

**UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE  
CAMPUS DE NATAL  
CURSO DE DIREITO**

**PAULO CÉSAR CORDEIRO DA SILVA**

**SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS: Análise constitucional e  
parâmetros de aplicação à luz da (nova) jurisprudência do  
Supremo Tribunal Federal**

**NATAL - RN**

**2013**

PAULO CÉSAR CORDEIRO DA SILVA

**SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS: Análise constitucional e parâmetros de aplicação à luz da (nova) jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**

Trabalho de Curso, na modalidade monografia, apresentado ao Curso de Direito do Câmpus de Natal da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Esp. Lídio Sânzio Gurgel Martiniano.

**NATAL - RN**

**2013**

PAULO CÉSAR CORDEIRO DA SILVA

**SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS: Análise constitucional e parâmetros de aplicação à luz da (nova) jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**

Trabalho de Curso, na modalidade monografia, apresentado ao Curso de Direito do Câmpus de Natal da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Direito.

Apresentado oralmente e aprovado no dia \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2013.

COMISSÃO DE AVALIAÇÃO:

---

Prof. Esp. Lídio Sânzio Gurgel Martiniano (UERN)  
Orientador

---

Prof. Ms. Thiago Oliveira Moreira (UFRN)  
Examinador

---

Prof<sup>a</sup>. Ms. Mariana Vannuci Vasconcellos (UERN)  
Examinadora



Dedico este trabalho a Deus, por todos os motivos. Aos meus pais, pelo amor incondicional, e a Lélia Marques da Silva, companheira de todas as horas. São os motivos que me fazem seguir.

## AGRADECIMENTOS

Ao se chegar ao término de uma longa caminhada, além da imensa alegria e satisfação de dever cumprido, sem dúvida, há também, uma imensa compreensão sobre algumas palavras que embora pareçam simples, fazem toda a diferença na vida de alguém, são elas: carinho, apoio, amor, amizade, compreensão, estímulo e fé. Agradeço a Deus pelo dom da vida, por me dar forças e coragem para seguir. Aos meus pais, que significam não só o começo de tudo, mais sem dúvida, o começo, meio e fim, mais que presentes em todas as fases de minha vida, me apoiando e incentivando, são sem dúvida os maiores responsáveis por essa grande conquista. Maria Nilde da Costa e Silva e João Cordeiro da Silva Neto, devo tudo a vocês, serei eternamente grato.

Agradeço imensamente a todos os meus irmãos e irmãs por sempre estarem presentes, muitas vezes até geograficamente distantes, mas sem dúvida, até assim, estão bem próximos de mim. Em especial ao meu irmão José Cordeiro da Silva *in memoriam*. Eternas Saudades.

A Léia Marques da Silva, mais que companheira, por tanto significar, pelo inestimável apoio e colaboração para a realização desta vitória, pelo carinho e amor nas horas difíceis, e pela valorosa ajuda neste trabalho.

Agradeço também a todos os meus professores desta graduação, e em especial ao Professor Lídio Sânzio Gurgel Martiniano, orientador deste trabalho pela sua enorme contribuição e ajuda.

“Autoridades são apenas alguns, e só durante algum tempo, enquanto cidadãos somos todos nós, e durante toda a vida”.

(Hugo de Brito Machado)

## RESUMO

Questão ainda polêmica no ramo do Direito Tributário diz respeito acerca da existência ou não das chamadas sanções políticas tributárias, instituto que se caracteriza por ser um meio de coação indireta que se utiliza a Fazenda Pública para impor ao contribuinte inadimplente a pagar o tributo. Tais exações objetivam tão somente arrecadar valores devidos a título de obrigação principal, sendo que para tanto, utilizam vários meios coercitivos como o fechamento de estabelecimento comercial, a apreensão de mercadorias, sem que a presença física destas seja necessária para a comprovação do que o Fisco aponta como ilícito, o cancelamento do alvará de funcionamento comercial, dentre outros. Por estes aspectos, tem-se que tais condutas são contrárias ao atual ordenamento jurídico, por ferir diversos direitos constitucionalmente tutelados, dentre os quais, se podem citar, o direito ao livre exercício de atividade econômica lícita e o direito a livre iniciativa. Intimamente ligados a esses aspectos tem-se que tais sanções políticas também desrespeitam outros grandes postulados do atual modelo de Estado democrático de direito, a saber, o postulado da razoabilidade e o da proporcionalidade ou proibição de excesso. Tais postulados emergem como uma garantia indissociável a preservação de direitos individuais assegurados pela Constituição Federal de 88. Por tais aspectos o Supremo Tribunal Federal vem repelindo tais condutas por parte do Poder Público, inclusive por intermédio de algumas súmulas que versam sobre o tema, as súmulas 70, 343 e 547, por entenderem que estas práticas não resguardam o devido processo legal, bem como o direito ao contraditório. De tal maneira o objetivo do presente trabalho consiste em analisar quais os parâmetros de aplicação advindos com a Constituição Federal de 88, adotados pelo STF para coibir tais práticas, bem como, quais as justificativas para se admitir as restrições, que embora assemelhadas, não configurem as citadas execuções políticas. Para tanto, adotou-se como metodologia o método dedutivo, partindo-se das questões gerais que envolvem o ramo tributário, e analisando aspectos inerentes a administração e fiscalização tributária, bem como as limitações constitucionais a estas impostas, para o conceito atual de sanção. A pesquisa bibliográfica efetivou-se em consultas a textos doutrinários e jurisprudenciais, bem como a banco de dados em meios eletrônicos. Concluiu-se por oportuno que, no atual modelo constitucional, denota-se que os direitos e garantias individuais não tem caráter absoluto. De tal modo, faz-se necessário sempre um juízo valorativo acerca das normas, no caso em concreto, a fim de adequá-la, ao máximo possível, à ordem democrática vigente. Nesse precioso papel, tem-se que o STF, como guardião precípua da Constituição Federal, deverá dar a interpretação conforme, sempre que por ato omissivo ou comissivo, o Estado infringir os postulados e princípios vigentes. Assim, o mesmo vem se posicionando acerca de possibilidades que, mesmo contendo todas as características das sanções políticas tributárias, são admitidas pelo ordenamento jurídico. Para tanto, há uma correlação entre estas e o bem a ser tutelado, levando-se em conta, aspectos como a extrafiscalidade e o direito à livre concorrência econômica.

**Palavras-chave:** Sanções políticas tributárias. STF. Razoabilidade. Proporcionalidade.

## ABSTRACT

Question still controversial in the field of Tax Law with respect to the existence or not of penalties called tax policies, an institute that is characterized as a means of indirect coercion that uses the Treasury to impose the delinquent taxpayer to pay tribute. Such exactions aimed solely collect amounts due by way of the principal obligation, for which it, use various coercive means as closing premises, seizure of goods, without the physical presence of these is needed to prove that the IRS points as unlawful cancellation of business license business, among others. For these aspects, it follows that such conduct is contrary to current law for violating various constitutionally protected rights, among which we can cite the right to the free exercise of licit economic activity and the right to free enterprise. Closely linked to these aspects is that such sanctions policies also disregard other major postulates of the current model of democratic rule of law, namely the principle of reasonableness and proportionality and the prohibition of excess. Such assumptions emerge as an inseparable guarantee the preservation of individual rights guaranteed by the Constitution of 88. For these reasons the Supreme Court has repelling such conduct on the part of the government, including through some overviews that deal with the theme, dockets 70, 343 and 547, on the understanding that these practices do not enshrine due process and as the right to adversarial. So the aim of this work is to analyze which parameters arising application to the Federal Constitution of 88, adopted by the Supreme Court to curb such practices, as well, which the justifications for the restrictions to admit, that although resembled not configure the aforementioned political executions. Therefore, the methodology adopted as the deductive method, starting from the general issues surrounding the business tax, and analyzing aspects of tax administration and supervision, as well as the constitutional limitations imposed on these to the current concept of sanction. A literature search was accomplished in consultation with doctrinal and jurisprudential texts, as well as the database in electronic media. It was concluded by appropriate that, in the current constitutional model, denotes that the individual rights and guarantees has no character whatsoever. So, it is necessary always a value judgment about the standards in the particular case in order to suit it to the fullest extent possible, the existing democratic order. In this valuable paper, has the Supreme Court, as the guardian of the Constitution preciput should give consistent interpretation whenever commissive by act or omission, the state infringes the postulates and principles in force. Thus, it is positioning itself about possibilities, even containing all the characteristics of sanctions tax policies are allowed by law. Therefore, there is a correlation between these and the good to be protected, taking into account aspects such as extrafiscality and the right to free economic competition.

**Keywords:** Sanctions tax policies. STF. Reasonableness. Proportionality.



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>2 O ESTADO E O PODER DE TRIBUTAR .....</b>	<b>14</b>
2.1 ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO, PODER DE TRIBUTAR E SOBERANIA	14
2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	21
2.3 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.....	29
<b>3 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E ILÍCITO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>42</b>
3.1 O PODER DE FISCALIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	42
3.2 DÍVIDA ATIVA E SUA COBRANÇA.....	45
3.3 CERTIDÕES NEGATIVAS .....	48
3.4 ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS .....	50
<b>4 SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS.....</b>	<b>53</b>
4.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS .....	53
4.2 TIPOS DE SANÇÃO .....	54
4.2.1 Sanção Pena.....	56
4.2.2 Sanção Administrativa.....	60
4.2.3 Sanções Pessoais e Sanções Patrimoniais .....	61
4.3 O ATUAL MODELO DE SANÇÃO POLÍTICA NO BRASIL.....	64
4.3.1 Aspectos para sua vedação .....	67
4.3.2 Restrições admitidas pela jurisprudência do STF .....	71
4.4 PARÂMETROS ADOTADOS PARA A (IN) APLICAÇÃO DAS SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS.....	74
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>78</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>82</b>

# 1 INTRODUÇÃO

O estudo e a delimitação das sanções políticas tributárias tornam-se de grande relevância no cenário atual, basta se perceber os grandes desdobramentos jurídicos que diariamente chegam aos tribunais brasileiros com a discussão da matéria, que envolve diametralmente o Estado e o contribuinte.

Discussão essa que remete a grandes problemáticas, perspassando a questões inerentes ao comportamento que o Poder Público deve adotar quando da ocorrência de fato que importe em sua atuação comissiva ou omissiva perante o particular.

Todavia, não desconhecendo o poder soberano do Estado ante os seus administrados, tais atuações encontram limitações em matéria tributária, de ordem constitucional, inclusive, que implicam diretamente na diminuição ou adequação desta soberania, frente ao contribuinte.

Se por um lado é a própria Constituição Federal que legitima o poder de tributar aos Entes Políticos, a mesma também restringe essa atribuição, impondo-lhe óbices, que em nenhum momento deverão ser afastados, sob pena de se estar restringindo direitos e garantias individuais, consagrados em seu texto.

De tal modo, fica pré-estabelecida certa isonomia entre o Estado e o contribuinte, sem que isso importe em diminuição das prerrogativas legais e soberanas daquele, no tocante a sua atribuição de instituir, fiscalizar e arrecadar tributos, gozando os seus atos de um caráter de legitimidade, até que se prove o contrário, ou não se precise provar, dado o claro e inequívoco desrespeito a lei.

Assunto controverso no âmbito do direito tributário, diz respeito às chamadas sanções políticas tributárias, que em síntese, caracterizam-se em condutas da Administração Fazendária que estabelecem imposições indiretas de caráter não patrimonial aos contribuintes, com o intuito de se cobrar o tributo.

A temática acerca dessas exações tributárias não pecuniárias, inclusive, já foi objeto de súmulas do Supremo Tribunal Federal, aonde naquela ocasião, restou consignado a incompatibilidade das mesmas com o sistema jurídico pátrio, devendo serem rechaçadas do ordenamento jurídico dado o vício da inconstitucionalidade.

Entretanto, é necessário esclarecer que as súmulas que tratam da matéria foram editadas na década de 60, e serviram para embasar paulatinamente o entendimento da Suprema Corte a respeito do poder de tributar estatal, seus limites legais de atuação, bem

como, atualmente, a sua compatibilização com a constituição federal de 88, que tratou de modo especial os direitos e garantias individuais, a ordem econômica e a livre iniciativa.

Por não possuir uma legislação específica à matéria, as exações políticas tributárias são fruto de uma construção doutrinária e jurisprudencial, inclusive no tocante ao seu conceito, características e adequação com o ordenamento normativo.

De tal maneira, conhecer os parâmetros de aplicação das sanções políticas tributárias, não apenas sob o enfoque doutrinário, mais também de como a Suprema Corte vem se posicionando pela sua jurisprudência, sobretudo por não termos leis específicas que tratam do assunto, é de grande relevância prática, principalmente para os que militam no campo do direito tributário.

Notadamente, ter-se-á sempre a necessidade do poder judiciário intervir nos casos onde se apresente no caso concreto, lesão ou ameaça de lesão a direitos fundamentais, ou a alguns dos princípios constitucionais vigentes, eis que caberá ao mesmo, exercer o controle de legalidade dos atos administrativos, observando-se sempre os limites impostos por lei.

O presente estudo se justifica pela necessidade de se detalhar de modo mais objetivo possível, quais são as ações por parte do poder público que realmente caracterizam constrições ilegais ao particular como meio indireto para a cobrança de tributos, e as que, embora parecidas ou semelhantes a estas, não representem, conforme o entendimento do STF, tais exações ilícitas.

Para tal detalhamento deverá ser analisado vários aspectos relativos à tributação, bem como as formas legais e possíveis para a sua cobrança, os limites impostos à Administração Fazendária, a necessidade da atuação do poder judiciário, ora restringindo ora alargando tais limites, mas sempre com uma visão garantista e principalmente constitucional.

A escolha do tema se dá devido à aproximação e afinidade do autor com o mesmo, que traz em seu âmbito jurídico de atuação um grande número de questões relativas ao poder estatal, confrontando-os com direitos e garantias individuais constitucionalmente tutelados, e como no caso concreto estes confrontos devem ser solucionados sem, no entanto, resultar de supressão de direitos a nenhum dos pólos da demanda. Adicionalmente, este trabalho encontra-se em conformidade com o perfil do egresso do Curso de Direito, haja vista o aprofundamento do conhecimento jurídico, no intuito de racionalizar mecanismos que possibilitem mudanças políticas e sociais, bem como, em introduzir no pensamento do discente uma instigação especial pela pesquisa científica, aguçando assim a construção da sua análise crítica sobre os temas.

Em face desta problemática, se trará questões que de uma maneira didática, facilitarão

a compreensão do instituto das sanções políticas tributárias, tomando-se para isso os critérios principiológicos da razoabilidade e da proporcionalidade, bem como os princípios constitucionais da liberdade de trabalho, da livre iniciativa e livre concorrência.

Nessa esteira de raciocínio surgem algumas indagações relevantes: Quais as inovações que a constituição federal de 88 trouxe para a solução do presente tema? Haveria ainda uma lacuna legislativa em relação à matéria? E como é resolvida essa ausência normativa atualmente pela Suprema Corte brasileira?

Para uma boa compreensão destas problemáticas é imperioso a abordagem de alguns institutos, tais como a Administração tributária, o poder de tributar estatal, qual o mecanismo legal adequado, ou até, inadequado para a exação fiscal, bem como os princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade, que nortearão todas as condutas estatais, e mais especificamente as que envolvem questões tributárias.

É nesses moldes que o objetivo geral do presente trabalho será a delimitação dos parâmetros de aplicação utilizados pelo STF sobre as sanções políticas tributárias, resguardando os postulados da livre concorrência e da livre iniciativa, especialmente após a entrada em vigor da atual constituição federal, em face do eventual choque de princípios fundamentais que norteiam tais exações.

Tomando-se como base tais apontamentos, o presente trabalho tem como objetivos específicos: a) analisar a questão das sanções políticas em matéria tributária face ao ordenamento constitucional vigente; b) abordar o poder fiscalizatório da administração pública; c) conhecer quais os outros institutos que se equiparam as supracitadas exações, porém admitidas pelo ordenamento jurídico vigente; d) tentar delimitar o tema num contexto analítico, para isso tomando-se por base a flexibilização dos princípios fundamentais que envolvem a matéria, tais como os da proporcionalidade e razoabilidade da norma.

De tal modo, feitas essas devidas ponderações acerca da matéria, tratará o segundo capítulo do Estado e o seu poder de tributar. Nesse capítulo se delinirão as características de atuação estatal frente os seus administrados, bem como a sua evolução. Também sera feita uma análise acerca da competência tributaria, discriminando as suas espécies e características. Por sua vez, de igual modo se analisará os aspectos da renúncia em matéria tributária, demonstrando seus tipos e conceitos, bem como a aplicabilidade da Lei de Responsabilidade Fiscal frente a este instituto.

No terceiro capítulo, buscou-se analisar o poder fiscalizatório da administração tributária, comparando-as frente ao combate aos ilícitos tributários, objetivando a sua aplicação prática nas relações entre o Poder Público e o particular, bem como no grau de

proteção efetiva que importa aos contribuintes. Nessa perspectiva, introduzindo tais garantias ao tema das execuções políticas, enfatizando a sua inexorável relação com as garantias individuais asseguradas pelo texto constitucional vigente.

No quarto capítulo, tentou-se conceituar o tema das sanções políticas tributárias, sobretudo, do ponto de vista constitucional, se confrontando os diversos conceitos construídos a partir da evolução doutrinária e aplicando por sua vez, o entendimento do STF referente à matéria. Nesse interregno, se procurará demonstrar os tipos de sanções admitidas no ordenamento jurídico vigente, bem como o seu conceito. Por sua vez, se tratará da análise da vedação e da admissão dos atos que importem em meios indiretos coercitivos para a cobrança dos tributos.

Para a elaboração deste trabalho, utilizou-se do método dialético, eis que foram analisados posicionamentos doutrinários diversos, no intuito de confrontá-los didaticamente, sendo que a partir daí, teve-se a elaboração das presentes conclusões acerca da temática desenvolvida.

Todavia, se adotará também, o método dedutivo, partindo-se de um raciocínio lógico, inicialmente formado a partir do estudo e delimitação do conceito e evolução do Estado, e o seu poder soberano, traçando-se também aspectos relativos à competência tributária, a posteriori, analisando as limitações constitucionais ao poder de tributar, chegando-se assim, aos aspectos das execuções políticas, especialmente o seu entendimento, bem como a construção jurídica e doutrinária na atualidade.

Por sua vez, a metodologia tomada para a pesquisa será a bibliográfica, por intermédio de análise histórica, legal, doutrinária, jurisprudencial e principiológica. Também, corroborada pela consulta a textos em meios eletrônicos, bem como em consulta em informativos do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria ora abordada.

## 2 O ESTADO E O PODER DE TRIBUTAR

### 2.1 ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO, PODER DE TRIBUTAR E SOBERANIA

O estudo da atividade financeira do Estado, o seu poder de instituir tributos e a sua soberania, serão de extrema relevância para a melhor compreensão da temática central do presente trabalho, notadamente, é a partir desses conceitos que se vislumbrará de forma mais objetiva o campo de atuação em que o Poder Público deverá se pautar, sempre que objetivar exacionar impostos a ele inerentes.

Para se analisar a evolução, necessário se faz também, assinalar a origem do que se está demonstrando em evolução. Contudo, acerca do Estado e o seu surgimento, não existe uma única classificação aceita pacificamente entre os estudiosos. Por oportuno, especificamente a terminologia, tem-se que Dallari<sup>1</sup> de forma sucinta, conseguiu uma melhor definição quando afirmou que “o Estado deriva do latim *status* = estar firme, significando a permanência de uma situação de convivência humana ligada à sociedade política”.

Notadamente, a firmeza das relações variou por diversos tempos e lugares distintos, não havendo assim uma ordem cronológica óbvia e gradual, até porque, o próprio conceito denota a particularidade do instituto, dos seus primórdios até os dias atuais. Com base nesses aspectos leciona Cotrim<sup>2</sup> acerca do tema:

Para a maioria dos autores, o Estado nem sempre existiu ao longo da História. Sabe-se que diversas sociedades organizaram-se sem ele. Nas sociedades sem Estado, as funções políticas não estavam claramente definidas e formalizadas numa determinada instância de poder. No entanto, em dado momento da história da maioria das sociedades, supõe-se que, com o aprofundamento da divisão social do trabalho, certas funções político-administrativas e militares acabaram sendo assumidas por um grupo social específico. Esse grupo passou a ter o poder de impor normas à vida coletiva. Assim teria surgido o governo, por meio do qual se desenvolveu o Estado.

Note-se por oportuno, que o Estado, com base no exposto pelo autor, adveio pela necessidade da imposição de um específico grupo, de normas necessárias ao funcionamento da vida social. Assim tem-se já uma relação entre governo e governados, em sua fase inicial.

Faz-se necessário entender que se trata de uma evolução consubstanciada desde os primórdios mais antigos até o presente momento, não tendo por certo a mesma denominação que se conhece atualmente, como informa Bonavides<sup>3</sup> em sua obra:

O estado como ordem política da Sociedade é conhecido desde a antiguidade aos

<sup>1</sup> Dalmo de Abreu Dallari. **Elementos de teoria geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 2005.p. 51

<sup>2</sup> Gilberto Cotrim. **História Global**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.p. 35.

<sup>3</sup> Paulo Bonavides. **Teoria do Estado**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p.73.

nossos dias, todavia nem sempre teve essa denominação, nem tampouco encobriu a mesma realidade.

Têm-se na Grécia a *polis* ou a *civitas*, e em Roma a *respublica*, perfazendo-se nas vozes que traduziam a idéia de Estado, principalmente pela objetivação do vínculo comunitário, de grande relevância à ordem política e a cidadania<sup>4</sup>.

Para tanto, se faz mister entender quais os elementos constitutivos do Estado, que podem ser divididos: Em elementos de ordem formal, compreendendo o poder político na Sociedade, que segundo Duguit, surge do domínio do mais forte sobre o mais fraco; e elementos de ordem material, compreendendo por sua vez o elemento humano, em seus diferentes aspectos como população, povo e nação, bem como o elemento território<sup>5</sup>.

Tido como a definição clássica contemporânea e a que mais bem exemplifica as suas particularidades, tem-se o exposto por Georg Jellinek<sup>6</sup> que o Estado “é a corporação de um povo, assentada num determinado território e dotada de um poder originário de mando”.

Nota-se assim a necessidade do homem de uma entidade com força superior bastante para fazer as regras de conduta e velar pelo seu fiel cumprimento, evidenciando já nessa época uma pequena parcela do que hoje conhecemos como direito positivo, conforme Machado<sup>7</sup>. É a partir dessa necessidade que foi instituído o Estado, tal qual se conhece, instituidor de tributos que visam a alcançar seus objetivos, sem os quais restaria prejudicada a sua atuação, pois não existe, ou não teria condições estruturais mínimas para existir Estado sem recursos financeiros.

Tais recursos financeiros são advindos em sua ampla maioria sob a forma de tributos, instituídos, arrecadados e fiscalizados pela Administração Pública Fazendária. Sendo por oportuno enfatizar que, também poderá a mesma atuar no campo econômico, sendo esta com maior ou menor intensidade, a depender de cada ramo específico, ora explorando patrimônio seu com o intuito de lucro, ora intervindo no setor privado da economia defendendo direitos difusos<sup>8</sup>.

Isto ocorre principalmente pela razão de que no Brasil a atividade financeira fica à cargo da iniciativa privada, excetuando-se apenas, os casos em que a Constituição Federal autoriza a intervenção Estatal, mormente em alguns casos específicos que tratem via de regra, aos imperativos da segurança nacional, ou em face de relevante interesse coletivo, conforme

<sup>4</sup> Paulo Bonavides. **Teoria do Estado**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p.73.

<sup>5</sup> Paulo Bonavides. **Teoria do Estado**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p.78.

<sup>6</sup> Jellinek, *Allegemeine Staatslehre*. In: Paulo Bonavides. *Teoria do Estado*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p.79

<sup>7</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de Direito Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.p.25.

<sup>8</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de Direito Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.p.25.

definidos em lei (Constituição Federal de 88, art.173).

Tal como ocorre em uma empresa privada, o Estado deverá gerir bem o seu patrimônio para que possa desenvolver as suas atividades, com uma importante característica, diferentemente do setor privado que busca gerar o lucro, objetivando seu melhor aproveitamento para si, na Administração Pública está lógica se dá de modo diferente, sendo que esta deverá promover sempre o bem pelo e para a coletividade.

Se poderá assim, analisar que o Estado existe para a consecução do bem coletivo, angariando recursos, seja pelos seus próprios meios, atuando diretamente na atividade econômica, de tal modo obtendo receitas originárias, seja utilizando-se de suas prerrogativas como poder estatal propriamente dito, impondo aos seus administrados deveres ou obrigações no intuito de obter rendimentos, caso este em que irá obter receitas ditas derivadas.

Baleeiro<sup>9</sup> leciona que “a atividade financeira consiste em obter, criar, gerir e despende o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àquelas outras pessoas de direito público”.

Nessa mesma esteira de raciocínio Harada<sup>10</sup> ao tratar sobre o tema da atividade financeira sustenta que a mesma pode ser conceituada “como sendo a atuação estatal voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resumem na realização do bem comum”.

Tomando-se como base tais conceitos se poderá perceber que a atividade financeira do Estado se perfaz num conjunto de atos de obtenção, gerenciamento e aplicação de recursos financeiros objetivando a realização do bem comum, que é precipuamente atribuído ao Estado, podendo ser a sua obtenção dada de forma originária ou derivada.

Pelas razões acima elencadas, a atividade financeira do estado é tema relativo ao direito financeiro, haja vista a sua estreita relação com institutos jurídicos de finanças. Obter, gerir e arrecadar, bem como a escolha de como se fazer tais ações faz parte de atribuições típicas do setor financeiro. Desse modo, tem-se que o direito financeiro está inexoravelmente ligado ao ramo do direito tributário.

