

O arbítrio estatal nas sanções políticas tributárias

*Felipe de Menezes Lima**
*Gláucia Janieire Moura Moreira***
*Nathalia Matoso Balsamão****

Sumário: 1 Notas preliminares. 2 Sanções políticas no direito tributário brasileiro. 2.1 Conceito. 2.2 Traços essenciais. 2.3 Inadmissibilidade. 3 Conclusão. 4 Referências bibliográficas.

Resumo: O presente artigo tem por escopo analisar as sanções políticas no âmbito do direito tributário brasileiro. Serão abordados os principais aspectos desse meio utilizado pelo Estado a fim de compelir o contribuinte a pagar o crédito tributário, bem como o posicionamento da doutrina e da jurisprudência. Por fim, serão feitos breves comentários acerca da validade ou não de tais figuras.

1 Notas preliminares

No presente trabalho serão analisadas as sanções políticas no âmbito do direito tributário brasileiro. Essas possuem como características, além de outras que serão objeto de exame posteriormente, a utilização, por parte da Administração Tributária, de práticas constrangedoras com o intuito de impelir, coagir, o contribuinte a pagar as exigências tributárias.

Nesse rumo, faz-se mister expor alguns pontos sobre a idéia de sanções políticas no âmbito jurídico.

O uso de sanções políticas, em geral, encontra campo propício nos períodos autoritários de um país. Isso porque num verdadeiro Estado Democrático de Direito, tais práticas são inconcebíveis. O Estado de Direito, consoante o constitucionalista Alexandre de Moraes, possui as seguintes premissas:

[...] (1) primazia da lei, (2) sistema hierárquico de normas que preserva a segurança jurídica e que se concretiza na diferente natureza das distintas normas e em seu correspondente âmbito de validade; (3) observância obrigatória da legalidade pela administração pública; (4) separação de poderes como garantia da liberdade ou controle de possíveis abusos; (5) reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais incorporados à ordem constitucional; (7) em alguns casos, a existência de controle de constitucionalidade das leis como garantia ante o despotismo do Legislativo.¹

No que tange ao caráter democrático de um Estado, percebe-se que é pressuposto da democracia a existência de normas que assegurem aos cidadãos participação na vida política do país. A Constituição Federal de 1988 consagra diversos princípios e regras de elevado conteúdo democrático, como pode ser notado nos artigos 1º e 14 da Carta Política.²

* Auditor público externo (área jurídica) do Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul. Bacharel em direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Especialista em direito tributário pelo Ceajufe - Universidade de Itaúna. Advogado inscrito nos quadros da OAB/MG.

** Advogada e consultora de empresas em Belo Horizonte/MG. Graduada pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - PUC/MG. Especialista em Direito Tributário pelo Centro de Estudos Jurídicos - Ceajufe.

*** Advogada tributarista e cível em Belo Horizonte/MG. Graduada pela Universidade Fumec. Especialista em Direito Público pela Universidade Cândido Mendes/RJ e Direito Tributário pelo Centro de Estudos Jurídicos - Ceajufe.

¹ MORAES, Alexandre de. 2011, p. 5.

² Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

[...]

Art. 14. A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei, mediante:

I - plebiscito;

Assim, ao examinar as características de um Estado Democrático de Direito, como o brasileiro, é forçoso reconhecer que suas qualidades são incompatíveis com o emprego de mecanismos constrangedores com a finalidade de obrigar o contribuinte a pagar tributo. Tanto a coletividade como o próprio Estado se submetem ao direito válido e vigente, sendo flagrantemente ilícitas sanções não previstas em lei ou previstas em lei inválida.

Houve referência à expressão “em geral” com o propósito específico de lembrar que, apesar de o autoritarismo ser o ambiente mais favorável ao uso das sanções políticas, na República Federativa do Brasil, Estado Democrático de Direito, conforme o *caput* do artigo 1º da CR/88, sua prática é constante. Sobre isso, o autor Hugo de Brito Machado comenta:

Apesar de inconstitucionais, as sanções políticas são hoje largamente praticadas, no mais das vezes por puro comodismo das autoridades da Administração Tributária, que nelas encontram meio fácil de fazer a cobrança de tributos. Tem sido frequente, assim, a impetração de mandados de segurança para garantir ao contribuinte a prática de certos atos, livrando-o das sanções políticas.³

A visão do autor acima também pode ser notada nas palavras de Kiyoshi Harada:

Entretanto, o que mais nos assusta é a proliferação fantástica das chamadas sanções políticas. Ora, se existe uma lei específica para cobrança coativa do crédito tributário, não há espaço para utilização de meios de coação indireta para a sua cobrança. As sanções políticas contra devedores de tributos de há muito perderam fundamento constitucional.⁴

Posto isso, passemos a um estudo mais aprofundado do tema.

