

REPATS

Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas
no Terceiro Setor



Universidade
Católica de Brasília



NEPATS

AS SANÇÕES POLÍTICAS NA ORDEM JURIDICA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

THE POLITICAL PENALTIES IN THE BRAZILIAN TAX ORDER

Paulo Alves da Silva Paiva*
Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy**

RESUMO: No âmbito do Direito Tributário, as sanções políticas constituem medidas indiretas adotadas pela Administração Pública para compelir os contribuintes ao cumprimento de suas obrigações tributárias. Embora sejam adotadas com frequência pelas diversas esferas de governo, essas sanções, quando assim caracterizadas, são repudiadas pela doutrina e pelo Poder Judiciário. Mas algumas medidas restritivas têm sido acolhidas pelo Judiciário sob o fundamento de que não se caracterizam como sanções políticas. Um dos casos mais emblemáticos decidido na Ação Cautelar 1657-6-RJ, quando o Supremo Tribunal Federal (STF) manteve o cancelamento da autorização especial para fabricação e comercialização de cigarros por parte de empresa que se achava em inadimplência. O entendimento da Suprema Corte foi no sentido de que tal medida não caracterizava sanção política, pois a inadimplência da empresa revelava um comportamento anticoncorrencial que acarretava graves prejuízos não apenas à Fazenda Pública, mas também aos demais concorrentes do setor.

Palavras-chave: Poder Sancionador. Sanção Administrativa. Sanção Política. Livre Concorrência.

* Doutorando em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (UniCEUB). Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília (UCB). Professor do Centro Universitário UNINOVAFAPI. Procurador da Fazenda Nacional. Membro do Grupo de Estudo de Direito Público (UNINOVAFAPI) e do Grupo de Estudo de Direito Constitucional: direito e religião (UniCEUB). **E-mail: paivasilva@gmail.com.br**

** Livre-docente em Teoria Geral do Estado pela USP e doutor e mestre em Filosofia do Direito e do Estado pela PUC/SP. MBA pela FGV-ESAF e pós-doutorados pela Universidade de Boston (Direito Comparado), pela UnB (Teoria Literária) e pela PUC-RS (Direito Constitucional). Professor e pesquisador visitante na Universidade da Califórnia (Berkeley) e no Instituto Max-Planck de História do Direito Europeu (Frankfurt). **E-mail: asmygodoy@gmail.com**



ABSTRACT: In the scope of the Tax Law, the political sanctions are indirect measures adopted by the Public Administration to compel the taxpayers to the fulfillment of their tributary obligations. Although frequently adopted by the various spheres of government, these sanctions, when so characterized, are repudiated by doctrine and by the Judiciary. But some restrictive measures have been accepted by the judiciary on the grounds that they are not characterized by political sanctions. One of the most emblematic cases decided in Action Cautelar 1657-6-RJ, when the Federal Supreme Court (STF) maintained the cancellation of the special authorization for the manufacture and sale of cigarettes by a company that was in default. The Supreme Court's understanding was that such a measure did not characterize political sanction, since the company's default was an anticompetitive behavior that caused serious damages not only to the Public Treasury, but also to other competitors in the sector.

Keywords: Sanctioning Power. Administrative Sanction. Political Sanction. Free competition.



1. Introdução

O presente artigo versa sobre as sanções administrativas no Direito Tributário brasileiro e, especialmente, analisa o emprego das sanções políticas, definidas como medidas restritivas aplicadas aos contribuintes inadimplentes como forma indireta para levá-los ao cumprimento das obrigações tributárias.

O tema ganha importância na medida em que, com frequência, inúmeras medidas dessa natureza são criadas e aplicadas pelas diversas esferas de governos, com a finalidade de conferir maior eficácia à arrecadação dos tributos no Brasil.

A doutrina e a jurisprudência brasileira repudiam, por considerar inconstitucionais, quaisquer medidas que venham configurar sanção política. Porém, há medidas que, conquanto apresentem semelhança com as denominadas sanções políticas, são legitimadas pelo Poder Judiciário quando entendido que as mesmas não configuram tais sanções. Todavia, não há elementos claros e objetivos que permitam, *a priori*, diferenciar as medidas sancionatórias legítimas das repudiadas sanções políticas.

No Brasil, as primeiras sanções políticas remontam à década de 1930, época em que o País vivenciava um regime de exceção. Essa herança ditatorial rendeu acerbadas manifestações de repúdio a tais sanções. Mesmo assim, o Poder Judiciário vem reconhecendo a legitimidade de algumas medidas restritivas de direitos, diferenciando-as das sanções políticas. A diferenciação entre umas e outras gira em torno dos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade, do devido processo legal, da livre iniciativa, da livre concorrência e de outros valores constitucionais.



Numa situação recente e emblemática em função de sua radicalidade (Ação Cautelar 1657-6-RJ)¹, o STF reconheceu a validade de uma decisão administrativa da Receita Federal que cancelou a autorização especial para fabricação e comercialização de cigarros em razão da inadimplência da fabricante quanto ao pagamento de tributos federais, notadamente do imposto sobre produtos industrializados (IPI). A medida revelava-se radical porque, de certa forma, acarretava o fechamento da empresa devedora. Na decisão, que estava em completo desalinho com os precedentes daquela Corte Suprema, pesou o fato de que o comportamento da empresa representava uma grave afronta ao princípio da livre concorrência, prejudicando os demais agentes econômicos que atuavam no setor tabagista.

O objetivo do presente artigo é promover uma revisão de literatura a respeito do tema, oferecendo uma visão geral da matéria, sem a pretensão de esgotar ou mesmo aprofundar a análise das controversas sanções políticas.

Trata-se de pesquisa bibliográfica que envolve, dentre outros temas, o poder sancionador do Estado e seus limites, as sanções tributárias, e, especialmente, as medidas restritivas de direitos que costumam ser caracterizadas como sanções políticas, destacando-as de outras medidas que, na visão dos tribunais brasileiros, não se enquadram nessa categoria, sendo, por isso mesmo, legitimadas pela ordem jurídica nacional.

Ao analisar os posicionamentos da doutrina e da jurisprudência em torno das medidas restritivas de direitos adotadas com o propósito de incrementar a arrecadação, será possível identificar as características que diferenciam as repudiadas sanções políticas de outras medidas que vem sendo legitimadas pelos tribunais.

1 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. AC 1657-6-RJ. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA. Rel. Acórdão: Min. CÉSAR PELUSO. Julg. 27/06/2007, DJ 25/09/2007.



O trabalho está estruturado em quatro itens. O primeiro dá enfoque ao poder administrativo sancionador com as limitações que lhe são inerentes e a estrutura lógica da regra sancionatória. O segundo item analisa as sanções tributárias e suas principais características. O terceiro tópico contempla as sanções políticas tributárias, as quais são estudadas à luz da doutrina e da jurisprudência brasileira, que tem afastado algumas medidas restritivas de direitos, por identificar nelas alguma afronta à ordem jurídica, muito embora venha considerando legítimas muitas outras, por entender que não desbordam dos valores e dos princípios constitucionais.

Em geral, como critérios diferenciadores das sanções políticas com relação a outras medidas restritivas, são utilizados os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, considerando-se válidas as restrições que, por se mostrarem razoáveis e proporcionais, não afrontam o ordenamento jurídico.

No ultimo tópico, analisa-se a Ação Cautelar 1657-6-RJ, na qual o STF, utilizando-se do instituto jurídico do *distinguishing*, identificou na questão peculiaridades que justificaram uma decisão contrária aos pronunciamentos reiterados daquela Corte sobre a matéria.

2. Poder administrativo sancionador

2.1 Conceito

No Estado de Direito – que surgiu para prevenir o arbítrio – toda ação estatal encontra-se fundamentada e delimitada pelo ordenamento jurídico. Segundo Max Weber, o poder sancionador do Estado tem sua origem no monopólio da violência exercido pelo Estado moderno, sendo esta uma das principais conquistas dessa era. A soberania estatal se concretiza por meio da força, que se revela na coerção resultante do exercício legítimo dos poderes constituídos. Para Weber, o Estado



moderno é a comunidade humana que, dentro dos limites de determinado território, reivindica o monopólio do uso legítimo da violência física. Foi assim que o Estado se transformou na única fonte legítima do direito à violência.²

Conforme Roque Carraza, a União, os Estados-membros, os municípios e o Distrito Federal, ao fazerem uso de suas competências tributárias, são obrigados a respeitar os direitos e as garantias individuais dos contribuintes, resguardando os direitos públicos subjetivos que lhes são constitucionalmente assegurados.³

Para Tobias Barreto, o fundamento do direito de punir do Estado é um dos elementos formadores do conceito geral de sociedade.⁴ Nesta mesma linha, Salo de Carvalho entende que o projeto político de legitimação dos Estados modernos se sustenta na justificação da centralização do poder e, especialmente, na justificação da imposição de sanções.⁵

O Estado pode muito, mas não pode tudo. Seu poder sancionador não é ilimitado. Assim como o poder de tributar está sujeito às limitações decorrentes das imunidades e dos princípios constitucionais tributários, da mesma forma o poder administrativo sancionador dos detentores de competência tributária encontra limitações que derivam da ordem constitucional e demais normas que integram o ordenamento jurídico. Segundo Bandeira de Mello, é próprio do Estado de Direito

² WEBER, Max. *Ciência e política: duas vocações*. Tradução de Leônidas Hegenberg e Octany Silveira da Mota. São Paulo: Editora Cultrix, 1999, p. 56.

³ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 388-389.

⁴ BARRETO, Tobias. *Fundamentos do direito de punir*. in *Revista dos Tribunais*, v. 727, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.

⁵ CARVALHO, Salo de. *Penas e medidas de segurança do direito penal brasileiro: fundamentos e aplicação judicial*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 40.



subordinar o exercício do poder público à obediência de normas adrede concebidas, prevenindo, com isso, o uso desatado ou descomedido desse poder.⁶

Nas lições de Gustavo Masina, o poder administrativo sancionador deve obediência às normas advindas da Constituição Federal, estabelecidas em princípios e valores que servem como verdadeiras travas à atuação sancionatória. A liberdade, a segurança, a igualdade e a justiça constituem um arcabouço axiológico sob a forma de sobreprincípios jurídicos que se prestam a proteger os direitos e as garantias individuais constitucionalmente assegurados.⁷

A existência de lacunas no Direito Tributário sancionador brasileiro, no tocante às regras gerais, abre espaço para uma intensa aplicação dos princípios gerais de Direito e de sobreprincípios constitucionais, como instrumentos de limitação desse poder.

Conforme Gustavo Masina, "no cumprimento de sua função integrativa, os chamados princípios gerais de Direito, especialmente aqueles mais identificados com o Direito Público, servirão como limitadores do poder sancionatório dos entes tributantes".⁸

Segundo Humberto Avila, os sobreprincípios do Estado de Direito, da segurança jurídica, da dignidade humana e do devido processo legal, como sobreprincípios que são, atuam com grande amplitude, exercendo um papel articulador com outros princípios, que devem atuar de forma complementar sobre o caso concreto, em mútua afetação.⁹

⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O princípio da legalidade e algumas de suas consequências para o direito administrativo sancionador. *Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais*, número 1, Belo Horizonte, 2003, p. 73.

⁷ MASSINA, Gustavo. *Sanções Tributárias: definição e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 187.

⁸ MASSINA, Gustavo. *Sanções Tributárias: definição e limites*. São paulo: Malheiros, 2016, p. 188.

⁹ AVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo, Saraiva, 2010, p. 47.



Os sobreprincípios e os princípios que limitam o poder administrativo sancionador do Estado serão enfocados no presente estudo tão logo analisada a estrutura lógica da regra jurídica sancionatória.

2.2. A Regra Sancionatória: estrutura lógica

A coação é uma das principais características do Direito e se efetiva através do poder administrativo sancionador do Estado. A vida em sociedade exige o estabelecimento de deveres e regras de convivência que, quando inobservados, acarretam a aplicação de sanções previamente estabelecidas, as quais afetam a liberdade, a propriedade e outros direitos.