Tem-se, por oportuno, uma sucinta análise da evolução do modelo de Estado, situando-o em suas bases econômicas e sociais, que diferiram em determinadas épocas, traçando anseios políticos, ora se afastando, ora intervindo mais na vida privada.

O Estado Gendarme ou Liberal teve seu apogeu nos séculos XVIII e XIX, pregando o estabelecimento de uma economia ao máximo livre das interferências do Estado, o qual

<sup>9</sup> Aliomar Baleeiro, apud Kiyoshi Harada. **Direito financeiro e tributário**. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 4.

<sup>10</sup> Kiyoshi Harada. **Direito financeiro e tributário**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2004.p.28.

deveria atuar simplesmente sob os ditames da liberdade, igualdade e fraternidade, não intervindo quase que na vida econômica dos indivíduos<sup>11</sup>, de tal maneira pregando o individualismo e a liberdade para a propriedade privada.

Em matéria de tributação, tendo-se em vista a ínfima quantidade de serviços públicos ofertados à população, era considerada uma tributação leve ou pequena. Contudo, haja vista a imensa disparidade econômica e social da época, acabava por ser extremamente injustas, do ponto de vista social para os pobres, mormente não ser utilizado o conceito de capacidade contributiva, sendo que todos, independentemente de ser rico ou pobre, pagavam o mesmo percentual tributário sobre o seu patrimônio<sup>12</sup>.

De tal modo, já se denota com maior clareza, os traços de desigualdades advindos com tal modelo, notadamente, por desprestigiar um dos vetores máximos do direito tributário, a saber, o da capacidade contributiva.

Tendo-se em vista os aspectos acima citados, o modelo de Estado Liberal restou-se insuficiente para prover satisfatoriamente a sociedade, restando dizer que gerou indiscutível concentração de renda e exclusão social, fazendo-se necessário que o Poder Público intervisse para limitar e controlar os abusos da iniciativa privada<sup>13</sup>.

É assim que começa a nascer o *welfare state*, ou Estado do Bem Estar Social. Calcado na necessidade de combater os abusos econômicos por parte da classe dominante, que contava com a inércia estatal para acelerar um modelo econômico que regia suas próprias leis, sem nenhum interesse social coletivo.

É notável que na área da prestação de serviços públicos, o Estado passou a promovê-los em maior número, começando a se preocupar mais com os direitos sociais, previdenciários, trabalhistas, econômicos, dentre outros<sup>14</sup>, buscando a diminuir a catástrofe social deixada pelo modelo Liberal.

Importante salientar que com este novo modelo começa-se a programar limites à atividade privada, visando não só a auferir receitas para os cofres públicos, mediante a

---

<sup>11</sup> Samuel Pontes do Nascimento. Do Estado mínimo ao Estado regulador. Uma visão do Direito Econômico. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, n. 1968, 20 nov. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/11990>>. Acesso em: 15 jun. 2013.

<sup>12</sup> Thais Bernardes Magalhães. **Extrafiscalidade ambiental**: um instrumento de compatibilização entre o desenvolvimento econômico e o meio ambiente. Dissertação de mestrado. Marília: 2007. Disponível em: <<http://www.unimar.br/pos/trabalhos/arquivos/e2084379dd9fb4de7d78b08c72a2b29d.pdf>>. Acesso em 15. Jun. 2013.

<sup>13</sup> Samuel Pontes do Nascimento. Do Estado mínimo ao Estado regulador. Uma visão do Direito Econômico. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, n. 1968, 20 nov. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/11990>>. Acesso em: 15 jun. 2013.

<sup>14</sup> Samuel Pontes do Nascimento. Do Estado mínimo ao Estado regulador. Uma visão do Direito Econômico. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, n. 1968, 20 nov. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/11990>>. Acesso em: 20 jun. 2013.

tributação, deixando a iniciativa privada dominar todo o campo econômico, mas principalmente, a buscar melhorias para a qualidade de vida dos menos abastados, não mais se buscando afastar o Estado da Economia.

Por ser a transformação de modelos econômicos, essenciais ao modelo de Estado alçado pelos governantes, sob os mais variados pressupostos, tem-se que, também no welfare state, aspectos foram sendo repudiados, novamente estabelecendo uma ruptura no modelo vigente. Porquanto preceitua Medeiros<sup>15</sup>:

Diante dessas circunstâncias, aspectos essenciais do welfare state não seriam mais defensáveis, o que implica em repensar inteiramente a organização e o controle democrático da reprodução social e as combinações de público e privado, em outras palavras, a forma de regulação.

Em relação a este modelo, tem-se que o mesmo, embora mais efetivo na promoção do bem estar social, ou sua busca, restou prejudicado, dado a estagnação econômica que se alastrou paulatinamente durante a sua vigência. Acarretando de tal modo, uma insustentabilidade do ponto de vista econômico, sendo que por sua vez, a insatisfação de vários segmentos da sociedade.

Conquanto ideologicamente perfeito, ou quase, o Estado Social marcado pela ingerência do Poder Público no campo privado não atendeu também de forma eficaz os novos moldes econômicos e políticos, tampouco, suportou as enormes pressões de cunho capitalista que se levantavam, sobretudo em meados do século XX, restou assim, rever novamente qual e como reorganizar o Estado para bem prover a coletividade.

Surge dessa necessidade o Estado Neoliberal, que em suma, prega a retração, retornando a idéia de mínima intervenção possível estatal na ordem econômica. Sendo uma característica marcante a transferência para a iniciativa privada por parte do Estado, de tudo aquilo que não for imprescindível que seja prestado pelo setor público<sup>16</sup>.

Com efeito, os setores privados que detêm a primazia na ordem econômica no mundo globalizado atuam de modo agora a limitar a atuação estatal, ditando seus ritmos e aumentando os grandes blocos econômicos mundiais, com vistas a uma maior velocidade nas transações comerciais, interligações entre vários países e aumento elevado dos lucros e dividendos.

<sup>15</sup> Bernardo Abreu de Medeiros. **Do Estado Social ao Estado Penal: A criminalização da miséria**. Disponível em: [http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/bernardo\\_abreu\\_de\\_medeiros3.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/bernardo_abreu_de_medeiros3.pdf). Acesso em: 20 de jun. 2013.

<sup>16</sup> Samuel Pontes do Nascimento. Do Estado mínimo ao Estado regulador. Uma visão do Direito Econômico. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, n. 1968, 20 nov. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/11990>>. Acesso em: 15 jun. 2013.

No Brasil, esse modelo de estado foi responsável por enormes mudanças econômicas e políticas, tendo se representado de forma mais externa pelas privatizações do setor público, algo que influenciou as relações entre Estado e contribuinte.

Por oportuno, cabe enfatizar que tal modelo ganhou grandes expoentes, em distintas épocas: No Chile, em meados dos anos 70, sob a ditadura de Pinochet; Em 1979, na Inglaterra, sob o governo de Thatcher; Em 1980, nos EUA, sob o comando do governo de Reagan; Na Alemanha, em 1892, com Kohl, dentre outros exemplos<sup>17</sup>.

Como acima demonstrado, a depender da fase em que se deu a evolução do estado, este passou a intervir em maior ou menor grau na atividade econômica privada, sendo que, após a promulgação da constituição federal de 88 e a institucionalização dos direitos individuais, a interferência do poder público ficou ainda mais restrita.

Contudo, isso não implica dizer que a soberania estatal foi limitada, diminuída ou que deve ser entendida de modo diferente de seu moderno conceito. Não é necessário que, para se efetivar os comandos constitucionais traçados na tutela e proteção das garantias individuais, o Estado tenha limitada a sua soberania, mas tão somente que haja uma harmonia entre as relações de poder.

Conforme leciona Gusmão<sup>18</sup>, “Estado é concebido com a existência de quatro elementos: soberania, território, povo (população), e governo”. Conforme analisado, a soberania é pressuposto indissociável do estado e relacionado intimamente com o poder de tributar.

Por ser a soberania uma característica tão importante para o conceito de Estado, Nader<sup>19</sup> a aborda “como atributo fundamental, a soberania é una e indivisível; o poder de administração não pode ser compartilhado”.

Percebe-se deste modo que a relação entre soberania e Estado está intimamente ligada, não sendo possível a separação dos dois institutos. Ou se tem um Estado soberano ou não se tem nenhum dos dois, sendo esta soberania *una e indivisível*.

A constituição federal brasileira de 1988 ao preceituar a soberania como fundamento da República Federativa do Brasil em seu art.1º, inciso I, corrobora a idéia de unidade e indivisibilidade, bem como a sua importância no atual modelo político brasileiro.

Por ser o Estado uma entidade soberana, o mesmo tem a incumbência de administrar

<sup>17</sup> Carla Appollinario de Castro. **Globalização, Neoliberalismo, trabalho precarizado, desemprego e estado penal**. Disponível em: [http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/03\\_567.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/03_567.pdf). Acesso em: 25 de jun. 2013.

<sup>18</sup> Paulo Dourado de Gusmão. **Introdução ao Estudo do Direito**. São Paulo: Forense, 22 ed., 1997, p. 335.

<sup>19</sup> Paulo Nader. **Introdução ao estudo do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 30 ed., 2008, p. 132.

todo o seu território, bem como os indivíduos que nele se encontrem. De tal sorte é da natureza do mesmo impor aos seus administrados certos atos e restrições, eis que, pelo menos presumivelmente, dizem respeito ao bem comum da coletividade, e assim o faz por meio da soberania estatal.

Como se percebe, existe uma relação necessária entre o bem coletivo e a imposição por parte do poder público da arrecadação de tributos. Nessa linha de entendimento Torres<sup>20</sup> ensina que “a soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar”.

Note-se que, pelo entendimento acima transcrito, existe uma espécie de contrato, efetivado entre o Poder Público e os seus administrados, onde estes, de posse da soberania que lhe é atribuída, transferem-lha para o Estado, que por meio dos representantes eleitos pelo povo, exercem o poder de interferência no âmbito do patrimônio de seus administrados. Machado<sup>21</sup> em relação ao tema entende que:

Justifica-se o poder de tributar conforme a concepção que se adote do próprio Estado. A idéia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação.

Há uma aceitação tácita por parte dos indivíduos em relação ao poder estatal, onde aqueles por espontânea vontade limitam algumas das suas liberdades políticas em detrimento da coletividade. Nasce daí a legitimidade do ente público para arrecadar tributos, inexistindo para o cidadão a faculdade de optar ou não pelo seu pagamento, podendo apenas, se for o caso, questionar a legalidade da obrigação tributária.

Será sempre legítima a imposição estatal que nos limites legais, constitucionalmente estabelecidos, instituir obrigações tributárias a fim de satisfazer as necessidades públicas inerentes ao bem comum e as satisfações das obrigações administrativas com os seus administrados, por ser papel fundamental e imprescindível ao desenvolvimento e existência do próprio estado.

Nesta relação entre povo e governo será também a própria constituição que indicará os limites de atuação que o poder público atenderá, resguardando sempre os valores e princípios basilares do estado democrático de direito, sob pena de nulidade de todo e qualquer ato administrativo que viole qualquer dispositivo constitucional.

Apesar de inúmeras transformações sociais e políticas, existe ainda, uma grande dificuldade em aglutinar os conceitos de poder de tributar e estado de direito, como ensina

<sup>20</sup> Ricardo Lobo Torres. **Curso de Direito Financeiro Tributário**. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 64.

<sup>21</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de Direito Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.p.29.

Lynch<sup>22</sup>:

As relações conceituais entre soberania e Estado de direito, como se sabe, são extremamente problemáticas: O primeiro conceito afirma a existência de um poder uno, indivisível e absoluto, sediado num sociopolítico; ao passo que o segundo, exprime a necessidade de o poder ser pluralista, dividido e limitado.

Indiscutivelmente, é um dos grandes desafios da modernidade, conciliar tais institutos, sem, no entanto, eliminá-los, a fim de compatibilizar ambos no modelo constitucional vigente. Advém desta problemática, a necessidade de um equilíbrio entre os citados institutos, garantindo a soberania do estado, e indiscutivelmente, as liberdades sociais dos cidadãos que, também, são legitimados a expressar seus anseios, e até os impor, sempre que se tenha no caso concreto, base constitucional para tanto.

A partir dessa dicotomia, nascerá para o contribuinte o poder-dever de contestar as sanções não pecuniárias, quando devidamente amparado pela legislação tributária, sem que isso implique em desrespeito a poder de tributar estatal.

## 2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Muito embora parecidas, a expressão “poder de tributar” não deve ser confundida com a expressão “competência tributária”, eis que os mesmos revelam contextos distintos em matéria tributária. Machado<sup>23</sup> acerca das expressões sustenta que:

No contexto da Teoria do Direito Tributário a expressão “poder de tributar” não se confunde com a expressão “competência tributária”. A palavra poder tem significado que transcende a ideia de Direito, que está presente na palavra competência. Poder é a aptidão para realizar a vontade, seja por meio que for. Com, sem ou contra a lei. É do mundo dos fatos, e existe independentemente do sistema normativo. Já a palavra competência alberga a ideia de Direito. Tem competência quem recebe atribuição outorgada pelo Direito.

Feitas estas considerações iniciais, ter-se-á que a competência é a outorga legal da atribuição de arrecadar os tributos. É a constituição federal brasileira que outorga a competência tributária aos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) estabelecendo também os devidos limites que por estes deverão ser observados.

Relevante lembrar, que os impostos são tributos não vinculados de atuação estatal advindo daí, a necessidade da Constituição Federal promover a outorga de competência

<sup>22</sup> David Lynch in Paulo da Fonseca; Daniel Aguiar Grabois. **Segurança Jurídica e democracia para a integração da América Latina**. Disponível em: [http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/daniel\\_aguiar\\_grabois.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/daniel_aguiar_grabois.pdf). Acesso em 8 jul. 2013.

<sup>23</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de Direito Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.p.29.

tributária entre os poderes tributantes<sup>24</sup>.

Sendo a competência tributária delineada pela própria Constituição a diversos entes federados, não poderá um ente invadir a esfera de outro, mesmo na hipótese de sua inércia, evitando-se assim a bitributação<sup>25</sup>, instituto inconstitucional, por caracterizar invasão da esfera de competência<sup>26</sup>.

É uma das grandes características de um Estado Federal, ao qual o Brasil adota o modelo, a autonomia política, administrativa e financeira entre os seus entes políticos. Bulos<sup>27</sup> ensina que “Federação significa pacto, interação, aliança, liame entre unidades componentes do todo”.

Sabbag<sup>28</sup> analisando a temática e discorrendo sucintamente, conceitua competência tributária como “habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à exação”.

Torna-se assim imperioso a observância da lei, não só no tocante ao implemento da atribuição, mas também, em todas as fases da cobrança do tributo, o que implica dizer que jamais a Administração Pública poderá exercer tal competência sem a devida observância legal, em todas as suas fases, o que lhe dará, por oportuno, o caráter de legalidade.

Por se tratar da Constituição Federal ser a expressão primária e fundamental da vontade coletiva, organizadora jurídica do Estado<sup>29</sup>, coube a ela distribuir as competências legislativas aos entes políticos para a instituição, exação e arrecadação de tributos, observados os parâmetros legais por ela estabelecidos.

Advem assim, a delimitação feita pelo legislador constituinte ordinário, partindo do pressuposto de que o poder tributário somente poderia pertencer ao primeiro. Nesse aspecto pontua Carraza<sup>30</sup>:

Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, poder tributário. Poder Tributário tinha a Assembléia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém, que foi promulgada a Constituição Federal, o poder tributário retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir em seu lugar foram as competências tributárias, que a mesma Constituição entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Assim em matéria de competência tributária, percebe-se a íntima ligação existente

<sup>24</sup> Kiyoshi Harada. **Direito financeiro e tributário**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2004.p.354.

<sup>25</sup> Ocorre bitributação quando dois entes tributantes cobram mais de um tributo sobre o mesmo fato gerador.

<sup>26</sup> Kiyoshi Harada. **Direito financeiro e tributário**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2004.p.354.

<sup>27</sup> Uadi Lammêgo Bulos. **Constituição Federal Anotada**. 8 ed.São Paulo: Saraiva, 2008.p.76.

<sup>28</sup> Eduardo Sabbag. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 339.

<sup>29</sup> Miguel Seabra Fagundes. **O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.p.2.

<sup>30</sup> Roque Antonio Carraza. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 545.

entre povo e governo, sendo que ao Estado, só cabe a aplicação de qualquer norma ou atividade arrecadadora de tributo nos exatos caminhos delineados pelo legislador constituinte originário. Não se podendo confundir em nenhuma hipótese, a competência tributária daquele, com o poder de tributar deste.

A Constituição Federal, ao atribuir competência comum às três esferas políticas (União, Estados e Municípios) no que tange às taxas e as contribuições de melhoria, o fez por se tratar de tributos vinculados à atuação estatal<sup>31</sup>. De tal modo, será o ente público que promover esta atuação, o sujeito ativo da obrigação tributária.

A discriminação constitucional de rendas tributárias é expressão genérica, compreendendo a atribuição de competência e a distribuição de receitas tributárias<sup>32</sup>. Passando à análise desses dois institutos temos que a *atribuição de competência* é a partilha do próprio poder de instituir e cobrar tributos, entregue à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Por sua vez a *distribuição de receitas* é a divisão entre as mencionadas entidades federadas do produto da arrecadação do tributo, por uma delas instituído e cobrado<sup>33</sup>.

Em matéria de competência tributária, temos algumas características importantes a respeito das mesmas, a saber: São as características da privatividade, da indelegabilidade, da incaducabilidade, da inalterabilidade, da irrenunciabilidade e a da faculdade de exercício ou facultatividade.

A privatividade diz respeito ao caráter de exclusividade que um ente político detém em relação à instituição de determinado tributo, sendo esta delimitação feita pela Constituição Federal<sup>34</sup>. A indelegabilidade trata da impossibilidade do titular transferir ou delegar a sua competência tributária a outro ente político. Como exemplo tem-se o art.153, inciso VII, da CF/88 que dispõe à União, a faculdade de instituir um imposto sobre grandes fortunas e esta ainda não o fez, entretanto, não poderá nenhum outro, a despeito da inércia daquela, instituir o citado tributo. Contudo, há a possibilidade de delegação entre uma pessoa jurídica de direito público a outra, mediante convênio, relativamente às funções de fiscalizar, arrecadar e executar serviços, conforme preceitua o art.7º, §1º, do Código Tributário Nacional.

A incaducabilidade diz respeito à característica da competência tributária de não perecer no tempo, em caso do seu não uso pelo titular, que poderá a qualquer época se utilizar

---

<sup>31</sup> Kiyoshi Harada. **Direito financeiro e tributário**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2004.p.354.

<sup>32</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de Direito Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.p.30.

<sup>33</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de Direito Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p.30-31.

<sup>34</sup> Augusto Cesar Ramos. Competência tributária. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 7, n. 54, 1 fev. 2002. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2621>>. Acesso em: 25 jun. 2013.

de tal prerrogativa<sup>35</sup>. A inalterabilidade advém da idéia de que esta competência, por ser matéria constitucional, jamais poder ser alterada por nenhuma lei ordinária ou complementar.

A irrenunciabilidade é a característica pela qual inexistente por parte do ente federado a faculdade do mesmo renunciar a sua competência tributária. Poderá o mesmo até não exercê-la por algum motivo, mas nunca poderá renunciá-la. Por sua vez a facultatividade é a característica pela qual o ente público titular da competência tributária irá exercê-la ou não, dependente apenas do seu critério.

Em relação aos tipos ou espécies de competências tributárias relativamente a sua distribuição, característica primordial de uma federação, temos algumas divisões, que possibilitam aos entes federados uma maior segurança jurídica e política, ao mesmo passo que diminuem a dependência financeira por parte dos recursos da União. A esse respeito preceitua Machado<sup>36</sup>:

Vigora em nosso sistema tributário o regime das competências privativas. Tanto para os impostos como para os demais tributos. Em relação aos tributos cujos fatos geradores são, ou se ligam, a atividades estatais, como é o caso das taxas e da contribuição de melhoria, a competência tributária decorre da competência para a prestação do serviço ou para o exercício do poder de polícia e, ainda, para a realização da obra pública [...].

Também há de se notar que tal atribuição de competência reveste-se de uma forma de limitação do poder de tributar, na medida em que, ao se determinar quais os impostos podem ser criados pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, a Constituição delimita ou define o campo fático, que pode servir de suporte a esses impostos<sup>37</sup>.

Questão muito interessante acerca das competências tributárias e que merece grande atenção, são os institutos da bitributação e o do *bis in idem*. Inobstante a semelhança dos termos e da idéia de que ambos são sinônimos, existem entre eles muitas diferenças no âmbito tributário.

Dar-se-á a bitributação sempre que duas pessoas jurídicas de direito público tributam o mesmo sujeito passivo sobre o mesmo fato gerador. Exemplificativamente teria-se um caso de bitributação no caso onde dois municípios tributam igualmente com o IPTU (imposto predial territorial urbano) um mesmo imóvel urbano. Por razões óbvias algum dos municípios estaria invadindo a competência do outro, inexistindo assim a obrigação tributária a um destes municípios por parte do proprietário do imóvel.

<sup>35</sup> Augusto Cesar Ramos. Competência tributária. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 7, n. 54, 1 fev. 2002. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2621>>. Acesso em: 25 jun. 2013.

<sup>36</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de Direito Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p.291.

<sup>37</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de Direito Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p.291.

Por sua vez ocorrerá o *bis in idem* quando um ente público tributar mais de uma vez um mesmo sujeito passivo por um mesmo fato gerador utilizando-se para isso duas normas legais diferentes.

Como se observou, as competências tributárias dizem respeito às repartições entre os entes políticos para exercerem o poder de exação e legislarem em suas respectivas áreas de atuação acerca da legislação tributária. É o poder de cobrança e arrecadação distribuído pela Constituição Federal de 88, que ao assumir o modelo de Estado Federal deve disponibilizar os meios para que todas as unidades políticas sejam autônomas.

Contudo a Constituição Federal de 88 descreveu que os entes federados detêm a prerrogativa de conceder benefícios fiscais sobre seus tributos, como: isenções, subsídios, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia e remissão, por intermédio de lei específica que regulamente a matéria, conforme o art.150,§6º, do mesmo diploma legal.

De sorte que a lei federal não cria tributos, eis que apenas outorga a competência para que os entes políticos o façam por meio de leis próprias<sup>38</sup>. Nessa linha é plenamente conveniente que o próprio estatuto fundamental também outorgue aos mesmos a faculdade de conceder benefícios sobre os seus tributos, a depender de juízo de oportunidade e conveniência do órgão político.

As condições postas ao ente político acerca dos benefícios fiscais por ele concedidos devem ser analisadas em consonância com alguns parâmetros de aplicação relativamente ao caso prático e em harmonia com a Lei complementar nº101 de 04 de maio de 2000 (lei de responsabilidade fiscal).

Em consonância com vários princípios fundamentais, primordialmente os da moralidade e eficiência no âmbito administrativo, vem a citada lei garantir o equilíbrio orçamentário e a responsabilidade na gestão, trazendo inúmeras medidas para prevenir riscos com a capacidade de afetar o sustento próprio das contas públicas, quer por intermédio do controle e da restrição da expansão dos gastos ou mesmo do endividamento estatal<sup>39</sup>.

No seu intuito acima exposto, veio a presente norma fixar mecanismos de arrecadação tributária limitando a concessão de benefícios e incentivos fiscais, que de certa maneira afetariam o equilíbrio financeiro nas contas públicas. Relativamente à matéria da

---

<sup>38</sup> Marcela Santana Lobo. A atividade financeira do Estado e competência tributária no Brasil. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 2855, 26 abr. 2011 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/18972>>. Acesso em: 18 jun. 2013.

<sup>39</sup> Francisco Gilney Bezerra de Carvalho Ferreira. Considerações acerca da receita pública orçamentária e o seu disciplinamento na Lei de Responsabilidade Fiscal. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 17, n. 3198, 3 abr. 2012 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/21415>>. Acesso em: 18 jun. 2013.

renúncia, é o art.14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, o dispositivo legal que evidencia a limitação acima exposta, ao preceituar:

Art.14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições. I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição (...).

Nota-se assim, que atinente ao tema da renúncia, a citada lei vem impor limites mínimos para que toda a administração de verbas públicas seja pautada pelo bom senso e razoável aplicabilidade prática do orçamento, exigindo para tanto, estudos prévios do impacto orçamentário no exercício que se inicia a renúncia fiscal e nos dois anos subsequentes à essa, além de outras condições trazidas nos incisos do citado art.14.

Tem-se o fator normativo tentando minimizar de modo mais cauteloso possível qualquer renúncia ou incentivo de tributo que possa comprometer não só a sua receita do ente político instituidor da renúncia, mas também, a de outros que possam indiretamente ser prejudicados com tal ação, em outras palavras, deverá o mesmo resguardar princípios gerais atinentes à ordem tributária. Conforme tal mandamento se posiciona Harada<sup>40</sup>, ao discorrer:

Para que o Estado possa abrir mão de receita tributária, em aparente contradição com o princípio da generalidade (todos devem pagar impostos) e com o princípio da universalidade (todos os bens, serviços e rendas devem ser tributados), que regem o fenômeno tributário, é preciso que esteja presente o interesse público direcionando a ação do governante no sentido de renunciar à parcela de receita para consecução do bem comum.

São os princípios da universalidade e generalidade, princípios gerais que norteiam o fenômeno da tributação, não podendo o ente político por interesses próprios ou alheios, disvirtuarem o instituto da renúncia fiscal, que como mencionado, é instrumento legal e constitucionalmente previsto.

