que pode ser formalizado da seguinte maneira: $D \{ (p \rightarrow q) \vee [(p \rightarrow \neg q) \rightarrow S] \}$.

Por fim, a norma primária e a norma secundária podem ser conectadas mediante um condicional (“se..., então...” / “ \rightarrow ”), que estabelece uma relação de imputação. Isso porque, sendo a relação entre norma primária e norma secundária uma relação de imputação deontica, podem ser conectadas por um condicional, ressaltando-se que essa imputação somente será inválida quando a proposição antecedente for válida e a consequente inválida.

De maneira diversa, a relação entre norma primária e norma secundária não poderá se dar mediante o conectivo disjuntor excludente (“ou” / “ \neq ”), o qual estabelece que a fórmula não será válida se a proposição antecedente e a proposição consequente forem ambas válidas. Como a norma primária e a norma secundária são válidas, não podem ser conectadas pelo disjuntor excludente²².

Mencione-se, ainda, que essa conexão entre norma primária e norma secundária é facilmente compreendida quando se constata que o antecedente da norma secundária é composto pelo descumprimento da conduta imposta no consequente da norma primária dispositiva ou pelo descumprimento da conduta imposta no consequente da norma primária sancionatória ou, ainda, pelo descumprimento de ambas as condutas²³.

Em suma, nota-se que as “partes” que integram a norma jurídica completa - norma primária e norma secundária – possuem a mesma estrutura sintática das normas jurídicas em geral. Essa classificação, contudo, possui enorme utilidade para a compreensão do sistema jurídico vigente, notadamente do papel da coação

²² VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 79/90.

²³ CARVALHO, Cristiano. *Introdução à Lógica Jurídica: a estrutura lógica da norma tributária*. In.: MARTINS, Ives Gandra da Silva e ELALI, André (coord). *Elementos Atuais de Direito Tributário – estudos e conferências*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 87.

enquanto elemento fundamental à juridicidade das normas que compõem o ordenamento.

Diante dessas premissas, passaremos a tratar do método da Regra Matriz de Incidência Tributária, de enorme relevo para o estudo da teoria da norma jurídica, de modo a fixarmos o arcabouço teórico necessário à compreensão das sanções tributárias e, sobretudo, das sanções políticas.

1.3. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A regra matriz de incidência tributária consiste no método de investigação científica, que permite a organização do texto do direito positivo visando à compreensão da mensagem legislada. Trata-se de *subproduto da teoria da norma jurídica*²⁴, que fornece aparato formal para o ingresso nos planos semântico e pragmático, reduzindo a complexidade do fenômeno da incidência tributária.

Caracteriza, ainda, desdobramento do constructivismo lógico semântico, corrente que concebe a linguagem como constitutiva da realidade, adotando o entendimento de que o conhecimento jurídico científico constrói seu objeto, com base no referencial adotado e no corte metodológico utilizado.

Conforme tratado no item 1.2.1., a norma jurídica em sentido estrito é sintaticamente homogênea e tem estrutura lógica de um juízo hipotético condicional, composto por hipótese e conseqüente, unidos por um operador interproposicional neutro (não modalizado em permitido, proibido ou obrigatório). O método da regra matriz de incidência destrincha a hipótese e o conseqüente que compõem a estrutura da norma jurídica, identificando critérios que auxiliam o intérprete na construção da norma individual e concreta, simplificando a fenomenologia da incidência.

A hipótese normativa é composta por um critério nuclear, qual seja, o critério material, o qual retrata o comportamento de uma pessoa (de dar, fazer ou ser), sendo composto por verbo e complemento, que selecionam aspectos do evento ocorrido no mundo fenomênico.

Associados ao critério material, estão os critérios espacial e temporal, os

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 153.

quais preveem coordenadas de tempo e espaço do fato social. É dizer, o critério espacial estabelece o lugar em que o fato social deve ocorrer e não se confunde com o âmbito territorial de aplicação das leis, embora muitas vezes sejam coincidentes por opção legislativa. Já o critério temporal, prevê o preciso instante em que o fato social deve ocorrer para que esteja apto a figurar no antecedente de uma norma individual e concreta e, também, não se confunde com o âmbito de eficácia da lei no tempo.

Considerando-se que seria impossível descrever o evento em sua inteireza, pois são infinitos os predicados que dele poderiam ser extraídos, a regra matriz de incidência tributária atribui à hipótese tributária (descriptor) o papel de selecionar aspectos de determinado evento e qualificá-lo como fato jurídico, aplicando-lhe determinada consequência (prescritor).

Ainda, no conseqüente normativo é possível identificar dois critérios, que concernem à obrigação tributária (relação jurídica) instaurada: o pessoal, que diz respeito aos sujeitos da relação tributária, e o quantitativo, atinente ao objeto da prestação.

O critério pessoal é composto por sujeito ativo e sujeito passivo, uma vez que as relações jurídicas pressupõem ao menos dois sujeitos, diante do caráter bilateral do direito. O sujeito ativo, possui o direito subjetivo de recebimento da obrigação tributária (objeto), e o sujeito passivo, tem o dever jurídico de adimpli-la.

Quanto ao critério quantitativo, subdivide-se em base de cálculo e alíquota, uma vez que o objeto da relação jurídica tributária possui caráter patrimonial e, portanto, é identificável quantitativamente.

A base de cálculo é responsável por dimensionar o comportamento descrito no antecedente da norma jurídica, associando-se à alíquota para determinar o *quantum* objeto da obrigação tributária.

Para o professor Paulo de Barros Carvalho, as funções da base de cálculo são: “[...] a) *medir as proporções reais do fato*; b) *compor a específica determinação da dívida*; e c) *confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma*.”²⁵.

Mede as proporções reais do fato (função mensuradora) na medida em que

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 358/359.

seleciona o atributo que melhor represente o núcleo da conduta ou do objeto da conduta, uma vez que não é possível mensurar o fato em sua integralidade.

Compõe a específica determinação da dívida (função objetiva), exercendo a função chamada “*projectiva*”, por determinar o conteúdo do vínculo obrigacional, integrando a operação aritmética de multiplicação que determinará o montante da obrigação tributária.

Ainda, confirma, infirma ou afirma o verdadeiro critério material da hipótese tributária (função comparativa), uma vez que deverá mensurar a materialidade do evento, de modo que confirmará o critério material quando houver adequação entre a medida e o núcleo do fato jurídico; infirmará, quando houve incompatibilidade entre a medida e o núcleo do fato jurídico; e, por fim, afirmará, quando prevalecer a ação que está sendo mensurada por ser obscura a formulação legal. Ressalte-se que, quando houver desencontro entre o binômio hipótese de incidência e base de cálculo, a base deve prevalecer, uma vez que possui a função de infirmar o critério material previsto na hipótese.

Quanto à alíquota, associa-se à base de cálculo para estabelecer o *quantum* da obrigação tributária. Como a grandeza mensuradora do critério material é exigência constitucional, conforme previsão dos artigos 145, §2º, e 154, I, da CR, a alíquota configura elemento obrigatório. Pode apresentar-se como percentual a incidir sobre a base de cálculo (quando a base for uma quantia monetária), ou, então, como valor monetário estabelecido em função de escalas progressivas da base de cálculo (ex.: valor por metro).

Em suma, a regra matriz de incidência pode ser representada da seguinte forma:

$$D \{ [cm (v . c) . ct . ce] \rightarrow [cp (Sa . Sp) . cq (bc . al)] \}$$

Desformalizando: “D” é o dever ser neutro que incide sobre o conectivo interproposicional “→”, juridicizando o vínculo entre hipótese e consequente; “[cm (v . c) . ct . ce]” é a hipótese normativa, composta por critério material (verbo + complemento), critério temporal e critério espacial; “→” é o conectivo condicional interproposicional; e, por fim, “[cp (Sa . Sp) . cq (bc . al)]” é o consequente normativo, composto por critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e critério quantitativo

(base de cálculo e alíquota)²⁶.

O preenchimento dessa fórmula lógica com conteúdo semântico e elementos pragmáticos ocorre com o processo de enunciação dos fatos jurídicos (processo de positivação das normas jurídicas): quando o evento factual, mediante relato em linguagem competente, verte-se em fato jurídico, apto a compor o antecedente de uma norma geral e abstrata (RMIT), transformando-a em norma individual e concreta, que irá instaurar a relação jurídica.

Esse recorte da estrutura sintática das regras jurídicas possibilita o cientista do direito realizar um estudo aprofundado de todos os seus aspectos, com método, sem incorrer em incongruências lógicas. É notória, portanto, a relevância da regra matriz de incidência para a funcionalidade operacional do direito positivo, a qual se consagra de duas maneiras: delimitando o âmbito de incidência normativo e controlando sua constitucionalidade e legalidade.

Delimita o âmbito de incidência normativo na medida em que fornece as informações necessárias à identificação do fato e da relação jurídica a ser construída, orientando a subsunção do fato à norma mediante o preenchimento do esquema da regra matriz de incidência (hipótese e conseqüente, com todos os seus critérios).

Ademais, controla a constitucionalidade e legalidade da norma jurídica, pois estabelece critérios previstos em norma geral e abstrata que devem orientar o aplicador da norma individual e concreta. Em outras palavras, a norma individual e concreta deve se enquadrar inteiramente nos parâmetros da norma geral e abstrata, sob pena de incorrer em vício de constitucionalidade ou legalidade.

No mesmo sentido, é possível aferir a constitucionalidade da própria regra matriz, enquanto norma jurídica geral e abstrata. Isso porque, mediante sua estrutura esmiuçada, é mais fácil aferir se está em consonância com as regras jurídicas que a fundamentam.

Por fim, é importante mencionar que a estrutura da regra matriz de incidência, embora pensada como norma padrão de incidência dos tributos, pode ser utilizada para a análise pormenorizada das normas tributárias sancionatórias. Sendo assim, terá enorme utilidade no presente estudo, uma vez que iremos identificar a

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 685/686.

atuação das sanções políticas nos critérios acima expostos. Passaremos, então, à análise das sanções tributárias, aparato necessário para que possamos avançar e ingressar no campo das sanções políticas.

CAPÍTULO 02 – AS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

1. NOTAS CARACTERÍSTICAS DAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

O estudo das sanções tributárias, suas características, natureza e finalidades, é premissa necessária ao desenvolvimento deste trabalho. Isso porque a análise das sanções políticas, com o intuito de sistematizar seus conteúdos semânticos e propor possíveis modalidades, pressupõe a compreensão acerca das sanções tributárias.

Diante disso, trataremos da definição do conceito de tributo e de sanção, para, então, adentrarmos no tema das sanções tributárias, sem a pretensão de esgotá-lo.

1.1. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE TRIBUTO

O signo “tributo”, como todos os demais signos existentes, é dotado de pluralidade de significações. Seis destas significações merecem destaque, conforme as lições do professor Paulo de Barros Carvalho²⁷, por serem muito comuns na doutrina e na jurisprudência, são elas:

- a) Tributo como importância pecuniária;
- b) Tributo como o comportamento de pessoa física ou jurídica que consiste no pagamento de determinada quantia pecuniária (enfoque no sujeito passivo da obrigação tributária);
- c) Tributo como direito subjetivo do sujeito ativo da obrigação tributária (enfoque no sujeito ativo da obrigação tributária);
- d) Tributo como o vínculo que se estabelece em torno da obrigação tributária; como relação jurídica tributária;
- e) Tributo como norma jurídica ou plexo de normas jurídicas;
- f) Tributo como norma, fato e relação jurídica, exprimindo toda a fenomenologia da incidência tributária (definição presente no artigo 3º do Código Tributário Nacional).

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 55/59.

Esta última acepção, adotada pelo Código Tributário Nacional, é expressa nos seguintes termos:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Nota-se que para o Código Tributário Nacional alguns traços característicos devem estar presentes para que se configure um tributo. O primeiro deles é a compulsoriedade da prestação pecuniária, a qual exprime o modal “obrigatório” que se associa ao dever ser tributário, afastando as prestações voluntárias (modal “permitido”)²⁸.

Sob outra perspectiva, pode-se interpretar que a compulsoriedade não diz respeito ao caráter obrigatório do dever ser, pois todas as prestações jurídicas são compulsórias nesse sentido (aluguel, salário, preço...). É possível entender que a compulsoriedade se refere ao nascimento da obrigação tributária, que se dá de forma compulsória, independentemente da vontade dos sujeitos da relação. Porém, entendendo-se dessa forma, conclui-se que o Código estaria sendo repetitivo, uma vez que essa compulsoriedade decorre da instituição do tributo em lei, característica já expressa no artigo em comento²⁹.

O segundo traço característico consiste em mera redundância, ao repetir que a prestação deve se dar “em moeda” quando já havia sido dito que se tratava de prestação pecuniária. Ademais, ao trazer a expressão “ou cujo valor nela se possa exprimir”, o Código ampliou demasiadamente os modos de prestação³⁰.

Considerando-se o caráter patrimonial do vínculo tributário, previsto no art. 3º do CTN, é possível afirmar que a relação jurídica que se instaura entre sujeito ativo e sujeito passivo configura uma obrigação tributária. Diferencia-se, portanto, das relações cujo objeto é um fazer ou não fazer, insuscetível de aferição em valores econômicos, as quais são denominadas “deveres instrumentais” e são voltadas a

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 60.

²⁹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 43/44.

³⁰ Ao contrário do entendimento adotado por Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 60), Luciano Amaro entende que não houve essa ampliação dos modos de prestação de tributos; deverá ser necessariamente prestação pecuniária. Para o autor, não há como a prestação tributária se dar em serviços, por exemplo (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 41/43). Filiam-nos, contudo, ao entendimento de que o CTN ampliou as formas de prestação do tributo com a expressão “ou cujo valor nela se possa exprimir”.

facilitar o conhecimento, controle e arrecadação do tributo.

O terceiro traço característico, de grande relevante ao presente estudo, é o de que tributo não pode constituir sanção de ato ilícito. É dizer, o fato que enseja o nascimento da obrigação tributária deve ser lícito, de modo que as penalidades pelo descumprimento de deveres tributários não são tributos. A obrigação tributária não decorre do cometimento de uma ilicitude, muito embora possa nascer de fato jurídico ilícito, com a abstração de a conduta prevista no antecedente da norma tributária ter sido praticada com o cometimento de um ilícito.

O quarto traço característico é a necessidade de o tributo ser instituído em lei, o que é consectário do princípio da legalidade (art. 5º, II, da Constituição da República, e, especificamente em matéria tributária, art. 150, I do mesmo diploma).

Finalmente, dispõe o CTN que a cobrança deve ser realizada mediante atividade administrativa vinculada, o que deve ser interpretado com parcimônia, sem exageros. O procedimento de arrecadação é composto por atos vinculados, mas também por atos discricionários, no exercício dos quais o administrador está autorizado pela lei a agir conforme suas razões subjetivas de conveniência e oportunidade, diante do caso concreto, objetivando sempre satisfazer os ditames previstos no ordenamento. O que é vedado à Administração Pública é dispor sobre o tributo, diante do prévio estabelecimento legal acerca do *an debeatur* e do *quantum debeatur*.

Ademais, deve-se considerar que existem tributos que não são cobrados pela Administração Pública, mas por entidades não estatais que exercem atividades voltadas à satisfação de interesses públicos, o que se denomina parafiscalidade. Diante disso, não é possível afirmar que em todos os casos a cobrança do tributo ocorra mediante atividade administrativa vinculada, mesmo porque há situações em que o próprio sujeito passivo efetua o pagamento sem prévio lançamento tributário (no caso do chamado “lançamento por homologação” – art. 150, do CTN). Nesse sentido, o art. 3º poderia ter tratado do sujeito ativo (credor), para distinguir a obrigação tributária de outras obrigações imposta em lei (como as relativas à prestação de alimentos), em detrimento de ter dado enfoque na vinculação da atividade administrativa de cobrança da obrigação tributária³¹.

³¹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 44/46.

Dentre as características supramencionadas, merece destaque a de que o tributo não constitui sanção de ato ilícito. É dizer, tributo e sanção são noções inconfundíveis, que possuem finalidades totalmente distintas: o tributo é instituído e arrecadado com o objetivo de financiar despesas públicas; a sanção, a seu turno, possui função repressiva - penalizar aquele que praticou conduta ilícita - e preventiva - evitar que a conduta ilícita não volte a ser praticada (conforme será tratado com mais vagar no item 1.2.1.2.).

Além de finalidades distintas, figuram em normas jurídicas também diversas. O tributo está previsto em uma norma jurídica primária dispositiva, a qual prevê em seu antecedente uma conduta lícita e, em seu conseqüente, uma relação jurídica de cunho pecuniário, consistente na entrega de determinada quantia ao ente público ou quem lhe faça as vezes. A sanção, por outro lado, está presente em uma norma jurídica primária sancionatória, que prevê em seu antecedente uma conduta ilícita e, no conseqüente, a imposição de uma penalidade, ou, então, em uma norma jurídica secundária, em cujo conseqüente é imposta uma relação triangular, em que o Estado-juiz exige, mediante coação, o cumprimento da penalidade inadimplida.

Não obstante, diante da inexistência de disposições constitucionais acerca do sistema tributário sancionatório, há muitas divergências e confusões em relação à distinção entre tributo e sanção tributária. Exemplo que corrobora essa afirmação é o art. 113, §1º, do Código Tributário Nacional, segundo o qual *a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente*. Nota-se que esse dispositivo prevê que a obrigação tributária abarca tanto o crédito tributário, como a penalidade pecuniária, em nítida confusão entre as noções de tributo e sanção.

A inclusão da penalidade como objeto da obrigação tributária fere de maneira notória o art. 3º do CTN, que prevê expressamente a impossibilidade de tributo constituir sanção de ato ilícito. Ademais, a obrigação tributária decorre da ocorrência de um fato jurídico lícito, enquanto a penalidade, de um fato jurídico ilícito.

Outro equívoco cometido no §1º do art. 113, do CTN, é a afirmação de que *extingue-se juntamente com o crédito dela* [obrigação principal] *decorrente*, pois induz ao erro de considerar possível obrigação sem crédito ou crédito sem obrigação. O crédito, enquanto direito subjetivo do sujeito ativo de exigir a prestação, é um dos

elementos da obrigação tributária, juntamente com o débito, dever jurídico de adimplemento pelo sujeito passivo. Não há como separar obrigação e crédito.

Continuando a cometer equívocos, o legislador estabelece no §3º do mencionado art. 113, do CTN, que *a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária*. Com isso, novamente equipara a relação sancionatória à obrigação tributária, ignorando as diferenças entre lícito e ilícito; entre a norma primária dispositiva e as normas primária sancionatória e secundária. Ocorre que, apesar da existência de elementos de ordem prática que aproximam a penalidade da obrigação tributária, não há como confundi-las, conforme esclarece o professor Paulo de Barros Carvalho:

“Para que não se percam as palavras da lei, de tudo o que está escrito havemos de concluir que, descumprido o dever formal, desaparece a relação que o instituía, surgindo, em seu lugar, um vínculo sancionatório, portador de uma penalidade pecuniária que onerará o patrimônio do infrator. A multa, por uma série de razões que consultam os interesses da Administração, é cobrada por intermédio dos mesmos recursos administrativos e com o emprego de idênticos instrumentos processuais aos utilizados na cobrança dos tributos. Há indiscutíveis motivos de ordem prática que aproximam a exigência das duas pretensões. Daí, entretanto, para que se force a identificação estrutural do liame jurídico do dever com o da penalidade, entremeia um obstáculo de lógica jurídica que não pode ser transposto.”³²

Nota-se que um dos fatores que contribui para o cometimento dessas confusões conceituais é a existência de inegáveis pontos em comum entre tributo e sanções de caráter pecuniário (multas). Ambos se submetem a um procedimento formal de constituição – lançamento, para o tributo, e auto de infração, para a sanção -, com a possibilidade de discussão na esfera administrativa, sendo necessária a inscrição em dívida ativa para cobrança judicial. Além disso, o valor arrecadado à título de tributo e de multa compõe as finanças públicas, independentemente de ter como função primordial a arrecadação ou não.

Ainda, é nítida a relação existente entre tributo e sanção, uma vez que a sanção está necessariamente ligada ao lícito; é dizer, é aplicável em função do lícito, como forma de preservá-lo, e a competência para sua instituição decorre da competência tributária.

Não obstante os pontos de aproximação entre tributo e sanção, não há

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 332.

como conceber que integrem a mesma relação jurídica.

Nesse contexto de equívocos conceituais entre tributo e sanção, noções que parecem, à primeira vista, inconfundíveis, é importante mencionar que muitas vezes tributos são instituídos com função meramente sancionatória, situações em que há desvirtuamento da norma padrão de incidência. Esses casos podem ser tidos como sanções de caráter político, conforme será analisado nos capítulos 04 e 05 deste trabalho.

Passaremos, então, a tratar das características das sanções e, especificamente, das sanções tributárias, para que, diante da delimitação dessas noções fundamentais, seja possível ingressar no campo das sanções políticas.

1.2. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE SANÇÃO

O signo, unidade elementar da linguagem, consiste em uma relação triádica entre suporte físico, significado e significação, elementos que compõem o chamado “triângulo semiótico”. Nesse contexto, existem três planos de investigação dos signos, quais sejam, o sintático, o semântico e o pragmático.

O plano sintático é aquele que estuda a relação dos signos entre eles, os vínculos que estabelecem no contexto do discurso; o plano semântico, diversamente, estuda a relação dos signos com o suporte físico que o compõe, com o mundo empírico; por fim, o plano pragmático representa a relação do signo com os intérpretes, aqueles que se utilizam da linguagem, preocupando-se com a forma como lidam com o signo dentro de um contexto comunicacional.

Do ponto de vista sintático, conforme tratado no capítulo anterior, a sanção está presente tanto na norma primária sancionatória, como na norma secundária. Ambas possuem como antecedente uma conduta ilícita, atribuindo-lhes uma consequência jurídica gravosa de direito material (norma primária sancionatória) e de direito processual (norma secundária).

Nesse ponto, é importante retomar que existem duas categorias de norma secundária: aquela que legitima o sujeito ativo a ingressar no judiciário visando

assegurar o adimplemento da obrigação imposta pela norma primária, e aquela outra, resultado do processo judicial, que legitima o uso da coação pelo Estado³³.

Quanto ao aspecto semântico, o signo “sanção” apresenta pluralidade de significações, a depender dos referenciais do intérprete, bem como do contexto em que está inserido. O professor Eurico Marcos Diniz de Santi destaca três acepções, quais sejam: i) sanção como relação jurídica materializada em uma conduta reparadora que decorre do descumprimento de um pressuposto obrigacional; ii) sanção como relação jurídica que legitima o sujeito ativo a ingressar contra o sujeito passivo, em uma relação processual, com o objetivo de que o Estado-juiz efetive o dever prescrito na norma primária; iii) sanção como relação jurídica imposta pela sentença condenatória, decorrente do processo judicial. Nesta última acepção, representa a vontade jurisdicional, de modo a legitimar o uso da coação, é dizer, o uso da força pelo Estado para garantir a aplicação da penalidade expressa na decisão condenatória.

Nota-se que o aspecto sintático e semântico do signo são correlatos, de modo que a definição do conceito de sanção se confunde com as normas jurídicas que estabelecem sanções: a norma primária sancionatória (concepção “i” utilizada pelo professor Eurico) e a norma secundária, em suas duas categorias (concepções “ii” e “iii” utilizadas pelo professor Eurico).

A importância da sanção, como elemento que torna possível a distinção entre as demais ordens sociais e a ordem jurídica, foi destaque na obra de Hans Kelsen, conforme mencionado no capítulo anterior. O autor defende que o uso da coação é o grande diferencial da ordem jurídica. A ilicitude, portanto, decorre da existência de uma norma que imponha uma sanção quando da sua verificação. Em outras palavras, uma conduta só pode ser tida como prescrita pelo ordenamento quando à conduta oposta for atribuída uma sanção (em sentido amplo), afirmando que “*a conduta prescrita não é a conduta devida; devida é a sanção*”³⁴.

Nesse sentido, defende que há uma sanção para cada norma desrespeitada, mesmo que essa sanção não seja específica. Ilícito e sanção

³³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 39.

³⁴ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 49/50.

constituem conceitos correlativos: o ilícito é pressuposto da sanção e a sanção, consequência do ilícito.

Partindo dessa premissa, o autor aponta a existência de normas que, aparentemente, não estão sujeitas a sanção, denominando-as “normas jurídicas não autônomas”. Tais normas são aquelas que permitem uma conduta, que é proibida por outra norma. É o caso da norma que prevê a legítima defesa, autorizando matar (conduta sancionada pelo ordenamento) em determinadas situações específicas. Trata-se de norma que restringe a validade da norma sancionatória. Kelsen defende que mesmo essas normas devem estar ligadas a uma norma que estatua uma sanção (enquanto ato coercitivo) para que tenham validade, de modo que possuem autonomia apenas aparente. Com isso, conclui pela inexistência de norma jurídica sem sanção.

Para Norberto Bobbio, por sua vez, a sanção é a resposta à violação das condutas prescritas pelo ordenamento, sendo forma de preservação das leis contra condutas que lhes sejam contrárias. Entende que a sanção jurídica se distingue da sanção moral por ser externa e distingue-se da sanção social por ser institucionalizada, o que lhe assegura certeza, proporcionalidade e imparcialidade. Em outras palavras, a institucionalização da sanção assegura a eficácia da norma, uma vez que a cada norma corresponderá uma sanção (certeza da resposta), que terá uma medida predeterminada (proporcionalidade) e será aplicada por agentes administrativos (imparcialidade). Nesse sentido, a finalidade da sanção é reforçar a eficácia da norma.

Ao contrário de Hans Kelsen, Bobbio admite a existência de normas jurídicas sem sanção, por entender que a afirmação de que a sanção organizada é característica distintiva do ordenamento jurídico em relação aos demais ordenamentos não significa que para cada norma deva existir uma sanção, mas apenas que existam sanções para a maioria das normas. O critério para aferir se uma norma é jurídica não é a correlação com uma sanção, mas sim a pertencibilidade ao sistema, que depende do fato de ter sido produzida por fonte legitimada para tanto (validade da norma).

Como exemplo de normas sem sanção, cita as normas constitucionais, que configuram as fontes do poder. São fontes de produção de normas e, portanto, modificam o sistema, regulando condutas. O comportamento oposto (deixar de prescrever algo) não pode ser qualificado necessariamente como ilícito, mas apenas

como uma nova licitude criada. Tratam-se de normas de organização, normas de competência.

Diante disso, o autor afirma que há norma jurídica sem sanção, mas não há ordenamento jurídico sem sanção, motivo pelo qual rejeita a chamada teoria não sancionista, segundo a qual a adesão ao ordenamento jurídico é espontânea e não decorrente do medo da pena. Em suma, para Bobbio, a norma jurídica é a garantida por uma sanção externa e institucionalizada (criada por fontes credenciadas pelo sistema pra tanto), fator distintivo do ordenamento jurídico em relação a outros ordenamentos.

Seguindo a mesma linha, Lourival Villanova entende que as sanções podem estar presentes na norma primária e na norma secundária. A sanção, portanto, não se confunde com a coação, que é a execução coercitiva da sanção prescrita em sentença condenatória pelo Estado-juiz.

Ainda, Alf Ross atribui papel central às sanções, por entender que o ordenamento jurídico é composto por normas que se voltam a estabelecer e disciplinar o exercício da força pelo Estado. Nesse sentido, a função das normas é regular o exercício da força e seus destinatários são os juízes.

Por fim, importante mencionar a concepção mais ampla adotada por Tércio Sampaio Ferraz Júnior, para quem a sanção não compreende somente o exercício da coação pelo Estado, mas também qualquer incentivo ou prêmio pela prática de determinada conduta (sanção premial). A sanção não diz respeito apenas ao exercício da coação em si, mas também se relaciona com a coerção inerente às normas jurídicas, a qual decorre de sua autoridade institucionalizada, correlata à potencial aplicação da coação. Nesse sentido, afirma que não há uma sanção para cada norma, uma vez que existem normas que são apenas coercíveis³⁵.

Considerando-se o panorama exposto acerca das concepções de sanção adotadas pelos autores mencionados, nota-se que todos adotam a chamada teoria sancionista, segundo a qual a sanção é elemento constitutivo da noção de direito. Conforme defendido por Hans Kelsen, a sanção está dentro do direito, não representa um “não direito”.

³⁵ PACHECO, Angela Maria da Motta. *Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 47/79.

Do ponto de vista pragmático, a sanção se relaciona com a eficácia das normas jurídicas, pois, conforme pontuado por Tércio Sampaio Ferraz Júnior, é responsável pela coercibilidade das normas (pela “coação psicológica”, conforme mencionado no capítulo anterior).

Nesse contexto, é importante ressaltar que adotaremos a concepção de sanção enquanto norma jurídica em cujo antecedente figura uma conduta ilícita e em cujo conseqüente, uma relação jurídica que tenha como objeto a imposição de uma penalidade, com ou sem o uso da força pelo Estado-juiz. Deixaremos de lado as chamadas “sanções premiaias”, que atribuem prêmios e incentivos às condutas lícitas, desejáveis pelo ordenamento jurídico, com a finalidade de estimulá-las, encorajá-las.

Diante do exposto, passaremos a tratar especificamente da sanção tributária, sua natureza jurídica e teleologia.

1.2.1. SANÇÃO TRIBUTÁRIA

As prestações tributárias podem ter cunho patrimonial, quando são chamadas obrigações tributárias, e não patrimonial, denominadas deveres instrumentais. A obrigação tributária tem como objeto a relação jurídica estabelecida entre o sujeito ativo, que possui o direito subjetivo de recebimento de determinada quantia à título de tributo (crédito tributário), e o sujeito passivo, que tem o dever jurídico de adimplemento (débito tributário). Os deveres instrumentais³⁶, por sua vez, configuram relações jurídicas cujo objeto é um fazer ou não fazer, que visam facilitar o procedimento de fiscalização e arrecadação.