Nas lições de Paulo de Barros Carvalho, o termo sanção apresenta múltiplos sentidos, significando, dentre outras coisas, (i) a pena privativa de liberdade aplicada ao infrator; (ii) o consequente da norma geral e abstrata; ou, ainda, (iii) a norma que tem como antecedente a tipificação de um ilícito.¹⁰

A estrutura da norma sancionatória segue a mesma lógica da regra matriz de incidência tributária, apresentando uma hipótese descritora de um fato e uma consequência prescritora de vínculo jurídico que há de se formar entre dois sujeitos. A proposição-hipótese está ligada à proposição-tese, ou consequência, pelo conectivo "dever ser" na sua função neutra, enquanto outro conectivo deôntico, modalizado nas formas "permitido", "obrigado" ou "proibido", une os sujeitos da relação - credor e devedor. O antecedente sancionatório descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de dever estipulado no consequente da matriz de incidência.¹¹

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 758.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 758-759



A infração tributária é uma conduta antijurídica, pois consiste na transgressão do mandamento prescrito na norma. Nas sanções pecuniárias (multas fiscais), o liame apresenta natureza obrigacional, diferindo das sanções não pecuniárias, as quais tem por objeto um fazer ou um não fazer, não apresentando vínculo obrigacional.¹²

Além dessa aproximação com a regra matriz de incidência tributária, há também similaridade entre a estrutura da regra das sanções administrativas e a estrutura das normas penais. Para Salo de Carvalho, a norma penal é formada pela união de dois preceitos: o preceito primário, descritivo de uma conduta proibida; e o preceito secundário, que prescreve uma punição para quem pratica a conduta proibida. Para esse autor, a ausência do preceito secundário aproxima a regra jurídica das normas morais ou das prescrições éticas, sendo a sanção o traço que distingue o Direito de outras instâncias informais de controle social.¹³

A norma sancionatória, tal como a regra matriz de incidência, apresenta, em seu antecedente, três critérios, a saber: (i) critério material, que consiste numa conduta que infringe um dever jurídico; (ii) critério espacial, relacionada ao lugar em que se dá a conduta; e (iii) critério temporal, referente ao momento em que se considera ocorrido o ilícito.

No conseqüente, da mesma forma que ocorre em relação à regra matriz de incidência, a norma sancionatória apresenta dois critérios, a saber: (i) critério pessoal, que corresponde aos sujeitos ativo e passivo da relação jurídica; e (ii) critério quantitativo, representado por uma base de cálculo e pela alíquota.

Os instrumentos que delimitam o poder administrativo sancionador, revelados sob a forma de princípios ou de preceitos normativos, são a seguir enfocados.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 759.

¹³ CARVALHO, Salo de. *Penas e medidas de segurança no direito penal brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 39.



2.3 Limitações ao Poder Administrativo Sancionador

À semelhança do que ocorre com relação ao poder de tributar – que tem limitações decorrentes dos princípios constitucionais tributários e das imunidades tributárias – o poder administrativo sancionador também apresenta limites.

Conforme Gustavo Masina, as limitações do poder administrativo sancionador do Estado são decorrentes de sobreprincípios e de normas constitucionais, dos princípios gerais do Direito e dos postulados normativos. Todavia, todos esses princípios e postulados decorrem do Estado de Direito, o qual “impõe a conclusão de que os princípios jurídicos e os postulados normativos devem ser aplicados diretamente como limitações ao poder administrativo sancionador dos entes tributantes”.¹⁴

O poder punitivo deve também respeitar procedimentos formais. Ao mesmo tempo em que o ordenamento jurídico sanciona os comportamentos contrários à ordem jurídica positiva, atribuindo às autoridades públicas investidas de competência estatal o poder-dever de identificar e punir esses comportamentos, delimita também o poder sancionador, conferindo direitos e garantias fundamentais ao contribuinte.¹⁵

Se há limites no tocante à instituição de sanções, há também no que concerne a sua aplicação. Os valores constitucionais são balizas que não podem ser ignoradas, quer pelos legisladores, quer pelos intérpretes e aplicadores do Direito.

A Constituição Federal está repleta de valores. No seu preâmbulo são enunciados os valores da liberdade, da segurança, da igualdade e da justiça; e, no

¹⁴ MASSINA, Gustavo. Sanções Tributárias: definição e limites. São paulo: Malheiros, 2016, p. 187.

¹⁵ BRAGA, Paulo Cesar. Sanções fiscais: compêndio sobre infrações e penalidades tributárias. Ribeirão Preto: Editora Arroba Ltda, 2013, p. 69-70.



art. 5º, são garantidos os direitos à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, dentre outros.

Referindo-se ao posicionamento consolidado no Tribunal Supremo da Espanha, Eduardo Enterría e Tomás-Ramón Fernandez lecionam que muitos princípios inspiradores da ordem penal são aplicáveis, com certo matiz, ao Direito Administrativo sancionador e, deste modo, é suprida a ausência de um quadro normativo geral que defina os princípios gerais de funcionamento das sanções administrativas.¹⁶

Além dos diversos princípios insculpidos na Constituição Federal, devem os agentes públicos observar outros princípios que são acrescentados no plano das normas infraconstitucionais.¹⁷

¹⁶ ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. Curso de direito administrativo. Tradutor José Alberto Froes Cal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 192.

¹⁷ Constituição Federal: Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição; II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; (...).

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...) Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995).

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. (BRASIL, 1988).

Lei 9784/99:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.



Assim, partindo da concepção de Estado de Direito como sobreprincípio unificador, são analisados alguns princípios e postulados normativos que se apresentam como limitações à instituição das sanções administrativas tributárias e à aplicação das mesmas.

2.3.1 Princípio da legalidade

No Estado de Direito a atuação da Administração Pública passou a estar jungida à ideia de legalidade. A Constituição Federal positiva o princípio da legalidade, seja de forma genérica¹⁸, seja em sentido específico.¹⁹ Nas lições de José Afonso da Silva, a legalidade é o princípio basilar do Estado Democrático de Direito, que se subordina à Constituição e funda-se na legalidade democrática, com sujeição ao império da lei.²⁰

Para Hugo de Brito Machado, muito embora as normas infra legais possam estabelecer as denominadas obrigações acessórias, as penalidades a serem aplicadas pelo eventual descumprimento dessas obrigações somente podem ser cominadas pela lei.²¹

Da mesma forma que se dá no campo penal, no Direito Administrativo sancionador apenas a lei pode tipificar infrações e cominar penalidades. É o que se depreende do disposto no art. 97, V, do CTN, que dispõe: "somente a lei pode

¹⁸ Constituição Federal: Art. 5º, II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; e art. 5º, XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal; (BRASIL, 1988).

¹⁹ Constituição Federal: Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (BRASIL, 1988).

²⁰ SILVA, José Afonso da. Comentário contextual a Constituição. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 81.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Atlas, 2004, v. 2, p. 64.



estabelecer (...) a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas".

A jurisprudência pátria é remansosa no sentido de que somente a lei pode descrever infração administrativa e impor penalidade. Apesar dessa unanimidade nas esferas doutrinária e jurisprudencial, não é raro o contribuinte se deparar com a imputação de sanções estabelecidas pelo Poder Público por atos infra legais. Esse fato resta evidenciado nas abundantes manifestações do Poder Judiciário sobre o tema. Sobre essa questão, assim se manifestou o Tribunal Pleno do STF na ADI-MC 1823-1/DF:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, 8º, 9º, 10, 13, § 1º, E 14 DA PORTARIA Nº 113, DE 25.09.97, DO IBAMA.

Normas por meio das quais a autarquia, sem lei que o autorizasse, instituiu taxa para registro de pessoas físicas e jurídicas no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais, e estabeleceu sanções para a hipótese de inobservância de requisitos impostos aos contribuintes, com ofensa ao princípio da legalidade estrita que disciplina, não apenas o direito de exigir tributo, mas também o direito de punir.

Plausibilidade dos fundamentos do pedido, aliada à conveniência de pronta suspensão da eficácia dos dispositivos impugnados.

Cautelar deferida.²²

Na esfera penal ou na esfera administrativa, o princípio é o mesmo: somente a lei pode tipificar infrações e cominar penalidades. A necessária observância do princípio da legalidade em matéria tributária penal²³ tem previsão expressa no art.

²²BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI-MC 1823/DF. Rel. Min. ILMAR GALVÃO. Julg. 30/04/1998, DJ 16/10/1998.

²³ Denomina-se direito tributário penal a parte do direito tributário que trata das infrações administrativas e das respectivas penalidades cominadas. O direito tributário penal não se confunde com o direito penal tributário, que corresponde à parte do direito penal que regula os crimes contra a ordem e administração tributárias e comina penas.



97, V, do CTN, que dispõe: “somente a lei pode estabelecer (...) a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas”.²⁴

2.3.2. Princípio da irretroatividade

No Direito Tributário, como preconizado na Teoria Geral do Direito, a irretroatividade da lei é a regra. A retroatividade somente é cabível em situações específicas. Ao lado da legalidade, a irretroatividade da lei tem como objetivo garantir o sobreprincípio da segurança jurídica. A Constituição Federal impõe que o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada estejam protegidos contra a ação do legislador. Aí está a previsão genérica do princípio em comento.²⁵

No que tange à criação e à majoração dos tributos, há previsão específica contra a retroatividade das normas tributárias.²⁶ Todavia, no campo das infrações tributárias, dada sua afinidade com a seara penal, aplica-se, como regra, a irretroatividade da lei sancionatória, sendo possível afirmar que não há infração administrativa sem lei anterior que a defina, nem sanção administrativa sem cominação legal prévia²⁷, muito embora se admita a retroatividade benigna em

²⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso em: 28 Mar 2017.

²⁵ Constituição Federal: Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; (BRASIL, 1988).

²⁶ Constituição Federal: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (BRASIL, 1988).

²⁷ Constituição Federal: Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à



matéria de infração e de sanção. Dessa forma, as leis mais graves não retroagem para alcançar infrações ocorridas antes de sua vigência, mas as normas mais benignas retroagem em benefício do infrator.²⁸

2.3.3 Princípios da presunção de inocência e do *in dubio pro reo*

O poder administrativo sancionador está vinculado ao princípio constitucional da presunção de inocência, segundo o qual, ninguém poderá ser considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória.²⁹ Segundo Maria Ângela Padilha, a aplicação deste princípio está intimamente relacionada com o devido processo legal, pelo qual, além de julgamento justo, o infrator deve ter asseguradas as garantias que lhe permitam impugnar as pretensões da Fazenda Pública, tais como a igualdade entre as partes, a produção de provas e os recursos inerentes ao processo.³⁰

Para Regina Costa, a presunção de inocência está conectada à exigência da verdade material, de modo que o Estado, ao legislar sobre sanções tributárias ou ao aplicar a legislação tributária, deve sempre buscar a verdade material dos fatos

igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal; (BRASIL, 1988).

²⁸ CTN: Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (BRASIL, 1966).

²⁹ Constituição Federal: Art. 5º. (...) LVII - ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória; (BRASIL, 1988).

³⁰ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 156.



e não se apropriar de presunções absolutas. A presunção que deve prevalecer é a de inocência e não a de culpa.³¹

A presunção de inocência é complementada pelo princípio do *in dubio pro reo*. Nos termos do art. 112 do CTN, sempre que houver dúvida quanto à aplicação uma regra sancionatória que defina infrações ou comine penalidades, a regra deve ser interpretada da forma que mais favoreça o infrator no tocante à materialidade do fato, à imputabilidade e à punibilidade, bem como quanto à natureza da infração e a sua graduação.

Dessa forma, havendo dúvida acerca da sanção aplicável e de sua graduação, impõe-se a construção da norma sancionatória individual mais favorável ao infrator e adaptada às circunstâncias objetivas e subjetivas do caso concreto.³²

2.3.4 Princípio da vedação ao confisco

O princípio da vedação ao confisco encontra-se enunciado na Constituição Federal referindo-se apenas aos tributos. Para Roque Carrazza, a tributação não pode agredir a propriedade privada a ponto de fazê-la desaparecer, pois, desse modo, o tributo estaria assumindo feição confiscatória. Na atual sistemática constitucional, o confisco só é admitido em situações muito específicas disciplinadas na lei, tendo sempre conotação sancionatória. Este é o caso da expropriação de glebas onde estejam sendo cultivadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas.³³

³¹ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 288.

³² PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 158.

³³ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 360.



Embora a Constituição se refira apenas aos tributos confiscatórios, a jurisprudência do STF estendeu a aplicação desse postulado também às multas, quando se mostram desarrazoadas:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO. I – Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido. II – A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida. III – Agravo regimental improvido.³⁴

Dessa forma, as sanções tributárias não poderão acarretar a supressão total ou substancial da propriedade, pois, se assim for, estará violando o princípio que proíbe o confisco. Ressalte-se que eventuais efeitos confiscatórios de tributos ou mesmo de multas é de difícil configuração, dada a ausência de critérios legais objetivos, ficando ao alvedrio do Poder Judiciário definir, em cada caso, se há ou não esse efeito de confisco.

Dentre os critérios que sinalizam um caráter confiscatório, Aliomar Baleeiro aponta os seguintes: (i) tributos que possam absorver parte considerável do valor da propriedade; (ii) tributação que venha aniquilar a empresa ou impedi-la do exercício de atividade lícita e moral.³⁵

2.3.5 Princípios da razoabilidade e da proporcionalidade

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. RE 748257/AgR/SE. Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI. Julg. 06/08/2013, DJe 20/08/2013.

³⁵ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 564.



A razoabilidade encontra alusão constitucional no art. 5º, LIV, que dispõe: "ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal". Segundo Regina Costa:

A razoabilidade, com a proporcionalidade nela contida, é medida em relação ao interesse público específico. A razoabilidade deve ser tomada como aquilo que a sociedade pode admitir como uma das soluções possíveis para o caso concreto; é o padrão social a respeito de certas condutas e, portanto, só pode ser aferida em função da realidade, de um contexto determinado.³⁶

Para Humberto Avila, há três acepções para a razoabilidade, a saber: (i) diretriz para adequação do caso concreto com a norma geral; (ii) diretriz para vincular a norma à realidade a que ela se reporta, ou seja, a congruência entre a medida adotada e o fim que a mesma pretende atingir; e (iii) relação de equivalência entre duas grandezas.³⁷

Nos termos da lei que regula o processo administrativo no âmbito federal, a Administração Pública deve observar a adequação entre meios e fins, sendo vedada a imposição de obrigações, restrições ou sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público.³⁸

Segundo Canotilho, o princípio da proporcionalidade se desdobra em três dimensões. A primeira delas é a adequação, que impõe que a medida adotada para a realização do interesse público seja apropriada para a prossecução dos fins a ele

³⁶ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 288

³⁷ AVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 103.

³⁸ Lei 9784/1999: Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: (...) VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;



subjacentes. A segunda dimensão é a da necessidade, segundo a qual, para que a medida seja considerada proporcional, não pode haver outro meio igualmente eficaz e menos desvantajoso para os cidadãos. A terceira dimensão desse princípio é a proporcionalidade em sentido estrito, que equivale à justa medida. Para cumprir essa exigência, além da medida se mostrar adequada e necessária para alcançar determinado fim, é preciso também que o resultado obtido com a intervenção seja proporcional à carga coativa da medida. Trata-se de equacionar os meios e os fins mediante juízo de ponderação.³⁹

Para Maria Angela Padilha, o postulado da proporcionalidade tem papel fundamental na compreensão dos abusos praticados pelo poder público, pois o poder de tributar, conquanto conferido pela Constituição Federal, não outorga ao Estado o poder de suprimir direitos fundamentais, mesmo quando há, por parte dos contribuintes, eventual descumprimento dos deveres tributários. Um erro não pode ser corrigido com a prática de outro erro.⁴⁰

O mesmo se aplica à esfera sancionatória. Não pode o Estado, sob o pretexto de sancionar condutas indesejáveis, suprimir direitos e garantias individuais ou afetá-los de forma irrazoada e desproporcional.

3. Sanções administrativas tributárias

No plano jurídico, sanção é consequência indesejável atribuída àquele que adota um comportamento contrário à ordem jurídica. Alfredo Becker define sanção como dever preestabelecido por uma regra jurídica, utilizada pelo Estado para

³⁹ CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito constitucional. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 262-263.

⁴⁰ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 172.



impedir ou desestimular diretamente um ato ou um fato que a ordem jurídica proíbe.⁴¹

Segundo Eduardo Enterría, sanção é o mal infligido pela Administração a um administrado como consequência de uma conduta ilegal, consistindo este fim aflitivo da sanção na privação de um bem ou de um direito, ou ainda na imposição de uma multa.⁴²

Nas lições de Kelsen, o Direito é uma ordem coativa que prescreve determinada conduta humana sob cominação de atos coercitivos tais como a privação da vida, da liberdade e da propriedade, sendo este mal aplicado sob determinados pressupostos. A coação jurídica é efetivada mesmo contra a vontade do infrator e, quando se fizer necessário, com o emprego da força física.⁴³

Para Hugo de Brito Machado, a sanção integra a estrutura da norma jurídica, que assim se expressa: *“dado o fato temporal, deve ser a prestação; e, dada a não prestação, deve ser a sanção”*.

As sanções tributárias se dividem em penais e administrativas. As primeiras encontram-se tipificadas nas leis penais e correspondem às penas e às medidas de segurança a serem aplicadas judicialmente a quem incorrer em alguma prática delituosa tipificada como crime ou contravenção.

As sanções administrativas apresentam características diversas que, na visão de Fábio Medina Osório, se resumem em quatro elementos fundamentais: (i) subjetivo (autoridade administrativa); (ii) objetivo (efeito aflitivo); (iii) teleológico (finalidade repressora); e (iv) formal (natureza administrativa).⁴⁴

41 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 545.

42 ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. Curso de direito administrativo. Tradutor José Alberto Froes Cal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 187.

43 KELSEN, Hans. Teoria pura do Direito. Tradução de João Batista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 48-49.

44 OSÓRIO, Fábio Medina. Direito administrativo sancionador. São Paulo: revista dos Tribunais, 2000, p. 56.



No tocante ao elemento subjetivo, embora, a rigor, as sanções impostas por autoridades administrativas sejam de natureza administrativa, autoridades judiciais podem também, em havendo previsão legal, aplicar sanções administrativas quando estão no exercício da função administrativa. É isso que ocorre nas esferas política, eleitoral, contratual e no Direito do Menor. Nesse sentido, adverte Fábio Medina Osório:

Não configura, portanto, elemento indissociável da sanção administrativa a figura da autoridade administrativa, visto que podem as autoridades judiciárias, de igual modo, aplicar essas medidas punitivas, desde que outorgada, por lei, a respectiva competência repressiva, na tutela de valores protegidos pelo direito administrativo.⁴⁵

O efeito aflitivo da sanção representa o mal, o sofrimento e a dor que a medida sancionatória acarreta ao infrator. Nas palavras de Medina Osório, “sanção é um mal, um castigo, e, portanto, implica um juízo de privação de direitos, imposição de deveres, restrição de liberdades, condicionamento, ligados, em seu nascedouro existencial, ao cometimento (comprovado) de um ilícito administrativo”.⁴⁶

No que diz respeito ao elemento teleológico da sanção administrativa, para os que admitem apenas as finalidades repressoras e punitivas, medidas que não estejam direcionadas a uma punição, mas a outros objetivos, ficam excluídas do conceito de sanção administrativa. Esse é o principal critério utilizado pela doutrina para distinguir as sanções administrativas de outras medidas, também administrativas, a saber:

a) medidas de polícia, que apresentam caráter preventivo com vista a preservação do interesse público, não se revestindo de natureza punitiva;

⁴⁵ OSÓRIO, Fábio Medina. Direito administrativo sancionador. São Paulo: revista dos Tribunais, 2000, p. 63-64.

⁴⁶ OSÓRIO, Fábio Medina. Direito administrativo sancionador. São Paulo: revista dos Tribunais, 2000, p. 74.



- b) medidas rescisórias, que se prestam a desconstituir atos ou contratos administrativos;
- c) medidas de ressarcimento ao erário, que mais se aproximam da responsabilidade civil;
- d) medidas coativas e preventivas adotadas pela Administração Pública na execução das leis, com vista a evitar a violação da ordem jurídica.⁴⁷

Considerando os elementos que são inerentes à sanção administrativa, Medina Osório formula a seguinte definição:

Consiste a sanção administrativa, portanto, em mal ou castigo com alcance geral e potencialmente pro futuro, imposto pela Administração Pública, materialmente considerada, pelo Judiciário ou por corporações de direito público, a um administrado, agente público, indivíduo ou pessoa jurídica, sujeitos ou não a especiais relações de sujeição com o Estado, como consequência de uma conduta ilegal, tipificada em norma proibitiva, com uma finalidade repressora ou disciplinar, no âmbito da aplicação formal ou material do Direito Administrativo.⁴⁸

Considerando as sanções em seu sentido geral, Hugo de Brito Machado as agrupa em quatro categorias, a saber: (i) sanções pecuniárias ou multas; (ii) sanções como instrumentos para obter a prestação devida; (iii) sanções restritivas de liberdade; e (iv) sanções políticas.⁴⁹

Por outro lado, ao se reportar às sanções administrativas, Daniel Ferreira as classifica em quatro grupos, a saber:

- a) sanções restritivas de liberdade, como as prisões militares;
- b) sanções restritivas de atividades, que correspondem às sanções políticas, à inabilitação, à perda ou suspensão de direito, à interdição ou fechamento

⁴⁷ OSÓRIO, Fábio Medina. Direito administrativo sancionador. São Paulo: revista dos Tribunais, 2000, p. 96.

⁴⁸ OSÓRIO, Fábio Medina. Direito administrativo sancionador. São Paulo: revista dos Tribunais, 2000, p. 80.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 387-388.



de estabelecimentos, à intervenção administrativa e à suspensão do direito de licitar ou de contratar;

c) sanções restritivas de patrimônio moral, consistindo nas advertências e representações;

d) sanções restritivas de patrimônio econômico, como perda de bens, podendo caracterizar típicas sanções políticas.⁵⁰

No que tange às sanções tributárias, duas classificações são muito lembradas pela doutrina. A primeira divide as sanções tributárias em sanções penais (penas e medidas de segurança), que são próprias do Direito Penal e, no contexto deste estudo, do Direito Penal Tributário; e as sanções administrativas (penalidades), que são próprias do Direito Administrativo e do Direito Tributário Penal. As penas e as medidas de segurança são aplicadas judicialmente a quem incorre nas práticas delituosas tipificadas como crime ou contravenção.

A respeito desses dois sistemas sancionatórios – administrativo e penal – convém trazer a lume as seguintes lições de Luciano Amaro:

São claramente identificáveis dois sistemas legais sancionatórios atuáveis pelo Estado: um, o criminal, implementado segundo o direito penal, mediante processo penal, no juízo criminal; o outro, o administrativo, aplicado segundo regras de direito administrativo, no procedimento administrativo, pelas autoridades administrativas. Não obstante, determinado interesse jurídico pode, eventualmente, está tutelado por ambos, como ocorre com a arrecadação de tributos, protegido por um sistema de sanções administrativas e por outro sistema de sanções penais.⁵¹

A segunda classificação, sempre trazida à baila pela doutrina, separa as penalidades administrativas tributárias em sanções pecuniárias e sanções não pecuniárias. As penalidades pecuniárias são, disparadamente, as que se mostram mais apropriadas e, por isso mesmo, mais aplicadas no âmbito do Direito Tributário.

⁵⁰ FERREIRA, Daniel. Sanções administrativas. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 47.

⁵¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 437.



Todavia, por não apresentarem maior importância no contexto das contravertidas sanções políticas, estas sanções pecuniárias, que correspondem às multas, não apresentam grande relevo no contexto deste estudo. Da mesma forma, as sanções privativas e restritivas de liberdade, considerando sua absoluta incompatibilidade com a ordem constitucional tributária, não terão ênfase neste estudo, mesmo porque não tem aplicação na seara tributária⁵².