Com base nesses princípios, os benefícios fiscais dizem respeito a uma espécie de isenção de tributos, que se dão de forma integral ou parcial. Tratando-se claramente de uma vantagem auferida pelo particular que naquela circunstância se livrará do ônus do pagamento do tributo, o qual à todos é imposta.

---

<sup>40</sup> Kiyoshi Harada. Lei de Responsabilidade Fiscal: requisitos para concessão de incentivos tributários. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 3062, 19 nov. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/20464>>. Acesso em: 18 de jun. 2013

Forçoso se faz mencionar que tais benefícios ou isenções incidem sobre a receita pública, já que afetarão diretamente o erário, ocasionando, via de regra, uma diminuição na arrecadação de valores que normalmente entrariam nos cofres públicos<sup>41</sup>.

Com tal entendimento já se torna claro que estas vantagens conferidas pelo poder público, que como citado deve sempre objetivar o bem comum, devem servir de fortalecimento para o setor econômico, impulsionando os investimentos e aquecendo a economia naquele setor onde foi concedido, ou para se atingir outras finalidades, que não tenham a intenção de angariar valores aos cofres públicos. Diz-se que, estas outras finalidades, dizem respeito ao aspecto extrafiscal dos tributos.

É a própria Constituição Federal nesse sentido que traz diversos dispositivos que viabilizem o desenvolvimento econômico e social, constituindo conforme a mesma, objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, que garanta o desenvolvimento nacional e reduza as desigualdades sociais e regionais (art.3º,CF/88).

Não poderia, por óbvio, os tributos constituírem barreiras intransponíveis de desigualdade econômica, dada as suas características de generalidade e universalidade, que em rápida análise significam que todos devem pagar impostos, e de que todos os bens, patrimônio e renda serão tributados, respectivamente.

Analisando com mais atenção, vê-se a preocupação do legislador ordinário em possibilitar dentro do ramo do direito tributário, mecanismos que possibilitassem a correta aplicação dos ajustes que por vezes se fizessem necessário à uma justa adequação tributária. São essas adequações as isenções fiscais.

Sendo certo que toda isenção deve ser acompanhada por inúmeras cauteladas que devam ser tomadas por parte do ente político, e assim não se proceda a desvirtuação do brilhante instituto, vem a própria lei de Responsabilidade Fiscal dar um norte de orientação à Administração pública, e o faz mais precisamente enumerando de forma exemplificativa as diversas modalidades do gênero renúncia, no §1º do artigo 14 da citada lei, *in verbis*:

Art.14 [...]

§1º.A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

<sup>41</sup> Ricardo Soneghet Batalha. **Incentivos fiscais e financeiros-fiscais**: Uma análise jurídica sob a ótica do desenvolvimento regional: o caso FUNDAP (Brasil 1988 – 2005). Dissertação de Mestrado. Goytacazes: Faculdade de Direito de Campos, 2005. f. 55-61. Disponível em: <<http://fdc.br/Arquivos/Mestrado/Dissertacoes/Integra/RicardoBatalha.pdf>>. Acesso em: 18 jun. 2013.

Demonstra o referido artigo os tipos que são caracterizados como renúncia de receitas públicas, o fazendo de forma clara e objetiva.

Há de se notar que ainda é insuficiente os instrumentos reais de controle acerca da finalidade dos benefícios fiscais, mesmo tendo algumas disposições na norma constitucional e infraconstitucional. Todavia é de suma importância para o controle pela população saber os valores reais dos montantes tributários renunciados<sup>42</sup>.

Cabe também, a título explicativo, discorrer a cerca das diferenças existentes dos institutos da *isenção*, da *não incidência* e da *imunidade*. A isenção trata-se da não inclusão, feita mediante lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, tendo-se o objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência do tributo, conforme leciona Machado<sup>43</sup>.

Por sua vez a não incidência diz respeito ao não enquadramento normativo a uma determinada conduta, não iniciando assim o surgimento de relação jurídico-tributária. Diz-se que nessa situação o fato não pode ser contemplado legalmente como gerador de um determinado tributo<sup>44</sup>. É o caso, por exemplo, de se buzinar o carro, tal atitude não incide como fato gerador do IPVA (imposto sobre a propriedade de veículos automotores).

Já a imunidade tributária se refere nitidamente a uma limitação constitucionalmente estabelecida ao poder de tributar. Demonstrando-se assim uma hierarquização maior deste instituto com o da isenção, como afirma Machado<sup>45</sup> ao dispor:

Pode ainda ocorrer que a lei de tributação esteja proibida, por dispositivo da Constituição, de incidir sobre certos fatos. Há neste caso, imunidade. A regra constitucional impede a incidência da regra jurídica de tributação. Caracteriza-se portanto, a imunidade pelo fato de decorrer de regra jurídica de categoria superior, vale dizer, de regra jurídica residente na Constituição, que impede a incidência da lei ordinária de tributação.

Também em matéria de imunidade e seu campo de atuação no Direito positivo brasileiro salienta Carvalho<sup>46</sup> no sentido de que “[...] tão somente aquelas que irromperem do próprio texto da Lei Fundamental, entretanto guardarão a fisionomia jurídica de normas de imunidade. O quadro das proposições normativas de nível constitucional é seu precípua

<sup>42</sup> Alexandre Henrique Salema Ferreira. Análise econômica do direito e renúncias de receitas. Pressupostos microeconômicos e resultados macroeconômicos da política de benefícios fiscais do Estado da Paraíba para a geração de emprego e renda. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2422, 17 fev. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/14318>>. Acesso em: 18 jun. 2013.

<sup>43</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 228.

<sup>44</sup> Nilson Nunes da Silva Júnior. Distinção entre Imunidade, Isenção e não-incidência. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIII, n. 72, jan 2010. Disponível em: [http://ambito-judico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=7078](http://ambito-judico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7078)>. Acesso em: 18 de jun. 2013.

<sup>45</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 229.

<sup>46</sup> Paulo de Barros Carvalho. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 307.

campo de eleição”.

Mesmo não se atentando para o quesito da hierarquia das normas que impõem as imunidades (norma constitucional) e as isenções (norma infraconstitucional), não há que se olvidar em cabimento de tributo imune, por este estar afastado do campo de atuação da norma que o impute exação.

Inobstante, por estas características supra-aludidas, qualquer inclusão, exclusão ou interpretação deve sempre objetivar o fim colimado pelo legislador no intuito de se dar a norma das isenções a correta aplicabilidade.

São características relevantes para se determinar de modo mais específico que políticas fiscais se adotam em determinado País, e como tais políticas influenciam a ordem tributária vigente, interferindo assim, com menor ou maior rigor, nas atividades econômicas ali desenvolvidas, determinando-se vários interesses públicos, a partir das posições adotadas.

### 2.3 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Por ser a Constituição Federal de 1988 um resultado da democracia do Estado, conquistado após vários anos de governo ditatorial no Brasil, a mesma traz em seu texto algumas características indispensáveis a qualquer país democrático de direito, elevando valores e garantias individuais sempre em primeiro plano.

De modo imperioso, as limitações ao poder de tributar devem ser entendidas como um direito individual do contribuinte, na medida em que a tributação se perfaz na ingerência do poder público na propriedade privada, que por expressa disposição é indiscutivelmente um direito individual<sup>47</sup> (CF, art.5º, inc. XXII).

Há de se frisar por oportuno a relevância jurídica da garantia dos direitos individuais que norteiam vários dispositivos constitucionais, e que apesar da amplitude dos mesmos não se exaurem, ou seja, tais direitos não se restringem ao rol do art.5º da Constituição por determinação expressa do seu próprio texto, especificamente em seu §2º do mesmo artigo, ao estatuir que os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte (art.5º, §2º, CF/88).

Neste ínterim, nota-se como, para confirmar de vez o status democrático de direito, o texto constitucional deu relevância maior as garantias individuais, tornando-os seu núcleo

---

<sup>47</sup> Marcelo Guerra Martins. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. Disponível em: [www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/.../266](http://www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/.../266)>. Acesso em 20 jun. 2013.

basilar de proteção. Em matéria tributária e a esse respeito leciona Helena Costa<sup>48</sup>:

O direito à propriedade privada é alcançado direta e imediatamente pela tributação, porque o tributo consiste em prestação pecuniária compulsória, devida por força de lei implicando a sua satisfação, necessariamente redução do patrimônio do sujeito passivo. [...] Em outras palavras, se o ordenamento constitucional ampara determinados direitos, não pode ao mesmo tempo, compactuar com a obstância ao seu exercício, mediante uma atividade tributante desvirtuada. A atividade tributante deve conviver harmônicamente com os direitos fundamentais, não podendo conduzir indiretamente, à indevida restrição ou inviabilização do seu exercício.

A consequência prática de tal afirmativa é que se as regras que compõem as limitações constitucionais ao poder de tributar se consubstanciam em direito individual, por oportuno, as mesmas também se qualificam como “cláusula pétrea”, abrangidas assim pela irrevogabilidade, imunes até a qualquer tipo de Emenda Constitucional, não podendo o legislador constituinte derivado manifestar alguma tendência a abolir tais garantias, nos termos do art.60, §4º, inc.IV, da CF/88<sup>49</sup>.

Notadamente que isto não significa dizer que tudo o que for matéria que envolva princípios tributários e direitos fundamentais não possam jamais ser alterados por Emenda Constitucional em nenhuma hipótese. Estar-se-ia ajindo assim na contramão do desejável e benéfico, até porque serão- e deverão- ser as mudanças sociais e políticas as norteadoras de todo o processo de inclusão de direitos, não se justificando o caráter de imutabilidade a pretexto de se paralisar o conjunto normativo e principiológico tributário.

Ao contrário de quem assim entende, não é esse o interesse do legislador originário ao normatizar tal assunto. O que se pretende aqui é o impedimento a qualquer ato tendente a abolir ou a diminuir tais direitos, sendo legal e até necessário toda a inclusão de garantias individuais pelo legislador ordinário.

Assim há de ser compatível, sempre, a necessidade do Poder Público em arrecadar tributos e a preservação de todos os direitos fundamentais. Desse modo, se por um lado arrecadar tributos atende sobremaneira ao interesse público-social, por outro lado, a tributação só será legítima se em conformidade com as limitações constitucionais ao poder de tributar que, como acima exposto, se constituem em direito individual do contribuinte<sup>50</sup>.

Como já citado em linhas anteriores deste trabalho, o poder conferido à União, aos Estados Membros, ao Distrito Federal e aos Municípios de instituir e arrecadar impostos foi outorgado pela Constituição Federal, dando-lhes também a prerrogativa de legislar a

<sup>48</sup> Regina Helena Costa. **Imunidades Tributárias**. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.p. 80-81.

<sup>49</sup> Marcelo Guerra Martins. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. Disponível em: [www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/.../266](http://www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/.../266)>. Acesso em 20 jun. 2013.

<sup>50</sup> Marcelo Guerra Martins. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. Disponível em: [www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/.../266](http://www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/.../266)>. Acesso em 20 jun. 2013.

respeito dos tributos, dos quais tenham a legitimidade ativa.

Não obstante a estas capacidades, também se ateve o legislador constituinte originário em limitar em alguns casos esse poder exacional estatal, não dando à administração um cheque em branco no momento de exercer tal atribuição. Muito embora haja uma terminologia distinta entre o Código Tributário Nacional e a Constituição Federal de 88 quando fazem referência em seu texto a essas limitações como: *limitações de competência* e *limitações ao poder*, respectivamente, na prática não o fizeram no intuito de distingui-las, haja vista a sua plena indistinção.

Tais limites são essenciais não só para se entender os aspectos tributários em si mesmo, mas também para se compreender como deve se comportar a Administração Pública frente aos diversos mecanismos de resguardo ao particular, frente à sede de arrecadação Fazendária.

Conquanto à inexistência de um poder absoluto de instituir impostos por parte do poder público e relativamente ao sentido e alcance da norma limitadora, salienta Machado que:

“Em sentido amplo, é possível entender-se como limitação ao poder de tributar toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder. Aliás, toda atribuição de competência implica necessariamente limitação. A descrição da competência atribuída, seu desenho, estabelece os limites. Em sentido restrito, entende-se como limitações do poder de tributar o conjunto de regras estabelecidas pela Constituição Federal, em seus arts. 150 a 152, nas quais residem princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário [...]”<sup>51</sup>.

Em relação a matéria abordada, vê-se contudo uma modelagem do sistema tributário pelo legislador constituinte de forma quase que completa, reduzindo bastante uma eventual colaboração por parte do legislador ordinário, resguardando vários direitos, como faz referência Harada em sucinta passagem de que “[...] a Constituição Federal prescreveu inúmeros princípios tributários, visando à preservação do regime político adotado, à saúde da economia, ao respeito aos direitos fundamentais e à proteção de valores espirituais”<sup>52</sup>.

O conjunto desses princípios e regras limitadores ao poder de exação de tributos dizem respeito *as limitações constitucionais ao poder de tributar*. Sendo por sua importância jurídica no campo tributário e proximidade com o tema proposto por este trabalho analisados de modo mais minucioso nas próximas linhas. Haja vista ser a partir desse ponto que já se terá uma noção introdutória de como deve ser a relação jurídica Fisco-Contribuinte, bem como onde deverá o poder judiciário intervir nessa relação e de que maneira a Suprema Corte

<sup>51</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 272-273.

<sup>52</sup> Kiyoshi Harada. **Direito financeiro e tributário**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2004.p.354.

brasileira vem traçando o seu entendimento acerca das matérias tributárias.

Já no art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, evidencia-se em seu *caput* os bens invioláveis para aos quais a própria, buscará dar garantia a todos os brasileiros e aos estrangeiros residentes no País, valores máximos, eleitos pela sociedade e tipificados pelo legislador constituinte com a vida, a liberdade, a igualdade, a segurança e a propriedade (art.5º, *caput*, CF/88), são bens que de maneira alguma poderão ser suprimidos por parte do Estado.

Pelo caráter de superioridade hierárquica que os princípios fundamentais se revestem, os mesmos devem receber uma interpretação sistemática e sempre voltada ao núcleo base de seu conceito, que é a garantia da dignidade da pessoa humana.

A respeito de princípios e como são entendidos pelo nosso sistema jurídico atual, leciona Carvalho<sup>53</sup>:

Convencionou-se chamar de princípio àquelas regras portadoras de núcleos significativos de grande magnitude, influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do sistema do direito positivo. São por isso, conceitos dotados de acentuada generalidade.

Inicialmente a análise dos princípios que regem o fenômeno da tributação, há de se ressaltar que os mesmos não configuram um rol taxativo, ou não se esgotam naqueles que estão expressos no texto constitucional. Outros existem e são decorrentes do regime federativo e de outros princípios adotados pela Constituição de 88<sup>54</sup>.

Inovando em matéria tributária, foi a Constituição de 88 que, pela primeira vez, dedicou uma seção inteira às limitações do poder de tributar do Estado, consagrando as principais garantias constitucionais do contribuinte perante o Fisco, veiculando vetores de observância obrigatória para a atividade impositiva de Estado<sup>55</sup>.

Destarte estas características têm-se que se aproximam tais princípios às chamadas imunidades tributárias. De sorte que distintas devem ser analisadas, eis que se diz que é imune o que não pode ser tributado. É o que leciona Coelho<sup>56</sup> quando argumenta:

Princípios e imunidades são institutos jurídicos diversos, embora certos princípios expressos façam brotar ou rebrotar imunidades (implícitas). Nem todo princípio, contudo, conduz a uma imunidade, como é o caso, v.g., dos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade. Princípios e imunidades, repita-se, são entes normativos diversos. O que precisamente, os distingue? Os princípios constitucionais dizem como devem ser feitas as leis

<sup>53</sup> Paulo de Barros Carvalho. **O princípio da Territorialidade no Regime de Tributação de renda mundial, Justiça Tributária**. São Paulo: Noeses, 1998.p. 668.

<sup>54</sup> Kiyoshi Harada. **Direito financeiro e tributário**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2004.p.373.

<sup>55</sup> Uadi Lammêgo Bulos. **Constituição Federal Anotada**. 8 ed.São Paulo: Saraiva, 2008.p.1194-1195.

<sup>56</sup> Sacha Calmon Navarro Coelho. **Curso de Direito tributário brasileiro**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.p.171.

tributárias, condicionando o legislador sob o guante dos juízes, zeladores que são do texto dirigente da Constituição. As imunidades expressas dizem o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações por expressa determinação da Constituição [...].

Assim, embora haja uma estreita relação entre ambos, não há que se falar em situações iguais entre os dois institutos. De sorte que algumas imunidades advêm de certos princípios, não sendo a regra, basta-se lembrar dos princípios da legalidade, anterioridade e o da irretroatividade.

Outro aspecto relevante em matéria principiológica de natureza tributária diz respeito a como esses princípios devem ser aplicados, ou quais os métodos de aplicação dos mesmos. Como restará demonstrado, os mesmos em determinados casos poderão e deverão ser relativizados ou conjunturalmente aplicados, no intuito de dar uma pacífica sintonia dos seus comandos normativos.

Afigura-se como um dos vetores interpretativos adotados pela Constituição Federal de 88, ao qual consagrou o princípio da *unidade da constituição*, traduzindo-se em importantíssimo mandamento constitucional, esclarecendo como se deve dar essa unicidade leciona Mártires Coelho<sup>57</sup>:

Segundo essa regra de interpretação, as normas constitucionais devem ser vistas não como normas isoladas, mas como preceitos integrados num sistema unitário de regras e princípios, que é instituído na e pela própria Constituição. Em consequência, a Constituição só pode ser compreendida e interpretada corretamente se nós a entendermos como unidade, do que resulta, por outro lado, **que em nenhuma hipótese devemos separar uma norma do conjunto em que ela se integra [...]** (grifos acrescidos).

Tendo as sanções políticas tributárias caráter coercitivo embora que indiretamente, as mesmas tendem a ferir o primado pela observância das garantias fundamentais, o que também é rechaçado pelas limitações ao poder de tributar. Assim, os princípios que regem tais limitações também devem nortear a análise fática destas execuções não pecuniárias, com vistas a melhor defini-las.

Alguns princípios, por manterem correlação direta com o tema das sanções não pecuniárias merecem uma melhor análise. Assim, a propósito de se obter parâmetros de aplicação ou não das mesmas, deve-se reconhecer e aplicar, dentre outras, os princípios da legalidade, da igualdade, da vedação ao confisco, e da liberdade de tráfego.

No Brasil o princípio da legalidade vem estatuído no art.150,inc.I, da Constituição de 88, respaldando vários outros direitos e garantias que à ele se agrupam, formando certamente

<sup>57</sup> Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho, Paulo Gustavo Gomet Branco. **Curso de Direito Constitucional**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.p. 135.

o mais importante dos princípios tributários, impedindo que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exijam tributos que não tenham sido estabelecidos em lei<sup>58</sup>.

Note-se que tal princípio serve para balizar e orientar o intérprete perante várias situações práticas, podendo ser utilizado em diversas hipóteses que transpassam um ramo específico do direito e se lastreia no conjunto jurídico como um todo<sup>59</sup>.

O conteúdo do citado princípio vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tributos, ele impõe que a lei defina em abstrato quais as situações relevante que no caso concreto importarão na determinação de quem terá que pagar tributo, quanto, para quem, e em que circunstâncias<sup>60</sup>.

O princípio da legalidade tributária, ao vedar a instituição e o aumento de tributo sem lei que o estabeleça, ratifica a exigência de atendimento ao princípio do consentimento, sendo este último notadamente decorrente do sistema republicano vigente em nosso ordenamento<sup>61</sup>.

Faz-se por isso necessário entender o sentido próprio do que seja lei em sentido estrito, haja vista ser esse conceito norteador do princípio em comento. Em relação à mesma, e analisando em suas variadas formas, Machado<sup>62</sup> argumenta que:

Em sentido formal, lei é o ato jurídico produzido pelo Poder competente para o exercício da função legislativa, nos termos estabelecidos pela Constituição [...]. Em sentido material, lei é uma prescrição jurídica hipotética, que não se reporta à um fato individualizado no tempo e no espaço, mas a um modelo, a um tipo. É uma norma[...]. No Código Tributário Nacional, a palavra lei é utilizada em seu sentido restrito, significando regra jurídica de caráter geral e abstrato, emanada do Poder ao qual a Constituição atribuiu competência legislativa, com observância das regras constitucionais pertinentes à elaboração das leis.

Em sede de matéria constitucional, o princípio da legalidade também é taxativamente exposto, mas de maneira mais genérica, e vem estatuído no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal de 88 estabelecendo que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art.5º, II, CF/88).

Outro grande princípio, orientador e basilar do ramo tributário é o princípio da anterioridade da lei fiscal. Pelo qual a União, os Estados Membros, o Distrito Federal e os Municípios não podem exigir tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido

<sup>58</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 274.

<sup>59</sup> Uadi Lammêgo Bulos. **Constituição Federal Anotada**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 1195.

<sup>60</sup> Carla Caroline de Oliveira Silva. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: Autocontrole estatal ao Poder de Exação. **Conteúdo Jurídico**, Brasília-DF: 14 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.33971&seo=1>>. Acesso em: 20 jun. 2013.

<sup>61</sup> Lucia P. Guimarães. O princípio da legalidade tributária. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 17, n. 3145, 10 fev. 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/21046>>. Acesso em: 18 jun. 2013.

<sup>62</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 77.

publicada a lei que os instituiu ou aumentou, consoante disposição expressa do art.150, inc.III, alínea b, da Constituição Federal de 88<sup>63</sup>.

Mormente o Estado ter a faculdade de criar novos tributos ou majorar os já existentes quando quiser a sua cobrança ficará postergada para o exercício seguinte ao da Publicação da lei que os instituiu ou aumentou<sup>64</sup>, resguardando ao particular o direito de não ser pego de surpresa, e oferecendo-lhe um maior prazo para que organize melhor as suas finanças.

Relativamente aos aspectos formais de tão importante mandamento em matéria tributária, a de se observar com maior atenção alguns aspectos normativos inerentes ao fator da Publicação, sendo que a respeito afirma Machado:

A publicação da lei é a rigor, condição mesma de sua existência especificamente jurídica. Não existe como tal no ordenamento jurídico brasileiro uma lei que não foi publicada. E, em se tratando de lei federal, publicada no Diário oficial, por força do disposto no art.84, inc. IV, da Constituição<sup>65</sup>.

Assim, nota-se que a questão da publicação insurge como verdadeira imposição até da legalidade do próprio ato, ao qual deve contemplar todos os aspectos inerentes a sua correta procedibilidade sob pena de vício e conseqüente invalidade.

Outro princípio extremamente relevante em todas as legislações modernas é o princípio da igualdade. Destarte, o mesmo se perfaz como um princípio genérico atribuindo-se o critério isonômico para a aplicação da lei seja de um modo omissivo (não fazer) ou comissivo (fazer ou permitir que se faça). Desse modo, também deverá ser aplicado na imposição de restrições impostas ao contribuinte, sempre que em mesmas condições fiscais.

Em relação ao tema argumenta Machado<sup>66</sup>: “o princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme pelo ente tributante de quantos se encontrem em condições iguais [...]”.

Em relação ao princípio em comento, cabe-se discorrer acerca da sua aplicabilidade, em diferentes casos. Mormente o significado de a palavra Igualdade ser associada imediatamente a um critério único e objetivo de isonomia, deverá também ser conferida mediante outros critérios no intuito de se tratar igualmente todos os iguais, e desigualmente os desiguais, respeitando-se pontualmente essas desigualdades.

Em matéria tributária tal ponderação se faz relevante, haja vista só assim se poder

<sup>63</sup> Luiz Paulo Romano. Mitigação do princípio da anterioridade. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/1298>>. Acesso em: 20 jun. 2013.

<sup>64</sup> Kiyoshi Harada. **Direito financeiro e tributário**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2004.p.358.

<sup>65</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 278.

<sup>66</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 38.

alcançar uma correta isonomia. Ao princípio leciona Harada<sup>67</sup>: “Este princípio tributário veda o tratamento jurídico diferenciado de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato; impede discriminações tributárias [...]”.

Do posicionamento acima transcrito há de se verificar a existência de certa relativização quando se fala em pessoas *sob os mesmos pressupostos de fato*. Estes pressupostos deverão ser analisados não de forma objetiva, mas de maneira genérica, observando-se o caso concreto e as suas particularidades.

Haverá, contudo algumas dificuldades em estabelecer, ponderando-se as desigualdades, a melhor forma isonômica. Haja vista ser da natureza da própria norma estabelecer critérios discriminadores. A despeito posiciona-se Machado<sup>68</sup>:

As dificuldades pertinentes ao princípio da isonomia surgem quando se coloca a questão de se saber se o legislador pode estabelecer hipóteses discriminatórias, e qual o critério que discrimine que pode validamente utilizar. Na verdade a lei sempre discrimina. Seu papel fundamental consiste precisamente na disciplina das desigualdades naturais existentes entre as pessoas. A lei, assim, forçosamente discrimina. O importante, portanto, é saber como será válida essa discriminação. Quais os critérios admissíveis, e quais os critérios que implicam lesão ao princípio da isonomia.

Em matéria tributária, não são raros os casos em que a primeira vista reflete ser uma discriminação ilegal e injusta por parte do legislador, entretanto em uma análise mais detida se perceberá a aplicação aristotélica de igualdade que argumenta que para se alcançar a verdadeira igualdade devem-se tratar os iguais igualmente e os desiguais desigualmente na medida das suas desigualdades.

