



**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Marcos Bueno Brandão da Penha

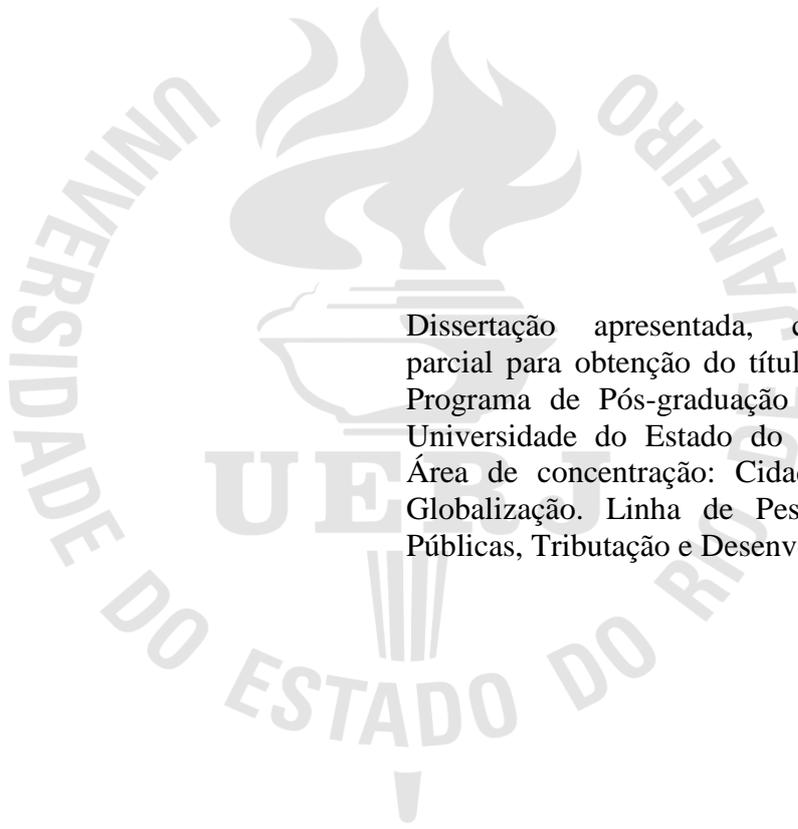
**Sanções não pecuniárias no Direito Tributário em razão do  
descumprimento de obrigação principal: análise crítica da doutrina e da  
jurisprudência acerca das denominadas sanções políticas**

Rio de Janeiro

2015

Marcos Bueno Brandão da Penha

**Sanções não pecuniárias no Direito Tributário em razão do descumprimento de obrigação principal: análise crítica da doutrina e da jurisprudência acerca das denominadas sanções políticas**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização. Linha de Pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira

Rio de Janeiro

2015

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

P399 Penha, Marcos Bueno Brandão da.

Sanções não pecuniárias no Direito Tributário em razão do descumprimento de obrigação principal : análise crítica da doutrina e da jurisprudência acerca das denominadas sanções políticas / Marcos Bueno Brandão da Penha. – 2015.

218 f.

Orientador: Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira

Dissertação (mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Direito Tributário - Teses. 2. Impostos– Teses. 3. Sanções (Direito) – Teses. I. Oliveira, Gustavo da Gama Vital de. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

---

Assinatura

---

D ata

Marcos Bueno Brandão da Penha

**Sanções não pecuniárias no Direito Tributário em razão do descumprimento de obrigação principal: análise crítica da doutrina e da jurisprudência acerca das denominadas sanções políticas**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização. Linha de Pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Aprovada em 09 de junho de 2015.

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira (Orientador)  
Faculdade de Direito – UERJ

---

Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro  
Faculdade de Direito – UERJ

---

Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi  
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

Rio de Janeiro

2015

## **AGRADECIMENTOS**

À minha família, que é tudo para mim.

Aos meus amigos e professores, pelo apoio de sempre.

## RESUMO

PENHA, Marcos Bueno Brandão da. *Sanções não pecuniárias no Direito Tributário em razão do descumprimento de obrigação principal: análise crítica da doutrina e da jurisprudência acerca das denominadas sanções políticas*. 2015. 218 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

Em que pese o papel fundamental da tributação no âmbito de um Estado Democrático de Direito (Estado Fiscal), no qual o dever de pagar tributos é considerado um dever fundamental, persistem na doutrina e jurisprudência nacionais posicionamentos que associam aos tributos um caráter odioso. Essa repulsa aos tributos decorre de uma ideologia ultraliberal que não se justifica à luz do sistema de direitos e garantias desenhado em nossa Constituição. Essa disseminada postura ideológica influencia de forma equivocada a interpretação e a aplicação de inúmeros institutos e normas tributárias, como ocorre em relação às sanções administrativas não pecuniárias (restritivas de direitos) utilizadas para punir o inadimplemento de uma obrigação tributária principal, denominadas de sanções políticas, morais ou indiretas. A presente dissertação busca analisar de forma crítica como a doutrina nacional e a jurisprudência histórica e atual dos nossos tribunais superiores vêm se posicionando acerca da constitucionalidade dessas sanções, de modo a apontar a inconsistência teórica do entendimento ainda prevalecente, seja à luz da teoria da sanção, seja à luz do neoconstitucionalismo, demonstrando ser juridicamente injustificável considerar inconstitucional de plano uma sanção tributária pelo só fato de ser não pecuniária, já que esse juízo demanda uma análise específica da proporcionalidade em cada caso, atentando-se para os princípios e circunstâncias envolvidos. Além de importantes julgados sobre o tema e posições de renomados autores, são analisadas separadamente as ADIs n. 5.135 e 5.161, que tratam, respectivamente, das polêmicas questões do protesto das Certidões da Dívida Ativa e da vedação da distribuição de lucros e bonificações em empresas com débito em aberto junto à União Federal.

Palavras-chave: Direito Tributário. Estado Democrático de Direito. Dever fundamental de pagar tributos. Sanções tributárias não pecuniárias. Sanções políticas, morais ou indiretas.

## ABSTRACT

PENHA, Marcos Bueno Brandão da. *Non-pecuniary sanctions in Tax Law in order to punish the nonpayment of the main tax obligation: a critical analyzes of the doctrine and court precedents about the called political sanctions*. 2015. 218 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

Despite the fundamental role of taxation under the Democratic State ruled by the Law (Fiscal State), in which the duty to pay taxes is considered a fundamental duty, persist in the Brazilian doctrine and court precedents positions associating an odious character to taxes. These hostile positions to taxes stem from an ultra-liberal ideological bias that is not justified under the system of guarantees and fundamental rights designed by our Federal Constitution. This widespread ideology has influenced the mistaken interpretation and application of various institutes and tax norms, such as in relation to the non-pecuniary administrative sanctions (restriction of rights) used to punish the nonpayment of the main tax obligation, also called political, moral or indirect sanctions. This dissertation analyzes critically how the national doctrine and the historical and current precedents of our superior courts have been positioning themselves regarding the constitutionality of these sanctions, in order to point out the theoretical inconsistency of the still prevailing positions, either under the theory of sanction or under the neoconstitutionalism's ideas, proving to be legally unjustifiable to consider *prima facie* unconstitutional a tax penalty for the only reason that it is non-pecuniary, because this kind of value judgment requires a specific analyzes of the proportionality of the sanction in each case, taking into account the principles, interests and circumstances involved. In addition to important court precedents on the subject and the positions of renowned authors, the dissertation also analyzes separately the direct actions for the declaration of unconstitutionality (ADI) n. 5135 and 5161 (trial are still pending), which deal respectively with the controversial issues of the protest of Certificates of Overdue Tax Liability and of the prohibition to companies with open debts with the Federal Government to distribute profits and bonus.

Keywords: Tax Law. Democratic State ruled by the Law. Fundamental duty to pay taxes. Non-pecuniary tax sanctions. Political, moral or indirect sanctions.

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	11
	<b>Apresentação do tema</b> .....	11
	<b>Plano de trabalho</b> .....	14
1	<b>PÓS-POSITIVISMO, NEOCONSTITUCIONALISMO E A NOVA HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL: ANOTAÇÕES SOBRE OS PRINCÍPIOS INSTRUMENTAIS DE INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL E A PONDERAÇÃO DE INTERESSES NA CONSTITUIÇÃO</b> .....	17
1.1	<b>Positivismo, pós-positivismo e neoconstitucionalismo</b> .....	17
1.2	<b>Princípios e regras</b> .....	21
1.3	<b>A nova hermenêutica constitucional e os princípios instrumentais de interpretação da Constituição</b> .....	26
1.3.1	<u>Princípio da supremacia da Constituição</u> .....	27
1.3.2	<u>Princípio da efetividade</u> .....	28
1.3.3	<u>Princípio da presunção de constitucionalidade das leis</u> .....	28
1.3.4	<u>Princípio da interpretação conforme a Constituição</u> .....	29
1.3.5	<u>Princípio da unidade da Constituição e a ponderação de interesses para a resolução de conflitos entre princípios e interesses constitucionais</u> .....	30
1.3.6	<u>Princípio da proporcionalidade</u> .....	37
2	<b>DIREITO E SANÇÃO</b> .....	40
2.1	<b>A polissemia do termo <i>sanção</i></b> .....	40
2.2	<b>Sancionistas e não sancionistas</b> .....	41
2.2.1	<u>Teorias sancionistas</u> .....	42
2.2.1.1	Teoria sancionista de Hans Kelsen.....	42
2.2.1.2	Teoria sancionista de Norberto Bobbio.....	44
2.2.2	<u>Teoria não sancionista: principais argumentos e contra argumentos</u> .....	48
2.3	<b>Conceito de sanção jurídica</b> .....	50
2.4	<b>Sanção, coação e coerção</b> .....	51
2.5	<b>Funções da sanção</b> .....	52
2.6	<b>Ilícito e sanção</b> .....	58

2.7	<b>Sanções tributárias</b> .....	63
2.7.1	<u>Natureza e conceito das sanções tributárias</u> .....	63
2.7.2	<u>Funções das sanções tributárias</u> .....	67
2.7.3	<u>Espécies de sanções tributárias</u> .....	68
3	<b>AS DENOMINADAS SANÇÕES POLÍTICAS, MORAIS OU INDIRETAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO SEGUNDO A DOCTRINA NACIONAL E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF</b> .....	70
3.1	<b>As sanções tributárias não pecuniárias na visão da doutrina</b> .....	70
3.2	<b>As sanções tributárias não pecuniárias na visão do Supremo Tribunal Federal</b> .....	73
3.2.1	<u>A jurisprudência histórica: Súmulas n. 70, 323 e 547 do STF e RE 413.782/SC</u> .....	73
3.2.2	<u>O julgamento da AC n. 1.657-MC/RJ, do RE 550.769/RJ e ADI 3.952/DF</u> .....	76
3.2.3	<u>O julgamento da ADI 173/DF</u> .....	81
3.2.4	<u>O julgamento do RE 565.048/RS</u> .....	83
3.3	<b>O inadimplemento da obrigação tributária principal e as sanções não pecuniárias: análise crítica da doutrina e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal</b> .....	86
3.3.1	<u>Crítica à luz dos princípios instrumentais de interpretação constitucional e da ponderação de interesses na Constituição</u> .....	86
3.3.1.1	Análise da doutrina clássica e a jurisprudência do tradicional Supremo Tribunal Federal (Súmulas n. 70, 323 e 547 do STF, RE 413.782/SC, ADI 173/DF e RE 565.048/RS): os equívocos no enfrentamento da questão em razão da inobservância dos princípios instrumentais de interpretação constitucional e da técnica da ponderação de interesses.....	86
3.3.1.2	Análise do julgamento da AC n. 1.657-MC/RJ, do RE 550.769/RJ e da ADI 3.952/DF: o enfrentamento adequado da questão à luz da nova hermenêutica constitucional.....	92
3.3.2	<u>Crítica à luz da teoria da sanção</u> .....	95
3.3.3	<u>Crítica à denominação das sanções não pecuniárias como sanções políticas, morais ou indiretas</u> .....	98
3.3.4	<u>Observações finais acerca da doutrina e da jurisprudência sobre</u>	

	<u>as sanções não pecuniárias no Direito Tributário.....</u>	99
4	<b>TRIBUTAÇÃO, SOLIDARIEDADE SOCIAL E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTO: A FUNÇÃO DO TRIBUTO NO ESTADO DEMOCRÁTICO E SOCIAL DE DIREITO. CRÍTICA À CONCEPÇÃO IDEOLÓGICA LIBERAL RADICAL DO FENÔMENO TRIBUTÁRIO.....</b>	104
4.1	<b>A dimensão financeira do Estado Moderno: do Estado Patrimonial para o Estado Fiscal.....</b>	104
4.2	<b>Crítica à visão ultraliberal (ou libertarista) do fenômeno tributário na doutrina brasileira: a função dos tributos no Estado Fiscal.....</b>	107
4.3	<b>O fundamento dos tributos no Estado Democrático e Social de Direito: a solidariedade social e o dever fundamental de pagar tributos.....</b>	119
4.4	<b>As razões que explicam (mas não justificam) o sucesso do discurso ultraliberal em relação à tributação no Brasil.....</b>	131
4.5	<b>Observação importante: da inexistência de supremacia <i>a priori</i> do interesse público sobre o interesse privado.....</b>	135
4.6	<b>As sanções tributárias não pecuniárias e a influência da ideologia ultraliberal no Direito Tributário brasileiro.....</b>	137
5	<b>AS SANÇÕES NÃO PECUNIÁRIAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO À LUZ DA PONDERAÇÃO DE INTERESSES NA CONSTITUIÇÃO E DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE: ALGUNS PARÂMETROS A SEREM CONSIDERADOS NA DISCUSSÃO.....</b>	144
5.1	<b>Parâmetros normativos.....</b>	145
5.2	<b>Parâmetros circunstanciais.....</b>	154
6	<b>O PROTESTO DE CERTIDÕES DE DÍVIDA ATIVA, DIREITOS FUNDAMENTAIS E PONDERAÇÃO DE INTERESSES.....</b>	166
6.1	<b>A jurisprudência tradicional do Superior Tribunal de Justiça e a posição doutrinária clássica acerca do protesto das Certidões da Dívida Ativa.....</b>	168
6.2	<b>Considerações sobre a jurisprudência tradicional do Superior Tribunal de Justiça e o posicionamento doutrinário acerca do protesto das Certidões da Dívida Ativa.....</b>	170
6.3	<b>Crítica à jurisprudência e doutrina tradicionais acerca do protesto das Certidões da Dívida Ativa à luz do princípio da proporcionalidade e da ponderação de interesses na Constituição.....</b>	174

6.4	<b>A análise da constitucionalidade do protesto das Certidões da Dívida Ativa à luz do princípio da proporcionalidade e da ponderação de interesses na Constituição.....</b>	175
6.4.1	<u>O protesto das Certidões da Dívida Ativa e o subprincípio da adequação.....</u>	176
6.4.2	<u>O protesto das Certidões da Dívida Ativa e o subprincípio da necessidade.....</u>	176
6.4.3	<u>O protesto das Certidões da Dívida Ativa e o subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito: a ponderação dos princípios e interesses constitucionalmente tutelados.....</u>	181
6.4.3.1	Identificação dos princípios e interesses constitucionalmente tutelados envolvidos.....	181
6.4.3.2	Identificação das circunstâncias relevantes envolvidas.....	182
6.4.3.3	Atribuição dos pesos aos elementos em disputa.....	183
6.4.3.4	Resultado da ponderação.....	187
7	<b>A VEDAÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E BONIFICAÇÕES EM EMPRESAS COM DÉBITO EM ABERTO JUNTO À FAZENDA NACIONAL À LUZ DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E DA PONDERAÇÃO DE INTERESSES NA CONSTITUIÇÃO: ANÁLISE DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (ADI) N. 5161.....</b>	189
7.1	<b>A vedação de distribuição de lucros e bonificações em empresas com débito em aberto junto à Fazenda Nacional e o subprincípio da adequação.....</b>	194
7.2	<b>A vedação de distribuição de lucros e bonificações em empresas com débito em aberto junto à Fazenda Nacional e o subprincípio da necessidade.....</b>	194
7.3	<b>A vedação de distribuição de lucros e bonificações em empresas com débito em aberto junto à Fazenda Nacional e o subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito: a ponderação dos princípios e interesses constitucionalmente tutelados.....</b>	195
7.3.1	<u>Identificação dos princípios e interesses constitucionalmente tutelados envolvidos.....</u>	195
7.3.2	<u>Identificação das circunstâncias relevantes envolvidas.....</u>	196
7.3.3	<u>Atribuição dos pesos aos elementos em disputa.....</u>	196
7.3.4	<u>Resultado da ponderação.....</u>	199

<b>CONCLUSÕES.....</b>	<b>202</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>209</b>

## INTRODUÇÃO

### Apresentação do tema

No âmbito de um Estado Fiscal, o qual depende para o desempenho das inúmeras atividades de recursos que provêm da transferência de parcela da riqueza produzida pelos cidadãos, o dever de pagar tributos, ou seja, de contribuir para as despesas das atividades desenvolvidas pelo Estado, é caracterizado como um dever fundamental. Esse dever, que tem como destinatários todos os cidadãos que apresentem capacidade para contribuir, é disciplinado na própria Constituição e ligado diretamente à existência e manutenção da comunidade.

Assim, no Estado Fiscal as necessidades públicas são satisfeitas pelo Estado a partir de recursos obtidos, via tributação, junto aos cidadãos, que têm o dever fundamental de contribuir para os gastos estatais na medida de suas capacidades. Veja-se: para que possa se manter, realizar seus fins sociais, prestar os serviços públicos, enfim, cumprir suas funções constitucionais, o Estado necessita de recursos que são obtidos por meio da tributação.

Em que pese o papel fundamental da tributação para o pleno desenvolvimento do Estado Democrático de Direito e a realização de seus fins sociais, verifica-se que persistem na doutrina e jurisprudência brasileiras, relativamente a alguns temas ligados à tributação, posicionamentos ainda embasados na concepção de que o tributo caracteriza-se como uma norma de rejeição social, de caráter odioso. Como será demonstrado ao longo desta dissertação, essa repulsa ao tributo decorre de uma visão ultraliberal do fenômeno tributário que não se justifica no contexto de um Estado Fiscal, mormente em um Estado Democrático e Social de Direito, como o brasileiro, que se vale da tributação para financiar os serviços públicos e realizar os objetivos constitucionais em prol da coletividade. No caso, essa disseminada postura ideológica acaba por influenciar de forma equivocada a interpretação e a aplicação de inúmeros institutos e normas tributárias. É, a nosso ver, o que ocorre em relação às sanções administrativas não pecuniárias (restritivas de direitos), as quais, apesar de comumente utilizadas em outros ramos do Direito, no Direito Tributário são denominadas pejorativamente de sanções políticas, morais ou indiretas e são rejeitadas pela doutrina e jurisprudência majoritárias para punir o inadimplemento de uma obrigação tributária principal.

E é justamente sobre as sanções administrativas tributárias não pecuniárias, que são aquelas medidas punitivas restritivas de direitos impostas pela Fazenda Pública ao contribuinte em razão do descumprimento de obrigação tributária principal,<sup>1</sup> e que são tidas pela doutrina e pela jurisprudência como obsoletas e inadequadas, que se tratará na dissertação.

É importante notar que o tema das sanções políticas no Direito Tributário, até recentemente, não provocava maiores divergências no âmbito da doutrina e da jurisprudência. O entendimento era de certa forma tranquilo no sentido da inconstitucionalidade da utilização, em função do descumprimento da obrigação tributária principal, de sanções tributárias não pecuniárias, que seriam medidas restritivas de direitos impostas pela Fazenda Pública unicamente como meio de coerção para forçar o contribuinte ao cumprimento de suas obrigações, violando os princípios do livre exercício profissional e da livre iniciativa (arts. 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, ambos da CR'88), do livre acesso ao Poder Judiciário (art. 5º, inciso XXXV, da CR'88), da livre concorrência (art. 170, inciso IV, da CR'88) e do devido processo legal e ampla defesa (art. 5º, incisos LIV e LV, da CR'88). Além disso, alegava-se que as sanções não pecuniárias seriam utilizadas unicamente como mecanismo alternativo de cobrança do crédito tributário, de forma que seriam desnecessárias e desproporcionais, pois a Fazenda Pública já dispõe da Execução Fiscal (v. Lei Federal n. 6.830/1980) e outros instrumentos processuais, como a cautelar fiscal, para perseguir os seus créditos. A questão estava consolidada nas Súmulas n. 70, 323 e 547, do Supremo Tribunal Federal - STF.

Esse cenário, contudo, foi de certa forma alterado a partir do julgamento da Ação Cautelar n. 1.657-MC/RJ, pelo STF. Naquela ocasião, a Corte Maior, por maioria, ponderando os diversos interesses envolvidos no caso e guiando-se pelo princípio da proporcionalidade, considerou constitucional uma medida prevista em lei que pela sua jurisprudência histórica teria até então sido considerada como sanção política. No caso, o Pretório Excelso admitiu a validade de dispositivo legal que autoriza, em razão do inadimplemento tributário, o cancelamento do registro especial indispensável para que uma empresa possa fabricar cigarro. Ou seja, considerando as peculiaridades envolvidas e a proporcionalidade aferida no caso concreto, admitiu a legitimidade da sanção tributária não pecuniária restritiva de direitos.

---

<sup>1</sup> P. ex.: interdição de estabelecimento, apreensão de mercadoria, imposição de regimes especiais de fiscalização, recusa de autorização para imprimir notas fiscais, suspensão/cancelamento da inscrição no cadastro fazendário, protesto de Certidão da Dívida Ativa, inscrição em cadastro de inadimplentes, vedação de distribuição de lucros e bonificações em empresas com débito em aberto junto à Fazenda Nacional e etc.

Pode-se dizer que o Supremo Tribunal Federal, no referido julgamento, lançou novas luzes sobre a questão da utilização de medidas restritivas de direito na seara tributária para sancionar a inadimplência do contribuinte, trazendo para o debate, a partir de uma consistente fundamentação vinculada a elementos da nova hermenêutica constitucional e à técnica da ponderação de interesses na Constituição, alguns dados que, até então, ou eram ignorados pela jurisprudência e doutrina majoritárias, ou eram enfrentados de forma superficial, sem o necessário aprofundamento.

Porém, o que parecia indicar uma mudança da jurisprudência histórica do Supremo Tribunal Federal, uma verdadeira correção de rumo, não veio a se confirmar, já que, posteriormente, em julgado com repercussão geral, o Pretório Excelso reafirmou o seu entendimento tradicional.

O presente estudo busca justamente analisar de forma crítica como a questão das denominadas sanções políticas vem sendo enfrentada pela doutrina nacional e pela jurisprudência histórica e atual dos nossos tribunais superiores, de modo a apontar a inconsistência teórica do entendimento ainda prevalecente, bem como demonstrar a plena possibilidade de utilização das sanções não pecuniárias no Direito Tributário para penalizar o descumprimento da obrigação tributária principal. Para tanto, serão analisadas posições de alguns importantes autores, bem como alguns julgados do Supremo Tribunal Federal, proferidos em sede de colegiado, que consideramos mais relevantes sobre o tema.

Em relação ao Superior Tribunal de Justiça, analisar-se-á em capítulo próprio especificamente a polêmica questão do protesto das Certidões da Dívida Ativa. Essa abordagem específica justifica-se porque, além de encontrar-se pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 5.135 (Rel. Min. Luís Roberto Barroso), proposta pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), na qual se questiona o parágrafo único do art. 1º da Lei Federal n. 9.492/1997, o qual autoriza o protesto, essa medida sancionatória consiste em uma das mais recorrentes questões envolvendo medidas restritivas de direitos impostas aos contribuintes que vem sendo analisada há tempos pelo Superior Tribunal de Justiça, e que foi tida por essa Corte Superior até recentemente como uma inadequada e desnecessária sanção não pecuniária imposta aos contribuintes como meio de cobrança do crédito estatal.

Também analisaremos, em capítulo próprio, por estar pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 5.161 (Rel. Min. Luís Roberto Barroso), proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB, na qual se questiona o art. 17 da Lei Federal n. 11.051/2004 e, por arrastamento, o

art. 32 da Lei Federal n. 4.357/1964 e o art. 52 da Lei Federal n. 8.212/1991, os quais vedam a distribuição de lucros e bonificações em empresas em débito com a União Federal.

Basicamente, defender-se-á ao longo da dissertação que a rejeição existente à utilização de sanções não pecuniárias em relação ao inadimplemento da obrigação tributária principal não se sustenta seja à luz da teoria da sanção, seja à luz de premissas teóricas decorrentes da teoria pós-positivista e do neoconstitucionalismo, e que tal posição amplamente majoritária decorre do preconceito em relação à tributação no Brasil, o qual se baseia em uma concepção ideológica de viés liberal radical, que associa a figura do tributo a um castigo imposto pelo Estado aos cidadãos. Nesse caso, ao conceber o fenômeno tributário como uma odiosa invasão do patrimônio do contribuinte pelo Estado, a doutrina tradicional acaba por minimizar a gravidade da inadimplência e, conseqüentemente, enfraquecer as penalidades aplicáveis, como se o inadimplemento tributário não se caracterizasse, na verdade, como o descumprimento de um dever fundamental.

Ademais, demonstrar-se-á que as infrações tributárias não somente se sujeitam às mesmas espécies de sanções aplicáveis nos outros ramos do Direito, inclusive as sanções não pecuniárias, como na verdade deveriam ser penalizadas com rigor, já que dificultam o atingimento dos objetivos constitucionais.

Como será verificado, concluiremos que é juridicamente injustificável considerar inconstitucional uma sanção na esfera tributária pelo só fato de a mesma ser não pecuniária, e que, na verdade, o juízo de constitucionalidade sobre uma penalidade demanda a análise do caso concreto, a partir da consideração acerca da proporcionalidade da medida em razão da gravidade da lesão infligida ao ordenamento, atentando-se para os princípios ou interesses incidentes e as circunstâncias envolvidas. Ao final, ilustraremos os argumentos desenvolvidos analisando os casos do protesto das Certidões da Dívida Ativa e da vedação de distribuição de lucros e bonificações em empresas com débito em aberto junto à Fazenda Nacional.

O presente estudo divide-se em oito capítulos, conforme detalhado no plano de trabalho abaixo declinado.

## **Plano de trabalho**

No primeiro capítulo, discorre-se sobre elementos da teoria pós-positivista, do neoconstitucionalismo e da nova hermenêutica constitucional, a fim de se estabelecer uma das premissas teóricas em que se baseia a análise crítica da doutrina e jurisprudência acerca das sanções não pecuniárias no Direito Tributário.

O segundo capítulo cuida, por sua vez, de estabelecer a outra premissa teórica do presente trabalho, fundada na relação entre o Direito e a sanção. Assentar-se-ão importantes premissas acerca do conceito de sanção, da relação entre os ilícitos nos diversos ramos do Direito, das diversas funções que as sanções podem exercer simultaneamente no Direito como um todo e no Direito Tributário em particular, bem como acerca da sanção tributária em si e suas espécies, o que também se revela essencial para a análise crítica da posição doutrinária e jurisprudencial sobre o tema que se faz no terceiro capítulo.

O terceiro capítulo divide-se basicamente em duas partes. A primeira é dedicada à exposição do entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre o tema das denominadas sanções políticas. Na segunda, faz-se a análise crítica desse entendimento à luz das duas premissas teóricas fixadas nos dois primeiros capítulos.

O quarto capítulo é dedicado, inicialmente, à exposição acerca da função dos tributos no Estado Democrático e Social de Direito e a relação entre a tributação, o princípio da solidariedade social e o dever fundamental de pagar de tributos. Posteriormente, criticar-se-á a concepção ideológica ultraliberal acerca do fenômeno tributário.

No quinto capítulo, após ter sido demonstrado ao longo dos capítulos anteriores, que não há qualquer justificativa de ordem jurídico-constitucional para se rejeitar, em abstrato e *a priori*, a utilização de sanções não pecuniárias no Direito Tributário para punir o contribuinte pelo não pagamento do tributo devido, e que, na verdade, a doutrina tradicional que aborda a questão é influenciada por uma concepção ideológica do fenômeno tributário que não se coaduna com o contexto de um Estado Fiscal, mormente de um Estado Democrático e Social de Direito, apontam-se, de forma exemplificativa, alguns elementos relacionados aos interesses potencialmente envolvidos e às circunstâncias relevantes que podem estar eventualmente presentes e que devem ser considerados nos casos concretos em que se enfrenta a questão das sanções não pecuniárias no Direito Tributário.

No sexto capítulo, com base nas premissas estabelecidas ao longo dos capítulos precedentes (direitos fundamentais e interesses envolvidos, ponderação de interesses, princípio da proporcionalidade e etc.), enfrentaremos a questão da constitucionalidade do protesto das Certidões da Dívida Ativa, analisando a jurisprudência histórica e atual do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema e demonstrando a aplicação, no caso concreto, das ideias desenvolvidas ao longo deste estudo.

No sétimo capítulo, também com base nas premissas estudadas, cuidaremos da análise da ADI n. 5.161, enfrentando a questão da constitucionalidade das normas que vedam a distribuição de lucros e bonificações em empresas com débito em aberto junto à União.

Ao final concluimos o estudo sintetizando as ideias fundamentais apresentadas ao longo da dissertação.

# 1 PÓS-POSITIVISMO, NEOCONSTITUCIONALISMO E A NOVA HERMENÊTICA CONSTITUCIONAL: ANOTAÇÕES SOBRE OS PRINCÍPIOS INSTRUMENTAIS DE INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL E A PONDERAÇÃO DE INTERESSES NA CONSTITUIÇÃO

## 1.1 Positivismo, pós-positivismo e neoconstitucionalismo

O positivismo jurídico surgiu como reação ao jusnaturalismo e à ideia de existência de um direito natural, considerados metafísicos e anticientíficos, tendo sido a teoria prevalecente do pensamento jurídico desde o final do século XIX até meados do século XX, quando começou a perder força com a reaproximação entre os valores, a ética e o direito.<sup>2</sup>

Embora o positivismo se divida em inúmeras correntes,<sup>3</sup> todas elas são marcadas pela rígida separação entre Moral e Direito.<sup>4</sup> Basicamente, a teoria jurídica positivista caracteriza-se pela busca da objetividade científica, o que a afasta da discussão acerca dos valores e da justiça. Equipara-se o Direito à lei.<sup>5</sup> O cerne da preocupação positivista concentra-se nos critérios de validade do direito. A validade da norma jurídica é aferida não pela justiça que ela carrega, mas sim por ela ter sido elaborada ou não por uma autoridade dotada de competência normativa.<sup>6</sup> Renegam-se, para fins de aferição da validade da norma, critérios pertencentes a outros campos do conhecimento, como o da moral.<sup>7</sup>

Hans Kelsen, por exemplo, busca construir uma teoria do direito que seja “pura”, afastada de todos os elementos estranhos à ciência jurídica, como a psicologia, a sociologia, a ética, a teoria política etc.<sup>8</sup> Ele delimita a ciência jurídica ao direito posto, concebendo o Direito como um sistema de normas válidas que regulam o comportamento humano.<sup>9</sup> As normas válidas seriam aquelas emanadas por uma autoridade competente para tanto e que se

<sup>2</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais a construção do novo modelo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 247-248. Sobre a ascensão e queda do jusnaturalismo, vide BARROSO, Luís Roberto. Op. cit. p. 235-238.

<sup>3</sup> Sobre as inúmeras ramificações do positivismo, vide TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. II** – valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 52-56.

<sup>4</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 52.

<sup>5</sup> BARROSO, Luís Roberto Barroso. Op. cit. p. 247-248.

<sup>6</sup> FERRAJOLI, Luigi. Pasado y futuro del Estado de Derecho. In: CARBONELL, Miguel (org.). **Neoconstitucionalismo(s)**. Madrid: Trotta, 2003. p. 16.

<sup>7</sup> RINCK, Juliano Aparecido. Positivismos: uma reflexão conceitual interna sobre Kelsen, Ross e Hart. **PHRONESIS: Revista do Curso de Direito da FEAD**, n. 3, jun. 2007. p. 81. Disponível em: <<http://revista.fead.br/index.php/dir/index>>. Acesso em: 19 de julho de 2013.

<sup>8</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 01.