À luz de disposições de Direito Internacional recepcionado pelo Brasil⁵³, é proibida a prisão civil por dívidas, ressalvado o inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia. Esse entendimento foi esposado no âmbito do STF no Recurso Extraordinário 349.703/RS que restou assim ementado:

PRISÃO CIVIL DO DEPOSITÁRIO INFIEL EM FACE DOS TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS. INTERPRETAÇÃO DA PARTE FINAL DO INCISO LXVII DO ART. 50 DA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988. POSIÇÃO HIERÁRQUICO-NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.

Desde a adesão do Brasil, sem qualquer reserva, ao Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos (art. 11) e à Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de San José da Costa Rica (art. 7º, 7), ambos no ano de 1992, não há mais base legal para prisão civil do depositário infiel, pois o caráter especial desses diplomas internacionais sobre direitos humanos lhes reserva lugar específico no ordenamento jurídico, estando abaixo da Constituição, porém acima da legislação interna. O status normativo supralegal dos tratados internacionais de direitos humanos subscritos pelo Brasil torna inaplicável a legislação infraconstitucional com ele conflitante, seja ela anterior ou posterior ao ato de adesão. Assim ocorreu com o art. 1.287 do Código Civil

⁵² Constituição Federal: Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel; (BRASIL, 1988).

⁵³ BRASIL. Decreto 678. Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/anexo/and678-92.pdf>. Acesso em: 28 Mar 2017.



de 1916 e com o Decreto-lei nº 911/69, assim como em relação ao art. 652 do Novo Código Civil (Lei nº 10.406/2002).

ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA EM GARANTIA. DECRETO-LEI Nº 911/69. EQUIPAÇÃO DO DEVEDOR-FIDUCIANTE AO DEPOSITÁRIO. PRISÃO CIVIL DO DEVEDOR-FIDUCIANTE EM FACE DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. A prisão civil do devedor-fiduciante no âmbito do contrato de alienação fiduciária em garantia viola o princípio da proporcionalidade, visto que: a) o ordenamento jurídico prevê outros meios processuais-executórios postos à disposição do credor-fiduciário para a garantia do crédito, de forma que a prisão civil, como medida extrema de coerção do devedor inadimplente, não passa no exame da proporcionalidade como proibição de excesso, em sua tríplice configuração: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito; e b) o Decreto-lei nº 911/69, ao instituir uma ficção jurídica, equiparando o devedor-fiduciante ao depositário, para todos os efeitos previstos nas leis civis e penais, criou uma figura atípica de depósito, transbordando os limites do conteúdo semântico da expressão "depositário infiel" insculpida no art. 5º, inciso LXVII, da Constituição e, dessa forma, desfigurando o instituto do depósito em sua conformação constitucional, o que perfaz a violação ao princípio da reserva legal proporcional. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E NÃO PROVIDO.⁵⁴

Em que pesem todas essas limitações constitucionais ao poder administrativo sancionador, não faz sentido proibir o emprego de meios eficazes para a recuperação dos créditos públicos, mormente quando o contribuinte se utiliza de artifícios protelatórios e evasivos, comprometendo princípios e valores tutelados pela ordem jurídica, não havendo fundamento para se considerar proscritas quaisquer restrições a direitos do contribuinte, pois tais direitos não se revestem de caráter absoluto, e, muitas vezes, a preservação do direito de um pode representar a violação dos direitos de outros, afinal, para cada devedor inadimplente há, do outro lado dessa relação, um credor insatisfeito. Na seara tributária esse credor

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE 349703/RS. Rel. Min. CARLOS BRITTO. Relator p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES. Julg. 03.12.2008, DJe 05/06/2009.



insatisfeito é o próprio Estado, que tem o dever de encarnar a defesa dos interesses públicos, a serem atendidos através de onerosas políticas públicas.

Na Espanha, segundo Eduardo Enterría, a caracterização da relação jurídico-tributária como relação de sujeição especial justifica a imposição de limitações legais ao exercício dos direitos individuais, havendo, em matéria tributária, grande aproximação entre as sanções administrativas e as sanções penais.⁵⁵

No Brasil, além das sanções pecuniárias, há muitas outras sanções administrativas tributárias aplicadas aos que infringirem a legislação tributária, não se podendo negar que algumas podem estar maculadas pelo vício de inconstitucionalidade, sendo necessário distinguir as coisas.

Para Maria Ângela Padilha, as sanções tributárias não pecuniárias encontram-se agrupadas nas seguintes categorias: (i) perdimento de bens; (ii) apreensão de mercadorias; (iii) indeferimento de certidão negativa de débito; (iv) regime especial de controle e fiscalização; e (v) sanções políticas.⁵⁶ Esse elenco de sanções não pecuniárias deve ser concebido como meramente exemplificativo, pois outras medidas sancionatórias são frequentemente acrescentadas pelo Poder Público, conforme se verá ao longo desta pesquisa.

É importante destacar que, diferentemente de outros doutrinadores, Maria Ângela Padilha não confunde as sanções políticas com as sanções não pecuniárias, uma posição que está em consonância com a jurisprudência brasileira.

A análise das principais sanções não pecuniárias será efetuada no tópico seguinte, juntamente com o estudo das principais modalidades de sanções políticas. A razão da análise conjunta desses institutos – sanções não pecuniárias

⁵⁵ ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. Curso de direito administrativo. Tradutor José Alberto Froes Cal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 197.

⁵⁶ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 265.



e sanções políticas - decorre mesmo da difícil caracterização de umas e de outras, havendo muita cizânia na doutrina e na jurisprudência quanto a distinção.

4 SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS

4.1 Conceito

Ao conceber as sanções políticas como formas coercitivas de cobrança de tributos (diversa da técnica do lançamento, inscrição e cobrança judicial), Florence Haret adverte que a ausência de um conceito legal para tais medidas sinaliza a impossibilidade de seu emprego, pois, no âmbito da Administração Pública, a legalidade exige atuação conforme o que estiver previsto em lei. E toda situação em que o contribuinte é coagido a quitar a dívida sem poder questioná-la configura sanção política.⁵⁷

A doutrina e a jurisprudência brasileira definem as sanções políticas de forma imprecisa e falha, o que dificulta a caracterização dessas medidas e acarreta controvérsias quanto ao enquadramento das diversas práticas adotadas pela Administração.

Para Maria Ângela Padilha, as sanções políticas caracterizam-se como medidas restritivas de direitos, de cunho coercitivo, que afrontam os direitos e garantias fundamentais, constituindo constrangimentos inconstitucionais levados a efeito pela Administração, com o único intuito de forçar o devedor a pagar os tributos. Compreendem, dessa forma, uma via oblíqua cujo escopo é recolher a

⁵⁷ HARET, Florence. Desvendando as sanções políticas em direito tributário: critérios objetivos de delimitação das sanções políticas sob a ótica da jurisprudência do Supremo mais recente. In: CARVALHO, Cristiano (organizador). Direito tributário atual. 1. ed., Rio de Janeiro: Elsevier, 2015, p. 337.

exação tributária sem recorrer ao Poder Judiciário, na forma preconizada pelo devido processo legal formal.⁵⁸

Segundo Hugo de Brito Machado, dentre as diversas sanções tributárias, são as sanções políticas as mais controvertidas, recebendo esta designação porque, a rigor, não se trata de sanção, pois não tem como pressuposto o cometimento de um ato ilícito, mas constituem restrições ou proibições impostas ao contribuinte como forma indireta de constrangê-lo ao pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública.⁵⁹ Para o autor, devem ser caracterizadas como sanções políticas todas as restrições que possam cercear a liberdade de exercício de atividades lícitas, pois, nestes casos, estariam sendo violados, dentre outros, os direitos constitucionais estabelecidos nos artigos 5º, XIII e 170, parágrafo único, da Constituição Federal de 1988.⁶⁰

O repúdio a estas sanções decorre do fato de constituírem, na verdade, um meio fácil de arrecadação de tributos, muito conveniente à Administração Fazendária, que multiplica o emprego dessas medidas.⁶¹

Segundo Paulo Cesar Braga, as sanções políticas seriam absolutamente desnecessárias, pois a ordem jurídica positivada já confere à Administração Pública inúmeros instrumentos e prerrogativas para a recuperação dos créditos públicos, dentre os quais: (i) penalidades administrativas pecuniárias; (ii) rito especial para a execução fiscal; (iii) poder de compor unilateralmente o título executivo, que passa a gozar das presunções de liquidez e certeza; bem como, no âmbito processual, (iv)

⁵⁸ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 168-169.

⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 393.

⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Sanções políticas no direito tributário. Revista dialética do direito tributário – RDDT. São Paulo: Dialética, n. 30, Mar 1988, p. 46-49.

⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito. Sanções políticas no Direito Tributário. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 30, mar. 1998, p. 47.



a possibilidade de promover o bloqueio de bens dos devedores inadimplentes, dentre outros recursos próprios dos processos executivos, como (v) a penhora *on line* (vi) e a penhora do faturamento da empresa.⁶²

Em síntese, são argumentos apresentados em desfavor das sanções políticas: (i) existência do processo de execução fiscal como único instrumento legítimo para tornar efetiva a cobrança dos créditos tributários; (ii) violação dos princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal; (iii) violação do livre exercício de atividade econômica; e (iv) violação dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade.⁶³

Paulo de Barros Carvalho aponta ainda, em desfavor dessas sanções, a possibilidade de violação do direito de defesa, pois, segundo ele, nem sempre a autoridade competente para aplicar tais restrições é a mesma competente para aferir a legalidade do crédito tributário.⁶⁴

A defesa da ação de execução fiscal como único instrumento de que dispõe a Fazenda Pública para a recuperação de seus créditos constitui o argumento mais repisado por parte daqueles que rejeitam essas medidas indiretas de cobrança.⁶⁵

⁶² BRAGA, Paulo Cesar. Sanções fiscais: compendio sobre infrações e penalidades tributárias. Ribeirão Preto: Editora Arroba LTDA, 2013, 326.

⁶³ Constituição Federal: Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. (BRASIL, 1988).

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24. ed. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 469.

⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 389-392.



Todavia, uma restrição absoluta ao emprego de mecanismos de arrecadação dos créditos públicos não se mostra razoável, nem tem amparo jurídico. Por isso, o Poder Judiciário vem respaldando o emprego de inúmeras medidas que visam induzir o cumprimento das obrigações tributárias, mesmo quando se revelam como meios indiretos de cobrança. Por outro lado, as práticas não razoáveis e desproporcionais devem ser afastadas por afrontar a ordem jurídica.

O acolhimento de medidas razoáveis e proporcionais vem corroborar com a evidente necessidade do Fisco diante do atual cenário de crise nas finanças públicas que atinge as diversas esferas políticas, exigindo desses entes o emprego de medidas eficientes de fiscalização e arrecadação dos créditos públicos. Esse quadro de escassez de recursos financeiros que garantam as políticas públicas impõe a adoção de práticas administrativas capazes de coibir as ações de evasão e de sonegação fiscal.

4.2 Sanções Políticas na Jurisprudência Brasileira

4.2.1 Posição favorável à aplicação das sanções políticas

As primeiras decisões do STF sobre sanções políticas surgiram diante das impugnações dos contribuintes às medidas restritivas introduzidas pelo Decreto-lei 5, de 13.11.1937, o qual ressaltava os benefícios que essas restrições traziam para a arrecadação das rendas públicas. O referido Decreto-lei, editado no período de exceção da era Vargas, reportava-se aos Decretos 17.464/1926 e 22.061/1932, que proibiam a venda de estampilhas relativas ao imposto de consumo e de vendas mercantis, quando os contribuintes fossem devedores de impostos e de multas. Segundo essas normas, os contribuintes, responsáveis ou fiadores em débito para com a Fazenda Nacional que não se regularizassem nos prazos estabelecidos, não poderiam despachar mercadorias nas alfândegas ou mesas de rendas, nem adquirir



estampilhas dos impostos de consumo e de vendas mercantis, estando impedidos de transigir, por qualquer outra forma, com as repartições públicas.⁶⁶

O fato dessas restrições terem sido estabelecidas em pleno estado de exceção tem servido de argumento dos que são contrários a tais medidas, os quais alegam estarem as mesmas maculadas pelo ranço ditatorial daquele regime. Nesse sentido, Ives Gandra Martins assim destaca: "como resquício da ditadura Vargas, temos ainda as sanções políticas, com que o Fisco Federal pretende, pela impossibilidade de o contribuinte transacionar com os bancos oficiais, forçá-lo a pagar, sem discutir".⁶⁷

No Recurso Extraordinário 33.523-DF⁶⁸, a Primeira Turma do STF decidiu por unanimidade, em 25.07.1957, que era perfeitamente legal a sanção prevista no art. 1º do Decreto-lei 5, de 1937, que vedava aos contribuintes em débito com a Fazenda Nacional determinadas vantagens e certos direitos que terminavam por impedi-los de transacionar com as repartições públicas no País. Na decisão de primeiro grau, o Juiz qualificou a medida da Fazenda Pública como sanção política, mas a considerou válida, negando assim a segurança pleiteada.