Há, contudo, uma verdadeira interligação dos princípios tributários, em relação tanto aos direitos e garantias fundamentais tutelados pela Constituição, quanto às demais legislações tributárias infraconstitucionais, não caracterizando afronta ao princípio da isonomia a variação do valor devido a título de tributo, mediante estatui outro princípio, a saber, o da capacidade contributiva.

Acontecerá esta interligação em todos os casos que da mesma maneira se apresentem, importando uma perfeita sintonia normativa em todo o ordenamento jurídico, não podendo um princípio se insurgir contra outro, salvo em situações excepcionálísimas, que serão em linhas posteriores alvo de análise deste trabalho. Conquanto à essa adequação de princípios também leciona Harada<sup>69</sup>:

Daí por que desse princípio de igualização dos contribuintes infere-se o

<sup>67</sup> Kiyoshi Harada. **Direito financeiro e tributário**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2004.p.358.

<sup>68</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 39.

<sup>69</sup> Kiyoshi Harada. **Direito financeiro e tributário**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2004.p.359.

princípio da generalidade da tributação, da mesma forma que do princípio *nullum tributum sine lege* infere-se o princípio da legalidade da isenção, isto é, não pode haver isenção sem lei. E não pode haver isenção sem obediência ao princípio da isonomia. A lei isentiva não pode importar no estabelecimento de uma situação de desigualdade jurídica formal, estabelecendo tratamento desigual de pessoas que se encontram sob os mesmos pressupostos fáticos, sob pena de inconstitucionalidade.

Ressalte-se a importância do tema frente as diversas particularidades existentes no seio da sociedade, sendo bastante a convicção de que todos são desiguais por natureza, vivendo em uma sociedade igualmente desigual.

Assim será o Direito, o regulador mediato dessas desigualdades, a fim de se obter tão somente um equilíbrio nessas relações, a igualdade, a proporcionalidade entre elas. Em matéria atinente aos tributos, como se observará, terá enorme relevância a observância dos critérios de igualdade e proporcionalidade em matéria das sanções políticas tributárias, vistas como uma defesa aos governados de não verem espicaçados os seus direitos.

Outro princípio que deve reger a imposição ou não das execuções políticas é o da vedação ao confisco. O mesmo fundamenta-se na idéia de sanção pena. É com base neste entendimento que há uma proibição do Estado em instituir um tributo que se torne tão elevado que importe em um confisco de fato ao contribuinte. Seria uma desvirtuação do próprio instituto de arrecadação.

Inobstante a possibilidade de majoração por parte do Estado, não poderá esta exercer uma quebra na relação econômico financeira do contribuinte, inexistindo a viabilidade por parte deste em arcar com a consequente elevação do imposto ora exacionado.

É necessário se observar em relação a esse princípio das características relativas ao Estado brasileiro, para se depreender melhor qual o intuito do legislador ordinário em estabelecê-lo como limitador das normas estatais.

A esse respeito pondera Machado<sup>70</sup> que os tributos no Brasil “representam um peso muito grande sobre a atividade produtiva. [...] O número de funcionários públicos é escandaloso. Não há dinheiro que seja bastante para cobrir seus gastos”.

Notadamente há certa imprecisão prática em relação a quando se saber se determinado tributo tem ou não caráter confiscatório, de modo a se precisar com maior rigor quando e porque o imposto saiu da esfera do lícito e passou a ter caráter de abuso de poder. Alguns autores que discorrem sobre o tema apontam particularidades que ainda assim, carecem de uma valoração subjetiva por parte do intérprete. Ao caso argumenta Machado<sup>71</sup> que “Tributo

<sup>70</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 280.

<sup>71</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 280.

com efeito de confisco é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade”.

De modo um pouco mais objetivo em relação ao tema acrescenta Aliomar Baleeiro<sup>72</sup> que “tributos confiscatórios são aqueles que absorvem todo o valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de uma atividade lícita e moral.”.

Note assim a íntima relação ao qual se depreende entre o princípio da vedação ao confisco e as sanções políticas tributárias, quando aduz que da mesma forma que as exações não pecuniárias tributárias a inobservância do princípio em comento ocasionará efeitos semelhantes, qual seja, o impedimento ou obstaculização do direito ao exercício de uma atividade lícita e moral.

Ainda em relação ao tema do tributo confiscatório leciona Ruy Barbosa Nogueira<sup>73</sup> que “tanto é confisco tributário a absorção, pelo tributo, da totalidade do valor da situação ou do bem tributário, como qualquer parcela que exceda à medida fixada legalmente”.

Como se depreende do exposto pelo autor, não caracteriza confisco a integralidade do valor do bem objeto do imposto, mas também de parcela ou parte do mesmo, que pode caracterizar ofensa ao princípio que impede a elevada carga tributária na espécie.

Partindo-se mais ao núcleo do problema temos um posicionamento de Harada<sup>74</sup> quando ensina que há de ser aplicado para a efetivação do princípio, um outro, de índole mais abstrata e que pode esclarecer melhor a situação, assim afirmando:

Um critério que pode projetar luz sobre essa intrincada questão é o da razoabilidade. É certo que não existe um parâmetro legal para aferição do critério da razoabilidade da tributação. Diríamos que o conceito de razoável está mais para o sentir do que para o definir. Ainda que, o que é razoável para uma pessoa possa ser irrazoável para outra, a verdade é que existe um limite que está na consciência média dos indivíduos, o qual estabelece o marco divisor entre uma e outra.

Apesar de se ter uma melhor visão do que representa ou não a natureza de confisco para determinado tributo o critério da razoabilidade fiscal é por natureza ainda, vaga e imprecisa, sempre que se falar em tese, de razoabilidade, se estará também tratando abstratamente do princípio da vedação ao confisco, como o próprio autor narra.

A esse respeito apontando sempre para a necessidade de observância para critérios objetivos traçados *para* o contribuinte, assim entendidos os critérios da sua capacidade econômica, complementando com os requisitos de razoabilidade e proporcionalidade da norma *in abstracto*.

<sup>72</sup> Aliomar Baleeiro. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1960. p. 237.

<sup>73</sup> Ruy Barbosa Nogueira. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989.p. 130.

<sup>74</sup> Kiyoshi Harada. **Direito financeiro e tributário**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2004.p.362.

Muito embora prático e de aplicabilidade menos complicada, aplicar ao caso concreto características objetivas em relação ao contribuinte pode gerar um outro efeito não desejado e aceito em nosso direito constitucional vigente, a saber, a quebra da isonomia. Deve-se analisar além do caráter pessoal e a proporcionalidade da norma, o contexto político e histórico do país, bem como a sua evolução jurídica. Não se precisaria de uma imagem distante da atual, para se notar a elevada carga tributária brasileira, tampouco a baixa redistribuição dos valores para atender as necessidades da população.

Pode-se dizer que em um raciocínio lógico esse princípio, para ser efetivado deverá ser tratado nos moldes democráticos, atendendo a diversos mandamentos constitucionais, já decididamente consagrados pela Constituição Federal de 1988.

De tal modo, a apreensão de mercadorias por parte do Fisco, além de configurar como uma clara e subvertida sanção política, é inconstitucional, eis que fere diretamente o princípio em comento.

Outro importante princípio é o de proibição para os titulares de competência tributária em estabelecer limitações à liberdade de tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, consoante se extrai do art.150, inc. V, da Constituição Federal de 1988, e do art. 9º, inc. III, do Código Tributário Nacional.

Contudo há uma peculiaridade que deverá ser observada em relação a esse princípio. Em uma leitura rápida se poderá depreender que é vedado aos entes federados instituir tributos em relações interestaduais ou intermunicipais, contudo o que se restringe na espécie é a majoração do imposto em virtude da operação se dar entre Estados ou entre Municípios brasileiros.

Tratando do imposto estadual mais comum, o ICMS, e em relação ao tema Machado<sup>75</sup> argumenta:

O incidir do ICMS nas operações interestaduais e intermunicipais não conflita com a limitação em causa. O que está proibido pela Constituição é o tributo interestadual ou intermunicipal, vale dizer, o tributo que tenha como indispensável à configuração de sua hipótese de incidência a circunstância de ser interestadual, ou intermunicipal, sobre o tráfego de pessoas ou bens.

Nota-se que este princípio advém precipuamente a estabelecer o pacto federativo republicano, fortalecendo a sua unidade política e econômica no território nacional. Nas palavras de Harada<sup>76</sup> tem como objetivo “a livre circulação de bens e de pessoas ou meios de transportes, que não pode ser limitada ou embaraçada por tributação interestadual ou

<sup>75</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 281.

<sup>76</sup> Kiyoshi Harada. **Direito financeiro e tributário**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2004.p.368.

intermunicipal, ressalvada a cobrança de pedágio [...]”.

Por oportuno, é relevante esclarecer que há uma excepcionalidade também tratada no próprio texto constitucional em relação a possibilidade de se cobrar o pedágio. A proibição de limitações ao tráfego de pessoas e bens não impede a cobrança do mesmo pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público. A ressalva tem a finalidade de evitar o entendimento pelo qual o pedágio seria inconstitucional, mas que este só deverá ser exacionado sempre quando da utilização efetiva de vias conservadas pelo poder público pelo contribuinte<sup>77</sup>.

Historicamente existe uma discussão acerca da natureza jurídica do pedágio, se o mesmo se caracterizava como um tributo, ou tinha natureza de tarifa ou taxa. Essa discussão no Brasil tem sua origem calcada na entrada em vigor da emenda constitucional 1/69 que suprimiu a expressa referência ao pedágio como exceção ao princípio da liberdade de tráfego<sup>78</sup>.

Assim até a entrada em vigor da presente emenda era pacífico tanto na doutrina quanto na jurisprudência a natureza tributária do pedágio. Corroborando com o entendimento de que o mesmo deixara de esta natureza adveio o Decreto lei 971/69 que definiu o pedágio como preço público ou tarifa<sup>79</sup>.

Com a entrada em vigor da CF/88, o mesmo só poderá ser cobrado com o uso efetivo da via, e nunca apenas pela disponibilidade da via como o fazia o texto constitucional de 1967/69. Com essa incrementação por parte da atual Constituição de certo que tanto a doutrina como a jurisprudência em quase sua totalidade convergem para o pedágio realmente tenha natureza tributária.

São adeptos dos que comungam da natureza de tributo do pedágio, tributaristas como Antonio Carraza, Leandro Paulsen e Luciano Amaro. Um dos poucos autores que entender ter o pedágio natureza jurídica de preço é Sacha Calmon Navarro Coelho e Ricardo Lobo Torres<sup>80</sup>.

A definição legal da natureza jurídica do pedágio faz-se necessária e primordial, haja vista as peculiaridades que envolvem a criação, majoração e cobrança nos tributos, que se diferencia na espécie dos preços públicos. Se considerado tributo o mesmo terá que obdecer todas as regras relativas à matéria tributária, especialmente as limitações ao Poder Público

<sup>77</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 282.

<sup>78</sup> Carlos Araújo Leonetti. **Natureza Jurídica do pedágio**. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/XIVCongresso/193.pdf> >. Acesso em: 28 jun. 2013.

<sup>79</sup> Carlos Araújo Leonetti. **Natureza Jurídica do pedágio**. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/XIVCongresso/193.pdf> >. Acesso em: 28 jun. 2013.

<sup>80</sup> Carlos Araújo Leonetti. **Natureza Jurídica do pedágio**. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/XIVCongresso/193.pdf> >. Acesso em: 28 jun. 2013.

aqui determinadas.

De certo que a própria ressalva trazida no texto constitucional de 1988, em seu art.150, inc. V, parece não deixar dúvidas acerca da característica de tributo do pedágio, quando preceitua que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer limitações de tráfego por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, **ressalvada a cobrança de pedágio** de vias conservadas pelo poder público” (grifos acrescidos).

No mesmo entendimento se posiciona Harada e leciona que “a ressalva constitucional confere natureza tributária ao pedágio, pelo que deveria cessar a discussão em torno de sua natureza jurídica: se tarifa ou taxa”<sup>81</sup>.

Note-se também, que qualquer meio que impeça ou embaraça a locomoção de pessoas ou mercadorias por parte da Fazenda Pública deve ser repelida de imediato, se não na via administrativa, na judiciária, com as devidas penalidades por parte dos agentes imputadores do embaraço.

Os princípios da anterioridade<sup>82</sup>, da irretroatividade<sup>83</sup> e da uniformidade geográfica<sup>84</sup>, bem como as imunidades<sup>85</sup> tributárias, por não se relacionarem diretamente com as sanções políticas tributárias, não serão igualmente detalhados pelo presente trabalho.

Como acima visto, o Estado tem restrições insuplantáveis, de cunho constitucional, para a instituição e majoração de tributos, sendo necessária a devida observância dos princípios aqui expostos. Com estes pressupostos tem-se como uma diretriz orientadora a ser seguida, mesmo e até na fase exacional. Pelo exposto, terão aplicabilidade prática para as delimitação das sanções políticas tributárias, em linhas posteriores trabalhadas.

<sup>81</sup> Kiyoshi Harada. **Direito financeiro e tributário**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2004.p.368.

<sup>82</sup> (NR) Tal princípio determina que nenhum imposto será cobrado, antes de decorrido um certo prazo de tempo. Está estatuído no art. 150, III, alíneas a,b e c, da CF/88.

<sup>83</sup> (NR) Este princípio determina que deva ser aplicada a lei vigente à época do fato gerador do tributo.

<sup>84</sup> (NR) De acordo com a CF/88: art. 151. “é vedado à União: Instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, a menos que seja com o objetivo de promover o equilíbrio socioeconômico entre as regiões do país”. A esta regra aplica-se o nome de Uniformidade Geográfica tributária.

<sup>85</sup> (NR) Imunidades são uma proteção que a Constituição Federal confere aos contribuintes, tornando-se uma espécie de não incidência de tributos.

### 3 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E ILÍCITO TRIBUTÁRIO

#### 3.1 O PODER DE FISCALIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Em linhas introdutórias, objetivando uma melhor análise das execuções políticas, necessário se faz também tecer considerações sobre a administração tributária, o poder fiscalizatório da mesma e suas repercussões práticas ao contribuinte. Do mesmo modo, algumas considerações acerca da dívida ativa será também enfatizada, haja vista a mesma constituir-se de crédito de natureza tributária, passível de cobrança por parte da Fazenda Pública. Também, pela sua estreita relação, será abordado no presente capítulo as certidões negativas, algo comumente utilizado como um meio para se impor ao contribuinte inadimplente um óbice a sua atividade econômica.

Como anteriormente demonstrado, a legislação tributária, ao atribuir as competências dos entes federados para a criação e a arrecadação de tributos, também os autorizou a fiscalizar o seu cumprimento. A Lei 5.172/66, que instituiu o CTN, em seu art. 194 traz que a legislação tributária, regulará em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo que se tratar a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Desta feita, deve ser entendido tal dispositivo como uma efetivação da competência de arrecadar tributos, haja vista que, de nada ou pouco adiantaria se a Administração Pública não pudesse fiscalizar, por meio de seus agentes, a atividade que lhe compete exacionar.

Há, contudo, critérios que objetivam uma melhor eficácia para a fiscalização, tendo em vista a impossibilidade prática de se fiscalizar todos os contribuintes, à todo tempo. Note-se como o mais importante, o critério da relevância fiscal. Ao tema comenta Velloso<sup>86</sup>:

A frequência e o rigor da atividade fiscalizatória costumam orientar-se pelo critério da relevância arrecadatória, que leva à sujeição das grandes empresas a contínuas e severas inspeções, enquanto as pequenas sofrem controles menos rigorosos e frequentes- ou não sofrem controle algum. Isso faz com que a sonegação fiscal destas se acentue e, por consequência, se forme uma situação de desigualdade competitiva em prejuízo das grandes e médias empresas- e também das pequenas que declaram e pagam regularmente os seus débitos tributários.

De sorte que, o ônus de abastecer os cofres públicos é de todos, não podendo a autoridade administrativa se ater apenas aos contribuintes mais abastados, todavia, não se

---

<sup>86</sup> Andrei Pitten Velloso. **O princípio da Isonomia Tributária: Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.p. 230-231.

pode impingir que seja a falta ou a pouca fiscalização aos micro-contribuintes que ocasionam as sonegações fiscais. Até porque, de tal modo entendendo, significaria dizer que as grandes empresas ou grupos econômicos não eram sonegadores de impostos, idéia que é rechaçada pela própria Fazenda Pública.

A quebra da igualdade não está inserida no fato de se ter um maior rigor fiscalizatório em uma empresa de grande porte, sendo que para a micro-empresa o tratamento dos procedimentos é simplificado. Essa implantação ou suplantação isonômica reside no fato de se ter uma interpretação extensiva dos poderes da Administração tributária, seja esta para qualquer tipo econômico de contribuinte.

Todavia, por vezes é a própria legislação tributária inaplicada ou mal interpretada por parte dos seus executores. Note-se o art. 195, do citado CTN, que explicita que para os efeitos da legislação tributária, não se aplicam quaisquer dispositivos legais, que limitem ou excluam o direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, das indústrias ou produtores, ou a obrigação destes de exhibi-los conforme o art.195, da Lei 5.172/66.

O citado artigo deve ser interpretado no sentido de que não deverá existir o sigilo comercial entre a Administração Tributária e o contribuinte, principalmente quando houver indícios suficientes de crimes tributários, motivo pelo qual há a autorização para a mesma, mediante os seus agentes, vistoriarem livros e demais documentos do estabelecimento.

Notadamente há de se interpretar todo e qualquer dispositivo legal em consonância com os ditames constitucionais, sob pena de vício insanável e conseqüente anulabilidade do ato. A vinculação da organização administrativa, bem como de seus agentes públicos ao respeito e à promoção das liberdades e dos direitos fundamentais é inafastável, ao menos em um Estado Democrático de Direito, sendo estas liberdades reais e efetivas<sup>87</sup>.

A vinculação ou não da fiscalização tributária às garantias e princípios fundamentais estabelecerá repercussões não só no campo tributário, como em outros, como leciona Machado<sup>88</sup>:

A solução da questão de se saber se o contribuinte pode negar autorização ao fisco para adentrar em seu estabelecimento é de grande relevância. Além da repercussão que certamente tem na esfera penal, como afirmou o STF, pode ter também repercussões na esfera da administração tributária. Seja como for, certo é que as garantias que a Constituição oferece aos cidadãos em geral, que amparam quaisquer acusados do cometimento de crimes, não podem ser negadas ao contribuinte acusado

<sup>87</sup> Alberto Nogueira Júnior. **Algumas questões decorrentes do princípio do devido processo legal tributário, inclusive, e ainda, sobre o depósito prévio recursal administrativo-fiscal.** Disponível em: [http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/campos/alberto\\_nogueira\\_junior.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/campos/alberto_nogueira_junior.pdf). Acesso em 20 de ago. 2013.

<sup>88</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário.** 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 249.

de crime contra a ordem tributária.

Neste ínterim, as execuções não pecuniárias nascem justamente pela quebra ou negação ao contribuinte das citadas garantias constitucionais no âmbito tributário. Ocasionalmente, portanto, da elevação ou sobrelevação dos poderes fiscalizatórios que irrompem a barreira do proporcional e adequado, quando do cometimento da suposta infração tributária.

Mesmo inexistindo para a administração tributária o sigilo relativo aos livros e escriturações contábeis pertinentes a fiscalização desenvolvida, aos mesmos é vedada a divulgação por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades (art. 198, do CTN).

O poder fiscalizatório, por parte da Administração, como acima visto, reveste-se de importantes ferramentas para a concretização dos anseios exacionais. Sendo o seu embaraço rechaçado pela própria norma tributária, sem prejuízo das imposições penais cabíveis, como leciona Harada<sup>89</sup> ao aduzir:

[...] em prestígio da supremacia do interesse público, o art. 200 permite às autoridades administrativas a requisição de força pública federal, estadual ou municipal quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessária à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não configure fato definido em lei, como crime ou contravenção. Essa expressão final facultando a requisição de força pública independentemente de configuração do fato definido como crime ou contravenção, pode ensejar abusos e arbitrariedades, hipótese em que a autoridade administrativa poderá sujeitar-se à pena do art. 322 do CP, que define o crime de violência arbitrária.

Por outro viés, a desobediência à determinação da autoridade administrativa pode configurar o crime tipificado no art. 330 do Código Penal, que tem em seu núcleo constitutivo de tipo desobedecer a ordem legal de funcionário público (art. 330, da Lei 2.848/40).

Também, há de se ater, em matéria de fiscalização tributária, que toda exação que exceda os limites legais, caracterizado pelo emprego por parte do agente público de meio vexatório ou gravoso, deverá o mesmo responder criminalmente pelo crime de excesso de exação (art. 316, §1º, da Lei 2.848/40).

Note-se que há imposições legais intransponíveis tanto para as autoridades fazendárias quanto para os contribuintes, fortalecendo assim a idéia de que deve haver na relação entre estes, os critérios de isonomia que devem permear toda e qualquer exação tributária.

Há também diversos conceitos de observância em matéria da procedimentalidade dos

<sup>89</sup> Kiyoshi Harada. **Direito financeiro e tributário**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2004.p.495-496.

atos fiscalizatórios, sendo o mais relevante o devido acompanhamento por parte do sujeito passivo. A pessoa sujeita à fiscalização deve apor nos termos respectivos o seu “ciente”. O que não evidencia que concordou com o procedimento fiscal, significando apenas que a pessoa autuada foi notificada, isto é, teve conhecimento da autuação<sup>90</sup>. E não só o conhecimento, mas também, e primordialmente, o acompanhamento dos atos em tudo quanto possível por parte do contribuinte é vetor máximo para se estabelecer a devida validade.

Nestes termos, tem-se que embora haja inegavelmente a supremacia do interesse público no tocante a devida aplicação e interpretação da legislação tributária, não significa afirmar que os direitos individuais e as garantias constitucionais que envolvem todo o campo hermenêutico jurídico<sup>91</sup> terão sua amplitude limitada ou restringida, dado a imponência do poder público frente ao particular.

Notadamente, tem-se que o mero início do procedimento de fiscalização, por si só, não é hábil para constituir a relação jurídica tributária e sua existência, nem sequer pressupõe o lançamento tributário. Possui tão somente o condão de cientificar o contribuinte acerca da atividade fiscalizatória e, de outro lado, de retirar a espontaneidade quanto ao pagamento do débito<sup>92</sup>.

### 3.2 DÍVIDA ATIVA E SUA COBRANÇA

Como acima explicitado, para uma melhor análise do tema das sanções políticas, deve-se pontuar algumas considerações atinentes a dívida ativa, sendo esta uma característica típica da Fazenda Pública, quando da efetiva busca para a satisfação de crédito pertencente a mesma.

Em relação a dívida ativa, e procurando conceituá-la de forma sucinta, assim a define Lopes<sup>93</sup>, “qualquer valor cuja cobrança seja atribuída por lei à Fazenda Pública, ou seja, qualquer crédito que deva ser exigido em juízo por entidade fazendária, será considerado dívida ativa, tenha ou não natureza tributária”.

Há de se atentar para a relevância da conceituação deste instituto, sempre objetivando classificar as atribuições da administração tributária, na efetivação dos seus créditos, e desta

<sup>90</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 251.

<sup>91</sup> (NR) A hermenêutica jurídica refere-se à interpretação do espírito das leis, ou seja, de suas finalidades quando da sua criação. É entendida como um conjunto de métodos de interpretação consagrados para se aplicar no caso concreto as finalidades da lei, que as vezes não tem o seu significado apto para tanto.

<sup>92</sup> Tércio Chiavassa. **É cabível multa de ofício sobre tributo pago após o início de fiscalização, mas antes da lavratura do auto de infração**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.p. 290.

<sup>93</sup> Mauro Luís Rocha Lopes. **Processo judicial Tributário. Execução Fiscal e ações Tributárias**. 8 ed. Niterói: Impetus, 2012.p. 9.

maneira, as diferenciar da obtenção dos mesmos direitos pelo particular.

Como acrescenta o citado autor, tratam-se de valores cuja cobrança seja atribuída por lei à Fazenda Pública, todavia há de se pontuar que existe uma discussão jurisprudencial<sup>94</sup> no tocante a este crédito ter ou não natureza tributária. Todavia tal discussão não será amplamente tratada, devido a sua pouca aplicabilidade prática frente ao tema aqui proposto.

Também acrescenta-se a lição de Harada<sup>95</sup> ao tratar que “dívida ativa é o oposto de dívida pública. Esta é débito do poder público para com terceiros e aquela é crédito do Estado a ser cobrado executivamente”. Especificamente ao tema pontua Lopes<sup>96</sup>:

Tributária ou não tributária, dívida ativa será sempre aquela regularmente constituída e inscrita em registro administrativo em que se tenha assegurado defesa ao interessado e a fluência, in albis, do prazo para o respectivo recolhimento. Incluem-se no conceito de dívida ativa todos os acréscimos incidentes sobre a prestação originalmente devida à Fazenda Pública, como os juros, a multa e outros encargos previstos em contrato ou em lei, a exemplo dos 20% que se agregam aos créditos inscritos da União Federal, para fazer face aos custos da cobrança.

De sorte que preceitua o art. 201 do CTN, que constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. Em linha doutrinária assim leciona Machado<sup>97</sup> em comentar o citado artigo:

O crédito é levado à inscrição como dívida depois de definitivamente constituído. A inscrição não é ato de constituição de crédito tributário. Pressupõe, isto sim, que este se encontre regular e definitivamente constituído e, ainda, que se tenha esgotado o prazo fixado para seu pagamento.