<sup>9</sup> *Ibidem*. p. 04.

fundamentam em outra norma válida, designada de norma superior. A norma mais elevada de todas, como não pode ser posta por uma autoridade, já que sua competência teria de se fundar em outra norma mais elevada, tem que ser pressuposta, designando-se como norma fundamental.<sup>10</sup> Como a validade de uma norma decorre apenas do fato de sua produção estar de acordo com a norma fundamental, todo e qualquer conteúdo pode ser Direito, não se podendo negar a validade de uma norma pelo fato de seu conteúdo contrariar outra norma que não pertença à ordem jurídica.<sup>11</sup> Assim, nesse sistema normativo concebido de forma piramidal (“pirâmide normativa”), a validade da norma está ligada à sua forma de produção, e não ao seu conteúdo.<sup>12</sup>

Luís Roberto Barroso, a partir do positivismo normativista de Hans Kelsen, aponta, dentre as características inerentes positivismo jurídico:

- (i) a aproximação quase plena entre Direito e norma;
- (ii) a afirmação da estatalidade do Direito: a ordem jurídica é una e emana do Estado;
- (iii) a completude do ordenamento jurídico, que contém conceitos e instrumentos suficientes e adequados para solução de qualquer caso, inexistindo lacunas;
- (iv) o formalismo: a validade da norma decorre do procedimento seguido para a sua criação, independentemente do conteúdo. Também aqui se insere o dogma da subsunção, herdado do formalismo alemão.<sup>13</sup>

Em meados do século XX, com o fim da Segunda Guerra, o positivismo jurídico, que em razão do formalismo e distanciamento da ética e dos valores serviu de suporte teórico para atos praticados por diversos regimes autoritários, começa a perder sua força. O distanciamento das discussões acerca da ética e da justiça permitiu que a teoria positivista

<sup>10</sup> *Ibidem*. p. 135-136. Segundo Kelsen, “todas as normas cuja validade pode ser reconduzida a uma e mesma norma fundamental formam um sistema de normas, uma ordem normativa. A norma fundamental é a fonte comum da validade de todas as normas pertencentes a uma e mesma ordem normativa, o seu fundamento de validade comum. O fato de uma norma pertencer a uma determinada ordem normativa baseia-se em que o seu último fundamento de validade é a norma fundamental desta ordem. É a norma fundamental que constitui a unidade de uma pluralidade de normas enquanto representa o fundamento da validade de todas as normas pertencentes a essa ordem normativa.” (*Ibidem*. p. 136)

<sup>11</sup> *Ibidem*. p. 139.

<sup>12</sup> Outro exemplo de teoria positivista é a de Hebert Hart. O autor concebe o sistema jurídico como uma união de normas primárias, que estabelecem direitos e deveres, e normas secundárias de reconhecimento, de alteração e de julgamento. As regras secundárias cuidam da forma como as regras primárias podem ser produzidas ou alteradas. Nesse contexto, a validade jurídica das normas primárias estaria diretamente relacionada à sua produção de acordo com a norma de reconhecimento, que é aquela tida e aceita pela sociedade como a regra fundamental para identificar as demais normas jurídicas. Nessa linha, a teoria de Hart também repele a influência de outros campos do conhecimento no exame da validade do Direito. A validade da norma, nesse caso, dependerá de sua criação pelas autoridades públicas, com base na regra de reconhecimento. (v. HART. Hebert L. A. **O conceito de direito**. Pós-escrito organizado por Penelope A. Bulloch e Joseph Raz. Tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara. Revisão da tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. p. 103-149).

<sup>13</sup> BARROSO, Luís Roberto. Op. cit. p. 240. Também sobre as principais ideias compartilhadas entre as diversas concepções positivistas, vide DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos à sério**. Tradução: Nelson Boreira. 3. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010. p. 27-35.

servisse de fundamento para qualquer ordem estabelecida. Com a derrota do nazi-fascismo, verificou-se que a teoria positivista já não era capaz explicar o Direito de forma adequada. Atualmente, já não se pode conceber um ordenamento jurídico afastado de valores éticos e morais, com uma visão da lei como uma estrutura meramente formal.<sup>14</sup>

Nesse contexto, o pós-positivismo<sup>15</sup> surge como uma terceira via entre o jusnaturalismo e o positivismo, trazendo à baila discussões acerca do Direito e sua função social, aspectos de sua nova hermenêutica, das relações entre valores, princípios e regras e da teoria dos direitos fundamentais.<sup>16</sup> Nas palavras de Luís Roberto Barroso:

(...) a partir da segunda metade do século XX, o Direito deixou de caber integralmente no positivismo jurídico. A aproximação quase absoluta entre Direito e norma e sua rígida separação da ética não correspondiam ao estágio do processo civilizatório e às ambições dos que patrocinavam a causa da humanidade. Por outro lado, o discurso científico impregnara o Direito. Seus operadores não desejavam o retorno puro e simples ao jusnaturalismo, aos fundamentos vagos, abstratos ou metafísicos de uma razão subjetiva. Nesse contexto, o pós-positivismo não surge com o ímpeto da desconstrução, mas como uma superação do conhecimento convencional. Ele inicia sua trajetória guardando deferência relativa ao ordenamento positivo, mas nele reintroduzindo as ideias de justiça e legitimidade. O pós-positivismo se apresenta, em certo sentido, como uma *terceira via* entre as concepções positivistas e jusnaturalista: não trata com desimportância as demandas do Direito por clareza, certeza e objetividade, mas não o concebe desconectado de uma filosofia moral e de uma política. Contesta, assim, o postulado positivista de separação entre Direito, moral e política, não para negar a especificidade do objeto de cada um desses domínios, mas para reconhecer a impossibilidade de trata-los como espaços totalmente segmentados, que não se influenciam mutuamente. Se é inegável a articulação complementar entre eles, a tese da separação, que é central ao positivismo e que dominou o pensamento jurídico por muitas décadas, rende tributo a uma hipocrisia.<sup>17</sup>

Assim, o pós-positivismo, embora não abandone o direito positivo,<sup>18</sup> traz de volta para o debate jurídico as questões relativas aos valores e à moral, suscitando novas discussões

<sup>14</sup> BARROSO, Luís Roberto. Op. cit. p. 241-242.

<sup>15</sup> Sobre as discussões travadas entre positivistas e pós-positivistas acerca da relação entre o Direito e a moral vide, por exemplo, os debates entre Robert Alexy e Eugenio Bulygin em: ALEXY, Robert. BULYGIN, Eugenio. **La pretensión de corrección del derecho** – la polémica sobre la relación entre derecho y moral. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2001; BULYGIN, Eugenio. Alexy entre el positivismo y el no-positivismo. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer. MORESO, José Juan. PAPAYANNIS, Diego M. **Neutralidad y teoría del derecho**. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 61-74; e ALEXY, Robert. ¿Entre positivismo y no positivismo? Tercera réplica a Eugenio Bulygin. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer. MORESO, José Juan. PAPAYANNIS, Diego M. **Neutralidad y teoría del derecho**. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 75-92.

<sup>16</sup> BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, n. 6, set. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>> Acesso em: 17 de julho de 2013. p. 19.

<sup>17</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 248.

<sup>18</sup> Robert Alexy, por exemplo, afirma: “Desde luego, la versión del no-positivismo que defiende contiene fuertes elementos positivistas. Esto de ningún modo sustituye la corrección del contenido por el ejercicio de autoridad y la eficacia social. Por el contrario, los dos están necesariamente incluidos. Por esta razón, la versión del no-positivismo que deseo defender puede caracterizarse como un ‘no-positivismo’ inclusivo.” (ALEXY, Robert.

acerca da hermenêutica jurídica, da teoria dos direitos fundamentais e das relações entre princípios e regras.

Com a reaproximação entre a ética e o direito, surge em parte como produto do pós-positivismo o que vem sendo denominando na doutrina de neoconstitucionalismo, que pode ser identificado como um conjunto de mudanças provocadas pela teoria pós-positivista no campo de Direito Constitucional, passando a Constituição a assumir o papel central no ordenamento jurídico mediante a incorporação, de forma explícita ou implícita, dos valores morais da comunidade sob a forma de princípios,<sup>19</sup> bem como através do reconhecimento da força normativa das suas normas (incluindo os princípios),<sup>20</sup> do surgimento de uma nova hermenêutica constitucional<sup>21</sup> e da expansão da jurisdição constitucional.<sup>22</sup>

Com a passagem da Constituição para o centro do ordenamento, mudam os também os critérios para a aferição da validade das leis, que passam a não depender apenas da sua forma de produção por uma autoridade competente, mas também da coerência de seu conteúdo com os princípios e normas constitucionais como, por exemplo, os direitos fundamentais.<sup>23</sup>

Daniel Sarmento identifica os seguintes fenômenos associados ao neoconstitucionalismo:

- (a) reconhecimento da força normativa dos princípios jurídicos e valorização da sua importância no processo de aplicação do Direito;
- (b) rejeição ao formalismo e recurso mais freqüente a métodos ou “estilos” mais abertos de raciocínio jurídico: ponderação, tópica, teorias da argumentação etc.;

---

**¿Entre positivismo y no positivismo? Tercera réplica a Eugenio Bulygin.** BELTRÁN, Jordi Ferrer. MORESO, José Juan. PAPAYANNIS, Diego M. *Neutralidad y teoría del derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 90). Por sua vez, Albert Calsamiglia afirma: “En un cierto sentido la teoría jurídica actual se puede denominar postpositivista precisamente porque muchas de las enseñanzas del positivismo han sido aceptadas y hoy todos en cierto sentido somos positivistas. (...) Denominaré postpositivistas a las teorías contemporáneas que ponen el acento en los problemas de la indeterminación del derecho y las relaciones entre el derecho, la moral y la política.” (CALSAMIGLIA, Albert. **Postpositivismo**. Doxa, 21:209, 1998. p. 209, *apud* BARROSO, Luís Roberto. Op. cit. p. 247). Segundo Luís Roberto Barroso, “o pós-positivismo busca ir além da legalidade estrita, mas não despreza o direito posto; procura empreender uma leitura moral do Direito, mas sem recorrer a categorias metafísicas.” (BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). *In*: BARROSO, Luís Roberto. **Temas de direito constitucional** – tomo IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 66)

<sup>19</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 250.

<sup>20</sup> Sobre a força normativa da Constituição vide as obras de Konrad Hesse (HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991) e Luís Roberto Barroso (BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas – limites e possibilidades da Constituição brasileira**. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003).

<sup>21</sup> Sobre a nova hermenêutica constitucional, vide BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 268-351, e, do mesmo autor, **Interpretação e aplicação da constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. São Paulo: Saraiva, 2009.

<sup>22</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 266.

<sup>23</sup> FERRAJOLI, Luigi. Op. cit. p. 18.

- (c) constitucionalização do Direito, com a irradiação das normas e valores constitucionais, sobretudo os relacionados aos direitos fundamentais, para todos os ramos do ordenamento;
- (d) reaproximação entre o Direito e a Moral, com a penetração cada vez maior da Filosofia nos debates jurídicos; e
- (e) judicialização da política e das relações sociais, com um significativo deslocamento de poder da esfera do Legislativo e do Executivo para o Poder Judiciário.<sup>24</sup>

Nesse contexto, os princípios jurídicos, ora incorporados à Constituição, passam a ter sua normatividade e imperatividade reconhecidas e assumem papel fundamental no ordenamento jurídico e na aplicação do Direito, irradiando-se com força por todo o sistema.

Segundo Daniel Sarmento,

os princípios, quase ignorados pelos positivistas, ressurgem como as portas abertas que permitem a comunicação do Direito, em especial do Direito Constitucional, com o universo da ética, na medida em que ‘constituem eles expressão primeira dos valores fundamentais expressos pelo ordenamento jurídico, informando materialmente as demais normas.’<sup>25</sup>

Reconhecida a força normativa dos princípios, consolida-se então, na doutrina, o entendimento de que as normas jurídicas, inclusive as normas constitucionais, são um gênero que comporta duas categorias distintas: as regras e os princípios. Para os fins pretendidos no presente trabalho, cabe diferenciar estas duas espécies de normas jurídicas, a fim de, posteriormente, analisar as peculiaridades inerentes à aplicação dos princípios, especificamente no que concerne à ponderação de interesses na Constituição.

## 1.2 Princípios e regras

Atualmente há certo consenso doutrinário de que as normas jurídicas subdividem-se em regras e princípios. A distinção entre essas espécies foi objeto de inúmeros estudos,<sup>26</sup>

<sup>24</sup> SARMENTO, Daniel. O Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e possibilidades. *In*: SARMENTO, Daniel (coord.). **Filosofia e teoria constitucional contemporânea**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009. p. 01-02. Também disponível em: <<http://www.danielsarmento.com.br/wp-content/uploads/2012/09/O-Neoconstitucionalismo-no-Brasil.pdf>> Acesso em: 18 de abril de 2013.

<sup>25</sup> SARMENTO, Daniel. **Direitos fundamentais e relações privadas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 79. O referido autor ressalta que o positivismo não renegava os princípios, mas atribuía-lhes uma função subsidiária e supletiva da ordem, sem caráter de norma jurídica, mas como meio de integração do Direito nas hipóteses de lacuna. No campo do Direito Constitucional, os positivistas inseriam os princípios no âmbito das normas constitucionais não autoaplicáveis, sem valor jurídico (Op. cit. p. 81).

<sup>26</sup> Por exemplo, dos juristas estrangeiros, podem-se citar os estudos de Josef Esser, Karl Larenz, Canaris, Ronald Dworkin e Robert Alexy, citados por Humberto Ávila (*in* ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 27-31). Na doutrina brasileira, inúmeros autores também trataram da teoria dos princípios, da diferenciação entre princípios e regras e ponderação, como, por exemplo, Humberto Ávila (op. cit.), Luís Roberto Barroso (*in* BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. São Paulo: Saraiva, 2009), Daniel Sarmento (*in* SARMENTO, Daniel. **A ponderação de**

dentre os quais se destacam, pela importância que tiveram para o desenvolvimento do tema, os trabalhos de Ronald Dworkin e Robert Alexy.

Ronald Dworkin formula a distinção entre os princípios e regras a partir do ataque que faz contra o modelo proposto pelo positivismo baseado exclusivamente nas regras, já que este modelo ignora o papel desempenhado pelos princípios no ordenamento jurídico.<sup>27</sup> Segundo o ele, a diferença entre os princípios e as regras é de natureza lógica. Embora ambos apontem decisões particulares acerca da obrigação jurídica em determinadas circunstâncias, distinguem-se quanto à natureza da orientação que oferecem. Isso porque enquanto as regras são comandos que se aplicam na forma do “tudo-ou-nada”, ou seja, ou a regra é válida para determinada situação e deve ser aplicada ao caso, ou ela não é válida para a hipótese e deve ser afastada,<sup>28</sup> os princípios jurídicos são comandos que serão aplicados de acordo com a relevância que tiverem para o caso, devendo ser considerados pelas autoridades como uma razão que inclina a decisão numa ou noutra direção. Como dois ou mais princípios podem incidir no caso concreto, os comandos sob a forma de princípios possuem uma dimensão de peso, de importância, devendo-se, quando da resolução de um conflito, considerar a força relativa de cada um deles.<sup>29</sup>

Nessa linha, para Dworkin, enquanto o conflito entre regras se resolve através dos critérios clássicos de resolução de antinomias (hierarquia, especialidade e cronologia), o conflito entre princípios se resolve através da ponderação, a partir da análise do peso de cada um no caso concreto,<sup>30</sup> de forma que os princípios prevalecerão com mais ou menos intensidade de acordo com sua relevância.

Robert Alexy, por sua vez, faz uma distinção qualitativa entre regras e princípios, e não uma distinção de grau. Segundo ele, os princípios são normas que ordenam que algo seja feito na maior medida possível, dentro das possibilidades fáticas e jurídicas. São mandados de otimização que podem ser satisfeitos em graus variados dependendo das possibilidades fáticas e jurídicas, cujo âmbito é delimitado pelos princípios e regras colidentes. Já as regras

---

**interesses na constituição federal.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003), Ana Paula de Barcellos (*in* BARCELLOS, Ana Paula. **Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional.** Rio de Janeiro: Renovar, 2005).

<sup>27</sup> Dworkin utiliza o termo “princípio” de forma genérica, abarcando tanto a categoria denominada por ele de “política”, consistente no “tipo de padrão que estabelece um objetivo a ser alcançado, em geral de melhoria em algum aspecto econômico, político ou social da comunidade”, como também o que ele denomina de “princípio” em sentido estrito, consistente num “padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade.” (DWORKIN, Ronald. Op. cit. p. 35-36).

<sup>28</sup> *Ibidem.* p. 39-40.

<sup>29</sup> *Ibidem.* p. 40-42.

<sup>30</sup> *Ibidem.* p. 43-44.

caracterizam-se como normas que ou são sempre ou não são satisfeitas, no sentido de que, incidindo a regra, deve-se fazer exatamente que aquilo que ela determina. Assim, as regras possuem determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível.<sup>31</sup> Ressalte-se, por oportuno, o entendimento de Alexy de que os direitos fundamentais têm estrutura de princípios, ou seja, são mandados de otimização.<sup>32</sup>

Estabelecida a diferença qualitativa entre as regras e os princípios, o autor alemão passa a demonstrar como se distinguem as soluções dos conflitos de regras e colisão de princípios.

---

<sup>31</sup> Veja-se: “O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que *princípios* são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, *mandados de otimização*, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes. Já as *regras* são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, *determinações* no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. Isso significa que a distinção entre regras e princípios é uma distinção qualitativa, e não uma distinção de grau. Toda norma é uma regra ou um princípio.” [grifo do autor] (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 90-91). Do mesmo autor, vide, também: ALEXY, Robert. Sobre la estructura de los principios jurídicos. In: ALEXY, Robert. **Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios**. Bogotá: Universidad Externado de Colômbia, 2003, p. 93-137.

<sup>32</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 575. Sobre as críticas à teoria de Robert Alexy de que os direitos fundamentais têm natureza de princípios, bem como a resposta do autor a essas críticas, vide o “Posfácio” escrito em 2002 in ALEXY, Robert. Op. cit. p. 575-627. Basicamente, as críticas quanto à natureza de princípios dos direitos fundamentais giram em torno da abrangência do modelo proposto. Jurgen Habermas, por exemplo, afirma que a ideia de otimização retira força dos direitos fundamentais pois permitiria a flexibilização desses direitos e o sacrifício em favor de finalidade coletivas. Segundo ele, os juízos de ponderação a que estariam sujeitos os direitos fundamentais careceriam de racionalidade, já que não haveria parâmetros racionais para o sopesamento. A ponderação seria realizada com base em standards e hierarquia sedimentados. Ernst-Wolfgang Bockenforde, por sua vez, sustenta que considerar os direitos fundamentais como normas de princípios produz um efeito indesejável por todo o sistema jurídico, que é a criação de um Estado Judiciário em contraponto a um Estado Legislativo. Segundo ele, a teoria de Alexy transformaria os direitos fundamentais em princípios supremos da ordem jurídica, necessitando apenas da concretização por meio da ponderação. Com isso, o legislador parlamentar perderia sua autonomia e o processo político perderia sua importância. Em relação às críticas de Habermas, Alexy sustenta que, ao invés de retirar a normatividade dos direitos fundamentais, a ponderação evita que algum deles seja excluído do ordenamento jurídico no caso de colisão, permitindo, ainda, que um direito fundamental seja fortalecido diante do crescimento da intensidade de uma interferência. Ademais, não haveria irracionalidade no procedimento porque é possível fazer juízos racionais sobre a intensidade das intervenções, sobre os graus de importância e sobre o relacionamento entre os princípios. Em relação às críticas de Bockenforde, Robert Alexy defende que considerar os direitos fundamentais como mandados de otimização não implica em perda de autonomia do legislador, o que somente seria possível caso se adotasse um modelo de Constituição puramente material, com deveres e proibições para qualquer decisão legislativa imaginável, o que é incompatível com o princípio democrático e da separação de poderes. Alexy parte da premissa de que, quanto a estrutura e ao conteúdo das normas constitucionais (ordem-moldura), o modelo material-procedimental da Constituição é o único adequado aos referidos princípios, com previsão de coisas facultadas (possíveis) e coisas não facultadas (necessárias ou impossíveis). Nesse caso, o que é obrigatório (necessário)/proibido (impossível) é a moldura; o que é facultado (possível) é aquilo que se encontra no interior da moldura, a qual, apesar de impor limites substanciais ao legislador, resguarda margem de discricionariedade para atuar naquilo que lhe é facultado.

No caso do conflito de regras, a solução demanda que se introduza, em uma das regras, uma cláusula de exceção que elimine o conflito, ou, então, que uma das regras seja afastada do ordenamento por ser inválida.<sup>33</sup>

Já no caso de colisão entre os princípios, embora um dos princípios tenha que ceder, o princípio cedente não será declarado inválido nem deverá ser introduzido nele uma cláusula de exceção. Como mandados de otimização, um dos princípios, de acordo com as circunstâncias do caso concreto, terá precedência em face do outro em razão de dimensão de peso que possuem. A ideia de otimização de Alexy exige que quanto maior for o grau de não satisfação ou de afetação de um princípio, tanto maior terá que ser a importância da satisfação do outro. Assim, enquanto os conflitos entre regras ocorrem numa dimensão de validade, a colisão de princípios ocorre na dimensão do peso, através da ponderação dos interesses conflitantes.<sup>34</sup>

Destaca ainda o referido autor alemão um diferencial característico das regras e dos princípios: como os princípios exigem que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades fáticas e jurídicas do caso concreto, eles não contêm um “mandamento definitivo”, mas apenas “prima facie”. Nesse caso, os “princípios representam razões que podem ser afastadas por razões antagônicas”. Por sua vez, as regras possuem um caráter definitivo, impondo que algo seja feito tal como elas prescrevem.<sup>35</sup>

Merece destaque também, neste ponto, a distinção entre regras e princípios proposta por Humberto Ávila quanto ao modo como atuam na prescrição do comportamento. Segundo ele, enquanto as regras são imediatamente descritivas, estabelecendo obrigações, permissões e proibições a partir da descrição de uma conduta a ser observada, os princípios são imediatamente finalísticos, ou seja, estabelecem um estado ideal de coisas que exige determinado comportamento para ser atingido.<sup>36</sup>

Luís Roberto Barroso, por sua vez, aponta os diferentes papéis desempenhados por regras e princípios no sistema normativo. *In verbis*:

O principal valor subjacente à regras é a segurança jurídica. Elas expressam decisões políticas tomadas pelo constituinte ou pelo legislador, que procederam às valorações e ponderações que consideraram cabíveis, fazendo com que os juízos por ele formulados se materializassem em uma determinação objetiva de conduta. Não

<sup>33</sup> ALEXY, Robert. Op. cit. p. 92-93.

<sup>34</sup> *Ibidem*. p. 93-103. Vide, também de Robert Alexy, especificamente sobre a colisão de direitos fundamentais, ALEXY, Robert. Colisão de direitos fundamentais e realização de direitos fundamentais no estado de direito democrático. **Revista de Direito Administrativo**, Renovar: Rio de Janeiro, v. 217. jul./set. 1999. p. 67-79.

<sup>35</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 103-106.

<sup>36</sup> ÁVILA, Humberto. Op. cit. p. 63-65.

transferiram, portanto, competência valorativa ou ponderativa ao intérprete, cuja atuação, embora não seja mecânica – porque nunca é –, não envolverá maior criatividade ou subjetividade. Regras, portanto, tornam o Direito mais objetivo, mais previsível e, conseqüentemente, realizam melhor o valor segurança jurídica. Princípios, por sua vez, desempenham papel diverso, tanto do ponto de vista jurídico como político-institucional. No plano jurídico, eles funcionam como referencial geral para o intérprete, como um farol que ilumina os caminhos a serem percorridos. De fato, são os princípios que dão identidade ideológica e ética ao sistema jurídico, apontando objetivos e caminhos. Em razão desses mesmos atributos, dão unidade ao ordenamento, permitindo articular suas diferentes partes – por vezes, aparentemente contraditórias – em torno de valores e fins comuns. Ademais, seu conteúdo aberto permite a atuação integrativa e construtiva do intérprete, capacitando-o a produzir a melhor solução para o caso concreto, realizando o ideal de justiça.<sup>37</sup>

No plano constitucional, a diferenciação apontada entre regras e princípios é de extrema importância. Com efeito, as Constituições, embora não tenham vocação para a eternidade, têm vocação para a permanência.<sup>38</sup> Por essa razão, uma das características do texto constitucional é a sua “abertura”,<sup>39</sup> mediante a ampla utilização de conceitos jurídicos indeterminados<sup>40</sup> e princípios, o que permite uma constante atualização de sentido e adaptação da Constituição aos valores compartilhados pela sociedade, mediante interpretação evolutiva do texto.<sup>41</sup> Nessa linha, a maior vagueza, abstração e abertura dos princípios faz com que se adote para as normas mais importantes da Constituição o caráter principiológico.<sup>42</sup>

<sup>37</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 209-210.

<sup>38</sup> Nas palavras de Anna Cândida da Cunha Ferraz: “Toda Constituição busca refletir, como ensina Burdeau, uma ‘idéia de direito’; busca refletir ‘os valores, os fins e os fundamentos de uma nova organização política fundamental’. Ao perseguir tais objetivos, toda Constituição – até para assegurar a estabilidade, política e social, necessária ao pleno desenvolvimento do povo e do Estado que rege – procura a maior durabilidade possível, busca permanecer. Se uma Constituição não tem vocação para ser eterna, tem, por sem dúvida, vocação para ser durável.” (FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. *Mutação, reforma e revisão das normas constitucionais*. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**, São Paulo, v. 2, n.5, out./dez. 1993. p. 06).

<sup>39</sup> A textura aberta é uma característica da linguagem jurídica (Cf. GRAU, Eros Roberto. **Direito, conceito e normas jurídicas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988. p. 59-60). No caso das normas constitucionais, a “abertura” é ainda mais significativa. Nas palavras de Luís Roberto Barroso: “A natureza da linguagem constitucional, própria à veiculação de normas principiológicas e esquemáticas, faz com que estas apresentem maior abertura, maior grau de abstração e, conseqüentemente, menor densidade jurídica.” (BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 111).

<sup>40</sup> Ressalve-se quanto a expressão a observação de Eros Roberto Grau: “No que diz respeito aos ‘conceitos jurídicos indeterminados’, eles, de fato, como vimos, não existem. Os conceitos consubstanciam suma de idéias que, para se realizarem como conceitos, hão de ser, no mínimo, determinadas. A mencionada ‘indeterminação’ dos conceitos jurídicos, pois, não é deles, mas sim dos termos que os expressam, mercê da sua ambigüidade ou imprecisão.” (GRAU, Eros Roberto. *Op. cit.* p. 73).

<sup>41</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 199. Segundo Riccardo Guastini, a interpretação evolutiva é aquela que atribui a um dispositivo um novo significado, diverso do seu significado histórico. Ela promove a adaptação das leis às novas circunstâncias sociais, culturais etc. não previstas pelo legislador histórico. (GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo – estudios de teoría y metateoría del derecho**. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 234). Sobre a relação entre a interpretação e mutação constitucional, assim afirma Anna Cândida da Cunha Ferraz: “A interpretação constitucional revela-se processo de mutação constitucional sempre que, pela via interpretativa, ao significado da norma constitucional se atribui novo

Outrossim, como as sociedades modernas são caracterizadas pelo pluralismo, a Constituição, que é produto de um debate político, passa a abrigar inúmeros interesses e valores contrapostos,<sup>43</sup> os quais, eventualmente, podem entrar em colisão quando aplicados em casos concretos. Nesse caso, a solução desses conflitos entre normas constitucionais demandará a utilização da técnica da ponderação de interesses, da qual trataremos adiante.

### 1.3 A nova hermenêutica constitucional e os princípios instrumentais de interpretação da Constituição

Como foi visto, a teoria pós-positivista e o neoconstitucionalismo provocaram inúmeras mudanças no Direito Constitucional, dentre as quais o reconhecimento da força normativa da Constituição e da juridicidade e imperatividade de suas normas, tendo a Constituição sido alçada ao centro do ordenamento jurídico.

Porém, como as normas constitucionais possuem algumas características que lhes são próprias, como, por exemplo, a posição de superioridade hierárquica, a abertura e a vagueza da linguagem, a dimensão política e o conteúdo diferenciado, podendo ser caracterizadas como normas de organização, normas que definem direitos fundamentais e normas programáticas,<sup>44</sup> as mudanças trazidas implicaram também na necessidade de elaboração de novos parâmetros para a interpretação constitucional, já que os elementos tradicionais de interpretação jurídica (gramatical, histórico, sistemático e teleológico), embora aplicáveis à interpretação constitucional, não são mais capazes de fornecer todas as soluções para os problemas.<sup>45</sup>

---

conteúdo, ou se amplia a abrangência da norma para alcançar situações e relações dantes não consideradas como nela incluídos.” (FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. Op. cit. 19).

<sup>42</sup> SARMENTO, Daniel. **A Ponderação de interesses na Constituição Federal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 49.

<sup>43</sup> Segundo Ana Paula de Barcellos: “Diversas Constituições contemporâneas, e a brasileira em particular, são generosas na referência a elementos valorativos de conteúdo bastante vago (como justiça social e dignidade humana), cuja definição detalhada – a ser aferida pelo intérprete, pode variar em certa medida no tempo, no espaço e em função das circunstâncias do caso concreto. Também constam do texto constitucional metas políticas sob a forma de princípios, que em geral admitem uma variedade de meios de realização. Além disso, cartas compromissórias – como é o caso da Constituição de 1988 – refletem, de forma nítida ou distorcida, sociedade plurais, em vários níveis. O mesmo texto constitucional consagra valores diferentes, opções e interesses políticos diversos e direitos que, em vários de seus desenvolvimentos, poderão se chocar reciprocamente.” (BARCELLOS, Ana Paula. **Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 10).

<sup>44</sup> BARROSO, Luís Roberto. Op. cit. p.198-204. Do mesmo autor, vide, também, BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas – limites e possibilidades da Constituição brasileira**. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 75-118.

<sup>45</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 347. Segundo o autor, “a nova interpretação constitucional surge para atender às demandas de uma sociedade que se tornou bem mais complexa e plural.”

Assim, foram desenvolvidas pela doutrina algumas premissas, denominadas de princípios<sup>46</sup> instrumentais de interpretação constitucional, para orientar o intérprete na aplicação da norma.

O catálogo de princípios instrumentais varia de acordo com o autor. Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco apontam que, para a maioria dos autores, são princípios instrumentais de hermenêutica os (a) da unidade da Constituição, (b) da concordância prática, (c) da correição funcional, (d) da eficácia integradora, (e) da força normativa da Constituição, (f) da máxima efetividade, (g) da proporcionalidade, (h) da interpretação conforme a Constituição e (i) da presunção de constitucionalidade das leis.<sup>47</sup>

Ficaremos, pela sua adequação aos fins pretendidos no presente trabalho, com o catálogo proposto por Luís Roberto Barroso, que arrola os seguintes princípios instrumentais de interpretação constitucional: (a) princípio da supremacia da Constituição; (b) princípio da presunção de constitucionalidade das leis; (c) princípio da interpretação conforme a Constituição; (d) princípio da unidade da Constituição; (e) princípio da razoabilidade ou da proporcionalidade; e (f) princípio da efetividade.<sup>48</sup> Abaixo, serão feitas algumas observações acerca do conteúdo dos referidos princípios instrumentais de interpretação constitucional. Juntamente do princípio da unidade da Constituição, será abordada a técnica da ponderação de interesses para a resolução de conflitos entre princípios e interesses constitucionais.

### 1.3.1 Princípio da supremacia da Constituição

---

(Op. cit. p. 334). Destaque-se, nessa linha, os ensinamentos de Daniel Sarmento: “Se há algum consenso na moderna hermenêutica constitucional, este repousa na constatação de que a tarefa de aplicação da Constituição não se resume a um simples silogismo. A abertura da Constituição, o seu caráter eminentemente político, a vagueza, abstração e densidade axiológica das suas cláusulas mais importantes tornam especialmente dinâmico e complexo o processo de hermenêutica constitucional.” (SARMENTO, Daniel. Op. cit. p. 123).

<sup>46</sup> Como observa Luís Roberto Barroso, a utilização do termo “princípio” nesse caso não está relacionada com o conteúdo estrutura ou aplicação mediante ponderação desses comandos dirigidos ao intérprete, e sim à proeminência e à precedência deles para o processo interpretativo. Segundo ele, “os princípios instrumentais de interpretação constitucional constituem premissas conceituais, metodológicas ou finalísticas que devem anteceder, no processo intelectual do intérprete, a solução concreta da questão posta.” (BARROSO, Luís Roberto. Op. cit. p. 371). Por sua vez, Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco observam que esses princípios são despídos de caráter normativo, “valendo apenas como simples tópicos ou pontos de vista interpretativos, que se manejam como argumentos – sem gradação, nem limite – para a solução dos problemas de interpretação mas que não nos habilitam, enquanto tais, nem a valorar nem a eleger os que devam ser utilizados em dada situação hermenêutica.” (MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 111).

<sup>47</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. op. cit. p. 110-122.

<sup>48</sup> Cf. BARROSO, Luís Roberto. Op. cit.. p. 155-279 e 370-376. Do mesmo autor, vide, também, BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 298-306.