⁶⁶Decreto-lei nº 5: O PRESIDENTE DA REPÚBLICA DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL, usando da faculdade que lhe confere o art. 180 da constituição Federal e Considerando que o art. 48 do decreto n. 17.464, de 6 de outubro de 1926 e o art. 25, § 8º, do decreto n. 22.061, de 9 de novembro do 1932, proíbem a venda de estampilhas dos impostos de consumo e de vendas mercantis aos devedores de impostos e multas; Considerando que, em benefício da arrecadação das renda públicas, essa medida deve ser estendida às dívidas provenientes dos demais impostos.

DECRETA: Art. 1º Os contribuintes, responsáveis ou fiadores que não tiverem resolvido seus débitos para com a Fazenda Nacional, nas repartições arrecadadoras competentes, uma vez esgotados os prazos estabelecidos nos regulamentos fiscais respectivos, não poderão despachar mercadorias nas Alfândegas ou Mesas de Rendas, adquirir estampilhas dos impostos de consumo e de vendas mercantis, nem transigir, por qualquer outra forma, com as repartições públicas do país (BRASIL, 1937).

⁶⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Da sanção tributária. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 36.

⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. RE 33.523. Rel. Min. CANDIDO MOTA FILHO. Julg. 25.07.1957.



Todavia, o Tribunal Federal de Recursos (TFR) concedeu a segurança para afastar a sanção, por entender que se tratava de inibição ao exercício de um direito. Em seu voto, o relator no TFR, Min. Aguiar Dias, assim destacou:

O fisco dispõe de meios eficientes, rápidos, para cobrar do negociante faltoso e não pode, sem autorização constitucional, que não existe, impedir o exercício de atividade lícita. A atividade comercial em si, é lícita. Só se admite o impedimento do exercício de atividade comercial quando o comerciante se vale dessa atividade para mascarar a atividade ilícita. Mas quando essa falta, pode ela ser saneada mediante cobrança executiva.⁶⁹

No âmbito do STF, foi reformada a decisão do Tribunal Federal, voltando a prevalecer o que havia sido decidido no Juízo de primeiro grau, ou seja, a decisão administrativa que aplicou a sanção política foi julgada válida.

Entendeu-se, no âmbito do STF, que o Decreto-lei não imponha qualquer restrição a atividade comercial, mesmo porque essa deve ser feita de acordo com a lei. Não se tratava de punir ou de reprimir uma atividade ilícita, mas de impor uma medida de ordem pública consagrada inclusive pelo Direito Processual Civil.

Ademais, nos primeiros julgamentos sobre essa matéria, o Supremo entendeu que se tratava de medida de alto alcance moralizador na defesa dos superiores interesses da Administração Pública. A medida administrativa se imponha e se explicava no fato de, como restou destacado no julgamento no TFR, "o exercício do comércio como exercício de qualquer profissão está adstrito a determinadas regras estabelecidas na lei e esta pode estabelecer essa regra". Em seu voto, o Min. Sampaio Costa assim asseverou:

Confirmo a decisão. É uma maneira política de execução do fisco. Sempre foi autorizado. O exercício do comércio como o exercício de qualquer profissão está adstrito a determinadas regras estabelecidas na lei e esta pode estabelecer essa regra. Para se

⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. RE 33.523. Rel. Min. CANDIDO MOTA FILHO. Julg. 25.07.1957.



pagar daquilo que a parte não fez, a Administração exerce, em quase todos os países, esse tipo de execução compulsória, execução política, chamada prévia; - obrigar o indivíduo, mediante sanções indiretas, a pagar imediatamente o débito. A disposição é legal. A menos que se declare inconstitucional, a meu ver, tem-se que manter a decisão recorrida".⁷⁰

Noutra decisão proferida no ano seguinte (RE 36.791-DF)⁷¹, a União recorreu de decisão proferida em Mandado de Segurança concedida pela 2ª Vara da Fazenda Pública do Distrito Federal e confirmada pelo Tribunal Federal de Recursos, a qual desconstituía uma sanção prevista no mesmo Decreto-lei 5/1937 e aplicada pela Fazenda Pública à Companhia de Fiação e Tecidos Ind. Campista. A medida sancionatória consistia na proibição de aquisição de selos para os produtos de fabricação da empresa, até que fosse saldado o débito da empresa para com a Fazenda Nacional.

Na decisão, proferida em 05.05.1958 e que teve como relator o Min. Nelson Hungria, o STF, por unanimidade, decidiu pelo conhecimento e provimento do recurso, considerando legítima a sanção imposta.

Ora, na época das decisões acima referidas (década de 1950), a jurisprudência do STF era unanimemente favorável ao emprego das sanções políticas, as quais eram concebidas como naquela Corte como "medidas de alto alcance moralizador, na defesa dos superiores interesses da Administração pública", considerando que "o exercício do comércio, como o exercício de qualquer profissão, está adstrito a determinadas regras estabelecidas na lei".⁷²

⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. RE 33.523. Rel. Min. CANDIDO MOTA FILHO. Julg. 25.07.1957.

⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE 36.791. Rel. Min. NELSON HUNGRIA. Julg. 05.05.1958.

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE 36.791. Rel. Min. NELSON HUNGRIA. Julg. 05.05.1958.



4.2.2 Alteração da jurisprudência do STF para inadimitir as sanções políticas

A virada da jurisprudência do STF concernente às sanções políticas ocorreria na década de 1960, tendo o debate girado em torno do mesmo Decreto-lei de herança ditatorial (Decreto-lei 5/1937). No Recurso Extraordinário 63.043, a União se insurgiu contra uma decisão que considerou inconstitucional sanções administrativas que proibiam o devedor inadimplente de despachar mercadorias nas alfândegas e nas mesas de renda, impedindo-o de adquirir estampilhas dos impostos de consumo e de vendas mercantis, e proibiam ainda o devedor de transigir, por qualquer outra forma, com as repartições públicas do país.⁷³

No julgamento do Recurso, o relator, Min. Amaral Santos, não via ilegitimidade nas sanções aplicadas pela Fazenda Pública, pois o devedor poderia ajuizar pedido de anulação do débito, mediante depósito prévio da importância da dívida, o que não o fizera. Ademais, a decisão recorrida estava em total desacordo com a interpretação dada pelo STF a casos semelhantes (RE 36.791, DJ de 26.01.1959 e RE 3.923, DJ de 18.11.1957). No RE 3.923, a decisão do STF havia sido no sentido de que "o artigo primeiro do Decreto-lei 5, de 1937, que veda aos contribuintes que estiverem em débito com a Fazenda Nacional, determinadas vantagens e certos direitos, é perfeitamente legal".

Apesar desse posicionamento inicial do Relator, a decisão nesta ação foi contrária ao que havia defendido em seu voto e contrária aos precedentes da Corte, sendo declaradas inconstitucionais as restrições previstas no Decreto-lei 5, de 1937.

O mesmo desfecho foi dado no RE 61.367, julgado na mesma data, mas sob a relatoria do Min. Thompson Flores. Este, ressaltando seu posicionamento

⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE 63.043/SP. Rel. Min. AMARAL SANTOS. Relator p/ Acórdão: Min. CARLOS THOMPSON FLORES. Julg. 09.05.1968.



favorável à constitucionalidade das sanções previstas no Decreto-lei 5/1937, curvou-se ao entendimento da maioria que se formou no STF pela inconstitucionalidade de tais sanções políticas, considerando que as mesmas conflitavam com a garantia contida no art. 150, § 23, da Constituição Federal de 1967.⁷⁴

Nessa mesma linha, no RE 61.190-RJ, referente a uma empresa devedora da Fazenda Nacional que alegara que, tendo sido privada de adquirir selos de consumo, teve obstruído o exercício de sua atividade industrial, o STF, por maioria, confirmou a decisão das duas instâncias inferiores, reconhecendo a inconstitucionalidade das restrições administrativas impostas.⁷⁵

As últimas decisões acima referidas marcam uma radical mudança da jurisprudência do STF e das demais instâncias judiciais no tocante às restrições administrativas impostas aos contribuintes como forma de induzi-los ao pagamento de tributos, passando tais medidas a serem caracterizadas como sanções políticas repudiadas pela ordem jurídica. Essa situação persiste até o momento atual, com algumas exceções que serão ainda objeto de análise no presente estudo.

Dentre as medidas que foram caracterizadas como sanções políticas e, por isso mesmo, repudiadas pelo STF por afrontar a ordem jurídica constitucional, destacam-se: (i) interdição de estabelecimento; (ii) apreensão de mercadorias; e (iii) proibição, ao contribuinte em débito com a Fazenda Pública, de adquirir estampilhas ou despachar mercadorias nas alfândegas e exercer atividades profissionais. Do julgamento dessas questões, surgiram três importantes súmulas no âmbito do STF:

Súmula 70: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE 61.367-SP. Rel. Min. CARLOS THOMPSON FLORES. Julg. 09.05/1968.

⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE 61.190-RJ. Rel. Min. CARLOS THOMPSON FLORES. Julg. 09.05/1968.



Súmula 323: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Súmula 547: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Com fulcro nessa jurisprudência, inúmeras restrições passaram a ser questionadas pelos contribuintes, sob a alegação de que também se caracterizavam como sanções políticas, sendo algumas declaradas legítimas, enquanto outras foram invalidadas por violar direitos individuais ou afrontar a ordem jurídica. Surgiu então, no âmbito do Poder Judiciário, a prática de caracterizar como sanções políticas todas as medidas que julgam repudiadas pela ordem jurídica, considerando válidas outras medidas restritivas que, por não afrontarem a ordem jurídica, não são tipificadas como tais sanções.

É vasto o elenco de medidas restritivas adotadas pela Fazenda Pública para promover a arrecadação, destacando-se as seguintes: (i) regime especial de fiscalização; (ii) regime diferenciado de cobrança de crédito; (iii) apreensão de mercadorias por irregularidade no documento fiscal que as acompanha; (iv) exigência de garantia real ou fidejussória para impressão de documentos fiscais de contribuintes inadimplentes; (v) recusa de autorização para imprimir notas fiscais em razão da inadimplência do contribuinte; (vi) inscrição em cadastro de inadimplentes com as restrições daí decorrentes; (vii) recusa de emissão de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte; (viii) impedimento a adesão ao regime tributário do Simples Nacional em razão de pendências tributárias ou previdenciárias; e (ix) interdição e cancelamento de autorização especial para funcionamento de estabelecimento.

Cumprе salientar que nem todas as medidas que restringem direitos individuais são inválidas, pois não existem direitos absolutos ou intocáveis. Daí porque, a invalidação de uma medida restritiva de direitos deve levar em conta sua finalidade e os critérios de razoabilidade e proporcionalidade. Deve-se também



considerar eventuais conflitos entre os direitos restringidos e outros valores e princípios constitucionalmente assegurados, conforme verificado na Ação Cautelar 1657-6-RJ⁷⁶, objeto de análise do presente estudo.

Dessa forma, sob o fundamento de que não constituem sanções políticas, as medidas abaixo relacionadas são consideradas legítimas:

- a) Inclusão de contribuintes em cadastros de inadimplentes e em lista de devedores;
- b) Exigência de certidão de regularidade fiscal para prática de atos ou contratos com a Administração Pública;
- c) Apreensão de mercadorias quando desacompanhadas de documentação idônea que comprove a legitimidade da posse;
- d) Restrições à prática de atividade econômica para combater estruturas empresariais que tenham na inadimplência tributária sistemática e consciente uma forma de obter vantagem concorrencial ilícita;
- e) Protesto de certidão de dívida ativa em Cartórios de Protesto de Títulos, em razão da falta de pagamento da obrigação tributária.

