

MARCELA MONTEIRO DÓRIA

SANÇÕES INCONSTITUCIONAIS EM DIREITO TRIBUTÁRIO

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

MACEIÓ - 2008

MARCELA MONTEIRO DÓRIA

SANÇÕES INCONSTITUCIONAIS EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Trabalho de conclusão de curso apresentado à banca examinadora do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, para obtenção do grau de especialista em Direito Tributário.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET
MACEIÓ - 2008

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| INTRODUÇÃO | 04 |
| 1. NORMAS JURÍDICAS | |
| 1.1 Conceito de Norma Jurídica e noções sobre a Regra-Matriz de incidência tributária | 05 |
| 1.2 Normas jurídicas e outras espécies normativas | 07 |
| 1.3 Normas primárias e normas secundárias | 08 |
| 2. SANÇÕES | |
| 2.1 Definição | 10 |
| 2.2 Espécies de sanções | 10 |
| 2.3 (In)existência de sanções de natureza tributária | 11 |
| 2.4 Sanções Administrativas e Sanções Políticas | 12 |
| 2.5 Espécies de sanções administrativas de cunho político mais comuns na legislação pátria | 13 |
| 3. IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DAS SANÇÕES ADMINISTRATIVAS DE CUNHO POLÍTICO NO DIREITO TRIBUTÁRIO | |
| 3.1 Da ofensa à Ordem Econômica Constitucional | 15 |
| 3.2 Da ofensa ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa | 18 |
| 3.3 Da cobrança da Dívida Ativa pelo Estado | 18 |
| 3.4 Desvio de Poder na Função Legislativa Tributária | 19 |
| 3.5 Posição jurisprudencial | 20 |
| CONCLUSÃO | 24 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 26 |

INTRODUÇÃO

Apesar da indubitável proteção constitucional ao direito ao livre exercício do trabalho e das atividades econômicas em geral, inúmeros são os casos de aplicações de sanções indevidas aos contribuintes que dificultam, e muitas vezes inviabilizam, a completa fruição dessas garantias constitucionais pelas empresas e pelos cidadãos em geral.

Mesmo com a constitucionalidade discutida, inclusive tendo a matéria sido apreciada por diversas súmulas da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, os fiscos dos diversos entes estatais continuam a aplicar ostensivamente medidas arbitrárias a título de sanções aos contribuintes, à revelia da Constituição, da Lei, e do entendimento dos tribunais.

Essas medidas afetam de tal forma a atividade das empresas, ou dos empresários individuais, que muitas vezes chegam a inviabilizar a atividade econômica, sendo um prejuízo não apenas para os individualmente afetados como também, de um modo geral, para toda a sociedade, dada a fundamental importância da empresa para o seu desenvolvimento.

Este trabalho se propõe a estudar a natureza dessas sanções, e a sua relação com as demais normas jurídicas, tributárias ou não, e com princípios e regras do sistema jurídico pátrio, inclusive exemplificando as sanções da espécie mais comuns encontradas na legislação pátria.

Dispõe-se, da mesma forma, a demonstrar a ofensa da aplicação de sanções dessa natureza a diversos princípios e normas constitucionais, tais como os constantes no capítulo constitucional relativo à Ordem Econômica Constitucional, além do devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

Pretende também demonstrar outras eventuais situações de irregularidades e ilegalidades na aplicação dessas sanções, de acordo com a legislação infraconstitucional, mencionando, ainda, o impacto e o prejuízo que essas medidas podem causar às empresas e aos empresários individuais.

Ao fim, far-se-á uma análise de como a jurisprudência pátria vem entendendo a aplicação dessas sanções, em especial com o estudo da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e de suas súmulas.

I

NORMAS JURÍDICAS

1.1 Conceito de Norma Jurídica e noções sobre a Regra-Matriz de incidência tributária 1.2 Normas jurídicas e outras espécies normativas 1.3 Normas primárias e normas secundárias

1.1 Conceito de Norma Jurídica e noções sobre a Regra-Matriz de incidência tributária:

O ordenamento jurídico é formado por normas, que obedecem à disposição hierárquica. Desde as normas inferiores até as normas constitucionais, que são as mais elevadas hierarquicamente, forma-se a chamada pirâmide jurídica, onde as normas inferiores buscam seu fundamento de validade nas normas superiores¹.

Norma jurídica, por sua vez, é o que se extrai da leitura de um texto de direito positivo, ou seja, a significação obtida através da análise de um dado enunciado. Por ser a percepção de algo que se produz em nossa mente, não é o mesmo para todos os intérpretes.

Segundo o conceito de Paulo de Barros Carvalho:

*“A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito. Basta isso para nos advertir que um único texto pode originar significações diferentes, consoante as diversas noções que o sujeito cognoscente tenha dos termos empregados pelo legislador. Ao enunciar os juízos, expedindo as respectivas proposições, ficarão registradas as discrepâncias de entendimento dos sujeitos, a propósito dos termos utilizados.”*²

São, portanto, juízos hipotéticos, em que se prevê uma conseqüência para a realização de um dado fato. No conceito de Eurico Marcos Diniz de Santi, norma jurídica é a preposição prescritiva com forma implicacional, que associa a um possível dado fático uma relação jurídica³.

¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, 1998, p. 27.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 2004.

³ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Norma, evento, fato, relação jurídica, fontes e validade no direito*, p. 8.

Ressalte-se que a norma é válida para todos, como expressão do dever-ser. É a expressão da idéia de que algo deve ocorrer, de que alguém deve se conduzir de certa maneira, ainda que esse indivíduo assim não o faça, já que a norma nada diz sobre o comportamento efetivo do indivíduo em questão. O enunciado do dever-ser é uma afirmação sobre o conteúdo e a existência de uma norma, e não sobre eventos concretos da natureza. Nesse sentido, a lição de Hans Kelsen:

“Em resumo, dizer que a norma é ‘válida’ para certos indivíduos não é dizer que certo indivíduo ou certos indivíduos ‘querem’ que outros se conduzam de certa maneira; porque a norma é válida também quando a vontade não existe. Dizer que uma norma é válida para certos indivíduos não é dizer que os indivíduos efetivamente se conduzem de certo modo; porque a norma é válida para esses indivíduos mesmo que eles não se conduzam desse modo. A distinção entre o ‘deve ser’ e o ‘é’ é fundamental para a descrição do Direito.”⁴

Não existe diferença conceitual entre as normas tributárias e as demais normas de outros ramos do direito, pois são todas normas jurídicas, podendo-se apenas diferenciar as normas tributárias das restantes por emanarem do exercício da competência legislativa tributária.

No âmbito do direito tributário a doutrina aponta a existência de normas tributárias em sentido estrito, sendo essas as que marcam o núcleo do tributo, e normas tributária em sentido amplo, conceito que abrangeria todas as demais. Desta forma, norma tributária em sentido estrito é a que define a incidência fiscal, ou seja, regra-matriz de incidência tributária, composta por antecedente e conseqüente. Sobre o ponto esclarece Paulo de Barros Carvalho:

“A forma associativa é a cópula deôntica, o dever-ser, que caracteriza a imputação jurídico-normativa. Assim, para obter-se o vulto abstrato da regra-matriz é mister isolar as proposições em si, como formas de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas (tecidas por fatos e comportamentos do mundo); ao mesmo tempo em que se desconsidera os atos psicológicos de querer e de pensar a norma.”⁵

⁴ KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. 2000, p. 52.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 2004.

A norma jurídica tributária em sentido estrito, portanto, ou regra matriz de incidência tributária, é a norma de conduta que prescreve uma obrigação de pagar um tributo, estabelece um vínculo jurídico entre o antecedente (descreve um fato de possível ocorrência) e o conseqüente (prescreve uma relação jurídico-formal de pagamento de tributo)⁶.

As demais normas, denominadas de normas em sentido amplo, seriam aquelas operativas ou funcionais, tais como as normas de lançamento, de recolhimento, de deveres instrumentais, prazos, entre outras.

1.2 Normas jurídicas e outras espécies normativas:

Além das normas jurídicas, outras normas, tais como as regras morais e sociais, podem ser consideradas proposições prescritivas, influenciando o comportamento humano. No entanto, apesar das semelhanças, existem também diferenças fundamentais entre essas espécies normativas.

A moral e o direito estão estreitamente ligados, ambos regulando a conduta humana. Ambas as espécies normativas, morais e jurídicas, têm caráter prescritivo, ou seja, determinam condutas, definindo o dever-ser do comportamento humano em uma situação específica.

Sendo uma técnica social específica de uma ordem coercitiva, o Direito pode ser colocado em claro contraste com outras ordens sociais, que, apesar de terem os mesmos propósitos, utilizam métodos diversos⁷.

Dessa forma, existem importantes distinções entre as espécies normativas. Um relevante traço diferenciador entre as normas jurídicas e as demais é a forma como aquelas reagem às condutas contrárias à sua prescrição, ou seja, a natureza da sanção aplicável ao seu descumprimento e a forma de sua aplicação.

Nesse contexto, pode-se auferir que a violação a qualquer proposição prescritiva dá ensejo à aplicação de uma sanção, que pode ser definida como uma medida tendente a assegurar a sua execução. Assim, é a natureza da sanção aplicável, bem como a

⁶ DE QUEIROZ, Luís César Souza. *Regra matriz de incidência tributária*, p. 239.

⁷ KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. 2000, p. 28.

forma de sua aplicação, que diferenciam as normas jurídicas das demais proposições prescritivas⁸.

Dessa forma, a inobservância da prescrição contida numa norma jurídica, ao contrário das normas meramente morais, sociais, ou religiosas, corresponde à hipótese de incidência de outra norma jurídica, de caráter sancionatório, institucional e coercitivo. Em síntese, uma norma é uma norma **jurídica** porque se sujeita à sanção, tem como conteúdo um ato coercitivo, sem o qual se torna um simples preceito moral.