2 Sanções políticas no direito tributário brasileiro

2.1 Conceito

Conforme entendimento da juíza federal da 4ª Vara Federal de São João do Meriti, Maria Luiza Jansen Sá Freire de Souza, sanções políticas são:

[...] meios pelos quais o Estado, como detentor de uma série de prerrogativas que lhe são exclusivas, pretende, por meios transversos, exercer poder de coerção para com o jurisdicionado, de forma a indiretamente obrigá-lo a empreender alguma atividade por ele desejada.⁵

A mesma autora delimita a expressão no que tange ao direito tributário da seguinte maneira:

Sob o aspecto do Direito Tributário, temos a sanção política com a utilização de outros meios que não aqueles próprios para a cobrança do tributo, como forma de direcionar e exercer algum tipo de ‘poder de pressão’ sobre o contribuinte para o pagamento do tributo que nem sempre seria espontâneo, tendo em vista o caso concreto.

Exemplos de sanções políticas na esfera tributária são diversos. Hugo de Brito Machado expõe alguns:

São exemplos mais comuns de sanções políticas a apreensão de mercadorias sem que a presença física destas seja necessária para a comprovação do que o fisco aponta como ilícito; o denominado regime especial de fiscalização, a recusa de autorização para imprimir notas fiscais, a inscrição em cadastro de inadimplentes

II - referendo;

III - iniciativa popular.

³ MACHADO, Hugo de Brito. 2010, p. 523.

⁴ Artigo “Sanções políticas como meio coercitivo indireto de cobrança do crédito tributário”, 2009. Disponível em <<http://jus.com.br/revista/texto/12656>>, acesso em 05.11.2011.

⁵ Texto “Sanções políticas no direito tributário: precedentes e atualidades”, 2010.

com as restrições daí decorrentes, a recusa de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte, a suspensão e até o cancelamento da inscrição do contribuinte no respectivo cadastro, entre muitos outros.⁶

Muitos dos exemplos mencionados por Hugo de Brito Machado já foram objeto de decisão do STF. Este, em quase todas as oportunidades, considerou ilícitas as sanções políticas praticadas pela Administração Tributária. A ementa abaixo comprova a orientação da Corte Maior:

EMENTA: Débito fiscal - Impressão de notas fiscais - Proibição - Insubstância. - 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.⁷

Percebe-se, dessa forma, que a finalidade da Administração Tributária, quando utiliza as sanções políticas, nada mais é senão coagir o contribuinte a pagar o tributo.

2.2 Traços essenciais

As malfadadas sanções políticas tributárias possuem algumas características, sendo que o ponto comum entre elas é a ostensiva incompatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro.

O escopo da atuação estatal está no aumento da arrecadação. Esta, sem dúvida, é imprescindível para a concretização dos fins coletivos. No entanto, o modo pelo qual o Estado realiza a atividade tributária, não pode ofender as normas e princípios previstos na Constituição Federal ou nas leis infraconstitucionais.

Dessarte, a atividade administrativa tributária possui limitações, além de ter por balizamento o caráter sistêmico do Direito. Com isso, o poder público não pode aplicar a legislação tributária como se ela não tivesse contato com o restante do ordenamento jurídico. O arbítrio tributário estatal é notório tanto no campo material quanto no processual. Nesse sentido, posiciona-se Paulo Adyr Dias do Amaral, afirmando que:

Grande parte do arbítrio hoje cometido pelo Estado, no campo tributário, está na falta de compreensão do Direito como sistema. Opera-se com institutos de forma isolada, esquecendo-se de que eles devem obediência a um núcleo duro de princípios.

Essa errônea concepção tem levado o Estado a 'relativizar' princípios - o que é inconcebível. Por meio dessa estranha 'relativização', o Estado aplica ou afasta princípios, a seu talante, segundo sua conveniência arrecadatória.⁸

No âmbito do Direito Tributário, a preocupação do constituinte em evitar o exagero tributário não é recente. A primeira previsão constitucional acerca dessa postura estatal abusiva foi citada pelo autor acima assim:

A partir da promulgação de nossa primeira Constituição, é claramente perceptível o esforço do legislador constituinte no sentido de tornar o princípio da legalidade cada vez mais preciso, a fim de conter o abuso do poder de tributar. A Constituição Política do Império do Brasil, de 25-3-1824, estabelecia:

'Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantia pela Constituição do Império, pela maneira seguinte.

[...]

XV. Ninguém será exemplo de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres'.

⁶ Artigo "Sanções políticas no direito tributário", 2007. Disponível no site <http://direitoaduaneiro.blogspot.com/2007/08/sanes-politicas-no-direito-tributario.html>, acesso em 04.11.2011.

⁷ RE 413782 / SC - Santa Catarina. Recurso Extraordinário. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento: 17.03.2005. Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

⁸ Texto "Sistema de garantias no direito processual tributário".

O mesmo artigo ditava, no inciso I: 'Nenhum Cidadão pode ser obrigado a fazer, ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude da Lei'. E o art. 171 complementava: 'Todas as contribuições directas, à excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Dívida Publica, serão annualmente estabelecidas pela Assembléia Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derogação, ou seja, substituídas por outras'.

Após analisar as palavras do autor, é forçoso reconhecer que existem diversos parâmetros e limites ao poder de tributar, os quais nem sempre são observados. Quando os poderes públicos elaboram os diplomas normativos instituindo sanções políticas estão a violar frontalmente a Carta Política.