O descumprimento de quaisquer dessas prestações decorrentes de obrigações tributárias ou deveres instrumentais configura ilícito ao qual será atribuída uma consequência gravosa. Em outras palavras, configura conduta ilícita apta a

³⁶ O Código Tributário Nacional utiliza a expressão “obrigações acessórias”. Preferimos, contudo, utilizar a terminologia proposta pelo professor Paulo de Barros Carvalho (“deveres instrumentais”) por nos filiarmos à crítica por ele feita à expressão “obrigações acessórias”, qual seja: não configuram “obrigações”, uma vez que não possuem cunho patrimonial e são insuscetíveis de transformação em termos pecuniários, já que consistem em um fazer ou não fazer, tampouco podem ser chamadas de “acessórias”, pois nem sempre são acompanhadas do nascimento da obrigação tributária. Sendo assim, o autor sugere a expressão “deveres instrumentais” ou “formais”, para demonstrar que não caracterizam obrigações, mas sim deveres, os quais servem como instrumento à serviço do Estado-Administração para realização de seus desígnios tributários (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 325/327).

figurar no antecedente de uma norma primária sancionatória. E o descumprimento dessa norma primária sancionatória, representa conduta ilícita apta a figurar no antecedente de uma norma secundária ou processual.

Nesse contexto, as sanções tributárias são as normas jurídicas – primária sancionatória e secundária - em cujos antecedentes figuram os ilícitos tributários supracitados, quais sejam: (i) descumprimento de obrigação tributária ou de deveres instrumentais, no caso da norma primária sancionatória; e (ii) descumprimento da penalidade imposta no consequente da norma primária sancionatória, no caso da norma secundária.

Diante disso, trataremos da natureza jurídica das sanções tributárias, bem como de sua teleologia, elementos necessários à análise das sanções políticas, as quais caracterizam, por vezes, normas jurídicas sancionatórias que padecem de determinados vícios.

1.2.1.1. NATUREZA JURÍDICA DA SANÇÃO TRIBUTÁRIA

A tarefa de definir a natureza jurídica das sanções tributárias é essencial à determinação do regime jurídico a que se submetem, não se tratando de discussão meramente intelectual. Nessa senda, a competência para instituir sanções tributárias e as regras e princípios que lhes são aplicáveis são determinadas por sua natureza.

A professora Maria Ângela Lopes Paulino Padilha sintetiza, de maneira clara e objetiva, os critérios utilizados pela doutrina para classificação das sanções tributárias, quais sejam: (i) natureza jurídica da norma jurídica violada; (ii) bem jurídico tutelado; (iii) tipo de sanção estabelecida pelo ordenamento jurídico (reparadora – ilícito civil; detenção – ilícito penal...); (iv) elemento subjetivo (dolo – ilícito penal; culpa – ilícito civil...); (v) processo jurisdicional para imposição da sanção (autoridade judicial – ilícito penal; Administração Pública – ilícito administrativo...).

Ocorre que a classificação da sanção em função do tipo da sanção estabelecida não prospera diante de uma análise mais detida, uma vez que sanções ditas reparadoras, como as multas tributárias, são aplicadas tanto pelo direito penal e civil, como pelo direito tributário. Ademais, o elemento volitivo doloso também não é exclusividade do direito penal, sendo utilizado também para determinar a sanção aplicável no âmbito do direito tributário. Ainda, o processo jurisdicional para imposição

da sanção também não é útil à classificação, pois existem sanções administrativas, previstas na Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8.429/92), que também devem ser aplicadas pelo poder judiciário³⁷.

Dentre os diversos critérios utilizados, entendemos que o mais adequado é aquele segundo o qual a natureza da sanção corresponde à natureza da norma jurídica que prevê o ilícito, a qual, por sua vez, é determinada de acordo com o bem jurídico tutelado (a vida, a propriedade, o patrimônio, o interesse público...).

Diante disso, a sanção será tributária quando estiver prevista em uma lei tributária, que tipifique determinada conduta como ilícita por violar regras e princípios de direito tributário, que visam proteger, essencialmente, o interesse público secundário.

Analogamente, a sanção será penal quando estiver prevista em uma lei penal, como consequência do cometimento de um crime ou contravenção, em violação aos direitos vitais da sociedade. Será, ainda, administrativa quando estiver prevista em lei administrativa, em decorrência do cometimento de um ilícito nas atividades da Administração, nas atividades dos administrados que interessem à sociedade, bem como nas relações entre Administração e administrados, em afronta ao interesse público primário.

Nota-se que as sanções pertencentes a cada ramo didaticamente autônomo do direito terão naturezas jurídicas distintas, uma vez que previstas em normas de natureza também diversas em razão do bem jurídico protegido.

Sendo assim, apesar de o direito penal ter sido o primeiro ramo a tratar sobre ilícito e sanção, não monopoliza a regulação das ilicitudes e, portanto, nem todas as sanções possuem natureza jurídica penal. Sobre as diferenças existentes entre sanções de natureza penal e sanções de natureza tributária, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha afirma que:

No Direito brasileiro, não prospera reconhecer as sanções tributárias como sendo de natureza penal, uma vez que desprovidas de características próprias do regime jurídico-penal, tais como a incomunicabilidade da pena, a reserva jurisdicional, a ausência da responsabilidade objetiva e a competência legislativa privativa da União para tipificar crimes.³⁸

³⁷ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 61/62.

³⁸ *Ibid.*, p. 63.

Diante disso, as sanções aplicáveis aos crimes tributários (natureza penal) não se confundem com as sanções aplicáveis às infrações tributárias (natureza tributária), pois os crimes tributários violam o interesse público primário (direitos individuais e sociais) e as infrações tributárias, o interesse público secundário, consistente no direito subjetivo da Administração Pública de receber determinada quantia à título de tributo e de controlar o adimplemento das obrigações tributárias.

Apesar das diversas naturezas possíveis, variáveis conforme o ramo didaticamente autônomo do direito que prevê a sanção aplicável ao ilícito, as disposições constitucionais acerca da atividade sancionatória, que formam a Teoria Geral do Direito Sancionatório, se aplicam a todas as sanções previstas no ordenamento jurídico, com as necessárias adequações à natureza do ilícito regulado. Sendo assim, no próximo capítulo trataremos de alguns princípios constitucionais aplicáveis às sanções tributárias, os quais representam vedações às sanções políticas. Mas, antes disso, faremos uma breve abordagem acerca da teleologia das sanções tributárias e, para finalizar o enfoque nas sanções tributárias, trataremos de sua diferenciação em relação ao tributo extrafiscal proibitivo.

1.2.1.2. TELEOLOGIA DA SANÇÃO TRIBUTÁRIA

As sanções tributárias assumem função repressiva/punitiva e preventiva, havendo a predominância de uma ou outra finalidade, a depender do caso concreto.

Apresentam natureza repressiva ou punitiva quando visam, eminentemente, punir aquele que cometeu o ilícito, atribuindo-lhe uma consequência gravosa. Trata-se da atuação concreta da sanção, como retribuição ao ilícito cometido e forma de forçar os administrados a agirem conforme o direito, presente na grande maioria das sanções tributárias.

Para que acarrete os efeitos desejados - de pacificação social, estabilização, retribuição e reabilitação do infrator - a penalidade imposta deverá ser proporcional à gravidade do ilícito. Não pode ser branda demais, nem grave demais, caso contrário não irá garantir a eficácia da norma jurídica correlata (norma primária dispositiva). Nesse sentido, o consequente da norma sancionatória deve ser

proporcional à gravidade do ilícito previsto no antecedente da norma. Essa gravidade é aferida de acordo com a valorização social da conduta – maior ou menor reprovação.

Por outro lado, a finalidade preventiva predominará quando a sanção representar coerção aplicada aos administrados, visando estimulá-los a adimplir as condutas prescritas pelo ordenamento. Nessas situações, configura coação psíquica, com o objetivo de intimar o sujeito que cometeu o ilícito (prevenção individual), bem como todos os demais administrados (prevenção geral) a não violarem as normas jurídicas.

A função preventiva será mais eficiente quanto maior for a infalibilidade da aplicação da sanção, relacionada ao seu caráter institucionalizado. Significa dizer, a ausência de impunidade garante maior relevo à função preventiva da sanção, pois imprime maior confiabilidade de que a conduta ilícita será punida. Trata-se da atuação abstrata da sanção.

A prevenção não é maior quanto maior for a intensidade da penalidade imposta, mas sim quanto maior for a certeza da aplicação dessa penalidade. Nesse sentido, a função preventiva das sanções garante a eficácia das normas jurídicas, conforme os ensinamentos de Hans Kelsen, funcionando como *mecanismo apto a assegurar a generalização de uma expectativa*³⁹.

Há, ainda, aqueles que defendem que as sanções podem ter uma terceira finalidade: a ressarcitória, reparadora ou indenizatória, quando visam reparar o patrimônio lesado em decorrência do cometimento do ilícito sancionado⁴⁰. Nesses casos, afirma-se que deve haver nexo de causalidade entre a conduta praticada e o prejuízo, para que seja aplicável a sanção ressarcitória.

No entanto, não me parece que a norma que prevê a reposição dos prejuízos causados seja norma sancionatória, mas sim norma de caráter indenizatório. Isso porque a conduta prevista no antecedente dessa norma não é uma conduta ilícita, mas sim uma conduta de dano ou lesão ao patrimônio de terceiros, em decorrência de ato lícito ou ilícito. Inclusive, para que surja, deve ser comprovado o nexo de

³⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 43.

⁴⁰ Nesse sentido, entende Paulo Roberto Coimbra Silva (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 65/68).

causalidade entre a conduta e o dano experimentado, o que é despciendo para aplicação da sanção.

Nesse diapasão, considerando os aspectos expostos sobre as sanções tributárias, trataremos brevemente sobre o que a diferencia do chamado tributo extrafiscal proibitivo, tema importante para a análise crítica das sanções políticas.

1.2.2. SANÇÃO TRIBUTÁRIA E TRIBUTO EXTRAFISCAL PROIBITIVO

O direito tributário configura instrumento do Estado (em sentido amplo) para intervenção na economia. É dizer, está à serviço de uma política, determinada por objetivos econômico-sociais (política fiscal). Por conseguinte, é possível afirmar que a tributação se presta à reforma social ou ao impedimento da reforma social.

Nessa senda, não há como negar a convivência da finalidade fiscal e extrafiscal dos tributos. Aquela, relacionada aos interesses arrecadatórios do Estado; esta, à função estatal de estimular condutas de acordo com os interesses tidos como relevantes em determinada sociedade. Sobre o assunto, explica Alfredo Augusto Becker:

[...] na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre agora de um modo consciente e desejado – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio-econômico-social do orçamento cíclico.⁴¹

Existe, contudo, uma zona de penumbra, em que os tributos com caráter eminentemente extrafiscal se confundem com as sanções tributárias, por apresentarem caráter proibitivo e objetivarem desestimular determinadas condutas. Em ambos há a preponderância do caráter extrafiscal, sendo que o interesse arrecadatório fica em segundo plano. Ademais, possuem função preventiva, visando (des)estimular condutas. A distinção entre eles, contudo, é necessária, uma vez que se submetem a disciplina jurídica distintas.

Sendo assim, conforme as lições de Alfredo Augusto Becker, o fator distintivo entre tributo extrafiscal proibitivo e sanção é a licitude ou ilicitude do fato

⁴¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 640.

jurídico que compõe o antecedente da norma jurídica. Não há outro elemento capaz de distinguir essas figuras, mas tão somente a licitude do fato jurídico que figura na norma jurídica tributária e a ilicitude daquele presente na norma jurídica sancionatória.

Por conseguinte, o tributo extrafiscal proibitivo é utilizado pelo Estado como forma de desestimular comportamentos permitidos de maneira indireta; enquanto a sanção, para desestimular comportamentos proibidos, de maneira direta. Inclusive, a própria Constituição da República prevê a possibilidade de instituição de tributo extrafiscal proibitivo, quando, em seu art. 149-A, incluído pela EC nº 42/03, estabelece que *“lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.”*.

As sanções políticas, objeto do presente estudo, por figurarem ora na norma jurídica tributária, ora na norma jurídica sancionatória, podem estar mascaradas de tributo extrafiscal proibitivo e, também, de sanção tributária. É o que analisaremos nos capítulos 04 e 05 deste trabalho. Porém, antes de adentrarmos no estudo específico das sanções políticas, passaremos a tratar de aspectos do sistema constitucional tributário relevantes ao estudo do tema, notadamente a competência tributária e a competência sancionatória, bem como os princípios constitucionais aplicáveis às sanções tributárias, os quais representam vedações às sanções políticas.

CAPÍTULO 03 – O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E AS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

1. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

O estudo do sistema constitucional tributário é premissa necessária ao desenvolvimento do presente trabalho. Isso porque a competência tributária e a correlata competência sancionatória estão previstas na Constituição da República. Além disso, a demarcação dessas competências decorre, em parte, dos princípios constitucionais, que delimitam a área de atuação do Poder Público no exercício da atividade tributária e da atividade sancionatória.

Diante disso, fixaremos as noções de competência tributária e competência sancionatória, adentrando no estudo dos princípios constitucionais aplicáveis às sanções tributárias, os quais se classificam em princípios gerais do direito e princípios de direito penal. Com isso, pretendemos fornecer o aparato necessário à compreensão das sanções políticas, que representam inconstitucionalidades decorrentes do exercício da competência tributária ou sancionatória além dos limites autorizados pela Constituição e em violação a princípios constitucionais.

1.1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A expressão “competência tributária” pode ser utilizada em diversas acepções, referindo-se tanto à competência administrativa de fiscalização e arrecadação, como à competência legislativa para instituir tributos. Trata-se de expressão dotada de multiplicidade de sentidos, atribuídos conforme o contexto em que é empregada.

Enquanto competência legislativa, é detida pelos entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios -, sendo amplamente delimitada pela Constituição da República, que dispõe sobre as faixas de cada ente. A repartição constitucional das competências tributárias, somada ao caráter rígido da Carta Magna, assegura, em tese, maior isonomia entre as pessoas políticas, como decorrência da autonomia financeira, correlata à autonomia administrativa, política e legislativa. Nesse sentido, a distribuição constitucional das competências está intimamente relacionada aos princípios federativo e da autonomia municipal.

Contudo, deve-se ressaltar que a abordagem detalhada da Constituição sobre a matéria e sua rigidez não impedem a existência de conflitos de competência, os quais, inclusive, são muito recorrentes, tampouco impede o desequilíbrio financeiro dos entes políticos, sendo a União quem mais arrecada e os demais entes dela dependem em diversos aspectos.

A distribuição constitucional das competências tributárias obedece determinados critérios de partilha. Por exemplo, em relação aos tributos vinculados a uma atuação estatal, a competência é estabelecida em função do ente que estiver desempenhando a atuação – aquele que realizou o poder de polícia ou que prestou o serviço público, no caso da taxa. Em se tratando de tributo não vinculado a uma atuação estatal, as competências são estabelecidas de acordo com as tipificações de situações materiais previstas na Constituição da República, conforme depreende-se dos artigos 153 a 156, que preveem os impostos Federais (art. 153 e 154), os Estaduais e do Distrito Federal (art. 155) e os Municipais e do Distrito Federal (art. 156)⁴².

Ainda, importa destacar que a competência tributária – enquanto aptidão das pessoas políticas para instituírem tributos - é logicamente anterior ao nascimento do tributo; sem que seja exercida, não é possível a constituição da obrigação tributária pelo lançamento, pelo próprio sujeito passivo ou até mesmo por sentença judicial (sentença trabalhista).

A partir do momento em que a competência é exercida pelo ente político, inova-se no ordenamento jurídico com a produção de leis em sentido amplo (por força do princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da Constituição da República, e no art. 150, I, do mesmo diploma, especificamente em matéria tributária), abrindo-se espaço à capacidade tributária ativa – aptidão para arrecadar o tributo. Como resultado do exercício da competência, nasce a previsão abstrata de determinado tributo, o qual, mediante o processo de positivação, dará ensejo a uma norma individual e concreta, em cujo conseqüente figurará a obrigação tributária.

Cabe anotar, ainda, que a Constituição Federal estabeleceu “norma padrão de incidência”⁴³ para várias espécies de tributos, determinando a possível hipótese de

⁴² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 118/122.

⁴³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015, p. 606.

incidência, sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota. Sendo assim, ficam os legisladores federal, estadual, distrital e municipal adstritos a esse padrão prescrito na Carta Maior.

Nesse contexto, a definição do conceito de “competência tributária”, conforme as lições do professor Roque Antonio Carrazza, é a seguinte:

Competência tributária é a aptidão para criar, in abstracto, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, in abstracto, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no an e no quantum do tributo; a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei. [...] Noutro falar, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem.⁴⁴

Ressalte-se que o exercício da competência não é ilimitado, devendo observar os ditames constitucionais, que estabelecem seus limites de modo direto ou indireto, notadamente por meio dos princípios e das imunidades previstas na Carta Maior.

Ainda, as competências tributárias podem ser classificadas em: (i) privativa/exclusiva ou comum, e (ii) residual ou extraordinária. A competência é dita privativa ou exclusiva quando apenas um ente político for autorizado ou obrigado a instituir determinado tributo; ao revés, é chamada comum quando mais de um ente político puder instituir o tributo, tal como ocorre em relação às taxas e contribuições.

Em relação à competência residual, está prevista no art. 154, I, da CR, o qual prevê que a União poderá instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos no art. 153 da CR, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Carta Magna. Por pertencer apenas à União, pode ser classificada também como competência privativa ou exclusiva.

Tal competência é muito ampla, sendo limitada apenas pelo âmbito de abrangência dos impostos atribuídos aos Estados, Distrito Federal e Municípios, uma vez que as demais exigências feitas no inciso I do art. 154 (ser criado por lei

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015, p. 567 e 569.

complementar, ser não cumulativo, não ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição) dizem respeito ao modo de exercer a competência, não atingindo seu alcance. Em outras palavras, a União poderá criar qualquer imposto que não esteja abrangido na esfera de competência dos demais entes, desde que observados os pressupostos procedimentais.

Por fim, a competência extraordinária, esculpida no art. 154, II, da CR, poderá ser exercida nas hipóteses de iminência ou efetiva guerra externa. Refere-se exclusivamente a impostos, os quais podem estar compreendidos na competência de outros entes federativos, e deverão ser suprimidos quando cessada a causa de sua instituição. Nota-se, portanto, que esse dispositivo autoriza a União a legislar concorrentemente com os demais entes políticos, instituindo impostos que estejam abrangidos na esfera de competência de outros entes (hipótese de bitributação constitucionalmente autorizada) e em sua própria competência (hipótese de *bis in idem* prevista pela Carta Magna), ocasiões em que atua como representante da nação, ou seja, como pessoa jurídica de direito público internacional.

É importante mencionar a crítica feita por Luciano Amaro à classificação acima exposta, afirmando que não possui rigor científico. Para o autor, a competência extraordinária, por ser exclusiva da União, confunde-se com a competência privativa, da qual deveria se diferenciar. Ainda, critica a noção de competência comum, por entender que conduz à falsa impressão de que seria possível existir uma zona em que todos os entes políticos pudessem criar tributos, que se sobreporiam uns aos outros. Ocorre que as taxas municipais somente podem ser instituídas pelos Municípios, assim como as estaduais, por cada um dos Estados em seu âmbito territorial. O mesmo ocorre com as contribuições e impostos, de modo que essa classificação não teria qualquer utilidade científica, já que, à rigor, toda competência tributária seria comum⁴⁵.

Ultrapassado o tema da classificação da competência tributária, passaremos a tratar de seus atributos, propostos pelo professor Roque Antonio Carrazza⁴⁶, quais sejam: privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício.

⁴⁵ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 117/118.

⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015, p. 609/797.

A privatividade é caracterizada pela atribuição de determinada faixa de competência pela Constituição a cada ente político, de maneira que não cabe a nenhum outro exercê-la, é dizer, a competência de cada ente é exclusiva, privativa. Nesse sentido, ao mesmo tempo que a competência tributária habilita a criação de determinado tributo por certa pessoa política (aspecto positivo), proíbe as demais de instituí-lo (aspecto negativo). Como consequência, a criação de tributo por quem não detém competência tributária é causa de nulidade, a qual pode ser impugnada a qualquer tempo e acarreta efeitos “ex tunc”, visando reestabelecer a situação existente antes da violação da norma de competência.

Ainda, deve-se pontuar que a privatividade decorre da repartição das competências tributárias conforme a *materialidade* e a *territorialidade*. Os entes federativos são aptos a tributarem *atos jurídicos* distintos, em espaços também diferentes. Inclusive, em função da territorialidade da competência da União é vedada a tributação de fatos jurídicos ocorridos fora do país, salvo tratados internacionais que disponham em sentido contrário, devendo cada Estado (enquanto pessoa jurídica de direito internacional público) tributar os fatos jurídicos ocorridos em seu território, independentemente da nacionalidade, domicílio ou residência dos sujeitos passivos – princípio da territorialidade.

A indelegabilidade, por sua vez, é o atributo segundo o qual não cabe às pessoas políticas delegarem a terceiros a aptidão que receberam do Texto Maior para criarem tributos. São livres para não exercer a competência tributária, sem que, por isso, a percam, mas não podem conceber que outras pessoas a exerçam. Nem mesmo pode o poder legislativo (a quem foi atribuída a competência tributária) delegar sua competência para os demais poderes (executivo e judiciário), quanto menos para outras pessoas políticas. Caso contrário, admitida a delegabilidade, as competências tributárias estabelecidas de maneira rígida na Constituição tornar-se-iam flexíveis, de forma que seria autorizado aos entes federativos modificá-las de acordo com suas conveniências momentâneas. Sendo assim, os entes políticos não podem transferir a competência que lhes foi atribuída, ainda que haja lei nesse sentido, pois apenas à Constituição é dada a atribuição das competências.

Esse é o teor do art. 7º, *caput*, do Código Tributário Nacional, segundo o qual apenas a *atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária* pode

ser conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do §3º do artigo 18 da Constituição. Nota-se que mencionado dispositivo se refere à delegação das atividades administrativas de arrecadação e fiscalização, a qual é permitida pelo ordenamento jurídico vigente, sendo denominada *parafiscalidade*.

A competência tributária, contudo, não pode ser abdicada, em decorrência da própria noção de indisponibilidade do interesse público: a autonomia dos entes administrativos é mitigada em função do dever-jurídico de persecução do interesse público. Ser titular de determinada faixa de competência tributária não é, portanto, uma faculdade, mas sim uma imposição constitucional; trata-se, em rigor, de um dever-poder (dever de titularizá-la, poder de exercê-la).

Já a incaducabilidade é atributo que decorre da incaducabilidade da função legislativa como um todo - a qual inclui a função de criar tributos - e traduz-se na noção de que o não exercício da competência tributária não acarreta sua perda. O poder legislativo não é impedido de legislar por ter permanecido durante determinado lapso temporal inerte, sem criar tributo de sua competência. A Constituição Federal não estabelece prazos para o exercício da competência legislativa, pois se trata de aptidão para inovar na ordem jurídica, a qual, se fosse limitada por prazo, estaria sendo coibida de maneira parcial e paulatina, até deixar de existir.

Nesse ponto, é interessante destacar a diferenciação feita pelo professor Robson Maia Lins entre a incaducabilidade da regra de competência e a vigência da regra matriz de incidência tributária. Segundo os ensinamentos do professor, o atributo da incaducabilidade não é derrubado pela existência de tributos que nascem com a vigência temporal determinada, ou seja, que nascem com prazo para terminar. A incaducabilidade é atributo da norma de competência tributária, enquanto o prazo de vigência do tributo atinge a regra matriz de incidência, norma geral e abstrata que surge somente após o exercício da competência tributária⁴⁷.

Quanto a inalterabilidade, estabelece que a competência tributária não pode ser alterada por vontade da pessoa política, quem não tem competência para isso, já que se trata de matéria reservada a emenda constitucional. Ao pretender ampliar seu âmbito de competência, a pessoa política estará avançando em

⁴⁷ LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 259/260.

competência de outro ente federativo ou em seara imune à tributação, o que lhe é vedado.

A irrenunciabilidade deve ser entendida no sentido de que não cabe aos entes políticos renunciarem às competências tributárias que receberam da Carta Magna. Pode não ser exercida a aptidão para criar tributos, mas não pode ser abdicada. Trata-se de consectário do princípio da indisponibilidade do interesse público, pois o montante arrecadado com a tributação tem natureza de bem público.

Finalmente, o atributo da facultatividade de exercício estabelece que o exercício da competência tributária pode ou não ser realizado. A pessoa política a quem foi atribuída a aptidão para criar tributos pode optar por fazê-lo ou não, decisão discricionária (feita mediante juízo de conveniência e oportunidade) fruto das escolhas políticas de cada ente federativo. Exemplo disso é o Imposto sobre Grandes Fortunas previsto no artigo 153, VII da CR, até hoje não criado pela União: a qualquer tempo, se a União decidir discricionariamente criá-lo, não terá perdido a competência para tanto. É importante lembrar, contudo, que mesmo quando a competência não for exercida por determinado ente federativo, não cabe a outro ente fazê-lo, invadindo a esfera de competência alheia.

Nesse sentido, o professor Paulo de Barros Carvalho⁴⁸, utilizando-se das categorias propostas por Norberto Bobbio no tocante às regras de construção de outras regras (*sobrenormas* ou *normas de sobrenível*), decorrentes da combinação de modais deôntico – o primeiro modalizando o exercício da competência legislativa e o segundo, o conteúdo ou forma do preceito -, conclui que as normas de competência, em regra, se classificam como normas que *permitem obrigar* – resultam da combinação do modal deôntico *permitido* + *obrigado* (PO)⁴⁹, devendo o “obrigar” ser entendido como regular, criar direitos, obrigações, sanções, disciplinar.

Diante do exposto, faz-se mister registrar as críticas apontadas pelo professor Paulo de Barros Carvalho⁵⁰, que admite a existência de apenas três dos supracitados atributos da competência tributária, quais sejam, a indelegabilidade, a irrenunciabilidade e a incaducabilidade. Isso porque a indelegabilidade e a

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Imunidades Tributárias*. In.: Imposto sobre a Renda – Comentário. 10ª ed. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1984, p. 259.

⁴⁹ LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 262.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 246/253.

irrenunciabilidade são prerrogativas inerentes ao exercício da competência tributária, pois são consequência da discriminação rigorosa de competências estabelecidas pela Carta Magna. Quanto a incaducabilidade, entende que é inegável sua configuração, uma vez que, se percesse a aptidão para criar tributo, com o passar do tempo parcelas do próprio texto constitucional iriam se perdendo.

Os demais atributos, no entanto, não são sustentáveis segundo o entendimento do professor Paulo de Barros Carvalho, ao qual nos filiamos.

A privatividade não pode ser considerada como atributo na medida em que apenas os impostos federais podem ser tidos como privativos da União; os demais, de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, não são privativos, pois a União possui competência extraordinária para instituir qualquer tributo, inclusive os que estão compreendidos na competência dos demais entes federativos (artigo 154, II da CF). Ademais, a União está autorizada a criar impostos estaduais e municipais, para os territórios não divididos em Municípios, bem como impostos estaduais, para os territórios divididos em Municípios, nos termos do art. 147 da CR, o que também infirma o atributo da privatividade.

Já a inalterabilidade, pode-se afirmar que é derogada pela existência do poder constituinte derivado reformador. É possível a alteração das competências tributárias mediante Emenda Constitucional, desde que sejam observadas as cláusulas pétreas, estabelecidas no art. 60, §4º, da Constituição.

Por fim, a facultatividade do exercício não pode ser tida como atributo da competência tributária na medida em que existe uma exceção: o ICMS. A instituição do ICMS não é facultada aos Estados e ao Distrito Federal, sendo uma obrigação imposta pelo sistema tributário nacional (nos termos do art. 155, §2º, XII, “g”, da CR); caso contrário, seria dada vazão à guerra fiscal. Assim, em se tratando de ICMS, a norma de competência tributária classifica-se como norma que obriga a obrigar – combinação do modal deôntico *obrigado + obrigado* (OO) -, segundo as categorias propostas por Norberto Bobbio.

Além do ICMS, também derroga o atributo da facultatividade de exercício a restrição imposta à instituição de benefícios fiscais no âmbito do ISS. Tal restrição foi criada pela Lei Complementar nº 157/2017, a qual acrescentou o art. 8º-A à Lei

Complementar nº 116/03⁵¹, implementando o quanto previsto no art. 156, §3º, I e III, da CR.

Mencione-se que o professor Roque Antonio Carrazza⁵² reconhece a obrigatoriedade de instituição do ICMS, mas entende que não descaracteriza a competência tributária como facultativa. O autor afirma que os Estados não poderão ser compelidos a legislar, instituindo o ICMS, sendo possível apenas que os demais entes competentes para criar o tributo ingressem no judiciário (especificamente perante o Supremo Tribunal Federal, por força do art. 102, I, “f”, da CR), com o objetivo de requerer o ressarcimento dos prejuízos sofridos ou que virão a sofrer. Não é possível que o judiciário, contudo, institua o tributo ou, então, determine que o Estado o faça, em virtude do princípio da separação dos poderes.

Diante das premissas acima fixadas, passaremos a tratar da estrutura da norma de competência tributária.

1.1.1. ESTRUTURA SINTÁTICA DA NORMA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Preliminarmente, é necessário apontar as notas características da definição do conceito de competência tributária e da norma jurídica que a prescreve, estabelecidas de maneira sintética pelo professor Tácio Lacerda Gama, nos seguintes termos:

[...] i. por competência tributária entendemos a aptidão para criar normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos; ii. norma de competência em sentido amplo engloba toda e qualquer proposição que concorra para programar essa aptidão; iii. norma de competência em sentido estrito é o juízo hipotético condicional que prescreve, no seu antecedente, os elementos necessários ao fato enunciação válida e, no seu consequente, a relação jurídica em cujo objeto estão os condicionantes materiais para a norma de inferior hierarquia; iv. a formação da norma de competência em sentido completo pressupõe reunir, além da norma de competência em sentido estrito, uma norma jurídica

⁵¹ “Art. 8º-A da LC116/03: A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). § 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar. [...]”.