No caso da moral, a sanção é em geral, interna, com a reprovação do próprio agente do ato por ele praticado, além da reprovação do grupo social, em um momento posterior. Já no caso do direito a sanção é externa, objetiva, tendo a mesma conotação e intensidade para todos os indivíduos por ela atingida.

Por fim, existe ainda a importante distinção entre as formas com que as sanções são providas pela ordem social, conforme esclarece Hans Kelsen:

“A sanção legal é, desse modo, interpretada como um ato da comunidade jurídica; ao passo que a sanção transcendental – a doença ou a morte do pecador ou a punição em outro mundo – nunca é interpretada como uma reação do grupo social, mas sempre como um ato de uma autoridade sobre-humana e, conseqüentemente, supra-social.”⁹

Portanto, o que diferencia as normas jurídicas das demais é a sua cogência, a sua obrigatoriedade, já que o cumprimento da norma jurídica é imposto pelo estado, produzindo as demais normas apenas sanções impostas pela própria sociedade.

1.3 Normas primárias e normas secundárias:

A doutrina aponta ainda importante divisão entre as normas jurídicas, qual seja, a divisão entre normas primárias e normas secundárias.

Norma primária é aquela que estatui direitos e correspondentes deveres, enquanto norma secundária é a que estabelece sanção mediante o exercício da coação do Estado. Enquanto a primeira, ou seja, a norma primária, tem como pressuposto um possível

⁸ DA SILVA, Sergio André R. *G Sanções Tributárias?* 2003, p. 57.

⁹ KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. 2000, p. 29.

estado de coisas, a segunda, a norma secundária, pressupõe a não observância da conduta descrita no conseqüente da primeira¹⁰.

De acordo com esse contexto, a norma secundária é suposto normativo da sanção, que é definida pela doutrina como “*a pretensão de exigir coativamente perante órgão estatal a efetivação do dever estatuído no(s) prescritor(es) da(s) norma(s) primária(s)*”¹¹.

Por fim, aponta-se na doutrina a existência de duas categorias de normas secundárias. Uma dessas categorias é caracterizada pela sanção como direito processual de ação do sujeito ativo ao órgão jurisdicional. Já a outra categoria é caracterizada pela existência da sanção como resultado do processo judicial, a sentença condenatória, pressuposto da coação¹².

¹⁰ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Norma, evento, fato, relação jurídica, fontes e validade no direito*, p. 12.

¹¹ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Norma, evento, fato, relação jurídica, fontes e validade no direito*, p. 12.

¹² DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Norma, evento, fato, relação jurídica, fontes e validade no direito*, p. 12.

II SANÇÕES

2.1 Definição 2.2 Espécies de sanções 2.3 (In)existência de sanções de natureza tributária 2.4 Sanções Administrativas e Sanções Políticas: 2.5 Espécies de sanções administrativas de cunho político mais comuns na legislação pátria

2.1 Definição:

Sanção é a pretensão de exigir coativamente a efetivação do dever estatuído no prescritor da norma jurídica. Em outras palavras, sanção é uma medida para assegurar a execução de uma norma. São estabelecidas pela ordem jurídica com a finalidade de ocasionar certa conduta humana que o legislador entende como desejável, tendo caráter de ato coercitivo¹³.

A sanção, portanto, é a consequência jurídica; estabelece a vantagem a ser conferida a um dos sujeitos da relação e a desvantagem correlata que deve ser suportada pelo outro sujeito.

Conforme já esclarecido acima, não é toda norma que implica ao mesmo tempo em uma conduta e uma sanção, já que algumas normas têm como função orientar certos atos, sem sentido estritamente normativo.

2.2 Espécies de sanções:

As normas tributárias em geral, assim como as demais normas dos demais ramos do direito, são assim qualificadas por uma questão didática. Poder-se-ia, apenas em tese, afirmar que, na hipótese de eventual violação de uma norma tributária, estaríamos colocados diante de uma infração tributária, a qual corresponderia, teoricamente, ao inadimplemento de um dever jurídico tributário. Conforme já afirmado, trata-se de divisão meramente didática.

Isso porque, ao examinar as sanções previstas para a violação de uma norma tributária, constatamos que elas podem ser de natureza civil, administrativa ou penal, não

¹³ KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. 2000, p. 71.

tendo a sanção, necessariamente, a mesma natureza jurídica da infração cometida. Assim, a rigor, a infração de uma norma tributária não corresponderia, necessariamente, a uma sanção tributária.

Quando prevê uma determinada sanção como resposta ao cometimento de uma infração, o ordenamento jurídico tem como meta alcançar um certo objetivo. Esse objetivo, por sua vez, pode corresponder à compensação do Estado, à imposição de uma restrição de natureza administrativa ou à penalização do infrator.