A jurisprudência dos tribunais superiores a respeito do tema, acertadamente, inclusive objeto de súmula⁹, vem reconhecendo a inadmissibilidade das sanções políticas no direito tributário. No entanto, mesmo com jurisprudência contrária, a administração tributária continua a fazer uso de tais mecanismos, e o contribuinte, muitas vezes, coagido, paga o tributo mesmo sem considerá-lo devido. Essa coação a que é submetido o contribuinte foi percebida pelo autor Kiyoshi Harada:

Muitos contribuintes, coagidos de forma ilegítima e inconstitucional, acabam abrindo mão do contraditório e, quando possível financeiramente, pagando o que, na verdade, não devem, como meio de manter sua subsistência. A morosa atuação do Judiciário não consegue impedir, a tempo, a aplicação desses instrumentos truculentos editados em nome da eficiência na arrecadação tributária a todo custo. Os fins justificam os meios! O afastamento definitivo, pela Corte Suprema, de determinado instrumento legislativo de coerção indireta para a cobrança do crédito tributário exigível, pode levar dezenas de anos como nos casos adiante mencionados. E nem todas as empresas podem aguardar tanto tempo.¹⁰

Dessa forma, percebe-se que a voracidade tributária do Estado deve ser contida. Os fins não justificam os meios.

Percepção de extrema relevância a respeito da jurisprudência do tema foi feita por Paulo Adyr Dias do Amaral, no artigo "Sanções políticas: cobrança do crédito tributário mediante coação moral", ao analisar as súmulas do Judiciário que versam sobre sanções políticas:

Noutras palavras, não é necessário que o Tribunal venha a editar uma Súmula para cada espécie de medida abusiva perpetrada pelo Estado. Ao dizer que é inadmissível a interdição de estabelecimento (Súmula 70), a apreensão de mercadorias (Súmula 323), bem como a proibição de aquisição de estampilhas, despacho de mercadorias nas alfândegas e exercício de atividades profissionais (Súmula 547), a mensagem final do Tribunal é clara: *sanções políticas* são inadmissíveis. Bastaria uma única Súmula, com esses exatos dizeres, para transmitir aquilo que o Tribunal, de há muito, vem dizendo de forma fragmentada, em Enunciados pulverizados.

Com isso, restou claro o posicionamento do Poder Judiciário sobre a inadmissibilidade das sanções políticas tributárias.

2.3 Inadmissibilidade

A inadmissibilidade do uso das sanções políticas tributárias é evidente. Os fundamentos que nos fazem chegar a tal conclusão são diversos, sendo que alguns deles serão expostos e analisados em seguida.

- Princípio da legalidade

⁹ Súmula 70, STF: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

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

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

Súmula 127, STJ: É ilegal condicionar a renovação da licença de veículo ao pagamento de multa, da qual o infrator não foi notificado.

¹⁰ Artigo "Sanções políticas como meio coercitivo indireto de cobrança do crédito tributário", 2009. Disponível em <<http://jus.com.br/revista/texto/12656>>, acesso em 05.11.2011.

O princípio da legalidade, no direito constitucional brasileiro, vem expresso nos moldes abaixo:

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:

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

A princípio, é mister esclarecer que a interpretação mais razoável do princípio da legalidade é aquela segundo a qual não há obrigação de atuação ou omissão sem que exista alguma *lei válida* assim estabelecendo. Uma leitura afoita, como geralmente ocorre no âmbito tributário, pode levar ao equívoco hermenêutico de entender o princípio da legalidade como a existência de qualquer lei. Logo, não basta a criação de uma lei, é preciso a validade da mesma.

Ainda sobre o princípio, o autor Alexandre de Moraes esclarece:

O art. 5º, II, da Constituição Federal, preceitua que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Tal princípio visa combater o poder arbitrário do Estado. Só por meio das espécies normativas devidamente elaboradas conforme as regras de processo legislativo constitucional podem-se criar obrigações para o indivíduo, pois são expressão da vontade geral. Com o primado soberano da lei, cessa o privilégio da vontade caprichosa do detentor do poder em benefício da lei.¹¹

O mesmo autor, com maestria, faz algumas interessantes ponderações acerca do princípio na esfera da Administração Pública:

O tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da Constituição Federal e anteriormente estudado, aplica-se normalmente na Administração Pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de sua vontade subjetiva, pois na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza, diferentemente da esfera particular, onde será permitida a realização de tudo que a lei não proíba. Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de executor do direito, que atua sem finalidade própria, mas sim em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica.¹²

Dessarte, é perceptível a diferença entre a legalidade na esfera privada e na esfera pública. A ausência de lei válida no campo privado é ambiente de liberdade, enquanto que na administração pública é proibição de agir.

A afronta ao princípio da legalidade pode ser percebida em diversos diplomas normativos executivos. Um estudo sobre esse ponto foi feito por Hugo de Brito Machado:

A legislação de alguns estados faculta a suspensão, e até o cancelamento, da inscrição no cadastro de contribuintes, como forma de punição. A legislação tributária do estado do Ceará, por exemplo, admite a suspensão das inscrições de contribuintes que praticarem determinadas infrações, que menciona, e até a cassação da inscrição, na hipótese de não resolução das pendências no prazo de 60 dias. (Decreto nº 24.569, de 31/7/97, artigos 101 a 103). A de Pernambuco, a seu turno, estabelece o cancelamento da inscrição como forma de punição das infrações que menciona, chegando ao cúmulo de colocar entre os casos de cancelamento outras hipóteses previstas em portaria do Secretário da Fazenda. (Decreto nº 14.876, de 12/3/91, artigo 77).