Convém repisar que, embora na concepção de STF todas as sanções políticas sejam consideradas inválidas, essa Corte tem reconhecido a legitimidade de muitas restrições impostas pela Administração Pública aos contribuintes, sob o argumento de que as mesmas não afrontam a ordem constitucional e o ordenamento jurídico, não configurando, portanto, sanções políticas.

No julgamento da ADI 173, restou consignada a seguinte cautela quanto à caracterização das sanções políticas:

⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. AC 1657-6-RJ. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA. Rel. Acórdão: Min. CÉSAR PELUSO. Julg. 27/06/2007, DJ 25/09/2007.



Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não-razoável⁷⁷.

Dessa forma, ainda que de forma imprecisa, a jurisprudência brasileira aponta para uma definição de sanção política que inclua nesta categoria todas as medidas restritivas de direitos que afrontam o ordenamento jurídico e a ordem constitucional; ou seja, seriam sanções políticas apenas as medidas inconstitucionais ou ilegais, não se caracterizando como tais, restrições que apresentam compatibilidade com os princípios e valores constitucionais.

462

4.2.3. Modalidades

Diante da ausência de critérios claros e objetivos que permitam caracterizar as sanções políticas, enquanto algumas restrições adotadas pelo Poder Público com nítidos propósitos arrecadatários são rejeitadas, inúmeras outras são consideradas legítimas, sob o argumento de que não configuram sanções políticas tributárias. Assim, meras restrições aos direitos dos contribuintes não configuram, por si só, sanção política inválida. É necessário aferir essas restrições à luz dos princípios e dos valores constitucionais.

A designação sanção política tem sido adotada apenas para identificar as medidas legislativas ou administrativas criadas como meio indireto para forçar os contribuintes a pagar tributos, quando desbordam dos limites constitucionais, violando princípios e postulados como proporcionalidade e razoabilidade. É o que pode ser afirmado diante das várias manifestações do Poder Judiciário favoráveis

⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 173. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA. Julg. 25.09.2008. DJe 20.03.2009.



ao emprego de diversas medidas introduzidas pelo Poder Público com vista a tornar mais eficaz a arrecadação dos tributos, evitando, dessa forma, situações que poderiam estimular a inadimplência dos contribuintes e outras práticas danosas à arrecadação, como a evasão fiscal e a sonagação fiscal.

Uma análise de casos pontuais previstos na legislação brasileira e submetidos à apreciação do Poder Judiciário revela uma variedade de medidas que, de alguma forma, restringem direitos dos contribuintes, mas nem por isso repudiadas pelo Poder Judiciário. As medidas restritivas a seguir examinadas constituem manifestações concretas que ainda suscitam discussões quanto a sua legitimidade, dada a proximidade que guardam com o que se tem denominado de sanções políticas.

4.2.3.1 Exigência de certidão de regularidade fiscal

A exigência de certidão de regularidade fiscal está prevista no art. 205, do Código Tributário Nacional, que dispõe:

Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.⁷⁸

Os argumentos que se apresentam contra essa exigência de certidão de regularidade fiscal são no sentido de que a Administração Pública normalmente tangencia as próprias balizas estabelecidas no dispositivo, quais sejam, (i)

⁷⁸ BRASIL. Código Tributário Nacional, de 25.10.1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 28 Mar 2017



obrigação de provar o pagamento de determinado tributo e (ii) exigência de que essa prova seja feita por meio de certidão negativa de débito.

Deve-se também considerar o fato de que, nos termos do art. 206 do CTN, a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa tem os mesmos efeitos da certidão negativa de débitos fiscais.⁷⁹

Em que pesem os argumentos contrários, convém frisar que, no tocante às contribuições da seguridade social, a própria Constituição Federal proíbe a contratação de empresas que estejam em débito, conforme o seguinte dispositivo:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

(...)

§ 3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.⁸⁰

Para Hugo de Brito Machado, na exigência de certidão de regularidade fiscal, há conflito entre a proteção legal dispensada ao crédito tributário e o direito do contribuinte de não ser compelido a antecipar pagamentos (*solve et repete*) e de defender-se contra exigências tributárias indevidas.⁸¹

⁷⁹ CTN: Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa. (BRASIL, 1966).

⁸⁰ BRASIL. Código Tributário Nacional, de 25.10.1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 28 Mar 2017.

⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. Certidão positiva com efeito de negativa e a crescente arbitrariedade do Fisco. Revista Dialética de Direito Tributário- RDDT. São Paulo: Dialética, n. 118, jul. 2005, p. 63.



Mesmo assim, em que pesem as críticas doutrinárias, não se vislumbra irrazoabilidade na exigência de regularidade fiscal dos contribuintes, pois o Estado pode aferir a capacidade de adimplemento das obrigações, inclusive tributárias, das pessoas físicas e jurídicas com as quais estabelece relações contratuais ou de outra natureza.⁸²

O entendimento do STF sobre essa exigência era, no regime da Constituição anterior, de admitir a exigência de quitação de tributos como condição para a prática de determinado atos jurídicos, especialmente quando a existência de débitos fiscais pudesse comprometer a idoneidade financeira de concorrentes em processos licitatórios.⁸³

Na ADI 173, o STF sinalizou pela inconstitucionalidade de dispositivos da Lei 7.711/1988 que exigiam a quitação de tributos como condição para a prática de atos da vida civil e empresarial.⁸⁴ O julgamento dessa ação foi prejudicado em razão da perda parcial do objeto, com a revogação da exigência de quitação de tributos por força da Lei 8.666/1993, que passou a exigir apenas a comprovação de regularidade fiscal no âmbito dos processos licitatórios.

Com efeito, a regularidade fiscal não se confunde com a quitação dos débitos ou a ausência deles, podendo há regularidade fiscal nas situações em que o crédito encontra-se com sua exigibilidade suspensa por quaisquer das hipóteses legais (moratória, parcelamento, depósito do montante integral etc) ou, estando a cobrança já na fase de executiva, haver uma garantia idônea e suficiente.

⁸² GÂNDARA, Leonardo André. Sanções políticas e o direito tributário. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015, p. 98.

⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Mandado de Segurança nº 19.093/DF. Rel. Min. DJACI FALCÃO. Julg. 03.06.1971, DJe 03.09.1971.

⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 173. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA. Julg. 25.09.2008. DJe 20.03.2009.



4.2.3.2. Interdição de estabelecimento

A interdição de estabelecimento empresarial é medida drástica que só pode ocorrer com a observância de rígidos requisitos legais, pois viola os princípios constitucionais da liberdade de profissão e o livre exercício de atividade econômica lícita.

Segundo Leonardo Gandara, ainda que se admita a interdição de estabelecimento por razões de saúde ou ambientais, há grande resistência em fazê-la por razões fiscais.⁸⁵

Um dos casos mais emblemáticos de interdição de estabelecimento é o da empresa American Virginia Indústria e Comércio Importação e Exportação de Tabacos Ltda, cujo cancelamento do registro especial para fabricação e comercialização de cigarros foi considerado válido no âmbito do STF. Conforme Leonardo Gandara, a interdição dessa empresa encontra razão que está além da mera inadimplência quanto às obrigações tributárias, pois o verdadeiro fundamento da interdição foi a exposição das pessoas aos riscos à segurança e à saúde. Na opinião desse autor, a interdição de estabelecimento em razão da existência de tributos pendentes de pagamento é temerária, especialmente se os débitos estão suspensos ou garantidos. A medida é inadequada também porque não cumpre os objetivos arrecadatórios ao privar o contribuinte de gerar receitas para quitação das obrigações tributárias.⁸⁶

4.2.3.3 Apreensão de mercadorias

⁸⁵ GÂNDARA, Leonardo André. Sanções políticas e o direito tributário. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015, p. 102.

⁸⁶ GÂNDARA, Leonardo André. Sanções políticas e o direito tributário. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015, p. 102-103.



A apreensão de mercadoria é considerada medida lícita quando efetuada como forma de atuação fiscalizatória, mas torna-se ilícita se extrapolar os limites do poder de polícia. Para Onofre Batista Júnior, a apreensão de mercadorias somente é admitida para o levantamento de informações e deve ser efetuada pela Administração no exercício do poder de polícia. Não pode ser realizada como meio para forçar o contribuinte ao pagamento do tributo.⁸⁷

Nessa mesma linha, Leonardo Gandara entende que não pode haver apreensão de mercadoria com objetivos meramente arrecadatórios. Porém, nos casos em que a fiscalização retem as mercadorias com o escopo de efetuar a comprovação da propriedade não se caracterizam como sanção política.⁸⁸

A apreensão de mercadoria como forma de forçar o pagamento de tributo é repudiada pelo STF que, na Súmula 323, assim pontua a questão: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”. Como se vê, não é qualquer apreensão de mercadoria que se enquadra na vedação, mas apenas aquela efetuada com a finalidade de compelir o devedor ao pagamento de tributo.

Na Constituição do Estado de São Paulo, previu-se a hipótese de apreensão de mercadorias quando estas se encontram desacompanhadas de documentação idônea que comprove a legitimidade da posse. A matéria foi questionada no STF (ADI 395-0), que validou a medida nos seguintes termos:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 163, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DE SÃO PAULO: INOCORRÊNCIA DE SANÇÕES POLÍTICAS. AUSÊNCIA DE AFRONTA AO ART. 5º, INC. XIII, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

⁸⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. As transações administrativo-tributárias e o risco do “legalismo estéril” dos órgãos de controle. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado (coordenadora). Separação de poderes e efetividade do sistema tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 451.

⁸⁸ GÂNDARA, Leonardo André. Sanções políticas e o direito tributário. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015, p. 108.



1. A retenção da mercadoria, até a comprovação da posse legítima daquele que a transporta, não constitui coação imposta em desrespeito ao princípio do devido processo legal tributário.
2. Ao garantir o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, o art. 5º, inc. XIII, da Constituição da República não o faz de forma absoluta, pelo que a observância dos recolhimentos tributários no desempenho dessas atividades impõe-se legal e legitimamente.
3. A hipótese de retenção temporária de mercadorias prevista no art. 163, § 7º, da Constituição de São Paulo, é providência para a fiscalização do cumprimento da legislação tributária nesse território e consubstancia exercício do poder de polícia da Administração Pública Fazendária, estabelecida legalmente para os casos de ilícito tributário. Inexiste, por isso mesmo, a alegada coação indireta do contribuinte para satisfazer débitos com a Fazenda Pública.
4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.⁸⁹

Examinadas as hipóteses acima, é possível concluir que a configuração de determinada medida administrativa como sanção política não pode ser interpretada de forma meramente objetiva, através do simples exame do ato, mas exige que seja perquirida a finalidade da medida.

4.2.3.4 Protesto de certidão de dívida ativa

O protesto de certidão da dívida ativa foi inicialmente rejeitado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), quando do julgamento do Recurso Especial 109.601/RJ. Na oportunidade entendeu aquela Corte não haver interesse jurídico para a medida, já que existia a possibilidade de ajuizamento da execução fiscal:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL - CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA -
PROTESTO PRÉVIO - DESNECESSIDADE - PRESUNÇÃO DE

⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 395-0.Relª. Min. CARMEN LUCIA. Julg. 17/05/2007, DJU 31/08/2007.



CERTEZA E LIQUIDEZ - AUSÊNCIA DE DANO MORAL - DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO – SÚMULA 284/STF.