Pelo princípio da supremacia da Constituição, temos que a Constituição, como produto de uma manifestação especial da vontade popular em um contexto próprio, do Poder Constituinte originário, encontra-se no topo de ordenamento jurídico, sendo hierarquicamente superior e gozando de primazia sobre as demais normas jurídicas, que não poderão contrariar as normas constitucionais, sob pena de nulidade.

Segundo Luís Roberto Barroso,

a supremacia da Constituição é tributária da ideia de superioridade do poder constituinte sobre as instituições jurídicas vigentes. Isso faz com que o produto do seu exercício, a Constituição, esteja situado no topo do ordenamento jurídico, servindo de fundamento de validade de todas as demais normas, (...). Essa supremacia somente se verifica onde exista Constituição rígida. Aliás, a rigidez interage, em uma relação recíproca de causa e efeito, com outro fenômeno que contribui para a primazia da ordem constitucional: a vocação maior de permanência e estabilidade que acompanha a Lei Fundamental, em contraste com a mutabilidade da legislação ordinária.<sup>49</sup>

### 1.3.2 Princípio da efetividade

O princípio da efetividade, por sua vez, em razão do papel central ocupado pela Constituição no ordenamento jurídico e dos valores morais da comunidade que ela carrega, impõe ao intérprete que aplique as normas constitucionais de modo a conferir-lhes a máxima efetividade possível.

Decorre desse princípio a necessidade de o aplicador da Constituição dar preferência às interpretações que otimizem e confirmem a maior eficácia à norma constitucional, de acordo com o sentido na norma, sem alterar o seu conteúdo.<sup>50</sup>

### 1.3.3 Princípio da presunção de constitucionalidade das leis

O princípio da presunção de constitucionalidade das leis, como decorrência do princípio da separação de poderes, além de funcionar como fator de autolimitação da atuação judicial, confere às leis e aos atos normativos a presunção *iuris tantum* de validade, tendo em vista que a prática de tais atos se funda a legitimidade democrática que gozam os agentes

<sup>49</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 168.

<sup>50</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Op. cit. p. 118-119.

públicos eleitos, no dever de perseguir o interesse público e no respeito aos princípios constitucionais.<sup>51</sup>

Nesse contexto, a declaração de inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo será sempre uma medida de exceção.<sup>52</sup> O ônus da argumentação, com todas as consequências daí advindas, cabe à parte que alega a existência do vício. Ademais, o Poder Judiciário deve guardar certa deferência à interpretação dada pelos demais Poderes, agindo com cautela na invalidação de leis e atos normativos.<sup>53</sup> Nesse sentido:

A declaração de inconstitucionalidade de uma norma, em qualquer caso, é atividade a ser exercida com autolimitação pelo Judiciário, devido à deferência e ao respeito que deve ter em relação aos demais Poderes. A atribuição institucional de dizer a última palavra sobre a interpretação de uma norma não o dispensa de considerar as possibilidades legítimas de interpretação pelo outros Poderes. No tocante ao controle de constitucionalidade por ação direta, a atuação do Judiciário deverá ser ainda mais contida. É que, nesse caso, além da excepcionalidade de rever atos de outros Poderes, o Judiciário desempenha função atípica, sem cunho jurisdicional, pelo que deve atuar parcimoniosamente.

(...)

Em sua dimensão prática, o princípio se traduz em duas regras de observância necessária pelo intérprete e aplicador do direito: a) não sendo evidente a inconstitucionalidade, havendo dúvida ou a possibilidade de razoavelmente se considerar a norma como válida, deve o órgão competente abster-se da declaração de inconstitucionalidade; b) havendo alguma interpretação possível que permita afirmar-se a compatibilidade da norma com a Constituição, em meio a outras que careavam para aquele juízo de invalidez, deve o intérprete optar pela interpretação legitimadora, mantendo o preceito em vigor.<sup>54</sup>

#### 1.3.4 Princípio da interpretação conforme a Constituição

O princípio da interpretação conforme a Constituição é uma decorrência do princípio da presunção de constitucionalidade e possui duas facetas: por um lado, é uma técnica de interpretação; por outro lado, serve como mecanismo de controle de constitucionalidade. Enquanto técnica de interpretação, impõe ao intérprete que, diante das diversas interpretações possíveis oferecidas pela literalidade do texto, opte por aquelas mais adequadas aos valores e fins constitucionais. Já como mecanismo de controle de constitucionalidade, o princípio

<sup>51</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 301.

<sup>52</sup> STRECK, Lênio Luiz. **A concepção cênica da sala de audiência e o problema dos paradoxos**. Disponível em: <[http://www.amprs.org.br/arquivos/comunicacao\\_noticia/artigo\\_lenio\\_streck\\_60212.pdf](http://www.amprs.org.br/arquivos/comunicacao_noticia/artigo_lenio_streck_60212.pdf)> Acesso em: 30 de janeiro de 2014. p. 07.

<sup>53</sup> Segundo Oscar Vilhena Vieira, não havendo inconstitucionalidade flagrante, o Judiciário deve guardar deferência, ou seja, uma postura respeitosa em relação ao Poder Legislativo, democraticamente eleito, e abster-se de substituir a opção do legislador pela sua. (VIEIRA, Oscar Vilhena. **Supremocracia. Revista de Direito do Estado – RDE**. Ed. Renovar: Rio de Janeiro, ano 3, n. 12, p. 55-75, out/dez 2008. p. 68).

<sup>54</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 182-183.

demanda que o intérprete, também diante dos vários significados possíveis oferecidos pela norma infraconstitucional, acolha aqueles que sejam compatíveis com a Constituição, preservando a validade da norma e sua manutenção no ordenamento jurídico, bem como descarte aqueles que impliquem na inconstitucionalidade da norma, numa verdadeira declaração de nulidade sem redução do texto.

Nesse sentido, merecem transcrição as palavras de Luís Roberto Barroso, que bem resumem o princípio em questão:

Destina-se ela [a interpretação conforme a constituição] à preservação da validade de determinadas normas, suspeitas de inconstitucionalidade, assim como à atribuição de sentido às normas infraconstitucionais, da forma que melhor realizem os mandamentos constitucionais. Como se depreende da assertiva precedente, o princípio abriga, simultaneamente, uma técnica de interpretação e um mecanismo de controle de constitucionalidade.

Como técnica de interpretação, o princípio impõe a juízes e tribunais que interpretem a legislação ordinária de modo a realizar, da maneira mais adequada, os valores e fins constitucionais. Vale dizer: entre interpretações possíveis, deve-se escolher a que tem mais afinidade com a Constituição. (...)

Como mecanismo de controle de constitucionalidade, a interpretação conforme a constituição permite que o intérprete, sobretudo o tribunal constitucional, preserve a validade de uma lei que, na sua leitura mais óbvia, seria inconstitucional. Nessa hipótese, o tribunal, simultaneamente, *infirm*a uma das interpretações possíveis, declarando-a inconstitucional, e *afirma* outra, que compatibiliza a norma com a Constituição. Trata-se de uma atuação “corretiva”, que importa na declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto. Figura próxima, mas não equivalente, é o da interpretação conforme a Constituição para declarar que uma norma válida e em vigor não incide sobre determinada situação de fato. Em qualquer caso, o princípio tem por limite as possibilidades semânticas do texto.<sup>55</sup> [grifo do autor]

Ressalte-se, contudo, que a interpretação conforme a Constituição não deve conduzir o intérprete a *salvar* a lei em detrimento da Constituição, já que isso acarretaria na subversão da hierarquia das normas, nem deve distorcer o sentido inequívoco da norma na tentativa de garantir a sua preservação a qualquer custo, já que tal providência implicaria na usurpação de tarefas legislativas e na transformação do intérprete em legislador positivo, pois a norma que viesse a ser produzida por essa interpretação seria distinta da elaborada pelo Poder Legislativo.<sup>56</sup>

### 1.3.5 Princípio da unidade da Constituição e a ponderação de interesses para a resolução de conflitos entre princípios e interesses constitucionais

<sup>55</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 302-303.

<sup>56</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. op. cit. p. 119-120.

Quanto ao princípio da unidade da Constituição, é preciso repisar que a Constituição traz em seu texto uma gama de valores e interesses potencialmente colidentes.<sup>57</sup> Porém, ocupando a posição central no ordenamento jurídico, é ela quem confere coesão e unidade ao sistema, condicionando a validade e informando a interpretação das demais normas jurídicas. Dessa forma, se a Constituição é a guardiã da unidade da ordem jurídica, a ideia de unidade também é intrínseca a ela.<sup>58</sup> Como não há hierarquia entre as normas constitucionais,<sup>59</sup> o princípio da unidade da Constituição impõe ao intérprete buscar, em caso de conflito de interesses, e em razão da insuficiência dos critérios clássicos de resolução de antinomias (cronológico, hierárquico e de especialidade),<sup>60</sup> a harmonização dos interesses colidentes como forma de alcançar um resultado constitucionalmente adequado.<sup>61</sup>

<sup>57</sup> A colisão pode se dar entre princípios constitucionais, entre direitos fundamentais e entre direitos fundamentais e outros valores e interesses constitucionais. Sobre o tema, vide BARROSO, Luís Roberto. Op. cit. p. 329-334. Nesse mesmo sentido: “Fala-se em colisão entre direitos fundamentais quando se identifica conflito decorrente do exercício de direitos individuais por diferentes titulares. A colisão pode decorrer, igualmente, de conflito entre direitos individuais do titular e bens jurídicos da comunidade. (...) A doutrina cogita de colisão de direitos em sentido estrito ou em sentido amplo. As colisões em sentido estrito referem-se apenas àqueles conflitos entre direitos fundamentais. As colisões em sentido amplo envolvem os direitos fundamentais e outros princípios ou valores que tenham por escopo a proteção de interesses da comunidade.” (MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Op. cit. p. 341-342).

<sup>58</sup> SARMENTO, Daniel. Op. cit. p. 27-28.

<sup>59</sup> Segundo Daniel Sarmento, “todas as normas constitucionais desfrutam formalmente da mesma estatura, afigurando-se arbitrário atribuir a qualquer uma delas a primazia absoluta com relação à demais.” (SARMENTO, Daniel. Op. cit. p. 32-33).

<sup>60</sup> Cf. SARMENTO, Daniel. Op. cit. p. 27-40.

<sup>61</sup> Nesse sentido, vale citar as lições de Luís Roberto Barroso: “(...) a Constituição é o documento que dá unidade ao sistema jurídico, pela irradiação de seus princípios aos diferentes domínios infraconstitucionais. O princípio da unidade é uma especialização da interpretação sistemática, impondo ao intérprete o dever de harmonizar as tensões e contradições entre normas jurídicas. A superior hierarquia das normas constitucionais impõe-se na determinação de sentido de todas as normas do sistema. O problema maior associado ao princípio da unidade não diz respeito aos conflitos que surgem entre as normas infraconstitucionais ou entre estas e a Constituição, mas sim às tensões que se estabelecem dentro da própria Constituição. (...) De fato, a Constituição é um documento dialético, fruto do debate e da composição política. Como consequência, abriga no seu corpo valores e interesses contrapostos. (...) Nesses casos [de conflito entre normas constitucionais], como intuitivo, a solução de colisões entre normas não pode beneficiar-se, de maneira significativa, dos critérios tradicionais. Em primeiro lugar, e acima de tudo, porque inexistente hierarquia entre normas constitucionais. (...) Não é possível (...) afirmar a inconstitucionalidade dessas disposições, frutos da mesma vontade constituinte originárias. Por essa razão, uma norma constitucional não pode ser constitucional em face de outra. O critério cronológico é de valia apenas parcial. É que, naturalmente, as normas integrantes da Constituição originária são todas promulgadas na mesma data. Logo, em relação a elas o parâmetro temporal é ineficaz. Restam apenas as hipóteses em que emendas constitucionais revoguem dispositivos suscetíveis de ser reformados, por não estarem protegidos por cláusula pétrea. Também o critério da especialização será insuficiente para resolver a maior parte dos conflitos porque, de ordinário, normas constitucionais contém proposições gerais, e não regras específicas. Portanto, na harmonização de sentido entre normas contrapostas, o intérprete deverá promover a concordância prática entre os bens jurídicos tutelados, preservando o máximo possível de cada um. Em algumas situações, precisará recorrer a categorias como a teoria dos limites imanentes: os direitos de uns têm de ser compatíveis com os direitos dos outros. E em muitas situações, inexoravelmente, terá de fazer ponderações, com concessões recíprocas e escolhas.” (BARROSO, Luís Roberto. Op. cit. p. 303-305) Para maior aprofundamento sobre o princípio da unidade da Constituição, vide BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição:** fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 202-224.

Nessa linha, a solução do conflito entre os interesses constitucionalmente tutelados demandará, como já foi adiantado, a utilização da técnica da ponderação de interesses, que consiste, nas palavras de Luís Roberto Barroso, “em uma técnica de decisão jurídica, aplicável a casos difíceis, em relação aos quais a subsunção se mostrou insuficiente. A insuficiência se deve ao fato de existirem normas de mesma hierarquia indicando soluções diferenciadas.”<sup>62</sup> Ana Paula de Barcellos, por sua vez, conceitua a ponderação como a “técnica jurídica de solução de conflitos normativos que envolvem valores ou opções políticas em tensão, insuperáveis pelas formas hermenêuticas tradicionais.”<sup>63</sup>

Embora a ponderação seja considerada pela doutrina amplamente majoritária como o instrumento mais adequado para equacionar os conflitos entre normas constitucionais, a questão é controvertida. Conforme aponta Luís Roberto Barroso, longe de haver unanimidade, há desde autores que negam total ou parcialmente a existência de conflitos normativos (conceptualismo), até os que, reconhecendo a existência de conflitos, buscam alternativas para o seu equacionamento, como, por exemplo, através da hierarquização dos princípios envolvidos.<sup>64</sup>

Com a devida vênia, concordamos com Ana Paula de Barcellos que, após analisar as críticas que são dirigidas à ponderação, conclui que nenhuma das outras soluções propostas pela doutrina são satisfatórias, não superando as dificuldades metodológicas a elas imputadas.<sup>65</sup>

Com efeito, não prosperam as críticas no sentido de que a ponderação não é um modelo que permite um controle racional, ficando sujeita a subjetivismos e ao arbítrio daquele que pondera. Como aponta Robert Alexy, ainda que a ponderação não seja uma técnica que conduza, em todo e qualquer caso, a um resultado único e inequívoco, isso não significa que o procedimento seja irracional.<sup>66</sup> Ele trabalha com a ideia de ponderação a partir de três passos: 1) avaliação do grau de não satisfação ou afetação de um dos princípios; 2) avaliação da importância da satisfação do princípio colidente; e 3) avaliação se a importância da satisfação do princípio colidente justifica a afetação ou a não satisfação do outro princípio. Nesse caso, segundo Alexy, é possível se fazer juízos racionais sobre intensidades de intervenções (leve,

<sup>62</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 335-336.

<sup>63</sup> BARCELLOS, Ana Paula. Op. cit. p. 23.

<sup>64</sup> BARROSO, Luís Roberto. Op. cit. p. 333. Para um exame detalhado das posições que negam a existência de conflitos entre normas constitucionais e das críticas dirigidas à ponderação, vide: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 495-501; e BARCELLOS, Ana Paula. Op. cit. p. 49-56.

<sup>65</sup> BARCELLOS, Ana Paula. Op. cit. p. 18 e 57.

<sup>66</sup> ALEXY, Robert. Op. cit. p. 164.

sério e moderado), sobre graus de importância e sobre o relacionamento entre as normas em conflito. Ademais, esses juízos devem ser adequadamente fundamentados, com razões plausíveis, não havendo espaço para carência argumentativa. Assim, como a restrição de um direito fundamental deve ser fundamentada de forma correta, através da argumentação jurídica racional, não há como se sustentar, como fazem os críticos, que a ponderação permitiria tudo e se sujeitaria a juízos arbitrários.<sup>67</sup>

Embora seja inegável a existência de algum grau de subjetivismo judicial na ponderação, bem como a possível existência de difíceis divergências sobre o escalonamento da importância dos princípios e peso da intensidade da intervenção (em alguns casos a graduação pode ser difícilíssima),<sup>68</sup> isso não afasta a possibilidade de controle racional do resultado, já que a ponderação deve ser fundada racionalmente a partir dos graus de importância e afetação. A decisão deve estar assentada em argumentação racional. A nosso ver, o caráter aberto dos princípios torna inevitável a utilização da técnica da ponderação para a resolução dos conflitos, revelando-se como técnica mais adequada do que, por exemplo, o estabelecimento de hierarquia entre os princípios, com prevalência de uns sobre os outros.

Assentada a adequação da técnica da ponderação para equacionamento os conflitos entre direitos fundamentais e bens coletivos, é preciso destacar que o processo ponderativo demanda a análise do caso concreto, já que o peso de cada princípio ou interesse colidente dependerá de considerações acerca das circunstâncias fáticas envolvidas. Ademais, a ponderação também deve considerar o dado normativo, já que a Constituição é uma norma jurídica, dotada de imperatividade. Daniel Sarmento aponta, ainda, que o processo de ponderação deve ser guiado por valores substantivos, como a dignidade humana, a liberdade, a segurança, a igualdade etc.<sup>69</sup> Por sua vez, Luís Roberto Barroso sustenta que a ponderação tem como guia os princípios da proporcionalidade e razoabilidade.<sup>70</sup>

Quanto ao processo intelectual para a resolução do conflito entre normas constitucionais, pode-se apontar três etapas no qual o mesmo se desenvolve: (i) a identificação das normas pertinentes; (ii) a verificação das circunstâncias relevantes para o

---

<sup>67</sup> *Ibidem*. p. 593-599.

<sup>68</sup> Considerando o escopo do presente estudo, pode-se exemplificar essas dificuldades com o exemplo das diversas sanções não pecuniárias na esfera tributária. As opiniões sobre os graus de intensidade da restrição a direitos do contribuinte (ex. interdição de estabelecimento, inscrição no CADIN, protesto de CDA e etc.), dos direitos do contribuinte afetados (livre iniciativa, livre concorrência, livre exercício profissional) e da importância do interesse protegido (livre concorrência, direito do consumidor, interesse arrecadatário, etc.) podem variar de forma significativa.

<sup>69</sup> SARMENTO, Daniel. Op. cit. p. 97-99.

<sup>70</sup> BARROSO. Luís Roberto. ob. cit. p. 336. Nesse mesmo sentido, Daniel Sarmento ressalta que o princípio da proporcionalidade atua como pauta procedimental da ponderação de interesses (*in* SARMENTO, Daniel. Op. cit. p. 78).

caso concreto; e (iii) a apuração dos pesos que devem ser atribuídos aos elementos em disputa, a fim de se alcançar a solução mais adequada sobre a norma que deverá preponderar no caso.<sup>71</sup>

Merecem destaque as lições de Luís Roberto Barroso:

Em suma, consiste ela em uma técnica de decisão jurídica, aplicável a casos difíceis, em relação aos quais a subsunção se mostrou insuficiente. A insuficiência se deve ao fato de existirem normas de mesma hierarquia indicando soluções diferenciadas. Nos últimos tempos, a jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal Federal, incorporou essa técnica à rotina de seus pronunciamentos. De forma simplificada, é possível descrever a ponderação como um processo em três etapas, descritas a seguir.

Na primeira etapa, cabe ao intérprete detectar no sistema as normas relevantes para a solução do caso, identificando eventuais conflitos entre elas. Como se viu, a existência dessa espécie de conflito – insuperável pela subsunção – é o ambiente próprio de trabalho da ponderação. (...) Ainda neste estágio, os diversos fundamentos normativos – isto é, as diversas premissas maiores pertinentes – são agrupados em função da solução que estejam sugerindo. (...)

Na segunda etapa, cabe examinar os fatos, as circunstâncias concretas do caso e sua interação com os elementos normativos. Relembre-se, na linha do que foi exposto anteriormente, a importância assumida pelos fatos e pelas consequências práticas da incidência da norma na moderna interpretação constitucional. Embora os princípios e regras tenham uma existência autônoma, em tese, no mundo abstrato dos enunciados normativos, é no momento em que entram em contato com as situações concretas que seu conteúdo se preencherá de real sentido. Assim, o exame dos fatos e os reflexos sobre eles das normas identificadas na primeira fase poderão apontar com maior clareza o papel de cada uma delas e a extensão de sua influência.

(...) É na terceira etapa que a ponderação irá regularizar-se, em oposição a subsunção. (...) Pois bem: nessa fase dedicada à decisão, os diferentes grupos de normas e a repercussão dos fatos do caso concreto estarão sendo examinados de forma conjunta, de modo a apurar os pesos que devem ser atribuídos aos diversos elementos em disputa e, portanto, o grupo de normas que deve preponderar no caso. Em seguida, será preciso ainda decidir quão intensamente esse grupo de normas – e a solução por ele indicada – deve prevalecer em detrimento dos demais, isto é: sendo possível graduar a intensidade da solução escolhida, cabe ainda decidir qual deve ser o grau apropriado em que a solução deve ser aplicada. Todo esse processo intelectual tem como fio condutor o princípio da proporcionalidade.<sup>72</sup>

Cumprе ressaltar, nesta oportunidade, a extrema importância do papel da fundamentação utilizada quando se trabalha com juízos de ponderação. Com efeito, por envolver etapas bem mais complexas do que uma simples subsunção, com elevada carga de

<sup>71</sup> BARROSO, Luís Roberto. Op. cit. p. 335-337. Nesse mesmo sentido, Ana Paula de Barcellos concebe a aplicação da ponderação como um processo de três etapas consecutivas, nos seguintes termos: “Na primeira delas, caberá ao intérprete identificar todos os enunciados normativos que aparentemente se encontram em conflito ou tensão e agrupá-los em função da solução normativa que sugerem para o caso concreto. A segunda etapa ocupa-se de apurar os aspectos de fato relevantes e sua repercussão sobre as diferentes soluções indicadas pelos grupos formados na etapa anterior. A terceira fase é o momento de decisão: qual das soluções deverá prevalecer? E por quê? Qual a intensidade da restrição a ser imposta às soluções preteridas, tendo em conta, tanto quanto possível, a produção da concordância prática de todos os elementos normativos em jogo?” (BARCELLOS, Ana Paula. Op. cit. p. 92). Também sobre a metodologia a ponderação, vide SARMENTO, Daniel. Op. cit. p. 99-106.

<sup>72</sup> BARROSO, Luís Roberto. Op. cit. p. 335-337.

subjetividade, a ponderação exige do intérprete um ônus argumentativo maior, que seja capaz de legitimar a decisão perante toda a sociedade.<sup>73</sup>

Nesse sentido, Carlos Ari Vieira Sundfeld defende que aquele que é chamado a decidir com base em princípios deve suportar o ônus da competência e o ônus do regulador. O ônus da competência demanda que o intérprete, como, por exemplo, o juiz, justifique expressamente sua legitimação, de forma consistente e com base em elementos institucionais, de modo a permitir o controle e uma maior previsibilidade para os próximos casos. Quanto ao ônus do regulador, Sundfeld ressalta que a simples pertinência do princípio ao caso não basta para justificar a solução específica. Dessa forma, é indispensável que o aplicador formule expressamente a norma que vai se aplicar, justificando-a a partir da análise da realidade em que se está atuando, das alternativas existentes, seus custos, impactos e possíveis efeitos positivos e negativos.<sup>74</sup>

Segundo Daniel Sarmento:

De fato, pode-se afirmar que quanto maior for o grau de subjetividade inerente à decisão judicial de uma causa, mais fundamental se torna a sua motivação. Isto porque, se a legitimidade das decisões mais mecânicas pode ser aferida a partir da comprovação da observância rigorosa da lei, nos casos mais difíceis ela vai depender da capacidade que tiver o julgador de conquistar a adesão racional do público em geral. E esta adesão deve ser obtida através da fundamentação do julgado, pela qual se visa convencer o ‘auditório’ da justiça e razoabilidade da decisão. Por isso, afigura-se essencial que, ao fundamentar as decisões que envolvam a ponderação de interesses constitucionais, o julgador não tente escamotear a ponderação sob a capa de um falso silogismo, como frequentemente ocorre, ocultando os elementos retóricos e políticos dos seus julgamentos. A motivação deve retratar, com a maior fidelidade possível, as razões da decisão, permitindo, com isso, o seu efetivo controle pela sociedade.<sup>75</sup>

<sup>73</sup> A referência à sociedade, nesse caso, decorre da ampliação do círculo de intérpretes da Constituição, que, no contexto de abertura e pluralismo, passam a ser todos os que vivem no contexto regulado pela norma (Cf. HABERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional. A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição:** contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da constituição. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2002). Sobre a relação e utilização da Teoria da Argumentação, de Chaim Perelman, e da Tópica, de Theodor Viewegh, na hermenêutica constitucional e na resolução dos conflitos entre princípios constitucionais, vide SARMENTO, Daniel. Op. cit. p. 123-133. Segundo o autor: “Sem embargo, há um espaço para a tópica e a argumentação no domínio constitucional, em razão da grande abertura sistemática que caracteriza a Constituição. No preenchimento de conceitos jurídicos indeterminados, na integração de lacunas e no equacionamento de conflitos principiológicos, estas técnicas são de grande utilidade, oxigenando a jurisdição constitucional e lhe conferindo o dinamismo e a ductibilidade necessárias ao enfrentamento dos problemas altamente complexos de que ela se ocupa. Assim, na ponderação de interesses, torna-se necessário o recurso ao pensamento tópico-argumentativo, pois o ordenamento constitucional não apresenta uma resposta pronta para cada conflito entre princípios, que possa ser abstratamente inferida do sistema. Não há uma única solução correta para cada caso, passível de demonstração objetiva, mas sim respostas mais ou menos razoáveis ao problema enfrentado, que têm de ser buscadas através de um procedimento discursivo dialético, pautado pela lógica do razoável.”(SARMENTO, Daniel. Op. cit. p. 133).

<sup>74</sup> SUNDFELD, Carlos Ari Vieira. Princípio é preguiça? In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada. **Direito e interpretação:** racionalidade e instituições. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 287-305.

<sup>75</sup> SARMENTO, Daniel. Op. cit. p. 97-99.

Na mesma linha, Ana Paula de Barcellos assevera que

a necessidade de racionalidade e justificação torna-se ainda mais acentuada quando se trate de decisão que emprega a técnica da ponderação. Como exposto no tópico anterior, a técnica se destina a solucionar antinomias que, na verdade, refletem conflitos muito mais complexos, envolvendo valores e diferentes opções políticas. Nesse contexto, as decisões jurídicas não são tomadas com base em uma subsunção simples ou facilmente perceptível, já que os critérios utilizados para definir a solução em cada caso concreto não estão no texto jurídico. Sua legitimidade, portanto, não decorre de forma evidente de enunciados normativos. Em suma: com mais razão que a existente relativamente a todas as decisões judiciais, a legitimidade daquelas que se valem da técnica da ponderação depende fortemente da *racionalidade* e capacidade de *justificação*.<sup>76</sup> [grifo do autor]

Alguns critérios são apontadas pela doutrina para a motivação das decisões baseadas em juízos de ponderação, como, por exemplo, a necessidade (a) de utilização de fundamentos normativos que sustentem a argumentação, ou seja, de elementos jurídicos que fundamentem a decisão; (b) de preservação da integridade do sistema, no sentido de que o intérprete deve atentar para a unidade e coerência da norma jurídica; e (c) de consideração, juntamente dos elementos normativos e valores em jogo, também das consequências práticas da decisão sobre a realidade, não se podendo ignorar a sua repercussão “sobre o mundo real, sobre a vida das instituições, do Estado e das pessoas”.<sup>77</sup>

<sup>76</sup> BARCELLOS, Ana Paula. Op. cit. p. 41. Segundo a autora, “o que importa destacar aqui é que o dever de motivar não decorre apenas de uma regra formal contida no texto constitucional (art. 93, IX) ou de uma exigência do direito de defesa das partes. Ele está vinculado à própria necessidade republicana de justificação das decisões do Poder Público. Quando o juiz empresa a técnica da ponderação, essa necessidade é potencializada: se há uma variedade de soluções possíveis nesses casos, é preciso demonstrar o motivo de se escolher uma delas em detrimento das demais.” (BARCELLOS, Ana Paula. Op. cit. p. 47).

<sup>77</sup> Cf. BARROSO, Luís Roberto. Op. cit. p. 343-346. Virgílio Afonso da Silva, por sua vez, atento às críticas dirigidas à técnica da ponderação, principalmente em razão do suposto déficit de objetividade e racionalidade, também busca encontrar parâmetros de confirmam maior objetividade à interpretação, que é inevitavelmente subjetiva. Para tanto, ele desdobra a ideia de objetividade em duas variáveis: a possibilidade de controle intersubjetivo e a possibilidade de previsibilidade da decisão. Essas duas variáveis têm de estar presentes em três aspectos: no metodológico, no teórico e no institucional. No aspecto metodológico, o sopesamento não pode ser compreendido como uma relação de preferência simples e sem qualificativos (“preferir isto àquilo”), já que, neste caso, simples preferências não permitem o controle intersubjetivo. Assim, será o escalonamento das preferências que permitirá o controle intersubjetivo e conferirá uma maior objetividade à ponderação. O aspecto teórico consiste na exposição de pontos de partida teóricos da argumentação jurídica, ou seja, preocupa-se com as premissas teóricas que serão utilizadas para solucionar o caso concreto. A explicitação das premissas teóricas que embasam a ponderação conferem uma maior objetividade ao processo, permitindo o controle intersubjetivo e uma maior previsibilidade. O aspecto institucional, por sua vez, está relacionado ao respeito aos precedentes e ao controle social, que também dão maior previsibilidade e segurança no processo de ponderação. Segundo o autor, quanto maior for o respeito às decisões judiciais tomadas em casos semelhantes, menor será a liberdade subjetiva do aplicador. Nesse caso, aquele aplicador que chega a uma decisão que contrarie as decisões anteriores, terá de observar um ônus argumentativo maior. Também no aspecto institucional, o controle social das decisões, por parte da comunidade acadêmica, jurídica e da imprensa, também é importante instrumento para dar maior coerência e consistência ao processo de ponderação. A objetividade possível, para o referido autor, reside na conjugação desses três aspectos: o metodológico, o teórico e o institucional (SILVA, Virgílio Afonso. Ponderação e objetividade na interpretação constitucional. In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada. **Direito e interpretação**: racionalidade e instituições. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 363-380).

Para Humberto Ávila, após a indicação dos princípios objeto de ponderação e da ponderação em si, a mesma deve ser justificada e fundamentada nos seguintes elementos:

(i) a razão da utilização de determinados princípios em detrimento de outros; (ii) os critérios empregados para definir o peso e a prevalência de um princípio sobre outro e a relação existente entre esses critérios; (iii) o procedimento e o método que serviram de avaliação e comprovação do grau de promoção de um princípio e o grau de restrição de outro; (iv) a comensurabilidade dos princípios cotejados e o método utilizado para fundamentar essa comparabilidade; (v) quais os fatos do caso que foram considerados relevantes para a ponderação e com base em que critérios eles foram juridicamente avaliados.<sup>78</sup>

Feitos estes esclarecimentos acerca da ponderação de interesses na Constituição, cumpre agora tecer algumas breves observações acerca do princípio da proporcionalidade, essenciais para a análise que se empreenderá posteriormente sobre o entendimento da doutrina e da jurisprudência acerca das sanções não pecuniárias no Direito Tributário.

### 1.3.6 Princípio da proporcionalidade

A técnica da ponderação de interesses, acima exposta, possui relação direta com o princípio da proporcionalidade.<sup>79</sup> Na verdade, como foi visto, é o próprio princípio da proporcionalidade, fundado nas ideias do devido processo legal substantivo e de justiça,<sup>80</sup> que guia a ponderação, permitindo que se faça o sopesamento entre os interesses em jogo. Como esclarece Luís Roberto Barroso, “a ponderação (...) socorre-se do princípio da razoabilidade-proporcionalidade para promover a máxima concordância prática entre os direitos em conflito.”<sup>81</sup>

Sem adentrar nas questões acerca do desenvolvimento do referido princípio nas doutrinas alemã e americana, que fogem do escopo do presente trabalho,<sup>82</sup> pode-se afirmar

<sup>78</sup> ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência.” In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel; BINENBOJM, Gustavo (coord.). **Vinte anos da Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 196.

<sup>79</sup> Segundo Robert Alexy, a “conexão [entre a teoria dos princípios e a máxima da proporcionalidade] não poderia ser mais estreita: a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade, e essa implica aquela. Afirmar que a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade significa que a proporcionalidade, com suas três máximas parciais da adequação, da necessidade (mandamento do meio menos gravoso) e da proporcionalidade em sentido estrito (mandamento do sopesamento propriamente dito), decorre logicamente da natureza dos princípios, ou seja, que a proporcionalidade é dedutível dessa natureza.” (ALEXY, Robert. Op. cit. p. 116-117).