A legislação do Rio Grande do Sul estabelece tratamento curioso para o problema, determinando que o deferimento da inscrição como contribuinte desse imposto 'fica condicionado à prestação de fiança idônea, cujo valor será equivalente ao imposto calculado sobre operações ou prestações estimadas para um período de 6 (seis) meses, caso o interessado, tendo sido autuado por falta de pagamento de impostos

¹¹ MORAES, Alexandre de. 2011, p. 45.

¹² MORAES, Alexandre de. 2011, p. 341.

estaduais, tenha deixado de apresentar impugnação no prazo legal ou, se o fez, tenha sido julgada improcedente, estendendo-se o aqui disposto, no caso de sociedades comerciais, aos sócios ou diretores' (art. 3º do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 37.699, de 26/8/97).¹³

O mesmo autor ainda complementa sobre a legislação gaúcha:

Diz ainda o referido regulamento que a inscrição do contribuinte do ICMS poderá ser cancelada, entre outras hipóteses também inadmissíveis, se este não prestar a fiança exigida. Inscrição que somente poderá ser novamente concedida 'se comprovado terem cessado as causas que determinaram o cancelamento e satisfeitas as obrigações dela decorrentes' (*sic*) art. 6º, inciso I e seu parágrafo único).

Assim, apesar de várias obrigações tributárias estarem previstas nos diplomas normativos citados, elas afrontam o princípio da legalidade, já que o suporte jurídico padece de validade. Ninguém é obrigado a fazer ou não fazer algo em virtude de lei inválida. A ofensa ao princípio da legalidade, no cometimento de sanções políticas tributárias, foi objeto de decisão do STF, cuja ementa tem os seguintes termos:

ICM. Cominações não criadas por lei e que configuram sanções políticas. 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.¹⁴

Frise-se que, mesmo antes da Constituição Federal de 1988, a qual possui um caráter democrático evidente, as sanções políticas já eram repelidas pela jurisprudência. Com muito mais razão, atualmente, tais práticas não encontram respaldo no ordenamento constitucional brasileiro.

Posto isso, é forçoso concluir acerca da inconstitucionalidade das exigências mencionadas.

- Separação de Poderes

A Constituição Federal de 1988 prescreveu em seu artigo 2º acerca da independência dos Poderes estatais e da harmonia entre eles. A finalidade do dispositivo em comento, consoante Alexandre de Moraes, é a seguinte:

A Constituição Federal, visando, principalmente, evitar o arbítrio e o desrespeito aos direitos fundamentais do homem, previu a existência dos Poderes do Estado e da Instituição do Ministério Público, independentes e harmônicos entre si, repartindo entre eles as funções estatais e prevendo prerrogativas e imunidades para que bem pudessem exercê-las, bem como criando mecanismos de controles recíprocos, sempre como garantia da perpetuidade do Estado Democrático de Direito.¹⁵

Com isso, as funções estatais, foram divididas, de modo a serem desempenhadas satisfatoriamente, além de evitar que uma das funções prevaleça em detrimento de outra. Dessa forma, ainda que existam funções atípicas, as atribuições de legislar, administrar e exercer a jurisdição cabem, respectivamente, ao Poder Legislativo, ao Executivo e ao Judiciário.

Quando o Poder Executivo tenta constranger de forma oblíqua o contribuinte a pagar tributo, está ele exercendo função não autorizada pela CR/88, pois é o Poder Judiciário o responsável pela atividade de execução forçada, por meio do devido processo legal. E, mais, os responsáveis pelo ajuizamento da ação de execução fiscal são os representantes judiciais das pessoas jurídicas de direito público interno¹⁶.

¹³ Artigo "Sanções políticas no direito tributário", 2007. Disponível no site <http://direitoaduaneiro.blogspot.com/2007/08/sanes-politicas-no-direito-tributario.html>, acesso em 04.11.2011.

¹⁴ RE 100918/MG - Minas Gerais. Recurso Extraordinário. Relator: Min. Moreira Alves. Julgamento: 18.05.1984. Órgão Julgador: Segunda Turma.

¹⁵ MORAES, Alexandre de. 2011, p. 424.

¹⁶ "Art. 131. A Advocacia-Geral da União é a instituição que, diretamente ou através de órgão vinculado, representa a União, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe, nos termos da lei complementar que dispuser sobre sua organização e funcionamento, as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo.

§ 1º A Advocacia-Geral da União tem por chefe o Advogado-Geral da União, de livre nomeação pelo Presidente da República dentre cidadãos maiores de trinta e cinco anos, de notável saber jurídico e reputação ilibada.

- Livre iniciativa e livre concorrência

Outros princípios constitucionais violados pela aplicação de sanções políticas tributárias são os da livre iniciativa e da livre concorrência. Numa economia capitalista, como a brasileira, tais princípios exercem funções essenciais ao desenvolvimento nacional, tendo em vista que é por meio da concretização deles que grande parte da riqueza nacional é gerada.