1. Não demonstrada objetiva, clara e especificamente pelo recorrente a violação a dispositivo de lei federal, não há como se conhecer do recurso especial interposto pela alínea "a" do permissivo constitucional, a teor do disposto na Súmula 284/STF.
2. A Certidão de Dívida Ativa além da presunção de certeza e liquidez é também ato que torna público o conteúdo do título, não havendo interesse de ser protestado, medida cujo efeito é a só publicidade.
3. É desnecessário e inócuo o protesto prévio da Certidão de Dívida Ativa. Eventual protesto não gera dano moral *in re ipsa*.
4. Recurso especial do BANCO DO BRASIL S/A conhecido parcialmente e, nessa parte, provido.
5. Prejudicado recurso especial do MUNICÍPIO DE DUQUE DE CAXIAS.⁹⁰

Após as alterações introduzidas pela Lei 12.767/2012, o STJ mudou seu posicionamento, passando a admitir o protesto de certidões da dívida ativa, conforme se vê no seguinte exceto da extensa ementa do Acórdão:

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. PROTESTO DE CDA. LEI 9.492/1997. INTERPRETAÇÃO CONTEXTUAL COM A DINÂMICA MODERNA DAS RELAÇÕES SOCIAIS E O "II PACTO REPUBLICANO DE ESTADO POR UM SISTEMA DE JUSTIÇA MAIS ACESSÍVEL, ÁGIL E EFETIVO". SUPERAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ.

1. Trata-se de Recurso Especial que discute, à luz do art. 1º da Lei 9.492/1997, a possibilidade de protesto da Certidão de Dívida Ativa(CDA), título executivo extrajudicial (art. 586, VIII, do CPC) que aparelha a Execução Fiscal, regida pela Lei 6.830/1980.
2. Merece destaque a publicação da Lei 12.767/2012, que promoveu a inclusão do parágrafo único no art. 1º da Lei 9.492/1997, para expressamente consignar que estão incluídas "entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas".

⁹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. REsp. 109601/RJ. Rel. Min. ELIANA CALMON. Julg. 18/11/2008, DJe 15/12/2008.



3. Não bastasse isso, mostra-se imperiosa a superação da orientação jurisprudencial do STJ a respeito da questão.

4. No regime instituído pelo art. 1º da Lei 9.492/1997, o protesto, instituto bifronte que representa, de um lado, instrumento para constituir o devedor em mora e provar a inadimplência, e, de outro, modalidade alternativa para cobrança de dívida, foi ampliado, desvinculando-se dos títulos estritamente cambiais para abranger todos e quaisquer "títulos ou documentos de dívida". Ao contrário do afirmado pelo Tribunal de origem, portanto, o atual regime jurídico do protesto não é vinculado exclusivamente a títulos cambiais.

(...)

8. São falaciosos os argumentos de que o ordenamento jurídico (Lei 6.830/1980) já instituiu mecanismo para a recuperação do crédito fiscal e de que o sujeito passivo não participou da constituição do crédito.

9. A Lei das Execuções Fiscais disciplina exclusivamente a cobrança judicial da dívida ativa, e não autoriza, por si, a insustentável conclusão de que veda, em caráter permanente, a instituição, ou utilização, de mecanismos de cobrança extrajudicial.

10. A defesa da tese de impossibilidade do protesto seria razoável apenas se versasse sobre o "Auto de Lançamento", esse procedimento unilateral dotado de eficácia para imputar débito ao sujeito passivo.

11. A inscrição em dívida ativa, de onde se origina a posterior extração da Certidão que poderá ser levada a protesto, decorre ou do esaurimento da instância administrativa (onde foi possível impugnar o lançamento e interpor recursos administrativos) ou de documento de confissão de dívida, apresentado pelo próprio devedor (e.g., DCTF, GIA, Termo de Confissão para adesão ao parcelamento, etc.).

12. O sujeito passivo, portanto, não pode alegar que houve "surpresa" ou "abuso de poder" na extração da CDA, uma vez que esta pressupõe sua participação na apuração do débito. Note-se, aliás, que o preenchimento e entrega da DCTF ou GIA (documentos de confissão de dívida) corresponde integralmente ao ato do emitente de cheque, nota promissória ou letra de câmbio.

13. A possibilidade do protesto da CDA não implica ofensa aos princípios do contraditório e do devido processo legal, pois subsiste, para todo e qualquer efeito, o controle



jurisdicional, mediante provocação da parte interessada, em relação à higidez do título levado a protesto.

(...)

16. A interpretação contextualizada da Lei 9.492/1997 representa medida que corrobora a tendência moderna de intersecção dos regimes jurídicos próprios do Direito Público e Privado. A todo instante vem crescendo a publicização do Direito Privado (iniciada, exemplificativamente, com a limitação do direito de propriedade, outrora valor absoluto, ao cumprimento de sua função social) e, por outro lado, a privatização do Direito Público (por exemplo, com a incorporação - naturalmente adaptada às peculiaridades existentes - de conceitos e institutos jurídicos e extrajurídicos aplicados outrora apenas aos sujeitos de Direito Privado, como, e.g., utilização de sistemas de gerenciamento e controle de eficiência na prestação de serviços).

17. Recurso Especial provido, com superação da jurisprudência do STJ.⁹¹

Na ADI 5135 o STF resolveu a questão em caráter definitivo ao reconhecer a legitimidade do protesto das certidões de dívida ativa e fixar a tese de que “o protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política”.⁹²

5 A AÇÃO CAUTELAR 1657-6-RJ⁹³

Embora a jurisprudência brasileira tenha se firmado pela não admissibilidade do emprego de sanções políticas tributárias como forma indireta de

⁹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. REsp. 1126515/PR. Rel. HERMAN BENJAMIM. Julg. 03/12/2013, DJe 16/12/2013.

⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 5135-DF. Rel. Min. ROBERTO BARROSO. Julg. 09/11/2016, DJe 14/11/2016.

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. AC 1657-6-RJ. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA. Rel. Acórdão: Min. CÉSAR PELUSO. Julg. 27/06/2007, DJ 25/09/2007.



constrangimento do devedor ao pagamento de tributo, no julgamento da Ação Cautelar 1657-6-RJ, ocorrido em 27/06/2007, o STF inovou sua jurisprudência ao decidir favoravelmente ao cancelamento do registro especial concedido à Empresa American Virginia para fabricação e comercialização de cigarros.

O julgamento deste caso não representa uma mudança de orientação com relação à aplicação das sanções políticas. Trata-se, na verdade, de *distinguishing*, modalidade de contração de precedentes em que os órgãos vinculantes ou vinculados criam uma exceção aos seus precedentes diante das especificidades de determinado caso concreto. Este fenômeno não se confunde com o *overruling*, que se caracteriza pela efetiva superação dos precedentes.⁹⁴

No julgamento do Recurso Extraordinário 550.769-RJ, referente a mesma demanda, o STF reiterou o posicionamento anterior, admitindo a constitucionalidade do cancelamento do registro especial para fabricação e comercialização de cigarros, utilizando os mesmos fundamentos fáticos e jurídicos adotados na referida ação cautelar.⁹⁵

Esse problema teve início quando a Receita Federal, escorada no art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977, efetuou o cancelamento do registro especial para fabricação e comercialização de cigarros concedido à empresa American Virginia. O cancelamento foi motivado pelo não-cumprimento de obrigações tributárias, tendo sido concedido prazo à empresa para regularização de sua situação fiscal.

Inconformada com o referido cancelamento, a empresa ajuizou medida cautelar preparatória com vista a assegurar o direito ao livre exercício da atividade econômica lícita, sob o argumento de que o art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977, estabelece uma sanção política e por isso mesmo, diante da reiterada jurisprudência

94 MELLO, Patrícia Perrone Campos. Precedentes. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 202.

95 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE 550.769-RJ. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA. Julg: 22/05/2013, DJe 03/04/2014.



em sentido contrário, não teria sido recepcionado pela Constituição de 1988, pois afronta o art. 5º, XIII e LIV, e o art. 170 da Carta Magna.

A medida cautelar foi concedida e, ajuizada a ação principal, sobreveio sentença favorável à empresa. Todavia, em grau de apelação, a sentença foi reformada pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Essa Corte considerou válida a exigência de rigorosa regularidade fiscal imposta às empresas fabricantes de cigarros, tendo em vista a magnitude da arrecadação desse setor, imprescindível para arcar com os elevados custos das doenças relacionadas ao consumo de cigarros.

Houve interposição da Ação Cautelar junto ao STF, com pedido de efeito suspensivo ao Recurso Extraordinário já interposto e admitido no âmbito do TRF da 2ª Região.

A Ação Cautelar foi relatada pelo Min. Joaquim Barbosa, que votou pela concessão da liminar, no que foi seguido pelos ministros Marco Aurélio, Celso de Mello e Sepúlveda Pertence. Todavia, após pedido de vista, o Min. Cezar Peluso abriu divergência com a tese contrária, a qual, com a adesão dos demais membros da Corte, restou vitoriosa.

Ao requerer a concessão de efeitos suspensivos ao Recurso Extraordinário 550.769-RJ, a empresa American Virginia apresentou as seguintes alegações: (i) o cancelamento do registro especial era inconstitucional por afrontar os princípios do livre exercício de atividade econômica lícita e violar a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria; (ii) o acórdão que reformou a Sentença estava em conflito com o art. 5º, XIII, LIV, e art. 170, parágrafo único, ambos da Constituição Federal, e contrariava a jurisprudência consolidada do STF; (iii) a ameaça de encerramento das atividades empresariais de uma sociedade legalmente constituída e que exerce atividade lícita, como coerção para pagamento de tributos, configurava sanção de natureza política, sendo vedada pelo STF, conforme os enunciados da súmulas 70,



323 e 547; (iv) no Recurso Extraordinário 415.015-RS, o STF entendeu que as restrições estatais (administrativas ou legislativas) fundadas em exigências transgressoras dos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade afrontam a garantia do devido processo legal em sua dimensão material ou substantiva (*substantive due process of law*).⁹⁶

Por fim, a empresa pontuou que o STF já decidira que é manifestamente inconstitucional a exigência de prévia satisfação de débito tributário como requisito indispensável à conservação de inscrição no cadastro geral de contribuintes, não importando o volume do crédito envolvido.

Pela Fazenda Nacional, foi requerido o indeferimento da liminar para concessão de efeito suspensivo ao Recurso Extraordinário com base nos seguintes argumentos: (i) o Decreto-lei 1.593/1977 é constitucional, conforme os Pareceres apresentados por Tércio Sampaio Ferraz Jr., José Afonso da Silva e Humberto Ávila, representantes das demais empresas do setor tabagista, que atuaram ao lado da Fazenda Nacional, pois estavam sendo prejudicadas com as práticas anticoncorrenciais da empresa Américan Virgínia; (ii) a atuação anticoncorrencial da empresa era evidente e acumulava débitos inscritos na dívida ativa que já superavam o montante de um bilhão de reais; (iii) havia fortes indícios de sonegação fiscal, conforme relatório de Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI da Pirataria), que constatou o ínfimo recolhimento de IPI pela empresa (apenas 2% do que era devido), além da prática de lavagem de dinheiro e de fraudes quanto às demonstrações financeiras.

Sem adentrar no mérito da questão nem se comprometendo com as teses articuladas, o Relator da Ação, Min. Joaquim Barbosa, foi favorável ao deferimento da liminar para conferir efeito suspensivo ao Recurso Extraordinário de modo a

96 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão Monocrática. RE 415.015-RS. Rel. Min. CELSO DE MELLO. Julg. 31.03.2005, DJU 15.04.2005.



afastar temporariamente os efeitos do cancelamento do registro especial. O voto foi embasado nos seguintes argumentos: (i) necessidade de excepcional cautela e das salvaguardas garantidas pelo sistema jurídico para cancelamento do registro especial de funcionamento; (ii) gravidade excessiva da penalidade, que apresentava caráter capital, pois o cancelamento do registro especial levaria à paralisação da atividade econômica e comprometeria a existência da empresa; (iii) risco à efetividade do provimento jurisdicional final e necessidade de preservar o resultado útil do processo; (iv) impedimento do exercício de atividade econômica lícita, direito fundamental assegurado na Constituição que restaria violado com o cancelamento do registro especial; (v) histórica orientação da Corte pela invalidade das sanções políticas como coação ao cumprimento de obrigações tributárias; e (vi) embora a especificidade do caso e a gravidade da situação não permitissem a aplicação linear da orientação da Corte, essa discussão de fundo deveria ser feita por ocasião do julgamento de mérito do Recurso Extraordinário.