O artigo 202 do CTN, por sua vez, elenca os requisitos que deve conter o termo de inscrição da dívida ativa autenticada pela autoridade administrativa competente: sendo, I) – o nome do devedor e, sendo o caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; II) – a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; III) – a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a

<sup>94</sup> (NR) O STJ decidiu que os privilégios da Lei 6.830/80 só cabem nos casos em que a dívida ativa tiver natureza tributária (crédito que goza de proteção especial- arts. 183 a 193 do CTN) ou decorra de um ato ou de um contrato administrativo típico, afastando, por tal razão, a viabilidade de execução fiscal em que se cobrava débito relativo à indenização por dano causado ao patrimônio do DNER em decorrência de acidente automobilístico (REsp. n° 362.160/RS, 1° turma, Rel. Min. José Delgado, DJ 18/3/2002, p.186). Em outro julgado, foi admitida a inscrição em dívida ativa e cobrança em execução fiscal de crédito originário de fraude praticada pelo devedor no recebimento de benefício previdenciário (REsp. n° 381.721/PR, 1° turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ 1/7/2002, p.111).

<sup>95</sup> Kiyoshi Harada. **Direito financeiro e tributário**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2004.p.495-499.

<sup>96</sup> Mauro Luís Rocha Lopes. **Processo judicial tributário. Execução Fiscal e ações Tributárias**. 8 ed. Niterói: Impetus, 2012.p. 11.

<sup>97</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 257.

disposição da lei em que foi inscrita; IV) – a data em que foi inscrita; V) – sendo o caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Por oportuno cabe enfatizar que a inscrição em dívida ativa traduz ato administrativo de controle de legalidade do procedimento administrativo fiscal, que cria o título hábil a lastrear a execução fiscal, por este efeito, o agente administrativo a quem compete inscrever os créditos fazendários torna-se o “juiz” do procedimento de constituição de tais créditos, podendo e devendo determinar a anulação e o refazimento de atos viciados, evitando, com a medida, futuras nulidades no processo judicial de cobrança<sup>98</sup>.

Como acima analisado, tem-se que este procedimento administrativo deve obedecer, em todas as suas fases, as normas regentes que especificam a matéria. Essa questão revela-se ainda mais complexa no âmbito tributário, em que a Administração Pública, manifestando seu poder de tributar, visa à expropriação legalmente consentida do patrimônio do sujeito passivo, ainda que sem a sua declaração de vontade. Particularidade essa, portanto, que leva a relação jurídica tributária a uma situação diferenciada, justificando o tratamento específico, dado por normas processuais próprias, em especial à Lei de Execuções Fiscais<sup>99</sup> (Lei 6.830/80).

Nesta relação, não cumprida espontaneamente a obrigação fiscal, fica o contribuinte inadimplente sujeito as medidas indicadas na LEF e no CTN, que objetivam a satisfação forçada do crédito fiscal, trazida por intermédio da inscrição do débito na dívida ativa, bem como a extração da certidão correspondente e o ajuizamento da ação de execução fiscal.

Pelo exposto, e já anteriormente demonstrado, estes procedimentos são por força de lei, atividades administrativas plenamente vinculadas. Aliás, é do próprio conceito de tributo que se extrai tal concepção, expressamente posto no art. 3º do CTN, ao citar que tributo é prestação pecuniária compulsória, cobrado em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituído em lei, e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O citado art. 3º do CTN, além de conceituar tributo, define outras características, de aspectos formais, para a devida ingerência do poder público frente ao contribuinte, relativamente no campo tributário. Tal interpretação deve se dar ainda em conformidade com outras regras e leis típicas da área. Sobre estas outras regras, em linhas posteriores, especificamente no capítulo sobre sanções tributárias, haverá uma análise mais detalhada.

---

<sup>98</sup> Mauro Luís Rocha Lopes. **Processo judicial Tributário. Execução Fiscal e ações Tributárias**. 8 ed. Niterói: Impetus, 2012.p. 11.

<sup>99</sup> Flávio Couto Bernardes. **Efeito suspensivo nos embargos à execução fiscal: Uma análise da alteração do código de processo civil sob o paradigma do Estado Democrático de Direito**. Disponível em: [http://www.conpedi.org.br/anais/36/04\\_1425.pdf](http://www.conpedi.org.br/anais/36/04_1425.pdf). Acesso em 23 de ago. 2013.

A despeito da vinculação ao qual está consignada à Administração Fazendária e do desrespeito para com os mesmos leciona Lopes<sup>100</sup>:

Esse é o procedimento exclusivamente indicado na lei para a promoção da satisfação forçada do crédito fiscal, a teor dos comandos normativos, dos arts. 1º, 2º, § 2º, e § 5º da LEF, e dos arts. 201 e 187 do CTN, entre outros. Todos os demais instrumentos utilizados pelo fisco com o intuito, declarado ou disfarçado, de forçar o contribuinte inadimplente a satisfazer seu débito revelam cobrança indireta de tributos ou “sanções políticas”, representando conduta que viola o devido processo legal e a ampla defesa, constitucionalmente assegurada (art. 5º, incisos LIV e LV).

Nota-se, pelo posicionamento do citado autor que a inobservância das regras legais impostas ao fisco, tornam-se sanções políticas, que em capítulo específico será melhor abordado, haja vista, ser o objetivo central do presente trabalho, contudo, já percebe-se a íntima relação das mesmas com os institutos da dívida ativa e a LEF, sem prejuízo dos demais ditames legais.

### 3.3 CERTIDÕES NEGATIVAS

Outro tema que é inexoravelmente ligado as sanções políticas tributárias são as certidões negativas. Estas são na prática, documentos indispensáveis para o exercício de atividade econômica, valendo como prova da quitação de tributos relativos à Fazenda Pública por parte do contribuinte.

Segundo o art. 205 do CTN, a lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade, e indique o período a que se refere o pedido<sup>101</sup>.

Vale salientar, que em não sendo possível o fornecimento de certidão negativa, haja vista a existência de algum débito, poderá a autoridade administrativa fornecer certidão positiva com efeitos negativos, no caso de débitos pendentes, mas gradualmente quitados.

Todavia, tal exigência também deve ser interpretada de modo restritivo, ou seja, deve-se levar em conta a finalidade e a razoabilidade de tais imposições, que em alguns casos não podem ser levadas a frente. De sorte que, vários objetos já foram alvo de ações diretas de inconstitucionalidade, sob o argumento da desarrazoada imposição.

<sup>100</sup> Mauro Luís Rocha Lopes. **Processo judicial Tributário. Execução Fiscal e ações Tributárias**. 8 ed. Niterói: Impetus, 2012.p. 18.

<sup>101</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 259.

O Supremo Tribunal Federal já analisou a constitucionalidade por meio dessas ADIns, da Lei 7.711/88, que obrigava as empresas a comprovarem a quitação de créditos tributários como condição para a prática de alguns atos, dentro os quais o registro de contrato relativo a alienação de bens. Tal norma prescrevia o seguinte:

“art. 1º - 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 contribuições pecuniárias compulsórias, será comprovada nas seguintes hipóteses: I) transferência de domicílio para o exterior; II) habilitação e licitação promovida por órgão da administração federal direta, indireta ou fundacional ou por entidade controlada direta ou indiretamente pela União; 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 5.000,00 (cinco mil) obrigações do tesouro nacional- otns”.

No referido julgamento, ADIn 394-1<sup>102</sup>, o STF declarou a inconstitucionalidade dos incisos I, III e IV. Segundo o próprio, as exigências ali contidas caracterizam sanções políticas, pois impõem um meio indireto ao sujeito passivo como forma para a quitação dos débitos fiscais.

Note-se pelo entendimento acima exposto, que a Suprema Corte considerou ser desproporcional a exigência de quitação de débitos fiscais para que o contribuinte inadimplente consiga efetuar a transferência de domicílio para o exterior, fazer registro ou arquivamento de seu contrato social, alteração contratual e distrato social perante o órgão competente, dentre outros.

Analisar-se outro caso envolvendo a questão da certidão negativa mediante atos indiretos para a cobrança de tributos. É o caso do protesto da certidão de dívida ativa. O citado protesto em âmbito federal, autorizado pela portaria nº 321/2006, serve para a configuração da mora do devedor, autorizando a execução do título protestado ou a autorização de requerimento e falência do inadimplente, de tal forma medida inútil ao fisco, a menos que seu interesse seja o de impor constrangimento ao devedor tributário inadimplente, mediante negativação de seu nome em cadastros restritivos de crédito. Tal desiderato, entretanto, não pode ser alcançado pelo Estado<sup>103</sup>.

Como em linhas anteriores visto, a exigência da obtenção de certidão negativa para a prática de algumas atividades comerciais, deve ser dada de forma muito restritiva, haja vista,

<sup>102</sup> Supremo Tribunal Federal. Plenário. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 394-1. Min. Rel. Joaquim Barbosa. Julgado em 20/03/2009.

<sup>103</sup> <sup>103</sup> Mauro Luís Rocha Lopes. **Processo judicial Tributário. Execução Fiscal e ações Tributárias**. 8 ed. Niterói: Impetus, 2012.p. 18.

as mesmas poderem tomar um caráter finalístico diverso, das que pretendidas e, desse modo, tornarem-se verdadeiros óbices ao livre exercício de atividade econômica, assunto que será no próximo capítulo melhor tratado.

### 3.4 ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS

Para se ter uma análise mais robusta acerca das sanções políticas, também se faz necessário algumas considerações acerca dos ilícitos tributários ou infrações fiscais. Desta feita, será a partir desse pressuposto que se admitirá uma ingerência maior do poder público, de um modo geral, em detrimento do contribuinte.

Embora no âmbito da Filosofia do Direito, e até no âmbito da Teoria Geral do Direito, existam controvérsias em torno do que seja o ilícito, prevalece entre os juristas a idéia de que no universo jurídico os comportamentos podem ser classificados como lícitos ou ilícitos. Os primeiros são aqueles que estão conforme, estes últimos os contrários à ordem jurídica, ou ao direito objetivo<sup>104</sup>.

Para tal distinção, ainda merece ser pontuado a questão acerca da ilicitude e da legalidade. Sendo que aquela abrange uma forma mais ampla, enquanto esta diz respeito ao campo de atuação das leis, da ordem jurídica positiva, tendo enfoque direto nas sanções, sendo trabalhada em linhas posteriores deste trabalho.

Para uma melhor compreensão deste instituto, bem como nas consequências jurídicas que dele advêm, é salutar a observação de que o mesmo se dá não só no campo tributário, mas adicionalmente em outros ramos do direito. Neste ponto, é a lição de Harada<sup>105</sup>:

Existem infrações que estão previstas exclusivamente nas leis de natureza administrativa fiscal, sujeitas à apreciação de órgãos administrativos fiscais. Por exemplo, um contribuinte do ISS classifica determinado serviço prestado em certo item de serviço, de forma errônea, aplicando uma alíquota menor. Constatado o fato pelo agente fiscal, é lavrado o auto de infração em que é exigido o pagamento da diferença do imposto com a imposição de multa, que representa mera sanção de natureza administrativa fiscal. Outras infrações existem que além de configurar ilícito tributário, incidem nas normas de natureza penal, provocando a atuação, as mesmo tempo, do órgão administrativo fiscal e do órgão judiciário.

Pelo exposto, nota-se que as ações contrárias ao direito objetivo tributário, por violarem outras normas cogentes, e terem um valor de reprovabilidade maior, podem a depender da gravidade, repercutirem também no âmbito criminal.

<sup>104</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 480.

<sup>105</sup> Kiyoshi Harada. **Direito financeiro e tributário**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2004.p.554.

Feito tal paralelo, vale tecer também comentários acerca das exigências fiscais tidas pela administração fazendária. Tem-se que, todas estas devem se pautar pelos critérios da razoabilidade e proporcionalidade, postulados que serão melhores abordados em linhas posteriores.

Cabe aqui enfatizar que, o Fisco, no Brasil, costuma descumprir com suas obrigações, como, a exemplo, quando da restituição do indébito tributário, no reconhecimento do direito à compensação de tributos pagos indevidamente, no reconhecimento de imunidades e isenções e na outorga de estímulos legalmente reconhecidos, sendo que o mesmo não concretiza nem o expresso no CTN, art. 212, que determina a consolidação das normas tributárias em texto único, o que acarreta enorme confusão legislativa devido à numerosa quantidade de leis tributárias, muitas, inclusive, confusas e complicadas<sup>106</sup>.

Ponderando-se tais pressupostos, tem-se que para o direito atingir a sua finalidade, necessário se faz a correta aplicação dos valores, não só no campo da legalidade, eis que a própria, como anteriormente citado, é fruto de um conjunto de interesses, às vezes não democráticos, mas também, e principalmente, os valores de alguns postulados constitucionais, que em linhas posteriores serão tratados.

Por oportuno, cabe a ressalva de que, também no campo dos ilícitos tributários, deverão ser adotados os princípios da isonomia e legalidade, haja vista serem indissociáveis do tema. Assim, caberá ao poder judiciário, sempre que forem violados tais prerrogativas, seja por parte do poder público, seja por parte do contribuinte, intervir para proibir o excesso. Nesta linha tem-se o seguinte julgado em sede de Habeas Corpus<sup>107</sup>:

CRIMINAL. HABEAS CORPUS. MEDIDA PREVENTIVA DESTINADA A IMPEDIR O EXERCÍCIO DO DIREITO DE ADMINISTRAR A EMPRESA, CUJOS GERENTES OMITEM, REITERADAMENTE, O RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS. VIABILIDADE DIANTE DA INUTILIDADE DA PRISÃO PREVENTIVA. Se os agentes, de forma contumaz, omitem o recolhimento de tributos devidos, tipificando conduta criminal, o Estado tem que evitar a reiteração do crime; De nada adiantaria o recolhimento dos responsáveis à prisão, de onde persistiriam na orientação aos prepostos, sofrendo, ademais, o efeito deletério do convívio prisional; A prevenção se fará pela interdição do direito de administrar a sociedade, nomeando-se administrador da confiança do juiz, que zelará para que se ajuste o empreendimento a uma finalidade lucrativa, mas também ética; Se é possível interditar o estabelecimento, muito mais a gerência da empresa, que constitui reação estatal menos onerosa ao acusado da prática de crime; Nos crimes econômicos a contumácia só é obstada com a retirada do instrumento do delito, que é a disponibilidade do poder de gerência empresarial. Ordem denegada.

<sup>106</sup> Tathiana Laiz Guzella. **Princípios da razoabilidade, proporcionalidade e proibição de excesso na ordem tributária**. Disponível em: [http://www.conpedi.org.br/anais/36/15\\_1128.pdf](http://www.conpedi.org.br/anais/36/15_1128.pdf). Acesso em: 23 de ago. 2013.

<sup>107</sup> TRF da 4ª Região, 1ª turma – HC nº 97.04.69596-9/PR, Rel. Fábio Bittencourt da Rosa, Julgado em: 16/12/1997.

Como visto no presente julgado, tem-se que, com a prática do ilícito tributário, o Estado deverá intervir, sancionando tal conduta, o que não implica dizer que tal sanção poderá revestir-se de natureza diversa do ilícito a ele conexo. De tal modo, no citado caso, o judiciário confirmou a retirada do poder de gerência dos administradores, sem, no entanto, restringir-lhes a liberdade de locomoção.

A definição dos ilícitos tributários constante da legislação brasileira, seja federal, estadual ou municipal, é casuística, por este motivo, extremamente complexa e inadequada. Como o descumprimento de certas obrigações acessórias (deveres instrumentais exigidos pelo fisco) induz a presunção de descumprimento, também, de obrigações principais (pagar tributo) em muitas situações o valor da penalidade cominada em caso de descumprimento daquelas se dá em função da operação a que diz respeito o valor do imposto cujo pagamento supostamente não foi feito<sup>108</sup>.

Pelo exposto, nota-se que a punibilidade em matéria tributária poderá tomar contornos outros, que não legitimados por uma crítica ponderação de valores. Neste campo, existe perante os doutrinadores uma diferenciação entre o direito tributário penal e o direito penal tributário. Tal explanação se fará posteriormente, no capítulo específico sobre as sanções políticas, objetivando uma melhor compreensão destes institutos frente ao tema proposto no presente trabalho.

Cabe asseverar ainda, no presente momento, que em se tratando de ilícitos tributários, os mesmos poderão ter caráter patrimonial, em caso de descumprimento de obrigação principal, a saber, o não pagamento de tributo, e não patrimonial caso em que, se estará inobservando alguns dos requisitos das obrigações acessórias, sendo esta, em linhas anteriores já explicitada.

Feitas estas considerações acerca da administração tributária, seu poder fiscalizatório, bem como dos conceitos introdutórios dos ilícitos fiscais, poderá se analisar, de modo mais preciso, a problemática das sanções não patrimoniais ou sanções políticas.

---

<sup>108</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 481.

## 4 SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS

### 4.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

As sanções políticas não possuem definição legal ou jurisprudencial, devendo dessa forma a sua conceituação ser objeto de construção doutrinária. As sanções políticas tributárias são atos corriqueiros exercidos pela Administração Fazendária como um meio indireto para a obtenção de pagamento de tributo, por este achado devido.

A estas sanções entende Machado<sup>109</sup> serem “diversas formas de restrições a direitos do contribuinte como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento de tributos”. Configurando-se assim um desrespeito aos parâmetros constitucionais que asseguram ao contribuinte, que em processo administrativo ou judicial tenham o direito a ampla defesa e ao devido processo legal.

Em linhas gerais, estas execuções políticas se afirmam como medidas punitivas (sancionatórias) que tenham por objetivo coagir ao pagamento de tributos (arrecadar) pela limitação dos direitos do contribuinte<sup>110</sup>.

Entretanto, mister se faz a necessária delimitação e conceituação etimológica destas exações, bem como se analisar os critérios que o Supremo Tribunal Federal vem utilizando para obstar esta prática corriqueiramente atribuída a Administração Fazendária, tendo em vista a incongruência normativa da mesma com o atual sistema constitucional.

Por ser a Suprema Corte a guardiã da Constituição Federal, bem como a matéria envolver questões que compreendem direitos e garantias individuais, afetando pontualmente princípios sobre a ordem econômica, deverá o mesmo se pronunciar acerca da temática. De sorte que já vem sendo rechaçadas tais condutas pelo STF, tendo na ocasião sido assentadas três súmulas<sup>111</sup> que versam a respeito desta prática:

Súmula nº70. 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.

Note-se a necessidade do STF, como guardião da ordem constitucional vigente, obstar

<sup>109</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 493.

<sup>110</sup> Eduardo Maneira; Heleno Taveira Torres (coord.). **Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho**. São Paulo: Quatier Latin, 2012.p.687.

<sup>111</sup> Vade mecum. **Obra de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.p. 1890-1900.

condutas inadequadas por parte do Poder Público, para a exigência e satisfação dos seus créditos perante o contribuinte. De sorte que ainda é tormentosa perante os tribunais e juízos de primeiro grau a conceituação prática destas exações políticas, sobretudo, por haverem também, inúmeras condutas por parte do Estado que também se revestem de verdadeiros óbices a prática da livre atividade econômica, entretanto são admitidas, sobretudo pelo entendimento da jurisprudência de que nenhum direito individual é absoluto.

Por oportuno deve-se frisar que a atividade tributária é uma atividade administrativa plenamente vinculada, sendo que por tal motivo, praticamente não há, em sua esfera de atuação, espaço para o exercício do poder discricionário. De tal modo, todos os atos administrativos, que tenham como destinatário os contribuintes e, principalmente impliquem na aplicação de sanções pecuniárias ou não, devem ser pautados por previsão legal ou nas leis tributárias<sup>112</sup>.

De tal modo os atos administrativos que ensejam as execuções políticas se revestem de extrema coercitividade, desrespeitando princípios essenciais protegidos pela Constituição Federal de 88, como o princípio da livre iniciativa (art.5º, inc. XIII), o princípio da ampla defesa, os princípios relativos às funcionalidades da Administração Pública como o da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (art.37, *caput*), bem como do contraditório e da ampla defesa<sup>113</sup>.

Por tratar-se de diversos dispositivos constitucionais relativos ao tema, bem como de se ter a busca contínua por um ordenamento legal que seja alicerçado pela segurança em todas as relações sociais, deverá se ponderar quais são os estreitos limites que a lei impõe ao Estado em relação à prática de condutas coercitivas que impliquem um meio gravoso e desproporcional contra o contribuinte, objetivando-se o adimplemento de uma obrigação tributária.

#### 4.2 TIPOS DE SANÇÃO

Há de se entender, todavia, que a lei não poderá descrever todos os comportamentos, sendo até impraticável tal possibilidade, mormente os inúmeros desdobramentos nas condutas

<sup>112</sup> Valéria Rocha da Costa. **As sanções não pecuniárias e o Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3761.pdf>. Acesso em 15 de jul. 2013.

<sup>113</sup> Victoria Díaz. **As sanções Políticas no Direito Tributário**. Disponível em: [http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2010\\_2/victoria\\_diaz.pdf](http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2010_2/victoria_diaz.pdf). Acesso em: 15 de jul.2013.

reguladas, fazendo-se imprescindível uma distinção entre a licitude e a legalidade<sup>114</sup>.

Tal distinção terá aplicação direta no campo tributário, tendo em vista este ser pautado pela legalidade no seu conjunto de normas reguladoras, bem como a cobrança dos tributos, mormente que não pode haver tributo sem lei anterior que o estabeleça, como visto em linhas anteriores, pela aplicação direta do princípio da legalidade tributária.

A respeito da diferenciação ora abordada Machado<sup>115</sup> aduz que “[...] o campo da licitude é mais amplo, abrange todas as situações, todos os comportamentos... o campo da legalidade diz respeito apenas ao que está prescrito nas leis”.

A sanção por seu turno é o instrumento pelo qual o ordenamento jurídico busca impedir a prática do ilícito, podendo atingir esta a um cumprimento de um dever legal, ou restringir direitos ou até se fundar em um castigo.

Em relação ao tema argumenta Kelsen<sup>116</sup>:

Se o Direito é concebido como uma ordem de coerção, isto é, como uma ordem estatuidora de atos de coerção, então a proporção jurídica que descreve o direito toma a forma da afirmação, segundo a qual, sob certas condições ou pressupostos pela ordem jurídica determinada, deve-se executar-se um ato de coação, pela mesma ordem jurídica especificada.

Nesse entendimento, que expressa a nítida concepção legalista do autor, há uma correlação direta entre sanção e coação, imposta pelo Estado, como inibidor de conduta adversa à norma juridicamente especificada.

Assim, a ação ou omissão determinada pela ordem jurídica, que forma condição de um ato de coerção estatuído pela mesma, representa o fato designado como ilícito, e o ato de coação estatuído como sua exigência representa a sanção<sup>117</sup>.

Por oportuno note-se que sanção resta consignada como transgressão de um dever, logo, pressupõe a qualificação da gravidade cuja matéria é de natureza jurídico positiva<sup>118</sup>, é a repressão do Estado à prática do ilícito, utilizando-se de seu poder de império para tanto, o qual deve ser usado sempre em última medida.

Por estar apegado aos estreitos limites legais, será o legislador que irá ponderar a maior ou menor gravidade de certa conduta ilícita para cominar ao agente uma sanção de menor ou maior gravidade, razão pela qual a natureza da infração dependerá do ramo do

<sup>114</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 480.

<sup>115</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 480.

<sup>116</sup> Hans Kelsen. **Teoria Pura do direito**. [tradução João Batista de Machado]. São Paulo: Martins Fontes, 1998.p. 76.

<sup>117</sup> Hans Kelsen. **Teoria Pura do direito**. [tradução João Batista de Machado]. São Paulo: Martins Fontes, 1998.p. 78.

<sup>118</sup> Roberto Wagner Lima Nogueira. Notas sobre o ilícito tributário na doutrina e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 274, 7 abr. 2004 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4882>>. Acesso em: 5 jul. 2013.

Direito onde nascera o ilícito<sup>119</sup>.

Como supra exposto, a natureza da infração dependerá do ramo do Direito ao qual está inserido, sendo necessário tal entendimento para a correta aplicação efetiva da norma, por se tratar de uma imposição do Estado e pela limitação de direitos do particular, estas imposições devem sempre estar revestidas do caráter da legalidade, bem como balizadas pelos critérios de proporcionalidade e razoabilidade da norma instituidora.

Por ser um ramo autônomo no Direito e resguardando o caráter de especialidade em que as sanções são impostas, a respeito do tema pontua Machado<sup>120</sup>:

A ação de execução é sanção destinada a obter do responsável pela inobservância da norma o adimplemento de seu dever. A penalidade, por seu turno, pode ser pessoal e patrimonial. No âmbito da tributação as penalidades pessoais podem ser consideradas obsoletas e inadequadas. São as restrições de direitos, as interdições de atividades. As penalidades patrimoniais são as multas.

Do mesmo modo que é imprescindível o ilícito para a imposição da sanção, também será, por expressa determinação constitucional, a observância do caráter da razoabilidade da mesma observado em todas as suas fases, sob pena de nulidade do ato e posterior responsabilização por parte dos agentes do Estado.

Note-se por oportuno, que o mencionado autor já pondera as sanções restritivas de direitos e de interdições de estabelecimentos como penalidades obsoletas e inadequadas por se revestirem em sanções pessoais, o que para o mesmo, em matéria tributária não deve ser aplicada.

#### 4.2.1 Sanção Pena

As infrações que atingem determinado nível de gravidade, conforme auferido pelo legislador são conceituadas, de início, como contravenções penais, ao passo que as mais graves como o crime, por exemplo, dão ensejo as chamadas sanções penais ou criminais, cuja espécie denomina-se pena<sup>121</sup>.

Haja vista se notar a diferenciação entre as várias modalidades de sanção existentes concomitantemente aos ramos do Direito as quais pertencem, há de se acrescentar que não

<sup>119</sup> Roberto Wagner Lima Nogueira. Notas sobre o ilícito tributário na doutrina e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 274, 7 abr. 2004 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4882>>. Acesso em: 5 jul. 2013.