É importante salientar que a livre iniciativa foi prescrita não apenas como princípio, mas como fundamento, tanto da República Federativa do Brasil como da ordem econômica.

A previsão dos mesmos foi nos termos a seguir:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

[...]

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

[...]

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;

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;

Enquanto a livre iniciativa se refere ao direito de ingressar na atividade econômica, a livre concorrência se relaciona ao direito de permanecer no mercado. Quando o Estado utiliza mecanismos de coação indiretos, como por exemplo, interdição de estabelecimento e apreensão de mercadorias, ofende frontalmente os dispositivos acima, pois impede que o contribuinte exerça atividade lícita.

A violação do princípio da livre concorrência foi analisada por Hugo de Brito Machado assim:

A ilicitude do não pagar os tributos devidos não exclui o direito de exercer a atividade econômica, que é direito fundamental. Atividade econômica lícita, é certo, mas a ilicitude do não pagar o tributo não faz ilícita a atividade geradora do dever tributário. Uma coisa é a ilicitude de certa atividade. Outra, bem diversa, a ilicitude consistente no descumprimento da obrigação tributária, principal ou acessória.¹⁷

Portanto, o exercício de atividade econômica lícita é livre à iniciativa privada, sendo vedado ao poder público criar mecanismos que impeçam o seu desenvolvimento regular. Diversas decisões do

§ 2º O ingresso nas classes iniciais das carreiras da instituição de que trata este artigo far-se-á mediante concurso público de provas e títulos.

§ 3º Na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei.

Art. 132. Os Procuradores dos Estados e do Distrito Federal, organizados em carreira, na qual o ingresso dependerá de concurso público de provas e títulos, com a participação da Ordem dos Advogados do Brasil em todas as suas fases, exercerão a representação judicial e a consultoria jurídica das respectivas unidades federadas. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998](#))

Parágrafo único. Aos procuradores referidos neste artigo é assegurada estabilidade após três anos de efetivo exercício, mediante avaliação de desempenho perante os órgãos próprios, após relatório circunstanciado das corregedorias. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998](#))

¹⁷ Artigo "Sanções políticas no direito tributário", 2007. Disponível no site <http://direitoaduaneiro.blogspot.com/2007/08/sanes-politicas-no-direito-tributario.html>, acesso em 04.11.2011.

STF¹⁸, algumas até anteriores à atual Constituição¹⁹, corroboram esse entendimento, além de ele estar também prescrito nas Súmulas 70 e 323 do mesmo Tribunal. Não pode o Estado, a pretexto de arrecadar mais, utilizar sanções políticas com o fim de constranger o contribuinte a pagar tributos.

- Ação de execução fiscal e o devido processo legal

Hugo de Brito Machado Segundo, com clareza, define processo de execução fiscal desta forma:

O processo de execução fiscal, disciplinado pela Lei nº 6.830/80, é uma espécie de processo de execução por quantia certa, fundado em título extrajudicial, através do qual se busca a prestação da tutela jurisdicional executiva. Isso significa que através dele não se busca o acertamento da relação conflituosa, mas sim a satisfação do

¹⁸ “Ementa: Constitucional. Tributário. Penhora de faturamento. Vinte por cento da receita de empresa do ramo de distribuição de combustíveis e derivados. Alegada violação dos princípios da livre iniciativa, concorrência e associação. Arts. 1º, IV, 5º, XIII, XVI e XVII, e 170 da Constituição. Processual civil. Agravo regimental. 1. Esta Corte firmou uma série de precedentes fundados, entre outros pontos, no direito constitucional ao exercício de atividade econômica lícita e de livre concorrência, que impedem a adoção de medidas constritivas desproporcionais e indiretas destinadas a dar efetividade a arrecadação tributária (*sanções políticas*). 2. No acórdão-recorrido, o Tribunal de origem condicionou a penhora de faturamento ao esgotamento de outros meios menos gravosos de satisfazer a obrigação tributária, mas não examinou argumentação específica da parte-agravante, no sentido de que as margens de lucro próprias da indústria da distribuição de combustíveis eram muito pequenas, de modo a tornar a penhora verdadeiramente confiscatória. 2.1. Contudo, o recurso extraordinário não discute eventual violação dos princípios da ampla defesa, do contraditório, do devido processo legal e do dever de fundamentação das decisões judiciais. Impossibilidade de suprir a deficiência das razões recursais. 3. A constatação do efeito confiscatório depende da desproporcionalidade da medida de constrição adotada e, portanto, requer o exame das circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto. 3.1. No caso em exame, embora a constrição tenha ocorrido em 2001, a empresa continua a funcionar em 2010. A persistência da atividade econômica embasa a presunção de que a penhora não tem força suficiente para absorver parcela da atividade econômica suficiente para tornar desinteressante o empreendimento. Para que fosse possível reverter a presunção, tal como delineada nestes autos, seria necessário reabrir a instrução probatória (Súmula 279/STF). Agravo regimental ao qual se nega provimento.” (RE 370212 AgR/RS - Rio Grande do Sul - Ag.Reg. no Recurso Extraordinário. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Julgamento: 19.10.2010. Órgão Julgador: Segunda Turma.)