<sup>80</sup> BARROSO. Luís Roberto. Op. cit. p. 305.

<sup>81</sup> *Ibidem*. p. 229.

<sup>82</sup> Sobre o desenvolvimento do princípio da proporcionalidade na Europa, especificamente na Alemanha, nos Estados Unidos e no Brasil, vide SARMENTO, Daniel. Op. cit. p. 77-96, e BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 224-253. Sobre o tema, vide, também, PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. **Interpretação constitucional e direitos fundamentais: uma contribuição ao estudo das restrições aos direitos fundamentais na perspectiva da teoria dos princípios**. Rio de Janeiro: Renovar. 2006. p. 310-365.

que o princípio da proporcionalidade é um importante instrumento para se evitar o arbítrio e orientar a moderação do exercício do poder, fazendo parte do processo intelectual lógico de aplicação de outras normas<sup>83</sup> e servindo de parâmetro para o controle da constitucionalidade das leis e atos administrativos.<sup>84</sup> Atualmente, a ideia de proporcionalidade pode ser encontrada no princípio do Estado de Direito, do qual se extrai não mais o princípio da reserva legal, mas sim o princípio da reserva de lei proporcional.<sup>85</sup>

Na linha desenvolvida pela doutrina alemã, o princípio da proporcionalidade subdivide-se em três subprincípios: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

O subprincípio da adequação exige que ato praticado pelo Poder Público, seja legislativo ou administrativo, seja idôneo para atingir o fim pretendido, ou seja, elimina o meio não adequado tendo em vista as possibilidades fáticas. Evidentemente, o fim pretendido deve ser legítimo.

Por sua vez, o subprincípio da necessidade demanda que se adote para o atingimento dos fins perseguidos a medida de igual efetividade que seja menos gravosa, que cause a menor ingerência possível nos direitos dos cidadãos. Assim, havendo múltiplas possibilidades igualmente adequadas, deve-se adotar a que provoque os menores impactos, que intervenha de modo menos gravoso. No caso, “o grau de necessidade de uma medida estatal é avaliado segundo a intensidade e a indispensabilidade da limitação que a mesma representa aos interesses constitucionalmente protegidos.”<sup>86</sup>

Outrossim, o subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito envolve a análise do custo-benefício da medida adotada. Nesse caso, através do juízo de ponderação, os benefícios trazidos pelo ato devem ser maiores do que os ônus provocados por ele.<sup>87</sup> Nessa linha, pode-se dizer que a ponderação é um aspecto do princípio da proporcionalidade.<sup>88</sup>

---

<sup>83</sup> BARROSO. Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 327. Merece destaque o exemplo dado pelo autor para ilustrar esse ponto: “Por exemplo: ao aplicar uma regra que sanciona determinada conduta com uma penalidade administrativa, o intérprete deverá agir com proporcionalidade, levando em conta a natureza e a gravidade da falta. O que se estará aplicando é a norma sancionadora, sendo o princípio da razoabilidade um instrumento de medida.” (Op. cit. p. 327).

<sup>84</sup> SARMENTO. Daniel. Op. cit. p. 77.

<sup>85</sup> BARROSO. Luís Roberto. Op. cit. p. 257.

<sup>86</sup> PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 69.

<sup>87</sup> SARMENTO, Daniel. Op. cit. p. 87-90. Nesse sentido, vide, também, MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Op. cit. p. 285, *in verbis*: “O juízo de ponderação a ser exigido liga-se ao princípio da proporcionalidade, que exige que o sacrifício de um direito seja útil para o solução do problema, que não haja outro meio menos danoso para atingir o resultado desejado e que seja proporcional em sentido estrito, isto é, que o ônus imposto ao sacrificado não sobreleve o benefício que se

No que concerne especificamente ao conflito de normas constitucionais, a ponderação de interesses se pautará justamente pelo princípio da proporcionalidade, seguindo os três subprincípios para se chegar à solução do caso concreto. Nas palavras de Daniel Sarmento:

O princípio da proporcionalidade é essencial para a realização da ponderação de interesses constitucionais, pois o raciocínio que lhe é inerente, em suas três fases subsequentes, é exatamente aquele que se deve utilizar na ponderação. Na verdade, ponderação e proporcionalidade pressupõem-se reciprocamente, representando duas faces da mesma moeda. (...) Com efeito, na ponderação, a restrição imposta a cada interesse em jogo, num caso de conflito entre princípios constitucionais, só se justificará na medida em que: (a) mostrar-se apta a garantir a sobrevivência do interesse contraposto, (b) não houver solução menos gravosa, e (c) o benefício logrado com a restrição a um interesse compensar o grau de sacrifício imposto ao interesse antagônico.<sup>89</sup>

Registrem-se, também, as palavras de Robert Alexy:

Já se deu a entender que há uma conexão entre a teoria dos princípios e a máxima da proporcionalidade. Essa conexão não poderia ser mais estreita: a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade, e essa implica aquela. Afirmar que a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade significa que a proporcionalidade, com suas três máximas parciais da adequação, da necessidade (mandamento do meio menos gravoso) e da proporcionalidade em sentido estrito (mandamento do sopesamento propriamente dito), decorre logicamente da natureza dos princípios, ou seja, que a proporcionalidade é dedutível dessa natureza.<sup>90</sup>

Concluída a pretendida abordagem acerca de alguns elementos da teoria pós-positivista, do neoconstitucionalismo e da nova hermenêutica constitucional, e estabelecida a indispensável primeira premissa à luz da qual empreenderemos a análise crítica da doutrina e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca das sanções não pecuniárias no Direito Tributário, passa-se, no capítulo seguinte, à exposição da segunda premissa que embasa este estudo, concernente à relação entre o Direito e a sanção.

---

pretende obter com a solução. (...) O juízo de ponderação diz respeito ao último teste do princípio da proporcionalidade (proporcionalidade em sentido estrito).”

<sup>88</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Grandes transformações do direito contemporâneo e o pensamento de Robert Alexy**. Disponível em: <<http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2014/02/Conferencia-homenagem-Alexy2.pdf>> Acesso em: 20 de outubro de 2014. p. 13.

<sup>89</sup> SARMENTO, Daniel. Op. cit. p. 96.

<sup>90</sup> ALEXY, Robert. Op. cit. p. 116.

## 2 DIREITO E SANÇÃO

### 2.1 A polissemia do termo *sanção*

Antes de qualquer coisa, é preciso destacar que *sanção* é um termo polissêmico no âmbito jurídico, podendo se verificar sua utilização tanto com o sentido negativo de desaprovação de uma conduta, como também o sentido positivo de aprovação ou de incentivo a uma conduta considerada desejável pelo Direito.<sup>91</sup>

Utiliza-se o termo *sanção* como forma de aprovação, por exemplo, no contexto do processo legislativo, especificamente para designar a participação do Chefe do Poder Executivo na aprovação do projeto de lei aprovado no Poder Legislativo. No sentido de incentivo ou estímulo, o termo *sanção* também é utilizado com a conotação de prêmio dado em decorrência de uma ação meritória de um indivíduo. É a chamada sanção premial. Por sua vez, o sentido de *sanção* mais usualmente utilizado é o negativo, que associa o termo à ideia de punição de uma conduta contrária àquela prescrita como devida ou proibida pelo ordenamento jurídico.<sup>92</sup>

Note-se, contudo, que não é pacífica a utilização do prêmio como uma espécie de sanção, como defende, por exemplo, Hans Kelsen, para quem “o prêmio e o castigo podem compreender-se no conceito de sanção.”<sup>93</sup> Segundo Paulo Roberto Coimbra Silva, podem ser apontadas distinções importantes entre os diversos sentidos acima declinados para o termo *sanção* que aconselham o afastamento da ideia de prêmio do conceito de sanção, como, por exemplo, o caráter coercitivo da sanção no seu significado usualmente utilizado, qual seja, o de castigo, no sentido de que, caracterizada a ilicitude (pressuposto fático), esta pode e deve ser imposta contra a vontade do infrator, característica essa ausente no que se refere ao prêmio, já que não se pode exigir a fruição do prêmio por aquele que realiza o pressuposto na norma premial.<sup>94</sup>

<sup>91</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 60.

<sup>92</sup> LIMA, Taysse Caroline. **Análise das sanções administrativas tributárias aplicáveis ao descumprimento das obrigações tributárias acessórias à luz do princípio da proporcionalidade**. Belo Horizonte, 2014. 140f. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. p. 42.

<sup>93</sup> KELSEN, Hans. Op. cit. p. 17. Segundo Edmar Oliveira de Andrade Filho, “a sanções são de duas espécies: negativas ou positivas. As sanções positivas são consequências que o ordenamento jurídico atribui a certas normas que estipulam recompensas para condutas que pretendem promover ao passo que as sanções negativas (pena) são consequências decorrentes da violação de um dever-ser normativo. As sanções negativas representam as consequências que o direito positivo prescreve para os casos de ações ou omissões que ele qualifica como ilícitas ou antijurídicas.” (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e sanções tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 19-20).

<sup>94</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Op. cit. p. 71.

O referido autor, que adere à teoria sancionista do Direito, a ser analisada mais à frente, aponta como outro exemplo de distinção relevante entre prêmio e sanção o fato de o prêmio ter previsão apenas eventual, nem sempre sendo imputado às condutas desejáveis, enquanto a sanção no sentido negativo comumente utilizado é imprescindível para a norma jurídica. Além disso, outros fatores de distinção entre prêmio e sanção seriam as diferenças éticas e axiológicas dos respectivos pressupostos fáticos. No prêmio, estaríamos diante de um fato moralmente irrepreensível, relacionado aos valores constantes no ordenamento jurídico, enquanto a sanção teria como pressuposto condutas ilícitas, contrárias a esses valores.<sup>95</sup>

Ao final, Paulo Roberto Coimbra Silva conclui que considerar o prêmio como uma espécie de sanção seria, quando não equivocado, ao menos inconveniente, uma vez que implicaria no “esvaziamento semântico da palavra *sanção*, decorrente de sua acentuada polissemia, para cuja compreensão demandaria sempre um qualificativo, a saber: punitiva ou premial”, não contribuindo em nada, mas trazendo ainda maiores dificuldades para a sistematização do estudo da sanção.<sup>96</sup>

De todo modo, o sentido de *sanção* que nos interessa no presente estudo, e o qual será utilizado doravante, é aquele sentido negativo do termo, associado à ideia de repressão, desaprovação ou punição de uma conduta contrária àquela prescrita na norma. Ou seja, trataremos da sanção enquanto consequência ou resposta do ordenamento jurídico à prática de uma infração.

Dessa forma, por fugir do escopo do presente estudo, quando tratarmos das diversas funções que as sanções exercem no Direito, nos deteremos na análise das funções relacionadas ao sentido negativo do termo *sanção*, ficando de fora, por exemplo, a análise de uma eventual função incentivadora ou premial da sanção, no sentido de encorajar ou induzir condutas convenientes ou desejáveis pela sociedade.

## 2.2 Sancionistas e não sancionistas

A diferença entre as normas jurídicas e outros tipos de normas é questão que há tempos ocupa os filósofos do Direito e os juristas. Nessa discussão, a relação entre a sanção e o Direito tem papel de destaque.<sup>97</sup> Como aponta Norberto Bobbio,<sup>98</sup> os jus-filósofos dividem-

<sup>95</sup> *Ibidem.* 71-72.

<sup>96</sup> *Ibidem.* p. 75.

<sup>97</sup> É de longa data que os estudiosos do Direito se ocupam do estudo da sanção. Como observa Henrique Machado Rodrigues de Azevedo (*in* AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues de. **As normas gerais da repressão como limites para a compreensão das sanções tributárias**. Belo Horizonte, 2011. 265f.

se basicamente em dois grupos acerca do tema: (i) o dos *sancionistas*, para quem as sanções organizadas e institucionalizadas são elemento constitutivo da noção de Direito, diferenciando-o de outras espécies de ordenamentos normativos; e (ii) o dos não sancionistas, os quais, por entenderem que a sujeição ao ordenamento jurídico decorre do consentimento da coletividade, defendem que a sanção seria um elemento apenas secundário do Direito, negando a utilidade de se considerar o tipo de resposta prevista para a violação das regras de conduta para fins de delimitação do âmbito do ordenamento jurídico, já que, em regra, os cidadãos agem de acordo com as normas mediante adesão voluntária e espontânea, sendo o descumprimento apenas excepcional.

Por serem dois autores cujos posicionamentos bem ilustram a teoria sancionista, que é a prevalecente, bem como pelo fato de suas respectivas teorias sobre a sanção trazerem importantes ideias que servem de premissa para as análises pretendidas neste estudo, faz-se, abaixo, uma breve exposição das lições de Hans Kelsen e Norberto Bobbio sobre a relação entre Direito e sanção. Posteriormente, serão as expostas as principais ideias defendidas pelos não sancionistas, rebatendo-se os seus argumentos também com base nos ensinamentos de Bobbio.

## 2.2.1 Teorias sancionistas

### 2.2.1.1 Teoria sancionista de Hans Kelsen

Como já visto no capítulo anterior, Hans Kelsen<sup>99</sup> concebe o Direito como um sistema de normas válidas que regulam o comportamento humano e que têm o mesmo fundamento de validade (norma fundamental), sendo que o termo “norma” é utilizado para significar que algo

---

Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. p. 26), não seria errado dizer que a evolução dos estudos e do entendimento sobre a sanção caminharam ao lado da própria evolução da ciência do Direito. Ao longo do tempo, inúmeras teorias sobre a sanção foram e continuarão sendo construídas pelos mais renomados juristas. Considerando o escopo do presente trabalho, não nos aprofundaremos no estudo das diversas teorias da sanção. Nossa intenção, neste capítulo, cinge-se a fixar algumas premissas teóricas sobre a relação entre Direito e sanção, não sendo necessário, para tanto, percorrer pelas inúmeras teorias já elaboradas. Assim, optou-se, no caso, por concentrar a análise da discussão entre sancionistas e não sancionistas principalmente a com base nas ideias dos sancionistas Hans Kelsen e Norberto Bobbio sobre a sanção, que bem servem para o propósito pretendido e para a fixação das ideias que serão desenvolvidas neste estudo. Para um maior aprofundamento no estudo das teorias da sanção, com a exposição da evolução do estudo do tema ao longo dos tempos e da posição de outros autores acerca da sanção, vide AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues de. Op. cit. e SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Op. cit.

<sup>98</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru, São Paulo: EDIPRO, 2001. p. 145.

<sup>99</sup> KELSEN, Hans. Op. cit. p. 08.

*deve ser.* Nesse sentido, ao regular o comportamento humano, as normas jurídicas estabelecem que uma determinada conduta é prescrita, permitida ou facultada.

Porém, considerando que toda norma de conduta pode ser descumprida, já que um indivíduo pode praticar uma conduta contrária àquela prescrita ou permitida, ou seja, uma conduta proibida, a ordem jurídica carrega consigo a previsão de sanções como forma de reação (retribuição) às condutas tidas por ilícitas.

Segundo Kelsen,<sup>100</sup> “a circunstância de uma determinada conduta humana ser tornada, nestes termos, pressuposto de uma sanção, significa que essa conduta é juridicamente proibida, isto é, constitui um ilícito, um delito.” Nesse contexto, conclui o autor que o conceito de sanção e o conceito de ilícito são correlativos, sendo a primeira uma consequência do segundo, o qual, por sua vez, é o pressuposto da sanção.

Nesse caso, as sanções estatuídas no âmbito do Direito exercem a função de motivar os indivíduos a realizarem a conduta prescrita pelo desejo de evitar a punição.<sup>101</sup> Assim, Kelsen entende que o estabelecimento de uma sanção como reação a uma conduta socialmente nociva, além da ideia de retribuição a um mal, tem por base a ideia de prevenção individual e geral, de modo a impedir a prática dessa conduta indesejável.<sup>102</sup>

Porém, para Kelsen, o que caracteriza o Direito não é apenas o fato de ser uma ordem normativa que regula o comportamento humano nem o fato de se ligar à observância ou não do que se estabelece na norma quaisquer consequências (sanções), já que outras ordens sociais também regulam o comportamento humano e podem também ser coativas, no sentido de ligar à conduta oposta uma sanção.<sup>103</sup>

Segundo ele, o que diferencia o Direito de outros sistemas normativos é, na verdade, o fato de ser o Direito uma ordem de coerção, uma ordem coativa socialmente organizada, “no sentido de que estatui atos de coação, designadamente, a privação coercitiva da vida, da liberdade, de bens econômicos e outros”,<sup>104</sup> na qual a sanção deve ser aplicada nas hipóteses de prática de conduta indesejável mesmo contra “a vontade da pessoa atingida e – em caso de resistência – mediante o emprego da força física (...)”<sup>105</sup> Ademais, ao determinar os

---

<sup>100</sup> *Ibidem.* p. 27.

<sup>101</sup> *Ibidem.* p. 24.

<sup>102</sup> *Ibidem.* p. 27.

<sup>103</sup> *Ibidem.* p. 17.

<sup>104</sup> *Ibidem.* p. 25.

<sup>105</sup> *Ibidem.* p. 24. No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho afirma: “O conceito mais corrente, em nossos dias, é aquele que sublinha o caráter coativo do Direito, no que seria diferente de outros sistemas normativos, como a moral, a religião, as convenções sociais etc. Ihering, em frase decantada, chegou mesmo a afirmar que um Direito não coativo não é Direito: ‘é um fogo que não queima, uma luz que não brilha.’ De fato, o Direito é essencialmente coativo, porém não é esse seu aspecto individualizador, já que outros sistemas normativos também são coativos. (...) Qual seria, então, o traço individualizador do Direito, em cotejo com os demais

pressupostos para a aplicação da sanção e quem deve exercer os atos de coação, o ordem jurídica também protege os indivíduos contra o emprego da força por parte dos demais indivíduos.<sup>106</sup>

Nas suas palavras:

É, por isso, de rejeitar uma definição do Direito que o não determine como ordem de coação, especialmente porque só através da assunção do elemento coação no conceito de Direito este pode ser distintamente separado de toda e qualquer outra ordem social, e porque, com o elemento coação, se toma por critério um fator sumamente significativo para o conhecimento das relações sociais e altamente característico das ordens sociais a que chamamos “Direito”; e mais especialmente ainda porque só então será possível levar em conta a conexão que existe – na hipótese mais representativa para o conhecimento do Direito, que é a do moderno direito estadual – entre o Direito e o Estado, já que este é essencialmente uma ordem de coação e uma ordem de coação centralizadora e limitada no seu domínio territorial de validade.<sup>107</sup>

Nesse contexto, para Kelsen, sendo o Direito uma ordem coativa, uma norma somente pode ser considerada como jurídica se, para ela, há previsão de uma sanção a ser aplicada em caso de sua violação.

#### 2.2.1.2 Teoria sancionista de Norberto Bobbio

Norberto Bobbio,<sup>108</sup> por sua vez, após observar que a diferença entre as normas jurídicas e outros tipos de normas é questão que há tempos ocupa os filósofos do Direito e os juristas, refuta a possibilidade de utilização de um critério puramente formal das proposições normativas para fazer essa diferenciação por entender que as prescrições jurídicas não diferem de outras proposições normativas, já que a fórmula “Se é A, deve ser B” aplica-se a muitos outros tipos de norma.

O autor aponta alguns outros critérios que são utilizados pela doutrina para definir o Direito através da definição da norma jurídica. Segundo ele, tais critérios são integrativos uns com os outros, sem que se possa falar em superioridade entre eles, porém insuficientes para encontrar a definição de norma jurídica.<sup>109</sup>

---

sistemas normativos? O elemento caracterizador está na forma ou no modo com que a coatividade é exercida. Só o Direito coage mediante o emprego da força, com a aplicação, em último grau, das penas privativas de liberdade ou por meio da execução forçada. Essa maneira de coagir, de garantir o cumprimento dos deveres estatuídos em suas regras, é que assinala o Direito, apartando-o de outros sistemas de normas.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 32-33).

<sup>106</sup> KELSEN, Hans. Op. cit. p. 26.

<sup>107</sup> *Ibidem*. p. 38.

<sup>108</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru, São Paulo: EDIPRO, 2001. p. 145-146.

<sup>109</sup> *Ibidem*. p. 152.

Um dos critérios seria aquele que define a norma jurídica pelo seu conteúdo, caracterizando-se como jurídica a norma que regula uma relação intersubjetiva, entre duas pessoas. Nesse caso, por constituir o conteúdo típico da norma jurídica, a relação intersubjetiva consistiria na relação de interdependência entre um direito e um dever. Bobbio aponta a insuficiência desse critério já que outras normas sociais, que não as jurídicas, também regulam relações intersubjetivas.<sup>110</sup>

Outro critério insuficiente é aquele que tenta caracterizar uma norma como jurídica com base na análise do seu fim, no sentido de que o Direito regula as relações intersubjetivas tendo por fim a conservação da sociedade. As normas jurídicas seriam aquelas consideradas essenciais para a preservação da sociedade. Ocorre que, como aponta o Bobbio,<sup>111</sup> as regras consideradas essenciais diferem de sociedade a sociedade, não sendo, portanto, um critério suficiente para definir o Direito.

Outrossim, há aqueles que buscam caracterizar a norma jurídica pelo sujeito que estabelece a norma. Jurídica, então, seria a norma estabelecida pelo poder soberano, já que norma é sempre uma expressão de poder. Para o professor italiano,<sup>112</sup> o problema dessa proposta proveniente de um autêntico positivismo jurídico é que ela remete ao seu oposto, que é a teoria jusnaturalista, já que seria necessário distinguir as decisões a partir dos ideais que as inspiram, sendo jurídicas não todas as regras, mas apenas as que se inspiram em determinados valores. Esse critério traz o inconveniente da multiplicidade de opiniões diversas sobre quais seriam esses valores.

Ademais, também há aqueles que focam a definição da norma jurídica a partir da forma como ela é acolhida pelo destinatário da norma ou da natureza da obrigação. Esse critério se divide em dois: no primeiro caso, a partir de Kant, considera-se que a norma jurídica é obedecida pelas vantagens que ela proporciona, bastando, portanto, uma adesão exterior (uma norma moral, por exemplo, deveria ser obedecida por si mesma, exigindo uma obediência interior que não poder ser constrangida); na segunda hipótese, uma norma somente pode ser considerada como jurídica quando seu destinatário está convencido de sua obrigatoriedade, enquanto as demais normas sociais seriam caracterizadas por um menor senso de dependência do destinatário frente a elas. Bobbio<sup>113</sup> critica esses critérios por considerar que as normas jurídicas, tendo uma posição intermediária entre as normas morais e as normas sociais, a partir desse critério, sempre acabam incluídas no grupo das normas

---

<sup>110</sup> *Ibidem.* p. 147-148.

<sup>111</sup> *Ibidem.* p. 148.

<sup>112</sup> *Ibidem.* p. 149-150.

<sup>113</sup> *Ibidem.* p. 150-151.

sociais quando se tenta caracterizá-las cuidando exclusivamente de distingui-las das normas morais, ou, ao contrário, são incluídas dentre as normas morais quando se cuida de diferenciá-las das normas sociais.

Nesse contexto, Bobbio propõe um novo critério para definição da norma jurídica com vistas a superar a insuficiência dos critérios anteriores, sem pretender, contudo, que este seja um critério exclusivo, mas apenas por entender que é o critério que melhor delimita a esfera de norma jurídica.<sup>114</sup> Este novo critério baseia-se na resposta da violação ao ordenamento, trazendo à tona a noção de sanção. Com efeito, é da natureza de toda prescrição ser violada (prática do ilícito), por determinar o que deve ser e não o que é. A possibilidade de violação da norma exige sejam previstas medidas para que esta transgressão não ocorra (prevenção) ou, ao menos, que suas consequências sejam eliminadas, a fim de garantir a eficácia da norma. A essa medida que atua contra a conduta não conforme a norma denomina-se sanção, que é definida por ele como “o expediente através do qual se busca, em um sistema normativo, salvaguardar a lei da erosão das ações contrárias”, ou, mais simplesmente, como uma “resposta à violação”.<sup>115</sup>

Porém, como o expediente da sanção é comum a todo ordenamento normativo, já que todos eles encontram alguma resistência e sujeitam-se a possibilidade de violação, é o modo de resposta à violação da norma que oferece um critério para distinguir a norma jurídica das demais espécies de norma (morais e sociais). Dessa forma, há que se diferenciar as sanções morais, sociais e jurídicas para se descobrir de que norma se está tratando.

As sanções morais são aquelas que provocam apenas consequências desagradáveis interiores, como o sentimento de culpa, perturbação, angústia, remorso ou arrependimento. Nesse caso, as normas morais são caracterizadas como aquelas que se sujeitam à sanção moral. Segundo Bobbio,<sup>116</sup> “afirma-se que a norma moral obriga em consciência: um dos significados dessa expressão se esclarece tendo presente o tipo de sanção puramente interior que acompanha a norma moral.” Considerando que o fim da sanção é garantir a eficácia da norma, a conclusão é de que a sanção moral não possui eficácia relevante, já que somente age em número limitado de pessoas, geralmente sobre os que já respeitam as normas morais.<sup>117</sup>

---

<sup>114</sup> *Ibidem.* p. 160.

<sup>115</sup> *Ibidem.* p. 152-154.

<sup>116</sup> *Ibidem.* p. 155-156.

<sup>117</sup> No mesmo sentido, Miguel Reale afirma que as sanções morais são aquelas que provocam “o remorso, o arrependimento, o amargo exame de consciência. (...) É o exame de consciência uma forma imediata de sanção dos ditames morais. É a sanção de foro íntimo.” (REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 72).

Já as sanções sociais são aquelas respostas externas à violação das normas, proveniente dos outros com quem convivemos e que têm como destinatários um indivíduo ou um grupo social. Essa espécie de sanção é característica das normas sociais, como as normas do costume, da educação, da vida em sociedade, e têm como escopo facilitar a convivência em sociedade. A sanção social pode ter vários graus, indo desde uma reprovação até a uma eliminação do grupo, mediante isolamento ou expulsão, ou linchamento. Em que pesem ter inegável eficácia, as sanções sociais pecam pela falta de proporção entre a violação e a resposta, não possuem balizamento preciso nem são organizadas/institucionalizadas, o que permite respostas desiguais para as mesmas violações, variando de acordo com os humores do grupo. Nesse caso, “pode-se dizer que os defeitos da sanção social são representados pela *incerteza* do seu êxito, pela *inconsistência* da sua aplicação e pela *falta* de medida na relação entre violação e resposta.”<sup>118</sup> [grifo do autor]

A sanção jurídica, por sua vez, consiste numa sanção institucionalizada pelo grupo social como resposta às condutas contrárias àquelas prescritas nas suas normas, superando a pouca eficácia das sanções morais e a ausência de regras precisas para a aplicação das sanções sociais. Nesse caso, a normas jurídicas, diferentemente das normas morais e sociais, seriam aquelas “cuja violação tem por consequência uma resposta externa e institucionalizada.”<sup>119</sup>

A sanção institucionalizada mencionada por Bobbio compreende, ainda que não simultaneamente: (i) previsão de sanção para toda violação de uma regra primária (certeza da resposta); (ii) o estabelecimento da medida da sanção dentro de certos parâmetros (proporcionalidade da resposta); e (iii) a previsão de pessoas encarregadas da sua execução (imparcialidade). Essa limitações tem por finalidade aumentar a eficácia das regras, pelo que pode-se dizer que as normas jurídicas são normas com “eficácia reforçada”.<sup>120</sup>

Assim, para Bobbio, é o tipo de sanção preconizada para a violação da norma que determina a natureza desta. Caso a violação da norma tenha como consequência uma sanção externa e institucionalizada, com finalidade de aumentar a eficácia da determinação para evitar ou inibir o seu descumprimento, a norma caracteriza-se como jurídica, e estaremos diante de um ordenamento jurídico, que é um ordenamento com eficácia reforçada pela sanção.

Segundo ele:

<sup>118</sup> BOBBIO, Norberto. Op. cit. p. 157-159.

<sup>119</sup> *Ibidem*. p. 160. Miguel Reale, no mesmo sentido, afirma que “o que caracteriza a sanção jurídica é a sua predeterminação e organização”. (REALE, Miguel. Op. cit. p. 74).

<sup>120</sup> BOBBIO, Norberto. Op. cit. p. 161.

A presença de uma sanção externa e institucionalizada é uma das características daqueles grupos que constituem, segundo uma aceção que foi se tornando cada vez mais comum, os jurídicos. Podemos, portanto, considerar este tipo de sanção como um novo critério para identificar as normas jurídicas. Diremos então, com base neste critério, que “normas jurídicas” são aquelas cuja execução é garantida por uma sanção externa e institucionalizada.<sup>121</sup>

### 2.2.2 Teoria não sancionista: principais argumentos e contra argumentos

Por sua vez, ao contrário dos sancionistas que, como Kelsen e Bobbio, defendem ser as sanções organizadas e institucionalizadas o elemento constitutivo e distintivo do Direito, os autores não sancionistas negam às sanções o caráter de elemento constitutivo do Direito, defendendo apenas seu caráter secundário, dispensável para a noção de Direito.

Como aponta Bobbio,<sup>122</sup> um dos fundamentos utilizados pelos não sancionistas para rejeitar a sanção como um elemento caracterizador do ordenamento jurídico, é o argumento que se baseia na constatação de que a ordem jurídica conta, antes de tudo, com a adesão espontânea de suas regras, seja por consenso, convenção ou hábito, e não pelo temor da sanção, sendo a violação das regras de conduta meramente excepcional.

Tal argumento, porém, é rechaçado pelo autor italiano, que mesmo reconhecendo a existência e necessidade da adesão espontânea às regras, afirma que ela por si só não é suficiente para garantir a integridade do ordenamento jurídico. Como observado pelo autor italiano, os sancionistas não negam a eficácia das regras do ordenamento jurídico através da simples adesão espontânea. O que defendem é que “o ordenamento conta, em última instância, com a eficácia obtida através do aparato das sanções”<sup>123</sup>, ou seja, a necessidade da sanção para os casos de violação.

Outro argumento utilizado pelos não sancionistas para defender a dispensabilidade da sanção para a caracterização do Direito é o de que é possível encontrar em todo ordenamento jurídico normas sem sanção, sem que se pudesse precisar uma consequência a ser imputada para o caso de violação.

Nesse caso, a questão é que quando falam em sanção organizada como elemento essencial do Direito, os sancionistas estão se referindo ao ordenamento jurídico tomado com um todo, e não a normas singulares, não havendo necessidade de que todas as normas singulares de um sistema sejam sancionadas, mas apenas que a maior parte delas seja

<sup>121</sup> *Ibidem.* p. 160. Segundo Miguel Reale, o que caracteriza o fenômeno jurídico é a forma de organização da sanção, que passa a ser “predeterminadamente organizada”, e não mais difusa como as sanções morais. (REALE, Miguel. Op. cit. p. 73).

<sup>122</sup> BOBBIO, Norberto. Op. cit. p. 163.

<sup>123</sup> *Ibidem.* p. 164.

resguardada pela sanção, ou seja, que o ordenamento possa recorrer à sanção institucionalizada. O critério de juridicidade da norma singular é sua validade, sua pertinência ao sistema, enquanto a sanção guarda relação com a eficácia. Assim, uma norma singular poderá ser válida sem ser eficaz. É o caso daquelas normas para as quais a previsão de sanção se revela inútil. Segundo Bobbio,

(...) ali onde topamos com normas não providas de sanções, nos encontramos geralmente frente a estes dois casos típicos: 1) ou se trata de normas com cuja eficácia se consente, dada a sua reconhecida oportunidade ou correspondência à consciência popular ou, em uma palavra expressiva, dada a sua justiça, sobre a adesão espontânea, onde a sanção é considerada inútil; 2) ou então, trata-se de normas estabelecidas por autoridade tão alta na hierarquia das normas que se torna impossível, ou pelo menos pouco eficiente, a aplicação de uma sanção. Em ambos os casos, a falta de sanção não depende de um defeito do sistema no seu conjunto, mas de circunstâncias específicas das normas singulares, circunstâncias que tornam, naquele determinado caso, e só nele, ou inútil ou impossível a aplicação de uma sanção sem que, por outro lado, seja afetado o princípio que inspira o acionamento do mecanismo da sanção, ou seja, o princípio da eficácia reforçada, que vale quando esta eficácia reforçada é possível, e quando, sendo possível, é também necessária ou, pelo menos, particularmente útil.<sup>124</sup>

Em relação à possibilidade de não sancionamento das normas superiores, das quais as constitucionais são um exemplo, Bobbio<sup>125</sup> argumenta que aqueles que, no ápice do poder, agem em desconformidade com uma norma do sistema, na verdade não violam uma norma, mas acabam por produzir uma modificação do sistema, não sendo o caso de sanção, que pressupõe um ilícito. Até porque quanto mais próximas da fonte de poder, as normas vão tendo seu aparato coercitivo reduzido, até o ponto onde não seja mais possível o uso da força contra quem detém a própria força.