A divergência foi aberta pelo Min. Cezar Peluso, que defendeu a tese do indeferimento da liminar, embasado nos seguintes fundamentos: (i) havia, no caso, *periculum in mora* inverso, pois a continuidade do funcionamento de empresa inabilitada constituía prejuízo e risco para os consumidores, para a sociedade e para a livre concorrência; (ii) ainda que configurado o *periculum in mora* para a empresa, à vista da interrupção de suas atividades, faltaria razoabilidade jurídica ao pedido, dada a singularidade factual e normativa do caso; (iii) a tributação do IPI apresenta extrema relevância no mercado de cigarros, pois se trata de produto supérfluo e danoso à saúde, sendo, em razão da seletividade, tributado pela alíquota mais alta da tabela do imposto; (iv) no setor tabagista, os tributos correspondem a cerca de 70% do preço, de modo que uma pequena diferença no recolhimento já teria reflexo superlativo nos lucros da empresa e a função do IPI nesse setor não se resume ao aspecto fiscal-arrecadatário, mas tem implicações sobre os consumidores, os



concorrentes e o livre mercado, cujos interesses são também tutelados pela ordem constitucional; (v) o IPI é um tributo extrafiscal proibitivo, cujo objetivo é inibir ou refrear a fabricação e o consumo do produto por meio da intervenção estatal na ordem econômica, o que se dá na modalidade indireta por indução; (vi) as exigências do Decreto-lei 1.593/77 estão legitimadas pela finalidade extrafiscal (livre concorrência), cumprindo à norma tributária promover a liberdade de competição no mercado, conforme estabelece o art. 170, IV, combinado com o art. 146-A, ambos da Constituição Federal;⁹⁷ (vii) a empresa que pretende atuar nesse setor deve submeter-se às exigências normativas oponíveis a todos os que possuem igual pretensão, como requisito necessário à concessão e à preservação do registro especial, sem o qual a produção de cigarros é vedada e ilícita; (viii) o cancelamento do registro especial por descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória não fez cessar atividade lícita, mas sim uma atividade que se tornou proibida a partir do momento em que a empresa deixou de cumprir as exigências legais para a manutenção daquele registro; (ix) a limitação da liberdade de iniciativa como forma de garantir a livre concorrência e a proteção da saúde pública, tornam o cancelamento do registro de funcionamento da empresa um ato administrativo regular, no sentido de que se deu conforme as regras, para abortar uma situação de ilegalidade; (x) sendo o tributo um componente relevante na determinação dos custos e preços no setor de tabaco, o descumprimento das obrigações fiscais torna-se acentuadamente grave, pois afeta, a um só tempo, a concorrência, o consumidor,

⁹⁷ Constituição Federal: Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

IV - livre concorrência;

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (BRASIL, 1988).



o erário e a própria sociedade, afrontando o princípio da isonomia e a generalidade da tributação; (xi) o não recolhimento sistemático dos tributos por parte da empresa passou a constituir uma estratégia empresarial com o intuito de se beneficiar de vantagens competitivas indevidas; e (xii) em razão de sua singularidade (justificativa extrafiscal da sanção), o caso exigia tratamento diferenciado, não significando uma mudança quanto à orientação jurisprudencial que proíbe a imposição de sanções políticas tendentes a compelir contribuinte inadimplente a pagar tributos.

6. Conclusão

A análise efetuada através do presente estudo leva à conclusão de que as sanções políticas em matéria tributária – entendidas como medidas indiretas adotadas pelo Poder Público como escopo de constranger os devedores ao pagamento dos tributos – embora amplamente repudiadas pela doutrina brasileira, são muito adotadas pela Administração Pública.

Na evolução da jurisprudência brasileira, inicialmente o STF considerou válidas essas medidas aplicadas pela Administração, mesmo quando as caracterizava como sanções políticas. Somente a partir da década de 1960, essas medidas, quando caracterizadas como sanções políticas, passaram a ser repudiadas e rejeitadas no âmbito do STF e das demais instâncias do Poder Judiciário, pois, no entendimento dessas Cortes, violavam a ordem constitucional brasileira.

Todavia, houve sempre a legitimação de muitas medidas que, mesmo restringido direitos do contribuinte, conformavam-se com a ordem constitucional. Nesses casos, para o Poder Judiciário, tais medidas não configuram sanção política. Assim, medidas que restringem o livre exercício de atividades profissionais ou a prática de atividades econômicas lícitas, ou ainda as que não respeitam os



postulados da razoabilidade e da proporcionalidade, são qualificadas pela jurisprudência como sanções políticas e tidas como incompatíveis com a ordem jurídica. Por outro lado, medidas que não se caracterizam como sanções políticas, são consideradas válidas.

No julgamento da Ação Cautelar 1657-6-RJ, diante da colisão entre os princípios do livre exercício de atividade econômica e da livre concorrência, valores constitucionais igualmente tutelados pelo Estado, o STF promoveu uma ponderação de interesses para validar o cancelamento do registro especial para produção e comercialização de cigarros por determinada empresa, entendendo que, dada a singularidade dos fatos, as medidas restritivas não se caracterizavam como sanções políticas.

Os principais fundamentos para a validação de medidas tão drásticas são: (i) o comportamento anticoncorrencial da empresa, já que o IPI tem forte impacto na formação do preço do cigarro (cerca de 70% do valor); (ii) o caráter extrafiscal da tributação do cigarro, com vista a desestimular seu consumo; (iii) o produto em questão possui alto grau de nocividade à saúde, acarretando forte impacto financeiro para tratamento dos usuários.

Frise-se que embora o posicionamento do STF nesse caso não represente uma mudança quanto à reprovação das sanções políticas, não deixa de revelar certa inflexão nos critérios hermenêuticos e um juízo de ponderação na interpretação das medidas restritivas, considerando o contexto de outras circunstâncias relacionadas na questão, como a eventual violação do princípio da livre concorrência, um dos argumentos-chave para o deslindo da ação cautelar analisada.

Considerando a regulação da matéria, o tratamento doutrinário e as manifestações judiciais sobre o tema, verifica-se a aceitação de várias sanções administrativas tributárias. Nesse sentido, as seguintes medidas encontram-se



plenamente legitimadas pela ordem jurídica: (i) exigência de certidão de regularidade fiscal; (ii) inclusão de contribuinte inadimplentes em listas e cadastros de devedores; (iii) protesto de certidão de dívida ativa; (iv) apreensão de mercadorias desacompanhadas de documentação idônea que comprove a legitimidade da posse; e (v) restrições ao exercício de atividade econômica para combater estruturas empresariais que tenham na inadimplência tributária sistemática e consciente uma forma de obter vantagem concorrencial ilícita.

Mesmo assim, ressalvado o critério da proporcionalidade, sempre presente nas discussões que envolvem o tema, não foram ainda identificados com clareza critérios objetivos que possam oferecer uma definição de sanção política, de modo a distingui-las das medidas legítimas, ponto que demandará o aprofundamento da presente pesquisa, inclusive com a necessária incursão no direito comparado.

Mesmo assim, há uma nítida precepção de que nem todas as medidas de constrangimento dos contribuintes com vista a conferir maior eficácia à arrecadação devem ser repudiadas. É necessário sopesar as restrições impostas, confrontando-as com outros valores protegidos pela Constituição Federal para só então verificar se as mesmas atendem ou não crivo da proporcionalidade e da razoabilidade, bem como se estão em harmonia com outros princípios jurídicos e com os postulados constitucionais.

7. Referências

- AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- AVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 4. ed. São Paulo, Saraiva, 2010.
- _____. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.



BARRETO, Tobias. Fundamentos do direito de punir. *in* Revista dos Tribunais, v. 727, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. As transações administrativo-tributárias e o risco do “legalismo estéril” dos órgãos de controle. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado (Coord.). Separação de poderes e efetividade do sistema tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BRAGA, Paulo Cesar. Sanções fiscais: compêndio sobre infrações e penalidades tributárias. Ribeirão Preto: Editora Arroba Ltda, 2013.

BRASIL. Código Tributário Nacional, de 25.10.1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 28 Mar 2017.

_____. Constituição Federal de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 28 Mar 2017.

_____. Decreto 678. Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/anexo/and678-92.pdf>. Acesso em: 28 Mar 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. REsp. 109.601/RJ. Rel. Min. ELIANA CALMON. Julg. 18/11/2008, DJe 15/12/2008.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. REsp. 1.126.515/PR. Rel. HERMAN BENJAMIM. Julg. 03/12/2013, DJe 16/12/2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Decisão Monocrática. RE 415.015-RS. Rel. Min. CELSO DE MELLO. Julg. 31.03.2005, DJU 15.04.2005.

_____. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. RE 33.523. Rel. Min. CANDIDO MOTA FILHO. Julg. 25.07.1957.

_____. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. RE 748.257/AgR/SE. Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI. Julg. 06/08/2013, DJe 20/08/2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Plano. ADI 5135-DF. Rel. Min. ROBERTO BARROSO. Julg. 09/11/2016, DJe 14/11/2016.



____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. AC 1657-6-RJ. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA. Rel. Acórdão: Min. CÉSAR PELUSO. Julg. 27/06/2007, DJ 25/09/2007.

____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 173. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA. Julg. 25.09.2008. DJe 20.03.2009.

____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 395-0. Rel^a. Min. CARMEN LUCIA. Julg. 17/05/2007, DJU 31/08/2007.

____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI-MC 1823/DF. Rel. Min. ILMAR GALVÃO. Julg. 30/04/1998, DJ 16/10/1998.

____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. MS 19.093/DF. Rel. Min. DJACI FALCÃO. Julg. 03.06.1971, DJe 03.09.1971.

____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE 349.703/RS. Rel. Min. CARLOS BRITTO. Relator p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES. Julg. 03.12.2008, DJe 05/06/2009.

____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE 36.791. Rel. Min. NELSON HUNGRIA. Julg. 05.05.1958.

____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE 550.769-RJ. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA. Julg: 22/05/2013, DJe 03/04/2014.

____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE 61.190-RJ**. Rel. Min. CARLOS THOMPSON FLORES. Julg. 09.05/1968.

____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE 61.367-SP**. Rel. Min. CARLOS THOMPSON FLORES. Julg. 09.05/1968.

____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE 63.043/SP. Rel. Min. AMARAL SANTOS. Relator p/ Acórdão: Min. CARLOS THOMPSON FLORES. Julg. 09.05.1968.

CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito constitucional. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24. ed. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

____. Direito tributário: linguagem e método. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.



CARVALHO, Salo de. **Penas e medidas de segurança no direito penal brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2013.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009.

ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. Curso de direito administrativo. Tradutor José Alberto Froes Cal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

FERREIRA, Daniel. **Sanções administrativas**. São Paulo: Malheiros, 2001.

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

KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. Tradução de João Batista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

HARET, Florence. Desvendando as sanções políticas em direito tributário: critérios objetivos de delimitação das sanções políticas sob a ótica da jurisprudência do Supremo mais recente. In: CARVALHO, Cristiano (organizador). Direito tributário atual. 1. ed., Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Certidão positiva com efeito de negativa e a crescente arbitrariedade do Fisco. In: Revista Dialética de Direito Tributário-RDDT. São Paulo: Dialética, n. 118, Jul 2005.

____. Sanções políticas no direito tributário. In: Revista Dialética de Direito Tributário-RDDT. São Paulo: Dialética, n. 30, Mar 1988.

____. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2015.

____. Comentários ao Código Tributário Nacional. v. 2. São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MASSINA, Gustavo. Sanções Tributárias: definição e limites. São paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O princípio da legalidade e algumas de suas consequências para o direito administrativo sancionador. Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais, número 1, Belo Horizonte, 2003.



MELLO, Patrícia Perrone Campos. Precedentes. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

OSÓRIO, Fábio Medina. Direito administrativo sancionador. São Paulo: revista dos Tribunais, 2000.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015.

SILVA, José Afonso da. Comentário contextual a Constituição. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

WEBER, Max. Ciência e política: duas vocações. Tradução de Leônidas Hegenberg e Octany Silveira da Mota. São Paulo: Editora Cultrix, 1999.