“Ementa: Constitucional. Direito fundamental de acesso ao Judiciário. Direito de petição. Tributário e política fiscal. Regularidade fiscal. Normas que condicionam a prática de atos da vida civil e empresarial à quitação de créditos tributários. Caracterização específica como sanção política. Ação conhecida quanto à Lei Federal 7.711/1988, art. 1º, I, III e IV, parágrafos 1º a 3º, e art. 2º. 1. Ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas contra os arts. 1º, I, II, III e IV, parágrafos 1º a 3º, e 2º, da Lei 7.711/1988, que vinculam a transferência de domicílio para o exterior (art. 1º, I), registro ou arquivamento de contrato social, alteração contratual e distrato social perante o registro público competente, exceto quando praticado por microempresa (art. 1º, III), registro de contrato ou outros documentos em Cartórios de Registro de Títulos e Documentos (art. 1º, IV, a), registro em Cartório de Registro de Imóveis (art. 1º, IV, b) e operação de empréstimo e de financiamento junto a instituição financeira, exceto quando destinada a saldar dívidas para com as Fazendas Nacional, Estaduais ou Municipais (art. 1º, IV, c) - estas três últimas nas hipóteses de o valor da operação ser igual ou superior a cinco mil Obrigações do Tesouro Nacional - à quitação de créditos tributários exigíveis, que tenham por objeto tributos e penalidades pecuniárias, bem como contribuições federais e outras imposições pecuniárias compulsórias. 2. Alegada violação do direito fundamental ao livre acesso ao Poder Judiciário (art. 5º, XXXV, da Constituição), na medida em que as normas impedem o contribuinte de ir a juízo discutir a validade do crédito tributário. Caracterização de *sanções políticas*, isto é, de normas enviesadas a constranger o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento do crédito tributário. 3. Esta Corte tem historicamente confirmado e garantido a proibição constitucional às *sanções políticas*, invocando, para tanto, o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (art. 170, parágrafo único, da Constituição), a violação do devido processo legal substantivo (falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se dispõem a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários) e a violação do devido processo legal manifestado no direito de acesso aos órgãos do Executivo ou do Judiciário tanto para controle da validade dos créditos tributários, cuja inadimplência pretensamente justifica a nefasta penalidade, quanto para controle do próprio ato que culmina na restrição. É inequívoco, contudo, que a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal não serve de escusa ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária. Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não razoável. 4. Os incisos I, III e IV do art. 1º violam o art. 5º, XXXV, da Constituição, na medida em que ignoram sumariamente o direito do contribuinte de rever em âmbito judicial ou administrativo a validade de créditos tributários. Violam, também, o art. 170, parágrafo único, da Constituição, que garante o exercício de atividades profissionais ou econômicas lícitas. Declaração de inconstitucionalidade do art. 1º, I, III e IV, da Lei 7.711/988. Declaração de inconstitucionalidade, por arrastamento dos parágrafos 1º a 3º e do art. 2º do mesmo texto legal. Constitucional. Tributário. Sanção política. Prova da quitação de créditos tributários no âmbito de processo licitatório. Revogação do art. 1º, II, da Lei 7.711/1988 pela Lei 8.666/1993. Explicitação do alcance do dispositivo. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida quanto ao ponto. 5. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida, em relação ao art. 1º, II, da Lei 7.711/1988, na medida em que revogado, por estar abrangido pelo dispositivo da Lei 8.666/1993 que trata da regularidade fiscal no âmbito de processo licitatório. 6. Explicitação da Corte, no sentido de que a regularidade fiscal aludida implica ‘exigibilidade da quitação quando o tributo não seja objeto de discussão judicial’ ou ‘administrativa’. Ações diretas de inconstitucionalidade parcialmente conhecidas e, na parte conhecida, julgadas procedentes.” (ADI 173/DF - Distrito Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Julgamento: 25.09.2008. Órgão Julgador: Tribunal Pleno.)

¹⁹ “Ementa: *Sanções políticas* nas obrigações fiscais. Desde que comprometam a atividade profissional do contribuinte, ainda que, em débito com o Fisco, são inconstitucionais. Aplicação do art. 150, § 23, da Constituição Federal, ante o art. 1 do Decreto-lei n. 5, de 1937. Recurso não conhecido.” (RE 61367/SP - São Paulo. Recurso Extraordinário. Relator:

direito já acertado e não adimplido, representado pelo título executivo que é a Certidão de Dívida Ativa. Seu papel, no âmbito tributário, é o de obter o adimplemento do crédito tributário (da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal, dos Municípios, e de suas respectivas autarquias ou fundações) devidamente constituído, vencido, exigível, e não pago.²⁰

A certidão de dívida ativa possui peculiaridades, dentre as quais é possível mencionar a unilateralidade de sua constituição e a presunção relativa de legalidade. Sobre tais características, o autor supracitado faz as seguintes ponderações:

Na verdade, a presunção estabelecida pelo título executivo é apenas relativa, e o crédito executado pode não ser devido, ou não ter a dimensão que lhe foi atribuída pelo exequente.²¹