⁵² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015, p.792/793.

que prescreva a sanção pelo exercício ilegítimo daquela, ou seja, a sanção pela criação de norma jurídica sem fundamento de validade.⁵³

Nesse cenário, Tácio Lacerda Gama propõe a seguinte estrutura para a norma de competência:

$$"N_{jcom} = H \{[s . p(p1.p2.p3...)] . (e.t)\} \rightarrow R [S(s . sp) . M(s . e . t . c)]"$$

Trata-se de vínculo jurídico que se estabelece entre antecedente e consequente, interligados por um *dever ser* neutro, não modalizado ("→").

O antecedente é composto por um sujeito apto a criar a norma de competência (s), por determinado procedimento previsto para tanto (p) e por coordenadas de espaço (e) e de tempo (t) para a criação da norma. Em outras palavras, o sujeito é aquele qualificado pelo sistema para a produção de novos textos de direito positivo e o procedimento se relaciona com o modo de realizar a enunciação, com a forma prevista pelo ordenamento, que deve ser observada sob pena de a norma introduzida ser inválida. Esse procedimento – leia-se, a enunciação - deve ocorrer em determinadas coordenadas de espaço e de tempo, também previstos pelo sistema. Nesse sentido, é possível afirmar que "[...] a hipótese da norma de competência seleciona propriedades da enunciação que devem estar presentes, sob pena de não ocorrer a subsunção do fato (criador de norma) à norma (programadora da enunciação)."⁵⁴.

Quanto ao consequente, estabelece o conteúdo da norma a ser criada; trata dos possíveis enunciados-enunciados. É composto pela relação jurídica de competência (R), que se estabelece entre um sujeito ativo (s) e um sujeito passivo (sp), em torno do aspecto material da outorga da competência (m), o qual envolve sujeito (s), espaço (e), tempo (t) e comportamento (c). O sujeito ativo (s) é aquele apto a editar o texto, propor medida judicial para o reconhecimento da validade desse texto e defender a validade ou licitude desse texto quando proposta ação judicial que discuta sua invalidade ou ilicitude. O sujeito passivo (sp), a seu turno, é aquele que deve cumprir a prescrição normativa. O aspecto material se relaciona às condicionantes materiais da norma a ser produzida – expressas em um ou mais verbos e complementos -, que envolvem sujeito (s), espaço (e), tempo (t) e

⁵³ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 65/66.

⁵⁴ *Ibid.*, p. 77/78.

comportamento (c). Por fim, mencione-se que essa relação jurídica é modalizada por um *functor de functor* que estabelece como deve ser cumprida a obrigação objeto da relação jurídica. Considerando a norma de competência tributária, enquanto competência legislativa, esse conectivo pode ser modalizado em permitido (P) ou obrigatório (O), uma vez que o exercício da competência legislativa tributária pode ser uma faculdade ou uma obrigação do sujeito competente.

Ainda, no tocante ao dever ser neutro interproposicional (*functor deôntico*), estabelece o vínculo entre a forma (prevista na hipótese) e a matéria (prevista no consequente), prevendo a submissão de determinada matéria à uma enunciação específica. Nesse sentido, Tácio Lacerda Gama afirma que “ $C = E \cdot M$ ”, que significa que “[...] competência (C) é o vínculo jurídico que se estabelece entre a programação de um tipo de enunciação (E) para disciplinar certa matéria (M).”⁵⁵.

Ainda sobre a estrutura da norma de competência, é importante mencionar a esquematização proposta por Cristiane Mendonça, qual seja:

$$"Dsm \{NCT = Hct = [Cm + Ce + Ct] \rightarrow Cct = [Cp (Sa + Sp) + Cda (Lf + Lm)]\}."$$

A autora também divide a norma de competência tributária em hipótese e consequente, unidos por um dever ser neutro (“→”). Na hipótese, está presente o critério material (Cm – ser pessoa política de direito constitucional), o critério espacial (Ce) e o critério temporal (Ct). No consequente, há o critério pessoal (Cp), composto por sujeito ativo (Sa) e sujeito passivo (Sp), e o critério delimitador da autorização (Cda). O sujeito ativo é aquele permitido ou obrigado a editar ou modificar enunciado prescritivo veiculador de tributo; o sujeito passivo, por sua vez, aquele que possui o dever de respeitar ou o direito de exigir a atuação do sujeito ativo. Quanto ao critério delimitador da autorização, indica o que foi autorizado (edição de normas gerais e abstratas ou individuais e concretas), mediante limites formais (Lf - procedimentais, vinculados à enunciação-enunciada), bem como indica o possível conteúdo da norma, mediante limites materiais (Lm - substanciais, ligados aos enunciados-enunciados a serem produzidos). Toda essa norma é envolta por um dever ser modalizado (Dsm), o qual estabelece uma permissão (P) ou um dever (O) de serem editados ou

⁵⁵ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 79.

revogados enunciados que instituem tributos, bem como permissão (P) ou dever (O) de o sujeito passivo respeitar ou exigir o cumprimento de tal norma⁵⁶.

É importante salientar, ainda, que a norma de competência deve, necessariamente, estar ligada a uma norma sancionatória, que tenha como pressuposto o exercício ilegítimo da competência, formando a chamada “norma de competência em sentido completo”⁵⁷, conforme as lições de Tácio Lacerda Gama. Para o autor, a norma criada de maneira ilícita, é dizer, em descompasso com a norma de competência, sujeita-se a uma sanção, que consiste na sua nulidade.

A estrutura dessa norma sancionatória pode ser formalizada em:

$$“Ncom.s = H [s . p(-c) . e . t] \rightarrow R [S(s.sj) . m(s . e . t . c)]”.$$

A hipótese da norma sancionatória de competência é composta por um sujeito para o exercício da jurisdição, por um processo – administrativo ou judicial; controle difuso ou abstrato – em que, respeitado o contraditório e a ampla defesa, fique consignado o exercício irregular da competência e, por fim, por certas coordenadas de espaço e de tempo. O conseqüente, por sua vez, é formado pelo sujeito que possui legitimidade processual para ingressar com o processo e pelo sujeito credenciado para exercer a jurisdição (Estado-juiz), bem como pelo aspecto material, que estabelece a invalidade da norma inferior ou prevê restrições a sua aplicação, atingindo a vigência ou eficácia dessa norma, mediante a prescrição do alcance subjetivo (s), espacial (e), temporal (t) e material em sentido estrito ou comportamental (c) da norma anulatória⁵⁸.

Além da norma sancionatória de competência, que compõe a chamada *norma de competência em sentido completo*, é importante destacar a existência da norma de competência tributária sancionatória, que estabelece a aptidão para legislar em matéria de sanções tributárias, da qual passaremos a tratar no próximo tópico.

⁵⁶ MENDONÇA, Cristiane. *Competência Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 71/72 e 108/111.

⁵⁷ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 66.

⁵⁸ *Ibid.*, p. 108/116.

1.2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA SANCIONATÓRIA

É importante mencionar que o Texto Constitucional se abstém de tratar da competência tributária sancionatória, debruçando-se de maneira ampla - conforme mencionado no item 1.1. deste capítulo – à disciplina das competências tributárias. Assim, mediante análise sistemática da Constituição, entendemos que a norma de competência tributária sancionatória é aquela que estabelece a aptidão para administrar, fiscalizar e legislar em matéria de sanções tributárias.

Conforme realizado no item anterior, faremos um recorte metodológico, tratando a competência tributária sancionatória enquanto competência legislativa, sem adentrar no campo da competência administrativa e fiscalizatória. Trata-se, portanto, da aptidão para instituir sanções tributárias, detida pelos entes políticos titulares da respectiva competência para legislar em matéria de tributos. Significa dizer, a União terá competência para instituir sanções decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias ou deveres instrumentais de sua alçada, o mesmo ocorrendo em relação aos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Nesse sentido, é possível afirmar que a competência para sancionar advém da competência para tributar estabelecida de maneira pormenorizada pela Constituição da República. E não haveria como ser diferente, pois seria um contrassenso se o ente político competente para instituir o tributo não fosse o mesmo que pudesse estabelecer sanção em virtude do descumprimento de obrigação tributária ou de dever instrumental. Qual seria o interesse de outro ente político em sancionar infração não relacionada a tributo de sua competência? Os gastos necessários à atividade de instituição, fiscalização e arrecadação da penalidade que oneram a aplicação da sanção seriam realizados em benefício de ente político diverso, o que acabaria por ferir a autonomia financeira (e, por conseguinte, política e administrativa) dos entes políticos.

No entanto, é imperioso destacar que as normas que estabelecem a competência tributária e a competência tributária sancionatória são normas distintas. Apesar de correlatas, as competências tributária e sancionatória são independentes; é possível que não exista competência para instituir tributo em determinada situação específica, mas haja competência para sancionar essa mesma situação. É o que ocorre quando há imunidade tributária, uma vez que a competência para sancionar não é atingida pela norma imunizante. Permanece o dever-poder de o ente político

instituir sanção em decorrência do descumprimento de dever instrumental relativo à obrigação tributária que existiria caso não houvesse a imunidade. Sendo assim, a existência de imunidade não significa a ausência de competência sancionatória relativa aos deveres instrumentais correlatos.

Ainda, outra questão relevante a ser tratada é a possibilidade de uma multa (penalidade) ter valor superior a uma obrigação tributária. Conforme mencionado acima, apesar de a competência tributária estar intimamente relacionada à competência tributária sancionatória, tratam-se de normas jurídicas distintas. O exercício da competência tributária resulta, em última instância, na instituição de uma norma individual e concreta que estabeleça uma obrigação tributária. Ao revés, o exercício da competência tributária sancionatória resulta na instituição de uma norma individual e concreta que estabeleça uma penalidade. Tratam-se, portanto, de normas individuais e concretas distintas, não havendo que se falar em correspondência entre o montante da obrigação tributária e o *quantum* da penalidade aplicada.

Em outras palavras, embora a norma de competência tributária sancionatória decorra da norma de competência tributária, configuram normas jurídicas gerais e abstratas que não se confundem, as quais, mediante o processo de positivação, resultam em normas jurídicas individuais e concretas também distintas, cujos critérios quantitativos são independentes. Por esse motivo, é possível que uma multa tenha valor superior a uma obrigação tributária, ainda que a competência para instituí-la advenha da competência tributária⁵⁹.

Diante das noções expostas acerca da competência tributária e da competência tributária sancionatória, responsáveis por atribuir aos entes políticos o poder de tributar e o poder de sancionar, passaremos a tratar de outro aspecto relevante na delimitação desses poderes: os princípios constitucionais.

1.3. OS PRINCÍPIOS E O DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONATÓRIO

Os *princípios* são, invariavelmente, dotados de elevada carga axiológica, de forma que exercem influência sobre todo o ordenamento jurídico, conferindo-lhe

⁵⁹ Os questionamentos apontados neste item foram provocados pela leitura do *Curso de Direito Tributário* do professor Robson Maia Lins, que mencionou essas questões para reflexão do leitor (LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 274).

unidade e homogeneidade. No entendimento do professor Paulo de Barros Carvalho, podem apresentar três acepções: princípios como valores, princípios como critérios objetivos e princípios como normas jurídicas.

Quando se apresentam como valores, são acessíveis por meio da intuição emocional, pois inseridos em um mundo de conceitos carregados de subjetividade. Assim, a análise do intérprete, que lhe permite aferir quais são os princípios de superior hierarquia, será pautada por suas ideologias, aspecto de sua consciência.

Diversamente, quando se apresentam como limites objetivos, são mais facilmente delimitados, já que não possuem elevada carga de subjetividade. Trata-se, nessa hipótese, de meios para a realização de valores; são valores de forma indireta, mediata.

Finalmente, quando são considerados normas jurídicas, integram, ao lado das regras, o direito positivo, estejam ou não previstos de maneira explícita no ordenamento.

Diante disso, Paulo de Barros Carvalho define o conceito de “princípios” da seguinte maneira:

[...] linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam força de sua presença.⁶⁰

É importante ressaltar que os princípios podem estar implícitos ou explícitos no ordenamento jurídico. Ademais, não há nas normas jurídicas expressamente sua condição de princípio ou de regra: trata-se de identificação feita pelo intérprete, conforme suas ideologias.

Nesse sentido, os princípios não existem de maneira isolada, relacionando-se necessariamente a outras normas jurídicas para que sejam apreendidos. Não são determinados pelo legislador, mas sim pelo intérprete, pois são fruto de decisão valorativa. O intérprete é quem atribui relevância a determinado enunciado, alçando-o à condição de princípio, de modo que interfira na construção de todas as normas do

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 180.

sistema. Tal valoração é realizada de acordo com os referenciais do intérprete – horizontes culturais -, com seus critérios de preferibilidade.

Ademais, é inegável a carga valorativa que os subjaz, sendo possível afirmar que são responsáveis por garantir unidade e coerência ao ordenamento jurídico. Nesse sentido, dispõe o professor Roque Antonio Carrazza:

[...] princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.⁶¹

Conforme interessante analogia feita pelos professores Geraldo Ataliba e Celso Antônio Bandeira de Mello⁶², se o ordenamento jurídico fosse um edifício, os princípios constitucionais figurariam como seu alicerce e vigas metras, elementos notoriamente mais importantes que outros que compõem o edifício (como as portas, as janelas, as luminárias...). Isso significa que os princípios ocupam função estrutural no sistema jurídico, exercendo papel basilar para a composição de todas as normas que o integram.

Deve-se ressaltar, ainda, que os princípios integram o sistema normativo em diferentes posições hierárquicas, na medida em que existem em todos os patamares da “pirâmide normativa”⁶³ proposta por Hans Kelsen. Assim, podem ser classificados em constitucionais, legais ou até mesmo infra legais.

No âmbito do direito tributário sancionatório, é imperioso o estudo dos princípios, pois a imposição das sanções é feita em detrimento de direitos dos administrados, o que somente se justifica em função de valores constitucionais, consagrados em princípios. Em outras palavras, o exercício da competência tributária sancionatória não é ilimitado, havendo princípios que servem de baliza, de modo a preservar direitos e garantias fundamentais.

Passaremos a tratar, então, dos princípios de superior hierarquia no ordenamento jurídico pátrio: os princípios constitucionais.

⁶¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015, p. 49.

⁶² *Ibid.*, p. 46/47.

⁶³ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 155-194.

1.3.1. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

É impossível não tratar de princípios constitucionais quando da análise de qualquer tema do direito, pois constituem os alicerces que dão estrutura e sustento a todo o sistema.

Os princípios constitucionais figuram no topo da citada “pirâmide normativa”, ocupando-se de prescrever os valores fundamentais, organizativos e finalísticos da sociedade que pretende regular. Configuram o fundamento de todo o sistema, das normas que legitimam todas as demais normas, as quais, segundo o jusfilósofo Hans Kelsen, buscam seus fundamentos de validade na chamada “norma hipotética fundamental”⁶⁴.

Nesse contexto, é importante salientar que os princípios constitucionais são normas de elevado grau de abstração, as quais figuram como critérios de hermenêutica jurídica (balizam a interpretação dos enunciados prescritivos que compõem o direito), bem como de integração do sistema. Disso decorre o postulado da interpretação conforme a constituição, segundo o qual dentre as diversas possibilidades interpretativas, deve prevalecer a consentânea com os princípios constitucionais.

São, portanto, normas que orientam a aplicação de todas as demais normas do ordenamento jurídico pátrio, dotadas de elevada carga axiológica. Por conseguinte, permeiam a construção das significações jurídicas pelo intérprete, em todos os níveis da pirâmide normativa. Inclusive, a carga axiológica de que são dotados não está a critério do intérprete, pois tem seu núcleo de significação positivado pelo legislador.

Dessa forma, a própria Constituição Federal impõe sanções ao descumprimento dos princípios por ela previstos, explícita ou implicitamente, à exemplo do artigo 102, III, “a”, que prescreve a possibilidade de se acionar a Suprema Corte, por meio de recurso extraordinário, quando a decisão recorrida contrariar dispositivo constitucional (incluindo-se, sem dúvidas, os dispositivos constitucionais mais relevantes: os princípios).

⁶⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 219-226.

Nesse sentido, sobre a superior hierarquia dos princípios constitucionais em relação aos demais princípios e também às próprias regras constitucionais, esclarece o professor Roque Antonio Carrazza:

Sem outros cuidados, podemos, agora, sustentar que um princípio jurídico-constitucional, em rigor, não passa de uma norma jurídica qualificada. Qualificada porque, tendo âmbito de validade maior, orienta a atuação de outras normas, mesmo as de nível constitucional. Exerce, tal princípio, uma função axiologicamente mais expressiva, dentro do sistema jurídico (Souto Maior Borges). Tanto que sua desconsideração traz à sirga consequências muito mais danosas que a violação de uma simples regra. Mal comprando, acutilar um princípio constitucional é como destruir os mourões de uma ponte, fato que, por certo, provocará seu desabamento. Já, lanhar uma regra corresponde a comprometer uma grade desta mesma ponte, que, apesar de danificada, continuará de pé. [...] Portanto, tudo se congrega a indicar que as leis e demais atos normativos de igual ou inferior hierarquia, além de deverem obedecer às regras constitucionais, precisam ser interpretados e aplicados da forma o mais congruente possível com os princípios encartados no Código Supremo. À guisa de ilustração, se uma lei for equívoca, deverá ser aplicada em sintonia com os princípios que a Constituição acolhe.⁶⁵

Depreende-se que as normas constitucionais possuem hierarquia superior dentro do sistema e, dentre as normas constitucionais, aquelas que veiculam princípios possuem hierarquia ainda maior, atuando sobre todas as demais normas do ordenamento, como vetor que indica a axiologia do sistema.

Como consequência, diante da amplitude de disposições constitucionais existentes, classifica-se os princípios conforme os ramos do direito. Contudo, é importante ressaltar que essa classificação possui finalidade meramente metodológica, não havendo autonomia entre os ramos do direito. É o que trataremos no próximo tópico.

1.3.1.1. CLASSIFICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A NECESSÁRIA COMUNICAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONATÓRIO E O DIREITO PENAL

É necessário reconhecemos a unidade do sistema jurídico, uma vez que a compreensão do texto do direito positivo não é possível se forem isolados os ramos didaticamente autônomos do direito. Isso porque o sistema jurídico é uno, de modo

⁶⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015, p. 64/65.

que os enunciados que o compõem são intimamente relacionados uns com os outros.

A classificação do direito em ramos, que contêm regras e princípios próprios – como o direito civil, o direito comercial, o direito constitucional, o direito administrativo, entre outros – possui finalidade meramente didática. Trata-se de corte metodológico utilizado para facilitar a compreensão do ordenamento, o que não significa que os ramos do direito não se comuniquem, que sejam hermeticamente isolados uns dos outros.

Muito pelo contrário, as regras e princípios pertencentes a diversos ramos do direito se relacionam a todo momento. Isso porque os institutos, princípios e regras de determinada área são necessários à compreensão de normas de outras áreas em diversas situações (por exemplo, a compreensão das sanções políticas, objeto do presente trabalho – matéria de direito tributário -, pressupõe a compreensão de elementos de direito penal que concernem ao *ius puniendi* estatal, e de direito administrativo, referentes ao poder de polícia e à discricionariedade da Administração Pública).

Portanto, não é possível isolar os diversos ramos do direito, buscando interpretar as normas sem considerar outras pertencentes a outros domínios. É preciso ter em mente que a divisão do direito em ramos se faz para fins meramente didáticos, sendo a unidade característica própria de todo sistema, inclusive do sistema jurídico. Não há instituto privativo de um único ramo do direito⁶⁶.

Nesse contexto, é importante destacar a necessidade de permear o direito tributário e o direito penal, na disciplina do *ius puniendi* estatal. Vale lembrar que o direito penal não detém a exclusividade da punição. Trata-se de ramo que se dedica à repressão dos ilícitos mais ofensivos à sociedade, atuando quando outras formas de controle ou sanções não forem suficientes para a proteção dos valores eleitos pelo sistema jurídico (princípio da mínima intervenção). Contudo, diversos outros ramos do direito reprimem condutas ilícitas, aplicando sanções jurídicas (direito administrativo, direito do consumidor, direito tributário, dentre outros).

Para limitar e orientar o exercício da potestade sancionatória estatal existem os “princípios gerais da repressão”, os quais advêm majoritariamente do

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 49/52.

direito penal. Isso não significa, contudo, que haja submissão material do direito tributário ao direito penal, tampouco que haja identidade das naturezas jurídicas dos ilícitos estritamente tributários e dos ilícitos penais (ainda que sejam ambos antijurídicos). Ocorre que essas diferenças não representam vedação à comunicação entre os princípios de direito penal e de direito tributário sancionador. Significa, tão somente, que existem princípios gerais da repressão, mais desenvolvidos no âmbito do direito penal, que devem ser aplicados para limitar e orientar o *ius puniendi* estatal, diante do caráter sistêmico do ordenamento jurídico. Nesse sentido, afirma Paulo Roberto Coimbra:

Existe, sim, um conjunto de princípios gerais da repressão, cuja observância é imperativa sempre quando se manifeste qualquer potestade punitiva do Estado, seja judicial ou administrativamente, que, contingencialmente, no mais das vezes, encontra-se científica e tecnicamente mais bem desenvolvida no Direito Penal, devido à maturidade teórica deste ramo da Ciência Jurídica no tratamento da ilicitude. E assim ocorrerá até que às demais manifestações punitivas do Estado sejam forjados princípios, regras gerais e instrumentos mais adequados a controlar seu potencial repressivo. Enquanto isso, servirá o Direito Penal como fonte de referências mais seguras.⁶⁷

Inclusive, o Código Tributário Nacional prevê a aplicação de alguns dos princípios oriundos do direito penal ao direito tributário sancionatório, conforme se depreende dos artigos 106 (retroatividade benigna), 112 (interpretação mais favorável ao contribuinte - acusado, no direito penal) e 138 (denúncia espontânea - arrependimento posterior, no direito penal).

A necessidade de aproximação e permeabilidade entre esses ramos do direito é ainda mais imperativa quando se considera a escassez de disposições constitucionais acerca do direito tributário sancionatório. O direito tributário sancionatório não possui princípios próprios, de modo que os princípios de direito penal são essenciais à limitação da competência tributária sancionatória e, por conseguinte, à preservação de direitos e garantias fundamentais. Nesse sentido, a professora Regina Helena Costa também defende a aproximação entre o direito administrativo sancionador (no qual é possível incluir o direito tributário sancionador) e o direito penal, considerando as características desses ramos do direito, quais sejam:

⁶⁷ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 277.

Ambos trabalham com o conceito de ato ilícito, que deve apresentar um núcleo comum, ainda que com elementos distintos no campo penal e no administrativo. E, igualmente, ambos aplicam sanções aos particulares, o que exige não apenas definição clara de tais sanções, que devem também encontrar limitações materiais, mas ainda exigem o estabelecimento de diversas garantias processuais para sua aplicação.⁶⁸

Como resultado desse “intercâmbio”, decorrente do caráter sistêmico do ordenamento jurídico, diminui-se a discricionariedade do aplicador das normas tributárias, as quais são carentes de sistematização principiológica no tocante às sanções:

“O Direito Tributário, por sua vez, assim como vários outros ramos do Direito, erige deveres em regras de conduta e sanciona o seu descumprimento. E o caráter sancionador de algumas de suas normas (secundárias), previstas, respectivamente, nas legislações federal, estaduais, municipais ou do Distrito Federal, aplicáveis pelos agentes administrativos, no exercício de suas respectivas competências funcionais, a pessoa físicas ou jurídicas infratoras dos deveres fiscais, não as converte em norma penal, não obstante estarem elas sujeitas à compreensão abrangente, mediante aplicação subsidiária ou suplementar, dos princípios comuns da repressão oriundos do Direito Penal.”⁶⁹

No entanto, é importante ressaltar que essa comunicabilidade entre os princípios de direito penal e o direito tributário sancionatório deve ser realizada com parcimônia, diante das diferenças substanciais, axiológicas e teleológicas, existentes entre esses ramos do direito. Deve-se analisar as peculiaridades e reflexos de cada princípio, antes de aplicá-los genericamente ao direito tributário sancionatório.

Diante do exposto, trataremos nos próximos itens de alguns princípios constitucionais aplicáveis às sanções tributárias, os quais representam efetivas vedações às sanções políticas, conforme será demonstrado nos próximos capítulos.

1.3.2. OS PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO QUE VEDAM AS SANÇÕES POLÍTICAS

Os princípios gerais do direito são aqueles que se aplicam aos diversos ramos do direito e consagram direitos fundamentais dos administrados. Sua aplicação

⁶⁸ COSTA, Regina Helena Lobo da. *Direito Administrativo Sancionador e Direito Penal: a necessidade de desenvolvimento de uma política sancionadora integrada*. In: BLAZECK, Luiz Mauricio Souza; MARZAGÃO, Laerte I. (coord.) *Direito Administrativo Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 112.

⁶⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 192.

ao direito tributário é imperiosa, diante da necessidade de regular o exercício do dever-poder de tributar, exercendo o papel de baliza às restrições impostas à liberdade e à propriedade pela tributação.

No mesmo sentido, em matéria de sanções tributárias, configuram limitação ainda maior às restrições impostas aos direitos fundamentais, barrando o *ius puniendi*, de acordo com a axiologia do sistema.

Passaremos, então, a tratar de alguns princípios gerais do direito aplicáveis ao direito tributário e ao direito tributário sancionatório, para que possamos demonstrar, no próximo capítulo, a violação a esses princípios decorrente da aplicação de sanções políticas.

1.3.2.1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade está previsto no art. 5º, II, da Constituição da República, e configura nota essencial do Estado Democrático de Direito, caracterizado pelo império da lei, mas não qualquer lei: aquela que seja fruto da vontade geral, criada por órgão de representação popular.

No contexto das Constituições que buscavam colocar fim ao absolutismo estatal, surge a necessidade de se evitar um novo absolutismo, decorrente do ilimitado exercício dos direitos e liberdades individuais. Foi, então, que surgiu o poder de política, como forma de disciplinar direitos e liberdades individuais, mediante atuação discricionária, visando preservar o interesse público. Ocorre que essa discricionariedade do poder de polícia também deve ser controlada: eis a importância do princípio da legalidade e seus consectários – finalidade, motivação, proporcionalidade, razoabilidade e devido processo legal -, indispensáveis à subordinação da Administração aos ditames legais. Nesse sentido, afirma Caio Tácito:

“[...] o princípio da legalidade, em seus sucessivos desdobramentos, confere autenticidade ao lema da Revolução Francesa que se traduz na tríplice afirmação dos princípios da liberdade, igualdade e fraternidade. A eles corresponde, como excelentemente documenta Manoel Gonçalves Ferreira Filho (Direitos Humanos Fundamentais, 1995), as três gerações de direitos fundamentais que se sucedem no tempo, os direitos individuais, os direitos sociais e os direitos difusos e coletivos, que marcam as etapas de evolução do constitucionalismo.”⁷⁰

⁷⁰ TÁCITO, Caio. *O Princípio de Legalidade: Ponto e Contraponto*. In.: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. (org.). *Direito Administrativo e Constitucional*. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p. 151

No âmbito tributário, o princípio da legalidade possui contornos mais específicos, diante da “reserva absoluta de lei”, a qual consubstancia a necessidade de a lei fundamentar não apenas a conduta da Administração, mas também o critério de decisão no caso concreto. Trata-se da tipicidade da tributação ou princípio da estrita legalidade, insculpido no art. 150, I, da Constituição. Uma de suas facetas é o princípio do exclusivismo, segundo o qual não são admitidos quaisquer elementos adicionais que não estejam previstos na descrição normativa, limitando-se a atividade da Administração Pública. Em outras palavras, os tipos legais tributários são necessários e suficientes à tributação (art. 114 do CTN), sendo vedada a discricionariedade administrativa.

A tipicidade se refere ao princípio da legalidade materialmente considerado, ao conteúdo da lei, no plano das normas gerais e abstratas. Misabel de Abreu Machado Derzi prefere denominá-lo como “especificidade conceitual normativa”⁷¹ a qual “representa o enrijecimento da legalidade, sua intensificação em favor da segurança.”⁷². Nesse sentido, a autora salienta a importância do tipo para a segurança jurídica e para coibir o arbítrio, destacando sua função de instrumento de transformação ou conservação da estrutura social:

“[...] a experiência histórica demonstra que a exigência de conceituação determinada, especificante e fechada como conteúdo das leis reforça a segurança jurídica, coíbe o arbítrio e é próprio dos regimes liberais. É significativo o fato de que a Alemanha nazista, o regime socialista pós-revolucionário russo e o pós-revolucionário brasileiro, de 1964, tenham se utilizado de conceitos imprecisos, indeterminados, amplos e ambíguos na modelagem dos delitos, em especial, daqueles contrários à segurança nacional. No caso do direito tributário, a lei tornou-se instrumento raro de veiculação das normas, recorrendo-se, ordinária e abusivamente, aos decretos-leis para a criação e regulação dos tributos federais. Tipo e conceito fechado são, como abstrações generalizantes, técnicas jurídicas que podem servir tanto à adaptação e transformação como à conservação da estrutura social subjacente. É a técnica, como quer Bobbio, a serviço de uma ideologia.”⁷³

Nesse sentido, a estrita legalidade impõe limitações ao Estado em sentido amplo, com o objetivo de proteger a liberdade e a propriedade dos administrados em face do poder compressor que advém da competência tributária. Por outro lado,

⁷¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 126.

⁷² *Ibid.*, p. 126.

⁷³ *Ibid.*, p. 148/149.

confere ao administrado um direito subjetivo contra eventual atitude de “agressão” da Administração, consistente na instituição ou aumento de tributos em desacordo com os ditames constitucionais. Sendo assim, possui uma função proibitiva, garantidora de uma função permissiva, que se refere à liberdade dos administrados⁷⁴.