Outro argumento utilizado pelos não sancionistas é o da existência de ordenamentos inteiros sem sanção, do qual seria exemplo o ordenamento internacional. Neste caso, o argumento é refutado tanto pelo fato de que para alguns estudiosos o direito internacional também tem suas sanções e prevê a forma de aplicação (p. ex., represálias ou a própria guerra), como também pela constatação de que o direito internacional “nasceu junto com a institucionalização da guerra enquanto sanção.”<sup>126</sup>

Os não sancionistas também se valem de um argumento conhecido como processo infinito, no sentido de que se é verdade que uma norma só é jurídica se for sancionada, a norma sancionadora também só será jurídica se for sancionada por outra norma, que também

---

<sup>124</sup> *Ibidem.* p. 167-168.

<sup>125</sup> *Ibidem.* p. 169.

<sup>126</sup> *Ibidem.* p. 172.

deverá ser sancionada por outra para ser jurídica, e assim por diante, até que se chegue ao ponto final de uma norma superior que será sancionadora, mas não será sancionada.

O fundamento do processo infinito é refutado com os argumentos já utilizados para objetar as outras teses não sancionistas: em primeiro lugar, todo ordenamento jurídico admite normas não sancionadas sendo necessária, para os sancionistas, apenas a previsão do mecanismo sancionatório para o ordenamento considerado em conjunto. Em segundo lugar, o fato de as normas não sancionadas serem mais comuns dentre as normas superiores, decorre justamente do fato de que, quanto mais perto do topo do sistema, maior é o efeito da inversão da relação força-direito, no sentido de que, em última instância, o poder de coação não pode ser constrangido, sendo as normas superiores aquelas cuja aplicação é confiada à adesão espontânea.<sup>127</sup>

Feita a pretendida exposição acerca das ideias sobre a relação entre o Direito e a sanção presentes nas teorias sancionistas e não sancionistas, de modo a fixar algumas noções que servem de embasamento para o presente trabalho, adentra-se, abaixo, na análise da sanção jurídica propriamente dita.

### 2.3 Conceito de sanção jurídica

Como foi visto acima a partir das ideias de Kelsen e Bobbio, como toda norma de conduta está sujeita à violação, é preciso que o ordenamento disponha de mecanismos para garantir a observância daquilo que é preconizado na norma e responder àquelas condutas tidas por ilícitas. Esses mecanismos de defesa do ordenamento são justamente as sanções.

As sanções, assim, consistem em “todo e qualquer processo de garantia daquilo que se determina em uma regra”,<sup>128</sup> ou, em outras palavras, na resposta do ordenamento à prática de uma infração às suas regras. São as consequências aplicadas à prática de um ilícito, a fim de garantir a eficácia das normas.

Por sua vez, sendo o ordenamento jurídico uma ordem de coerção socialmente organizada, as suas normas são resguardadas pela previsão de sanções institucionalizadas, ou seja, as sanções jurídicas.

---

<sup>127</sup> *Ibidem.* p. 175.

<sup>128</sup> REALE, Miguel. Op. cit. p. 72.

Assim, uma vez cometida a infração, surge para o Estado o poder de punir, destinado a garantir a validade e a inteireza do ordenamento jurídico.<sup>129</sup> Segundo Hugo de Brito Machado:

Sanção é o meio que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada. A ação de execução é a sanção destinada a obter do responsável pela inobservância da norma o adimplemento de seu dever.<sup>130</sup>

Paulo Roberto Coimbra Silva conceitua a sanção jurídica como

uma consequência jurídica abstratamente prevista pela norma jurídica (secundária ou perinorma), resultante do princípio da retributividade e erigida para viabilizar a preservação da eficácia do comando normativo, seja mediante a punição do infrator ou, em sua aceção mais lata, o galardão do fiel cumpridor de seus preceitos.<sup>131</sup>

Sanções jurídicas são, portanto, sanções externas e institucionalizadas pelo grupo social como resposta às condutas contrárias às suas normas, ou, em outras palavras, “consequência do descumprimento de deveres impostos pela ordem jurídica”,<sup>132</sup> sendo “um dos mecanismos criados pelo direito positivo para garantir, ao menos em potência, a eficácia de suas próprias prescrições.”<sup>133</sup>

## 2.4 Sanção, coação e coerção

Importante destacar, nesta oportunidade, a diferença entre os termos sanção, coação e coerção, que embora estejam ligados entre si, não se confundem.

Como visto anteriormente, enquanto a sanção é uma consequência abstratamente prevista em lei para o descumprimento da norma, a coação designa o próprio ato de aplicação forçada da sanção prevista em lei, ou seja, é a efetivação, na prática, do comando sancionatório.

Segundo Paulo Roberto Coimbra Silva:

**Sanção** é, pois, a descrição abstrata de uma consequência jurídica indesejável prescrita no comando da norma secundária imputável à prática de seu pressuposto fático (*stricto sensu*, ato ilícito), enquanto **coação** é a sua imposição *in concreto*. Esta pode nunca acontecer, bastando, para tanto, que a norma (primária ou endonorma) não seja violada. (...). Mas o inverso não é verdadeiro. A coação jamais

<sup>129</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 291.

<sup>130</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 456.

<sup>131</sup> COIMBRA, Paulo Roberto Silva. Op. cit. p. 50.

<sup>132</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 56.

<sup>133</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit. p. 48.

prescinde da sanção, sob pena de abuso e arbítrio, inadmissíveis no Estado de Direito.<sup>134</sup> [grifo do autor]

Por sua vez, coerção corresponde à influência que as normas jurídicas sancionadoras exercem sobre a consciência dos seus destinatários, “em decorrência do medo que inspiram as suas indesejáveis consequências”, pressionando-os, induzindo-os ao cumprimento da norma. É a “coação psíquica, ou psicológica, tendente a inibir transgressões”, que antecede a prática da ilicitude.<sup>135</sup>

## 2.5 Funções da sanção

Outrossim, conforme já exposto, as sanções jurídicas carregam consigo as ideias de retribuição e prevenção,<sup>136</sup> a fim de garantir a eficácia das normas. A par da função punitiva, as sanções jurídicas também exibem a função de estimular, motivar os indivíduos a realizarem as condutas previstas nas normas do ordenamento, bem como desestimular a conduta indesejável, o que se obtém através do receio da punição.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho observa que, ao lado da coação mediante o emprego da força que é privativa do Direito, a ordem jurídica também dispõe da “influência psicológica exercida sobre os indivíduos que a ela estão sujeitos, na medida em que os estimula no sentido da preservação de sua integridade.”<sup>137</sup>

Para Rafael Munhoz de Mello, “ao criar a sanção, pretende o legislador incentivar o cumprimento da lei, atribuindo ao seu descumprimento uma consequência negativa.”<sup>138</sup>

A doutrina aponta diversas funções que as sanções podem exercer. Desconsiderando uma eventual função premial das sanções, já que, conforme esclarecido no início desse capítulo, utiliza-se o termo sanção apenas em seu sentido negativo, associado à ideia de punição, pode-se dizer que, em geral, os autores identificam nas sanções as funções preventiva, repressiva, reparatória, didática e assecuratória.

Fala-se em função preventiva quando a sanção tem o condão de estimular o cumprimento da norma e desestimular, dissuadir o seu descumprimento, o que é feito mediante o temor que uma eventual aplicação da pena causa nos destinatários da norma.

<sup>134</sup> *Ibidem.* p. 51.

<sup>135</sup> *Ibidem.* p. 51-52.

<sup>136</sup> Conforme Henrique Machado Rodrigues de Azevedo, “atualmente dominantes na doutrina e jurisprudência, a teoria unificadora [da pena] surge com a junção das funções de retribuição, prevenção especial e prevenção geral.” (AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues de. Op. cit. p. 52)

<sup>137</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 33.

<sup>138</sup> MELLO, Rafael Munhoz de. **Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador:** as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 42.

Para Paulo Roberto Coimbra Costa, “atuando preventivamente, a sanção tem a virtude de desestimular o rompimento da ordem jurídica, mediante a intimidação de seus possíveis infratores a se sujeitarem aos seus indesejáveis efeitos.”<sup>139</sup> Mais adiante, conclui o autor que “as sanções, *in abstracto*, atuam preventivamente, com a finalidade de reforçar a eficácia das normas, conferindo-lhe, como sustenta Kelsen, coercitividade, imprescindível para evitar ou desestimular a sua violação.”<sup>140</sup>

A função repressiva ou punitiva da sanção, ligada à ideia de retribuição, tem, como o nome já antecipa, a função de efetivamente punir o infrator pela violação da norma mediante a imposição de um castigo, um mal.

É justamente dessa ideia de retributividade, que, como aponta Paulo Roberto Coimbra Silva, decorre a ideia de proporcionalidade que deve existir entre o ilícito praticado e a pena a ser aplicada, de modo que as sanções mais graves sejam reservadas aos ilícitos mais graves, que provoquem maior repulsa social, e as sanções mais brandas sejam reservadas às infrações mais leves, de menor repulsa.<sup>141</sup>

No que concerne à função reparatória, algumas sanções possuem como finalidade buscar a indenização de um dano causado a alguém pela prática de uma infração. Busca-se, através da sanção, a reparação a uma lesão. Nesse caso, não basta para a incidência da sanção a prática do ilícito, sendo necessária também a ocorrência de um dano.<sup>142</sup>

As sanções também possuem uma função didática, no sentido de que sua aplicação no caso concreto exerce “a elevada função de contribuir para a educação e correção do perpetrante, auxiliando-o a apreender as lições a que não se dispôs espontaneamente seguir, impedindo-o, assim, de ser nocivo à sociedade no futuro.”<sup>143</sup>

<sup>139</sup> COIMBRA, Paulo Roberto Silva. Op. cit. p. 61.

<sup>140</sup> *Ibidem*. p. 62.

<sup>141</sup> COIMBRA, Paulo Roberto Silva. Op. cit. p. 64.

<sup>142</sup> Note-se, por oportuno, que Luciano Amaro parece utilizar o termo “sanção” de forma mais estrita, apenas para caracterizar a punição pelo fato da conduta ilícita. Nas suas palavras: “A *infração* enseja a aplicação de remédios legais, que ora buscam repor a situação querida pelo direito (mediante execução coercitiva da obrigação descumprida), ora repor o dano causado ao direito alheio, por meio de prestação indenizatória, ora punir o comportamento ilícito, infligindo um *castigo* ao infrator. (...) Se a consequência da infração (cumulada ou não com a execução coercitiva da obrigação) é um castigo ou punição pelo fato da conduta ilícita, onde esta se manifestar estará presente a sanção.” [grifo do autor] (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 458).

<sup>143</sup> COIMBRA, Paulo Roberto Silva. Op. cit. p. 68.

A função assecuratória se verifica quando, em razão da possibilidade da ocorrência de fatos que venham a dificultar ou inviabilizar a realização de direitos, a sanção é imputada para garantir a sua satisfação, visando garantir a concretização de direitos.<sup>144</sup>

Ademais, merece registro o fato de que o entendimento doutrinário é tranquilo em relação à possibilidade de cumulação de funções em uma sanção. Ou seja, é possível, por exemplo, que uma sanção tenha, além da função preventiva, também uma função didática e repressiva.

De todo modo, Paulo Roberto Coimbra Silva,<sup>145</sup> após ressaltar que as funções didática e repressiva geralmente estão presentes em todas as sanções, ressalva apenas a impossibilidade de cumulação, em uma mesma sanção, das funções repressiva e indenizatória, por entender que “quando se pretende repreender e ressarcir, faz-se necessária a cumulação de duas diferentes sanções: uma punitiva e outra indenizatória.” Segundo ele, “tais funções são mutuamente excludentes, admitindo-se sua incidência conjunta somente nos casos em que, previstas em regras distintas, os respectivos pressupostos se fizerem, a um só tempo, presentes.”

Uma observação final se faz importante sobre esse ponto. Paulo Roberto Coimbra Silva<sup>146</sup> defende que, pelo princípio do *ne bis in idem*, a aplicação cumulativa de sanções somente é admitida quando as sanções exibirem funções precípuas distintas, como é o caso de uma sanção penal, que tem função repressiva, e uma sanção ressarcitória, que tem função indenizatória. Nesse caso, não seria admissível a cumulação de duas sanções com as mesmas funções precípuas, como, por exemplo, a função repressiva, já que haveria desproporcionalidade na aplicação de ambas. Propõe o autor, nessas hipóteses, a utilização da teoria da absorção, de modo que a sanção mais gravosa absorva a mais branda com mesma função.

*Data venia*, não há como se concordar com esse entendimento. A nosso sentir, o princípio do *non bis in idem*, que está constitucionalmente conectado com os princípios da proporcionalidade, da legalidade e do devido processo legal, não possui a amplitude do sentido que aparentemente lhe pretende atribuir o mencionado autor, ou seja, de que a

<sup>144</sup> *Ibidem*. p. 76. Vale ressaltar, contudo, que Paulo Roberto Coimbra Silva, embora admita a possibilidade de inserção da função assecuratória no conceito de sanção, entende ser inconveniente esta inclusão, uma vez que “turvaria a teoria da sanção, obnubilando seu objeto.” (*Ibidem*. p. 79)

<sup>145</sup> COIMBRA, Paulo Roberto Silva. Op. cit. p. 64.

<sup>146</sup> *Ibidem*. p. 66-67. Em sentido semelhante, Edmar Oliveira Andrade Filho afirma que “a cada ofensa a bem jurídico tutelado pela norma penal deve corresponder uma única sanção. Essa é a idéia nuclear do princípio do *ne bis in idem*. (...) Em face desse princípio, cada ofensa só será punida com uma única penalidade porque, se não existisse esse limite, diversas penalidades poderiam ser infligidas por uma só ofensa, o que é absolutamente contrário ao princípio da proporcionalidade na dimensão de interdição ao arbítrio ou – o que é mesmo – do devido processo legal substantivo.” (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit. p. 106).

incidência de uma espécie de pena em razão da prática de um ilícito exclui a possibilidade de incidência de qualquer outra penalidade, ainda que de espécie distinta.

A ideia por trás do princípio do *non bis in idem* é a de que ninguém pode ser condenado duas ou mais vezes por um mesmo fato, mediante a aplicação de dois ou mais procedimentos em uma mesma ou mais ordens sancionadoras, nos quais haja identidade de sujeitos, fatos e fundamentos,<sup>147</sup> ou, em outras palavras, que “ninguém pode ser reiteradamente punido pela prática de uma mesma conduta”,<sup>148</sup> não significando, com isso, que sobre o ato infracional não possa incidir mais de um tipo de penalidade com a mesma função.

Veja-se: o que o princípio do *non bis in idem* veda é que uma vez aplicada a sanção ou as sanções previstas no ordenamento jurídico para determinado ato infracional, a competência punitiva é exaurida, não podendo a Administração Pública dar início a novo procedimento para apuração da mesma conduta infracional já sancionada, renovando sua competência sancionadora.<sup>149</sup> Porém, o referido princípio não veda que se estabeleça mais de uma sanção para uma mesma conduta, ou seja, não veda a cumulação de sanções,<sup>150</sup> sejam elas administrativas ou penais.

Segundo Rafael Munhoz de Mello,

(...) o princípio do *non bis in idem*, por outro lado, não veda ao legislador a possibilidade de atribuir mais de uma sanção administrativa a uma mesma conduta. Foi afirmado acima que a sanção que atende ao princípio da proporcionalidade é a prevista no ordenamento jurídico: o legislador, observadas as normas constitucionais, define as medidas sancionadoras adequadas e proporcionais para cada situação de fato. Se estabelece a lei formal múltiplas sanções para uma mesma conduta, são elas as sanções adequadas e proporcionais, não sendo sua aplicação ofensiva ao princípio do *non bis in idem*.<sup>151</sup>

Vale notar, neste ponto, como observa Fabio Medina Osório,<sup>152</sup> que o próprio sistema brasileiro possui algumas peculiaridades em relação ao *ne bis in idem*, já que há uma limitação significativa no que concerne à subordinação da autoridade administrativa à judicial em matéria de Direito Administrativo sancionador, e, ainda mais significativa, no que se refere subordinação da autoridade judiciária extrapenal, que é ainda menor à autoridade penal.

<sup>147</sup> OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito administrativo sancionador**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000. p. 279.

<sup>148</sup> MELLO, Rafael Munhoz de. Op. cit. p. 182.

<sup>149</sup> *Ibidem*. p. 210-211.

<sup>150</sup> Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri: “A sanção, enquanto consequente legal para a infração, pode ter a natureza de mera reparação, ou de punição. Uma mesma conduta pode, outrossim, implicar a cumulação de sanções.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 763).

<sup>151</sup> MELLO, Rafael Munhoz de. Op. cit. p. 212.

<sup>152</sup> OSÓRIO, Fábio Medina. Op. cit. p. 287-288.

Para “compatibilizar” essa possível duplicidade ou multiplicidade de demandas por uma mesma infração que o nosso sistema admite, Fabio Medina Osório recorre à ideia de independência entre as instâncias punitivas estatais, concluindo que, “ao fim e ao cabo, as sanções acabam compatibilizando-se, diante da unificação sancionatória em alguns pontos, v.g., suspensão dos direitos políticos, multas, restrições de direitos.”<sup>153</sup>

Na verdade, nada obsta que a exata proporcionalidade entre uma infração e a resposta do ordenamento a esta conduta ilícita decorra justamente da cumulação de penas de naturezas distintas mas com a mesma função, como a repressiva (por exemplo, como aponta Fábio Medina Osório, multa e restrição de direitos). Nesses casos, pode-se até mesmo objetar que quando se está diante de várias penalidades cumuladas para a incidência em relação a uma infração, não se está diante de duas ou mais sanções propriamente ditas, mas sim de uma única sanção, no sentido de que a consequência, a resposta do ordenamento à prática do ilícito, em suma, a própria sanção, corresponde ao conjunto das penalidades cumuladas.<sup>154</sup>

Merecem destaque, novamente, as palavras de Rafael Munhoz de Mello,

(...) a medida sancionadora adequada e proporcional é a definida pelo legislador, à luz das disposições constitucionais, sendo lícito atribuir a uma mesma conduta múltiplas sanções administrativas. Assim como pode atribuir múltiplas sanções administrativas a uma mesma conduta, pode também o legislador atribuir uma sanção administrativa e outra penal. Trata-se da medida adequada e proporcional ao cumprimento da finalidade preventiva, segundo entendimento do legislador.<sup>155</sup>

Portanto, “uma mesma conduta pode (...) implicar a cumulação de sanções”,<sup>156</sup> sendo que, evidentemente, essa cumulação de sanções deve guardar relação de proporcionalidade com a infração cometida, como não poderia deixar de ser.

O que se questiona neste ponto é apenas a argumentação que, em todo e qualquer caso, a cumulação de penalidades de diferentes tipos com as mesmas funções será sempre e necessariamente desproporcional. A desproporcionalidade, a nosso ver, deve ser aferida mediante a análise da gravidade da infração e a intensidade das penalidades aplicadas consideradas conjuntamente, pois é esse conjunto de penas que corresponde à resposta do ordenamento ao ilícito, e não a quantidade de penalidades em si.

<sup>153</sup> *Ibidem.* p. 291-292.

<sup>154</sup> Helenilson Cunha Pontes (PONTES, Helenilson Cunha. Op. cit. p. 133), discorrendo sobre as medidas restritivas de direitos na esfera tributária, ao afirmar que “sempre que houver a possibilidade de se impor medida menos gravosa à esfera jurídica do indivíduo infrator, cujo efeito seja semelhante àquele decorrente da aplicação de sanção mais limitadora, deve o Estado optar pela primeira, por exigência do princípio da proporcionalidade em seu aspecto necessidade”, aparentemente defende que uma espécie de penalidade (pecuniária ou não pecuniária) sempre deve substituir a outra, não podendo ser cumuladas, o que, com a devida vênia, a nosso ver, é equivocado, já que a exata proporção pode advir exatamente da cumulação.

<sup>155</sup> MELLO, Rafael Munhoz de. p. 213.

<sup>156</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p. 763.

Aliás, são inúmeros os exemplos que podem ser encontrados em nosso ordenamento jurídico de cumulação de sanções com as mesmas finalidades, como a aplicação de uma pena privativa de liberdade pela prática de um crime e, também, uma pena de multa ou mesmo a perda do cargo público pelo servidor condenado a mais de quatro anos à prisão. Por certo, a aplicação de uma sanção penal a um sonegador não tem o condão de afastar a incidência da aplicação da multa tributária devida pelo não recolhimento a tempo do tributo.

Na legislação de trânsito (Lei 9.503/97), onde os exemplos são fartos, o art. 175 prevê para aquele comete a infração de utilizar-se de veículo para demonstrar ou exibir manobra perigosa, mediante arrancada brusca, derrapagem ou frenagem com deslizamento ou arrastamento de pneus, as penalidades de multa, suspensão do direito de dirigir e apreensão do veículo.

Outro exemplo que cumulação de penalidades de naturezas distintas na esfera administrativa é o art. 87, §2º, da Lei de Licitações (Lei n. 8.666/93), segundo o qual as penas de advertência, de suspensão temporária para participar de licitação, de impedimento de contratar com a Administração e a declaração de inidoneidade para licitar ou contratar com a Administração Pública podem ser aplicadas juntamente com a pena de multa.

O art. 12 da Lei de Improbidade Administrativa (Lei n. 8.429/92) também nos fornece um bom exemplo de cumulação de penalidades, já que, sem prejuízo da ação penal, os infratores ficam sujeitos à suspensão dos direitos políticos, perda da função pública, indisponibilidade dos bens e ressarcimento ao erário. Merece transcrição o referido dispositivo:

Art. 12. Independentemente das sanções penais, civis e administrativas previstas na legislação específica, está o responsável pelo ato de improbidade sujeito às seguintes cominações, que podem ser aplicadas isolada ou cumulativamente, de acordo com a gravidade do fato: (Redação dada pela Lei nº 12.120, de 2009).

I - na hipótese do art. 9º, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, ressarcimento integral do dano, quando houver, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de oito a dez anos, pagamento de multa civil de até três vezes o valor do acréscimo patrimonial e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de dez anos;

II - na hipótese do art. 10, ressarcimento integral do dano, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, se concorrer esta circunstância, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos, pagamento de multa civil de até duas vezes o valor do dano e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de cinco anos;

III - na hipótese do art. 11, ressarcimento integral do dano, se houver, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de três a cinco anos, pagamento de multa civil de até cem vezes o valor da remuneração percebida pelo agente e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos

fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de três anos.

Parágrafo único. Na fixação das penas previstas nesta lei o juiz levará em conta a extensão do dano causado, assim como o proveito patrimonial obtido pelo agente.

O artigo 56, parágrafo único, do Código de Defesa do Consumidor (Lei 8.078/1990) também é um bom exemplo de cumulação de penalidade, *in verbis*:

Art. 56. As infrações das normas de defesa do consumidor ficam sujeitas, conforme o caso, às seguintes sanções administrativas, sem prejuízo das de natureza civil, penal e das definidas em normas específicas:

I - multa;

II - apreensão do produto;

III - inutilização do produto;

IV - cassação do registro do produto junto ao órgão competente;

V - proibição de fabricação do produto;

VI - suspensão de fornecimento de produtos ou serviço;

VII - suspensão temporária de atividade;

VIII - revogação de concessão ou permissão de uso;

IX - cassação de licença do estabelecimento ou de atividade;

X - interdição, total ou parcial, de estabelecimento, de obra ou de atividade;

XI - intervenção administrativa;

XII - imposição de contrapropaganda.

Parágrafo único. As sanções previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar, antecedente ou incidente de procedimento administrativo.

Portanto, discordamos de Paulo Roberto Coimbra Silva quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa, pela prática de uma mesma conduta ilícita, de penalidades distintas com as mesmas funções, já que, nesses casos, a proporcionalidade deve ser aferida pela intensidade do conjunto sancionatório, e não pela quantidade de penas.<sup>157</sup>

## 2.6 Ilícito e sanção

<sup>157</sup> Nesse sentido, merece destaque a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: “PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO - VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CARACTERIZADA AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO - SÚMULA 211/STJ - IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA - ART. 12 DA LEI 8.429/1992 - MULTA CIVIL - TETO MÁXIMO - LIMITE INDIVIDUALIZADO. (...) 4. Cada inciso do art. 12 da Lei 8.429/1992 traz uma pluralidade de sanções, que podem ser aplicadas cumulativamente ou não, ainda que o ato de improbidade tenha sido praticado em concurso de agentes. Precedentes do STJ. 5. Em *obiter dictum*, o teto máximo estipulado para a multa civil, nos incisos I, II e III do referido dispositivo, conforme correlação com a natureza do ato praticado, deve ser compreendido como limite pessoal para o responsável pelo ato de improbidade, mesmo nos casos envolvendo concurso de agentes, e não um limite global a ser eventualmente repartido de forma proporcional entre os condenados. 6. Cabe ao julgador a aplicação justa e ponderada (parágrafo único do art. 12 da LIA), dentro dos limites máximos previstos, para fixar o quantum da multa civil para cada agente ímprobo, atingindo-se, dessa forma, a finalidade do instituto: punir e educar o infrator e intimidar demais componentes da sociedade. 7. Recurso especial parcialmente conhecido e não provido.” (REsp 1280973/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/12/2013, DJe 07/05/2014)

Conforme já exposto, caracterizam-se como ilícitas todas as condutas que sejam contrárias à ordem jurídica.<sup>158</sup> A prática da infração acarreta, como consequência, a aplicação dos remédios legais previstos no ordenamento jurídico, ou seja, as sanções.<sup>159</sup>

Daí porque Kelsen afirma que o ilícito e sanção são conceitos correlatos, já que a sanção é a consequência do ilícito e o ilícito é o pressuposto da sanção.

Estando umbilicalmente ligadas, deve-se buscar a natureza de sanção a partir do ato ilícito que é o seu pressuposto.<sup>160</sup>

De modo geral, pode-se dividir os ilícitos e, conseqüentemente, as sanções, em três espécies: o ilícito penal, o ilícito civil e o ilícito administrativo.

Não se pode deixar de registrar, nesta oportunidade, a controvérsia doutrinária quanto à divisão entre os ilícitos penais e administrativos, sendo, neste último caso, incluídas as infrações de diversos campos, como o tributário, o econômico, o urbanismo, de trânsito, ordem pública e etc.<sup>161</sup>

Basicamente, como aponta Henrique Machado Rodrigues de Azevedo,<sup>162</sup> a doutrina dedicada ao estudo do tema dividiu-se entre aqueles que reconhecem a identidade entre os ilícitos penais e administrativos e aqueles que defendem a completa distinção entre ambos, podendo as principais correntes ser divididas em qualitativas e quantitativas.

A corrente qualitativa baseia-se na premissa de que é possível discriminar *a priori*, a partir da consideração da envergadura do bem jurídico atingido, quais condutas consistiriam em infrações penais e quais delas caracterizariam uma infração administrativa. No primeiro caso, seriam afetados os bens jurídicos mais relevantes, enquanto no segundo seriam atingidos bens jurídicos de menor envergadura.

Por certo, essa corrente jurídica padece de defeito ao adotar um critério metajurídico para a distinção entre os ilícitos penais e administrativos, “não pacífico de análise científica dentro do sistema do Direito.”<sup>163</sup>

Na verdade, não há como se sustentar uma diferença substancial entre os ilícitos penais e os administrativos, e, conseqüentemente, entre as normas penais sancionadoras e as

<sup>158</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 455. No mesmo sentido, AMARO, Luciano. Op. cit. p. 458.

<sup>159</sup> De acordo com Ives Gandra da Silva Martins: “Sendo a lei norma jurídica dotada de sanção, uma de suas características essenciais é a existência de penalidade aplicável aos que a infringem. Dessa forma, podemos, com clareza, definir a infração como toda violação da lei, por ação ou omissão.” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 27).

<sup>160</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Op. cit. p. 88.

<sup>161</sup> OSÓRIO, Fabio Medina. Op. cit. p. 17.

<sup>162</sup> AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues. Op. cit. p. 122.

<sup>163</sup> *Ibidem*. p. 126. Segundo o autor, não se nega que o legislador pode utilizar esse critério para imputar a uma conduta um regime penal ou administrativo. O problema, no caso, está na utilização desse critério para definir um conceito jurídico. (*Ibidem*. p. 126).

administrativas. Tanto uma como outra rompem com a integridade da ordem jurídica e desafiam sanções que podem cumprir as mesmas funções, para fins de recompor o ordenamento e apenar o infrator.

Para a corrente quantitativa, a distinção entre os ilícitos penais e administrativos teria como critério o grau da gravidade da conduta praticada pelo infrator e, conseqüentemente, da sanção aplicada, e não propriamente o bem jurídico atingido. Ambos os ilícitos teriam a mesma natureza, diferenciando-se apenas pela gravidade da conduta e pelo grau da sanção. As condutas mais graves, a serem penalizadas com sanções mais severas, seriam tratadas como ilícitos penais, e as de menor potencial ofensivo, a serem tratadas com sanções mais leves, como ilícitos administrativos.

Essa corrente também contém equívocos que implicam na sua rejeição. Em primeiro lugar, não é verdade que o ilícito penal seja sempre e necessariamente punido de forma mais grave que o ilícito administrativo.<sup>164</sup> Ademais, o critério utilizado (gravidade da conduta delituosa) é também é metajurídico, incidindo as mesmas críticas dirigidas à corrente qualitativa.

Fábio Medina Osório critica ambas as teorias. Segundo ele:

Na comparação dos elementos entre as infrações penais e administrativas, haveria uma substancial identidade entre os ilícitos penais e administrativos. Prova dessa inegável realidade seria o fato de que o Legislador ostenta amplos poderes discricionários na administratização de ilícitos penais ou na penalização de ilícitos administrativos. Pode um ilícito hoje ser penal e no dia seguinte amanhecer administrativo ou vice-versa. Não há um critério qualitativo a separar esses ilícitos e tampouco um critério rigorosamente quantitativo, porque algumas sanções administrativas são mais severas do que as sanções penais.<sup>165</sup>

Sendo falhas as correntes qualitativa e quantitativa, prevalece a teoria da unicidade do injusto,<sup>166</sup> pela qual se defende a existência de uma identidade ontológica, teleológica e

<sup>164</sup> *Ibidem*. p. 130-131. Segundo o autor, “exceto nos casos em que a Constituição elenca como passíveis de sanções penais mais afitivas, inexistente qualquer mandamento jurídico que obrigue o legislador a apenar mais gravemente os ilícitos penais que os administrativos.” (*Ibidem*. p. 131).

<sup>165</sup> OSÓRIO, Fábio Medina. Op. cit. p. 104. Segundo ele, “não há diferenças substanciais entre as normas penais e normas administrativas sancionadoras.” (*Ibidem*. p. 102). Esta também a conclusão de Rafael Munhoz de Mello: “Tanto a corrente qualitativa como a quantitativa padecem do mesmo mal: pretendem diferenciar o ilícito administrativo e o penal com base em critério metajurídico, sem fundamento no direito positivo. Com efeito, a primeira propõe que a diferença seja fundada na diversidade dos interesses tutelados; a segunda, que o critério seja a gravidade da conduta delituosa. Em ambos os casos a diferença seria estabelecida com base no comportamento praticado pelo infrator, sem qualquer vinculação com o ordenamento jurídico.” (MELLO, Rafael Munhoz de. Op. cit. p. 57).

<sup>166</sup> AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues. Op. cit. p. 134. Segundo o autor, a admissão da teoria da unicidade do injusto não implica na aceitação da tese o *ius puniendi* estatal uno, tendo em vista também fatores de diferenciação importantes entre as esferas punitivas penal e administrativa, “tais como a competência legislativa, a existência de ordens sancionadoras internacionais e particulares, bem como a pluralidade de regimes jurídicos a que se submetem as sanções impedem a adoção da tese do *ius puniendi* uno.” (Loc. cit.). Lembra o autor, ainda, que no Brasil, a adoção da forma federativa do Estado é mais uma obstáculo para a

estrutural entre os ilícitos, seja porque não é possível identificar *a priori* diferença essencial entre eles, seja porque o ilícito corresponde a uma conduta contrária à prescrita na norma primária, seja porque as sanções que decorrem dos ilícitos podem exercer as mesmas funções.