<sup>120</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 481.

<sup>121</sup> Roberto Wagner Lima Nogueira. Notas sobre o ilícito tributário na doutrina e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 274, 7 abr. 2004 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4882>>. Acesso em: 5 jul. 2013.

significa que as mesmas não possam se relacionar em diversos aspectos destes ramos. Ao contrário, é sempre necessário se utilizar da subsidiariedade existente entre as normas de direito de um ou outro ramo específico.

Não é diferente entre os ramos do Direito Tributário e Penal, consoante dispõe Harada<sup>122</sup>:

[...] Costuma falar em Direito Tributário Penal e em Direito Penal Tributário. O primeiro abarcaria todas as infrações tributárias decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias, vale dizer, alcançaria todas as condutas comissivas ou omissivas que, por afrontosa às normas tributárias de natureza substantiva ou formal, ensejam sanções de natureza administrativa. Expressão que compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares... Já no chamado Direito Penal Tributário a disciplina contra o crime é mais rigorosa ou destacada, exigindo em boa técnica a expedição de uma lei configurando o crime e cominando a pena [...].

A Lei n. 4.729/65 (lei de crime de sonegação fiscal) definiu como crime algumas condutas relacionados com o dever tributário, tais como prestar declaração falsa, ou omitir informação que deva ser produzida a agentes da pessoa jurídica de direito público interno (art.1º, inc.I); inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pela lei fiscal (art.1º, inc.II); alterar faturas e qualquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública (art.1º, inc.III), dentre outras ações tipificadas pela citada lei.

Conquanto todas estas ações puderem ser também consideradas típicas de ilícito penal, em específico nos arts. 171, 297, e seguintes do Código Penal Brasileiro, que definem o crime de estelionato e falsidade material ou ideológica de documentos<sup>123</sup>, restava prejudicada a aplicação desta lei, por ser mais gravosa de que a de âmbito tributário (cominava pena máxima de 6 (seis) anos de reclusão enquanto que esta cominava a máxima em 2 (dois) anos) e em atenção ao princípio da especialidade<sup>124</sup>.

Por oportuno foi sancionada a Lei 8.137/90, e definiu os crimes contra a ordem tributária, não utilizando o nome de sonegação fiscal, como a citada anteriormente, mas definiu os mesmos fatos antes naquela designação, de modo que se pode considerar revogada a Lei 4.729/65<sup>125</sup>.

Nesse sentido, há de se notar a interligação entre condutas típicas de ilícito penal e condutas idênticas, em matéria tributária também sancionada. Tendo na espécie, como acima

<sup>122</sup> Kiyoshi Harada. **Direito financeiro e tributário**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2004.p.554.

<sup>123</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 483.

<sup>124</sup> (NR) O princípio da especialidade é uma das possibilidades de se sanar o conflito aparente de normas estatuindo que a norma específica prevaleça em detrimento da norma geral.

<sup>125</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 483.

exemplificado, a prevalência da aplicação do tipo normativo especial regulador, consubstanciando o princípio da especialidade para a aplicação da pena, dado o conflito aparente de normas. Assim por esse princípio deve ser aplicada a norma que trata em linhas específicas o ilícito, em detrimento daquela que o aborda de forma geral, não havendo que se falar em anulação de uma por outra, haja vista ser o ordenamento jurídico, uma amplitude de normas que se agrupam de forma harmônica e ajustada ao fato em concreto.

É de se atentar para a enorme relevância da correta compreensão dos institutos acima declinados, haja vista ser pela análise geral do tema um importante fundamento para a imposição de uma sanção adequada e restrita aos moldes de um Estado democrático. Por oportuno cabe a ponderação de Harada<sup>126</sup> ao discorrer que:

As sanções tributárias, mesmo aquelas que importem em penas privativas de liberdade, objetivariam o cumprimento de uma pena menor, que é o tributo, desestimulando a sonegação, a fraude e o conluio. Por isso, satisfeito o Estado com o pagamento do tributo, não mais haveria razão para deixar de extinguir a punibilidade, nos casos de crimes tributários, pois é, também, finalidade do Estado a preservação da fonte produtora de sua receita.

Por tal afirmação depreende-se que haja vista se estar tratando de matéria tributária, não se justificaria aqui, a perduração da pena impositiva, até mesmo em caso de privação da liberdade, depois de satisfeita a obrigação que impusera a sanção. Ao contrário do que ocorreria no campo estritamente do direito penal, onde mesmo após o ressarcimento da *res furtiva* não é devido a inobservância das devidas penalidades, sendo que nesse campo do direito é necessária uma maior atuação estatal sancionatória.

É de se entender portanto que a devida compreensão dos ramos do direito em que o ilícito está situado descreve muito acerca das suas imputações legais, podendo ser aqui exposto o próprio conceito de tributo consoante estatui o Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), em seu art.3º, ao explicitar que tributo é “toda prestação pecuniária compulsória, cobrada em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Por quanto tais institutos, embora de distintas naturezas, sendo de cunho penal e tributário, são harmônicos e devem ser traduzidos à luz de uma compreensão de igualdade perante a norma em um aspecto teleológico. Acerca desta compreensão pontua Velloso<sup>127</sup>:

O que permite identificar uma teoria estritamente teleológica da igualdade jurídica é o fato de só considerar os fins da regulação para concretizá-la, agregando elementos adicionais, como a legitimidade constitucional dos meio e dos fins, tão somente para

<sup>126</sup> Kiyoshi Harada. **Direito financeiro e tributário**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2004.p.556.

<sup>127</sup> Andrei Pitten Velloso. **O princípio da Isonomia Tributária: Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.p. 66.

compatibilizar o tratamento estabelecido com outros preceitos constitucionais.

Cabe assim ressaltar que não se estaria falando, por oportuno, de tratamentos diferenciados para práticas infracionais semelhantes, mas tão somente se aplicando uma regra teleológica ao preceito legal, observando-se a natureza da infração, que no campo tributário reveste-se de um ato tão somente lesivo ao patrimônio.

Em relação ao ilícito penal, se pode perceber a ingerência deste em todos os ramos do direito, mormente os critérios utilizados relativamente aos aspectos da antijuridicidade e culpabilidade, consoante se depreende da lição de Zaffaroni<sup>128</sup> ao estatuir que:

O conceito de delito como conduta típica, antijurídica e culpável – que desenvolvemos- elabora-se conforme um critério sistemático que corresponde a um critério analítico que primeiro observa a conduta e depois o seu autor: Delito é uma conduta humana individualizada mediante um dispositivo legal (tipo) que revela sua proibição (típica), que por não estar permitida por nenhum preceito jurídico (causa de justificação) é contrária à ordem jurídica (antijurídico), e que por ser exigível do autor que agisse de maneira diversa diante das circunstancias, é reprovável (culpável).

Como acima exposto tem se o entendimento que mesmo em matéria penal, existe uma evolução no sentido de se aplicar o direito penal atendendo-se a outros pressupostos, os quais buscam depreender um conceito jurídico que implique em uma criteriosa análise dos fatos do delito, afastando-se por oportuno a aplicação fria da letra da lei, e buscando-se o critério da funcionalidade do direito penal.

Daí se depreende também como fato impositivo uma devida organização também em campo tributário, voltado finalisticamente ao respeito e à promoção das liberdades e dos direitos fundamentais, sendo um dos conteúdos do devido processo legal, integrando dessa forma, e como consequência inevitável, o princípio do devido processo legal tributário<sup>129</sup>.

Cabe salientar que é notório o fato de o Estado gozar do poder punitivo para inibir as condutas ilícitas e impor restrições aos seus agentes, dando assim uma certa punição ao acusado tida como um meio inseparável das aspirações sociais. Ademais o Estado Democrático de Direito não é aquele cuja responsabilização não se é efetivada, ao contrário, para termos consagrado o valor de justiça deverá se dar sempre o rigor necessário para a aplicação da pena, em qualquer ramo do direito. Tão somente se busca que tais aplicações não se revistam de caráter de autoritarismo estatal de modo a se atropelar todas as garantias

<sup>128</sup> Eugenio Raúl Zaffaroni; José Henrique Pierangeli. **Manual de direito penal brasileiro. Parte geral.** 5 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 373.

<sup>129</sup> Alberto Nogueira Junior. **Algumas questões decorrentes do princípio do devido processo legal tributário, inclusive, e ainda, sobre o depósito prévio recursal Administrativo-Fiscal.** Disponível em: [http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/campos/alberto\\_nogueira\\_junior.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/campos/alberto_nogueira_junior.pdf). Acesso em: 20 de jul. 2013.

constitucionalmente assegurados.

#### 4.2.2 Sanção Administrativa

Notadamente, depreende-se que não há diferença substancial entre as sanções administrativas e as penais, tornando-se ambas, em castigos impostos a determinadas pessoas, que cometerem certas faltas. Aliás, deve-se frisar, que algumas sanções, como multa e suspensão de direitos são encontradas tanto no ramo do Direito Administrativo quanto no Penal<sup>130</sup>.

Há, contudo, sempre uma aferição de grau, no que diz respeito a tais faltas, sendo por oportuno enfatizar, que as mais gravosas, assim consideradas por terem uma maior reprovação social, são tratadas em matéria penal. Sendo as sanções cominadas, utilizadas em última ação, quando esgotadas todas as possibilidades legais de se solucionar o litígio por outras vias.

Como ante-explicitado, em relação ao ilícito penal tributário, também há no ordenamento jurídico, o que se convencionou chamar de ilícito administrativo tributário, como tal, fundamenta-se como o comportamento que implica inobservância de norma tributária<sup>131</sup>. Implicando o inadimplemento de obrigação tributária principal ou acessória<sup>132</sup>.

A respeito do tema leciona Machado<sup>133</sup> que:

A definição dos ilícitos tributários constante da legislação brasileira, seja Federal, estadual ou municipal, é casuística, e por isso mesmo extremamente complexa e inadequada. Como o descumprimento de certas obrigações acessórias induz a presunção de descumprimento também de obrigação principal, em muitas situações o valor de penalidades cominadas para o descumprimento de obrigações acessórias é estabelecido em função da operação a que diz respeito a obrigação acessória descumprida ou do valor do imposto cujo pagamento supostamente não foi feito.

Há assim, certa preocupação do citado jurista com a imposição de penalidades pecuniárias impostas por descumprimento de obrigação acessória, notadamente por ser estas desproporcionais, dada em função de sua vinculação com o cumprimento da obrigação principal, o que pode ocasionar uma certa injustiça por parte da norma tributante, se assim

<sup>130</sup> Alexandre Magno Fernandes Moreira Aguiar. Os limites constitucionais das sanções administrativas. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1517, 27 ago. 2007. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/10322>>. Acesso em: 5 jul. 2013.

<sup>131</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 481.

<sup>132</sup> (NR) A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A obrigação acessória por sua vez decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Conforme art. 113, §§ 1º e 2º do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66).

<sup>133</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 481.

proceder. No caso, têm-se as infrações formais, decorrentes tipicamente de descumprimento de dever acessório, sancionadas com base real referente ao valor da obrigação principal.

Do raciocínio acima exemplificado, tem-se que só será possível a aplicação de multa proporcional quando efetivamente, junto ao descumprimento acessório, seja também descumprida a obrigação principal, daí não há que se falar em injustiça, tampouco incongruência de normas penais e administrativas.

Mesmo tendo-se percebido, que com frequência, diz-se que a sanção criminal típica- a pena privativa de liberdade- ser a mais gravosa do sistema jurídico atual, por restringir drasticamente a liberdade de locomoção, forçoso é analisar que concomitantemente a esta, existem outros direitos também, de igual ou maior relevância, a depender do ponto de vista crítico e social de cada indivíduo.

Note-se como exemplo que para certas pessoas, é preferível perder a vida a ter sua liberdade de crença limitada: um exemplo clássico disto é o das testemunhas de Jeová, que se recusam de forma sistemática a receber transfusão de sangue, mesmo que isto lhes custe a vida<sup>134</sup>, dentre outros inúmeros exemplos.

Há de se notar, que quando se está falando de sanção, qualquer que seja, haja vista a sua natureza impositiva, estará se imputando a alguém uma obrigação, por ter este cometido, em tese, um desrespeito à norma que a todos é imposta. Diz-se em tese, por que não raro às vezes a sanção é imposta sem que o ilícito ou a falta de determinada conduta tenham-se evidenciado. Daí um dos papéis fundamentais do poder judiciário, que é dizer o direito.

#### 4.2.3 Sanções Pessoais e Sanções Patrimoniais

Por serem as sanções uma imputação por cometimentos ilícitos, estas se apresentam em aspectos diferentes, enquanto a gravidade, como em linhas anteriores foi abordada, destarte que as mesmas também devem ser equacionadas sob o ponto de vista de onde recaíam, podendo consubstanciar-se em sanções pessoais e patrimoniais.

As sanções pessoais se caracterizam por afligirem diretamente a pessoa natural, sendo caracterizadas pela possibilidade ou não de serem suportadas por qualquer ser humano, independentemente de sua atividade profissional, de sua riqueza, ou grau de escolaridade<sup>135</sup>. São as penas privativas de liberdade, restritivas de direitos, dentre outras.

<sup>134</sup> Alexandre Magno Fernandes Moreira Aguiar. Os limites constitucionais das sanções administrativas. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1517, 27 ago. 2007. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/10322>>. Acesso em: 5 jul. 2013.

<sup>135</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 492.

Por seu turno, as sanções patrimoniais são aquelas que atingem a pessoa natural de forma indireta, e se caracterizam por seu caráter patrimonial, sendo assim, só podendo ser suportadas por quem disponha ou possa dispor, de determinado tipo de riqueza.

Para ensejar às sanções pessoais a responsabilidade há de ser necessariamente fundada na culpa, por isso mesmo só podendo ser impostas a pessoa natural, todavia para ensejar as sanções patrimoniais não se faz necessário se cogitar de dolo ou culpa. Por isto, tais sanções podem ser aplicadas a pessoas jurídicas, dado pelo fundamento da responsabilidade objetiva<sup>136</sup>.

Nota-se a partir desses pressupostos que as sanções devem estar atreladas aos comandos normativos que de algum modo avaliem os critérios de culpa *stricto sensu* (dolo, negligencia, imperícia e imprudência), para se delimitar com maior rigor todas as ações punitivas estatais, evidenciando por oportuno os aspectos e a finalidade do ramo em que se encontra o ilícito.

Todavia a relação entre campos do direito por vezes não necessariamente seguirá as mesmas regras. Note-se a inferição de comandos iguais pertinentes ao tema no âmbito do Direito Administrativo e o Penal. De tal sorte tem-se por oportuno o lecionamento de Meirelles<sup>137</sup> ao afirmar que:

[...] A punição disciplinar e a criminal tem fundamentos diversos e diversa é a natureza das penas. A diferença não é de grau, é de substancia. Dessa substancial diversidade resulta a possibilidade da aplicação conjunta das duas penalidades sem que ocorra *bis in idem*. Por outras palavras a mesma infração pode dar ensejo à punição administrativa e a punição penal.

Aqui há uma aproximação das penalidades impostas, tanto em âmbito administrativo quanto no âmbito criminal, que poderá ensejar, dependendo do caso concreto, em uma desproporção entre a infração e a penalidade imposta. Contudo, não se pode depreender uma efetividade jurídica administrativa se as regras aqui desobedecidas não acarretarem para o infrator numa justa medida repressora.

Momentaneamente em relação a essa questão há uma explicação racional acerca das garantias que envolvem a não aplicação do ilícito penal em matéria tributária atrelada a própria extinção da punibilidade. A esse respeito leciona Gomes<sup>138</sup>:

[...] A lei 12.382/11 regulamentou a extinção da punibilidade nos crimes tributários nas situações de parcelamento do débito tributário, não tendo afetado a disposição

<sup>136</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 492.

<sup>137</sup> Helly Lopes Meirelles. **Direito Administrativo Brasileiro**, 22 ed. São Paulo: Malheiros, 1977, p. 197.

<sup>138</sup> Luis Flávio Gomes. **Os crimes tributários e a extinção da punibilidade**. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2011-mar-17/coluna-lfg-crimes-tributarios-extincao-punibilidade>. Acesso em: 20 de jul. 2013.

do §2º do art.9º da lei 10.684/03, que prevê a extinção da punibilidade em razão do pagamento (em qualquer tempo). [...] Ambos os pagamentos extinguem a punibilidade nos crimes tributários, mas suas características são completamente distintas.

Tem-se assim determinado como o Estado, a partir de políticas conjunturais que objetivam diminuir seu campo de atuação em busca de uma maior efetividade prática das normas tributárias, influencia, inclusive dando a extinção do exercício do *jus puniendi*, a efetivação do pagamento dos débitos tributários.

Configura-se uma importante ferramenta do direito tributário moderno tal posicionamento por parte do Estado, consubstanciando-se em uma espécie de acordo entre a Administração Fazendária e o contribuinte. Sobre o tema ensina Gomes<sup>139</sup>:

Por razões de política criminal (e arrecadatória) do Estado quase sempre se prefere receber o quantum devido do que o processo ou condenação criminal. Os tributos custeiam serviços públicos essenciais. Melhor arrecadá-los que condenar criminalmente o contribuinte. Muitos veem nisso um privilégio odioso, que favorece precisamente os mais aquinhoados.

Muito embora se tenha várias críticas a respeito do instituto da extinção da punibilidade em matéria tributária logo depois de quitada a dívida, fundamentando-se para isso que inexistente tal preceito no âmbito penal, apesar das críticas tal preceito legal se reveste de licitude e legalidade, porquanto se pretende aproximar a aplicação entre ambos os ramos do direito, o tributário e o penal, seria neste o mais recomendável para se igualar àquele.

Por oportuno e como acima visto, a sanção penal não se distingue da administrativa, há não ser pelo seu caráter de maior rigor, porquanto o grau de inaceitação desta é relativamente maior e deverá ser aplicada de forma pessoal ao seu infrator. Sendo a administrativa considerada como de menor reprovação social, não ocasionando, por exemplo, em restrição de liberdade.

A partir desse raciocínio pode-se aferir como se relaciona, ou deve se relacionar o campo do direito tributário com o penal, bem como, a cominação das devidas penas em ambos os casos, conquanto haja ainda vigente, algumas incongruências acerca da temática. A esse respeito salienta Machado<sup>140</sup>:

Em face do direito vigente, a supremacia constitucional praticamente impede a aplicação de sanções penais aos infratores das leis tributárias. Tratavam-se, todavia, insuperáveis controvérsias, nas quais os que defendem a aplicação das sanções penais invocam sempre o interesse público, argumento sabidamente perigoso, porque agride o princípio da segurança jurídica. E a palavra final do Supremo

<sup>139</sup> Luis Flávio Gomes. **Os crimes tributários e a extinção da punibilidade**. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2011-mar-17/coluna-lfg-crimes-tributarios-extincao-punibilidade>. Acesso em: 20 de jul. 2013.

<sup>140</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 492.

Tribunal Federal, é imprevisível.

Com tal afirmação, note-se que ainda existe certa rejeição ao pronunciamento de que as sanções penais não devem ser aplicadas aos ilícitos tributários, tendo em vista a inaplicabilidade do instituto para um ato que culminou apenas em desrespeito a algo meramente patrimonial tributário.

A esse respeito é oportuno salientar que também há na legislação penal imposições restritivas a liberdade decorrentes de ilícitos praticados contra o patrimônio, e não são raros, é o caso do furto, roubo, extelionato, dentre outros, inclusive argumentando alguns autores como Tourinho Filho e Eugênio Pacelli, que o direito brasileiro protege com a sua legislação mais o patrimônio do que a própria pessoa humana. Frise-se que o que se busca corroborado com o citado autor, é a não aplicação de sanções de cunho penal para as infrações tributárias, mormente por esta, ter natureza e objetividade jurídica totalmente diversa daquela.

#### 4.3 O ATUAL MODELO DE SANÇÃO POLÍTICA NO BRASIL

Coexistem no ordenamento jurídico brasileiro, duas diferentes espécies de sanções à infração tributária, a saber, as sanções estritamente tributárias e as penais de índole fiscal. As sanções estritamente tributárias devem ser entendidas como espécie peculiar e autônoma, e possuem por subespécie as sanções tributárias pecuniárias e as não pecuniárias<sup>141</sup>.

A sanção política, que no Brasil tem suas raízes históricas na época da ditadura de Vargas, consiste em variadas formas de restrições a direitos do contribuinte como meio indireto para obriga-lo ao pagamento do tributo<sup>142</sup>.

Em relação ao tema das execuções políticas tributárias leciona Coêlho<sup>143</sup>:

São um resquício de tributação regaliana. Em nosso Direito são proibidos os atos de interdição de estabelecimento industrial, comercial ou de prestação de serviços, em virtude de descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória. A Constituição assegura a todos o exercício dos ofícios e das profissões nos termos da lei. Mas esta lei, comum, requerida pela própria carta, é para explicitar a regulação do ofício ou da profissão e nunca para restringi-la em favor do príncipe e de seus tributos.

<sup>141</sup> Valéria Rocha da Costa. **As sanções tributárias não pecuniárias e o Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3761.pdf>. Acesso em: 12 de julho 2013.

<sup>142</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 493.

<sup>143</sup> Sacha Calmon Navarro Coêlho. Apud. Gustavo Amaral. **Sanções Políticas e arrecadação tributária: As inconstitucionalidades do Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas**. Disponível em: <http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/congresso/Tese35.doc>. Acesso em: 24 de jul. 2013.

São meios coercitivos indiretos que impõe ao contribuinte o dever de pagar o tributo, sem permitir, em caso de descumprimento deste, a livre exploração da atividade econômica lícita, ora desenvolvida por este. É na prática a aplicação de uma execução política.

Exatamente por existirem inúmeras modalidades dessas execuções políticas na atualidade fiscal brasileira, necessário se faz de uma atuação mais objetiva no sentido de se expurgar da prática jurídico-econômica tais imposições. A respeito das suas diversas nuances explicita Machado<sup>144</sup>:

São exemplos mais comuns de sanções políticas a apreensão de mercadorias em face de pequena irregularidade no documento fiscal que as acompanha, o denominado regime especial de fiscalização, a recusa de autorização para imprimir notas fiscais, a inscrição em cadastro de inadimplentes com as restrições daí decorrentes, a recusa de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte, entre muitos outros.

Ademais há de se frisar a nítida intervenção por parte do Estado, em atividade assegurada e protegida por lei que é a de exercer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, consoante art.170, parágrafo único, da Constituição Federal de 88.

Também há de se notar que existe uma lei específica para a cobrança do crédito tributário, a lei 6.830 de 22 de setembro de 1980 (lei de execução fiscal), sendo que não deve haver espaços para a utilização de meios de coação indireta para a sua cobrança<sup>145</sup>.

Tal como explicitado, este deverá se transformar em o meio processual hábil para se dar início a cobrança dos créditos tidos pela Fazenda Pública, devendo esta ser dada de conformidade com os moldes delineados na citada lei de execução fiscal. Em específico à lei de execução fiscal explicita Lopes<sup>146</sup>:

O rito compreendido na lei 6.830/80 é específico para a cobrança dos créditos da Fazenda Pública, pois só a ela é dado o privilégio de poder constituir unilateralmente o título executivo que irá lastrear a execução fiscal, passando os créditos fazendários, a partir de sua inscrição em dívida ativa, a gozar de presunção relativa de liquidez e certeza.

Note-se por oportuno também, o caráter privilegiado ao qual aduz o supra citado autor relativamente a liquidez e a certeza do título. Tornando-se irrelevante assim a espécie contratual do crédito uma vez que o título apresentado em juízo será a certidão da dívida.

Notadamente o Direito Tributário, como em linhas anteriores explicitadas, encontra

<sup>144</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 493.

<sup>145</sup> Kiyoshi Harada. **Sanções Políticas como meio coercitivo indireto de cobrança dos créditos tributários**. Disponível em: <http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/600.pdf>. Acesso em: 12 de jul. 2013.

<sup>146</sup> Mauro Luís Rocha Lopes. **Processo judicial Tributário. Execução Fiscal e ações Tributárias**. 8 ed. Niterói: Impetus, 2012.p. 3.

diversas formas de justificação, consoante a corrente a que se está vinculado, podendo ser entendido como: expressão do poder do Estado (pensamento conceitual); sistema jurídico (pensamento normativo); ou sistema de direitos e deveres fundamentais (pensamento sistemático)<sup>147</sup>.

Partindo-se dessa premissa, nota-se que as sanções políticas tributárias, por tanto, são uma visão de que a tributação decorre do poder de império, bem como que o custeio das atividades públicas se sobrepõe aos direitos e às garantias individuais<sup>148</sup>.

Assim, as mesmas se revestiam de legalidade devido ao caráter de auto executoriedade da Administração Pública frente aos seus atos, restando ao particular, se assim entender devida, a manifestação de insatisfação tão somente discutida já no âmbito administrativo, consoante não entender lícita à exação, assim optando pela via judicial. Por oportuno ao tema destas execuções políticas no âmbito tributário brasileiro, pontua Machado<sup>149</sup>:

Apesar de inconstitucionais, as sanções políticas são hoje largamente praticadas, no mais das vezes por puro comodismo das Autoridades da Administração Tributária, que nelas encontram meio fácil de fazer a cobrança de tributos. Tem sido frequente, assim, a impetração de mandados de segurança para garantir ao contribuinte a prática de certos atos, livrando-o das sanções políticas.

Como anteriormente demonstrado, ao poder tributador do Estado, torna-se necessário a imposição de limites. Tal pressuposto parte de uma concepção moral deste exercício ou em favor do poder absoluto ou dos direitos fundamentais do indivíduo. Esta divisão de interesses decorre de evoluções históricas, morais, filosóficas e valorativas<sup>150</sup>.