Na primeira espécie delas, ou seja, quando a finalidade que se visa alcançar com a previsão da regra sancionatória apenas estabelece uma compensação, ou uma indenização dos prejuízos suportados, tem-se uma sanção civil. Já quando a sanção impuser ao contribuinte restrições a relações jurídicas com a Administração Pública, ou lhe restringir o exercício de direitos em benefício da coletividade, haverá uma sanção administrativa. E, finalmente, se a finalidade da sanção for apenas penalizar o sujeito pelo inadimplemento de um dever jurídico a ele imposto por outra norma, ter-se-á uma sanção penal, independentemente do objetivo visado com a penalização do sujeito¹⁴.

Em síntese, pode-se concluir que a natureza da sanção proposta para o infrator de uma dada norma independe do ramo jurídico ao qual pertence a norma violada, sendo um reflexo, ao contrário, da finalidade visada pela sua previsão, ou seja, se tem finalidade compensatória (civil), finalidade restritiva de direitos perante o Poder Público (administrativa) ou a finalidade de penalizar o sujeito (penal).

2.3 (In)existência de sanções de natureza tributária:

O direito tributário pode ser definido como o ramo didaticamente autônomo do direito integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos¹⁵.

Tributo, por sua vez, segundo importante definição do art. 3º do Código Tributário Nacional, é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada através de atividade administrativa plenamente vinculada.

¹⁴ DA SILVA, Sergio André R. *G Sanções Tributárias?* 2003, p. 60.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 2004.

É de se observar que o conceito do legislador de tributo exclui expressamente as sanções por ato ilícito. Assim, são tributárias, no sentido mais restrito do termo, apenas as normas que instituem tributos e aquelas que prescrevem deveres instrumentais, que também possuem em sua hipótese a descrição de um fato lícito, cuja ocorrência gera relação jurídica tributária em sentido amplo, tendo por objeto o dever do sujeito passivo fazer, deixar de fazer ou tolerar algo em benefício da fiscalização. São, portanto, tanto o dever jurídico principal quanto o dever instrumental, conseqüências da ocorrência, no mundo dos fatos, de um fato lícito, e não de um ilícito¹⁶.

No caso das sanções, a situação é diversa, já que conforme destacado, as sanções surgem do descumprimento de um dever legal, de uma norma jurídica, ou seja, de um ilícito, se contrapondo, portanto, ao conceito de tributo, não podendo se afirmar, dessa forma, que sanções possam ter natureza jurídica de norma tributária propriamente dita em sentido estrito.

Em conseqüência, não é possível afirmar que existam *sanções tributárias* no sentido estrito de tributo, já que os deveres jurídicos tributários não podem compor o conseqüente de normas sancionatórias, estando apenas presentes em regras prescritivas de condutas. Aplicáveis são às infrações tributárias apenas as já citadas espécies de sanções cíveis, administrativas e penais¹⁷.

Apesar disso, pelo fato das sanções em estudo serem aplicadas à infração de normas tributárias, a matéria é de interesse do Direito Tributário, correspondendo à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, contida, portanto, na definição da matéria.

São, portanto, conseqüência da tributação, e, por tal razão, um importante aspecto do estudo do Direito Tributário.

2.4 Sanções Administrativas e Sanções Políticas:

Numa abordagem mais geral, em relação à existência de “atos políticos” como uma entidade autônoma, leciona Hely Lopes Meirelles:

¹⁶ DA SILVA, Sergio André R. G. *Sanções Tributárias?* 2003, p. 60.

¹⁷ DA SILVA, Sergio André R. G. *Sanções Tributárias?* 2003, p. 62.

“Coerentemente com esse entender, negamos a existência de ato político como entidade autônoma. O que existe, a nosso ver, é sempre ato administrativo, ato legislativo ou ato judiciário informado de fundamento político. O impropriamente chamado ato político não passa de um ato de governo, praticado discricionariamente por qualquer dos agentes que compõem os Poderes do Estado.”¹⁸

Nega o autor, portanto, a existência de um ato político autônomo, aduzindo que este será sempre espécie de ato administrativo, ou legislativo, ou judiciário, informado de fundamento político, ou seja, um ato de governo, praticado com discricionariedade pelos agentes do Estado.

O mesmo raciocínio pode ser aplicado às sanções, não sendo possível falar em sanções políticas como espécie autônoma, e sim em sanções administrativas, aplicadas, no entanto, com fundamento político.

Ora, sanções administrativas são aquelas que correspondem à imposição de gravames administrativos ao exercício de direitos por parte do sujeito ativo da infração, restringindo as suas relações jurídicas com a Administração Pública ou o exercício de seus direitos, em benefício da coletividade¹⁹.

Conseqüentemente, as sanções administrativas podem ter fundamento político, não se tratando, portanto, de uma espécie autônoma de sanções. Parte da doutrina define sanções políticas como restrições ou proibições impostas ao contribuinte como forma indireta de obrigá-lo a pagar o tributo, como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias ou o regime especial de fiscalização, por exemplo²⁰.

No entanto, tratam-se, a rigor de sanções administrativas aplicadas com teor político, como forma oblíqua de coação à prestação tributária.