Esses contornos específicos do princípio da legalidade no âmbito tributário, denominados de “estrita legalidade” ou “tipicidade tributária”, também vigoram no direito penal (art. 5º, XXXIX, da CR). Portanto, nesses ramos didaticamente autônomos do direito não há margem de liberdade ao administrador, uma vez que “a preservação dos direitos individuais, como no mais de quaisquer garantias, importa, inafastavelmente, limitar o campo de atuação dos entes político-constitucionais.”⁷⁵. Com isso, garante-se segurança jurídica, tanto material, como processualmente, no âmbito do direito tributário e do direito penal.

Diante dessas premissas, é possível afirmar que as sanções políticas (cuja carga semântica será delimitada no próximo capítulo) representam violação ao princípio da legalidade. Isso porque caracterizam atuação discricionária da Administração Pública, em desacordo com a legalidade estrita, que vigora no direito tributário e no direito tributário sancionatório. Ainda quando previstas em lei, as sanções políticas não se compatibilizam com as normas jurídicas que protegem os administrados dos excessos estatais, motivo pelo qual representam violação à legalidade.

1.3.2.2. PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

O princípio do devido processo legal, prescrito no artigo 5º, LIV e LV da Constituição da República, possui duas dimensões: adjetiva ou formal e substantiva ou material.

O devido processo legal adjetivo ou formal está previsto no inciso LV supracitado. Representa a valorização de determinadas formas processuais ou procedimentais que garantem direitos fundamentais dos administrados. Significa, portanto, a dimensão garantista do direito processual, de modo a limitar o poder

⁷⁴ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17/34.

⁷⁵ BARRETO, Aires. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1986, p. 98.

estatal. Sendo assim, implica diversos direitos, dentre os quais merece destaque o direito ao contraditório e à ampla defesa, que asseguram o direito de defesa e informação antes de ser aplicada qualquer restrição aos direitos e garantias dos administrados. Relaciona-se com o ato jurídico processual, mas também com a atividade do julgador, que deverá apreciar todos os elementos trazidos pelas partes, proferindo decisão fundamentada em dispositivos pertencentes ao ordenamento.

No tocante a sua dimensão substantiva ou material, prevista no inciso LIV, refere-se a todos os direitos fundamentais garantidos aos administrados, os quais decorrem do próprio Estado de Direito. Configura cláusula aberta e carregada de valores, cujo conteúdo não pode ser restringido, pois abarca estruturas dinâmicas, que se atualizam com o desenvolvimento da sociedade. Representa a busca por justiça, proporcionalidade, limitações e condicionantes ao Estado em sentido amplo. Por conseguinte, fornece bases para outros princípios constitucionais, tais como o da proporcionalidade e o da razoabilidade, dos quais trataremos mais adiante.

Nesse contexto, é possível afirmar que se trata da base dos direitos fundamentais, responsável por conter eventuais arbitrariedades dos Poderes Públicos, conforme explica Fábio Medina Osório:

O devido processo é uma cláusula fonte de direitos individuais, difusos e coletivos, com enorme elasticidade. Sua ambiguidade semântica permitiu à jurisprudência o reconhecimento de direitos não escritos, nem previamente delimitados em precedentes judiciais. Importante notar que o devido processo legal acabou servindo de instrumento para a reconfiguração do pacto federativo, eis que os Estados federados submetem suas próprias legislações ao teste do devido processo. E um dos vetores mais importantes – pode-se dizer a base da cláusula constitucional em análise – é a busca de interdição à arbitrariedade dos Poderes Públicos.⁷⁶

Diante disso, nota-se que as sanções políticas violam o devido processo legal em sua acepção formal e substancial. Violam o devido processo legal adjetivo, na medida em que atingem as garantias processuais, notadamente o contraditório e a ampla defesa. Por outro lado, violam o devido processo legal substantivo, por afrontarem a proporcionalidade, diante da inexistência de adequação (não há equilíbrio entre meios e fins), necessidade (há outras medidas menos gravosas) e

⁷⁶ OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 201.

proporcionalidade em sentido estrito (os prejuízos são maiores que as vantagens dela oriundos).

Passaremos, então, a tratar de consectários desse princípio que importam à aferição da inconstitucionalidade das sanções políticas: o princípio da proporcionalidade e o princípio da razoabilidade.

1.3.2.3. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

O princípio da proporcionalidade visa garantir que a Administração Pública não realize atos com excessos, atuando sempre dentro dos limites da lei. Trata-se de consectário do devido processo legal, em sua feição subjetiva, além de ser decorrência do Estado Democrático de Direito, na medida em que restringe a potestade repressora do Estado. Tal princípio não está previsto expressamente na Constituição, mas é decorrência de enunciados constitucionais, como o que prevê o Estado Democrático de Direito (art. 1º e art. 6º da CR).

A proporcionalidade pode ser aferida mediante a análise de três elementos, quais sejam, a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito.

A adequação corresponde à relação entre meio e fim, à compatibilidade entre os mecanismos adotados e o fim almejado. Se os meios não se mostrarem aptos a promoverem a finalidade, não haverá adequação na norma. Refere-se, portanto, ao exame da causalidade.

A necessidade, por sua vez, diz respeito ao meio menos oneroso para se atingir determinada finalidade. A medida será tida como necessária quando não houver outra menos gravosa apta a atingir com a mesma eficácia a finalidade almejada pela norma. Trata-se da ponderação entre meio menos oneroso e meio eficaz para garantir o resultado. Para que seja necessária, portanto, a medida deve ser adequada; ao revés, a medida pode ser adequada, mas não ser necessária, quando houver outra menos gravosa capaz de atingir a mesma finalidade.

Por fim, o último elemento do princípio da proporcionalidade é a chamada proporcionalidade em sentido estrito, pertinência, conformidade, razoabilidade ou justa medida. Intimamente relacionada com os elementos supracitados, a proporcionalidade em sentido estrito corresponde ao equilíbrio entre os direitos

restringidos e os benefícios alcançados pela aplicação da norma. Se a norma trazer mais limitações a direitos e garantias do que benefícios, será desproporcional. Deve haver um equilíbrio entre ônus e bônus decorrentes da aplicação normativa para que seja proporcional.

Nota-se que os três elementos mencionados são logicamente conectados: a necessidade pressupõe o exame da adequação e a proporcionalidade em sentido estrito pressupõe o exame da necessidade e da adequação. Não é preciso, contudo, que se percorra esses três elementos, havendo situações em que a análise de apenas um deles se mostra suficiente para aferir a proporcionalidade ou desproporcionalidade de determinada norma.

No âmbito direito sancionatório, dificilmente o exame da adequação será suficiente, uma vez que a finalidade das sanções é reprimir a conduta ilícita e prevenir a adoção de outras condutas ilícitas. Por conseguinte, toda e qualquer sanção aplicada terá relação com a finalidade almejada, independentemente da intensidade da medida. O exame dos elementos da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito são, portanto, mais úteis do ponto de vista do direito sancionatório.

As sanções políticas, objeto do presente estudo, podem ser tidas como adequadas, diante da inegável força que possuem no sentido de compelir o contribuinte ao pagamento de tributo. Contudo, a violação aos direitos à liberdade e à propriedade, deve ser levada em consideração, examinando-se a necessidade e proporcionalidade em sentido estrito dessas medidas. Por outro lado, pode-se entender que serão sempre inadequadas, se consideradas as dificuldades impostas ao adimplemento do crédito tributário exigido, conforme explica Paulo Roberto Coimbra Silva:

[...] ao imporem restrições diversas ao desempenho das atividades regulares do particular, suposto infrator, em nada contribuem para a regularização de sua situação fiscal, mas, ao contrário, tendem a dificultá-la, tornando o caminho rumo ao ajustamento de sua conduta perante o fisco tormentoso e, por vezes, inviável – a exemplo daquelas empresa que têm suas receitas decorrentes da contratação com o setor público, que, sem certidões negativas, ficam impedidas de participar de licitações públicas e, até, de receberem suas faturas referentes a serviços já prestados ou mercadorias já entregues. Flagrante o despautério!⁷⁷

⁷⁷ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 311.

Quanto à necessidade, as sanções políticas também não atendem a esse pressuposto, diante da existência de meios menos gravosos que se prestem ao fim almejado, tal como a ação de Execução Fiscal. Outrossim, não atende à proporcionalidade em sentido estrito, uma vez que as restrições aos direitos dos administrados não se justificam pelo interesse público secundário perseguido.

É imperioso ter em mente que a aplicação de uma sanção para reprimir um ilícito não pode representar o cometimento de outro ilícito, consistentes na violação de direito e garantias dos administrados de maneira arbitrária. A proporcionalidade da sanção aplicada é o que lhe garante legitimidade; caso contrário, será medida ilegítima, que atenta contra o Estado de Direito. Nesse sentido, a sanção deve medir o dano causado à sociedade, inclusive para que cumpra sua função preventiva, conforme explica com clareza Cesare Beccaria: “[...] se dois crimes [...] recebem o mesmo castigo, o homem inclinado ao crime, não tendo que temer uma pena maior para o crime mais monstruoso, decidir-se-á mais facilmente pelo delito que seja mais vantajoso.”⁷⁸.

Ainda, cabe mencionar que os destinatários do princípio da proporcionalidade são: (i) o legislador, que deve se atentar à proporcionalidade das consequências impostas aos fatos descritos nos antecedentes normativos; (ii) o aplicador da lei, em instância administrativa ou judicial, notadamente quando do exercício do poder de política ou das potestades sancionatórias; (iii) os órgãos competentes pelo controle de legalidade e constitucionalidade das atividades administrativas, no âmbito da Administração Pública ou do Poder Judiciário, quando provocados; e, por fim, (iv) todos os administrados, que detêm a garantia constitucional da proporcionalidade no exercício de atos que restrinjam ou limitem seus direitos e liberdades⁷⁹.

Sobre a garantia constitucional aos administrados, consagrada pelo princípio da proporcionalidade, afirma Helenilson Cunha Pontes que “talvez represente a mais solene garantia constitucional de concretização dos direitos

⁷⁸ BECCARIA, Cesare. *Dos Delitos e das Penas*, p. 86. (Apud. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 306).

⁷⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 308.

individuais, ao limitar e nortear a atuação estatal em todos os seus níveis, sobretudo no que tange à disciplina de direitos relativos à liberdade e propriedade”⁸⁰.

Sendo assim, deve-se atentar à proporcionalidade das medidas sancionatórias impostas, para que a tutela a um bem jurídico não signifique a violação de outro bem jurídico. O princípio da legalidade deve ser interpretado com parcimônia, uma vez que a proporcionalidade “no tiene por objetivo el empleo de la letra fría de la ley, sino su proporcionalidad com los hechos concretos. El aplicador de la norma debe usarla de modo cuerdo y tomar em cuenta la situación específica de cada contribuyente”⁸¹.

Para que a proporcionalidade se realize, portanto, devem ser analisadas as peculiaridades do caso concreto. Nesse sentido, relaciona-se ao princípio da individualização da pena (art. 5º, XLVI, da CR), do qual trataremos em breve. Para atingir esse desiderato, o legislador deve fixar uma gradação legal da pena, de modo que a autoridade administrativa e a autoridade judiciária possam definir a sanção aplicável ao caso concreto, concretizando a proporcionalidade e a individualização da pena⁸².

Por fim, cumpre mencionar que não há consenso sobre a existência de distinção entre os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Há autores que os identificam e outros que os tratam como princípios distintos⁸³. No presente trabalho, trataremos esses princípios separadamente, como forma de identificar os vícios presentes nas sanções políticas. Passaremos, então, ao exame do princípio da razoabilidade.

⁸⁰ PONTES, Helenilson Cunha. *Direito Tributário Sancionador e o Princípio da Proporcionalidade*. In.: CARVALHO, Cristiano e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Temas de Direito Público – Aspectos Constitucionais, Administrativos e Tributários*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 241.

⁸¹ LINS, Robson Maia. *La Mora en el Derecho Tributario*. Lima: Editora y Librería Jurídica Grijley; São Paulo: Noeses, 2018, p. 120.

⁸² Sobre a necessidade de gradação das sanções tributárias, é importante mencionar o entendimento do professor Robson Maia Lins, no sentido de que deveria ser introduzido um dispositivo que fixasse parâmetros para a gradação das sanções: “O que nós precisávamos, professor Renato, era que os penalistas, que propuseram o anteprojeto do Código Penal, lá atrás, em 40, que nós tomássemos emprestadas as lições do art. 59 do Código Penal, na parte da dosimetria da pena, e introduzíssemos no Direito Tributário, na parte sancionatória, um dispositivo que fixasse parâmetros, para que, de conduta em conduta – e, aí, vocês tem a fundamentação, a beleza da fundamentação, da exigência da fundamentação fiscal, para subir a alíquota da sanção, de 10 para 20, de 20 para 30, de 30 para 40 e assim por diante – e você pudesse, contribuinte, infirmar, pela teoria das provas, aquilo que foi imputado.” (LINS, Robson Maia. *Sanções Tributárias – Dosimetria – Discricionariedade ou Vinculação*. In.: Revista de Direito Tributário nº 119, 2013, p. 229/230).

⁸³ LINS, Robson Maia. *La Mora en el Derecho Tributario*. Lima: Editora y Librería Jurídica Grijley. São Paulo: Noeses, 2018, p. 114/117.

1.3.2.4. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE

Trata-se de princípio voltado ao controle da legitimidade, também chamada de legalidade substancial, do exercício das competências administrativas, objetivando a preservação do interesse público.

Assim como o princípio da proporcionalidade, o princípio da razoabilidade também é corolário do devido processo legal e objetiva impedir o cometimento de arbitrariedades pelos agentes públicos. Contudo, conforme os ensinamentos de José Roberto Pimenta Oliveira, a abrangência semântica desse princípio deve ser limitada, entendendo-se como razoabilidade o controle de legitimidade tão somente da justificação externa da produção jurídico administrativa, sob pena de tornar-se conceito aberto, no qual podem ser alocadas quaisquer ilegalidades cometidas na produção administrativa. Diante disso, o autor rejeita a utilização do princípio para denominar a vedação geral da arbitrariedade, a exigência genérica de justiça, bom senso e sensatez, a adoção do termo como *standard* jurídico (modelo de conduta) e como imposição de racionalidade⁸⁴.

Considerando-se que seu conteúdo e alcance não estão previstos no texto do direito positivo, há uma pequena área de convergência nas elaborações acerca desse princípio, sendo valiosas as lições de José Roberto Pimenta Oliveira:

[...] o princípio da razoabilidade, para justificar sua existência positiva como elemento capital do mecanismo de controle da forma como a Administração atua, deve ter seu núcleo semântico colhido no mandamento de correta ponderação axiológica na implementação concreta do interesse público gizado na regra de competência, por imposição da normatividade constitucional desenhada no Texto de 1988. [...] A razoabilidade interfere, pois, diretamente na forma como a Administração dimensiona e realiza a medida concreta de interesse público capaz de justificar o exercício das atribuições ou prerrogativas funcionais. Está agregada ao núcleo da discricionariedade existente no plano normativo, servindo de parâmetro positivo ou negativo da apreciação comparativa que implica o exercício de qualquer esfera de autonomia decisória outorgada aos agentes administrativos. Sua função é por um limite axiológico ao juízo discricionário do Administrador, o qual a norma jurídica autoriza e ao qual recorre como meio necessário para obter a ótima concretização do interesse público, dentro das circunstâncias concretas enfrentadas pela autoridade.⁸⁵

⁸⁴ OLIVEIRA, José Roberto Pimenta. *Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade como Normas Conformadoras e Limitadoras da Atuação da Administração Pública*. In.: DALLARI, Adilson Abreu; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) *Tratado de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 222.

⁸⁵ OLIVEIRA, José Roberto Pimenta. *Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade no Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 182-183.

Percebe-se que o princípio da razoabilidade visa proteger os direitos individuais e coletivos, característicos do Estado Social e Democrático de Direito, restringindo o grau de discricionariedade dos poderes legislativo, executivo e judicial. Sendo assim, Weida Zancaner explica a abrangência desse princípio:

[...] a razoabilidade não se restringe apenas à mera análise para conferir se um ato, uma lei ou uma sentença foram editados, ou não, de forma coerente com as normas que os presidiram. O princípio da razoabilidade compreende, além da análise da coerência dos atos jurídicos, a verificação de se esses atos foram ou não editados com reverência a todos os princípios e normas componentes do sistema jurídico a que pertencem, isto é, se esses atos obedecem ao esquema de prioridades adotado pelo próprio sistema.⁸⁶

Nesse contexto, nota-se que a razoabilidade possui duas dimensões: ponderação do procedimento mais adequado, do método de aplicação da lei que mais respeite os princípios, valores, direitos e bens em conflito (projeção formal) e ponderação do conteúdo mais adequado, que mais privilegie os valores e bens mais caros ao ordenamento jurídico (projeção material).

Diferentemente do que ocorre com a proporcionalidade, a razoabilidade não precisa ser aferida mediante a comparação entre dois ou mais referenciais, entre meio e fim. Trata-se de princípio que funciona como critério de inteligência do direito, auxiliando na compreensão do sistema jurídico (estática do direito) e auxiliando na aplicação do direito, de modo a preservar o Estado Social e Democrático de Direito (dinâmica do direito).

Trataremos, então, do princípio da segurança jurídica, correlato ao devido processo legal, à proporcionalidade e à razoabilidade, encerrando os princípios gerais do direito que vedam a utilização das sanções políticas, por coibirem o arbítrio estatal em prol dos direitos fundamentais dos administrados.

1.3.2.5. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

O princípio da segurança jurídica configura princípio de elevada hierarquia no ordenamento jurídico pátrio, o qual depende da aplicação de outros princípios para ser efetivado, é dizer, caracteriza valor que se realiza mediante outros valores.

⁸⁶ ZANCANER, Weida. *Razoabilidade e Moralidade: Princípios Concretizadores do Perfil Constitucional do Estado Social e Democrático de Direito*. In.: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. (org.). *Direito Administrativo e Constitucional*. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p. 624.

Dentre os princípios que garantem efetividade à segurança jurídica, destacam-se o princípio da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade e da universalidade de jurisdição.

Não está previsto de maneira expressa na Constituição da República, de modo que decorre do contexto do sistema jurídico pátrio. Isso não significa, no entanto, que não tenha conteúdo prescritivo. Muito pelo contrário, trata-se de norma que exerce influência sobre todas as demais normas do ordenamento, funcionando com vetor que orienta a atividade do jurista.

Possui duas dimensões, projetando-se sobre o passado – princípio da irretroatividade – e também sobre o futuro, mediante a aplicação de diversos princípios.

Ainda, a segurança jurídica está intimamente relacionada ao princípio da certeza do direito, o qual exige a previsão específica da conduta prescrita pelo direito como obrigatória, proibida ou permitida, bem como que o administrado possa conhecer com antecedência a conduta que lhe é exigida, conforme explana o professor Paulo de Barros Carvalho:

O sobreprincípio da certeza do direito experimenta uma dualidade de sentido que não pode ser ignorada: (i) exprime a circunstância de que o comando jurídico, atuando numa das três modalidades do deontico (proibido, permitido e obrigatório), requer, com assomos de necessidade absoluta, que a conduta regrada esteja rigorosamente específica [...]; ii) ao mesmo tempo, certeza do direito significa previsibilidade, isto é, o administrado tem o direito de saber, com antecedência, qual o conteúdo e alcance dos preceitos que lhe serão imputados, para que possa programar-se, tomando iniciativas e dirigindo suas atividades consoante a orientação que lhe advenha da legislação vigente. É aquilo que alguns preferem chamar de 'princípio da não surpresa'.⁸⁷

Nota-se que o princípio da segurança jurídica é ínsito à própria noção de direito, enquanto sistema voltado a assegurar a vida social. Está previsto, inclusive, no Preâmbulo da Constituição, caracterizando valor supremo que inspira a aplicação de todas as normas do sistema.

A relevância ímpar desse princípio é reconhecida por diversos autores, dentre eles, Heleno Tavares Torres, que lhe denomina “princípio-síntese” ou

⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 291.

“princípio-garantia”⁸⁸ e Paulo de Barros Carvalho, que lhe denomina “sobreprincípio”⁸⁹.

Configura uma das manifestações do Estado Democrático de Direito, previsto no art. 1º da CR, na medida em que veda medidas legislativas, judiciais ou administrativas que frustrem a confiança depositada no Poder Público. É dizer, reflete o exercício do poder estatal submetido ao direito. Com isso, garante certeza, estabilidade, previsibilidade e determinação, evitando que o arbítrio vigore nas relações entre Administração e Administrados, entre Estado e particulares.

Diante do exposto, passaremos a tratar de alguns princípios e garantias fundamentais que, somados, constroem o princípio da segurança jurídica, quais sejam:

- a) Princípio da Proteção à Confiança: permite o planejamento dos administrados com base na lei em vigor, garantindo que não serão surpreendidos por atos arbitrários.
- b) Princípio da Legalidade Tributária e, mais especificamente, Tipicidade Fechada (art. 150, I, da CR): já mencionado no item 1.3.2.1.
- c) Princípio da Igualdade (art. 5º, I, da CR): a lei deve ser aplicada igualmente a todos os administrados.
- d) Princípio da Boa-Fé Objetiva: dever de agir com lealdade, consideração e lisura nas relações intersubjetivas, inclusive as que incluem o Estado. Não se confunde com a boa-fé subjetiva, que envolve o estado psicológico, a convicção íntima de estar agindo em conformidade com o direito.
- e) Princípio da Moralidade (art. 37, *caput*, da CR): impede comportamentos desleais do Estado frente aos administrados e, como consequência, impede que os administrados tenham frustradas suas expectativas jurídicas.
- f) Princípio da Inafastabilidade da Jurisdição (art. 5º, XXXV, da CR): garante o livre acesso ao poder judiciário por parte dos contribuintes. Relaciona-se, ainda, ao direito à citação regular, ao contraditório, ao juiz natural e ao devido processo legal.

⁸⁸ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica – Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 177-297.

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 285/288.

- g) Princípio da Ampla Defesa (art. 5º, LV, da CR): norma constitucional de eficácia plena, é dizer, não depende de normas inferiores para ser aplicada; direito subjetivo de defesa, que constitui cláusula pétrea. Relaciona-se com a necessidade de motivação do ato administrativo de lançamento ou de lavratura do auto de infração, possibilitando o exercício do direito de defesa – fundamentos de fato e de direito.
- h) Princípio Celeridade Processual ou Razoável Duração do Processo (art. 5º, LXXVIII da CR).

Depreende-se que o princípio da segurança jurídica abarca diversos outros princípios do sistema constitucional pátrio, os quais garantem direitos fundamentais.

Nessa senda, a sanção política representa violação à segurança jurídica sob diversos ângulos, já que corresponde a arbitrariedades realizadas pela Administração Pública, em afronta ao devido processo legal, ampla defesa, contraditório, proporcionalidade, entre outros princípios, conforme será tratado no próximo capítulo.

1.3.3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS PENAIS QUE VEDAM AS SANÇÕES POLÍTICAS

Conforme mencionado no item 1.3.1.1., os ilícitos fiscais e os ilícitos penais, apesar de possuírem características bem distintas, aproximam-se do ponto de vista teleológico e ontológico⁹⁰, motivo pelo qual os princípios de direito penal são aplicáveis ao direito tributário sancionatório.

Considerando-se que o direito penal prevê a aplicação das penalidades mais graves presentes no ordenamento jurídico, os princípios de direito penal refletem garantias fundamentais, visando proteger os administrados do arbítrio estatal. Assim, diante da carência de disposições específicas do direito tributário sancionatório acerca do *ius puniendi* estatal, aplicam-se os princípios de direito penal, uma vez que o ordenamento jurídico possui caráter sistêmico. Além disso, os princípios aplicáveis ao

⁹⁰ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 100.

direito penal compõem os chamados “princípios gerais da repressão”⁹¹, motivo pelo qual é possível afirmar que o direito penal configura direito de sobreposição.

Passaremos a tratar de alguns deles, os quais representam vedações às sanções políticas.

1.3.3.1. PRINCÍPIO DA INDIVIDUALIZAÇÃO DA PENA

Previsto no art. 5º, XLVI, da Constituição da República, esse princípio é mais desenvolvido no âmbito do direito penal. Seu conteúdo semântico diz respeito a aplicação da pena em conformidade com a conduta praticada pelo agente transgressor. Preceitua que a pena não deve ser padronizada, mas sim deve ser apurada de acordo com as circunstâncias do caso concreto.

Apesar de ser mais estudado no âmbito do direito penal, o princípio da individualização da pena se aplica a toda relação de natureza sancionatória, não se restringindo aos vínculos de natureza penal.

Deve-se ter em mente que não há na norma sancionatória tributária a estrita correspondência entre a sanção imposta (consequente) e o ilícito previsto no antecedente da norma. O *quantum* da penalidade imposta deve guardar relação com a gravidade da conduta. Ocorre que o antecedente normativo não traz de maneira objetiva qual é a gravidade da conduta tida como ilícita. Nesse sentido, a equidade é primordial à fixação da sanção tributária, significando a pertinência entre o gravame imposto e as especificidades do caso concreto, sempre que possível em consonância com critérios fixados pelo ordenamento jurídico. Quanto mais delimitados forem os critérios pelo legislador, menor será o campo de aplicação da equidade e, por conseguinte, menor será o grau de subjetividade exigido⁹².

O princípio da individualização da pena se relaciona intimamente com a legalidade (art. 5º, XXXIX da CR), uma vez que a pena aplicada – ou sanção imposta – deve estar prevista em lei, não havendo espaço para o arbítrio do Estado. A

⁹¹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 273.

⁹² Diferentemente do que ocorre no âmbito do direito tributário, em relação ao qual a utilização da equidade é exceção e não pode resultar na dispensa do pagamento de tributo (art. 108, IV e §2º do CTN). Isso porque no que concerne às obrigações tributárias, é mais fácil apurar o *quantum* devido, que deve guardar estrita relação com o fato eleito pelo legislador.

individualização, que corresponde à aplicação da pena ou sanção de acordo com as circunstâncias do caso concreto, deve ser feita dentro da moldura imposta pela legislação e não de maneira discricionária.

Esse princípio relaciona-se, ainda, com a isonomia (art. 5º, *caput*, da CR), de modo que a aplicação da pena ou sanção deve ser feita de maneira a garantir tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais, na medida de suas desigualdades. Para que a isonomia seja observada, o *quantum* da sanção aplicada deve ser fixado de acordo com a gravidade do ilícito cometido ou com as circunstâncias que caracterizaram o ilícito.

Por fim, a individualização da pena relaciona-se com a proporcionalidade: aos ilícitos de maior importância – conforme os valores eleitos pelo ordenamento jurídico – devem ser aplicadas sanções mais severas; aos ilícitos de menor importância, devem ser aplicadas sanções mais brandas⁹³.

Contudo, apesar de estar intimamente relacionado com os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, expostos no item anterior, o princípio da individualização da pena vai além, não prevendo apenas a adequação, necessidade e equilíbrio entre direitos restringidos e benefícios alcançados (proporcionalidade em sentido estrito). Trata-se de verificar as circunstâncias individuais do caso concreto, as peculiaridades de cada situação, evitando-se a padronização da pena.

Mencione-se, ainda, que a individualização da pena na esfera do direito penal está conectada também com a responsabilidade pessoal e a culpabilidade, conforme art. 5º, XLV, da CR, segundo o qual “*a pena não passará da pessoa do delincente*”. Contudo, essa regra não se aplica ao direito tributário, em relação ao qual vigora a responsabilidade objetiva em matéria de sanção (art. 136 do CTN).

Em suma, o princípio da individualização da pena também deve ser considerado quando da aplicação de sanções tributárias, de modo a garantir que a sanção imposta reflita as peculiaridades do caso concreto e não seja aplicada de forma mecânica, padronizada, garantindo a preservação dos direitos fundamentais do sancionado. Caso contrário, o *ius puniendi* estatal poderá ensejar o cometimento de arbitrariedades, como ocorre com as sanções políticas impostas de maneira genérica

⁹³ NUCCI, Guilherme de Souza. *Individualização da Pena*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 31/47.

a todos os administrados, de modo a restringir direitos constitucionais, notadamente o livre exercício da atividade econômica, conforme trataremos no próximo capítulo.

1.3.3.2. PRINCÍPIO DA PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA

O princípio da presunção de inocência está previsto no art. 5º, LVII, da CR e consagra uma garantia processual penal contra o arbítrio estatal. Representa princípio basilar do Estado de Direito, na medida em que incumbe à acusação o ônus de provar o cometimento do ilícito e a culpabilidade. Relaciona-se, portanto, a diversos outros princípios, os quais consagram efetivos direitos fundamentais dos administrados, tais como o princípio do *in dubio pro reo* e o devido processo legal, por estabelecer o procedimento de apuração do ilícito.

Está intimamente ligado ao ônus da prova da acusação, uma vez que a presunção de inocência é relativa (*iures tantum*) e somente pode ser infirmada diante da apresentação de provas da conduta reprovada. Nesse sentido, afirma Daniel E. Maljar que “[...] la existencia de un acervo probatorio suficiente, cuyas piezas particulares han de ser obtenidas sin el deterioro de los derechos fundamentales del inculpado, es la idea básica para salvaguardar esa presunción constitucional.”⁹⁴.

Na visão de Paulo Roberto Coimbra Silva, tal princípio caracteriza uma presunção jurídica, afastando-se de uma atitude natural:

[...] consiste numa técnica de aceitar-se por verdadeiro um determinado fato, para efeitos jurídicos, ainda que contrariamente à realidade ou às convicções apriorísticas do julgador. [...] resulta de um esforço exigido por uma determinação de dominar e superar aparências, como forma de superar impressões e preconceitos iniciais e afastar quaisquer prejulgamentos.⁹⁵

Como forma de limitar a potestade punitiva do Estado, esse princípio deve ser aplicado também ao direito tributário sancionatório, com as devidas particularidades de cada ramo do direito. No direito tributário, por exemplo, basta que a Administração Pública comprove a ocorrência dos elementos objetivos da infração (como a materialidade da conduta, autoria, resultado), sendo desnecessária a

⁹⁴ MALJAR, Daneil E. *El Derecho Administrativo Sancionador*. Buenos Aires: Ad Hoc, 2004, p. 143.