Segundo Rafael Munhoz de Mello:

A sanção é a consequência de um ilícito. É assim no campo do direito civil, do direito penal e do direito administrativo. Ontologicamente não há diferença entre umas e outras. Seja na esfera do direito civil, seja na esfera do direito penal, sanção é a consequência negativa atribuída à ocorrência de um ilícito. E ilícito, por sua vez, é a inobservância de um dever jurídico, tenha ele natureza civil, penal ou administrativa.<sup>167</sup>

Nessa linha, Luís Eduardo Schoueri também afirma que “não existe diferença ontológica entre o ilícito administrativo e o crime: é opção do legislador incluir a conduta numa ou noutra categoria ou, ainda, prever que ambas se deem simultaneamente.”<sup>168</sup>

Nesse caso, o critério seguro para identificar, ainda que *a posteriori*, as particularidades de cada caso é apenas o formal. Segundo Henrique Machado Rodrigues Azevedo, “o critério de distinção entre um ilícito penal e outro não penal (administrativo, tributário, ambiental, econômico etc.) é meramente formal ou dogmático, ou seja, não é um dado *prima facie* aferível, mas apenas distinguível após a análise do regime jurídico ao qual foi submetido esse injusto, que depende apenas de escolha do legislador.”<sup>169</sup>

Assim sendo, pode-se afirmar que, ontologicamente, não há diferença essencial entre os diversos ilícitos penais e administrativos, dos quais o ilícito tributário é espécie. Determinado fato pode ser, por circunstâncias diversas, considerado lícito, ilícito não criminal ou ilícito criminal. O enquadramento num ou noutra caso dependerá de opção legislativa.<sup>170</sup>

Como ilícito e sanção são conceitos correlatos, temos que a prática de um ilícito penal constitui o pressuposto da sanção penal, cujas finalidades são majoritariamente punitivas e preventivas;<sup>171</sup> a prática de um ilícito civil é o pressuposto de uma sanção civil, com

---

adoção da teoria da unidade do poder punitivo, tendo em vista a “diferença de competência legislativa entre as sanções penais e administrativas em geral.” (Op. cit. p. 138). Fábio Medina Osório também sustenta que a inexistência de diferenças substanciais entre normas penais e administrativas sancionadoras, já que ambas podem ter as mesmas funções, restaurando a paz e punindo o transgressor, não justificam a adoção da teoria da unidade do poder punitivo. Sobre as críticas, vide OSÓRIO, Fábio Medina. Op. cit. p. 109-117.

<sup>167</sup> MELLO, Rafael Munhoz de. Op. cit. p. 43.

<sup>168</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p. 764.

<sup>169</sup> AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues. Op. cit. p. 143.

<sup>170</sup> AMARO, Luciano. Op. cit. p. 459.

<sup>171</sup> “Assim, a sanção penal pode ser entendida como a consequência jurídica prevista na norma penal à prática de um crime (delito) ou de uma contravenção penal. (...) Do ponto de vista material, sanção penal seria a resposta do ordenamento jurídico ao comportamento humano indesejado, eis que causador de relevante e intolerável lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico tutelado, podendo ter, de acordo com a corrente adotada, função retributiva, preventiva ou mista. (...) Frise-se que as penas, em nossa legislação, podem ser privativas de

finalidade precipuamente ressarcitória;<sup>172</sup> e a prática de um ilícito administrativo é o pressuposto da sanção administrativa, com finalidades principalmente punitivas e preventivas.<sup>173</sup>

Nesse contexto, em decorrência da teoria da unidade do injusto, também não há diferenças essenciais entre as diversas espécies de sanções, guardando, elas também, identidade estrutural e teleológica, seja porque representam a consequência aplicada a uma conduta contrária àquela prescrita, seja porque podem exibir as mesmas funções.<sup>174</sup>

Aurélio Pitanga Seixas Filho, nessa linha, sustenta que “ontologicamente, não há distinção jurídica entre as várias espécies de penalidades aplicáveis aos delitos civis, administrativos ou criminais, já que as sanções jurídicas, todas elas, nada mais são (...) que punições aplicadas a quem desobedeceu à norma (...)”<sup>175</sup>

Hugo de Brito Machado também afirma que “inexiste distinção essencial entre o ilícito civil, ou administrativo, e o ilícito penal. Em consequência, não há também distinção essencial entre a sanção civil, ou administrativa, e a sanção penal. A distinção seria apenas valorativa. (...)”<sup>176</sup>

Assim, tal como ocorre com os ilícitos em decorrência da adoção da teoria da identidade ontológica, estrutural e teleológica, o único critério diferenciador para as sanções também é o formal, embora possam ser reconhecidas peculiaridades pela incidência de regimes jurídicos próprios, a partir de critério escolhido pelo legislador.<sup>177</sup>

liberdade (reclusão, detenção e prisão simples), multas e restritivas de direitos.” (AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues de. Op. cit. p. 78-79).

<sup>172</sup> “(...) podem-se definir as sanções cíveis como os consequentes da norma sancionatória (secundária ou perinorma), legal ou contratual, decorrentes do descumprimento de uma norma de conduta de natureza civil, prevista em lei ou em contrato. (...) na grande maioria das vezes, sua função é ressarcitória (ou indenizatória), visando a recompor o patrimônio do ofendido. Em geral, seu antecedente é um dano, o que implica figurar no consequente da norma a sua reparação. Entretanto, cumpre salientar que, apesar de a principal função das sanções civis ser a recomposição do dano, nada impede que essas potestades sancionatórias também tenham fins punitivos, repressivos ou, até mesmo, didáticos.” (*Ibidem*. p. 87-88).

<sup>173</sup> “As sanções administrativas são previstas em normas secundárias constantes da legislação que rege as atividades da Administração Pública, além de certas relações entre esta e os particulares, e algumas atividades destes últimos consideradas relevantes para o bem-estar comum da coletividade em geral (...)” (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Op. cit. p. 105). São, em outras palavras, a “consequência de uma norma jurídica sancionadora, que tem em sua hipótese um ilícito administrativo, definido como tal pelo legislador, dentro de contornos delineados pela Carta Política.” (AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues de. Op. cit. p. 87).

<sup>174</sup> Nesse sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho afirma que “em decorrência do princípio da unidade ontológica do ilícito, as costumeiras classificações entre sanções civis, penais, administrativas, tributárias etc. perdem valor, mesmo que elas sejam construídas como simples recurso didático. As classificações, via de regra, isolam aspectos de um objeto para fins de aplicação teórica ou prática, mas essa providência metodológica não transforma um objeto em outro.” (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit. p. 41).

<sup>175</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Sanções administrativas tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 47.

<sup>176</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 465.

<sup>177</sup> Segundo Rafael Munhoz de Mello, a identidade ontológica não implica em regimes jurídicos idênticos. É possível que sejam atribuídos regimes jurídicos distintos às sanções dentro de um ordenamento jurídico, a

## 2.7 Sanções tributárias

### 2.7.1 Natureza e conceito das sanções tributárias

Como explica Ricardo Lobo Torres,<sup>178</sup> as infrações em matéria fiscal podem ser classificadas em dois grandes grupos: (i) os ilícitos penais tributários, que são os crimes definidos na legislação penal em razão da gravidade da falta e do prejuízo maior que causam à ordem tributária (ex.: contrabando, descaminho, sonegação, fraude); e (ii) os ilícitos administrativos tributários, que são as infrações previstas na legislação tributária em razão do descumprimento da obrigação tributária principal ou acessória.

Enquanto os ilícitos penais tributários são o pressuposto das sanções penais aplicadas aos crimes tributários, regidas pelo Direito Penal, os ilícitos administrativos tributários são o pressuposto das sanções administrativas tributárias ou, simplesmente, como doravante também serão referidas, sanções tributárias, regidas pela legislação tributária.

Nesse contexto, temos que o “ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de uma norma tributária. Implica no inadimplemento de uma obrigação tributária, seja principal ou acessória.”<sup>179</sup>

Uma vez cometida a infração administrativa tributária, que é o foco do presente estudo, mais especificamente o descumprimento da obrigação tributária principal, surge para o Estado o poder de punir, ou seja de aplicar a sanção tributária abstratamente prevista para a hipótese.

---

critério do legislador. Nas suas palavras: “Muito embora sejam ontologicamente idênticas, sanções podem receber tratamento distintos no âmbito de um dado ordenamento jurídico. É dizer, a sanção pode ter um regime jurídico peculiar se o dever jurídico correspondente estiver previsto em norma penal, por exemplo. O regime jurídico das sanções penais pode ser distinto do regime que disciplina as sanções civis, o que não significa que a sanção penal seja ontologicamente distinta da sanção civil. Isso significa simplesmente que a um determinado tipo de sanção foi atribuído, por opção do legislador, um regime que lhe é próprio, distinto do regime que foi atribuído a outro tipo de sanção. Ao atribuir regimes jurídicos distintos às diferentes espécies de sanção, o legislador faz uma opção axiológica, estabelecendo um regime mais grave para as sanções correspondentes aos comportamentos reputados, pelo próprio legislador, mais ofensivos aos valores sociais.” (MELLO, Rafael Munhoz de. Op. cit. p. 43). No mesmo sentido, vide, também, ANTINARELLI, Mônica Ellen Pinto Bezerra. A aplicabilidade dos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco no âmbito do Direito Tributário sancionador. **Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**. Brasília: PGFN, v. 3, n. 3, jul./dez. 2013. p. 58.

<sup>178</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 293-296. Em sentido semelhante, Tayse Caroline Lima classifica as infrações em matéria fiscal em duas espécies: as infrações delituosas ou penais, e as não delituosas, consistentes na inobservância do dever de pagar o tributo ou no descumprimento de uma obrigação acessória. (LIMA, Tayse Caroline. Op. cit. p. 59).

<sup>179</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 456.

Assim, pode-se afirmar que as sanções tributárias são a resposta do ordenamento jurídico, a consequência desagradável prevista na norma tributária para o caso de descumprimento da obrigação tributária principal ou acessória.

De forma amplamente majoritária,<sup>180</sup> até mesmo porque a infração tributária consistente no descumprimento de uma obrigação tributária principal ou acessória tem conteúdo administrativo, entende-se que as sanções tributárias não criminais são espécie de sanção administrativa, cujo conceito assim é dado por Fábio Medina Osório:

Consiste a sanção administrativa, portanto, em um mal ou castigo, com alcance geral e potencialmente pro futuro, imposto pela Administração Pública, materialmente considerada, pelo Judiciário ou por corporações de direito público, a um administrado, agente público, indivíduo ou pessoa jurídica, sujeitos ou não a especiais relações de sujeição com o Estado, como consequência de uma conduta ilegal, tipificada em norma proibitiva, com uma finalidade repressora ou disciplinar, no âmbito de aplicação forma e material do Direito Administrativo.<sup>181</sup>

Dessa forma, as sanções tributárias, que são instituídas como forma de resguardar o ordenamento do descumprimento das obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias, são aplicadas pela Administração Pública *lato sensu* mediante atividade administrativa plenamente vinculada, enquadram-se perfeitamente no conceito de sanção administrativa.

A questão, contudo, não é unânime. Paulo Roberto Coimbra Silva,<sup>182</sup> por exemplo, sustenta que as sanções tributárias têm natureza jurídica própria, com autonomia em relação às demais administrativas, por, além de outras peculiaridades, (i) derivarem do poder de tributar do Estado, e não do *ius puniendi* estatal; (ii) por terem que observar as regras de repartição de competência tributária; (iii) por decorrerem da prática de ilícitos fiscais materiais ou formas, de cujo estudo, interpretação e aplicação não se pode prescindir; e, (iv) por terem outras peculiaridades, como limitações qualitativas e quantitativas específicas.

<sup>180</sup> Vide, nesse sentido, os artigos de diversos autores que compõem o livro “Sanções Administrativas Tributárias”, coordenado por Hugo de Brito Machado, e cujos títulos, seja o do livro sejam o dos muitos artigos, já indicam a posição majoritária acerca da natureza administrativa da sanção tributária. (MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004). Merecem registro, também, as palavras de Anderson Furlan, no sentido de que “inexiste diferença estrutural entre a sanção penal e a sanção administrativa tributária. (...) Depreende-se ser a sanção nada mais que uma consequência destinada a um sujeito em função de uma atitude perante o ordenamento jurídico. Fácil então perceber que, sob enfoque estrutural, as sanções tributárias em nada se distinguem das sanções administrativas.” (FURLAN, Anderson. **Sanções penais tributárias**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções penais tributárias**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005. p. 13).

<sup>181</sup> OSÓRIO, Fábio Medina. Op. cit. p. 80. Conforme aponta o autor, as sanções administrativas teriam quatro elementos fundamentais: “a) autoridade administrativa (elemento subjetivo); b) efeito aflagante da medida em que se exterioriza (elemento objetivo), subdividindo-se, nesse tópico, em: a1) privação de direitos preexistentes e a2) imposição de novos deveres; c) finalidade repressora (elemento teleológico) consistente na repressão de uma conduta e no restabelecimento da ordem jurídica; d) natureza administrativa do procedimento (elemento formal).” (Op. cit. p. 56).

<sup>182</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Op. cit. p. 113.

Henrique Machado Rodrigues de Azevedo,<sup>183</sup> por sua vez, ressalta que a doutrina que se debruça no estudo do injusto e das diferenças ou similitudes entre os ilícitos penais e administrativos, geralmente faz uso da expressão “ilícito administrativo” em sentido lato, a englobar os ilícitos de diversos campos de atuação da Administração Pública, inclusive naqueles que já obtiveram da ciência jurídica a autonomia (relativa e didática), como é o Direito Tributário. Nesses casos, o referido autor, embora reconheça que os ilícitos tributários não penais incluem-se no conceito geral de ilícitos administrativos, sustenta que as infrações tributárias formam uma categoria autônoma, ligada ao Direito Tributário, e não ao Direito Administrativo, bem como defende a autonomia da sanção tributária, em decorrência das particularidades e do regime jurídico aplicáveis a ela, tais como sujeitos ativos e tribunais administrativos específicos, competências diferenciadas, normas diferenciadas de decadência e prescrição e etc., além de sustentar que o fundamento da imposição de sanções tributárias é o *ius tributandi*, e não o *ius puniendi*. De todo modo, o autor esclarece que o reconhecimento de tal autonomia do Direito Tributário e das infrações relacionadas a ele tem fins meramente didáticos e funcionais.

Em que pese poder ser encontradas particularidades nos regimes jurídicos das sanções nos diversos campos do Direito, não se pode concordar com o corte entre sanções tributárias e sanções administrativas pretendido pelos autores.<sup>184</sup>

Em primeiro lugar, o conceito de sanção tributária enquadra-se no conceito de sanção administrativa.<sup>185</sup> Outrossim, como já demonstrado, a adoção da teoria da unicidade do injusto impede que se reconheça diferenças essenciais entre os ilícitos e, conseqüentemente, também em relação às sanções, mediante o reconhecimento de suas identidades estruturais e teleológicas. Ademais, embora se reconheça a autonomia didática do Direito Tributário,<sup>186</sup>

<sup>183</sup> AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues de. Op. cit. p. 145-147.

<sup>184</sup> Nesse sentido, também comentando a posição dos dois mencionados autores, afirma Tayse Caroline Lima que “as peculiaridades das obrigações tributárias, das infrações tributárias e sanções tributárias tornam didática a especialização da sanção administrativa tributária, mas não implicam uma necessária retirada do âmbito do Direito Administrativo (...)” (LIMA, Tayse Caroline. Op. cit. p. 63)

<sup>185</sup> Nesse sentido, afirma Tayse Caroline Lima: “A sanção tributária aplicável ao descumprimento de obrigação tributária, principal ou acessória, se adequa perfeitamente aos conceitos de sanção administrativa apresentados. Seja o conceito de Celso Antônio, que considera a autoridade coatora como elemento caracterizador do instituto, seja o conceito de Fábio Medina, que considera como caracterizadores do instituto da sanção administrativa a necessária, mas não suficiente, presença da Administração Pública e o conteúdo de Direito Administrativo da norma, que prescreve a conduta ou sanciona a conduta contrária, ainda que não seja a Administração Pública a autoridade coatora.” (LIMA, Tayse Caroline. Op. cit. p. 62).

<sup>186</sup> Segundo Hugo de Brito Machado: “O tema da autonomia tem-se prestado para intermináveis debates, sem maiores conseqüências de ordem prática. Alguns pretendem que o Direito Tributário seja um simples capítulo do Direito Administrativo, enquanto outros o consideram um departamento do Direito Financeiro, e outros, finalmente, sustentam a autonomia científica do Direito Tributário, negando-a ao Direito Financeiro, que seria mero capítulo do Direito Administrativo. Do ponto de vista científico não se deve falar de autonomia de nenhum ramo do Direito, que é uno. Didaticamente, porém, é não apenas conveniente, mas necessário mesmo,

pode-se de certa forma afirmar que o Direito Tributário ainda não se desvincilhou completamente do Direito Administrativo,<sup>187</sup> havendo vários pontos de intersecção, sendo certo, ainda, que “não se pode falar em autonomia deste ou daquele ramo do direito querendo significar que ele tenha vida própria e independente dos demais setores da ciência jurídica.”<sup>188</sup>

Não fosse o bastante, à luz do até aqui exposto sobre as sanções, não há como se concordar que, especificamente no campo tributário, a sanção tenha como fundamento não o *ius puniendi* do Estado, mas sim decorra do próprio poder de tributar.

Ora, como exaustivamente exposto a partir das ideias de Kelsen e Bobbio, representantes da prevalecente corrente sancionista, o Estado é uma ordem coativa, umbilicalmente ligado à sanção. Como lembra Miguel Reale,<sup>189</sup> o Estado “é a organização da Nação em uma unidade de poder, a fim de que a aplicação das sanções se verifique segundo uma proporção objetiva e transpessoal. Para tal fim o Estado detém o monopólio da coação a que se refere à distribuição da justiça.”

É o poder de punir, de sancionar o descumprimento de uma norma de conduta que é o elemento constitutivo da ordem jurídica e o pressuposto da sanção, e não o poder de tributar, o qual, sendo um aspecto da soberania do Estado, consiste na possibilidade de o Estado exigir que os indivíduos lhe forneçam recursos para desenvolver suas atividades, ou seja, é o poder de instituir tributos.<sup>190</sup> O poder de punir está ligado à própria ideia de Estado como uma ordem coercitiva organizada, não guardando relação com o poder de tributar.

Veja-se: infração e sanção são conceitos correlatos. É o ilícito o pressuposto da sanção. Quando se trabalha com a ideia de sanção, de punição, estamos irremediavelmente no campo da ilicitude, e não no campo da tributação propriamente dita, mormente porque tributo e sanção de ato de ilícito não se confundem.<sup>191</sup> É a necessidade de preservar a ordem jurídica

---

dividir-se o Direito em departamentos, para facilidade do estudo. Isto não significa dizer que todos os conceitos de um dos departamentos tenham de prevalecer inteiramente em qualquer dos outros. A natureza das relações disciplinadas é que determinará quais os conceitos utilizáveis, e no Direito Tributário o legislador quase sempre se preocupa em estabelecer conceitos ou restrições a conceitos tomados de outros ramos do Direito, com a finalidade de evitar a evasão tributos.” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 61).

<sup>187</sup> Nesse sentido, v. SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. 764.

<sup>188</sup> AMARO, Luciano. Op. cit. p. 30. Segundo o autor, “(...) *em termos absolutos*, mesmo a dita *autonomia didática* inexistente, pois não é possível estudarem-se as disposições do direito tributário com abstração de suas conexões com preceitos integrantes de outros ramos do direito. Dado que o ordenamento jurídico é *uno*, não se pode reconhecer vida própria e independente a nenhum de seus setores. Cada qual dos ramos do direito se relaciona com os demais, embora possa ser tratado de maneira especializada e assumir are de *relativa autonomia*.” [grifo do autor] (Loc. cit.)

<sup>189</sup> REALE, Miguel. Op. cit. p. 76.

<sup>190</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 43.

<sup>191</sup> Conforme Ricardo Lodi Ribeiro, “a tributação não deve ter o caráter de sanção, nem a prática de ato ilícito pode servir de elemento de distinção entre contribuintes na mesma situação.” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributos (teoria geral e espécies)**. Niterói, RJ: Impetus, 2013. p. 05). Nas palavras de Luciano Amaro:

mediante o estabelecimento de um castigo para a hipótese de descumprimento da norma que justifica o estabelecimento da sanção, e não o poder de tributar. O *ius tributandi*, ao contrário do que defendido pelos mencionados autores, não implica em resposta a uma violação de uma norma conduta, não está vinculado a um ilícito, pelo contrário, é o próprio pressuposto da norma de conduta, enquanto a sanção tem como pressuposto a infração.<sup>192</sup>

Dessa forma, não nos parece possível conferir às sanções na esfera tributária a autonomia sustentada por Paulo Roberto Coimbra Silva em relação às sanções nos demais ramos do Direito.

Assim sendo, entende-se que as sanções tributárias são efetivamente espécie de sanção administrativa aplicáveis aos ilícitos ocorridos no âmbito tributário.

### 2.7.2 Funções das sanções tributárias

As sanções tributárias, como as sanções de outros ramos do direito, têm como foco a manutenção da integridade da ordem jurídica, podendo, além da função didática, ter por finalidade tanto punir a conduta desconforme do contribuinte, como também prevenir a prática ilícita, enfim, podem exibir fins punitivos ou intimidatórios,<sup>193</sup> com vistas a punir o cometimento da infração, desestimular o comportamento ilícito e/ou estimular/compelir o infrator ao cumprimento do dever.

---

“Registra-se o *caráter não sancionatório do tributo*, dele distinguindo-se, portanto, as prestações pecuniárias que configuram punição de infrações. (...) Gian Antonio Michelli assinala que a coatividade do tributo não se confunde com a coatividade da sanção, ‘a qual postula a restauração da ordem jurídica violada e, portanto, (supõe) a precedente violação de uma norma’, enquanto ‘o adimplemento do dever de contribuir está ligado a um dever constitucional de solidariedade’.” [grifo do autor] (AMARO, Luciano. Op. cit. p. 47).

<sup>192</sup> Mônica Ellen Pinto Bezerra Antinarelli também critica a tese de que o fundamento da sanção no Direito Tributário seria o *ius tributandi*, e não o *ius puniendi*: “ (...) não nos parece que, diferentemente dos outros ramos jurídicos, no direito tributário as sanções possam ganhar um viés diferente daquele inculcado a partir do direito de punir estatal. Além disso, em função da estrutura da norma jurídica que tratamos anteriormente, tanto o ilícito como a própria sanção dele decorrente são ontologicamente idênticos seja qual for o ramo do direito em que venham a ser previstos, compartilhando, ademais, do caráter público que encerra o *ius puniendi*, por sua vinculação estatal. Lado outro, afirmar que as sanções, qualquer que seja o ramo jurídico em que estejam inseridas, são decorrentes do *ius puniendi* do Estado, não significa dizer que o direito de punir seja uno e que todos os diversos tipos de sanções estejam submetidos a um único regime instituído por determinado ramo do Direito, como, por exemplo, o direito penal. Consoante dito alhures, o legislador tem o poder de estabelecer o regime próprio a determinado injusto, quando assim o for conveniente, podendo optar por diferentes regimes, conforme o ramo jurídico e os bens tutelados pelo mesmo.” (ANTINARELLI, Mônica Ellen Pinto Bezerra. Op. cit. p. 58).

<sup>193</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 301. Segundo Luciano Amaro, “a cominação de sanções administrativas ou penais para os ilícitos tributários tem (ou deve ter) objetivos comuns: em ambos os casos, visa-se a inibir possíveis infratores, intimidando-os (é a chamada *prevenção geral*); a par disso, castiga-se o infrator, com vistas a evitar que ele reincida na infração (*prevenção especial*); as sanções teriam, ainda, uma *função educativa*, no sentido de formar uma moral fiscal, que contribuísse para evitar a infração da lei tributária.” [grifo do autor] (AMARO, Luciano. Op. cit. p. 465-466).

Este também o entendimento de Paulo Roberto Coimbra Silva, para quem as sanções tributárias visam tutelar “ a *ordem econômica e tributária, o erário público, e a justiça distributiva* ”<sup>194</sup> [grifo do autor], e podem atuar (i) preventivamente, desestimulando o descumprimento do dever fiscal, (ii) didaticamente, já que sua previsão em abstrato explicita a reprovação de uma conduta ilícita, tornando claro o preceito da norma primária e contribuindo para a educação e correção dos desvios do infrator, e (iii) repressivamente, punindo a prática do um ilícito fiscal. Além do mais, também podem ter função indenizatória, quando visam a reparação das perdas sofridas em virtude do inadimplemento das obrigações tributárias principais, mediante a cobrança de juros e correção monetária.<sup>195</sup>

Registre-se, contudo, a opinião diversa de Ives Gandra da Silva Martins, para quem a principal função das sanções tributárias é coagir o contribuinte ao adimplemento da obrigação. Segundo ele, a sanção tributária, “não visa tanto a preservação da ordem, a tranquilidade da sociedade, a recuperação dos criminosos, a reparação do dano, mas principalmente coagir o contribuinte a trazer sua participação para que as necessidades públicas sejam satisfeitas.”<sup>196</sup>

### 2.7.3 Espécies de sanções tributárias

No que concerne à classificação das sanções aplicáveis às infrações cometidas na esfera fiscal (como visto, os ilícitos penais tributários e os ilícitos administrativos tributários), a melhor é aquela que distingue as sanções em (i) pecuniárias e (ii) não pecuniárias.<sup>197</sup>

São exemplos de sanções pecuniárias (i.a) as multas fixas ou formais, aplicadas nos casos de inadimplemento de obrigação tributária acessória, (i.b) as multas proporcionais,

<sup>194</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Op. cit. p. 213.

<sup>195</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Op. cit. p. 118-129. No mesmo sentido, Henrique Machado Rodrigues de Azevedo, observadas as ressalvas já feitas quando à questão da natureza da sanção tributária, afirma que “a sanção tributária é toda medida afliativa imposta pela Administração Tributária ou entes paraestatais a um contribuinte, responsável ou destinatário da obrigação acessória, como consequência de um ilícito tipificado na legislação tributária, com finalidades punitiva, repressiva e didática, sujeitando-se ao regime jurídico próprio do Direito Tributário e observando-se as particularidades do Direito Tributário Sancionador a ele vinculado.” (AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues de. Op. cit. p. 93). Note-se, por oportuno, a opinião de Fábio Medida Osório, para quem as sanções administrativas têm finalidade eminentemente punitiva, embora não incompatível com a finalidade disciplinar. (OSÓRIO, Fábio Medina. Op. cit. p. 78).

<sup>196</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Op. cit. p. 15. Segundo ele, “as sanções aos delitos e infrações tributárias têm sempre a mesma finalidade, qual seja, de forçar o pagamento do crédito público.” (*Ibidem*. p. 26). Mais adiante, afirma: “No campo tributário, a sanção, mesmo aquela que acarreta a perda da liberdade, visa exclusivamente garantir a cobrança de tributo e desestimular a sonegação, a fraude, o conluio. Demonstrar que é preferível sofrer a pena menor, que é o tributo, que arcar com a maior, que é a penalidade, sem possibilidade de eliminar-se a carga tributária.” (Op. cit. p. 56). Note-se que autor, nesta última passagem, equipara o tributo a uma penalidade. Tal posição será oportunamente criticada.

<sup>197</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 298-299.

geralmente incidentes em razão do descumprimento de obrigação tributária principal, e *(i.c)* os acréscimos moratórios.

Por sua vez, são exemplos de sanções não pecuniárias *(ii.a)* as penas de privação de liberdade e de perdimento de bens, estabelecidas no Código Penal e na legislação penal extravagante para as hipóteses de crime contra a ordem tributária, bem como *(ii.b)* as penas restritivas de direitos, das quais são exemplos a proibição de participar de licitação para os contribuintes sem regularidade fiscal, a interdição de estabelecimento, a apreensão de mercadorias, etc.

Como já adiantado na introdução da dissertação, o objeto do presente estudo cinge-se às sanções administrativas tributárias não pecuniárias, mais especificamente quanto àquelas que, em razão do descumprimento de obrigação tributária principal, impõem ao infrator penas restritivas de direitos, também denominadas de sanções políticas, morais ou indiretas, tidas pela doutrina como obsoletas e inadequadas.<sup>198</sup>

Nesta feita, assentadas as duas premissas a partir das quais o presente estudo é conduzido, passa-se agora, no Capítulo 3, à análise da doutrina e da jurisprudência histórica e atual do Supremo Tribunal Federal acerca das referidas sanções.

---

<sup>198</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 456. Nas palavras de Henrique Machado Rodrigues de Azevedo, “O descumprimento de normas de conduta em matéria tributária pode ensejar, segundo critérios adotados pelo legislador (observando-se os mandamentos constitucionais de criminalização), sanções tributárias unicamente regidas pelo Direito Tributário, com as particularidades do Direito Tributário Sancionador; ou sanções relacionadas com a matéria tributária, mas regidas pelo Direito Penal, atualmente indicadas na Lei nº 8.137/90, como aplicáveis aos crimes contra a ordem tributária. Em outras palavras tem-se: sanções tributárias não delitivas (ou estritamente tributárias), regidas pelo Direito Tributário; e sanções tributárias delitivas (sanções penal-tributárias ou sanções penais de índole fiscal) regidas pelo Direito Penal.” (AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues de. Op. cit. p. 99).

### 3 AS DENOMINADAS SANÇÕES POLÍTICAS, MORAIS OU INDIRETAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO SEGUNDO A DOCTRINA NACIONAL E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF

#### 3.1 As sanções tributárias não pecuniárias na visão da doutrina

A doutrina brasileira, de uma forma geral,<sup>199</sup> denomina de sanção política, moral ou indireta<sup>200</sup> qualquer sanção tributária não pecuniária aplicada para o caso de descumprimento de obrigação tributária principal que implique em restrição de direitos do contribuinte, já que esta penalidade teria como finalidade servir de meio de cobrança indireto do crédito tributário.

Sustenta-se, basicamente, a inconstitucionalidade da previsão dessa espécie de sanção no âmbito tributário por ela consistir numa medida restritiva de direitos imposta pela Fazenda Pública como meio de coerção para forçar o contribuinte ao cumprimento de suas obrigações, ou seja, uma penalidade que tem como finalidade servir de meio de cobrança indireto do crédito tributário.

Segundo a doutrina tradicional, e amplamente majoritária, tais medidas restritivas de direitos são inconstitucionais porque violam os princípios do livre exercício profissional e da livre iniciativa (arts. 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, ambos da CR'88), do livre acesso ao Poder Judiciário (art. 5º, XXXV da CR'88), da livre concorrência (art. 170, inciso IV da CR'88) e do devido processo legal e ampla defesa (art. 5º, incisos LIV e LV da CR'88).

Alega-se que tais sanções não pecuniárias são utilizadas como mecanismos alternativos de cobrança do crédito tributário, de forma que seriam desnecessárias e desproporcionais, pois a Fazenda Pública já dispõe da Execução Fiscal (v. Lei Federal n. 6.830/1980) e outros instrumentos processuais, como a cautelar fiscal, para perseguir os seus créditos.

Segundo Hugo de Brito Machado, as denominadas sanções políticas “consistem nas mais diversas formas de restrições a direitos do contribuinte como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento de tributos”.<sup>201</sup> Para o referido autor:

Não obstante inconstitucionais, as sanções políticas, que no Brasil remontam aos tempos da ditadura Vargas, vêm se tornando a cada dia mais numerosas e arbitrarias,

<sup>199</sup> Cf. GANDARA, Leonardo André. **Sanções políticas e o direito tributário: permabilidade com os princípios constitucionais tributários e admissibilidade sob o prisma do Estado Democrático de Direito**. Belo Horizonte, 2012. 202f. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. p. 47-55.

<sup>200</sup> Cf. GANDARA, Leonardo André. Op. cit. p. 45-47.

<sup>201</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 468.

consubstanciando as mais diversas formas de restrições a direitos dos contribuintes, como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento de tributos, ou às vezes como forma de retaliação contra o contribuinte que vai a Juízo pedir proteção contra cobranças ilegais. (...) essas práticas são flagrantemente inconstitucionais, entre outras razões, porque: a) implicam indevida restrição ao direito de exercer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, assegurado pelo art. 170, parágrafo único, da vigente Constituição Federal; e b) configuram cobrança sem o devido processo legal, com grave violação do direito de defesa do contribuinte, porque a autoridade que a este impõe a restrição não é a autoridade competente para apreciar se a exigência do tributo é ou não legal.<sup>202</sup>

Marciano Seabra de Godoi, por sua vez, define as sanções políticas como “a imposição – legal ou administrativa – de meios coercitivos indiretos para forçar o contribuinte a recolher tributos.”<sup>203</sup> Para Gustavo Amaral, sanções políticas “são entraves destinados a estorvar as atividades econômicas dos contribuintes, a ponto de tornar-lhes mais interessante pagar o tributo para depois discuti-lo do que utilizar-se das faculdades reconhecidas pela legislação.”<sup>204</sup>

Diego Ferraz Lemos Tavares e Luciano Gomes Filippo denominam de sanções políticas as “medidas não arrecadatórias com o objetivo de forçar o contribuinte a cumprir os seus deveres fiscais, mais especificamente, o pagamento dos tributos que supostamente são por eles devidos”, ou seja, medidas não tributárias restritivas que têm por escopo atingir objetivos fiscais (arrecadatórios).<sup>205</sup>

<sup>202</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Sanções políticas no direito tributário**. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>> Acesso em: 02 de abril de 2013. Na mesma linha, Crisley de Sousa Feitoza afirma que “a cominação das sanções políticas revela-se como medida desproporcional, excessiva e porque não dizer abusiva, na medida em que da forma como vem sendo aplicadas pelas autoridades fazendárias, compelem o sujeito passivo a adimplir eventual obrigação tributária descumprida, impossibilitando o exercício da atividade econômica, sendo, por esta única razão atentatória aos princípios constitucionais da livre iniciativa, da proporcionalidade e do devido processo legal, dado que tais sanções limitativas são impostas extrajudicialmente.” (FEITOZA, Crisley de Sousa. *Sanções tributárias: limitações constitucionais*. In: COIMBRA SILVA, Paulo Roberto (coord.). **Grandes temas do direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 94).