2.5 Espécies de sanções administrativas de cunho político mais comuns na legislação pátria:

São comuns na legislação tributária pátria dos diversos entes federativos a presença de sanções administrativas de cunho político, como forma oblíqua de garantir o recebimento do crédito tributário. O mais grave é que muitas vezes a sanção é aplicada ao

¹⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro* 2002.

¹⁹ DA SILVA, Sergio André R. G. *Sanções Tributárias?* 2003, p. 62.

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções Políticas no Direito Tributário*. In *Revista Dialética de Direito Tributário*. 1998, p. 46.

contribuinte simplesmente pelo não pagamento do tributo, o que sequer se configura por si só como um ato ilícito.

Exemplos comuns de sanções políticas apontadas pela doutrina são: a apreensão de mercadorias sem que a presença física destas seja necessária para a comprovação de que o fisco aponta como ilícito; a recusa injustificada de autorização para imprimir notas fiscais; inscrição em cadastros de inadimplentes e, conseqüentemente, todas as restrições daí decorrentes; a recusa de emissão de certidão negativa de débito, ou positiva com efeitos de negativa, quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte; a suspensão ou o cancelamento da inscrição do contribuinte no respectivo cadastro, dentre outros²¹.

Apesar de ter sua constitucionalidade discutida, inclusive nos tribunais superiores, conforme adiante demonstrado, tais medidas continuam a ser aplicadas ostensivamente pelo fisco de um modo geral, e afetam de tal forma a atividade das empresas ou dos empresários individuais que muitas vezes chegam a ter inviabilizada a sua atividade econômica.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções Políticas no Direito Tributário*. In Revista Dialética de Direito Tributário. 1998, p. 46.

III

IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DAS SANÇÕES ADMINISTRATIVAS DE CUNHO POLÍTICO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

3.1 Da ofensa à Ordem Econômica Constitucional 3.2
Da ofensa ao devido processo legal, ao contraditório e
à ampla defesa 3.3 Da cobrança da Dívida Ativa pelo
Estado 3.4 Desvio de Poder na Função Legislativa
Tributária 3.5 Posição jurisprudencial

3.1 Da ofensa à Ordem Econômica Constitucional:

A Constituição Federal de 1988 traz em seus artigos diversos dispositivos sobre a ordem econômica, demonstrando a linha teórica seguida pelo constituinte a respeito do tema.

O art. 5º, inciso XIII, integrante do capítulo constitucional relativo aos direitos e deveres individuais e coletivos, versa o que se segue:

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:

(...)

XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;

Por sua vez, o art. 170, que inaugura a Ordem Econômica e Financeira constitucional, estabelece:

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;

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.

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.**

(destacou-se e grifou-se)

Observa-se, portanto, que a Constituição Federal preza pelo livre exercício de qualquer atividade econômica, trabalho, ofício ou profissão como regra geral, excetuados apenas os casos eventualmente previstos em lei, sendo a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa os dois postulados básicos da ordem econômica constitucional vigente.

Segundo a lição de José dos Santos Carvalho Filho:

“Ao estabelecer esses dois postulados como fundamentos da ordem econômica, a Constituição pretendeu indicar que todas as atividades econômicas, independentemente de quem possa exercê-las, devem com eles compatibilizar-se. Extrai-se dessa premissa, por conseguinte, que, se a atividade econômica estiver de alguma forma vulnerando os referidos fundamentos, será considerada inválida e inconstitucional. Fundamentos, na verdade, são os pilares de sustentação do regime econômico, e, como tal, impõe comportamentos que não os contrariem.”²²

Ressalte-se que a proteção jurídica da atividade econômica está amplamente disposta na nossa Carta Magna não apenas no título destinado à ordem econômica e no art. 5º, como também por todo texto constitucional. Com a positivação desses valores, a Constituição criou uma ordem jurídico-econômica constitucional, trazendo a função social da empresa e do exercício de qualquer trabalho, ofício e profissão como instrumentos à consecução dos seus fundamentos e objetivos.

As únicas razões que justificam o impedimento do exercício de atividade econômica são as estritamente ligadas à própria qualificação profissional, conforme previsto no próprio texto constitucional.

²² CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 2007, p. 800.

Diante do exposto, tem-se que a aplicação de sanções administrativas de cunho político que restringem a atividade econômica do contribuinte, são veementemente inconstitucionais, por ofensa aos arts. 5º, XIII e 170, parágrafo único da Constituição Federal.

Qualquer intervenção estatal na atividade empresarial deve obedecer os princípios estabelecidos na Ordem Econômica, em especial a livre iniciativa, a livre concorrência e o livre exercício de qualquer atividade econômica, razão pela qual a tentativa do fisco de cobrança de seus eventuais créditos tributários através de restrições administrativas que impeçam ou prejudiquem o regular funcionamento da empresa ofende a Carta Magna pátria.