⁹⁵ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 341.

demonstração de elementos subjetivos (culpa ou dolo) para a imposição de sanções tributárias.

Ainda, cabe mencionar que a presunção de inocência representa a mitigação da presunção de validade dos atos administrativos quando o ato repressivo estiver desacompanhado das provas da materialidade da infração. É dizer, o ato administrativo de imposição da penalidade, se desacompanhado de provas objetivas da infração, padece de vício de nulidade, diante da necessária mitigação de sua presunção de validade em nome do direito fundamental do administrado de ser considerado inocente até que seja provado o contrário.

Nesse sentido, as sanções políticas impostas unilateralmente para constranger ao pagamento de tributo e penalidade são nitidamente inconstitucionais, por representarem violação à presunção de inocência, na medida em que, em diversas situações, não são embasadas em quaisquer elementos de prova da materialidade da infração.

Passaremos, então, a tratar de mais um princípio de direito penal aplicável ao direito tributário sancionatório, que representa vedação às sanções políticas.

1.3.3.3. PRINCÍPIO DO *IN DUBIO PRO REO*

O princípio *do in dubio pro reo* estabelece que a interpretação do texto de lei deve ser restritiva da punibilidade. Significa dizer, diante de duas interpretações possíveis, deve prevalecer a mais restritiva, aquela que favoreça o réu. Trata-se de princípio atrelado à presunção de inocência e que decorre do valor atribuído à liberdade pelo ordenamento jurídico (*in dubio pro libertate*).

No entanto, esse princípio não é absoluto, de modo que a interpretação restritiva da punibilidade não pode significar a violação à interpretação sistemática, conforme explicam Eugenio Raúl Zaffaroni e José Henrique Pierangeli:

Não obstante, esse princípio não tem um valor absoluto, porque bem pode ocorrer que o sistema entre em choque com a expressão entendida em seu sentido restrito, e se harmonize com seu sentido amplo, o que, em tal caso, poderemos fazê-lo, porque tem caráter absoluto o princípio da razoabilidade da ordem jurídica, que é o próprio pressuposto de nossa atividade científica. Em síntese: entendemos que o princípio *do in dubio pro reo* nos indica a atitude que necessariamente devemos adotar para entender uma expressão

legal que tem sentido duplo ou múltiplo, mas pode ser descartado ante a contradição da lei assim entendida com o resto do sistema.⁹⁶

Diferentemente do princípio da presunção de inocência, que se relaciona com a necessidade de comprovação da ocorrência da conduta reprimida pelo ordenamento jurídico, o princípio do *in dubio pro reo* se refere à valoração das provas: quando haja dúvida sobre a configuração da conduta ilícita, a sanção não deve ser aplicada. Nesse sentido, esclarece Daniel E. Maljar:

Desde la perspectiva constitucional, la diferenciación entre la presunción de inocencia y la regla in dubio pro reo resulta necesaria em la medida em que la presunción de inocencia ha sido configurada por el art. 24.2, C.E. como garantía procesal del imputado y derecho fundamental del ciudadano protegible em la vía de amparo, lo que no ocurre propiamente con la regla in dubio pro reo, condición o exigencia “subjetiva” del convencimiento del órgano judicial em la valoración de la prueba inculpatória existente aportada al proceso.⁹⁷

No âmbito do direito tributário sancionatório, o *in dubio pro reo* ou *pro contribuinte* não possui o mesmo alcance de que é dotado no direito penal, encontrando previsão no art. 112 do CTN, o qual prevê que “a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade, ou punibilidade e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”.

De qualquer modo, o *in dubio pro contribuinte* representa notória vedação às sanções políticas, que caracterizam medidas restritivas de direitos impostas diante do inadimplemento de crédito tributário, antes de ser oportunizada a defesa pelo contribuinte, conforme trataremos nos próximos capítulos.

Diante das premissas fixadas acerca das sanções tributárias e do sistema constitucional tributário, passaremos a tratar das sanções políticas, demonstrando as inconstitucionalidades de que padecem e sua veemente vedação pelo Supremo Tribunal Federal.

⁹⁶ ZAFFARONI, Eugenio Raúl e PIERANGELI, José Henrique. *Manual de Direito Penal Brasileiro – vol. 1 – parte geral*. 9ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 160.

⁹⁷ MALJAR, Daneil E. *El Derecho Administrativo Sancionador*. Buenos Aires: Ad Hoc, 2004, p. 158.

CAPÍTULO 04 – DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE SANÇÃO POLÍTICA: ANÁLISE SEMÂNTICO-PRAGMÁTICA

1. POSSÍVEIS SIGNIFICAÇÕES ATRIBUÍDAS AO TERMO “SANÇÃO POLÍTICA”

Estabelecidas as premissas fixadas nos capítulos anteriores, relativas à teoria da norma jurídica, às sanções tributárias e aos elementos do sistema constitucional necessários à compreensão do direito tributário sancionatório, torna-se possível analisar a figura da sanção política. Nesse capítulo, iremos investigá-la sob a perspectiva semântico-pragmática e, no próximo capítulo, faremos uma análise sintático-pragmática do assunto. Utilizaremos o método analítico-hermenêutico de estudo, buscando estabelecer os contornos da noção de sanção política, cuja carga semântica foi se desgastando ao longo dos anos.

O termo “sanção política” foi construído pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal há algum tempo, não havendo previsão legal sobre o assunto. Ocorre que a Corte Suprema não fixou contornos bem delimitados, de modo que sua significação foi desgastada pelo uso da expressão para designar diversas situações. Assim, trataremos da origem do termo “sanção política”, buscando sistematizar os critérios eleitos pela Corte para identificá-las. Em seguida, abordaremos os diversos conteúdos semânticos atribuídos pelos estudiosos do direito. Com isso, buscamos delimitar a significação atribuída pelos intérpretes, tanto autênticos (magistrados), como não autênticos (cientistas do direito), mediante análise de casos concretos.

1.1. JURISPRUDÊNCIA DO STF: NOÇÃO DE “SANÇÃO POLÍTICA” SOB A ÓTICA DA CORTE CONSTITUCIONAL

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal começou a utilizar a expressão “sanção política” para designar sanções legítimas, aplicadas de maneira discricionária pela Administração Pública para compelir o contribuinte ao pagamento do crédito tributário. A Corte admitia a imposição dessas “sanções”, conforme se depreende do julgamento do RE nº 33.523⁹⁸, no qual foi reconhecida a

⁹⁸ RE 33523, Relator(a): Min. CÂNDIDO MOTTA, Primeira Turma, julgado em 25/07/1957, DJ 19-09-1957. No mesmo sentido: RE 36791, Relator(a): Min. NELSON HUNGRIA, Primeira Turma, julgado em 05/05/1958, DJ 05-07-1958.

constitucionalidade do art. 1º, do Decreto-lei nº 5 de 1937⁹⁹, ocasião em que o min. Sampaio Costa afirma que:

É uma maneira política de execução do fisco. Sempre foi autorizada. O exercício do comércio como o exercício de qualquer profissão está adstrito a determinadas regras estabelecidas na lei e esta pode estabelecer essa regra. Para se pegar daquilo que a parte não faz, a administração exerce, em quase todos os países, esse tipo de execução compulsória, execução política, chamada prévia – obrigar o indivíduo, mediante sanções indiretas, a pagar imediatamente o débito.¹⁰⁰

Com isso, o Supremo autorizava a aplicações de sanções independentemente de autorização legal e antes de ser oportunizada a defesa pelo contribuinte contra o crédito exigido. Nesse sentido, Ruy Barbosa Nogueira criticou a atuação do STF, por entender que tais sanções configuravam resquícios da ditadura:

Parece que dispondo o fisco do privilégio da execução fiscal, que desde logo se inicia pela penhora dos bens do devedor, as chamadas sanções políticas não passam de resquícios ditatoriais, que deveriam desaparecer de nossa legislação, pois, no Estado de Direito Democrático não nos parece que seja justo a administração fazer uma verdadeira execução de dívida por suas próprias mãos e, nesse caso, ela efetivamente a faz, pois não convoca o Poder Judiciário e muitas vezes corresponde “mutatis mutandis” a verdadeira pena de morte, ou seja, ruína econômica de empresas, antes do julgamento pelo Poder Judiciário.¹⁰¹

Posteriormente, o entendimento do STF foi alterado, vedando-se as “sanções políticas nas obrigações fiscais, desde que comprometam a atividade profissional do contribuinte, ainda que, em débito com fisco”. A Corte modificou, então, o entendimento firmado quanto ao art. 1º do Decreto-lei nº 5 de 1937, passando a entender pela sua inconstitucionalidade, por configurar “sanção política”, entendida como algo inconstitucional¹⁰².

⁹⁹ Decreto-lei nº 5 de 1937: Art. 1º Os contribuintes, responsáveis ou fiadores que não tiverem resolvido seus débitos para com a Fazenda Nacional, nas repartições arrecadadores competentes, uma vez esgotados os prazos estabelecidos nos regulamentos fiscais respectivos, não poderão despachar mercadorias nas Alfândegas ou Mesas de Rendas, adquirir estampilhas dos impostos de consumo e de vendas mercantis, nem transigir, por qualquer outra forma, com as repartições públicas do país. Art. 2º Revogam-se as disposições em contrário.

¹⁰⁰ RE 33523, Relator(a): Min. CÂNDIDO MOTTA, Primeira Turma, julgado em 25/07/1957, DJ 19-09-1957, p. 392.

¹⁰¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976, p. 176.

¹⁰² RE 63026, Relator(a): Min. AMARAL SANTOS, Relator(a) p/ Acórdão: Min. ALIOMAR BALEEIRO, Tribunal Pleno, julgado em 25/04/1968, DJ 28-11-1969; RE 61367, Relator(a): Min. THOMPSON FLORES, Tribunal Pleno, julgado em 09/05/1968, DJ 28-06-1968; RE 61190, Relator(a): Min. THOMPSON FLORES, Tribunal Pleno, julgado em 09/05/1968, DJ 28-06-1968; RE 63043, Relator(a): Min. AMARAL SANTOS, Relator(a) p/ Acórdão: Min. THOMPSON FLORES, Tribunal Pleno, julgado em 09/05/1968, DJ 16-08-1968.

Nesse contexto, foram editadas três súmulas vedando a utilização de sanções políticas¹⁰³, quais sejam:

- Súmula nº 70: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.
- Súmula nº 323: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.
- Súmula nº 547: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

As supracitadas súmulas foram editadas a partir de precedentes que não utilizavam a expressão “sanção política” para designar as situações vedadas. Contudo, repeliam restrições a direitos do contribuinte como forma de cobrança de tributo ou meio coercitivo ao pagamento de tributo. Vejamos as circunstâncias analisadas em cada um dos precedentes, para que possamos ter um panorama geral da origem do termo, passando, então, a tratar dos critérios utilizados pelo Supremo Tribunal Federal para identificá-las.

A Súmula nº 70 decorre do julgamento do RMS nº 9698¹⁰⁴, em que foi tida como inconstitucional a interdição de estabelecimento até o pagamento do débito, sob fundamento de que a Prefeitura dispunha de meio legal de cobrança – Execução Fiscal – sendo ilícita a paralisação das atividades da Impetrante. Foi considerada “medida extravagante e arbitrária” a interdição do estabelecimento da Impetrante, caracterizando “pena destinada a compeli-la ao pagamento do débito”.

Quanto à Súmula nº 323, foi embasada no julgamento do RE nº 39933¹⁰⁵, no qual foi declarada a inconstitucionalidade de dispositivo de Código Tributário

¹⁰³ Mencione-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) também editou uma Súmula sobre o assunto, qual seja: Súmula 127: “É ilegal condicionar a renovação da licença de veículo ao pagamento de multa, da qual o infrator não foi notificado.”. Os precedentes que originaram mencionada súmula (REsp 6.228/PR, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/03/1994, DJ 02/05/1994; REsp 34.567/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/06/1993, DJ 28/06/1993 e REsp 37.537/SP, Rel. Ministro HÉLIO MOSIMANN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/10/1993, DJ 18/08/1997) fundamentam a ilegalidade do impedimento de licenciamento ou renovação de licenciamento de veículo em virtude de multa de trânsito, quando ausente a notificação do infrator para apresentar sua defesa. Trata-se de fundamento análogo ao fixado pelo Supremo Tribunal Federal para coibir as chamadas “sanções políticas”, em virtude da violação à ampla defesa e ao devido processo legal.

¹⁰⁴ RMS 9698, Relator(a): Min. HENRIQUE D'AVILA, Tribunal Pleno, julgado em 11/07/1962, DJ 05-11-1962.

¹⁰⁵ RE 39933 segundo, Relator(a): Min. ARY FRANCO, Tribunal Pleno, julgado em 09/01/1961, DJ 13-04-1961.

Municipal que autorizava a apreensão de mercadoria para pagamento compulsório de tributo, tendo a Procuradoria Geral da República se manifestado no processo no sentido de que *“não lhe cabe, na espécie, fazer justiça de mão própria se a lei estabelece a ação executiva fiscal, para a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública em geral”*.

A Súmula nº 547, por sua vez, decorre do julgamento dos REs nºs 63047¹⁰⁶, 60664¹⁰⁷, 63045¹⁰⁸ e 64.054¹⁰⁹, nos quais foi declarada a inconstitucionalidade de dispositivos de Decretos-lei que proibiam contribuintes em débito de *despachar mercadorias nas alfândegas ou Mesas de Rendas, adquirir estampilhas dos impostos de consumo e de vendas mercantis e de transigir com as repartições públicas do país*. Nos julgamentos, a Corte adotou o entendimento de que é inconstitucional bloquear atividades lícitas do contribuinte para compeli-lo ao pagamento de débito fiscal, vedando-lhe acesso ao poder judiciário para apreciação de eventual lesão a direito.

Mencionados precedentes foram emanados entre 1961 e 1968, sob a égide das Constituições de 1946 e 1967. Nota-se que, nesses julgados, a sanção política é vista como forma de coerção ao pagamento do tributo, é dizer, como mecanismo de cobrança do crédito tributário já constituído, mediante a limitação de direitos do contribuinte.

Os critérios para identificação das sanções políticas foram sendo paulatinamente determinados pelo STF, havendo alguns julgados marcantes sobre o tema. Realizamos a análise por amostragem de alguns desses julgados, de modo que passaremos a comentá-los, com o objetivo de formar a conotação do termo.

1.1.1. PRIMEIRO CRITÉRIO: MECANISMO INDIRETO DE COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Mediante a análise de alguns julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto, sem a pretensão de esgotá-los, depreendemos que o termo sanção política é utilizado para denominar qualquer forma de cobrança do crédito tributário, por via

¹⁰⁶ RE 63047, Relator(a): Min. GONÇALVES DE OLIVEIRA, Tribunal Pleno, julgado em 14/02/1968, DJ 28-06-1968.

¹⁰⁷ RE 60664, Relator(a): Min. GONÇALVES DE OLIVEIRA, Tribunal Pleno, julgado em 14/02/1968, DJ 31-05-1968.

¹⁰⁸ RE 63045, Relator(a): Min. OSWALDO TRIGUEIRO, Primeira Turma, julgado em 11/12/1967, DJ 08-03-1968.

¹⁰⁹ RE 64054, Relator(a): Min. ALIOMAR BALEEIRO, Segunda Turma, julgado em 05/03/1968, DJ 26-04-1968.

diversa da Execução Fiscal. Essa cobrança é tida como indireta, uma vez que se consubstancia mediante a restrição de direitos do contribuinte, representando forma de coerção ao pagamento do crédito tributário constituído.

Esse critério é adotado na grande maioria das decisões sobre o tema. Sendo assim, é possível afirmar que a expressão “sanção política” foi construída pela Corte Suprema para designar situações de inconstitucionalidade, ocorridas quando da cobrança do crédito tributário sem respeitar direitos do contribuinte assegurados pela Carta Magna.

À título ilustrativo, é interessante mencionar Recursos Extraordinários que remontam datas relativamente antigas - 1975¹¹⁰, 1984¹¹¹ e 1987¹¹² - nos quais o STF decidiu pela inconstitucionalidade de exigências decorrentes de regime especial de controle e fiscalização do ICM (antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias), tais como a de pagamento do ICM como condição de expedição de nota fiscal (entrega dos chamados “talonários”). O fundamento desses julgados foi a configuração de “sanção política”, caracterizada como mecanismo indireto de cobrança de tributo, com caráter de penalidade¹¹³.

Esse antigo entendimento continuou sendo aplicado, conforme corrobora o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 395¹¹⁴, em 2007, na qual foi declarada a constitucionalidade do artigo 163, §7º, da Constituição do Estado de São Paulo, segundo o qual deveria haver a retenção de mercadoria até a comprovação da posse legítima daquele que a transporta. A Corte Constitucional entendeu, por unanimidade, que mencionada situação não se enquadra na noção de sanção política,

¹¹⁰ RE 76455, Relator(a): Min. LEITAO DE ABREU, Segunda Turma, julgado em 01/04/1975, DJ 23-05-1975.

¹¹¹ RE 100918, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Segunda Turma, julgado em 18/05/1984, DJ 05-10-1984.

¹¹² RE 111042, Relator(a): Min. CÉLIO BORJA, Segunda Turma, julgado em 13/02/1987, DJ 13-03-1987.

¹¹³ Há diversos julgados do STF que reconhecem a inconstitucionalidade de regimes especiais, confira-se: RE 106759, Relator(a): Min. OSCAR CORRÊA, Primeira Turma, julgado em 24/09/1985, DJ 18-10-1985; RE 100919, Relator(a): Min. NÉRI DA SILVEIRA, Primeira Turma, julgado em 07/02/1986, DJ 04-03-1988; RE 115452, Relator(a): Min. OCTÁVIO GALLOTTI, Primeira Turma, julgado em 22/03/1988, DJ 22-04-1988; RE 216983 AgR, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 06/10/1998, DJ 13-11-1998; RE 231543, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 02/02/1999, DJ 28-05-1999; RE 195621, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 07/11/2000, DJ 10-08-2001; RE 195927, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 13/03/2001, DJ 18-05-2001 e RE 567871 AgR, Relator(a): Min. CÂRMEN LÚCIA, Primeira Turma, julgado em 23/03/2011, DJe-066 DIVULG 06-04-2011.

¹¹⁴ ADI 395, Relator(a): Min. CÂRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 17/05/2007, DJe-082 DIVULG 16-08-2007.

por se tratar de providência para a fiscalização do cumprimento da legislação tributária, que consubstancia exercício do poder de polícia da Administração Pública. Foi adotada como razão de decidir o fato de que não haveria coação ao pagamento de valores ao Fisco, uma vez que a mercadoria fica retida até a comprovação da posse legítima (e não do pagamento), providência exigível inclusive do contribuinte em dia com suas obrigações tributárias. Por conseguinte, inexistindo cobrança indireta do crédito tributário, inclusive por prescindir da existência de crédito constituído, não caracterizar-se-ia sanção política.

No mesmo sentido, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 173¹¹⁵, questionou-se, entre outros, o inciso II do art. 1º da Lei nº 7.711/88, que previa a necessidade de quitação de tributos para participação de licitações. Na oportunidade, foi adotado o entendimento de que esse dispositivo estava revogado pela Lei de Licitações (Lei nº 8.666/93), a qual traz requisito mais amplo, qual seja, a regularidade fiscal, para fins de participação em licitação. Não obstante, a Corte sinaliza que a coação à regularidade fiscal não configuraria sanção política, fixando como elemento característico a coação ao pagamento de tributo.

Ainda, cumpre mencionar o julgamento da ADI nº 1454-4/DF¹¹⁶ em que se discutia a constitucionalidade dos artigos 6º e 7º da MP nº 1.442/96 (reeditada diversas vezes), os quais previam a obrigatoriedade de consulta prévia ao CADIN pelos órgãos da Administração Pública Federal para a realização de operações de crédito que envolvessem a utilização de recursos públicos, para a concessão de incentivos fiscais e financeiros e para a celebração de convênios, acordos, ajustes e contratos que envolvessem recursos públicos (art. 6º), bem como o impedimento da celebração de qualquer dos atos previstos no art. 6º quando da existência de registro no CADIN há mais de 30 dias (art. 7º). Com a edição da MP nº 1.836-52/99, convertida na Lei nº 10.522/02, o art. 7º foi alterado, passando a dispor que a comprovação da suspensão da exigibilidade do crédito suspenderia o registro no CADIN.

Nesse cenário, o STF julgou prejudicada a ação direta relativamente ao art. 7º e entendeu pela constitucionalidade do art. 6º, com o fundamento de que a “simples obrigatoriedade da consulta ao cadastro” não caracteriza impedimento à realização

¹¹⁵ ADI 3453, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 30/11/2006, DJ 16-03-2007.

¹¹⁶ ADI 1454, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 20/06/2007, DJe 02-08-2007.

dos atos previstos no art. 6º, tampouco representa forma indireta de compelir o devedor ao pagamento do débito. Ficaram vencidos os ministros Marco Aurélio e Carlos Velloso, que entenderam que o registro caracterizaria sanção política, por representar coação ao pagamento de tributo¹¹⁷.

Outrossim, em 2014, no julgamento do RE nº 565.048¹¹⁸, com repercussão geral, a Corte reconheceu por unanimidade a inconstitucionalidade do parágrafo único, do art. 42, da Lei nº 8.820/89, do Estado do Rio Grande do Sul, que previa a exigência de fiança, garantia real ou fidejussória, equivalente ao débito estimado do tributo relativo ao período subsequente de seis meses de operações mercantis presumidas, para impressão de documentos fiscais de contribuintes inadimplentes. Segundo o ministro relator, Marco Aurélio Mello, houve violação a um princípio constitucional implícito: a proibição do exercício da coação política para haver o recolhimento do tributo. Afirma que o poder de tributar não pode anular direitos fundamentais, uma vez que *“o abuso dos meios, com a consequente corrupção dos fins, é a nota essencial e autoritária das medidas cujo gênero foi rotulado de sanções políticas em matéria tributária”*¹¹⁹. Na ocasião, o ministro Joaquim Barbosa salienta que somente são admissíveis as “medidas extremas” se ficar demonstrado que a pessoa jurídica tem a intenção de obter sistematicamente vantagens econômicas com a contumaz sonegação. Com isso, o ministro Joaquim Barbosa sinaliza outro critério adotado pela Corte, do qual trataremos no item 1.1.3.

Dos precedentes supracitados, depreende-se que o Supremo utiliza como critério para denotar o termo “sanção política” a cobrança do crédito tributário de forma indireta, mediante restrição a direitos do contribuinte. Essa restrição, contudo, somente caracterizará “sanção política” quando objetivar o pagamento do tributo, pressupondo a constituição do crédito tributário. Quando independer da existência de crédito tributário poderá configurar exercício do poder de polícia, conforme restou consignado na ADI nº 395 mencionada. Em outras palavras, as sanções políticas

¹¹⁷ Sobre o registro no CADIN, há outras duas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas quais foram analisados pedidos de medidas cautelares para a suspensão da eficácia de Decretos que tratavam desse registro: ADI 1155 MC, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 15/02/1995, DJ 14-05-2001 e ADI 1178 MC, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 15/02/1995, DJ 14-05-2001.

¹¹⁸ RE 565048, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-197 DIVULG 08-10-2014.

¹¹⁹ RE 565048, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-197 DIVULG 08-10-2014, p. 06.

somente atuam no momento da cobrança do crédito tributário, inexistindo quando do exercício das atividades de instituição ou fiscalização de tributos.

Nota-se que, além de configurar coerção ao adimplemento da obrigação tributária, a “sanção política” necessariamente viola direitos dos contribuintes, ferindo princípios constitucionais. Esse é outro critério que permite identificá-las, conforme trataremos no próximo item.

1.1.2. SEGUNDO CRITÉRIO: VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Outro critério constante nas decisões do Supremo sobre sanções políticas, que representa característica inafastável, é a violação a princípios constitucionais. Dentre os princípios mencionados, destacam-se os seguintes: a) devido processo legal; b) ampla defesa; c) contraditório; d) acesso à justiça; e) legalidade; f) proporcionalidade; g) razoabilidade; e h) isonomia.

A maioria desses princípios foi tratada no capítulo anterior, motivo pelo qual deixaremos de estabelecer os contornos de cada qual. O que importa mencionar, nesse ponto, é que tais princípios representam efetivos direitos dos contribuintes, figurando, inclusive, dentre os direitos fundamentais dos administrados.

Alguns julgados que mencionam a violação a esses princípios merecem ser destacados, para que fique claro como a Corte Suprema utiliza esse critério para delimitar as sanções políticas. Vejamos.

Em 2006, o Supremo julgou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3453¹²⁰, de relatoria da ministra Carmen Lúcia, oportunidade em que, por unanimidade, foi declarada a inconstitucionalidade do art. 19 da Lei nº 11.033/04, o qual impunha a apresentação de certidão negativa de tributos e certidão de regularidade perante o INSS e o FGTS como requisito ao pagamento de precatórios devidos pela Fazenda Pública. A Corte apontou violação a diversos princípios constitucionais, como o da separação dos poderes, garantia da jurisdição efetiva, coisa julgada, razoabilidade, contraditório, devido processo legal, proporcionalidade (em sus dimensões necessidade e adequação) e isonomia. O termo “sanção política”, contudo, foi utilizado apenas pelo Ministro Joaquim Barbosa. De qualquer modo,

¹²⁰ ADI 3453, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 30/11/2006, DJ 16-03-2007.

foram invocadas violações a princípios constitucionais para embasar a declaração de inconstitucionalidade de dispositivo que restringia direitos do devedor de crédito tributário com o escopo de coagi-lo ao adimplemento desse crédito.

No mesmo sentido, em 2008, foi julgada a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 173 mencionada no item anterior, na qual foi declarada a inconstitucionalidade dos incisos I, III e IV, §§1º, 2º e 3º do art. 1º da Lei nº 7.711/88, que exigiam a comprovação da quitação de créditos tributários para a prática de determinados atos da vida civil e empresarial¹²¹. A Corte Constitucional enquadrou mencionado dispositivo como sanção política, por entender que caracterizava restrição desproporcional e não razoável ao exercício da atividade econômica, com a finalidade de realizar coação ao pagamento de tributo.

O relator, ministro Joaquim Barbosa, salientou que as sanções políticas acarretam risco ao direito fundamental ao controle administrativo e judicial do crédito tributário, bem como ao controle da própria sanção política, por não ser imposta mediante processo que garanta o exercício do contraditório e da ampla defesa. Nesse sentido, apontou violação ao *substantive due process of law*, diante do abandono dos mecanismos jurídicos de apuração e cobrança do crédito tributário, em favor de mecanismos oblíquos de coação. Ainda, Joaquim Barbosa menciona a violação ao livre exercício das atividades econômicas e profissionais lícitas (art. 170, parágrafo único, da CR) e ressalta que não haveria que se falar em desproporcionalidade e falta de razoabilidade caso a medida visasse combater a inadimplência tributária sistemática e consciente, tocando no critério do qual trataremos no próximo item.

¹²¹ Art. 1º da Lei nº 7.711/88: 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: I - transferência de domicílio para o exterior; [...] 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; IV - quando o valor da operação for igual ou superior ao equivalente a 5.000 (cinco mil) obrigações do Tesouro Nacional – OTNs: a) registro de contrato ou outros documentos em Cartórios de Registro de Títulos e Documentos; b) registro em Cartório de Registro de Imóveis; c) operação de empréstimo e de financiamento junto a instituição financeira, exceto quando destinada a saldar dívidas para com as Fazendas Nacional, Estaduais ou Municipais. § 1º Nos casos das alíneas a e b do inciso IV, a exigência deste artigo é aplicável às partes intervenientes. § 2º Para os fins de que trata este artigo, a Secretaria da Receita Federal, segundo normas a serem dispostas em Regulamento, remeterá periodicamente aos órgãos ou entidades sob a responsabilidade das quais se realizarem os atos mencionados nos incisos III e IV relação dos contribuintes com débitos que se tornarem definitivos na instância administrativa, procedendo às competentes exclusões, nos casos de quitação ou garantia da dívida. § 3º A prova de quitação prevista neste artigo será feita por meio de certidão ou outro documento hábil, emitido pelo órgão competente.

Ainda, em 2011, o STF decidiu que a apreensão de mercadoria por tempo indeterminado configura “sanção política”, declarando inconstitucional as Leis do Estado do Rio Grande do Sul nºs 6.537/73 e 8.820/89¹²², de modo a complementar o entendimento firmado no julgamento da ADI nº 395 citada no item anterior. A Corte afirma que a retenção temporária de mercadorias em trânsito em virtude do descumprimento de normas voltadas ao exercício da função fiscal será legítima, desde que a restrição ao exercício da atividade econômica seja proporcional e razoável. Elege como parâmetro para aferição da proporcionalidade, a temporariedade da retenção, correspondente ao tempo estritamente necessário para documentar-se a infração tributária cometida pelo contribuinte, e a finalidade do procedimento, qual seja, a garantia da juridicidade da posse. Considerando que, no caso analisado, a retenção tinha como objetivo constituir meio material de prova da infração à legislação tributária, julgou-se desproporcional e não razoável, de modo a caracterizar sanção política¹²³.

Merece destaque, também, a decisão proferida em 2018, que declarou a constitucionalidade do protesto de CDA (ADI nº 5135/DF¹²⁴), adotando-se a seguinte tese: “o protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política”.

Neste julgamento, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, o STF adota a concepção de sanção política como atuação inconstitucional da Administração Pública que restrinja direitos fundamentais do contribuinte de maneira desproporcional e não razoável, conforme registrado pelo Relator Ministro Luís Roberto Barroso:

Somente pode ser considerada ‘sanção política’ vedada pelo STF (cf. Súmulas nº 70, 323 e 547) a medida coercitiva do recolhimento do crédito tributário que restrinja direitos fundamentais dos contribuintes devedores de forma desproporcional e irrazoável, o que não ocorre no caso do protesto de CDAs. [...] não basta que uma medida coercitiva do recolhimento do crédito tributário restrinja direitos dos contribuintes devedores para que ela seja considerada uma sanção política. Exige-se, além disso, que tais restrições

¹²² RE 633239 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 22/03/2011, DJe 05-04-2011.