De fato, os títulos executivos extrajudiciais, à exceção da certidão de dívida ativa, são de constituição necessariamente bilateral e, o que é mais importante, consensual. Já a certidão de dívida ativa, que aparelha a execução fiscal, pode representar uma obrigação constituída de modo inteiramente unilateral.²²

O artigo 38 da Lei de Execução Fiscal (6.830/80) possui a interessante prescrição:

Art. 38. A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo único. A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

Um esforço não muito grande nos faz chegar à conclusão de que o legislador infraconstitucional autorizou a execução das dívidas ativas tributárias somente por intermédio da ação de execução fiscal, salvo as exceções taxativamente numeradas, a saber: mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito. Dessa forma, não há espaço no ordenamento jurídico nacional para a utilização de sanções políticas tributárias a fim de coagir o contribuinte a pagar tributo. A única via idônea é a ação de execução fiscal, esta ajuizada pelos representantes judiciais das pessoas jurídicas de direito público interno.

O princípio do devido processo legal, previsto constitucionalmente no artigo 5º, LIV (ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal), bem como o da proteção à confiança também são desrespeitados, porque o único meio disponível ao Estado para exigir o tributo é a ação de execução fiscal e o contribuinte espera que a Administração Pública somente faça o uso dela para obter os créditos tributários. Logo, qualquer mecanismo diferente do processo legal devido (ação de execução fiscal) ofende de forma direta a vontade do constituinte brasileiro.

- Princípios da razoabilidade e da proporcionalidade

Qualquer consequência desagradável ao descumprimento de um dever, como é o caso das sanções tributárias, precisa observar, dentre outros, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Uma interpretação apressada do texto da Constituição Federal de 1988 poderia chegar ao raciocínio segundo o qual o princípio da razoabilidade²³ não está previsto expressamente. Todavia,

Min.Thompson Flores. Julgamento: 09.05.1968. Órgão Julgador: Tribunal Pleno).

²⁰ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. 2010, p. 223.

²¹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. 2010, p. 224.

²² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, 2010, p. 224.

²³ Entendemos que o poder constituinte de reforma positivou o princípio da razoabilidade ao dispor:

“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:

[...]

mesmo se não houvesse disposição expressa nesse sentido, tanto a razoabilidade quanto a proporcionalidade são princípios que podem ser depreendidos da Carta Política.

De fato, conforme José dos Santos Carvalho Filho, o princípio da razoabilidade deve nortear o comportamento estatal. O autor assim esclarece:

Com esses elementos, desejamos frisar que o princípio da razoabilidade tem que ser observado pela Administração à medida que sua conduta se apresente dentro dos padrões normais de aceitabilidade. Se atuar fora desses padrões, algum vício estará, sem dúvida, contaminado o comportamento estatal. Significa dizer, por fim, que não pode existir violação ao referido princípio quando a conduta administrativa é inteiramente revestida de licitude.²⁴

O mesmo autor tece alguns comentários pertinentes sobre o princípio da proporcionalidade:

O grande fundamento do princípio da proporcionalidade é o excesso de poder, e o fim a que se destina é exatamente o de conter atos, decisões e condutas de agentes públicos que ultrapassem os limites adequados, com vistas ao objetivo colimado pela Administração, ou até mesmo pelo Poderes representativos do Estado. Significa que o Poder Público, quando intervém nas atividades sob seu controle, deve atuar porque a situação reclama realmente a intervenção, e esta deve processar-se com equilíbrio, sem excessos e proporcionalmente ao fim a ser atingido.²⁵

Quando o Estado institui sanções políticas, com o escopo de obrigar o contribuinte a pagar tributo, fere de forma cabal tais princípios, haja vista que o modo pelo qual a exigência tributária deve ser feita não é por intermédio de instrumentos desarrazoados e inaceitáveis, mas sim por meio da ação de execução fiscal, esta ajuizada pelos representantes judiciais das pessoas jurídicas de direito público interno.

Se já existe o mecanismo idôneo, é inadmissível, desproporcional e despida de razoabilidade a utilização das sanções políticas tributárias. Estas, assim, são arbitrárias e abusivas.

- Responsabilidade do Estado

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu a responsabilidade objetiva do Estado nos seguintes termos:

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

[...]

§ 6º As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.

Dessa forma, os mecanismos indiretos utilizados pelo Estado com o escopo de compelir o contribuinte a pagar tributo, por causarem enormes danos aos sujeitos passivos da obrigação tributária, acarretam a responsabilização civil das pessoas jurídicas de direito público. Além disso, conforme o artigo supracitado, tal responsabilidade é objetiva. Assim, no caso das sanções políticas, o contribuinte deve provar apenas o dano (que é evidente), a ação ou omissão estatal e o nexo causal entre ambos. O Estado, por sua vez, possui direito à ação regressiva contra o responsável que tenha agido com dolo ou culpa. Portanto, se o Estado for condenado, poderá-deverá cobrar do agente em caso de culpa ou dolo.

Acerca da responsabilização civil do Estado pela utilização de sanções políticas, o autor Hugo de Brito Machado dispõe:

LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

²⁴ CARVALHO FILHO, José dos Santos. 2008, p. 33.

²⁵ CARVALHO FILHO, José dos Santos. 2008, p. 34.