<sup>203</sup> GODOI, Marciano Seabra de. **Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 2011. p. 116.

<sup>204</sup> AMARAL, Gustavo. **Sanções políticas e arrecadação tributária: as inconstitucionalidades do Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas**. Disponível em: <<http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/Congresso/utese35.htm>> Acesso em: 21 de julho de 2013.

<sup>205</sup> TAVARES, Diego Ferraz Lemos; FILIPPO, Luciano Gomes. Sanção política: a imagem refletida da extrafiscalidade. Análise da legitimidade e estudo da jurisprudência histórica e atual do STF. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, v. 34, set./out. 2012. p. 45 e 49. Os autores apontam que a sanção política é um fenômeno que não tem origem fiscal, e sim política, conhecido em língua inglesa como *lustration mechanism*, tendo sido utilizada por governos recém-saídos de regimes comunistas para impor dificuldades à vida de ex-comunistas. Em 1996, por exemplo, várias leis com este viés teriam sido editadas pela Hungria, Bulgária, Eslováquia, Macedônia etc., com o objetivo de prevenir a disseminação de comunistas. (Op. cit. p. 45-46).

Paulo Caliendo entende por sanções políticas “as medidas punitivas (sancionatórias) que tenham por objetivo coagir ao pagamento de tributos (arrecadar) pela limitação dos direitos do contribuinte.”<sup>206</sup>

Segundo Luís Eduardo Schoueri, fala-se em sanções políticas “quando as sanções impostas na matéria tributária chocam-se com o Princípio da Livre Iniciativa, ou restrinjam o livre exercício profissional. Afinal, a sanção serve para desencorajar comportamento contrário à ordem jurídica, não como instrumento de cobrança.”<sup>207</sup>

Nas palavras de Leonardo André Gandara:

(...) a sanção política tem uma função voltada, basicamente, para o alcance de interesses arrecadatórios da Fazenda Pública através de ações indiretas, deslocadas das obrigações de estrita legalidade vinculadas ao exercício da potestade fiscalizatória e punitiva do Estado, tratando-se da utilização de meios distintos daqueles legalmente disponíveis para coagir e compelir o contribuinte a cumprir uma obrigação sem obediência do trânsito jurisdicional. Repisando, trata-se de artifício coercitivo e violento do ente estatal para não seguir os ditames jurídicos estabelecidos pelo próprio ordenamento jurídico.<sup>208</sup>

De acordo Sacha Calmon Navarro Coêlho, “as sanções fiscais por descumprimento do dever de pagar tributo não devem ser privativas de direitos. No Brasil não podem, de modo especial: a) impedir o exercício da profissão (...) (art. 5º da CF/88); nem b) afetar o direito de propriedade (art. 5º, XXII).”<sup>209</sup>

Dentre as diversas medidas sancionatórias que a doutrina aponta como sanções políticas, quando e por implicarem em mecanismo indireto, coercitivo para a cobrança dos tributos, pode-se citar, exemplificativamente: a interdição de estabelecimento, a apreensão de mercadorias, a adoção de regimes especiais de fiscalização, a recusa de autorização para imprimir notas fiscais, a suspensão ou o cancelamento da inscrição no cadastro fazendário, o protesto das Certidões da Dívida Ativa, a inscrição em cadastro de inadimplentes etc.

Essa posição doutrinária acerca das sanções não pecuniárias no Direito Tributário, no sentido da inconstitucionalidade de aplicação de penas restritivas de direitos ao contribuinte em razão do descumprimento da obrigação tributária principal, reflete, na verdade, o entendimento há muito consolidado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF

<sup>206</sup> CALIENDO, Paulo. Sanções políticas no direito tributário: conteúdo e vedação. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário e a constituição: homenagem ao prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 687.

<sup>207</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p. 770.

<sup>208</sup> GANDARA, Leonardo André. Sanções políticas, morais e indiretas: uso de mecanismos institucionais da sanção tributária e breve comentários sobre a influência no mercado de cigarros. In: COIMBRA SILVA, Paulo Roberto (coord.). **Grandes temas do direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 307.

<sup>209</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Sanções administrativas tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 429.

acerca das sanções não pecuniárias no Direito Tributário, expresso nas Súmulas n. 70, 323 e 547.<sup>210</sup> É o que se verifica a seguir.

### 3.2 As sanções tributárias não pecuniárias na visão do Supremo Tribunal Federal - STF<sup>211</sup>

#### 3.2.1 A jurisprudência histórica: Súmulas n. 70, 323 e 547 do STF e RE 413.782/SC

<sup>210</sup> Conforme Adriano Antônio Gomes Dutra: “O que ocorre é que, editadas as súmulas, tornou-se verdade absoluta que toda e qualquer medida restritiva imposta ao contribuinte inadimplente era ilegítima, tendo em conta os princípios da liberdade de exercício de profissão e da liberdade de exercício de atividade econômica (arts. 5º, inc. XIII e 170, parágrafo único da CF/88). As súmulas, editadas com base em precedentes que retratavam verdadeiros abusos dos poderes públicos, passaram a ter aplicação a todas as situações em que medidas restritivas eram impostas a contribuintes em débito. E assim foram tratadas as medidas restritivas, sempre coibidas tanto pela doutrina como pela Jurisprudência.” (DUTRA, Adriano Antônio Gomes. A legitimidade das sanções políticas na perspectiva do dever fundamental de pagar tributos. **Direito Público: Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte: Imprensa Oficial de Minas Gerais, v. 07, n. 1/2, jan./dez. 2010, p. 12-13).

<sup>211</sup> Optou-se neste estudo por focar na análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em razão de a Corte Suprema ter as principais e mais emblemáticas decisões sobre as sanções não pecuniárias no Direito Tributário, as quais servem de norte e são reiteradamente reproduzidas por outros Tribunais e pela doutrina. O Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, segue de um modo geral o mesmo padrão decisório que o Supremo Tribunal Federal sobre o tema, e tem inúmeras decisões que se alinham às mencionadas Súmulas do STF. Por exemplo, na mesma linha da Súmula n. 70 do STF, podem ser citadas as decisões no sentido de que a autorização para funcionamento de atividade educacional e reconhecimento/renovação de cursos não podem ser condicionados à comprovação de regularidade fiscal e previdenciária (RMS 26.058/MS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/2009, DJe 02/02/2010, e REsp 1069595/DF, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 27/05/2009), bem como as decisões que impedem que se exija a comprovação de regularidade fiscal para inscrição e modificação dos dados da sociedade no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ (REsp 760.320/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/12/2006, DJ 01/02/2007, p. 409, e REsp 1103009/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010). Ademais, na linha da Súmula n. 323 do STF, podem-se citar aquelas decisões relativas à apreensão de mercadorias, no sentido de ser vedado que a autoridade fiscal exija, para fins de desembaraço aduaneiro, que o importador comprove o pagamento de tributos e contribuições federais (p. ex., REsp 513.543/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/08/2003, DJ 15/09/2003, p. 266, AgRg no REsp 601.501/CE, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/06/2004, DJ 16/08/2004, p. 147, e REsp 1372708/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/08/2014, DJe 15/08/2014), bem como no sentido de ser vedada a retenção de mercadoria em razão de subfaturamento, sem que haja comprovação de fraude (p. ex., AgRg no REsp 1121145/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/09/2009, DJe 25/09/2009). Por sua vez, quanto à Súmula n. 547 do STF, pode-se destacar as decisões que vedam que a Fazenda Pública condicione a autorização para impressão de documentos fiscais ao pagamento de tributos (REsp 714.751/MT, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/08/2005, DJ 29/08/2005, p. 197, REsp 789.781/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/02/2007, DJ 01/03/2007, p. 238, e REsp 783.766/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/05/2007, DJ 31/05/2007, p. 349).

De todo modo, especificamente em relação ao Superior Tribunal de Justiça, embora algumas outras decisões judiciais sobre a temática das sanções não pecuniárias venham a ser mencionadas ao longo deste estudo a título exemplificativo, selecionou-se para análise específica, em razão da importância, a sua jurisprudência sobre o protesto das Certidões da Dívida Ativa. Para fins de melhor organização do presente trabalho, essa análise é feita de forma aprofundada no Capítulo 6.

As Súmulas n. 70, 323 e 547 foram editadas na década de 60 do século passado e exteriorizam até o hoje o entendimento amplamente majoritário acerca das sanções não pecuniárias no Direito Tributário.

A Súmula n. 70, de 1963, que teve como precedentes o RMS 9.698/GB e o RE 39.933/AL, dispõe que “é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para a cobrança de tributo.” No RMS 9.698/GB, entendeu-se, em suma, que, como o então Estado Guanabara já dispunha do executivo fiscal, que era o meio regular e adequado para a cobrança da dívida, não era lícito, por ser contrário à Lei e ao Estado de Direito, a drástica medida determinada administrativamente de interdição das atividades do contribuinte até que fosse efetuado o pagamento do débito. Por sua vez, no RE 39.933/AL decidiu-se pela inconstitucionalidade do dispositivo do Código Tributário do Município de Major Izidoro que autorizava a apreensão de mercadoria como forma de cobrança da dívida tributária, a partir da manifestação do Ministério Público no sentido de que não cabia ao Município fazer justiça com as próprias mãos, já que a lei estabelecia a ação executiva para a cobrança da dívida.

A Súmula n. 323, também de 1963, que teve como precedente o mesmo RE 39.933/AL acima mencionado, estabelece que “é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para o pagamento de tributos”.

Já a Súmula n. 547, de 1969, dispõe que “não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.” Esta súmula teve como precedentes os Recursos Extraordinários n. 63.045/SP, 60.664/RJ, 63.047/SP, 64.054/SP, nos quais discutiu-se a constitucionalidade do art. 1º do Decreto-Lei n. 05/1937<sup>212</sup> e dos arts. 2º e 3º do Decreto-Lei n. 42/1937.<sup>213</sup> Em suma, os referidos dispositivos estabeleciam restrições às atividades dos contribuintes que não tivessem quitado ou garantido suas dívidas com a Fazenda Nacional, como, por exemplo, a vedação para despachar nas alfândegas e para adquirir estampilhas dos impostos de consumo e vendas mercantis. O STF entendeu que não era lícito o impedimento

---

<sup>212</sup> Art. 1º Os contribuintes, responsáveis ou fiadores que não tiverem resolvido seus débitos para com a Fazenda Nacional, nas repartições arrecadadoras competentes, uma vez esgotados os prazos estabelecidos nos regulamentos fiscais respectivos, não poderão despachar mercadorias nas Alfândegas ou Mesas de Rendas, adquirir estampilhas dos impostos de consumo e de vendas mercantis, nem transigir, por qualquer outra forma, com as repartições públicas do país.

<sup>213</sup> Art. 2º O contribuinte, responsável ou fiador que, até à data da publicação dêste decreto-lei, houver oferecido bens à penhora ou depositado em juízo a importância litigiosa, fica dispensado de recolher a mesma quantia às repartições arrecadadoras, e, conseqüentemente, isento da proibição a que alude o decreto-lei n.º 5, de 13 de novembro último.

Art. 3º Os contribuintes que iniciarem, ação contra a Fazenda Nacional para a anulação do débitos fiscais, provando o prévio depósito da importância em litígio, na repartição arrecadadora competente, não se consideram incluídos nas disposições do decreto-lei número 5, de 13 de novembro dêste ano.

ou o cerceamento da atividade do contribuinte como meio de coerção para o pagamento do débito fiscal, já que tal conduta implicava indiretamente na negação do acesso às vias judiciais para a apreciação de eventual lesão a direito. Asseverou-se que os dispositivos impugnados estabeleciam indiretamente o princípio do *solve et repete*,<sup>214</sup> o que era inadmissível. Tal como já consolidado anteriormente nas Súmulas n. 70 e 323, concluiu-se que a Fazenda Pública deveria perseguir o seu crédito pela via executiva, sendo vedada a utilização de meios coercitivos distintos da Execução Fiscal.

Ao analisar criticamente as Súmulas n. 70 e 323, Marciano Seabra de Godoi<sup>215</sup> observa que nem os enunciados nem os precedentes que as embasaram mencionam de forma específica quais normas constitucionais teriam sido violadas. Porém, fazendo uma reconstrução argumentativa dos julgados à luz dos pressupostos e premissas metodológicas atuais do controle de constitucionalidade, o autor conclui que os Ministros do STF consideraram que as medidas administrativas e legislativas declaradas inconstitucionais eram destituídas de razoabilidade, sob o argumento de que o meio mais adequado para a cobrança dos tributos era a Execução Fiscal, além do que as medidas teriam por finalidade evitar que o contribuinte discutisse em juízo a legitimidade da cobrança, violando o direito de acesso ao Poder Judiciário.

Mais recentemente, o Supremo Tribunal Federal teve outras oportunidades de enfrentar o tema das sanções políticas.<sup>216</sup> No RE 413.782/SC, por exemplo, na mesma linha das súmulas acima referidas, entendeu-se pela inconstitucionalidade de ato administrativo fundado em norma de legislação estadual que indeferiu a impressão de notas fiscais em bloco em razão de o contribuinte estar em débito com o fisco, sujeitando-o ao requerimento de impressão de notas fiscais avulsas a partir de cada negócio a ser praticado. No caso, o entendimento foi de que os créditos estatais deveriam ser cobrados pela via executiva, que era o meio menos drástico e mais adequado para a recuperação do crédito, sendo descabida a

<sup>214</sup> Marciano Seabra de Godoi, analisando os acórdãos que deram origem à Súmula 547, após observar o déficit argumentativo da Corte em razão de não ter enfrentado nos acórdãos as peculiaridades do Decreto-Lei n. 42/1937, tendo tratado da questão como se o regime legal se limitasse ao Decreto-Lei n. 05/1937, observa que, a partir de 1941, com a edição do Decreto-Lei n. 3.336, não mais se poderia classificar o regime o estatuído como de *solve et repete*, já que a legislação previa meios de contestar judicialmente o débito sem que fosse necessário proceder ao seu recolhimento ou depósito como condição prévia para a discussão. (GODOI, Marciano Seabra de. op. cit. p. 122-123).

<sup>215</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit. p. 117-118.

<sup>216</sup> Como foi afirmado na introdução, foram selecionados para análise apenas alguns julgados proferidos em sede de colegiado que consideramos mais relevantes sobre as sanções políticas por evidenciar o posicionamento do STF ao longo dos anos. Para um panorama mais amplo acerca da jurisprudência do STF, vide GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit. p. 116-146; e COSTA, Valeria Rocha da. **As sanções tributárias não pecuniárias e o Supremo Tribunal Federal**. CONPEDI, XIX Encontro Nacional, Fortaleza – CE, jul. 2010. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3761.pdf>>. Acesso em: 02 de abril de 2013.

medida adotada pela Administração por inviabilizar a atividade econômica do contribuinte, ferindo os arts. 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, ambos da Constituição. O acórdão foi assim ementado:

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.<sup>217</sup>

### 3.2.2 O julgamento da AC n. 1.657-MC/RJ, do RE 550.769/RJ e ADI 3.952/DF

Após reafirmar em diversos julgados a jurisprudência tradicional consolidada nas Súmulas 70, 323 e 547,<sup>218</sup> pode-se dizer que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da AC n. 1.657-MC/RJ e do RE 550.769/RJ, nos quais se apreciou a constitucionalidade da

<sup>217</sup> RE 413782, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2005, DJ 03-06-2005 PP-00004 EMENT VOL-02194-03 PP-00618 LEXSTF v. 27, n. 320, 2005, p. 286-308 RT v. 94, n. 838, 2005, p. 165-176 RDDT n. 120, 2005, p. 222.

<sup>218</sup> Observe-se que, no julgamento da ADI 395/SP, no qual o STF decidiu pela constitucionalidade do dispositivo do art. 163, § 7º, da Constituição do Estado de São Paulo, que autoriza a apreensão de mercadorias até que seja comprovada a legitimidade da posse pelo proprietário, quando desacompanhadas de documentação fiscal idônea, a jurisprudência tradicional também foi afirmada. Nesse caso, concluiu-se que não havia sanção política porque inexistia coação indireta para o pagamento de tributos devidos à Fazenda Estadual, já que liberação das mercadorias era condicionada à demonstração da legitimidade da posse, e não à quitação dos tributos. Ou seja: não se condicionava a liberação ao pagamento de eventuais tributos devidos. Assim, não houve nesse caso nenhuma inovação em relação à tradicional jurisprudência da Corte. Nesse sentido: MACHADO, Hugo de Brito. Apreensão de mercadoria como sanção política – inteligência do acórdão do STF na ADIn 395-0. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 146, jul. 2005, p. 102. Veja-se a ementa: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 163, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DE SÃO PAULO: INOCORRÊNCIA DE SANÇÕES POLÍTICAS. AUSÊNCIA DE AFRONTA AO ART. 5º, INC. XIII, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. 1. A retenção da mercadoria, até a comprovação da posse legítima daquele que a transporta, não constitui coação imposta em desrespeito ao princípio do devido processo legal tributário. 2. Ao garantir o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, o art. 5º, inc. XIII, da Constituição da República não o faz de forma absoluta, pelo que a observância dos recolhimentos tributários no desempenho dessas atividades impõe-se legal e legitimamente. 3. A hipótese de retenção temporária de mercadorias prevista no art. 163, § 7º, da Constituição de São Paulo, é providência para a fiscalização do cumprimento da legislação tributária nesse território e consubstancia exercício do poder de polícia da Administração Pública Fazendária, estabelecida legalmente para os casos de ilícito tributário. Inexiste, por isso mesmo, a alegada coação indireta do contribuinte para satisfazer débitos com a Fazenda Pública. 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.” (ADI 395, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 17/05/2007, DJe-082 DIVULG 16-08-2007 PUBLIC 17-08-2007 DJ 17-08-2007 PP-00022 EMENT VOL-02285-01 PP-00052 RTJ VOL-00201-03 PP-00823 RDDT n. 145, 2007, p. 181-185 RT v. 96, n. 866, 2007, p. 101-106).

Note-se, por oportuno, que o Superior Tribunal de Justiça têm reiterada jurisprudência alinhada à Súmula n. 323, do STF. Com efeito, quanto à questão da apreensão de mercadorias desacompanhadas de Nota Fiscal mas quando já efetivada a lavratura do Auto de Infração e o lançamento do tributo devido, podem ser citados, exemplificativamente os seguintes julgados: RMS 21.489/SE, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/09/2006, DJ 09/10/2006, p. 272; RMS 22.678/SE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/02/2007, DJ 13/04/2007, p. 363; RMS 24.838/SE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/06/2008, DJe 09/06/2008; e REsp 1104228/TO, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/12/2009, DJe 14/12/2009.

medida restritiva de direitos prevista no art. 2º do Decreto-Lei n. 1.593/77, que autoriza o cancelamento do registro especial para a fabricação de cigarros em caso de inadimplência tributária, por maioria, modificou em parte sua jurisprudência histórica, numa verdadeira evolução do seu entendimento a respeito da ilegitimidade da utilização das sanções tributárias não pecuniárias para punir o contribuinte em razão do inadimplemento tributário. Este posicionamento, como será demonstrado mais na frente, decorre diretamente da nova abordagem dada pela Corte Maior à questão das sanções não pecuniárias no Direito Tributário, atenta aos elementos da nova interpretação constitucional.

A Ação Cautelar n. 1.657-MC/RJ foi ajuizada por uma empresa tabagista com vistas à atribuição de efeito suspensivo a Recurso Extraordinário posteriormente distribuído ao STF sob o n. RE 550.769/RJ, no qual o contribuinte se insurgiu contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região que manteve a cassação do registro especial da companhia, previsto no Decreto-Lei n. 1.593/77, com a redação dada pela Lei n. 9.822/99, e indispensável para a atividade de fabricação de cigarro, em razão do não cumprimento de obrigação tributária relativa à tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal. O acórdão recorrido havia considerado válido o condicionamento do registro especial à demonstração de cumprimento das obrigações tributárias do contribuinte em razão de duas características específicas da atividade da indústria tabagista: a magnitude da arrecadação e o impacto na saúde pública. No Recurso Extraordinário interposto, fundamentado na jurisprudência clássica do STF acerca das denominadas sanções políticas (Súmulas n. 70, 323 e 547), alegou-se que o acórdão violava o direito constitucional à liberdade de trabalho, de comércio e de indústria, bem como os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade (arts. 5º, incisos XIII e LIV, e 170, parágrafo único, da CR'88).

O Min. Relator Joaquim Barbosa votou pela concessão da medida cautelar, entendendo que o cancelamento do registro especial impedia o exercício de atividade econômica lícita, que é um direito fundamental assegurado na Constituição. Embora tenha ficado vencido, o próprio Ministro, em seu voto, ressaltou a peculiaridade do caso, a envolver um juízo de ponderação dos interesses envolvidos e a possível necessidade de “calibração” da orientação histórica do STF acerca das sanções não pecuniárias no Direito Tributário, ressaltando as vicissitudes e as idiossincrasias do mercado tabagista, o que poderia justificar o tratamento fiscal mais rigoroso tanto em razão das questões de saúde pública como em razão de questões concorrenciais, bem como as alegações da União acerca da existência de indícios de contumaz sonegação e desrespeito ao sistema tributário pela empresa, o que prejudicava não somente o erário, como também a livre iniciativa e a livre concorrência em relação às

demais empresas do setor. De todo modo, o Ministro entendia que estas discussões deveriam ser enfrentadas por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário, tendo votado pela concessão da medida cautelar para afastar os efeitos do cancelamento do registro especial da empresa, desde que a única razão para tanto fosse a inadimplência tributária.

Por sua vez, o Min. Cezar Peluso, em voto-vista, embora tenha reafirmado a posição da Corte quanto à inadmissibilidade das sanções políticas, abriu divergência, posteriormente acompanhada pela maioria dos Ministros da Corte, para negar a liminar na Medida Cautelar. Realizando um juízo de ponderação dos interesses envolvidos à luz das peculiaridades do caso (p. ex., o mercado altamente regulado; o impacto do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI no mercado de cigarros e na formação do preço do produto;<sup>219</sup> as implicações negativas da conduta da empresa sobre o erário – o IPI responde por 70% do total da arrecadação de impostos e contribuições desse setor produtivo –, sobre os consumidores, sobre os concorrentes e sobre o livre mercado; a finalidade também extrafiscal do IPI e do registro especial – desestimular a fabricação e o consumo de cigarro em razão do risco à saúde e proteger a livre concorrência e a livre iniciativa –, etc.), e da aparente estratégia da empresa de não recolher os tributos de forma sistemática como instrumento de apropriação e acumulação de vantagens competitivas indevidas, o Ministro concluiu que a medida restritiva de direito imposta pela Fazenda Nacional (cassação do registro especial para a fabricação de cigarro), na hipótese, era válida e que não configurava sanção política, tendo em vista que objetivava, além da arrecadação, também a tutela da livre concorrência, sendo absolutamente proporcional diante das circunstâncias envolvidas.<sup>220</sup>

O Min. Carlos Britto, em seu voto, no qual acompanhou a divergência, reforçou a incidência, no caso, do art. 196, *caput*, da CR'88, que coloca a saúde como dever do Estado, a ser garantida por políticas sociais e econômicas que visem a redução do risco de doença e outros agravos à saúde, o que justificava a tributação mais elevada no setor como mecanismo inibitório da atividade e o maior rigor fiscal sobre as empresas.

O acórdão foi assim ementado:

EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial. Interdição pela Secretaria da Receita Federal. Fabricação

<sup>219</sup> Sobre a tributação do tabaco pelo IPI e o impacto na sonegação desse tributo no mercado de cigarros, vide GANDARA, Leonardo André. Op. cit. p. 140-147.

<sup>220</sup> Marciano Seabra de Godoi, analisando o acórdão da AC n. 1.647–MC/RJ, discorda da fundamentação adotada pelo Min. Cezar Peluso no sentido de que o Decreto-Lei n. 1.593/77 é dirigido para proteger a livre concorrência. Segundo ele, “o mecanismo parece muito mais voltado à criação de um mecanismo que, forçando o contribuinte a não contestar qualquer exigência tributária que se lhe faça, garanta uma eficiente e expedita arrecadação, tornando a execução fiscal um expediente dispensável e mesmo sem sentido” (GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit. p. 137-138).

de cigarros. Cancelamento do registro especial para produção. Legalidade aparente. Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mercado e do caso. Liminar indeferida em ação cautelar. Inexistência de razoabilidade jurídica da pretensão. Votos vencidos. Carece de razoabilidade jurídica, para efeito de emprestar efeito suspensivo a recurso extraordinário, a pretensão de indústria de cigarros que, deixando sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com conseqüente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos.<sup>221</sup>

Recentemente, o STF julgou o mérito do RE 550.769/RJ, negando provimento, por maioria, ao recurso interposto pela empresa tabagista, seguindo o voto do Min. Relator Joaquim Barbosa. A decisão ainda não transitou em julgado.

Nessa oportunidade, o Min. Relator, inicialmente, reiterou a posição da Corte quanto à proibição das sanções políticas, tidas como “restrições não-razoáveis ou desproporcionais ao exercício de atividade econômica ou profissional lícita, utilizadas como forma de indução ou coação ao pagamento de tributos.” Porém, ponderou que a orientação não pode ser utilizada como desculpa para o sistemático desrespeito à legislação tributária. Dessa forma, eventuais restrições à prática de atividade econômica não se caracterizam como sanções políticas se têm por escopo combater uma estrutura empresarial que se vale da sonegação para obter maior vantagem concorrencial, posto que, nesses casos, não se pode falar em desproporcionalidade da medida. Segundo o Min. Relator, “a proibição da sanção política não confere imunidade absoluta e imponderada, pois não serve como uma espécie de salvo conduto geral aos contribuintes que fazem da frívola impugnação de lançamentos tributários uma ferramenta de vantagem competitiva.” No caso concreto, o Min. Joaquim Barbosa, ponderando, de um lado, o direito fundamental da livre atividade econômica lícita e o direito fundamental de acesso à Jurisdição, e, do outro lado, o direito à livre concorrência e o dever fundamental de pagar tributos, entendeu que a norma, desde que concebida para regular situações extremas e de grave desequilíbrio concorrencial, passa pelos testes de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, e que a conduta das autoridades fiscais era legítima sob 3 parâmetros constitucionais, quais sejam: a) a relevância do valor do débito em aberto da empresa; b) a observância do devido processo legal no controle do ato de aplicação da penalidade; c) a observância do devido processo legal no controle de validade relativamente aos débitos em aberto cujo não pagamento implica a cassação do registro especial

<sup>221</sup> AC 1657 MC, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 27/06/2007, DJe-092 DIVULG 30-08-2007 PUBLIC 31-08-2007 DJ 31-08-2007 PP-00028 EMENT VOL-02287-02 PP-00254 RTJ VOL-00204-01 PP-00099 RDDT n. 146, 2007, p. 231-232 RCJ v. 21, n. 137, 2007, p. 81.

O Min. Ricardo Lewandowski, que acompanhou o voto do relator, ressaltou que o inadimplemento reiterado das obrigações fiscais pelas empresas tabagistas provoca significativa distorção do mercado, afetando a livre concorrência, e que, no caso, não seriam aplicáveis as Súmulas 70, 323 e 547 do STF, por se dirigirem apenas aos devedores inseridos no rol geral de atividades econômicas. Além disso, entendeu o Ministro que a norma em questão não estabelece um meio de coerção para a cobrança do tributo, mas sim uma sanção para a prática de ato ilícito contra a ordem tributária.

Os Ministros Gilmar Mendes, Marco Aurélio e Celso de Mello, que restaram vencidos, deram provimento ao recurso por entender que o dispositivo legal questionado era uma verdadeira sanção política, violadora dos princípios constitucionais da livre iniciativa e do devido processo legal.

O acórdão foi assim ementado:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. SANÇÃO POLÍTICA. NÃO-PAGAMENTO DE TRIBUTO. INDÚSTRIA DO CIGARRO. REGISTRO ESPECIAL DE FUNCIONAMENTO. CASSAÇÃO. DECRETO-LEI 1.593/1977, ART. 2º, II. 1. Recurso extraordinário interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, que reputou constitucional a exigência de rigorosa regularidade fiscal para manutenção do registro especial para fabricação e comercialização de cigarros (DL 1.593/1977, art. 2º, II). 2. Alegada contrariedade à proibição de sanções políticas em matéria tributária, entendidas como qualquer restrição ao direito fundamental de exercício de atividade econômica ou profissional lícita. Violação do art. 170 da Constituição, bem como dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. 3. A orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal rechaça a aplicação de sanção política em matéria tributária. Contudo, para se caracterizar como sanção política, a norma extraída da interpretação do art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977 deve atentar contra os seguintes parâmetros: (1) relevância do valor dos créditos tributários em aberto, cujo não pagamento implica a restrição ao funcionamento da empresa; (2) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle do ato de aplicação da penalidade; e (3) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle da validade dos créditos tributários cujo não-pagamento implica a cassação do registro especial. 4. Circunstâncias que não foram demonstradas no caso em exame. 5. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.<sup>222</sup>

Note-se, nesta oportunidade, que se encontra pendente de julgamento no STF a ADI 3.952/DF, que impugna justamente o art. 2º do Decreto-Lei 1.593/77, que autoriza o cancelamento do registro especial das empresas tabagistas na hipótese de inadimplemento tributário. Sustenta-se, no caso, a violação dos arts. 5º, incisos XIII, LIV e LV, e 170, parágrafo único, todos da CR'88, sob o argumento de que a medida é uma sanção política. O Min. Joaquim Barbosa proferiu voto julgando procedente em parte o pedido para dar ao texto interpretação conforme a Constituição, de modo a admitir a cassação desde que sejam

<sup>222</sup> RE 550769, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-066 DIVULG 02-04-2014 PUBLIC 03-04-2014.

observados os parâmetros por ele já declinados no RE 550.769/RJ, ou seja: a) a relevância do valor do débito em aberto da empresa; b) a observância do devido processo legal no controle do ato de aplicação da penalidade; c) a observância do devido processo legal no controle de validade relativamente aos débitos em aberto.

Segundo o Min. Joaquim Barbosa, a proibição da sanção política não pode ser interpretada como um salvo-conduto para a inadimplência com vistas à obtenção de vantagem concorrencial, já que há direitos e interesses contrapostos em jogo: o direito à livre iniciativa e ao acesso à jurisdição, de um lado, e o direito à livre concorrência e o dever fundamental de pagar tributos, de outro. Para o Ministro, embora o dispositivo possa ser considerado adequado, pois estimula a pagamento dos tributos, o mesmo não se poderia falar, a princípio, do teste da necessidade, já que há outros meios menos gravosos para a cobrança dos impostos. Dessa forma, a norma em questão, para ser tida como constitucional, deve ser concebida apenas para regular situações excepcionais, de grave desequilíbrio concorrencial, não se admitindo sua utilização vinculada apenas à cobrança dos tributos, mas devendo estar associada, também, ao combate do inadimplemento sistemático das obrigações tributárias em um contexto que demanda uma rápida resposta estatal. Quanto ao teste da proporcionalidade, ponderou o Min. Joaquim Barbosa que a constitucionalidade da norma demanda a observância dos três parâmetros já mencionados acima. Após o voto do Min. Relator o julgamento foi suspenso com o pedido de vista da Min. Cármen Lúcia.<sup>223</sup>

### 3.2.3 O julgamento da ADI 173/DF

Inicialmente, cumpre informar que a ADI 173/DF foi julgada em 25/09/2008, posteriormente ao julgamento da AC n. 1.657-MC/RJ e do voto do Min. Joaquim Barbosa no RE 550.769/RJ, mas anteriormente à conclusão do julgamento do RE 550.769/RJ e do voto do Min. Joaquim Barbosa na ADI 3.952/DF.

No julgamento, foram declarados inconstitucionais o art. 1º, incisos I, III e IV, parágrafos 1º ao 3º, e art. 2º, ambos da Lei 7.711/88<sup>224</sup>, que exigiam a comprovação de

---

<sup>223</sup> Informações do julgamento obtidas no Informativo do STF n. 605.