¹²³ Mencione-se que foi reconhecida a repercussão geral da controvérsia alusiva ao condicionamento do despacho aduaneiro de bens importados ao pagamento de diferenças apuradas por arbitramento da autoridade fiscal. O Recurso Extraordinário está pendente de julgamento: RE 1.090.591 RG - RE 1090591 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 25/04/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe 13-05-2019.

¹²⁴ ADI 5135, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2016, DJe 06-02-2018.

sejam reprovadas no exame de proporcionalidade e razoabilidade. Por isso, tem-se definido as sanções políticas como “restrições estatais, que, fundadas em exigências que transgridem os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade em sentido estrito, culminam por inviabilizar, sem justo fundamento, o exercício, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, de atividade econômica ou profissional lícita (RE 374.981, Rel. Min. Celso de Mello).¹²⁵

Para concluir pela constitucionalidade do protesto de CDA, o relator analisou dois elementos: o “nível” de restrição a direitos fundamentais e a proporcionalidade da medida, em suas três dimensões (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito).

Quanto aos Ministros que votaram pela inconstitucionalidade do protesto de CDA (Edson Fachin, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio Mello), adotam a mesma noção de sanção política, fundamentando a inconstitucionalidade do protesto em sua desproporcionalidade, por acarretar inúmeros prejuízos ao contribuinte, sendo a Execução Fiscal medida menos onerosa ao desempenho da atividade econômica do devedor.

Dos julgados mencionados acima, percebe-se que o termo “sanção política” relaciona-se diretamente à violação de direitos dos contribuintes como forma de cobrança do crédito tributário. Nota-se que o tema envolve a análise de princípios de elevada carga axiológica, os quais representam efetivos valores e não critérios objetivos. Por conseguinte, a identificação das sanções políticas é pautada por alto nível de subjetivismo dos julgadores. Exemplo que corrobora essa afirmação é o julgamento da ADI nº 5135 supracitada, em que os ministros que votaram pela constitucionalidade e aqueles que votaram pela inconstitucionalidade fundamentaram seus votos no mesmo princípio, qual seja: a proporcionalidade.

Além da coerção ao pagamento de tributo e da violação a princípios constitucionais, as sanções políticas, sob a ótica do STF, apresentam outros elementos característicos, como a violação a aspectos relacionados à ordem econômica.

¹²⁵ ADI 5135, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2016, DJe 06-02-2018, p. 2 e 13.

1.1.3. TERCEIRO CRITÉRIO: VIOLAÇÃO AO LIVRE EXERCÍCIO DA ATIVIDADE ECONÔMICA E À LIVRE CONCORRÊNCIA

O Supremo Tribunal Federal utiliza como elemento para a caracterização das sanções políticas a violação ao livre exercício da atividade econômica (previsto no art. 5º, XIII, da CR) e à livre concorrência (prevista no art. 170, parágrafo único, da CR).

Tal critério é utilizado pela Corte há bastante tempo, ainda sob a égide das Constituições de 1946 e 1967, havendo julgados que se fundamentam na configuração de sanção política, caracterizando-a pela violação ao livre exercício de profissão, previsto nos artigos 141, §14, da Constituição de 1946 e 150, §23, da Constituição de 1967.

O STF veda a adoção de medidas que signifiquem restrições ao exercício da atividade econômica, como forma de coerção ou coação ao pagamento do crédito tributário, caracterizando-as como sanções políticas.

Nesse sentido, decidiu em 2005 pela inconstitucionalidade do art. 19, IV, do Decreto nº 3.017/89 do Estado de Santa Catarina, o qual previa a vedação de emissão de bloco de nota fiscal por contribuinte em débito com o Fisco, sendo possível apenas a emissão de nota fiscal individualizada. O STF, por maioria, adotou o entendimento de que o dispositivo violava o artigo 5º, XIII, da CR/88 (garantia do livre exercício do trabalho, ofício ou profissão) e o artigo 170, parágrafo único, da CR/88 (garantia do livre exercício de qualquer atividade econômica), além de configurar ofensa ao princípio da proporcionalidade. Nos termos do voto do ministro relator, Marco Aurélio Mello, trata-se de sanção política, caracterizada pela prática do Estado de “fazer justiça com as próprias mãos”, mediante a execução política do débito fiscal. No julgamento, ficou vencido o ministro Eros Roberto Grau, para quem não haveria qualquer restrição ao exercício da atividade econômica, considerando-se a possibilidade de emissão de nota fiscal individualizada¹²⁶.

Sobre o critério em pauta, ainda, é importante mencionar o julgamento de caso emblemático, batizado como “American Virginia”. Trata-se de Recurso Extraordinário e Ação Cautelar ajuizados pela empresa American Virginia Indústria e

¹²⁶ RE 413782, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2005, DJ 03-06-2005.

Comércio Importação e Exportação de Tabacos Ltda., com o objetivo de afastar a aplicação do art. 2º, II, do Decreto-lei nº 1.593/77¹²⁷, que prescreve o cancelamento do registro especial necessário à fabricação de determinados cigarros, em decorrência da existência de créditos tributários em aberto. A empresa teve seu registro cancelado devido ao inadimplemento de obrigações tributárias referentes ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e, por conseguinte, estava impedida de exercer sua atividade econômica, já que o registro especial na Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda é condição necessária à fabricação de determinados cigarros (conforme art. 1º, do Decreto-lei nº 1.593/77).

Primeiramente, a Corte analisou a Ação Cautelar¹²⁸ ajuizada por American Virginia, na qual objetivava a atribuição de efeito suspensivo ao Recurso Extraordinário interposto contra acórdão que entendeu válida a cassação do registro especial da empresa em virtude de créditos tributários em aberto. Na oportunidade, nos termos do voto do ministro Cezar Peluso, acompanhado pelas ministras Cármen Lúcia e Ellen Gracie, bem como ministros Ricardo Lewandowski, Eros Grau, Carlos Ayres Britto e Gilmar Mendes, decidiu-se pela não concessão da medida cautelar, considerando-se os seguintes fundamentos:

- a) O IPI representa 70% do total da arrecadação de impostos e contribuições do setor, além de configurar rubrica preponderante na formação do preço do cigarro. Trata-se de tributo extrafiscal proibitivo, que visa desestimular condutas, por indução na economia;
- b) Livre iniciativa não é sinônimo de liberdade econômica absoluta; é possível limitar a livre iniciativa em nome da livre concorrência e do exercício da vigilância estatal sobre setor crítico à saúde pública, conforme art. 146-A, da CR. Diante disso, a produção de cigarros é uma permissão condicionada, conforme previsão do Decreto-lei nº 1.593/77, o qual possui caráter extrafiscal, buscando a defesa da livre concorrência;

¹²⁷ Art. 2º, Decreto-lei 1.593/77: O registro especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela autoridade concedente, se, após a sua concessão, ocorrer um dos seguintes fatos: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) [...] II - não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal; (Redação dada pela Lei nº 9.822, de 1999)

¹²⁸ AC 1657 MC, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 27/06/2007, DJe 30-08-2007.

- c) A União fica com praticamente três quartos do preço que se paga do cigarro. Trata-se de espécie de monopólio fiscal, diante do caráter prejudicial à saúde do produto;
- d) Houve o não recolhimento sistemático de tributo, de maneira injustificada, o que configura comportamento anticoncorrencial;
- e) Existência de *periculum in mora* reverso, consistente na exposição dos consumidores e da sociedade em geral; e
- f) Não configuração de sanção política, diante da finalidade jurídica autônoma da norma (tutela da livre concorrência) e da razoabilidade, caracterizada pela necessidade (técnica para facilitar a fiscalização e a arrecadação de setor com peculiaridades que demandam essa fiscalização severa), adequação (realizado em função da necessidade de controle da fabricação de cigarros) e proporcionalidade (não há excesso, pois a medida é suficiente ao fim almejado).

Ficaram vencidos os ministros Joaquim Barbosa (relator), Celso de Mello, Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence. Nos termos do voto do min. Joaquim Barbosa, a não concessão da liminar poderia acarretar resultado irreversível, pois, se a empresa permanecesse fechada pelo período em que o Recurso Extraordinário estivesse sendo julgado, deixaria de existir. Acompanhando o relator, o min. Marco Aurélio afirma que a cassação do registro especial caracteriza sanção política, havendo um princípio que veda a utilização de sanções políticas como forma de cobrança do crédito tributário.

Posteriormente, no julgamento do Recurso Extraordinário¹²⁹, o Supremo entendeu pela constitucionalidade do dispositivo que previa o cancelamento do registro especial, sob o fundamento de que, quando demonstrado o inadimplemento insistente do sujeito passivo, a “sanção indireta” deixa de ser desproporcional, pois estar-se-á diante de hipótese apta a ensejar concorrência desleal.

No julgamento do caso, o relator, ministro Joaquim Barbosa, ressaltou que a jurisprudência da Corte veda há tempos a imposição de sanções políticas, destacando que representam risco ao controle administrativo ou judicial dos créditos tributários, bem como ao controle da própria restrição aplicada, além de, em muitos casos, representar o fim da empresa, por comprometer severamente sua existência.

¹²⁹ RE 550769, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-066 DIVULG 02-04-2014 PUBLIC 03-04-2014.

No entanto, destaca que “não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não-razoável.”.

Ponderou, ainda, que “[...] a função extrafiscal da tributação não pode afastar a efetividade da jurisdição, intimamente ligada ao direito fundamental ao devido processo legal de controle de validade das exações.”. Diante disso, fixou três critérios para aferição da proporcionalidade em sentido estrito da medida, quais sejam: i) relevância do valor dos créditos tributários em aberto; ii) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle da penalidade; iii) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle dos créditos tributários em aberto, o que configura maior desafio ao órgão jurisdicionado, que terá que realizar exame não exauriente das impugnações fiscais opostas pelo contribuinte ao crédito constituído, analisando sua plausibilidade para verificar se há ou não indícios de que sua atitude está pautada pela má fé¹³⁰. Diante da verificação desses elementos, se a medida restritiva for tida como proporcional, não caracterizará sanção política e, portanto, será constitucional.

Com base nesses fundamentos, o ministro relator entendeu pela constitucionalidade do art. 2º, II, do Decreto-lei nº 1.593/77, diante das peculiaridades do caso concreto, negando provimento ao Recurso Extraordinário da empresa American Virginia.

No mesmo sentido, votou pela constitucionalidade do dispositivo o ministro Ricardo Lewandowski, com base em outro fundamento, qual seja, de que a liberdade de iniciativa não é absoluta, mas sim encontra limite na livre concorrência, protegida, dentre outros diplomas, pelo Decreto-lei em pauta. Nesse sentido, o artigo em discussão caracterizaria sanção pela prática de ilícito contra a ordem econômica, e

¹³⁰ Sobre o controle do crédito tributário constituído, vale mencionar que a principal resistência da empresa American Virginia ao pagamento do IPI dizia respeito à determinação do valor do imposto, que deixou de se dar mediante a aplicação de uma alíquota *ad valorem* sobre o preço do cigarro, passando a ser definida por um valor fixado em reais por unidade e independentemente do preço de venda. Com isso, alega-se que foi violado o princípio da reserva de lei complementar e o princípio da capacidade contributiva, pois quem domina o mercado poderia vender mais caro o produto, pagando proporcionalmente menos imposto (MACHADO, Hugo de Brito e SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Parecer - Sanções Políticas como Meio Coercitivo na Cobrança de Tributo. Incompatibilidade com as Garantias Constitucionais do Contribuinte. Efeito Suspensivo a Recurso Extraordinário. Requisitos da Medida Cautelar*. In.: Revista Dialética de Direito Tributário nº 150. São Paulo: Escrituras Editora, 2008, p. 93).

não sanção política, pois as súmulas que as vedam se referem a devedores inseridos no regime geral das atividades econômicas.

Ficaram vencidos os ministros Gilmar Mendes, Celso de Mello e Marco Aurélio. O ministro Gilmar Mendes enfatizou que se trata de sanção política, apontando para a gravidade do precedente que seria aberto se reconhecida a constitucionalidade do dispositivo e para a gravidade da restrição imposta ao contribuinte, que representaria “verdadeira pena de morte da pessoa jurídica”. Afirma que os efeitos concorrenciais não justificam a medida, pois, se fosse assim, todo devedor deveria ficar impedido de desempenhar atividade econômica, por não arcar com custo idêntico ao de seu concorrente, tampouco o caráter extrafiscal do IPI e a necessidade de proteção da saúde pública afastam o regime tributário, excluindo a aplicação das limitações constitucionais ao poder de tributar, necessárias à proteção dos direitos fundamentais do contribuinte. Sendo assim, entendeu pela inconstitucionalidade do dispositivo do Decreto-lei, por entender que afronta os princípios da livre iniciativa e do devido processo legal.

Mencione-se, ainda, que o tema da (in)constitucionalidade do cancelamento do registro especial para fabricação de alguns tipos de cigarro está pendente de nova análise pelo Supremo, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3952. O julgamento foi iniciado com o voto do ministro Joaquim Barbosa (relator), no mesmo sentido do voto proferido no RE supracitado. O ministro entendeu que deve ser dada interpretação conforme a constituição ao dispositivo, sem modificação de texto, de modo que será constitucional se, simultaneamente, estiverem presentes os seguintes condicionamentos: (i) os créditos tributários devidos representarem quantia vultosa, de forma absoluta ou proporcional ao porte das atividades desenvolvidas pela empresa; (ii) respeitar o devido processo legal de controle da validade da restrição; e (iii) respeitar o devido processo legal de controle da validade dos créditos tributários, conforme a plausibilidade das alegações do contribuinte. O julgamento iniciado em 2010 ainda não foi finalizado, tendo sido suspenso, pela segunda vez, para proclamação do resultado em assentada posterior.

Depreende-se dos julgamentos mencionados, especialmente do batizado como “American Virginia”, que o Supremo fixou alguns critérios para aferição da razoabilidade e proporcionalidade de medida restritiva imposta ao contribuinte, considerando como ponto central a violação ou não ao livre exercício da atividade econômica e à livre iniciativa, quais sejam: a) configuração de devedor contumaz, que

adota comportamento anticoncorrencial; b) caráter extrafiscal do dispositivo que prevê a medida restritiva, buscando consagrar valores protegidos pela Constituição, como a livre concorrência; e c) observância do devido processo legal na imposição da medida e quanto ao crédito tributário em aberto.

Nota-se que os critérios utilizados pelo STF são repletos de subjetivismo; os mesmos dispositivos e princípios constitucionais são utilizados para defender a configuração ou não de sanção política. Os ministros adotam como razão de decidir a violação ao livre exercício à atividade econômica e à livre iniciativa, bem como os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e devido processo legal, tanto para votar no sentido de que se trata de sanção política, como para votar no sentido de que não resta caracterizada sanção política, mas sim medida restritiva, com caráter extrafiscal, autorizada pelo ordenamento.

Nesse sentido, Leonardo André Gandara afirma que os julgamentos dos casos mencionados da empresa American Virginia marcam “a entrada de uma nova variável no cenário das sanções, a nosso ver, a discricionariedade no uso da sanção indireta, ou seja, seu uso conforme o caso concreto”¹³¹.

Em todos os casos em que a Corte entendeu pela caracterização da sanção política, o contribuinte possuía débitos em aberto. No caso específico da empresa de cigarros supracitado, o STF entendeu por bem reconhecer que o débito gera efeitos concorrenciais e afeta a isonomia. No entanto, a determinação do *quantum* necessário para acarretar problemas concorrenciais é subjetiva e casuística.

A aferição da proporcionalidade da sanção política, portanto, depende do montante consubstanciado no crédito tributário. Se for elevado, caracterizar-se-á “contumaz sonegação” e, portanto, justificará a aplicação de medidas restritivas de direitos do contribuinte, sem que isso represente inconstitucionalidade, não configurando sanção política. Nesses casos, as medidas caracterizam efetivas sanções, com função eminentemente preventiva, visando evitar a concorrência desleal.

Foram ponderados valores constitucionais, como o livre exercício da atividade econômica e o acesso à jurisdição, de um lado, e a livre concorrência e o

¹³¹ GANDARA, Leonardo André. *Sanções Políticas, Morais e Indiretas: uso de mecanismos inconstitucionais da sanção tributária e breves comentários sobre a influência no mercado de cigarros*. In.: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (coord.). *Grandes Temas do Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 318.

dever de pagar tributos, de outro. O Supremo não chegou, contudo, a um critério objetivo de verificação das sanções políticas, mas sim à conclusão de que a análise deverá ser casuística, de acordo com elementos determinados.

Passaremos, então, a analisar os demais critérios fixados pela Corte para identificação das sanções políticas.

1.1.4. QUARTO CRITÉRIO: NÃO CARACTERIZAÇÃO DO EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA ADMINISTRATIVA

As restrições impostas aos direitos do contribuinte são descaracterizadas como sanções políticas quando tidas como exercício do poder de polícia administrativa, necessário às atividades de fiscalização e cobrança do crédito tributário.

Esse entendimento foi adotado no julgamento da ADI nº 395, mencionada no item 1.1.1., no bojo da qual o STF entendeu que a retenção de mercadoria até a comprovação da posse legítima daquela que a transporta não caracteriza sanção política, mas sim exercício do poder de polícia administrativa, necessário à fiscalização do cumprimento da legislação tributária.

Sendo assim, é possível depreender que, quando a restrição for realizada em prol da fiscalização tributária, necessária ao atendimento do interesse público secundário, não há sanção política, mas sim exercício do poder de polícia administrativa, autorizado pela Constituição da República.

Passaremos, então, ao último critério apreendido da análise por amostragem das decisões da Corte Suprema sobre o assunto.

1.1.5. QUINTO CRITÉRIO: OBRIGATORIEDADE DE SUBMISSÃO À RESTRIÇÃO IMPOSTA

Outro critério fixado pelo Supremo Tribunal Federal é a necessidade de que a restrição imposta a direitos do contribuinte, como forma de coação ao adimplemento do crédito tributário, seja realizada de maneira impositiva. Significa dizer, a aplicação da sanção política deve ser associada ao modal obrigatório. A facultatividade da submissão à restrição descaracteriza-a como sanção política.

Esse entendimento pode ser extraído do julgamento do RE 627.543¹³², com repercussão geral, ocasião em que discutiu-se a constitucionalidade do requisito à adesão ao Simples Nacional previsto no art. 17, V, da Lei Complementar nº 123/06, qual seja, a ausência de débitos fiscais pendentes com o INSS e com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa. O STF, por maioria, entendeu pela constitucionalidade do dispositivo, por se tratar de exigência imposta a todas as micro e pequenas empresas (MPE) e a todos os microempreendedores individuais (MEI), caracterizando-se como “forma indireta de se reprovar a infração das leis fiscais e de se garantir a neutralidade, com enfoque na livre concorrência”, concluindo que não caracteriza sanção política, por se tratar de “requisito para fins de fruição a regime tributário diferenciado e facultativo.”. Como forma de vedar a concorrência desleal, o STF entende que não haveria como reconhecer a inconstitucionalidade do dispositivo, privilegiando aqueles que estão em débito com os fiscos pertinentes.

O ministro relator, Dias Toffoli, destaca a função “preventiva” do requisito, ao afirmar que a inconstitucionalidade do dispositivo significaria “[...] incutir no contribuinte que se sacrificou para honrar seus compromissos a sensação de que o dever de pagar seus tributos é débil e inconveniente, na medida em que adimplentes e inadimplentes recebem o mesmo tratamento jurídico”¹³³. Afirma, ainda, que não haveria coação, porque a adesão ou não ao Simples Nacional é uma faculdade.

No julgamento, ficou vencido o ministro Marco Aurélio, com o entendimento de que a pequena empresa sofre essa coação política, consistente em estar em dia com o Fisco, sob pena de ir para o buraco em virtude da não aplicação da Lei Complementar que contempla os benefícios, ao contrário do que ocorre com a grande empresa. Isso representaria violação ao princípio da isonomia.

Da análise desse julgado, conclui-se que o caráter facultativo da adesão ao Simples Nacional e, portanto, da submissão ao requisito em pauta, bem como a aplicação da restrição à generalidade dos contribuintes que estejam na mesma situação (no caso, microempresas e empresa de pequeno porte), foram utilizados como elementos para descaracterizar a medida como sanção política. Por conseguinte, é possível afirmar que um dos traços da sanção política é a

¹³² RE 627543, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 30/10/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-212 DIVULG 28-10-2014.

¹³³ *Ibid.*, p. 10.

obrigatoriedade de submissão à restrição imposta. Quando o contribuinte puder optar pela adesão ou não a determinado regime que represente imposição de restrições, estará descaracterizada a sanção política.

Ademais, percebe-se que a função preventiva da restrição aplicada, como forma de (des)estimular comportamentos, é mencionada pela Corte Suprema, notadamente para fundamentar a proteção à livre concorrência, visando evitar a concorrência desleal. Além disso, a isonomia entre as empresas é fundamento utilizado com frequência pela Corte para autorizar certas medidas restritivas de direitos do contribuinte, deixando de qualificá-las como sanção política.

Diante dos critérios acima expostos, passaremos a analisá-los criticamente, pontuando nossa opinião sobre o assunto, sem a pretensão de estabelecer uma concepção rígida acerca do aspecto semântico-pragmático das sanções políticas.

1.2. NOSSA OPINIÃO SOBRE A DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE SANÇÃO POLÍTICA CONSTRUÍDA PELO STF

Considerando os julgados do STF analisados sobre o tema, sem a intenção de exauri-los, depreendemos que o “político” dessas sanções aponta para seu traço de inconstitucionalidade. Significa dizer, as sanções políticas são medidas adotadas pelo Estado, em sentido amplo, em desfavor de direitos fundamentais dos contribuintes, sendo marcadas pela inconstitucionalidade.

Nota-se que o “político” da sanção lhe atribui caráter de inconstitucionalidade. Contudo, não significa que o “político” possa ser visto necessariamente como o oposto do que é “jurídico”. Considerando o “jurídico” como característica da norma pertencente ao sistema, as sanções políticas são jurídicas, pois muitas vezes são previstas em lei e sempre são aplicadas pela Administração Pública, figurando em normas individuais e concretas. Por outro lado, se o “jurídico” for tido como a característica da norma que está de acordo com as demais normas do sistema, de superior hierarquia, as sanções políticas nunca são jurídicas.

Representam, portanto, coação ao adimplemento do crédito tributário por via transversa, não autorizada pelo ordenamento jurídico, o que configura violação a diversos princípios constitucionais, tais como o devido processo legal, ampla defesa, contraditório, isonomia, separação dos poderes, dentre outros.

Ademais, essas medidas não são realizadas com o intuito de preservar o interesse público secundário, facilitando a fiscalização tributária. Não se enquadram,

portanto, como exercício do poder de polícia administrativa, autorizado pela Carta Magna. São, em verdade, restrições imperativas (modal obrigatório) a direitos fundamentais dos contribuintes, como o exercício da atividade econômica.

Além disso, quando as medidas restritivas são aplicadas com a finalidade de preservar a livre concorrência, restringindo a livre iniciativa de forma a evitar a concorrência desleal, não caracterizam sanção política. Em outras palavras, o “político” da sanção, que traz o teor de inconstitucionalidade, é afastado, configurando sanção pelo cometimento de um ilícito, qual seja, prática de conduta anticoncorrencial (como a contumaz sonegação). Nessas situações, a sanção possui nítida função preventiva, visando estimular o adimplemento do crédito tributário e garantir a igualdade de condições concorrenciais. Sendo assim, pensamos que é possível denominá-las como “sanções extrafiscais proibitivas”, em analogia aos “tributos extrafiscais proibitivos” mencionados no segundo capítulo deste trabalho. São sanções aplicadas como forma de regular condutas em prol de valores constitucionais relevantes, desestimulando a inadimplência do sujeito passivo (devedor) que integra aquela relação jurídico tributária específica e dos demais sujeitos passivos de créditos tributários.

Nessas conjunturas, o Estado é responsável por regular o livre mercado, impedindo que a competitividade restrinja a livre iniciativa, configurando abuso do poder econômico. Quando da prática da chamada “concorrência proibida”, que pode se relacionar a um ilícito *per se* ou, então, ao exercício de prerrogativas legítimas que produzem desequilíbrios de mercado, pode ser aplicada uma sanção, diante da configuração de lesão de direito¹³⁴. É o caso da aplicação das “sanções extrafiscais proibitivas”, visando evitar que contribuintes inadimplentes acarretem problemas concorrenciais.

Em suma, entendemos que o STF fixou critérios positivos e negativos para identificação das sanções políticas: a) positivos: coação ao adimplemento do crédito tributário, violação a princípios constitucionais e a obrigatoriedade de submissão à restrição; b) negativos: caracterização do poder de polícia administrativa e caracterização de “sanção extrafiscal proibitiva”.

¹³⁴ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Abuso de Poder Econômico por prática de licitude duvidosa amparada judicialmente*. In.: Revista de Direito Público da Economia, ano 1, nº1, jan.-mar./2003, pp. 215/225 (<http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/103> - acesso em 16.11.19).

Diante do exposto, nota-se que a jurisprudência do STF adota o entendimento de que há medidas coercitivas que restringem direitos fundamentais de maneira desproporcional e não razoável, caracterizando sanção política, e outras que não o fazem. Com isso, dá margem à análise discricionária do judiciário, responsável por determinar se se trata de sanção “política” ou não, pautado por juízo de conveniência e oportunidade, o que abre espaço para arbitrariedades.

Assim, o *sobreprincípio* da segurança jurídica é prejudicado substancialmente, uma vez que não há o mínimo de objetividade na definição do conceito de sanção política. A análise de sua configuração é totalmente casuística e pautada em elementos valorativos dos julgadores, com base no sopesamento de princípios de elevada carga axiológica, dos quais tratamos no capítulo anterior.

Diante do cenário jurisprudencial acima exposto, passaremos a tratar dos conteúdos semânticos atribuídos ao termo “sanção política” pela doutrina.

1.3. NOÇÃO DE SANÇÃO POLÍTICA CONSTRUÍDA PELA DOUTRINA

Estabelecida a definição do conceito de sanção política para a Corte Constitucional, passaremos a tratar da significação atribuída ao termo pela doutrina. Com isso, buscamos sistematizar as diversas cargas semânticas de que é dotada a expressão, com o objetivo de amenizar o desgaste decorrente de sua utilização para designar diversas situações, como vem ocorrendo há anos.

1.3.1. SANÇÃO POLÍTICA COMO SANÇÃO ADMINISTRATIVA

Conforme já mencionado no decorrer deste trabalho, o direito tributário sancionador não é sistematizado, uma vez que a disciplina dos ilícitos tributários está dispersa no ordenamento jurídico, não havendo previsão constitucional sobre o assunto, mas tão somente comandos infraconstitucionais esparsos. Como consequência, há divergência doutrinária acerca de diversos assuntos e, dentre eles, está a classificação das sanções tributárias.

Utilizando a classificação proposta por Renato Lopes Becho, as sanções tributárias se subdividem em (i) sanções político administrativas; (ii) sanções pecuniárias e (iii) sanções penais. As sanções pecuniárias são aquelas que podem ser contabilizadas monetariamente, por serem fixadas em dinheiro (multa de mora,

juros de mora, multa punitiva, aplicação da taxa Selic); as sanções penais, por sua vez, são aquelas que impõem restrição à liberdade de ir e vir.

No tocante às sanções político-administrativas – que interessam ao presente estudo – o autor afirma que configuram restrições a direitos ou atividades do sujeito passivo, em decorrência de descumprimento de deveres fiscais, sem impactar diretamente ou de maneira perceptível no valor a ser pago à título de obrigação tributária¹³⁵.

Nesse sentido, as sanções político administrativas são todas aquelas que não tenham caráter pecuniário, tampouco representem restrição ao direito à liberdade de ir e vir. Renato Lopes Becho as define da seguinte maneira:

Por sanções político-administrativas queremos rotular as penalidades estipuladas na legislação que declaram um sujeito passivo tributário devedor do Fisco, restringindo-lhe a atividade econômica, notadamente diante da administração pública direta ou indireta.¹³⁶

Para o autor, essas sanções não são aplicadas de maneira coercitiva, mas sim representam a preferência das Administrações Públicas em utilizarem métodos sancionatórios em detrimento de métodos coativos (aplicação de normas primárias sancionatórias ao invés de normas secundárias). Visando corroborar essa afirmação, aponta a demora no ajuizamento das Execuções Fiscais, as quais são propostas quando as sanções aplicadas não surtiram efeitos, bem como a rapidez da inscrição dos devedores federais no CADIN. Trata-se de opção política, a qual acarreta efeitos, tais como a baixa efetividade das Execuções Fiscais e o aumento das sanções administrativas aplicadas.

No mesmo sentido, para Ruy Barbosa Nogueira essas sanções são classificadas como “interdições”. Vale mencionar o seguinte excerto:

A legislação federal prevê ainda certas sanções que a lei fiscal denomina de “medidas para a defesa do crédito fiscal”, pelas quais os contribuintes que não pagam o débito, inclusive seus fiadores, são declarados devedores remissos e proibidos de transacionar, a qualquer título, com as repartições públicas ou autárquicas federais e com os estabelecimentos bancários controlados pela União. [...] São as chamadas *sanções contra os devedores remissos*, são *sanções políticas* visando a coagir o obrigado antes do processo executivo e por isso mesmo de certa forma odiosas, porque vão impedir o exercício *das próprias atividades lícitas*. [...] São injunções oblíquas que coagem o contribuinte antes da própria manifestação judicial, o que

¹³⁵ BECHO, Renato Lopes. *O Direito Tributário Sancionador e as Sanções Político-administrativas*. In.: Revista Dialética de Direito Tributário nº 222. São Paulo: Escrituras Editoras, 2014, p. 108.