O caminho para inibir as sanções políticas é a *ação de indenização por perdas e danos, contra a entidade pública, com pedido de citação também da autoridade responsável pela ilegalidade*, tudo com fundamento no art. 37 e seu § 6º, da vigente Constituição Federal. A sanção política, conforme o caso, pode causar dano moral, dano material e lucros cessantes, tudo a comportar a respectiva indenização, desde que devidamente demonstrados.²⁶

Aspecto relevante a mencionar é que as sanções políticas, além de gerar a responsabilidade civil do Estado, podem configurar o delito de excesso de exação previsto no artigo 316, § 1º, do Código Penal. O tipo penal tem os seguintes termos:

Concussão

Art. 316. Exigir, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida:

Pena - reclusão, de dois a oito anos, e multa.

Excesso de exação

§ 1º Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza: (Redação dada pela Lei nº 8.137, de 27.12.1990)

Pena - reclusão, de três a oito anos, e multa. (Redação dada pela Lei nº 8.137, de 27.12.1990)

Dessa forma, percebe-se que a infração penal abrange duas modalidades: 1ª) o funcionário exige tributo (contribuição social é uma espécie) que sabe ou deveria saber indevido e 2ª) o agente, mesmo sendo o tributo devido, emprega meio constrangedor no processo de cobrança.

Acerca de tal crime, o penalista Rogério Greco assevera:

Um dos significados da palavra exação diz respeito à cobrança rigorosa de impostos. No caso em exame, são duas as situações que devem ser analisadas. Na primeira hipótese, o funcionário *exige*, determina o recolhimento de *tributo* ou *contribuição social* que sabe ou deveria saber indevido. Nesse caso, ao contrário do que ocorre com a hipótese prevista no *caput*, o funcionário não almeja, para si ou para outrem, qualquer vantagem indevida, mas, sim, recolher aos cofres públicos tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevida.²⁷

Com isso, o funcionário da administração pode ser punido na esfera criminal, caso sua atuação se enquadre na figura delituosa de excesso de exação.

Logo, a utilização de meios indiretos de coação ocasiona a responsabilidade tanto no âmbito civil como no penal.

3 Conclusão

O constante e intenso uso, por parte da administração pública, de mecanismos oblíquos a fim de compelir o contribuinte a pagar tributo, é notório e crescente.

No entanto, uma análise mais acurada do ordenamento jurídico brasileiro nos leva a concluir acerca da abusividade das sanções políticas tributárias, pois há um flagrante desrespeito a diversas normas constitucionais e legais.

Argumentos como interesse público, praticidade, aumento da arrecadação não podem prosperar, já que a atividade da Administração Pública Tributária, como qualquer outra atividade estatal, deve respeitar um complexo rígido de princípios e normas constitucionais e legais, além de compreender o Direito como um sistema, e não como um simples conjunto de leis desconexas. Os fins não justificam os meios.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que o uso de sanções políticas no campo tributário é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro. O tribunal tinha esse entendimento mesmo quando o parâmetro era a Constituição anterior. Com a elaboração da Constituição Federal de 1988, a qual possui um conteúdo extremamente democrático, obviamente, o raciocínio deve ser nesse sentido.

²⁶ Artigo "Sanções políticas no direito tributário", 2007. Disponível no site <http://direitoaduaneiro.blogspot.com/2007/08/sanes-politicas-no-direito-tributario.html>, acesso em 04.11.2011.

²⁷ GRECO, Rogério. 2011, p. 401.

Tais práticas violam o princípio da legalidade, tanto o geral como o tributário; o da separação de poderes; o da razoabilidade; o da proporcionalidade; o da livre iniciativa e o da livre concorrência; o artigo 38 da Lei de Execução Fiscal, dentre outros. Além disso, consoante dito linhas acima, as sanções políticas podem também acarretar a responsabilidade civil do Estado e a responsabilização penal do agente.

Com isso, o único meio idôneo de exigir os créditos tributários do contribuinte é apenas aquele previsto na Lei de Execução Fiscal, qual seja: a devida execução fiscal. Logo, não existe espaço, na nova ordem constitucional, para formas indiretas, por parte do Fisco, com o intuito de obrigar o contribuinte a satisfazer dívidas tributárias, sendo incabível a instituição de sanções políticas.

4 Referências bibliográficas

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 20. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

SOUZA, Maria Luiza Jansen Sá Freire de. Texto “Sanções políticas no direito tributário: precedentes e atualidades”, 2010.

AMARAL, Paulo Adyr Dias do. Artigo “Sanções políticas: cobrança do crédito tributário mediante coação moral”.

_____. Texto “Sistema de garantias no direito processual tributário”, 2011.

GRECO, Rogério. *Curso de direito penal*. Parte especial. 7. ed. Niterói: Impetus, v. IV, 2011.

HARADA, Kiyoshi. Artigo “Sanções políticas como meio coercitivo indireto de cobrança do crédito tributário”, 2009. Disponível em <<http://jus.com.br/revista/texto/12656>>, acesso em 05.11.2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. Artigo “Sanções políticas no direito tributário”, 2007. Disponível no site <http://direitoaduaneiro.blogspot.com/2007/08/sanes-politicas-no-direito-tributrio.html>, acesso em 04.11.2011.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2011.