Por exemplo, é comum que a legislação tributária dos diversos entes federativos condicione a emissão de notas fiscais pelas Fazendas Públicas à regularidade fiscal da empresa requerente. Ora, estabelecer tal condição é o mesmo que inviabilizar por completo a atividade empresarial. Sem notas fiscais a empresa se vê completamente impedida de realizar qualquer operação comercial, o que acarretará sérios e muitas vezes irreversíveis prejuízos para o seu funcionamento.

Outra prática comum das Fazendas é a apreensão e não liberação de mercadorias como meio coercitivo de pagamento de tributos. A matéria se encontra inclusive sumulada pelo Supremo Tribunal Federal e, no entanto, alguns fiscos estaduais insistem em manter tal prática, forçando as empresas a recorrerem ao judiciário em cada caso para ver cumprido o seu direito, o que torna mais onerosa e menos célere a atividade empresarial.

Talvez ainda mais gravoso para o contribuinte seja a recusa de emissão de certidão negativa de débito, ou positiva com efeitos de negativa, quando não existe lançamento consumado. A certidão negativa atualmente é exigida para tantas atividades na vida empresarial que a sua ausência impossibilita por completo o funcionamento regular da empresa.

Conforme observado pelas situações acima descritas, que são apenas exemplificativas, na prática, essa espécie de sanção, cumulada com a elevada carga tributária a qual as empresas se sujeitam, acabam por dificultar, e não raras vezes até mesmo impossibilitar, a atividade empresarial, o que causa prejuízos não só para o contribuinte individualmente, como também para a sociedade como um todo, dada a fundamental importância da empresa para o seu desenvolvimento.

3.2 Da ofensa ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa:

A Constituição Federal garante também, em seu art. 5º, LIV e LV, que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal, e que os litigantes, em processo judicial ou administrativo, terão assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Dessa forma, tanto na esfera administrativa quanto judicial os princípios do devido processo legal, e do contraditório e da ampla defesa devem ser obedecidos, como corolários de um Estado Democrático de Direito.

Pelas razões expostas, tem-se que a restrições de direitos ao contribuinte sem obediência ao devido processo legal é inconstitucional, não podendo o fisco aplicar sanções de natureza política antes mesmo da abertura de qualquer procedimento administrativo.

Cabe ressaltar que, nos termos do Código Tributário Nacional, o processo tributário suspende a exigibilidade do crédito tributário (Art. 151, III), não podendo o cidadão ser cobrado e muito menos penalizado enquanto pendente o contencioso administrativo.

Nesse procedimento administrativo, deve ser assegurado ao contribuinte, nos termos constitucionais, o contraditório e a ampla defesa, como direito subjetivo de todos os litigantes.

Ora, o Estado tem os seus próprios meios de cobrança do tributo, em especial a execução fiscal, conforme será demonstrado adiante, não podendo se utilizar de meios oblíquos para coagir o contribuinte a realizar um pagamento antes mesmo de lhe ser assegurados o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, sob pena de flagrante inconstitucionalidade.

3.3 Da cobrança da Dívida Ativa pelo Estado:

O Estado possui seus próprios meios específicos, previstos em lei, para a cobrança de seus tributos, sendo a execução fiscal, prevista na Lei 6.830/80 o meio hábil para sua efetivação. A existência de dívida regularmente inscrita é pressuposto para a execução fiscal, pois do contrário não haverá título executivo.

A própria legislação tributária, em especial o Código Tributário Nacional em seus artigos 183 a 193, prevê diversas garantias e privilégios na cobrança da dívida ativa tributária dos entes federativos, em decorrência da supremacia do interesse público e da posição de superioridade do fisco em relação ao contribuinte na relação jurídica tributária.

Ressalte-se que o procedimento previsto em lei para a execução dos créditos tributários é obrigatório para a administração, não podendo o fisco se utilizar de outros meios coercitivos para a cobrança dos seus eventuais créditos diferentes dos especificamente previstos para esse fim, principalmente quando esses meios ofendem importantes princípios e normas constitucionais.

Em síntese, a execução fiscal é a única maneira coercitiva legal para a cobrança de tributos, não podendo a administração se utilizar de outros meios, como a aplicação de sanções administrativas de natureza política aos contribuintes como forma de imposição do pagamento de obrigações tributárias.

Desta forma, conclui-se que a aplicação desses meios ilegais ofende, também, a obrigatoriedade da cobrança da dívida ativa pelo Estado através da execução fiscal.

3.4 Desvio de Poder na Função Legislativa Tributária:

A aplicação de sanções não previstas em lei é rechaçada pelo ordenamento jurídico, já que a atividade administrativa e tributária do Estado estão plenamente vinculadas ao princípio da legalidade. No entanto, a simples previsão legal não garante a legitimidade da atuação estatal.

Conforme observado, na maioria das vezes as sanções aqui tratadas, em que pese serem inconstitucionais, são previstas pela própria legislação tributária dos entes federativos, fato esse que poderia conferir uma aparente, porém frágil, legalidade à atuação estatal.

O fato é que, além da clara e já demonstrada inconstitucionalidade dessa espécie de sanção, ocorre um verdadeiro desvio de finalidade na função legislativa tributária na previsão normativa abstrata de tais sanções.