¹³⁶ *Ibid.*, p. 110.

corresponde a sancionar o direito da Fazenda Federal, apenas *presumido* e ainda não reconhecido em Juízo [...] Portanto, a favor da Fazenda existe uma presunção, mas ainda não um reconhecimento judicial de sua pretensão e, no entanto, já antes da própria inscrição da dívida, a lei vem permitir a aplicação da sanção política ao presumido devedor.¹³⁷

Tratando do tema das sanções administrativas enquanto sanções políticas, o autor salienta a inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 5 (de 13 de novembro de 1937), publicado por Getúlio Vargas no período ditatorial, por restringir direitos do contribuinte, impedindo o exercício de atividade lícita. Diante disso, critica o entendimento adotado pelo STF no julgamento do RE nº 33.523, mencionado no início deste capítulo (item 1.1.), em que a Corte entendeu pela constitucionalidade do Decreto-lei mencionado. A crítica do autor é feita nos seguintes termos:

Essas sanções administrativas ou ‘constrições’, também chamadas *sanções políticas* e que o fisco federal vem ampliando cada vez mais e delas se utilizando de maneira a prescindir da convocação do poder judiciário, não se coadunam com as garantias constitucionais outorgadas pelo Estado de Direito Democrático à liberdade de trabalho, de comércio e ao direito ao devido processo legal (*due process of law*). Essas constrições da administração federal são, na verdade, mais do que um julgamento pelas próprias mãos: a imposição de penalidade *sem forma de processo* ou, execução *manus militari*. São inconstitucionais porque visam excluir do Poder Judiciário a apreciação da lesão de direito individual (art. 153, § 4º da Constituição Federal).¹³⁸

Em suma, as “sanções políticas” podem ser consideradas como sanções tributárias não pecuniárias e que não representem restrição ao direito de ir e vir. É dizer, sanções que impliquem restrições à direitos do contribuinte, objetivando o adimplemento tributário, fruto da escolha política da Administração Pública.

1.3.2. SANÇÃO POLÍTICA COMO IRREGULAR EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA

É notório que o modelo de Estado prestador de serviços públicos tem cedido espaço ao modelo de Estado que atua como órgão que exerce o poder de polícia administrativa. Nesse sentido, explica Leonardo André Gandara que:

[...] vem-se assistindo, desde a última década do século XX, o recrudescimento do poder de polícia dos entes públicos e também níveis acentuados de intervencionismo estatal, encerrando um ciclo iniciado em

¹³⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976, p. 175/176.

¹³⁸ *Ibid.*, p. 176.

meados da década de 70, culminando com os teóricos do Estado mínimo de Thatcher e Reagan até o final dos anos 80. [...] esse recrudescimento do poder de polícia foi uma resposta não linear a várias situações, entre elas, às demandas vindas com os chamados direitos de terceira geração, à insegurança gerada com o terrorismo, aos escândalos financeiros e contábeis surgidos nos Estados Unidos e na Europa, entre vários outros fatores.¹³⁹

No âmbito do direito tributário, sinal claro dessa mudança é o lançamento denominado “por homologação” e o papel de relevo que assumiu na sistemática de arrecadação tributária. Para a maioria dos tributos, o contribuinte é quem exerce os atos necessários ao nascimento e adimplemento da obrigação tributária, cabendo ao Estado a atividade fiscalizatória. Nesse contexto, o poder de polícia do Estado, em sentido amplo, assume papel de relevo.

Consoante as lições do professor Celso Antônio Bandeira de Mello, “poder de polícia” deve ser entendido como a limitação à liberdade e à propriedade em prol do interesse comum. Não se trata da limitação ao direito à liberdade e ao direito à propriedade, mas sim do recorte da própria liberdade e propriedade, responsável por estabelecer os contornos desses direitos. Trata-se da demarcação da área de manifestação legítima da liberdade e da propriedade. Quanto à utilidade pública em função da qual é exercido o “poder de polícia”, é obtida de maneira indireta, em contraposição àquela obtida diretamente, mediante a prestação de serviços públicos¹⁴⁰.

Em sentido amplo, o “poder de polícia” designa os atos administrativos e legislativos de restrição da liberdade e da propriedade e, em sentido estrito, tão somente os atos realizados pelo poder Executivo (polícia administrativa).

Interessa ao presente trabalho o “poder de polícia” exercido pelas autoridades administrativas, responsáveis pela fiscalização e cobrança do crédito tributário. Suas notas características são as seguintes: a) privativo de autoridade administrativa; b) imposto coercitivamente pela Administração Pública; e c) dirigido de maneira genérica a atividades e propriedades. Ainda, a atividade de polícia administrativa é autoexecutória, independendo de autorização do Poder Judiciário, desde que estejam presentes os seguintes requisitos: i) for expressamente autorizada

¹³⁹ GANDARA, Leonardo André. *Sanções Políticas, Morais e Indiretas: uso de mecanismos inconstitucionais da sanção tributária e breves comentários sobre a influência no mercado de cigarros*. In.: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (coord.). *Grandes Temas do Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 306.

¹⁴⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 842/846.

por lei; ii) a medida for urgente para a persecução do interesse público ou não comportar as delongas do pronunciamento judicial sem sacrifício ou risco para a sociedade; e iii) inexistir outra via de direito apta a assegurar a satisfação do interesse público que a Administração está obrigada a defender¹⁴¹.

Assim, percebe-se que o exercício da coação, decorrente das medidas adotadas pela polícia administrativa, não é ilimitado. Muito pelo contrário, a coação só se justifica diante da inexistência de outro meio para obter o cumprimento de determinada pretensão jurídica, devendo ser compatível e proporcional à consequência almejada e protegida pelo ordenamento jurídico, sob pena de ser injurídica.

Estabelecido esse panorama, é possível afirmar que uma das possíveis cargas semânticas a serem atribuídas ao termo sanção política é a de que configura irregular exercício do poder de polícia, com o objetivo único de coagir o administrado a adimplir uma obrigação tributária. Caracteriza violação aos “[...] limites outorgados ao agente fiscal no seu exercício de fiscalização das atividades dos contribuintes, a fim de apurar a regularidade no cumprimento das obrigações tributárias e dos deveres instrumentais.”¹⁴².

A irregularidade do exercício da polícia administrativa nas sanções políticas decorre da restrição imposta aos direitos à liberdade e à propriedade, adentrando-se na esfera particular do administrado de maneira a violar garantias constitucionais, como a livre iniciativa (art. 170 da CR), a presunção de inocência (art. 5º, LVII da CR) e o devido processo legal (art. 5º, LIV da CR). A Administração Pública, ao aplicar as sanções políticas, não demarca a área de manifestação legítima da liberdade e da propriedade, pautada pela axiologia do sistema, mais sim viola esses bens jurídicos, indo de encontro com garantias asseguradas pela Carta Magna.

Ainda, no tocante aos requisitos que garantem a auto executoriedade da atividade de polícia administrativa, a sanção política não atende a nenhum deles, pois, em muitos casos, não é expressamente autorizada por lei; não há urgência decorrente do inadimplemento de obrigação tributária que represente risco para sociedade; e, por fim, há outras vias de direito aptas a assegurarem a satisfação do interesse público,

¹⁴¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 866.

¹⁴² PAULINO, Maria Ângela Lopes. *As Sanções Restritivas de Direitos e o Exercício do Poder de Polícia – a inconstitucionalidade das sanções políticas como instrumento para coibir o sujeito passivo ao pagamento do tributo*. In.: *Revista de Direito Tributário* nº 117. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 91.

tais como a lavratura do Auto de Infração e Imposição de Multa, a inscrição do crédito em dívida ativa, a Execução Fiscal e todas as prerrogativas inerentes ao crédito tributário estabelecidas pela legislação.

Outrossim, deve-se mencionar que o interesse público não se confunde com a arrecadação tributária, não sendo possível justificar a violação aos direitos à liberdade e à propriedade em nome do “interesse público” inconfundível com o interesse arrecadatório do Estado.

Essa acepção de sanção política, portanto, é marcada pela antijuridicidade do exercício da coação pela Administração Pública, representada por constrangimentos voltados a exigir coercitivamente o cumprimento da obrigação tributária, sem observar o devido processo legal e limitando direitos individuais do contribuinte. Nesse sentido, esclarece a professora Maria Ângela Lopes Paulino Padilha:

No âmbito do Direito Tributário, observa-se o uso de sanções restritivas de direitos, tipicamente de poder de polícia, desautorizado pela nossa Constituição Republicana, uma vez que impostas coercitivamente, pela Administração, com o propósito único e exclusivo de garantir a satisfação do crédito tributário, afetando a propriedade e liberdade do contribuinte, sem o respeito ao devido processo legal¹⁴³.

Para a autora, as sanções políticas seriam sanções restritivas de direitos ou interventivas (não pecuniárias), que se opõem às sanções pecuniárias (multas) e configuram o irregular exercício do poder de polícia administrativa.

Em suma, pode-se afirmar que uma das possíveis acepções do termo sanção política corresponde ao exercício irregular do poder de polícia administrativa. Considerando-se que o poder de polícia consiste na limitação à propriedade e à liberdade em prol do interesse comum, a irregularidade de seu exercício nas sanções políticas decorre dos seguintes aspectos: (i) não há limitação à propriedade e à liberdade, no sentido de estabelecimento de seus contornos jurídicos, mas sim efetiva violação aos direitos à liberdade e à propriedade; e (ii) possuem o objetivo único de coagir o administrado ao adimplemento da obrigação tributária.

¹⁴³ PAULINO, Maria Ângela Lopes. *As Sanções Restritivas de Direitos e o Exercício do Poder de Polícia – a inconstitucionalidade das sanções políticas como instrumento para coibir o sujeito passivo ao pagamento do tributo*. In.: Revista de Direito Tributário nº 117. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 91.

1.3.3. SANÇÃO POLÍTICA COMO MECANISMO INDIRETO DE COBRANÇA DE TRIBUTO

Outra definição atribuída ao termo “sanção política” é a de que consiste em mecanismo indireto de cobrança de tributo. É dizer, cobrança de tributo por via diversa da prevista pelo ordenamento jurídico para tanto, qual seja, a Execução Fiscal.

A pretexto de ser instituída em prol da fiscalização, como forma de controle de atividades do contribuinte no que tange a obrigações tributárias e deveres instrumentais, é utilizada com a finalidade precípua de instrumento de coerção ao adimplemento dessas obrigações. Configura, nesse sentido, medida arbitrária de execução da dívida pela própria Administração.

Trata-se do exercício da coação, fora da norma secundária, sem a participação do Estado-juiz. São adotadas medidas coercitivas, sem autorização do Poder Judiciário, como se fossem autoexecutórias. Como consequência, há violação a direitos fundamentais, notadamente o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, conforme as lições da professora Maria Ângela Lopes Paulino Padilha:

[...] os constrangimentos inconstitucionais levados a efeito pela Administração no intuito de forçar o sujeito passivo ao pagamento do tributo. [...] compreendem as medidas restritivas de direitos impostas pela própria Administração ao sujeito passivo, que têm como escopo obriga-lo, por via oblíqua, a recolher a exação tributária em favor dos cofres públicos, sem, contudo, recorrer ao Judiciário, na forma preconizada pelo devido processo legal formal¹⁴⁴

Nessa concepção, as sanções políticas também são tidas como medidas inconstitucionais, pois representam o uso desautorizado da coação, ameaçando o Estado de Direito por colocarem a Administração Pública acima da lei. Nesse sentido, representam a prevalência dos interesses arrecadatórios da Administração em detrimento do interesse público:

[...] as sanções políticas com características simplesmente arrecadatórias não podem ser substituídas pelos interesses de uma Nação, que representada e reunida em Assembleia Nacional Constituinte, na data de 5 de outubro de 1988, instituiu um Estado Democrático, amparado pela segurança jurídica.¹⁴⁵

¹⁴⁴ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 168/169.

¹⁴⁵ FIORIN, Rangel Perrucci e PIRES, Lilian Regina Gabriel Moreira. *A Utilização de Sanções Políticas como Meio Coercitivo para a Cobrança de Tributos*. In.: GIOIA, Fulvia Helena de e PIERDONÁ, Zélia Luiza (coord.). *Pacto Federativo, Tributação e Cidadania*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 278.

Estabelecidas as noções de sanção política adotadas pela jurisprudência e pela doutrina, analisando-a sob a perspectiva semântico-pragmática, passaremos a tratar de sua atuação nos critérios da norma jurídica tributária (primária dispositiva) e da norma jurídica sancionatória (primária sancionatória e secundária), realizando uma análise sintático-pragmática do tema.

CAPÍTULO 05 – MODALIDADES DE SANÇÕES POLÍTICAS: ANÁLISE SINTÁTICO-PRAGMÁTICA

1. A ATUAÇÃO DAS SANÇÕES POLÍTICAS NOS CRITÉRIOS QUE COMPÕEM A NORMA JURÍDICA E SUA CLASSIFICAÇÃO

Conforme mencionado no capítulo anterior, às sanções políticas são atribuídas diversas cargas semânticas, sendo utilizada, em geral, para designar a prática inconstitucional da Administração Pública de restrição a direitos do sujeito passivo de obrigação tributária, como forma de coerção ou coação ao adimplemento do crédito tributário. Disso decorre o desgaste semântico do termo, utilizado para tratar de situações das mais diversas.

Diante desse cenário, o presente estudo busca apontar as significações atribuídas às sanções políticas, com a intenção de sistematizar a matéria. Para tanto, tentaremos demonstrar que as sanções políticas podem atuar nos critérios da norma primária dispositiva, primária sancionatória e secundária, eivando-os de vícios de inconstitucionalidade. Caracterizam enunciados prescritivos que interferem nos critérios dessas normas, conforme passaremos a demonstrar, trazendo elementos pragmáticos para embasar nossas afirmações.

1.1. ATUAÇÃO DA SANÇÃO POLÍTICA NA NORMA PRIMÁRIA DISPOSITIVA: A “SANÇÃO POLÍTICA DISPOSITIVA”

Conforme tratado no capítulo anterior, as sanções políticas podem ser entendidas como restrições a direitos dos administrados, notadamente ao direito à liberdade econômica e ao livre exercício da atividade profissional. Algumas vezes, tais restrições são mascaradas de obrigação tributária ou deveres instrumentais, eivando algum dos critérios da norma primária dispositiva.

É o que ocorre, por exemplo, no caso da obrigação imposta pelo Município de São Paulo ao tomador de serviço pessoa jurídica situado em São Paulo-capital de pagar ISS, quando tomar ou intermediar determinados serviços, executados por prestador que emita nota fiscal autorizada por outro Município, o qual não esteja inscrito no cadastro da Secretaria Municipal de Finanças de São Paulo/SP. Em outras palavras, o prestador de serviço situado fora de São Paulo-capital deverá manter

cadastro na Secretaria Municipal de Finanças de São Paulo; caso contrário, o tomador ou intermediador de serviço ficará responsável pelo recolhimento do ISS, ainda que seja imune ou isento (art. 2º, da Lei nº 14.042/05)¹⁴⁶.

Nota-se que a imposição da obrigação tributária de pagar ISS ao tomador/intermediador de serviço decorre da ausência de registro do prestador de serviços na Secretaria de Finanças do Município de São Paulo, obrigação essa imposta independentemente da condição de imune ou isento do tomador de serviços. Trata-se de nítido desvirtuamento do antecedente da norma primária dispositiva, uma vez que a obrigação tributária é consequência do descumprimento de um dever atribuído ao prestador de serviço, caracterizando uma espécie de responsabilidade tributária.

Não há, contudo, qualquer fundamento jurídico para a responsabilização do tomador de serviço, motivo pelo qual essa norma caracteriza sanção política, disfarçada de imposição de obrigação tributária. A sanção política resta caracterizada diante da violação ao critério material da norma primária dispositiva que impõe obrigação tributária, uma vez que o fato juridicizado - tomar ou intermediar serviço de prestador situado fora de São Paulo-capital, que não tenha registro perante a Secretaria Municipal de Finanças de São Paulo - não representa signo presuntivo de riqueza apto a figurar no antecedente da norma primária dispositiva.

Outro exemplo de sanção política que atua na norma primária dispositiva é o IPTU progressivo no tempo. Conforme art. 182, §4º, II, da CR¹⁴⁷, o poder Público Municipal pode exigir do proprietário de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) progressivo no tempo, o qual poderá atingir, com o tempo, o valor integral do imóvel que não tenha cumprido a função social da propriedade, representando hipótese de confisco

¹⁴⁶ É importante ressaltar que essa prescrição da Lei nº 14.042/05, do Município de São Paulo, está pendente de análise pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE nº 1167509, com repercussão geral reconhecida (RE 1167509 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 29/11/2018, DJe 12-02-2019). A matéria, contudo, não é discutida sob a perspectiva da caracterização ou não de “sanção política”, justamente porque a caracterização das sanções políticas como desvirtuamento da norma primária dispositiva não é correntemente realizada.

¹⁴⁷ Art. 182 da CR: “A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. (Regulamento) (Vide Lei nº 13.311, de 11 de julho de 2016) [...] § 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: [...] II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; [...]”

autorizada pela Constituição. Trata-se, portanto, de sanção política que atua no critério material da hipótese de incidência, uma vez que se impõe uma obrigação tributária, cujo objeto é o pagamento de IPTU, diante da ocorrência de um fato tido como ilícito (não cumprimento da função social da propriedade). É dizer, configura imposição de uma sanção, mascarada de tributo. A ilicitude da conduta prevista no antecedente, portanto, desvirtua a imposição tributária.

Conforme as lições de Fernando Gomes Favacho, haveria uma norma primária dispositiva de cunho administrativo que estabelece o dever de respeitar a política urbana do Município, e uma norma primária sancionatória que estabelece uma sanção diante do descumprimento da norma primária dispositiva, consistente no acréscimo na alíquota do IPTU. Com isso, segundo o autor, a norma primária sancionatória estabelece como consequência uma nova norma tributária, com alíquota aumentada, alterando a norma de incidência mediante a criação de um tributo que é sanção de ato ilícito, excepcionando a previsão do art. 3º do CTN¹⁴⁸.

Entendemos, contudo, que não se trata de exceção ao art. 3º do CTN, mas sim de efetiva “sanção política”, na medida em que há o desvirtuamento do antecedente da norma primária dispositiva, impondo-se uma obrigação tributária diante da prática de um ato ilícito. Com isso, viola-se as garantias dos administrados de defesa contra a penalidade imposta, mediante a demonstração da inoportunidade da conduta ilícita que lhe foi imputada, por exemplo.

Ainda, caracteriza sanção política a cobrança da contribuição para custeio do serviço de iluminação pública (COSIP) na fatura de consumo de energia elétrica, prevista no art. 149-A, parágrafo único, da CR¹⁴⁹. Trata-se de desvirtuamento do consequente da norma primária dispositiva, uma vez que a obrigação tributária é imposta mediante exercício da coação, fora da norma secundária (sem a participação do Estado-juiz), já que não há como o administrado pagar a conta de consumo de energia elétrica e deixar de pagar o crédito tributário (COSIP), por entender indevido, por exemplo. Como consequência, viola-se o direito de defesa, impedindo-se a

¹⁴⁸ FAVACHO, Fernando Gomes. *Definição do Conceito de Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 136/139.

¹⁴⁹ Art. 149-A: Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002) Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002).

discussão do crédito tributário constituído; caracteriza, portanto, sanção política instituída em prol da cobrança do crédito tributário.

Nesse contexto, entendemos que é possível denominar essas normas, que representam restrições a direitos dos contribuintes impostas mediante violação a critérios da norma primária dispositiva, de “sanções políticas dispositivas”. Essa “espécie” de sanção política não é a mais é aplicada, contudo, não podemos negar sua existência.

Além dessas sanções políticas que atuam na norma primária dispositiva, também há aquelas que atuam na norma primária sancionatória. Vejamos.

1.2. ATUAÇÃO DA SANÇÃO POLÍTICA NA NORMA PRIMÁRIA SANCIONATÓRIA: A “SANÇÃO POLÍTICA SANCIONATÓRIA”

As sanções políticas podem atuar, também, nos critérios da norma primária sancionatória, a qual impõe uma penalidade diante do cometimento de determinada conduta ilícita, caracterizada pelo descumprimento de um dever instrumental ou de uma obrigação tributária. Denominamos essas sanções políticas que atingem os critérios da norma primária sancionatória de “sanções políticas sancionatórias”.

Exemplo dessas sanções são os regimes especiais, tais como o instituído pela “Lei dos Conformes” do Município de São Paulo em relação aos devedores contumazes de ICMS, nos termos do art. 20 da Lei Complementar nº 1.320/18¹⁵⁰.

¹⁵⁰ Art. 20, da LC nº 1.320/18: O regime especial de que trata o artigo 19 poderá consistir, isolada ou cumulativamente, nas seguintes medidas: I - obrigatoriedade de fornecer informação periódica referente à operação ou prestação que realizar; II - alteração no período de apuração, no prazo e na forma de recolhimento do imposto; III - autorização prévia e individual para emissão e escrituração de documentos fiscais; IV - impedimento à utilização de benefícios ou incentivos fiscais relativamente ao ICMS; V - plantão permanente de Agente Fiscal de Rendas no local onde deva ser exercida a fiscalização do ICMS, para controle de operação ou prestação realizada, de documento fiscal e de outro elemento relacionado com a condição do contribuinte; VI - exigência de comprovação da entrada da mercadoria ou bem, ou do recebimento do serviço para a apropriação do respectivo crédito; VII - atribuição da responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas operações subsequentes com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ainda que previamente destacado ou informado o imposto no documento fiscal de aquisição da mercadoria, hipótese em que será admitida a apropriação, como crédito, do imposto comprovadamente recolhido nas operações anteriores; VIII - exigência do ICMS devido, inclusive o devido a título de substituição tributária, a cada operação ou prestação, no momento da ocorrência do fato gerador, observando-se ao final do período da apuração o sistema de compensação do imposto; IX - pagamento do ICMS devido a título de substituição tributária, até o momento da entrada da mercadoria no território paulista, na hipótese de responsabilidade por substituição tributária atribuída ao destinatário da mercadoria; X - centralização do pagamento do ICMS devido em um dos estabelecimentos; XI - suspensão ou instituição de diferimento do pagamento do ICMS; XII - inclusão em programa especial de fiscalização tributária; XIII

Dentre as medidas que caracterizam o regime especial, merece destaque o impedimento à utilização de benefícios ou incentivos fiscais relativos ao ICMS (inciso IV do dispositivo mencionado). Há desvirtuamento do conseqüente da norma primária sancionatória, pois, diante do descumprimento de obrigações tributárias relativas ao ICMS, impõe-se restrições severas a direitos do devedor, de maneira coativa, já que o contribuinte terá que pagar ICMS por não conseguiu usufruir do benefício ou incentivo fiscal a que teria direito, sem que haja a participação do Estado-juiz na imposição dessa medida.

Outro exemplo de sanção política que atua na norma primária sancionatória é aquela prevista no art. 193 do CTN. O contribuinte não poderá participar de concorrência pública ou contratar com o Poder Público quando tiver débitos em aberto perante a Fazenda. Significa dizer, verificando-se o inadimplemento de uma obrigação tributária, impõe-se uma sanção consistente na restrição de direitos, que configura efetiva coação (fora da norma secundária) ao pagamento do crédito tributária. Isso porque o contribuinte poderá sofrer prejuízos irreversíveis com a restrição imposta - principalmente aqueles que prestam serviços públicos e, portanto, contratam majoritariamente com a Administração Pública -, sendo compelido ao pagamento do crédito tributário, ainda que entenda indevido¹⁵¹.

Enquadra-se nessa categoria de sanção política, ainda, o protesto de CDA, previsto no art. 1º da Lei nº 9.492/97, que consiste no “ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida”. Trata-se de mecanismo que visa tornar pública a existência de débitos tributários em aberto pelo contribuinte, dirigindo-se a prescrição à Administração Pública que poderá realizar o protesto da CDA. Contudo, quando da realização do protesto, o não pagamento do tributo acarreta graves prejuízos ao devedor, atingindo a norma primária sancionatória, que será estruturada da seguinte forma: se houver o protesto da CDA e o não pagamento do crédito formalizado no título, deve ser a imposição de restrições a direitos do devedor. Com isso, é previsto

- exigência de apresentação periódica de informações econômicas, patrimoniais e financeiras; XIV - cassação de credenciamentos, habilitações e regimes especiais.

¹⁵¹ Nesse sentido, Renato Lopes Becho entende que o art. 193 do CTN configura sanção político administrativa. Não fundamenta, contudo, no desvirtuamento do critério material da norma primária sancionatória (BECHO, Renato Lopes. *O Direito Tributário Sancionador e as Sanções Político-administrativas*. In.: Revista Dialética de Direito Tributário nº 222. São Paulo: Escrituras Editoras, 2014, p. 111/112).

o exercício da coação fora da norma processual, sem a participação do Estado-juiz, o que representa impropriedade no consequente da norma primária sancionatória¹⁵².

Da mesma forma, configura sanção política a condicionante imposta aos devedores para a concessão da recuperação judicial, qual seja, a apresentação de certidão negativa tributária (art. 57, da Lei nº 11.101/05¹⁵³ e art. 191-A do CTN¹⁵⁴). Em decorrência dessa condição, impõe-se o pagamento do crédito constituído, sob pena de encerramento das atividades empresariais, em nítida violação à função social da propriedade, de que é corolário a preservação da empresa, próprio fundamento da recuperação judicial. Essa norma pode ser estruturada da seguinte maneira: dada a existência de débito tributário em aberto, deve ser a imposição de restrição ao direito de se submeter à recuperação judicial. Novamente, há coação fora da norma secundária.

Por fim, outra sanção política que atua na norma primária sancionatória é aquela que condiciona a habilitação em licitação à regularidade fiscal (art. 27 da Lei nº 8.666/93¹⁵⁵). Nos moldes da norma que trata da recuperação judicial, também atua no consequente da norma primária sancionatória, representando coação ao pagamento do crédito tributário, mediante a imposição de restrição ao exercício da atividade econômica que significa, na maioria das situações, o encerramento da atividade empresarial.

Nessas situações supramencionadas, embora a Administração Pública não atinja diretamente o patrimônio do devedor, compelindo-o ao pagamento do tributo de forma imediata, ao restringir o exercício de suas atividades econômicas, atinge

¹⁵² Sobre a caracterização do protesto de CDA como sanção política, assevera Daniel Moreti: “tem-se, portanto, mecanismo utilizado pelo Fisco que, prejudicando o exercício de atividades econômicas do contribuinte, passa a estar com o nome ‘sujo’ na praça em razão do protesto, o que acaba, muitas vezes, levando ao pagamento ou parcelamento do crédito tributário, com o nítido caráter de sanção política” (MORETI, Daniel. *Regime Especial de Controle e Fiscalização de Tributos e a Livre Concorrência*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 70).

¹⁵³ Art. 57 da Lei nº 11.101/05: Após a juntada aos autos do plano aprovado pela assembleia-geral de credores ou decorrido o prazo previsto no art. 55 desta Lei sem objeção de credores, o devedor apresentará certidões negativas de débitos tributários nos termos dos arts. 151, 205, 206 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

¹⁵⁴ Art. 191-A do CTN: A concessão de recuperação judicial depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos, observado o disposto nos arts. 151, 205 e 206 desta Lei. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

¹⁵⁵ Art. 27 da Lei nº 8666/96: Para a habilitação nas licitações exigir-se-á dos interessados, exclusivamente, documentação relativa a: I - habilitação jurídica; II - qualificação técnica; III - qualificação econômico-financeira; IV - regularidade fiscal e trabalhista; (Redação dada pela Lei nº 12.440, de 2011) (Vigência); V - cumprimento do disposto no inciso XXXIII do art. 7º da Constituição Federal. (Incluído pela Lei nº 9.854, de 1999).

indiretamente seu patrimônio, de maneira tão ou mais invasiva do que a execução realizada pelo Estado-juiz. Conforme afirma Hugo de Brito Machado Segundo, “utiliza-se a sanção não para punir o ilícito praticado, mas para, mediante uma insuportável restrição de direitos, forçar o contribuinte ao adimplemento de quantias que lhe são exigidas”¹⁵⁶. Por esse motivo, entendemos que configura hipótese de coação fora da norma secundária, que macula o consequente da norma primária sancionatória.

Por fim, trataremos no próximo item das sanções políticas aplicadas no curso de processo judicial, as quais atuam na norma secundária.

1.3. SANÇÃO POLÍTICA NA NORMA SECUNDÁRIA: A “SANÇÃO POLÍTICA PROCESSUAL”

É possível encontrar, ainda, a aplicação de sanções políticas no curso do processo judicial, quando representam restrições a direitos processuais do sujeito passivo, visando ao adimplemento do crédito tributário e da penalidade imposta.

Afora as prerrogativas atribuídas à Fazenda Pública na cobrança do crédito tributário (tais como a presunção de legitimidade do ato administrativo e a penhora de bens do contribuinte para garantia da Execução e como requisito à apresentação de defesa via Embargos à Execução Fiscal), direitos do contribuinte, inerentes ao devido processo legal, são violados, restando configuradas as sanções políticas, que denominaremos de “sanções políticas processuais”.

Exemplo claro de sanção política que atua na norma secundária ou processual é a chamada “averbação pré executória”, instituída pelo art. 25 da Lei nº 13.606/18, que acrescentou o art. 20-B à Lei nº 10.522/02¹⁵⁷, o qual prevê a

¹⁵⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Sanções Tributárias*. In.: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções Administrativas Tributárias*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2004, p. 217.

¹⁵⁷ Art. 25 da Lei nº 13.606/18: A Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002, passa a vigorar acrescida dos seguintes arts. 20-B, 20-C, 20-D e 20-E: “Art. 20-B. Inscrito o crédito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para, em até cinco dias, efetuar o pagamento do valor atualizado monetariamente, acrescido de juros, multa e demais encargos nela indicados. §1º A notificação será expedida por via eletrônica ou postal para o endereço do devedor e será considerada entregue depois de decorridos quinze dias da respectiva expedição. §2º Presume-se válida a notificação expedida para o endereço informado pelo contribuinte ou responsável à Fazenda Pública. §3º Não pago o débito no prazo fixado no caput deste artigo, a Fazenda Pública poderá: I - comunicar a inscrição em dívida ativa aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres; e II - averbar, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis.”

possibilidade de a Fazenda Pública Federal indisponibilizar bens do contribuinte, com a averbação da certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto e penhora. Trata-se da execução administrativa do débito constituído (tributário ou não tributário), sem a necessidade de autorização do poder judiciário, por iniciativa da própria Fazenda Pública¹⁵⁸.