Pelo exposto em linhas anteriores, afirmou-se que a tributação e a arrecadação somente qualificarão como interesse público quando realizadas nos limites da atual ordem constitucional, e em respeito aos Direitos Fundamentais. Dentre vários, impõe a Constituição Federal que se observe o devido processo legal, no tocante à exigência de tributos, implicando assim a propositura da execução fiscal (lei 6.830/80), se permitindo com isso ao contribuinte o exercício da ampla defesa e do contraditório<sup>151</sup>.

<sup>147</sup> Eduardo Maneira; Heleno Taveira Torres (coord.). **Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho**. São Paulo: Quatier Latin, 2012.p.676.

<sup>148</sup> Maria Aline Rodrigues Freijanes. **Interferência das Sanções Políticas Tributárias no Direito Empresarial**. Disponível em: [http://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos\\_conclusao/1semestre2010/trabalhos\\_12010/mariafreijanes.pdf](http://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/1semestre2010/trabalhos_12010/mariafreijanes.pdf). Acesso em: 20 de jul. 2013.

<sup>149</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 494.

<sup>150</sup> Eduardo Maneira; Heleno Taveira Torres (coord.). **Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho**. São Paulo: Quatier Latin, 2012.p.678.

<sup>151</sup> Maria Aline Rodrigues Freijanes. **Interferência das Sanções Políticas Tributárias no Direito Empresarial**. Disponível em: [http://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos\\_conclusao/1semestre2010/trabalhos\\_12010/mariafreijanes.pdf](http://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/1semestre2010/trabalhos_12010/mariafreijanes.pdf). Acesso em: 20 de jul. 2013.

Se não atendidos estes pressupostos pela Administração Fazendária, a maneira de que o particular poderá se utilizar para inibir as exações políticas será como acima mencionado, a impetração de mandado de segurança, sendo que a mesma não trará nenhuma consequência prática sancionadora ao Poder Público, motivo pelo qual o particular deverá ajuizar também a ação de indenização por perdas e danos contra a entidade pública, com fulcro no art.37, § 6º, da vigente Constituição Federal<sup>152</sup>.

#### 4.3.1 Aspectos para a sua vedação

Para uma melhor compreensão do instituto e, bem como da análise fática que importa em sua vedação, as sanções políticas tributárias devem ser entendidas a partir de pressupostos inerentes a relação Estado e contribuinte, sendo que o contribuinte deverá ser compreendido como um sujeito de direito, bem como o Estado, deverá ser visto, não como um poder absoluto, mas sim, por órgão administrativo representante da população, ou sistema tributário garantidor dos direitos fundamentais<sup>153</sup>.

Se terá, assim, a partir desses pressupostos, um melhor delineamento no que se refere à inadequação das execuções políticas vistas por um viés constitucional. Oportuno se faz enfatizar que é um íntimo interesse republicano a incorporação de modo pleno e absoluto, da força normativa da Constituição, sendo uma das principais características do atual modelo democrático brasileiro. Acerca desse tema leciona Barroso<sup>154</sup>:

É bem de ver que o próprio reconhecimento de força normativa às normas constitucionais é conquista relativamente recente no constitucionalismo do mundo romano-germânico. No Brasil ela se desenvolveu no âmbito de um movimento jurídico-acadêmico conhecido como doutrina brasileira da efetividade. Tal movimento procurou não apenas elaborar as categorias dogmáticas da normatividade constitucional, como também superar algumas das crônicas disfunções da formação nacional [...].

Tal efetividade veio a dar maior respaldo as relações institucionais e a própria relação entre Estado e indivíduo, traduzindo-se em um importante progresso trazido pós Constituição Federal de 88.

Tais relações caminham paulatinamente no sentido de se buscar cada vez mais um certo equilíbrio entre ambos, porquanto, como anteriormente demonstrado, tal preceito passa

<sup>152</sup> Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 494.

<sup>153</sup> Eduardo Maneira; Heleno Taveira Torres (coord.). **Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho**. São Paulo: Quatier Latin, 2012.p.680.

<sup>154</sup> Luís Roberto Barroso. **O novo Direito Constitucional Brasileiro: Contribuições para a construção teórica e prática das jurisdição constitucional no Brasil**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013.p. 28.

obrigatoriamente pelas perspectivas e evoluções trazidas por um processo de reivindicações e lutas sociais.

Atualmente, é manifesta a impossibilidade de se sustentar a primazia do Estado perante os seus cidadãos, notadamente porque eles não são seus súditos, senão aqueles em cujo nome o Estado exerce o seu poder<sup>155</sup>.

Com tal fundamento e a partir desses novos postulados nasceu uma verdadeira revolução no pensamento jurídico tributário que empolgou toda uma geração de juristas, na busca de uma renovação da teoria tributária e na sua blindagem contra os abusos de poder<sup>156</sup>.

Não há que se ter como duvidoso os preceitos constitucionais inerentes as relações jurídicas de caráter tributário, e a partir desse importante pressuposto, nota-se a enorme relevância atribuída ao poder judiciário para sempre que acionado, se pronunciar acerca de todas as questões atinentes aos tributos, dando a devida interpretação constitucional aos atos das Autoridades Administrativas.

Como consequência lógica, tem-se que o poder judiciário passa a ter atuação decisiva na repressão aos abusos do poder público, devendo limitá-lo, sempre que necessário a garantia da ordem constitucional vigente.

Conquanto se tenha uma evolução constante dos vários aspectos normativos atinentes a diversos casos que envolvem desde a concepção de dignidade da pessoa humana até os inúmeros casos de choque de direitos fundamentais, em matéria tributária também, como acima abordado, e por se tratar de direitos fundamentais, deve se ter uma evolução conforme a Constituição Federal, muito embora se necessite em expurgar atos ou normas que visem a diminuir os direitos sociais assegurados pela mesma.

E tal fenômeno é amplamente visto nos dias atuais em todas as matérias relativas aos direitos e garantias fundamentais. Nesse ponto esclarece Barroso<sup>157</sup>:

Nos últimos anos, o Supremo Tribunal Federal (STF) tem ocupado um espaço relevante no cenário político e no imaginário social. A centralidade da corte e, de certa forma, do Judiciário como um todo, não é peculiaridade nacional. Em diferentes partes do mundo, em épocas diversas, tribunais constitucionais tornaram-se protagonistas de discussões políticas ou morais em temas controvertidos.

O posicionamento relativo a incongruência das sanções políticas tributárias expostos pela Suprema Corte brasileira, vai de encontro com postulados universais de aplicação prática

<sup>155</sup> Andrei Pitten Velloso. **O princípio da Isonomia Tributária: Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.p. 125.

<sup>156</sup> Eduardo Maneira; Heleno Taveira Torres (coord.). **Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho**. São Paulo: Quatier Latin, 2012.p.681.

<sup>157</sup> Luís Roberto Barroso. **O novo Direito Constitucional Brasileiro: Contribuições para a construção teórica e prática das jurisdição constitucional no Brasil**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013.p. 29.

dos critérios relativos à razoabilidade e proporcionalidade, tidos como fundamento implícito assegurados pela Constituição Federal de 88.

O princípio da razoabilidade é de suma importância no controle dos atos do Poder Público, vez que possibilita a inserção do Poder judiciário em apreciações que não se vinculam a aspectos meramente formais, onde a razoabilidade possibilite aferir questões de justiça, bem como de outros valores fundamentais ao Estado Democrático de Direito<sup>158</sup>.

Desse modo, não só os atos, mas todo o processo legislativo deve ser norteado pelo critério da razoabilidade, corolário inseparável para a efetivação dos primados constitucionais vigentes. Tem-se, assim evidenciado, um pressuposto inseparável das relações jurídicas tributárias em todas as suas esferas.

Por sua vez, o princípio da proporcionalidade emana diretamente das idéias de justiça, equidade, prudência, justa medida e proibição de excesso. Neste entendimento, nota-se que no direito penal tal pressuposto tem aplicabilidade direta na relação entre a culpa do agente e a pena a este cominada, e por sua vez, em âmbito tributário, tal preceito menciona a obrigatoriedade da proporção entre o tributo devido e a sua pena em caso de descumprimento voluntário por parte do agente<sup>159</sup>.

A partir destes pressupostos começam a se desmistificar vários pontos acerca da relação entre a Administração fiscal e os contribuintes, entretanto ainda não são necessários para se analisar com o rigor devido, como tal relacionamento deve se dar, garantindo a obtenção dos recursos devidos em forma de tributos por parte do Estado e, por outro lado, garantindo-se ao cidadão a estrita obediência legal à luz dos postulados constitucionais.

Assim, exsurge para o campo material a necessidade de uma relação de igualdade entre os sujeitos da relação jurídica tributária, impondo por sua vez, critérios objetivos para se alcançar a correta equidade nesta relação. Via de regra, a igualdade tributária é enfocada somente a partir de uma perspectiva horizontal, considerando-se de tal modo unicamente os relacionamentos estabelecidos entre contribuintes. A perspectiva vertical costuma ser ignorada ou subutilizada, quase sempre com base na tese de que inexistente a possibilidade de se exigir a realização da igualdade entre o Fisco e os contribuintes, sendo aquele soberano perante os súditos<sup>160</sup> (população).

Essa discussão jurídica em relação a capacidade ou não de se caracterizar a relação

<sup>158</sup> Tathiana Laiz Guzella. **Princípios da razoabilidade, proporcionalidade e proibição de excesso na ordem tributária-penal**. Disponível em: [http://www.conpedi.org.br/anais/36/15\\_1128.pdf](http://www.conpedi.org.br/anais/36/15_1128.pdf). Acesso em: 20 jul. 2013.

<sup>159</sup> Tathiana Laiz Guzella. **Princípios da razoabilidade, proporcionalidade e proibição de excesso na ordem tributária-penal**. Disponível em: [http://www.conpedi.org.br/anais/36/15\\_1128.pdf](http://www.conpedi.org.br/anais/36/15_1128.pdf). Acesso em: 20 jul. 2013.

<sup>160</sup> Andrei Pitten Velloso. **O princípio da Isonomia Tributária: Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.p. 125.

Estado-contribuinte como uma relação igualitária, como acima exposto, advém do sofisma acerca da superioridade absoluta estatal, em detrimento dos seus administrados. Em contrapartida a esse posicionamento tem-se que mesmo em matéria tributária deverá o Poder Público atuar em conformidade a todos os comandos normativos implícitos e explícitos às inerentes a esse ramo do direito.

Obviamente, existe uma supremacia estatal, que se legitima por ser este o representante do povo, atendendo assim aos interesses que melhor sirvam ao bem comum. Tal afirmação não significa dizer que o Estado deverá se impor perante o indivíduo, pura e simplesmente por representar o bem comum. E não será diferente em matéria tributária.

Justamente no campo dos tributos que a Administração Pública deve se pautar no adequado modelo de atuação, cujo lhe impõe em primeiro lugar a Constituição Federal, e em segundo plano a legislação tributária. Em análise do tema pontua Velloso<sup>161</sup> ao discorrer que:

O estado só pode afetar a esfera jurídica dos contribuintes, impo-lhes obrigações heterônomas, se respeitar o princípio da reserva de lei, atuando na qualidade de legislador. A legitimidade da criação estatal de obrigações jurídicas heterônomas restringe-se à esfera legislativa: na condição de sujeito ativo da relação obrigacional-tributária, o Estado não pode impor a sua vontade aos contribuintes. Tal qual os contribuintes, o Fisco deve estrita obediência aos ditames legais.

Note-se, portanto, o equilíbrio da relação entre Estado e contribuinte, neste pontual aspecto, sendo necessário para que, inclusive, se legitime a própria soberania estatal, eis que é ele o competente para a elaboração das normas, bem como, o responsável pela fiscalização a respeito do cumprimento das mesmas.

Todavia, é necessário enfatizar que o conceito aqui exposto de igualdade diz respeito a estrita observância normativa em toda e qualquer hipótese, não se configurando assim numa espécie de tratamento uniforme entre os autores da relação jurídico-fática, mormente por ser o próprio conceito de igualdade relativizado, a ponto de se corrigir eventuais irracionalidades.

Assim, as sanções políticas tributárias são vedadas pelo ordenamento jurídico vigente por não observarem postulados constitucionais como o devido processo legal, bem como por não respeitarem os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, vetores máximos da justiça e equidade, violando com estes atos diversas garantias individuais, como a garantia da livre atividade econômica, dentre outros.

Em relação ao tema, também há de ser analisado, que a Administração Fazendária não poderá criar óbices a tais direitos fundamentais, mesmo tendo a sua conduta, validada a partir de atos legislativos, feitos deliberadamente com o intuito de legitimar a bruta intervenção

---

<sup>161</sup> Andrei Pitten Velloso. **O princípio da Isonomia Tributária: Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.p. 126.

estatal frente ao contribuinte.

#### 4.3.2 Restrições admitidas pela jurisprudência do STF

Há, contudo, situações outras em que a Administração Fazendária deve agir, impondo inclusive, medidas sancionatórias a contribuintes que deliberadamente, e de forma contumaz, infligem às normas tributárias.

Notadamente, devem a União, os Estados Membros, o Distrito Federal e os Municípios empregarem todo o esforço para exacionarem as receitas que entendam devidas, inclusive, para garantir, na prática, a máxima efetividade das pretenções pecuniárias outorgadas pelo ordenamento jurídico aos particulares<sup>162</sup>.

De tal modo, as normas tributárias, a pretexto de se garantir a efetivação plena do princípio da liberdade de exercício e trabalho, não poderão servir de manta protetora para os que, de modo sorrateiro e vilipendioso, obstam a devida arrecadação de tributos aos cofres públicos.

Faz necessário, portanto, a correta delimitação conceitual do instituto das sanções políticas tributárias, mormente por se tratar de garantias individuais asseguradas pelo legislador constituinte aos cidadãos, entretanto, mesmo em relação a estas, há que se obter a devida ponderação para a sua correta aplicação. Sobre essa perspectiva constitucional tributária pontua Mello Filho<sup>163</sup>:

Os direitos e garantias individuais não têm caráter absoluto. Não há, no nosso sistema constitucional brasileiro, direitos ou garantias que se revistam de caráter absoluto, mesmo porque razões de relevante interesse público ou exigências derivadas do princípio de convivência das liberdades legitimam, ainda que excepcionalmente, a adoção, por parte dos órgãos estatais, de medidas restritivas das prerrogativas individuais ou coletivas, desde que respeitados os termos estabelecidos pela própria Constituição. (RTJ 173/807-808, Rel.Min. Celso de Mello, Pleno).

Ressalte-se a relevância jurídica de tal posicionamento adotado pela Suprema Corte brasileira, enfatizando a necessidade de se compatibilizar os preceitos constitucionais a fim de se evitar incongruências surgidas pela imposição inadequada de uma norma à outra.

Neste pensamento, tem-se uma pontual evolução em não se tolerar, a pretexto de caracterizar como sanção política tributária, atos que manifestamente tentem contra o devido e

<sup>162</sup> Gustavo Amaral. **Sanções Políticas e arrecadação tributária: As inconstitucionalidades do cadastro nacional das pessoas jurídicas.** Disponível em: <http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/congresso/Tese35.doc>. Acesso em 24 de jul. 2013.

<sup>163</sup> Informativo STF. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo381.htm>. Acesso em 24 de jul. 2013.

regular cumprimento dos preceitos tributários, e em especial, a lícita captação de recursos para os cofres públicos. Não há que se falar em execuções políticas quando os atos administrativos, respeitando os limites legais, objetivam tão somente reprimir ou anular ações fraudulentas e nocivas a todo o sistema financeiro.

Nesse entendimento, quando do julgamento de uma ADI<sup>164</sup> (ação direta de inconstitucionalidade) promovida pela Confederação Nacional da Indústria contra o Congresso Nacional e o Presidente da República, restou consignado pelo Ministro Relator que:

É inequívoco, contudo, que a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária. Não há que se falar em Sanção Política se às 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.

Desta maneira, tem-se que necessária a averiguação pontual dos casos que envolvem as restrições tributárias, de modo que, em muitos destes, se observará uma justificativa para a imposição, sem que isso implique, necessariamente, em meios indiretos de cobrança visando a coação do contribuinte para o pagamento do tributo.

Com esse entendimento a Suprema Corte, por intermédio do julgamento do Recurso Extraordinário n° 550.769-6/RJ, negou provimento ao pedido de uma empresa de cigarros (American Virginian Indústria Comércio Importação e Exportação de tabacos LTDA) que requeria o seu registro de fabricante de cigarros, tendo este sido cancelado, por não haver recolhido o imposto sobre produtos industrializados (IPI) junto à Receita Federal.

Pelo o exposto, há de se frisar, que embora tenha havido uma imposição severa à empresa de tabacos, não se cogitou em caracterizá-la como uma sanção política tributária, mesmo tendo, na espécie, todos os requisitos característicos da mesma. Note-se que no presente caso, levou-se em conta o tipo de atividade econômica explorada pela citada empresa, o comércio de tabacos, que embora seja permitido, deve obedecer a outros critérios fiscalizatórios, por tratar-se de produtos nocivos à Saúde Pública em especial, e também, por ser um ramo específico em que, caso não adimplido o tributo, haveria um desequilíbrio razoável entre as outras empresas do setor.

Evidencia, no caso em tela, a necessidade de impor uma restrição mais grave, entre outras questões, por implicar a conduta da citada empresa em um dano quase que insuperável

---

<sup>164</sup> Ação Direta de Inconstitucionalidade de n° 173-6 do Distrito Federal. Relator Min. Joaquim Barbosa. Julgado em 25 de set. 2008.

por parte das outras empresas concorrentes. Atingindo assim outro princípio fundamental da República, o direito à livre concorrência, citado expressamente no art. 170, inc.IV, da Constituição Federal de 88.

Note-se que, especialmente ao ramo de importação, exportação e comercialização de tabacos, deixando uma determinada empresa de adimplir as suas obrigações tributárias, de forma deliberadamente aviltante, implicaria em uma vantagem concorrencial indevida, e por isso, uma afronta aos princípios gerais da atividade econômica. Tal fato acarretaria um ônus inafastável para as empresas concorrentes, que não teriam condições algumas de viabilidade empresarial, caso tal ato fosse aceito pelo ordenamento jurídico, a pretexto de se estar impondo as citadas Sanções Políticas Tributárias.

E não é só um quesito de índole tributária. Ao caso em comento, outras questões relevantes se surgem como a proteção ao bem comum da saúde pública, manifestamente atendida pelo setor de tabacos. Em relação a esse ponto, reitera Caliendo<sup>165</sup>:

Ressalvou inclusive os Ministros do STF que as súmulas da Corte, não se aplicavam ao caso concreto, visto que a American Virginian deveria ser regida por um regime especial, dado que é fabricante de produto altamente prejudicial à saúde pública e por isso o regime de seletividade do IPI nada mais significa que um instrumento de proteção extrafiscal. O descumprimento das normas de IPI afronta diretamente o sentido geral de compensação e controle do sistema de saúde, mais do que o sistema fiscal. Não haveria nesse caso uma sanção política com o intuito arrecadatório mas uma restrição de direito fundamental com base na ordem pública de proteção geral de um bem maior: a saúde pública.

De tal modo, tem-se que a teoria da tributação deve estar pautada nos princípios da neutralidade e equidade, não podendo, tanto as suas alterações como a sua interpretação resultar em distorções no sistema econômico, o que implicaria em uma menor eficiência nas decisões do mercado, bem como uma redução no nível de segurança nas relações comerciais, tendendo de tal modo, a repartir os ônus tributários de forma mais igualitária quanto possível<sup>166</sup>.

Também, e por outro lado, as restrições fiscais, por atuarem em diversos setores econômicos, podem, por meio destas, estabelecer outras metas, que não a pura e simples arrecadatória, a fim de se garantir direitos outros, também resguardados pela Constituição Federal. Assim, em tais hipóteses há um caráter de extrafiscalidade<sup>167</sup> do tributo.

<sup>165</sup> Paulo Caliendo. In. Eduardo Maneira; Heleno Taveira Torres (coord.). **Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho**. São Paulo: Quatier Latin, 2012.p.698-699.

<sup>166</sup> Maurício Pereira Faro; Sérgio André Rocha. Neutralidade tributária para consolidar concorrência. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-ago-21/neutralidade-tributaria-fator-fundamental-livre-concorrencia>. Acesso em 24 de jul. 2013.

<sup>167</sup> Diz-se do caráter do tributo, que visa outras finalidades, não mais apenas arrecadatórias, influenciando diversos outros setores.

Notadamente, em relação ao caso acima visto, a falta do pagamento do IPI, por parte da empresa America Virginia, ocasionaria substancialmente um óbice ilegal para as empresas dela concorrentes. Sendo desarrazoada a continuidade de sua autorização legal para o normal funcionamento. De modo que, impôs a Administração Fazendária, em o cancelamento desta até posterior quitação dos débitos.

Ademais, cabe ressaltar que tal possibilidade encontra respaldo no próprio texto constitucional, garantidor da justiça social, consoante se depreende do entendimento de Caliendo<sup>168</sup>, quando aduz que:

O sentido da proteção da livre concorrência em matéria tributária está na noção de que a tributação tem essencialmente um sentido cidadão de estabelecer a correta contribuição à manutenção da esfera pública, impedindo que as intervenções fiscais sejam instrumentos discriminatórios de proteção econômica ilegítima, para monopólios, grupos privados e amigos do poder.

Há, contudo, uma ponderação objetiva que torna-se imperiosa, sempre que uma norma ou ato do Poder Público volte a impor, limitar, ou afastar alguns dos princípios constitucionais resguardados pela Constituição Federal de 88, sem que, de plano e precipitadamente, tenha-se tal ato como ilegal ou inconveniente ao particular. Sendo que as exceções não podem ser em maior escala que a regra. E a regra será sempre a de se buscar o total resguardo tanto dos direitos individuais quanto dos sociais, na exata e legal medida do possível.

#### 4.4 PARÂMETROS ADOTADOS PARA A (IN) APLICAÇÃO DAS SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS

Embora que de maneira implícita, o postulado da proporcionalidade constitui um verdadeiro fundamento para uma norma jurídica verdadeiramente garantidora e democrática. Sendo por vez um princípio objetivado por qualquer sistema democrático de direito contemporâneo<sup>169</sup>. Em relação a este postulado ensina Alexy<sup>170</sup> que:

Já se deu a entender que há uma conexão entre a teoria dos princípios e a máxima da proporcionalidade. Essa conexão não poderia ser mais estreita: a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade, e essa implica aquela. Afirmar que a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade significa que a proporcionalidade, com suas três máximas parciais da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido

<sup>168</sup> Paulo Caliendo. In. Eduardo Maneira; Heleno Taveira Torres (coord.). **Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho**. São Paulo: Quatier Latin, 2012.p.697.

<sup>169</sup> Andrei Pitten Velloso. **Proporcionalidade e Sanções Políticas no Direito Tributário**. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/proporcionalidade-e-sancoes-politicas-no-direito-tributario/8120>. Acesso em 21 de jul. 2013.

<sup>170</sup> Rober Alexy. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2012.p. 116-117.

estrito decorre logicamente da natureza dos princípios, ou seja, que a proporcionalidade é deduzível dessa natureza.

Pelo exposto, tem-se uma imposição, relativamente ao postulado da proporcionalidade, ao qual traz a necessidade de ingerência, de outros três requisitos distintos para se obter em específico o conceito de proporcionalidade aplicada de forma material. São as regras da adequação, da necessidade e da proporcionalidade *stricto sensu*.

A regra da adequação exige que a medida restritiva seja empiricamente apta para alcançar o fim almejado. Adiante se fará a análise da necessidade, que também pode ser entendida como a regra do meio mais ameno, impondo a escolha da medida menos restritiva de direitos fundamentais possível. Finalmente analisando o critério da proporcionalidade em sentido estrito, esta deverá ser sempre balizada em observância da devida ponderação no caso *sub examine*<sup>171</sup>.

Este controle deverá ser pautado sempre, pelo STF, posto a sua função precípua de interpretar e solucionar todos os conflitos de normas, ou a falta destas, de caráter constitucional. No campo tributário, dada a sede arrecadatória violenta estatal, torna-se cada vez mais necessário essa intervenção.

Assim, o sistema jurídico nacional deve-se pautar na idéia de proteção e promoção dos direitos fundamentais, de tal modo que a ordem pública terá por objetivo ampliar o conjunto de direitos fundamentais resguardados pela Constituição Federal de 88. Fazem parte do regime desses direitos fundamentais o respeito ao princípio da universalidade, da igualdade, da proporcionalidade em sentido amplo, resguardando assim a proibição do excesso do Poder Público<sup>172</sup>.

O princípio da proporcionalidade emana diretamente das idéias de justiça, equidade, bom senso, prudência, moderação, justa medida, proibição de excesso, e direito justo. No campo do direito penal refere-se a ponderação entre a culpa do agente e a fixação da pena. No direito tributário, menciona-se a obrigatoriedade da proporção entre a carga tributária e os serviços públicos que o Estado coloca à disposição da sociedade<sup>173</sup>.

Todo o excesso em um Estado Democrático de Direito deve ser combatido, ainda mais quando esse Estado tem uma democracia ainda muito jovem, como é o caso do Brasil,

<sup>171</sup> Andrei Pitten Velloso. **Proporcionalidade e Sanções Políticas no Direito Tributário**. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/proporcionalidade-e-sancoes-politicas-no-direito-tributario/8120>. Acesso em 21 de jul. 2013.

<sup>172</sup> Eduardo Maneira; Heleno Taveira Torres (coord.). **Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho**. São Paulo: Quatier Latin, 2012.p.685.