Sabe-se que a legalidade é princípio informador da atuação estatal, e que é a lei que vai delinear as estruturas constitucionais, inclusive em relação à tributação.

Entretanto, na atuação legislativa, deve ser levado em conta o legítimo interesse público. Caso contrário, estar-se-á diante de um verdadeiro desvio de poder, que ocorre não apenas nos atos administrativos, mas também em relação a atos legislativos, de modo a viciá-los de inconstitucionalidade²³.

Na lição de Roque Carrazza:

“Noutras palavras, o desvio de poder, no que concerne ao Legislativo, é um vício, de natureza objetiva, caracterizado pelo desencontro entre o conteúdo da lei e aquele que seria o adequado à consecução da finalidade traçada pela Constituição. Melhor dizendo, conquanto o legislador tenha ampla margem de liberdade para atuar, deve fazer uso de sua competência, tendo em mira os fins assinalados pela Constituição. A discricionariedade legislativa – como, de resto, qualquer tipo de discricionariedade – possui fronteiras e limites. Ultrapassados, ingressa-se na seara da arbitrariedade, que tipifica uma violação de direito, no sentido próprio da expressão.”²⁴

Desta forma, ainda que as sanções tenham base legal, a produção legislativa de suas normas decorreu de desvio de poder na função legislativa. Não pode o legislador prever normas abstratas que afrontem o ordenamento jurídico pátrio, em especial princípios e normas constitucionais, sob pena de desvio de poder na função legislativa e conseqüente ilegalidade.

3.5 Posição Jurisprudencial:

A matéria aqui tratada, em suas diversas nuances, tem sido objeto de acirradas disputas jurisprudenciais. Os tribunais pátrios, no entanto, tendem a reconhecer os direitos dos contribuintes, impossibilitando a aplicação de sanções administrativas de cunho político como forma oblíqua de cobrança de tributos.

Algumas questões já se encontram inclusive sumuladas pela jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal, conforme adiante demonstrado:

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

²³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, 1998, p. 228.

²⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, 1998, p. 229.

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

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

Pelo conteúdo das súmulas, é de fácil conclusão que o Supremo Tribunal Federal tem se posicionado do sentido de coibir a aplicação de sanções administrativas de teor político como forma de cobrança de tributos, com o estabelecimento de restrições inconstitucionais à atividade econômica sem a observância de princípios como a legalidade, o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa.

Em recentes decisões o Pretório Excelso também se posicionou no mesmo sentido:

RE 413782 / SC - SANTA CATARINA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO

Julgamento: 17/03/2005 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Ementa

DÉBITO FISCAL - IMPRESSÃO DE NOTAS FISCAIS - PROIBIÇÃO - INSUBSISTÊNCIA. Surge conflitante com a Carta da República legislação estadual que proíbe a impressão de notas fiscais em bloco, subordinando o contribuinte, quando este se encontra em débito para com o fisco, ao requerimento de expedição, negócio a negócio, de nota fiscal avulsa.

RE 100918 / MG - MINAS GERAIS

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MOREIRA ALVES

Julgamento: 18/05/1984 Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA

Ementa

ICM. COMINAÇÕES NÃO CRIADAS POR LEI E QUE CONFIGURAM SANÇÕES POLITICAS. ARTIGO 52 DA LEI 6.763/75, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI 7.164/77, AMBAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.²⁵

²⁵ No mesmo sentido também as seguintes decisões do Supremo Tribunal Federal: RE 61367/SP, RE 63043/SP, RE 100918/MG e RE 61190/RJ.

A transcrição do voto do Ministro Marco Aurélio no RE 413782 / SC esclarece de forma indubitável a posição do Supremo Tribunal Federal em casos semelhantes:

"Em síntese, a legislação local submete o contribuinte à exceção de emitir notas fiscais individualizadas, quando em débito para com o fisco. Entendo conflitante com a Carta da República o procedimento adotado. A Fazenda há de procurar o Judiciário visando à cobrança, via executivo fiscal, do que devido, mostrando-se impertinente recorrer a métodos que acabam inviabilizando a própria atividade econômica, como é o relativo à proibição de as empresas em débito, no tocante a obrigações, principal e acessórias, vir a emitir documentos considerados como incluídos no gênero fiscal. Imagine-se o que implica, a cada negócio jurídico, ter-se que requerer à repartição fazendária competente a emissão de nota fiscal avulsa. A regência local da matéria abrange previsão incompatível com a ordem natural das coisas, com o princípio constante do parágrafo único do artigo 170 da Carta da República, segundo o qual é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica."

Entende o Pretório Excelso, portanto, que a aplicação de sanções da natureza aqui discutidas ofende a Carta Magna, devendo a Fazenda procurar o Judiciário para cobrança dos seus créditos, evitando recorrer a métodos que acabam por inviabilizar a própria atividade econômica da empresa afetada.