Nota-se que a medida representa o exercício da coação direta (e não indireta, como nas situações tratadas no item anterior) fora da norma secundária, é dizer, sem a participação do Estado-juiz, pelo próprio sujeito ativo (Fazenda Pública Federal). Há desvirtuamento, portanto, do conseqüente da norma secundária, uma vez que a relação jurídica não é instaurada entre sujeito ativo e Estado-juiz, mas sim entre sujeito ativo e sujeito passivo, mediante a utilização da coação. Com isso, viola-se o devido processo legal e a separação dos poderes, representando grave violação a direitos fundamentais do contribuinte.

Além da averbação pré executória, outro exemplo de sanção política que atua na norma secundária é a medida cautelar fiscal, prevista na Lei nº 8.397/92, a qual acarreta a indisponibilidade de bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação (art. 4º, da Lei nº 8.397/92), podendo ser requerida quando presente alguma das hipóteses do art. 2º da lei de regência. Tal medida acarreta enormes prejuízos ao devedor, por possibilitar a indisponibilização de seus bens antes do pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, em ações anti-exacionais ou em sede de Execução Fiscal.

Caracteriza, portanto, desvirtuamento da norma secundária na medida em que, apesar de a relação jurídica se estabelecer entre Estado-juiz e sujeito ativo, tal relação não é pautada pela observância aos direitos processuais do devedor, mesmo porque o Estado-juiz exerce cognição não exauriente, representando exercício da coação fora dos limites estabelecidos pela Constituição, ditados por princípios basilares, como o devido processo legal e a presunção de inocência.

Ainda, o exercício da coação (efetiva penhora de bens do devedor sem oportunizar a defesa prévia) acarreta efeitos psicológicos, posto que muitas vezes o

¹⁵⁸ Sobre o assunto, é importante mencionar que estão pendentes de julgamento no Supremo Tribunal Federal Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs nºs 5881, 5886, 5890, 5925, 5931 e 5932), as quais tratam da (in)constitucionalidade da chamada “averbação pré executória”. Nas exordiais das ações, menciona-se a caracterização de “sanção política”.

devedor prefere pagar o crédito tributário constituído e a penalidade aplicada para não se sujeitar ao nefastos efeitos da medida cautelar fiscal, que pode acarretar a própria extinção da pessoa jurídica. As penalidades tributárias aplicadas apresentam, muitas vezes, valores exorbitantes, sendo que as multas podem atingir o patamar de 150% do crédito (art. 44, §10, da Lei nº 9.430/96). Com isso, a indisponibilização pode atingir todos os bens do devedor, acarretando graves prejuízos à pessoa física e representando a paralização das atividades empresariais da pessoa jurídica. Por conseguinte, a medida representa, além do uso da coação, coerção ao pagamento do crédito tributário e da penalidade, como forma de evitar danos irreversíveis.

Nesse ponto, é importante destacar uma das hipóteses autorizadoras da medida cautelar fiscal, qual seja, quando o débito representar mais de 30% do patrimônio conhecido do devedor. Considerando-se a mudança do contexto socioeconômico vivenciada, a maioria das empresas hoje em dia apresenta pequeno patrimônio imobilizado, de modo que tal requisito é facilmente verificado, e não indica qualquer indício da insolvência do devedor. Diante dessas circunstâncias, o exercício da coação sem a observância a princípios constitucionais que representam efetivas garantias dos contribuintes, torna-se cada vez mais grave.

Configura exercício da coação fora da norma secundária, também, o protesto de CDA, previsto pela Lei nº 12.787/12, que alterou a Lei nº 9.492/97, prevendo a possibilidade de as Fazendas Públicas Federal, Estadual e Municipal e suas respectivas autarquias e fundações públicas protestarem a Certidão de Dívida Ativa, de modo a restringir direitos dos contribuintes, como a emissão de Certidão Negativa de Débitos. Nessas situações, o contribuinte é compelido ao pagamento da penalidade, diante da coação exercida pelo sujeito ativo, sem a participação do poder judiciário, em afronta a seus direitos e garantias processuais¹⁵⁹.

Ainda, outra situação que caracteriza sanção política pela atuação na norma secundária é a atribuição ao administrador da pessoa jurídica do ônus da prova da inoccorrência das hipóteses autorizadoras de sua responsabilidade pessoal. O art. 135, III, do CTN, estabelece a responsabilidade pessoal do diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado, quando tenha agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Trata-se de

¹⁵⁹ Conforme mencionado no capítulo anterior (item 1.1.2.), foi declarada a constitucionalidade do protesto de CDA pela Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI nº 5135/DF.

responsabilidade por infração, atribuída diante da prática, pelos administradores, de conduta ilícita. Ocorre que a Fazenda Pública costuma incluir o nome dos administradores na Certidão de Dívida Ativa (CDA), sem ter comprovado a verificação de uma das situações autorizadoras da responsabilidade pessoal por infração.

Nesse cenário, decidiu o STJ, em sede de recurso repetitivo, que a CDA goza de presunção relativa de certeza e liquidez (conforme art. 204 do CTN), de modo que, estando o nome dos administradores na CDA, o ônus da prova da inoccorrência das situações previstas no inciso III, do art. 135 do CTN, cabe a eles mesmos¹⁶⁰. Trata-se de nítida sanção política, uma vez que a constituição do fato jurídico que irá ensejar a relação jurídica entre Estado-juiz e sujeito ativo (conduta ilícita realizada pelo administrador), não foi amparada em provas, atribuindo-se ao devedor o ônus de realizar a prova negativa das condutas que lhes foram imputadas. Sobre o assunto, esclarece a professora Fabiana Del Padre Tomé que a única prova que pode ser feita pelo devedor, nessas situações, é a de que não houve prova:

[...] a presunção de legitimidade dos atos administrativos não exige a Administração do dever de comprovar a ocorrência do fato jurídico, bem como das circunstâncias em que este se verificou. [...] Não tem como subsistir inscrição em CDA exarada sem que tenha havido atuação fiscal contra o sócio-administrador, com a prova da prática dos ilícitos referidos no art. 135, III, do CTN. Em vista disso, a prova de que não houve prova é suficiente para ilidir a presunção de liquidez e certeza da CDA.¹⁶¹

A prova da ocorrência do fato jurídico tributário deve ser realizada pela Administração Pública. Não há como afirmar que, diante da presunção *juris tantum* de legitimidade dos atos administrativos, o lançamento tributário e a imposição da penalidade independeriam da comprovação da ocorrência do fato jurídico tributário (lícito ou ilícito), cabendo ao contribuinte a apresentação de provas que contrariassem o quanto relatado no ato de lançamento e aplicação da penalidade.

A atribuição ao devedor do ônus da prova negativa do fato jurídico que constitui a penalidade tributária representa impropriedade no antecedente da norma secundária, eivando-a de inconstitucionalidade por violar o princípio da estrita legalidade e da tipicidade. Trata-se de “forma de retaliação contra o contribuinte que

¹⁶⁰ REsp 1104900/ES, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/03/2009, DJe 01/04/2009.

¹⁶¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 367/368.

vai a Juízo pedir proteção contra cobranças ilegais”¹⁶², por violar os direitos processuais do administrador.

Diante das situações expostas, nota-se que as sanções políticas do ponto de vista sintático representam vício de inconstitucionalidade que atinge os critérios das normas primária dispositiva, primária sancionatória e secundária.

No presente capítulo, analisamos alguns casos práticos para demonstrar, pragmaticamente, a configuração das “modalidades” de sanções políticas propostas, quais sejam, sanção política dispositiva, sanção política sancionatória e sanção política processual. Não significa, no entanto, que essas violações ocorram tão somente em uma dessas normas. Uma mesma situação pode representar violação a critérios de mais de uma norma jurídica, atuando concomitantemente nas normas primária dispositiva, primária sancionatória e secundária. Trata-se apenas de uma tentativa de sistematizar as sanções políticas do ponto de vista pragmático, com a finalidade de identificar os vícios de inconstitucionalidade que lhes são iminentes.

¹⁶² MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções Políticas no Direito Tributário*. In.: Revista Dialética de Direito Tributário nº 30. São Paulo: Escrituras Editoras, 1998, p. 46.

CONCLUSÕES

As conclusões obtidas com o presente estudo são as trazidas abaixo, na ordem em que os temas foram tratados e de acordo com as premissas eleitas:

(CAPÍTULO 01 – NOÇÕES DE TEORIA DA NORMA JURÍDICA NECESSÁRIAS AO ESTUDO DAS SANÇÕES POLÍTICAS)

1. As normas jurídicas se classificam, conforme as lições do professor Paulo de Barros Carvalho, em normas jurídicas em sentido amplo e normas jurídicas em sentido estrito.
2. As normas jurídicas em sentido estrito são sintaticamente homogêneas e redutíveis à fórmula dual “D (H → C)”, pois configuram um juízo hipotético-condicional composto por uma hipótese que implica uma consequência. Não há, contudo, homogeneidade semântica e pragmática.
3. A estrutura das normas jurídicas é composta por variáveis de objeto e predicado (categoremas) e constantes (sincategoremas), que são os funtores e os quantificadores, unidades que possuem função meramente sintática. Trata-se de abstração lógica, mediante a qual se constroem fórmulas lógicas, evidenciado o plano sintático.
4. As normas jurídicas se diferenciam das demais normas sociais pelo atributo da coercitividade (coaçoão potencial), o qual decorre da existência das normas sancionatórias, enquanto normas que estabelecem uma consequência gravosa imposta de maneira coercitiva.
5. Nesse sentido, adotando-se as lições de Hans Kelsen, as normas jurídicas possuem estrutura bimembre, subdividindo-se em “norma primária” (estabelece uma relação jurídica diante da ocorrência de determinado fato - norma de direito material) e “norma secundária” (estabelece uma sanção que assegure o cumprimento da prescrição da “norma primária” – norma processual), que associadas formam a “norma jurídica completa”.
6. Em complemento, utilizando a classificação de Eurico Marcos Diniz de Santi, as normas jurídicas primárias se subclassificam em “norma primária dispositiva”, que

prevê em seu antecedente uma conduta lícita e em seu conseqüente o estabelecimento de uma relação jurídica, e “norma primária sancionatória”, que atribui uma penalidade à realização de uma conduta ilícita.

7. A norma primária sancionatória se diferencia da norma secundária pois não é imposta mediante coação (não é dotada de coercitividade), sendo imposta sem a participação do Estado-juiz.

8. A regra matriz de incidência tributária configura subproduto da teoria da norma jurídica, caracterizando método de investigação científica que fornece aparato para o ingresso nos planos semântico e pragmático. Com esse método, destrincha-se a hipótese e o conseqüente que compõem a estrutura da norma jurídica, identificando critérios que auxiliam o intérprete na construção da norma individual e concreta, simplificando a fenomenologia da incidência.

9. A estrutura da regra matriz de incidência, embora pensada como norma padrão de incidência dos tributos, pode ser utilizada para a análise pormenorizada das normas tributárias sancionatórias. No presente estudo, essa estrutura foi utilizada para identificar as inconstitucionalidades das sanções políticas, que atuam nos critérios da regra matriz de incidência, eivando-os de vícios.

(CAPÍTULO 02 – AS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS)

10. Dentre os elementos característicos da definição do conceito de tributo, merece destaque o de que tributo não constitui sanção de ato ilícito.

11. Diante da ausência de disposições constitucionais acerca do sistema tributário sancionatório, há muita confusão em relação à distinção entre tributo e sanção tributária, sendo que o Código Tributário Nacional comete algumas impropriedades (como as presentes no art. 113, §1º).

12. Nesse contexto de equívocos conceituais entre tributo e sanção, noções que parecem, à primeira vista, inconfundíveis, são embaralhadas, de modo que muitas vezes tributos são instituídos com função meramente sancionatória, situações em que há desvirtuamento da norma padrão de incidência.

13. Do ponto de vista sintático, as sanções estão presentes na norma primária sancionatória e na norma secundária. Ambas possuem como antecedente uma

conduta ilícita, atribuindo-lhes uma consequência jurídica gravosa de direito material (norma primária sancionatória) e de direito processual (norma secundária).

14. Do ponto de vista semântico, conforme as lições de Eurico Marcos Diniz de Santi, há três acepções do signo “sanções”, as quais se confundem com as normas primária dispositiva e primária sancionatória, em suas duas categorias: i) sanção como relação jurídica materializada em uma conduta reparadora que decorre do descumprimento de um pressuposto obrigacional; ii) sanção como relação jurídica que legitima o sujeito ativo a ingressar contra o sujeito passivo, em uma relação processual, com o objetivo de que o Estado-juiz efetive o dever prescrito na norma primária; iii) sanção como relação jurídica imposta pela sentença condenatória, decorrente do processo judicial.

15. Pragmaticamente, as sanções se relacionam com a eficácia das normas jurídicas, por serem responsáveis pela coercibilidade (coerção potencial; “coação psicológica”) e coercitividade (coação potencial) das normas jurídicas.

16. A natureza jurídica da sanção será determinada pela natureza da norma jurídica que prevê o ilícito, a qual depende do bem jurídico tutelado. A sanção tributária será aquela prevista em uma lei tributária, que visa proteger, essencialmente, o interesse público secundário.

17. As sanções tributárias assumem função repressiva ou punitiva, quando visam eminentemente punir aquele que cometeu o ilícito, atribuindo-lhe uma consequência gravosa, e assumem função preventiva, quando representam coerção (coação psicológica) aplicada aos administrados, visando estimulá-los a adimplir as condutas prescritas pelo ordenamento (tanto aquele que cometeu o ilícito - prevenção individual -, como os demais administrados - prevenção geral).

18. Todo tributo possui finalidade fiscal e extrafiscal. Existe, contudo, uma zona de penumbra, em que os tributos com caráter eminentemente extrafiscal se confundem com as sanções tributárias, por apresentarem caráter proibitivo e objetivarem desestimular determinadas condutas. O fator distintivo entre tributo extrafiscal proibitivo e sanção é a licitude ou ilicitude do fato jurídico que compõe o antecedente da norma jurídica. As sanções políticas, por figurarem ora na norma jurídica tributária, ora na norma jurídica sancionatória, podem ser mascaradas de tributo extrafiscal proibitivo e, também, de sanção tributária.

(CAPÍTULO 03 – O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E AS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS)

19. Adotamos a concepção de competência tributária enquanto aptidão para legislar em matéria tributária, a qual é amplamente delimitada pela Constituição da República.

20. A norma de competência tributária é associada à norma sancionatória de competência, que pressupõe o exercício ilegítimo da competência e lhe atribui uma sanção, consistente em sua nulidade. Com isso, forma-se a “norma de competência em sentido completo”, conforme denominação proposta por Tácio Lacerda Gama.

21. Além da norma sancionatória de competência, há a norma de competência tributária sancionatória, que estabelece a aptidão para legislar em matéria de sanções tributárias. A competência tributária sancionatória será tratada enquanto competência legislativa, é dizer, enquanto aptidão para instituir sanções tributárias, detida pelos entes políticos titulares da respectiva competência para legislar em matéria de tributos (sem adentrar na competência administrativa e fiscalizatória).

22. As sanções políticas representam o abuso da competência tributária ou da competência tributária sancionatória e, portanto, devem ser associadas à norma sancionatória de competência, sendo declaradas nulas.

23. A imposição das sanções é feita em detrimento de direitos dos administrados, o que somente se justifica em função de valores constitucionais, consagrados em princípios. Em outras palavras, o exercício da competência tributária sancionatória não é ilimitado, havendo princípios que servem de baliza, de modo a preservar direitos e garantias fundamentais.

24. A cisão do direito em ramos se faz para fins meramente didáticos, sendo a unidade característica própria de todo sistema, inclusive do sistema jurídico. Nesse sentido, é necessário permear o direito tributário e o direito penal, na disciplina do *ius puniendi* estatal. Para limitar e orientar o exercício da potestade sancionatória estatal existem os “princípios gerais da repressão”, os quais advêm majoritariamente do direito penal.

25. Como resultado desse “intercâmbio”, diminui-se a discricionariedade do aplicador das normas tributárias.

26. Os princípios gerais do direito são aqueles que se aplicam aos diversos ramos do direito e consagram direitos fundamentais dos administrados. No âmbito do direito tributário sancionatório, merecem destaque os seguintes princípios gerais, que representam limitação ao *ius puniendi* estatal, de acordo com a axiologia do sistema: legalidade (art. 5º, II, CR e art. 150, I, da CR); devido processo legal (art. 5º, LIV e LV, CR); proporcionalidade; razoabilidade e segurança jurídica.

27. No âmbito do direito penal, destacam-se os seguintes princípios aplicáveis ao direito tributário sancionatório e que também representam limitação ao *ius puniendi* estatal: individualização da pena (art. 5º, XLVI, da CR), presunção de inocência (art. 5º, LVII, CR) e *in dubio pro reo*.

(CAPÍTULO 04 – DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE SANÇÃO POLÍTICA: ANÁLISE SEMÂNTICO-PRAGMÁTICA)

28. O termo “sanção política” foi construído pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

29. Inicialmente, a expressão era utilizada para designar sanções tidas como legítimas, aplicadas de maneira discricionária pela Administração Pública, com o objetivo de compelir o contribuinte ao pagamento do crédito tributário, independentemente de autorização legal e antes de ser oportunizada a defesa contra o crédito exigido.

30. Posteriormente, o entendimento do STF foi alterado, tendo sido editadas três súmulas vedando a utilização de sanções políticas (Súmulas nºs 70, 323 e 547), enquanto mecanismo indireto de cobrança de tributo, embora as citadas súmulas não utilizassem a expressão “sanção política” para designar as situações vedadas.

31. Os critérios para identificação das sanções políticas foram sendo paulatinamente determinados pelo STF, havendo alguns julgados marcantes sobre o tema. Realizamos a análise por amostragem de alguns desses julgados e conseguimos identificar alguns critérios.

32. Primeiro critério - mecanismo indireto de cobrança do crédito tributário: na grande maioria das decisões do STF sobre o assunto, a Corte adota o entendimento de que as sanções políticas configuram forma de cobrança do crédito tributário por via

diversa da Execução Fiscal, mediante restrição de direitos do contribuinte. Fixou-se, contudo, que só restam caracterizadas as sanções políticas quando a coação objetivar o adimplemento de crédito constituído, inexistindo quando das atividades de instituição ou fiscalização de tributos, hipóteses em que eventuais restrições podem representar o exercício do poder de polícia.

33. Segundo critério - violação a princípios constitucionais: outro critério presente na grande maioria dos julgados analisados foi o de que as sanções políticas representam violação a princípios constitucionais, tratados no capítulo 03 deste trabalho, os quais consagram direitos fundamentais dos administrados.

34. Por envolver a análise de princípios de elevada carga axiológica, os quais representam efetivos valores e não critérios objetivos, a identificação das sanções políticas é pautada por alto nível de subjetivismo dos julgadores.

35. Terceiro critério - violação ao livre exercício da atividade econômica e à livre concorrência: o STF entende que caracterizam sanções políticas medidas que restrinjam o direito ao livre exercício da atividade econômica e à livre concorrência, limitando a atividade econômica como forma de coerção ou coação ao pagamento de tributo.

36. A Corte fixou alguns critérios para aferição da razoabilidade e proporcionalidade de medida restritiva imposta ao contribuinte, considerando como ponto central a violação ou não ao livre exercício da atividade econômica e à livre iniciativa, quais sejam: a) configuração de devedor contumaz, que adota comportamento anticoncorrencial; b) caráter extrafiscal do dispositivo que prevê a medida restritiva, buscando consagrar valores protegidos pela Constituição, como a livre concorrência; e c) observância do devido processo legal na imposição da medida e quanto ao crédito tributário em aberto.

37. Trata-se de critérios repletos de subjetivismo, o que é corroborado pelo fato de que os ministros adotam como razão de decidir a violação ao livre exercício à atividade econômica e à livre iniciativa, bem como os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e devido processo legal, tanto para votar no sentido de que se trata de sanção política, como para votar no sentido de que não resta caracterizada sanção política, mas sim medida restritiva, com caráter extrafiscal, autorizada pelo ordenamento.

38. Quarto critério - não caracterização do exercício do poder de polícia administrativa: quando a restrição for realizada em prol da fiscalização tributária, necessária ao atendimento do interesse público secundário, não há sanção política, mas sim exercício do poder de polícia administrativa, autorizado pela Constituição da República.

39. Quinto critério - obrigatoriedade de submissão à restrição imposta: a aplicação da sanção política deve ser associada ao modal obrigatória; caso contrário, será descaracterizada. Quando o contribuinte puder optar pela adesão ou não a determinado regime que represente imposição de restrições, estará descaracterizada a sanção política.

40. Conclui-se da análise por amostragem de alguns julgados que tratam do assunto, que o “político” da sanção lhe atribui caráter de inconstitucionalidade.

41. Caracterizam restrições imperativas (modal obrigatório) a direitos fundamentais dos contribuintes, como o exercício da atividade econômica.

42. As medidas restritivas são aplicadas com a finalidade de preservar a livre concorrência, restringindo a livre iniciativa de forma a evitar a concorrência desleal, não caracterizam sanção política, mas sim sanção pelo cometimento de um ilícito, qual seja, prática de conduta anticoncorrencial (como a contumaz sonegação). Diante disso, entendemos que é possível denominá-las como “sanções extrafiscais proibitivas”, em analogia aos “tributos extrafiscais proibitivos”.

43. Entendemos que o STF fixou critérios positivos e negativos para identificação das sanções políticas: a) positivos: coação ao adimplemento do crédito tributário, violação a princípios constitucionais e obrigatoriedade de submissão à restrição; b) negativos: caracterização do poder de polícia administrativa e caracterização de “sanção extrafiscal proibitiva”.

44. O Supremo não chegou a um critério objetivo de verificação das sanções políticas, mas sim à conclusão de que a análise deverá ser casuística, de acordo com elementos determinados.

45. A doutrina também adota diversas acepções do termo “sanção política”, dentre as quais destacam-se: a) sanção política como sanção administrativa; b) sanção política como irregular exercício do poder de polícia; c) sanção política como mecanismo indireto de cobrança de tributo.

(CAPÍTULO 05 – MODALIDADES DE SANÇÕES POLÍTICAS: ANÁLISE SINTÁTICO-PRAGMÁTICA)

46. Diante da delimitação da concepção de sanção política segundo a jurisprudência do STF (que criou o termo) e a doutrina, tentamos demonstrar que as sanções políticas podem atuar nos critérios da norma primária dispositiva, primária sancionatória e secundária, eivando-os de vícios de inconstitucionalidade, trazendo elementos pragmáticos para embasar nossas afirmações.

47. As sanções políticas atuam na norma primária dispositiva quando restringem direitos dos administrados, mascaradas de obrigação tributária ou deveres instrumentais. Denominamos essa modalidade de sanção política de “sanção política dispositiva”.

48. Atuam, ainda, na norma primária sancionatória, atingindo o consequente normativo, mediante o uso da coação fora da norma secundária, é dizer, sem a participação do Estado-juiz. Essa modalidade de sanção política denominamos de “sanção política sancionatória”.

49. Por fim, maculam a norma secundária, quando restringem direitos processuais do sujeito passivo, visando ao adimplemento do crédito tributário e da penalidade imposta. Nessas situações, as denominamos de “sanções políticas processuais”.

50. Essas “modalidades” de sanções políticas representam apenas uma tentativa de sistematizá-las do ponto de vista sintático pragmático, com o intuito de facilitar a identificação dos vícios de inconstitucionalidade que lhes são imanentes.

51. Não significa, entretanto, que atuam separadamente em cada uma das normas jurídicas – primária dispositiva, primária sancionatória e secundária -, pois uma mesma situação pode representar violação a critérios presentes nessas três normas, concomitantemente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

BARRETO, Aires. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1986.

BECHO, Renato Lopes. **O Direito Tributário Sancionador e as Sanções Político-administrativas**. In.: Revista Dialética de Direito Tributário nº 222. São Paulo: Escrituras Editoras, 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BOBBIO, Norberto. **O Positivismo Jurídico – Lições de Filosofia do Direito**. São Paulo: Ícone, 2006.

_____. **Teoria Geral do Direito**. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

BRITTO, Lucas Galvão de. **Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas**. In.: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) e BRITTO, Lucas Galvão de (org.). *Lógica e Direito*. São Paulo: Noeses, 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico Semântico)**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2019.

_____. **Direito Penal Tributário – uma análise lógica, semântica e jurisprudencial**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Cristiano. **Introdução à Lógica Jurídica: a estrutura lógica da norma tributária**. In.: MARTINS, Ives Gandra da Silva e ELALI, André (coord.). *Elementos Atuais de Direito Tributário – estudos e conferências*. Curitiba: Juruá, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

_____. **Direito Tributário, Linguagem e Método.** 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018.

_____. **Imunidades Tributárias.** *In.*: Imposto sobre a Renda – Comentário. 10ª ed. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1984.

COSTA, Regina Helena Lobo da. **Direito Administrativo Sancionador e Direito Penal: a necessidade de desenvolvimento de uma política sancionadora integrada.** *In.*: BLAZECK, Luiz Mauricio Souza; MARZAGÃO, Laerte I. (coord.) Direito Administrativo Sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.** 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do Conceito de Tributo.** São Paulo: Quartier Latin, 2011.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Abuso de Poder Econômico por prática de licitude duvidosa amparada judicialmente.** *In.*: Revista de Direito Público da Economia, ano 1, nº1, jan.-mar./2003.

FIORIN, Rangel Perrucci e PIRES, Lilian Regina Gabriel Moreira. **A Utilização de Sanções Políticas como Meio Coercitivo para a Cobrança de Tributos.** *In.*: GIOIA, Fulvia Helena de; PIERDONÁ, Zélia Luiza (coord.). *Pacto Federativo, Tributação e Cidadania.* São Paulo: Quartier Latin, 2015.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade.** 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

GANDARA, Leonardo André. **Sanções Políticas, Morais e Indiretas: uso de mecanismos inconstitucionais da sanção tributária e breves comentários sobre a influência no mercado de cigarros.** *In.*: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (coord.). *Grandes Temas do Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HORVATH, Estevão. **Princípios da Moralidade, Razoabilidade, Proporcionalidade e Eficiência: Aspectos Práticos.** *In.*: Revista de Direito Tributário nº 111. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

_____. **Sanções Tributárias – Limites e Inconstitucionalidades.** *In.*: Revista de Direito Tributário nº 116. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LIMA, Alcides Saldanha. **A Sanção Positiva e a Estrutura da Norma Jurídica**. In.: MENDES, Joyceane Bezerra de (org.). *Teoria do Direito em Debate: Estudos em Homenagem ao Professor Arnaldo Vasconcelos*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2014.

LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019.

_____. **La Mora en el Derecho Tributario**. Lima: Editora y Librería Jurídica Grijley; São Paulo: Noeses, 2018.

_____. **Sanções Tributárias – Dosimetria – Discricionariedade ou Vinculação**. In.: Revista de Direito Tributário nº 119, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Sanções Políticas no Direito Tributário**. In.: Revista Dialética de Direito Tributário nº 30. São Paulo: Escrituras Editoras, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito e SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Parecer - Sanções Políticas como Meio Coercitivo na Cobrança de Tributo. Incompatibilidade com as Garantias Constitucionais do Contribuinte. Efeito Suspensivo a Recurso Extraordinário. Requisitos da Medida Cautelar**. In.: Revista Dialética de Direito Tributário nº 150. São Paulo: Escrituras Editora, 2008.

MALJAR, Daneil E. **El Derecho Administrativo Sancionador**. Buenos Aires: Ad Hoc, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sanções Tributárias**. In.: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções Administrativas Tributárias*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MORETI, Daniel. **Regime Especial de Controle e Fiscalização de Tributos e a Livre Concorrência**. São Paulo: Noeses, 2017.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Individualização da Pena**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

OLIVEIRA, José Roberto Pimenta. **Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade como Normas Conformadoras e Limitadoras da Atuação da Administração Pública**. In.: DALLARI, Adilson Abreu; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tratado de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade no Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito Administrativo Sancionador**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

PACHECO, Angela Maria da Motta. **Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015.

PANDOLFO, Rafael. **O In Dubio Pro Reo e sua Aplicabilidade às Sanções Tributárias**. In.: Congresso Nacional de Estudos Tributários – Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais. São Paulo: Noeses, 2013.

PAULINO, Maria Ângela Lopes. **As Sanções Restritivas de Direitos e o Exercício do Poder de Polícia – a inconstitucionalidade das sanções políticas como instrumento para coibir o sujeito passivo ao pagamento do tributo**. In.: *Revista de Direito Tributário* nº 117. São Paulo: Malheiros, 2012.

PONTES, Helenilson Cunha. **Direito Tributário Sancionador e o Princípio da Proporcionalidade**. In.: CARVALHO, Cristiano e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Temas de Direito Público – Aspectos Constitucionais, Administrativos e Tributários*. Curitiba: Juruá, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Sanções Tributárias**. In.: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções Administrativas Tributárias*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2004.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

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

TÁCITO, Caio. **O Princípio de Legalidade: Ponto e Contraponto**. In.: In.: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. (org.). *Direito Administrativo e Constitucional*. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Estrutura Lógica das Normas Jurídicas**. In.: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) e BRITTO, Lucas Galvão de (org.). *Lógica e Direito*. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. **A Prova no Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2016.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica – Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl e PIERANGELI, José Henrique. **Manual de Direito Penal Brasileiro – vol. 1 – parte geral**. 9ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

ZANCANER, Weida. **Razoabilidade e Moralidade: Princípios Concretizadores do Perfil Constitucional do Estado Social e Democrático de Direito**. In.: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. (org.). *Direito Administrativo e Constitucional*. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.