<sup>173</sup> Tathiana Laiz Guzella. **Princípios da razoabilidade, proporcionalidade e proibição de excesso na ordem tributária**. Disponível em: [http://www.conpedi.org.br/anais/36/15\\_1128.pdf](http://www.conpedi.org.br/anais/36/15_1128.pdf). Acesso em 20 de ago. 2013.

restando, algumas vezes, como práticas comuns, abusos tanto na esfera administrativa, quanto na esfera da produção das normas legislativas.

Conquanto, as execuções públicas manifestam um desarrazoado abuso de poder, eis que podendo, inclusive, ensejar em responsabilização da Administração tributária, sempre que, por ato dos seus servidores, restarem violados os direitos ao livre comércio, e a atividade lícita dos contribuintes.

Ademais, tem a Fazenda Pública, mediante o entendimento do STF, os meios próprios para efetivarem a cobrança das suas receitas, sendo estas legitimadas e regulamentadas por lei. De sorte que a cobrança é um ato administrativo plenamente vinculado, e portanto, não pode a administração fazendária exceder ou ultrapassar os claros limites autorizados para tal<sup>174</sup>.

Em matéria de sanções políticas, nota-se que, a depender do caso em concreto, as restrições impostas pela fazenda pública não contrariam o entendimento firmado pelas súmulas que tratam da matéria, já acima expostas, tendo em vista que, como a própria atividade econômica, os parâmetros de aplicação das mesmas também passaram por uma evolução jurisprudencial e doutrinária.

Sempre que, estes meios coercitivos se justificarem a correta aplicação da lei tributária, não há que se falar em não admitilas, visto que tão somente, objetivam uma ponderação de princípios. Em relação a estes, é pacífico o entendimento de que não há em no ordenamento jurídico vigente direito fundamental absoluto, e sempre que, estes vierem a colidir, deverão ser impostos os critérios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Também, deverão ser compatibilizados, os princípios da ordem econômica estabelecidos no texto constitucional, desta maneira, aplicando sempre o que melhor aproveitar a coletividade e ao bem comum.

Com a entrada em vigor da Constituição Federal de 88, o rol de garantias individuais elevou-se a um patamar de superioridade frente às diversas espécies normativas. Tornando o papel do judiciário, ainda mais relevante, frente aos inúmeros desdobramentos nas relações sociais, econômicas e políticas, motivo pelo qual, houve a necessidade do que se convencionou chamar de ativismo judicial<sup>175</sup>.

---

<sup>174</sup> Eduardo Maneira; Heleno Taveira Torres (coord.). **Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho**. São Paulo: Quatier Latin, 2012.p.691.

<sup>175</sup> (NR) Postura proativa do poder judiciário que interfere de maneira regular e significativa nas opções políticas dos demais poderes. Não existe consenso entre os estudiosos do Direito quanto a definição do termo “ativismo judicial”. As suas origens, no entanto, remontam à jurisprudência da Suprema Corte norte-americana que auto-criou o controle judicial da constitucionalidade das leis federais.

No entanto, essa ingerência do judiciário, se justifica, pela necessidade premente de se resguardar postulados que, vez ou outra, são mitigados cotidianamente, inclusive pelo próprio legislador infraconstitucional, positivando condutas que de maneira gravosa, desequilibram as mais diversas relações.

Notadamente, à legislação tributária, o fim é a arrecadação de tributo. Os meios para tanto são diversos, tais como: multa e mora administrativa sobre o atraso do pagamento, inscrição em dívida ativa, limitando assim o crédito do devedor, pena privativa de liberdade e pena pecuniária (na esfera judicial criminal), possibilidade do devedor tributário ter seus bens sequestrados, a interdição da pessoa jurídica, dentre outros<sup>176</sup>.

Pelo exposto, nota-se que vários são os recursos que a Administração tributária dispõe para garantir o adimplemento dos seus créditos, sendo inadmissível que a mesma execute, por vontade própria, meios desproporcionais para esta obtenção. Deste modo, infringindo não só a norma jurídica tributária vigente, mas também, todo o ordenamento jurídico por meio de seus princípios e postulados, anteriormente delineados.

---

<sup>176</sup> Tathiana Laiz Guzella. **Princípios da razoabilidade, proporcionalidade e proibição de excesso na ordem tributária**. Disponível em: [http://www.conpedi.org.br/anais/36/15\\_1128.pdf](http://www.conpedi.org.br/anais/36/15_1128.pdf). Acesso em 20 de ago. 2013.

## 5 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, verificaram-se os aspectos relativos à atividade financeira do Estado, sendo que esta se dá mediante atos que visam a obter, gerir e arrecadar tributos, objetivando o bem comum, sendo que esta obtenção se dará de duas formas distintas, quando da exploração de seu próprio patrimônio, caso em que tem-se uma receita própria, e quando da obtenção de receita mediante seu poder de império, caso este de receita derivada.

Também, viu-se que a evolução do modelo de Estado, influenciou sobremaneira as relações políticas e sociais no decorrer dos tempos. Assim no Estado Liberal, os tributos eram cobrados tão somente para manterem as necessidades básicas do aparelho estatal, vez que, se pregava o distanciamento quase que absoluto do mesmo na atividade econômica.

Posteriormente, com o advento do modelo de estado Social ou welfare state, surge uma aproximação maior deste na vida privada e econômica, passando a se preocupar mais com os direitos sociais, e por consequência, intervindo com maior robustez na economia.

Embora, do ponto de vista social, tal modelo tenha minimizado os efeitos negativos deixados pelo liberalismo econômico, o Estado Social também não conseguiu resolver aspectos outros, que negativamente, impuseram-lhe uma nova reformulação, dentre elas a estagnação econômica, ao qual se fez necessária um novo modelo econômico.

Surge neste contexto, o Estado Neoliberal, caracterizado pela diminuição da carga tributária e o afastamento da máquina estatal, surgindo assim um novo conceito político econômico. Há aqui, uma abertura ao capital externo nos países, uma maior flexibilização nos direitos sociais, tendo-se, com isso, uma espécie de globalização de políticas.

Também se analisou que, o poder de tributar é decorrência direta da soberania do Estado, sendo esta soberania, um dos fundamentos da República Federativa do Brasil. De tal modo, será legítimo a instituição de tributos, respeitadas as restrições impostas tanto pela Constituição Federal, quanto pela legislação tributária.

Note-se que, em matéria tributária, a Constituição Federal de 88 repartiu as competências, sendo estas o caráter de instituir, fiscalizar e arrecadar os tributos, entre os entes políticos, União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Por sua vez, sendo essa delimitação de competência instituída pelo texto constitucional, não puderam os entes, invadir as esferas de atuação dos demais. Assegura-se assim, com a repartição das competências, a autonomia financeira entre todos estes, o que, por seu turno, diz respeito diretamente ao modelo de Estado Federal, adotado pelo Brasil.

Contudo, viu-se também, que os mesmos entes detêm, por previsão constitucional, a prerrogativa de conceder benefícios fiscais, como isenções, anistia e outros, a depender do juízo de conveniência e oportunidade de cada órgão político. Embora haja tal prerrogativa, a mesma deve se dar, conforme os preceitos delineados pela Lei de Responsabilidade Fiscal, que objetiva, em suma, a limitação destes benefícios, protegendo os cofres públicos de eventuais condutas que inviabilizem a boa gestão e a eficiência administrativa.

Viu-se que, por várias vezes no decorrer da história, os tributos foram cobrados de forma arbitrária, quase que, sem nenhuma limitação, ou garantias asseguradas aos seus contribuintes. Contudo, atualmente, tal perspectiva deve ser totalmente afastada.

Nesta esteira, os tributos sofrem diversas limitações, impostas pelo próprio texto constitucional, dada a necessidade de um equilíbrio entre o poder soberano de arrecadar o tributo, e a garantia à propriedade privada. De sorte que, toda exação tributária, diz respeito à ingerência do poder público nessa propriedade.

Enfatizou-se por oportuno, que o tema das sanções políticas tributárias ainda carece de uma legislação específica, sendo a sua aplicação imediata fruto de uma construção doutrinária e jurisprudência, pautada numa limitação aos poderes arrecadatários da Fazenda Pública.

Também, tais exações se caracterizam, por impor aos contribuintes, meios coercitivos indiretos, que implicam em obrigar o contribuinte inadimplente a pagar o tributo, sem que, o mesmo possa exercer de forma plena a sua lícita atividade econômica em caso de descumprimento.

Por efeito, tais sanções são rechaçadas pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que sobre a matéria, inclusive, já se pronunciou por meios das súmulas de nº 70, 323 e 547, consignando que é vedada a interdição de estabelecimento comercial, a apreensão de mercadorias, bem como que não é permitido a autoridade fazendária proibir que o contribuinte adquira estampilhas ou despache mercadorias nas alfândegas, respectivamente.

Tais súmulas são as únicas a tratar da matéria e foram publicadas na década de 60, sendo que os modelos de execuções políticas só aumentaram com o passar do tempo. Assim, tem-se que necessário se fez de uma nova (re) formulação no entendimento do STF sobre estas imposições fiscais.

Verificou-se também, que a Administração Pública detêm os meios legais para a cobrança dos seus créditos, que é a Lei 6.830/80 (lei de execuções fiscais). Devendo de tal modo, utilizar-se desse processo para a cobrança judicial da Dívida Ativa, título este que irá embasar a execução fiscal.

Assim, esta deverá se tornar o meio processual hábil e lícito para se dar início a cobrança dos créditos tidos pela Fazenda Pública, não cabendo de tal forma, a imposição de meios outros, que impliquem em castigos desproporcionais ao contribuinte inadimplente.

De tal maneira, também ficou evidenciado, os diversos tipos de Sanções admitidos no ordenamento jurídico vigente, sendo que estes detêm o caráter punitivo, imposto pelo Estado aos indivíduos que de alguma maneira, infringem as normas legais.

Notadamente, pontuou-se que para a solução do tema, há que se interpretem diversos parâmetros de aplicabilidade, sempre voltados para a efetivação dos postulados da proporcionalidade e razoabilidade, postulados esses que devem nortear todas as relações entre o Estado e o contribuinte, bem como, os limites já estabelecidos na Constituição Federal de 88.

Tais postulados representam uma efetivação dos princípios e garantias fundamentais, vetores máximos em um Estado Democrático de Direito, e por isso, estão implicitamente consagrados no texto constitucional brasileiro.

O postulado da proporcionalidade se fundamenta em outros três pilares básicos, a regra da adequação, a da necessidade e a da proporcionalidade em sentido estrito. Assim, pela regra da adequação a norma sempre deve estar apta a alcançar os fins almejados empiricamente. A da necessidade diz respeito em se impor os meios menos restritivos possíveis aos direitos fundamentais. Por sua vez, a regra da proporcionalidade em sentido estrito, evidencia a necessidade da ponderação dos princípios em conflito.

Nesse interregno, se analisou quais os princípios constitucionais assegurados pela Constituição Federal que são relativizados pelo controle da proporcionalidade adstrito à matéria das sanções políticas, feito pelo STF.

Desse modo, observou-se que, algumas restrições impostas pela Administração Fazendária, embora contenham todos os requisitos das mencionadas execuções políticas, são admitidas pela jurisprudência. Estas se justificam, pela necessidade de coibir, condutas que de forma sorrateira e deliberada, objetivem tão somente a fraudar a aplicação da lei tributária.

Verificou-se o caso em que, o Estado impôs o cancelamento do alvará de funcionamento a uma empresa comercializadora de tabacos, por motivo de descumprimento de obrigação principal, sem que, no entender da suprema corte, tal ação se caracteriza como uma sanção política tributária.

No caso mencionado, ponderou-se que, embora tenha havido uma imposição de restrição por parte do Estado, na atividade econômica da empresa, tal foi considerada legítima, tendo em vista que, caso não ocorresse esta medida, implicaria assim, em

desrespeito ao direito à livre concorrência admitida também pela Constituição Federal.

Restaria sem dúvida, prejudicadas, as outras empresas do setor de tabacos, ora concorrentes, haja vista que, estas, recolhendo de maneira adequada os seus impostos, perderiam significativamente o seu poder de concorrência para com aquela. Caso em que, restaria prejudicada também, a sua própria viabilidade econômica, sendo assim, inaceitável do ponto de vista jurídico, admitir tal conduta.

Neste entendimento, o direito ao livre exercício de trabalho lícito, deve encontrar limitações jurídicas, sempre que atentar, por oportuno, em inviabilizar o direito à livre concorrência, estatuído expressamente no art. 170, inc. IV, da Constituição Federal de 88.

Ademais, restou consignado, que os tributos por configurarem também outras características, não estritamente apenas arrecadatórias, devem proporcionar ao Estado, meios que regulem outras práticas nocivas ao bem da coletividade. Assim, pelo caráter extrafiscal dos mesmos, o Poder Público poderá impor restrições relativas ao bem que se pretende proteger, sem que isso implique, ou se configure em sanção política tributária.

Pelo o exposto, viu-se que o tema das sanções políticas, foram admitidas como meios que inflingiam diversos direitos fundamentais, dentre os quais o da livre iniciativa e o livre direito ao exercício de atividade econômica lícita, entretanto, existe parâmetros de aplicação, que autorizam tais atuações por parte do Estado, notadamente por não haver no ordenamento jurídico direito fundamental absoluto.

Tal ponderação se faz necessária, para se analisar no caso concreto, o que se configuraria em tais exações, e em quais casos haveria a legitimidade das mesmas, dado o caso concreto. Por fim, para o solucionamento desta problemática, há de se sobepesar tal prática, sob uma perspectiva constitucional fundada nos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade, para não se cometer abusos ou injustiças, tanto para os contribuintes, como para o próprio poder público, que nada mais é, do que o representante da coletividade.

## REFERÊNCIAS

AGUIAR, Alexandre Magno Fernandes Moreira. Os limites constitucionais das sanções administrativas. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1517, 27 ago. 2007 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/10322>>. Acesso em: 5 jul. 2013.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2012.

AMARAL, Gustavo. **Sanções Políticas e arrecadação tributária: As inconstitucionalidades do cadastro nacional das pessoas jurídicas**. Disponível em: <http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/congresso/Tese35.doc>. Acesso em 24 de jul. 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

\_\_\_\_\_. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

BARROSO, Luís Roberto. **O novo Direito Constitucional Brasileiro: Contribuições para a construção teórica e prática das jurisdição constitucional no Brasil**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013.

BATALHA, Ricardo Soneghet. **Incentivos fiscais e financeiros-fiscais: Uma análise jurídica sob a ótica do desenvolvimento regional: o caso FUNDAP (Brasil 1988 – 2005)**. Dissertação de Mestrado. Goytacazes: Faculdade de Direito de Campos, 2005 f. 55-61. Disponível em: <<http://fdc.br/Arquivos/Mestrado/Dissertacoes/Integra/RicardoBatalha.pdf>>. Acesso em: 18 jun. 2013.

BELCHIOR, G. P. N; PORTELA, P. H. G. **O ICMS como instrumento de direção social**. Disponível em: [http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/germana\\_parente\\_neiva\\_belchior2.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/germana_parente_neiva_belchior2.pdf). Acesso em: 15. Jun. de 2013.

BERNARDES. Flávio Couto. **Efeito suspensivo nos embargos à Execução Fiscal: Uma análise da alteração do código de processo civil sob o paradigma do Estado Democrático de Direito**. Disponível em: [http://www.conpedi.org.br/anais/36/04\\_1425.pdf](http://www.conpedi.org.br/anais/36/04_1425.pdf). Acesso em 23 de ago. 2013.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal Anotada**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18 ed. rev. ampl. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008.

\_\_\_\_\_. **O princípio da Territorialidade no Regime de Tributação de renda mundial, Justiça Tributária.** São Paulo: Noeses, 1998.

CASTRO, Carla Appollinario de. **Globalização, Neoliberalismo, trabalho precarizado, desemprego e estado penal.** Disponível em: [http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/03\\_567.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/03_567.pdf). Acesso em: 25 de jun. 2013.

CLARK, G.; NASCIMENTO, S. P. do; CORRÊA, L. A. **Estado Regulador: Uma (re)definição do modelo brasileiro de políticas públicas econômicas.** Disponível em: [http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/salvador/giovani\\_clark-1.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/salvador/giovani_clark-1.pdf). Acesso em: 25 jun. 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito tributário brasileiro.** 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Apud. Gustavo Amaral. **Sanções Políticas e arrecadação tributária: As inconstitucionalidades do Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas.** Disponível em: <http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/congresso/Tese35.doc>. Acesso em: 24 de jul. 2013.

COTRIM, Gilberto. **História Global.** 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

COSTA, Lucio Augusto Villela da. **Fidelidade partidária e o pluripartidarismo.** Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=7010](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7010). Acesso em 16 jul. 2013.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias.** 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

COSTA, Valéria Rocha da. **As sanções não pecuniárias e o Supremo Tribunal Federal.** Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3761.pdf>. Acesso em 15 de jul. 2013.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado.** São Paulo: Saraiva, 2005.

DIAZ, Victoria. **As sanções Políticas no Direito Tributário.** Disponível em: [http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2010\\_2/victoria\\_diaz.pdf](http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2010_2/victoria_diaz.pdf). Acesso em: 15 de jul.2013.

FAGUNDES, Miguel Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário.** Rio de Janeiro: Forense, 2010.

FARO, M. P; ROCHA, S. A. Neutralidade tributária para consolidar concorrência. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-ago-21/neutralidade-tributaria-fator>

fundamental-livre-concorrenca. Acesso em 24 de jul. 2013.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. Análise econômica do direito e renúncias de receitas. Pressupostos microeconômicos e resultados macroeconômicos da política de benefícios fiscais do Estado da Paraíba para a geração de emprego e renda. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2422, 17 fev. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/14318>>. Acesso em: 18 jun. 2013.

FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. Considerações acerca da receita pública orçamentária e o seu disciplinamento na Lei de Responsabilidade Fiscal. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 17, n. 3198, 3 abr. 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/21415>>. Acesso em: 18 jun. 2013.

FREIJANES, Maria Aline Rodrigues. **Interferência das Sanções Políticas Tributárias no Direito Empresarial**. Disponível em: [http://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos\\_conclusao/1semestre2010/trabalhos\\_12010/mariafreijanes.pdf](http://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/1semestre2010/trabalhos_12010/mariafreijanes.pdf). Acesso em: 20 de jul. 2013.

Georg, Jellinek. In: Paulo Bonavides. **Teoria do Estado**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

GOMES, Carlos Roberto de Miranda. **Manual de Direito Financeiro e Finanças**. 3 ed. Natal: Publicações Jurídicas, 2006, p. 37.

GOMES, Luis Flávio. **Os crimes tributários e a extinção da punibilidade**. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2011-mar-17/coluna-lfg-crimes-tributarios-extincao-punibilidade>. Acesso em: 20 de jul. 2013.

GUIMARÃES, Lucia P. O princípio da legalidade tributária. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 17, n. 3145, 10 fev. 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/21046>>. Acesso em: 18 jun. 2013.

GUSMÃO, Paulo Dourado de. **Introdução ao Estudo do Direito**. São Paulo: Forense, 22 ed. 1997.

GUZELLA, Tathiana Laiz. **Princípios da razoabilidade, proporcionalidade e proibição de excesso na ordem tributária-penal**. Disponível em: [http://www.conpedi.org.br/anais/36/15\\_1128.pdf](http://www.conpedi.org.br/anais/36/15_1128.pdf). Acesso em: 20 jul. 2013.

HACK, Érico. Incentivos fiscais ao desenvolvimento regional. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1561, 10 out. 2007. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/10522>>. Acesso em: 28 jun. 2013.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_. Lei de Responsabilidade Fiscal: requisitos para concessão de incentivos tributários. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 3062, 19 nov. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/20464>>. Acesso em: 18 de jun. 2013

\_\_\_\_\_. Incentivos fiscais: limitações constitucionais e legais. **Jus Navigandi**, Teresina, ano

16, n. 3022, 10 out. 2011 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/20161>>. Acesso em: 18 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. **Sanções Políticas como meio coercitivo indireto de cobrança dos créditos tributários.** Disponível em: <http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/600.pdf>. Acesso em: 12 de jul. 2013.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do direito.** [tradução João Batista de Machado]. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LEONETTI, Carlos Araújo. **Natureza Jurídica do pedágio.** Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/XIVCongresso/193.pdf> >. Acesso em: 28 jun. 2013.

LOBO, Marcela Santana. A atividade financeira do Estado e competência tributária no Brasil. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 2855, 26 abr. 2011 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/18972>>. Acesso em: 18 jun. 2013.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo judicial Tributário. Execução Fiscal e ações Tributárias.** 8 ed. Niterói: Impetus, 2012.

LYNCH, David. In: Paulo da Fonseca; Daniel Aguiar Grabois. **Segurança Jurídica e democracia para a integração da América Latina.** Disponível em: [http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/daniel\\_aguiar\\_grabois.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/daniel_aguiar_grabois.pdf)>. Acesso em 8 jul. 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MAGANHINI, Thais Bernardes. **Extrafiscalidade ambiental: um instrumento de compatibilização entre o desenvolvimento econômico e o meio ambiente.** Dissertação de mestrado. Marília: 2007. Disponível em: <<http://www.unimar.br/pos/trabalhos/arquivos/e2084379dd9fb4de7d78b08c72a2b29d.pdf>>. Acesso em 15. Jun. 2013.

MANEIRA, E; TORRES, H. T. (coord.). **Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho.** São Paulo: Quatier Latin, 2012.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar.** Disponível em: [www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/.../266](http://www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/.../266)>. Acesso em 20 jun. 2013.

MEDEIROS, Bernardo Abreu de. **Do Estado Social ao Estado Penal: A criminalização da miséria.** Disponível em: [http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/bernardo\\_abreu\\_de\\_medeiros3.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/bernardo_abreu_de_medeiros3.pdf). Acesso em: 20 de jun. 2013.

MEIRELLES, Helly Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro,** 22 ed. São Paulo: Malheiros, 1977.

MENDES, G. F.; COELHO, I. M.; BRANCO, P. G. G. **Curso de Direito Constitucional**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MIRANDA, Sandro Ari Andrade de. Welfare State: críticas e caminhos. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 2890, 31 maio 2011 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/19227>>. Acesso em: 20 jun. 2013.

NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 30 ed. 2008.

NASCIMENTO, Samuel Pontes do. Do Estado mínimo ao Estado regulador. Uma visão do Direito Econômico. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, n. 1968, 20 nov. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/11990>>. Acesso em: 15 jun. 2013.

NETO, Luiz Octavio Rabelo. Incentivos fiscais como instrumento da política de ação afirmativa. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 3051, 8 nov. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/20377>>. Acesso em: 18 de jun. 2013.

NOGUEIRA JUNIOR, Alberto. **Algumas questões decorrentes do princípio do devido processo legal tributário, inclusive, e ainda, sobre o depósito prévio recursal Administrativo-Fiscal**. Disponível em: [http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/campos/alberto\\_nogueira\\_junior.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/campos/alberto_nogueira_junior.pdf). Acesso em: 20 de jul. 2013.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Notas sobre o ilícito tributário na doutrina e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 274, 7 abr. 2004 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4882>>. Acesso em: 5 jul. 2013

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989.

OLIVEIRA, Karol Teixeira de. O princípio da anterioridade tributária e o princípio da anualidade orçamentária: uma análise comparativa. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 11, n. 1003, 31 mar. 2006 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/8176>>. Acesso em: 20 jun. 2013.

PEREIRA, André Luiz Berro. Aspectos controversos da imunidade sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 3049, 6 nov. 2011 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/20382>>. Acesso em: 16 jul. 2013.

PIZOLIO, Reinaldo (org.) – **Processo Administrativo Tributário** – São paulo: Quartier Latin, 2007.

RAMOS, Augusto Cesar. Competência tributária. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 7, n. 54, 1 fev. 2002. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2621>>. Acesso em: 25 jun. 2013.

ROMANO, Luiz Paulo. Mitigação do princípio da anterioridade. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/1298>>. Acesso em: 20 jun. 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA, Carla Caroline de Oliveira. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: Autocontrole estatal ao Poder de Exação. **Conteúdo Jurídico**, Brasília-DF: 14 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.33971&seo=1>>. Acesso em: 20 jun. 2013.

SILVA JÚNIOR, Nilson Nunes da. Distinção entre Imunidade, Isenção e não-incidência. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIII, n. 72, jan 2010. Disponível em: [http://ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=7078](http://ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7078)>. Acesso em: 18 de jun. 2013.

SIQUEIRA, Natalia Gonçalves. Aplicação processual da imunidade tributária dos templos e cultos religiosos. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 17, n. 3436, 27 nov. 2012 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/23106>>. Acesso em: 16 jul. 2013.

SOUZA, E. R. de; SOUZA, T. M. R. de. A Lei de Responsabilidade Fiscal e o exercício da competência tributária: extensão, efeitos e constitucionalidade do art. 11 dessa lei complementar. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 11, n. 955, 13 fev. 2006 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/7940>>. Acesso em 18 de junho de 2013.

TAVARES, Marco Aurélio Romagnoli. **Que direito nós temos? Uma reflexão sobre o liberalismo e o estado democrático de direito**. Disponível em: [http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/10\\_775.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/10_775.pdf). Acesso em: 15 jun. 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro Tributário**. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

Vade mecum. **Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes**. 11 ed. atual, e ampl. São Paulo: Saraiva, 2011.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da Isonomia Tributária: Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

\_\_\_\_\_. **Proporcionalidade e Sanções Políticas no Direito Tributário**. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/proporcionalidade-e-sancoes-politicas-no-direito-tributario/8120>. Acesso em 21 de jul. 2013.

ZAFFARONI, E. R; PIERANGELI, J. H. **Manual de direito penal brasileiro. Parte geral**. 5 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.