Apesar da clara proteção constitucional, e do posicionamento consolidado do principal Tribunal do país, essas sanções continuam a ser previstas no ordenamento jurídico dos diversos entes federativos. Continuam, ainda, a ser efetivamente aplicadas, à revelia das previsões constitucionais e das inúmeras decisões judiciais no mesmo sentido, numa atitude arbitrária e repreensível dos fiscos.

Ressalte-se que é freqüente a interposição de mandados de segurança pelos prejudicados para combater tais arbitrariedades. No entanto, apesar da jurisprudência se posicionar no sentido de coibir a aplicação da espécie de sanções aqui tratada, do deferimento do *writ* nenhuma consequência decorre capaz de inibir essas praticas arbitrárias.

Por essa razão, a doutrina aponta como solução para inibir as sanções com fundamentação política a propositura de ação judicial de indenização por perdas e danos contra a entidade pública, com fundamento na Constituição Federal, art. 37, §6º, bem como contra a autoridade responsável, caso haja responsabilidade desta, com fundamento no

Código Civil pátrio, art. 186, comprovando o contribuinte que a sanção aplicada lhe causou danos morais, materiais, além de lucro cessante²⁶.

Desta maneira, estar-se-á coibindo novas práticas abusivas, e efetivando os princípios e normas constitucionais correlatos à matéria.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, 2007, p. 512.

CONCLUSÃO

É comum a previsão na legislação tributária pátria dos diversos entes federativos de sanções administrativas de fundamentação política como uma forma obliqua de garantir o recebimento do crédito tributário. São sanções que correspondem à imposição de gravames administrativos ao exercício de direitos por parte do sujeito ativo da infração, restringindo as suas relações jurídicas com a Administração Pública ou o exercício de seus direitos em benefício da coletividade aplicadas com fundamento político.

No entanto, restou-se demonstrado nesse trabalho que a previsão de tais sanções ofende a Constituição Federal e o sistema jurídico tributário pátrio por diversas razões.

Em primeiro lugar, ofende a Ordem Econômica Constitucional, que protege amplamente a atividade econômica, positivando como princípio constitucional o livre exercício de qualquer atividade, trabalho, ofício ou profissão, sendo a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa os dois postulados básicos da ordem econômica constitucional vigente. A espécie de sanção aqui estudada, na prática, cumulada com a elevada carga tributária a qual as empresas se sujeitam, acabam por dificultar, e não raras vezes até mesmo impossibilitar, a atividade empresarial, causando prejuízos não só para o contribuinte individualmente, como também para a sociedade como um todo, dada a fundamental importância da empresa para o seu desenvolvimento.

Além disso, essas sanções são muitas vezes aplicadas sem assegurar ao contribuinte o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, garantias constitucionais de todo e qualquer cidadão.

Outra irregularidade da aplicação de tais sanções para cobrança indireta de tributos reside no fato de ser a execução fiscal a única maneira coercitiva legal para a cobrança de tributos, não podendo a administração se utilizar de meios oblíquos, como a aplicação de sanções administrativas de natureza política aos contribuintes como forma de imposição do pagamento de obrigações tributárias. Por essa razão, a aplicação desses meios ofende a obrigatoriedade da cobrança da dívida ativa pelo Estado através da execução fiscal.

Cabe destacar que, ainda que as aqui discutidas sanções tenham base legal, a produção legislativa de suas normas decorreu de desvio de poder na função legislativa, sendo, por tal razão, irregular.

A jurisprudência pátria, inclusive o Supremo Tribunal Federal, não tem sido inerte em relação a tamanhas irregularidades, e tem se pronunciado no sentido de coibir tais práticas.

No entanto, apesar da clara proteção constitucional, e do posicionamento consolidado dos tribunais, em especial do Pretório Excelso, essas sanções continuam a ser previstas no ordenamento jurídico dos diversos entes federativos e a serem efetivamente aplicadas, à revelia das previsões constitucionais e das inúmeras decisões judiciais no mesmo sentido, numa atitude arbitrária e repreensível dos fiscos.

A matéria, de fundamental importância para o estudo do Direito Tributário, deve ser amplamente discutida e rechaçada também pela doutrina, no sentido de coibir a continuação dessa prática ilegal e inconstitucional, e que causa tamanho prejuízo para as empresas e, conseqüentemente, para a sociedade como um todo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 18. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções Políticas no Direito Tributário*. In Revista Dialética de Direito Tributário, n. 30, p.46-49, março 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

DE QUEIROZ, Luís César Souza. *Regra matriz de incidência tributária*. In Curso de Especialização em Direito Tributário, São Paulo: Forense.

SANDRONI, Paulo. *Novíssimo dicionário de economia*. 11^a ed. São Paulo: Best Seller, 2002.

DA SILVA, Sergio André R. G.. *Sanções Tributárias?*. In Revista Dialética de Direito Tributário, n. 92, p.57-66, maio 2003.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Norma, evento, fato, relação jurídica, fontes e validade no direito*. In Curso de Especialização em Direito Tributário, São Paulo: Forense.