<sup>224</sup> Art. 1º Sem prejuízo do disposto em leis especiais, a quitação de créditos tributários exigíveis, que tenham por objeto tributos e penalidades pecuniárias, bem como contribuições federais e outras imposições pecuniárias compulsórias, será comprovada nas seguintes hipóteses: I - transferência de domicílio para o exterior; II - (...); III - registro ou arquivamento de contrato social, alteração contratual e distrato social perante o registro público competente, exceto quando praticado por microempresa, conforme definida na legislação de regência; IV - quando o valor da operação for igual ou superior ao equivalente a 5.000 (cinco mil) obrigações do Tesouro Nacional - OTNs: a) registro de contrato ou outros documentos em Cartórios de Registro de Títulos e

quitação de créditos tributários para a prática de diversos atos, como para a transferência de domicílio para o exterior, para o registro ou arquivamento de atos societários e para o registro de outros contratos ou documentos. Naquela oportunidade, a jurisprudência tradicional do STF foi reafirmada, tendo se entendido que o dispositivo legal caracterizava-se como sanção política, por ser norma destinada a constranger o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento do crédito. Dessa forma, violava os arts. 5º, inciso XXXV e 170, parágrafo único, todos da CR'88, bem como o devido processo legal substantivo (ausência de proporcionalidade). O Min. Joaquim Barbosa também foi o relator do feito.

A ação direta de inconstitucionalidade não foi conhecida quanto ao inciso II, do art. 1º da Lei n. 7.711/88, que condicionava a participação em licitação pública à comprovação de quitação do tributo, em razão de sua revogação pela Lei n. 8.666/93, que tratou da comprovação da regularidade fiscal no âmbito do processo licitatório. Porém, ainda assim, o STF ressaltou que a regularidade fiscal aludida na nova lei implica na quitação desde que o tributo não seja objeto de discussão judicial ou administrativa.

O acórdão foi assim ementado:

**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, PAR. 1º A 3º, E ART. 2º. 1. Ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas contra os arts. 1º, I, II, III e IV, par. 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**

---

Documentos; b) registro em Cartório de Registro de Imóveis; c) operação de empréstimo e de financiamento junto a instituição financeira, exceto quando destinada a saldar dívidas para com as Fazendas Nacional, Estaduais ou Municipais. § 1º Nos casos das alíneas a e b do inciso IV, a exigência deste artigo é aplicável às partes intervenientes. § 2º Para os fins de que trata este artigo, a Secretaria da Receita Federal, segundo normas a serem dispostas em Regulamento, remeterá periodicamente aos órgãos ou entidades sob a responsabilidade das quais se realizarem os atos mencionados nos incisos III e IV relação dos contribuintes com débitos que se tornarem definitivos na instância administrativa, procedendo às competentes exclusões, nos casos de quitação ou garantia da dívida. § 3º A prova de quitação prevista neste artigo será feita por meio de certidão ou outro documento hábil, emitido pelo órgão competente.

Art. 2º Fica autorizado o Ministério da Fazenda a estabelecer convênio com as Fazendas Estaduais e Municipais para extensão àquelas esferas de governo das hipóteses previstas no art. 1º desta Lei.

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, par. ún., 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, par. ún. da Constituição, que garante o exercício de atividades profissionais ou econômicas lícitas. Declaração de inconstitucionalidade do art. 1º, I, III e IV da Lei 7.711/1988. 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. [grifou-se]<sup>225</sup>

### 3.2.4 O julgamento do RE 565.048/RS

Recentemente, em 29/05/2014, o Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento do RE 565.048/RS, no qual foi reconhecida a existência de repercussão geral da questão constitucional. No acórdão, que transitou em julgado em 22/10/2014, o Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, reconheceu a inconstitucionalidade da norma prevista na legislação do Estado do Rio Grande do Sul que permitia que a Fazenda Pública, ao autorizar para impressão de documentos fiscais, limitasse a quantidade a ser impressa e exigisse garantia

<sup>225</sup> ADI 173, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 25/09/2008, DJe-053 DIVULG 19-03-2009 PUBLIC 20-03-2009 EMENT VOL-02353-01 PP-00001

real ou fidejussória quando a utilização dos referidos documentos pudesse prejudicar o pagamento do imposto vincendo, ou quando o contribuinte possuísse débitos tributários.

No caso, a Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul havia, por maioria, decidido pela constitucionalidade da norma estadual, entendendo ser razoável a exigência de fiança daqueles contribuintes que têm maus antecedentes, não podendo ser a medida considerada excessiva.

Conforme assentado no voto vencedor, embora seja inadmissível condicionar a impressão de notas fiscais ao pagamento do imposto, em razão da violação que tal exigência implica ao livre exercício da profissão, ofendendo os arts. 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, ambos da Constituição, na linha das Súmulas n. 70, 323 e 547 do STF, a exigência de garantia prevista na legislação estadual não ofenderia os mencionados dispositivos constitucionais, já que a lei pode criar requisitos para o exercícios de determinadas atividades, nem ofenderia o princípio do devido processo legal, já que a exigência de garantia não privaria o contribuinte resistir oportunamente ao débito, seja na esfera administrativa seja na esfera judicial.

Ademais, prevaleceu no julgamento estadual o entendimento de que: *(i)* a exigência de garantia não implicava na interdição do estabelecimento; *(ii)* o contribuinte que não quisesse utilizar da garantia poderia se valer da nota fiscal avulsa, o que, embora com certa dificuldade, permite a continuação da atividade; *(iii)* não haveria tratamento discriminatório no caso, já que tratar igualmente contribuintes adimplentes e inadimplentes implicaria em tratar igualmente contribuintes que estão em situações desiguais, estimulando a inadimplência; *(iv)* a exigência de garantia seria meio de coação ao pagamento do tributo apenas no plano psicológico, mas não no jurídico, já que não haveria liame entre o débito existente e a garantia; *(v)* a garantia não cobriria o passado, mas apenas o débito futuro, sendo medida de cautela da Fazenda Pública em razão dos maus antecedentes do contribuinte; *(vi)* a Nota Fiscal faria as vezes de autorização para o contribuinte “cobrar” o imposto da população compradora, de forma que, uma vez “cobrado” e não recolhido aos cofres públicos, o contribuinte cometeria ato que se equipararia à apropriação indébita, transformando o Poder Público em agente financiador das atividades privadas, e o contribuinte em agente particular captador de dinheiro do público, sem o devido repasse ao erário; *(vii)* no caso concreto, o contribuinte possuía um capital de R\$30.000,00, enquanto o débito em face do Estado já era de R\$51.478,02, o que caracterizaria o desequilíbrio e evidenciaria que há tempos o imposto cobrado do consumidor não era repassado ao Estado, de forma que o sistema de nota fiscal era utilizado apenas como instrumento de captação de dinheiro do público.

O acórdão foi assim ementado:

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. ICMS. AUTORIZAÇÃO PARA IMPRIMIR DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO, PARCELAMENTO OU GARANTIA RELATIVAMENTE AO ICMS VENCIDO, QUANTO DE GARANTIA RELATIVAMENTE AO VINCENDO. 1. O Fisco pode, por cautela, ante reiterada inadimplência e débito que ultrapassa em muito o capital social, condicionar a autorização para imprimir documentos fiscais, à prestação de garantia real ou fidejussória, conforme a escolha da devedora, a fim de cobrir operações futuras decorrentes da autorização, cujo valor é estimado segundo o volume de operações dos últimos seis meses. É ilegal a exigência de pagamento, parcelamento ou garantia relativamente ao ICMS vencido. Exegese do art. 42, parágrafo único, e art. 39, § 2º, da Lei-RS 8.820/89. A exigência de garantia, em tais circunstâncias, denunciadoras de que a sociedade vem usando o documento fiscal para apenas captar do público a quantia correspondente ao imposto, como se fosse uma debênture, nada tem a ver com as situações das Súmulas 70, 323 e 547 do STF. 2. Por maioria, apelação provida em parte e no mais sentença confirmada em reexame necessário.<sup>226</sup>

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, deu provimento ao Recurso Extraordinário e declarou a inconstitucionalidade da legislação estadual.

O Min. Relator Marco Aurélio, em seu voto, o qual foi acompanhado pelos demais Ministros, reafirmou a jurisprudência tradicional da Corte Suprema acerca das sanções políticas, entendendo que a legislação do Estado do Rio Grande do Sul conflitava com a Constituição da República por empregar meio coercitivo para obter a satisfação do crédito fazendário, quando o Estado deveria, na verdade, recorrer ao Judiciário para cobrar o valor devido, via executivo fiscal.

Segundo ele, a medida restritiva de direitos imposta pela legislação local complicava ou mesma inviabilizava a atividade econômica do contribuinte, forçando-o a adimplir o tributo sob pena de encerrar as atividades. Ademais, a medida sancionatória limitaria de forma excessiva as atividades econômicas e profissionais do contribuinte, desafiando as “liberdades fundamentais consagradas na Carta Maior, por meio das quais o Estado se afasta do meio legítimo estabelecido pela ordem jurídica para cobrar tributos – a ação de execução fiscal”.<sup>227</sup>

Dessa forma, concluiu o Min. Marco Aurélio que, por conflitar com o direito fundamental de livre iniciativa (art. 5º, inciso XIII, e art. 170, parágrafo único, da Constituição Federal) e com o devido processo legal (art. 5º, inciso LIV, da Constituição Federal), a norma gaúcha era inconstitucional, nos termos da Súmula n. 70, 323 e 547 do STF, tendo ele reafirmado em seu voto que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

<sup>226</sup> Apelação e Reexame Necessário Nº 70012425229, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Irineu Mariani, Julgado em 25/04/2007.

<sup>227</sup> Trecho do voto do Min. Marco Aurélio no RE 565048, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-197 DIVULG 08-10-2014 PUBLIC 09-10-2014.

recusava reconhecer a sujeição de direitos fundamentais ao arbítrio estatal na cobrança de tributos.

Note-se, por oportuno, que o Min. Marco Aurélio refutou expressamente o argumento utilizado pelo Tribunal de Justiça local de que, no caso concreto, a relação entre o capital da empresa e o débito envolvido caracterizaria o desequilíbrio apto a justificar a aplicação da medida sancionatória. Para ele, não haveria risco suficiente que justificasse a obstrução imposta ao contribuinte, o que demonstraria que normas similares seriam, na verdade, “cheques em branco” para a prática de atos arbitrários e desproporcionais por parte da Fazenda Pública em detrimento de direitos fundamentais dos contribuintes. Para o Ministro, “os contornos do caso concreto realçam a que ponto podem chegar abusos cometidos a partir da previsão abstrata das chamadas sanções políticas”.<sup>228</sup>

O acórdão foi assim ementado:

TRIBUTO – ARRECADAÇÃO – SANÇÃO POLÍTICA. Discrepa, a mais não poder, da Carta Federal a sanção política objetivando a cobrança de tributos – Verbetes nº 70, 323 e 547 da Súmula do Supremo. TRIBUTO – DÉBITO – NOTAS FISCAIS – CAUÇÃO – SANÇÃO POLÍTICA – IMPROPRIEDADE. Consubstancia sanção política visando o recolhimento de tributo condicionar a expedição de notas fiscais a fiança, garantia real ou fidejussória por parte do contribuinte. Inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 42 da Lei nº 8.820/89, do Estado do Rio Grande do Sul.<sup>229</sup>

### **3.3 O inadimplemento da obrigação tributária principal e as sanções não pecuniárias: análise crítica da doutrina e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**

#### 3.3.1 Crítica à luz dos princípios instrumentais de interpretação constitucional e da ponderação de interesses na Constituição

3.3.1.1 Análise da doutrina clássica e a jurisprudência tradicional Supremo Tribunal Federal (Súmulas n. 70, 323 e 547 do STF, RE 413.782/SC, ADI 173/DF e RE 565.048/RS): os equívocos no enfrentamento da questão em razão da inobservância dos princípios instrumentais de interpretação constitucional e da técnica da ponderação de interesses

<sup>228</sup> *Ibidem*.

<sup>229</sup> RE 565048, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-197 DIVULG 08-10-2014 PUBLIC 09-10-2014.

A análise das posições doutrinárias clássicas e da jurisprudência tradicional do Supremo Tribunal Federal consolidada nas Súmulas n. 70, 323 e 547 e reforçada nos julgamentos do RE 413.782/SC, da ADI 173/DF e no RE 565.048/RS, evidencia o entendimento ainda prevalecente no meio jurídico no sentido de que qualquer sanção tributária não pecuniária que, em razão do inadimplemento da obrigação principal, implique em restrição a direito do contribuinte, é, em abstrato e *a priori*, inconstitucional por ser uma forma indireta de cobrança de tributo, caracterizando-se como sanção política.

Porém, o fato é que, à luz das premissas teóricas assentadas na parte inicial desse estudo acerca da moderna hermenêutica constitucional, pode-se afirmar que a jurisprudência em questão não se adequa aos atuais parâmetros de interpretação constitucional.

Com efeito, embora o equacionamento adequado da questão demande a análise da proporcionalidade da sanção não pecuniária em relação à infração cometida e a ponderação dos interesses envolvidos, com todos os ônus argumentativos daí decorrentes, como foi visto na parte inicial deste trabalho, o fato é que poucas vezes diferenciam-se os níveis de restrição das diversas medidas.<sup>230</sup>

Geralmente o tema das sanções tributárias não pecuniárias é tratado a partir de um único enfoque: o do contribuinte inadimplente e seus direitos fundamentais insculpidos nos arts. 5º, incisos XIII, XXXV, LIV e LV, e 170, inciso IV e parágrafo único, ambos da CR'88, elevados praticamente à categoria de direitos absolutos.

Ademais, não se adentra em maiores considerações acerca de outros interesses eventualmente contrapostos, salvo as referências feitas em algumas oportunidades ao interesse arrecadatório da Fazenda Pública, tido (equivocadamente)<sup>231</sup> como um interesse sempre de menor envergadura, e à existência da Execução Fiscal e outros instrumentos processuais, considerados como os únicos meios adequados para a cobrança do crédito.<sup>232</sup>

Circunstâncias fáticas e jurídicas envolvidas em cada caso não são enfrentadas de forma clara e suficiente seja pela jurisprudência seja pela doutrina.

Em suma: embora até se recorra ao princípio da razoabilidade/proporcionalidade para fundamentar a impossibilidade de utilização de sanções não pecuniárias no Direito Tributário para punir a falta de pagamento do tributo, há um evidente déficit argumentativo no enfrentamento da questão que, a nosso ver, não se coaduna com as exigências constitucionais

---

<sup>230</sup> Cf. GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit. p. 127-128.

<sup>231</sup> Como veremos no Capítulo seguinte, os tributos, e conseqüentemente a arrecadação tributária, possuem importância ímpar para o desenvolvimento dos objetivos constitucionais e implementação dos direitos fundamentais.

<sup>232</sup> Ainda assim, a abordagem das Execuções Fiscais também sempre foi feita de forma superficial. Nesse sentido, cf. GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit. p. 128-129.

de fundamentação à luz da nova hermenêutica constitucional, como a necessidade de, ao se trabalhar com princípios e interesses constitucionais, e considerando que a Constituição abriga inúmeros interesses e valores potencialmente colidentes, se recorrer à técnica da ponderação para resolver o conflito entre os diversos interesses em jogo, com todos os ônus argumentativos inerentes ao procedimento,<sup>233</sup> tendo em vista o princípio da presunção de constitucionalidade das leis, o princípio da unidade da Constituição e a inexistência de hierarquia entre suas normas.

Especificamente em relação ao julgamento da ADI 173/DF, alguns comentários adicionais merecem ser feitos.

Conforme verificado acima, provavelmente em razão da necessidade de manter coerência com o entendimento acerca da ilegitimidade das medidas sancionatórias restritivas de direitos na seara tributária firmado pela Corte, por maioria, no julgamento da Medida Cautelar na Ação Cautelar n. 1.657/RJ, bem como no voto do Min. Joaquim Barbosa proferido no julgamento do RE 550.769/RJ,<sup>234</sup> na decisão da ADI 173/DF, embora tenham sido julgadas inconstitucionais as medidas sancionatórias previstas na legislação, foi expressamente consignado que a orientação consolidada pelo STF acerca das sanções políticas não poderia servir de “escusa ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária”, não se aplicando a mesma no caso de restrições que tenham por objetivo combater estruturas empresariais que se valem da inadimplência tributária sistemática para obter vantagens concorrenciais, já que, nesse caso, as medidas não seriam desproporcionais.

A nosso ver, tal como proferido, o *decisum*, além de padecer de contradição, deixa de atender para dois importantes princípios instrumentais de interpretação constitucional, quais sejam: o princípio da presunção de constitucionalidade das leis e o princípio da interpretação conforme a Constituição.

Com efeito, se a orientação da Corte acerca das denominadas sanções políticas não pode servir de escusa ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária, como foi ressaltado no acórdão, a solução mais adequada, mormente por se estar em sede de controle abstrato de constitucionalidade, ou seja, da lei em tese, não seria a declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos, o que corta na raiz os instrumentos legais que a Fazenda Pública teria à disposição para combater essas estruturas empresariais que se valem

---

<sup>233</sup> Como vimos anteriormente, são ônus argumentativos necessários a expressa identificação de todos os interesses constitucionais envolvidos, a análise das circunstâncias relevantes e a verificação dos pesos dos interesses em conflito no caso concreto.

<sup>234</sup> Vale reiterar: a ADI 173/DF foi julgada em 25/09/2008, posteriormente ao julgamento da AC n. 1.657-MC e do voto do Min. Joaquim Barbosa no RE 550.769/RJ.

da inadimplência contumaz para obter vantagens concorrenciais, e sim, tendo em vista os princípios instrumentais de interpretação constitucional mencionados, fazer uma interpretação conforme a Constituição dos referidos dispositivos para que fossem aplicados somente nesses casos excepcionais, já que a proporcionalidade da restrição somente poderá ser aferida no caso concreto, com base na análise de todas as circunstâncias fáticas e jurídicas envolvidas, com o recurso da técnica da ponderação de interesses na Constituição.

Como foi exposto na parte inicial do trabalho, o princípio da presunção de constitucionalidade das leis funciona como um fator de autolimitação da atuação judicial, devendo o Poder Judiciário agir com parcimônia na invalidação de leis e atos normativos, mormente em sede de controle de constitucionalidade por ação direta. Sendo possível extrair do texto alguma interpretação compatível com a Constituição, o intérprete deve optar pela interpretação legitimadora, mantendo a norma em vigor.

Segundo Eduardo Mendonça, é preciso “levar a sério a presunção de constitucionalidade dos atos praticados pelas autoridades competentes de outros Poderes. O juízo de inconstitucionalidade não pode ser em juízo de inconveniência, uma vez que não cabe ao Judiciário encolher dentre as opções possíveis, mas sim excluir as inaceitáveis.”<sup>235</sup>

Assim, o dever de invalidar uma norma em razão de sua inconstitucionalidade somente se impõe ao aplicador quando não é possível interpretá-la em sentido constitucional.<sup>236</sup> Disso decorre o princípio da interpretação conforme a Constituição, que, como mecanismo de controle de constitucionalidade, demanda que o intérprete, diante das possibilidades oferecidas pela norma, acolha aquela aplicação sobre determinada situação fato que seja compatível com a Constituição, bem como descarte aquelas aplicações que impliquem na inconstitucionalidade da preceito.

Dessa forma, se a jurisprudência histórica do STF acerca da inconstitucionalidade das sanções tributárias não pecuniárias não se aplica nas hipóteses de deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária, é porque se considera constitucional a aplicação dessas sanções no combate às estruturas empresariais que se valem da inadimplência tributária sistemática para obter vantagem concorrencial. Nesse caso, não deveria ter sido declarada a inconstitucionalidade dos dispositivos legais apontados, mas sim realizada a interpretação conforme a Constituição para, mantendo a norma em vigor, afastar as situações de fato sobre

---

<sup>235</sup> MENDONÇA, Eduardo. A constitucionalização da política. Entre o inevitável e o excessivo. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ – RFD**, v. 1, n. 18, 2010. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1362/1150>> Acesso em: 03 de fevereiro de 2014.

<sup>236</sup> FERRAJOLI, Luigi. Op. cit. p. 18.

as quais a norma não incide, em razão da inconstitucionalidade, bem como declarar as situações de fato sobre as quais a norma incide validamente.

Esta, aliás, foi a solução encontrada pelo Min. Joaquim Barbosa, relator da ADI 173/DF, em seu voto proferido na ADI 3.952/DF, na qual também foi o relator, e, de certa forma, também no julgamento do RE 550.769/RJ, em sede de controle difuso.

No mesmo sentido acima sustentado, merecem destaque as palavras de Ana Paula de Barcellos, que aponta a ADI n. 223/DF como exemplo de reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal da possibilidade acima aventada:

Por fim, haverá uma terceira forma de lidar com o problema das regras que produzem resultados injustos. Trata-se da *declaração de inconstitucionalidade na norma produzida pela incidência da regra sobre uma determinada situação específica*. (...)

É possível cogitar de situações nas quais um enunciado normativo, válido em tese e na maior parte de suas incidências, ao ser confrontado com determinadas circunstâncias concretas, produz uma norma inconstitucional. Lembre-se que, em função da complexidade dos efeitos que pretendam produzir e/ou da multiplicidade de circunstâncias de fato sobre as quais incidem, também as regras podem justificar diferentes condutas que, por sua vez, vão dar conteúdo a normas diversas. Cada uma dessas normas opera em um ambiente fático próprio e poderá ser confrontada com um conjunto específico de outras incidências normativas, justificadas por enunciados diversos. Por isso, não é de se estranhar que determinadas normas possam ser inconstitucionais em função desse seu contexto particular, a despeito da validade geral do enunciado do qual derivam.(...)

A possibilidade que se acaba de identificar já foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal na ADIn n. 223, descrita acima, na qual se discutia a validade de disposições que proibiam a concessão de medidas liminares e antecipações de tutela em face da Fazenda Pública. A ação direta foi julgada improcedente, como referido, já que, em tese, a restrição à concessão de providências de urgência não era inconstitucional. Admitiu-se, porém, que em circunstâncias específicas a incidência daqueles dispositivos poderia gerar normas inconstitucionais.<sup>237</sup> [grifo do autor]

Como se nota, a decisão do STF na ADI n. 223/DF, ao considerar constitucional em tese a vedação de concessão de medidas liminares e antecipações de tutela em face da Fazenda Pública, com a ressalva de que tal pronunciamento não impedia o juiz do caso concreto de conceder a liminar, se em determinadas circunstâncias não fosse razoável a aplicação da norma, evidencia que “uma norma pode ser constitucional em tese e

<sup>237</sup> BARCELLOS, Ana Paula. Op. cit. p. 231-232. Merece destaque, para a adequada compreensão do trecho transcrito, as palavras da autora acerca da distinção entre o enunciado normativo e norma, *in verbis*: “De forma geral, o enunciado normativo corresponde ao conjunto de frases, isto é, aos signos linguísticos que compõem o dispositivo legal ou constitucional e descrevem uma formulação deontológica, geral ou abstrata, contida na Constituição ou na lei, ou extraída do sistema. (...) A norma, diversamente, corresponde ao comando específico que dará solução a um caso concreto. De forma geral, ela encontra seu fundamento principal em um ou mais de um enunciado normativo, ainda que seja perfeitamente possível haver normas extraídas do sistema como um todo.” (Op. cit. p. 103-104).

inconstitucional em concreto, à vista das circunstâncias de fato sobre as quais deverá incidir.”<sup>238</sup>

Repare, portanto, que a solução dada pelo STF na ADI 173/DF foi justamente no sentido contrário da proferida na ADI 223/DF. Enquanto nesta última foi mantida a norma em razão de a mesma ser, em tese, compatível com a Constituição, ressalvando-se, contudo, que, em determinados casos concretos a mesma poderia ser considerada inconstitucional, na ADI 173/DF a norma foi declarada inconstitucional, ou seja, foi retirada do ordenamento jurídico, embora, nos termos da ressalva feita no acórdão, houvesse situações que, em concreto, a aplicação da norma era constitucional (p. ex., como instrumento de combate às estruturas empresariais que se valem da inadimplência contumaz).

Eis o equívoco: embora se possa falar em norma constitucional em tese e inconstitucional em concreto, não se pode falar em norma inconstitucional em tese e constitucional em concreto. Havendo possibilidade de incidência constitucional da norma, a norma é constitucional em tese, devendo ser mantida no ordenamento jurídico, excluindo-se do seu âmbito de aplicação apenas as situações nas quais a sua incidência se revele inconstitucional.

Conclui-se, portanto, que a decisão proferida pela Corte Maior no julgamento da ADI 173/DF também não se revela adequada à luz do princípio da presunção de constitucionalidade das leis e do princípio da interpretação conforme a Constituição.

Crítica semelhante pode ser feita ao acórdão proferido no RE 565.048/RS. Como foi dito, ao final de seu voto, o Min. Marco Aurélio, após concluir pela inconstitucionalidade da lei estadual considerando os contornos legais em abstrato os direitos fundamentais, adentra na análise do caso concreto para refutar o argumento utilizado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul no sentido de que, na hipótese enfrentada, a relação entre o capital da empresa e o débito envolvido caracterizaria o desequilíbrio justificador da aplicação da medida sancionatória. Segundo ele:

No acórdão recorrido, ficou consignado que o recorrente possui um débito de R\$ 51.478,02 (cinquenta e um mil, quatrocentos e setenta e oito reais e dois centavos), valor superior ao capital social, de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais). Para a maioria do Tribunal de origem, essa diferença representa “desequilíbrio” e indica a prática de o contribuinte utilizar “o sistema de nota fiscal” como “instrumento de captação do dinheiro público”. No voto condutor do julgamento, destacou-se cuidar-se de “debenturização” do imposto pelo recorrente e, ante essas razões, o Tribunal veio a assentar a inadequação da jurisprudência do Supremo, mormente dos Verbetes nº 70, 323 e 547 da Súmula.

---

<sup>238</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais a construção do novo modelo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 328-329.

Está longe de ser razoável impedir o contribuinte de obter os documentos fiscais essenciais para o livre exercício de atividades econômicas em função do montante de débito apontado. Inexiste risco suficiente, nesse patamar, a justificar a obstrução, o que demonstra como normas similares à ora examinada consubstanciam verdadeiros “cheques em branco” para a prática de atos arbitrários e desproporcionais, violadores das liberdades fundamentais dos contribuintes. Vê-se, no mínimo, o exagero da conclusão, constante no acórdão atacado, sobre o “desequilíbrio” entre débito e capital social da empresa e o uso das notas fiscais para captação de dinheiro público. O valor em comento pode ser buscado mediante o executivo fiscal, revelado o único objetivo da medida restritiva impugnada – ser um meio coercitivo para o recolhimento do débito. Os contornos do caso concreto realçam a que ponto podem chegar abusos cometidos a partir da previsão abstrata das chamadas sanções políticas.<sup>239</sup>

A contrário senso, o Min. Marco Aurélio dá a entender que, fosse outro o montante envolvido, a medida sancionatória poderia ser razoável. Porém, mesmo se podendo cogitar da aplicação da medida como possível em outras circunstâncias, optou-se por declarar a inconstitucionalidade sem ressalvas do dispositivo legal, sob o argumento de que, a partir da previsão abstrata da medida restritiva de direitos, a Fazenda Pública poderia vir a praticar atos arbitrários e desproporcionais.

Ora, à luz das premissas já analisadas acerca da moderna interpretação constitucional, a eventual possibilidade de a Fazenda Pública vir a praticar, em casos concretos, atos abusivos e irrazoáveis com base na previsão legal abstrata, como se entendeu na hipótese então apreciada, não pode acarretar no reconhecimento da inconstitucionalidade total da lei em tese, mormente quando se pode cogitar da razoabilidade da medida em outras circunstâncias. Ao invés de fulminar *in totum* a norma, a Corte Suprema deveria apenas tê-la podado, reconhecendo tão somente que, no caso concreto, a aplicação da medida restritiva de direitos era desproporcional, embora, em outras circunstâncias, possa se cogitar na validade da aplicação da norma.

### 3.3.1.2 Análise do julgamento da AC n. 1.657-MC/RJ, do RE 550.769/RJ e da ADI 3.952/DF: o enfrentamento adequado da questão à luz da nova hermenêutica constitucional

Após reafirmar em diversos julgados a jurisprudência tradicional consolidada nas Súmulas 70, 323 e 547, pode-se dizer que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da AC n. 1.657-MC/RJ e do RE 550.769/RJ, por maioria, ensaiou o início de uma modificação de sua jurisprudência histórica, apontando para uma verdadeira evolução do seu entendimento a

<sup>239</sup> Trecho do voto do Min. Marco Aurélio no RE 565048, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-197 DIVULG 08-10-2014 PUBLIC 09-10-2014.

respeito da ilegitimidade da utilização das sanções tributárias não pecuniárias para punir o contribuinte em razão do inadimplemento tributário.<sup>240</sup>

Nesses julgados, o Supremo Tribunal Federal enfrentou a questão das sanções não pecuniárias com o adequado enfoque nos parâmetros de interpretação constitucional, abordando o tema a partir dos diversos princípios e interesses contrapostos no caso e das circunstâncias especiais envolvidas, e não mais com foco exclusivo nos direitos do contribuinte devedor, tendo atentado, também, para as implicações geradas ao erário, aos consumidores e aos concorrentes. Pode-se afirmar que esses julgamentos ampliaram os parâmetros do debate e solucionaram a questão de forma adequada à luz dos modernos parâmetros de hermenêutica.

Com efeito, análise dos acórdãos da AC n. 1.657-MC/RJ e do RE 550.769/RJ, bem como o voto do Min. Joaquim Barbosa na ADI 3.952/DF, demonstra que eles se basearam, com acerto, em diversos elementos da hermenêutica constitucional, tendo sido atentado para as circunstâncias e peculiaridades do caso, com a adequada referência à ponderação dos princípios e interesses envolvidos, ao princípio da interpretação conforme a constituição e ao princípio da proporcionalidade, sendo considerado, quanto a este último princípio, a incidência da sanção prevista lei em relação à natureza e gravidade da falta.

A partir desse novo enfoque para o enfrentamento das sanções não pecuniárias na esfera tributária, o Supremo Tribunal Federal, que tinha jurisprudência praticamente pacífica no sentido de repelir, sem uma discussão mais aprofundada, qualquer medida restritiva de direito em razão do descumprimento da obrigação tributária principal por implicar em forma indireta e coercitiva de obrigar o contribuinte ao pagamento de débitos tributários,<sup>241</sup> flexibilizou seu entendimento para não mais enquadrar como sanção política toda e qualquer medida que restrinja direitos dos contribuintes.<sup>242</sup>

<sup>240</sup> Nesse sentido: TAVARES, Diego Ferraz Lemos; FILIPPO, Luciano Gomes. Op. cit. p. 58. Em sentido contrário, Flávio Pereira da Costa Barros defende que não teria havido mudança de entendimento do STF, mas interpretação específica no caso concreto (BARROS, Flávio Pereira da Costa. Sanções políticas: uma nova vertente na jurisprudência constitucional brasileira? In: COIMBRA SILVA, Paulo Roberto (coord.). **Grandes temas do direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 159-160). A nosso ver, é inegável a evolução da jurisprudência do STF, no sentido de se admitir a possibilidade de, dependendo das circunstâncias envolvidas e do juízo de ponderação e proporcionalidade, se admitir a utilização de medidas restritivas de direitos para sancionar o descumprimento de obrigação tributária principal.

<sup>241</sup> Cf. GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit. p. 136.

<sup>242</sup> Ressalve-se, contudo, a opinião de Maria Luiza Jansen Sá Freire de Souza, para quem “não há superação de precedentes da corte quanto às sanções políticas, mas apenas negativa de sua aplicação no caso concreto, por não se vislumbrar a ocorrência de verdadeira sanção política, posto que os valores resguardados pela norma impositiva são de extrema relevância.” (SOUZA, Maria Luiza Jansen Sá Freire de. Sanções políticas no direito tributário: precedentes e atualidades. **Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro**, vol. 17, n. 28, 2010. p. 125. Disponível em: <[http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista\\_sjrj/article/viewFile/162/173](http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista_sjrj/article/viewFile/162/173)> Acesso em: 02 de abril de 2013.

Analisando a decisão do STF na AC n. 1.657-MC/RJ, Diego Ferraz Lemos Tavares e Luciano Gomes Filippo assim resumem sobre o novo entendimento formado acerca das sanções não pecuniárias:

a) se a medida restritiva das atividades do contribuinte do contribuinte for excessiva ou desproporcional e tiver uma finalidade meramente arrecadatória, estará configurada a sanção política (inconstitucional);

b) se a medida restritiva das atividades do contribuinte não for excessiva nem desproporcional e não tiver uma finalidade meramente arrecadatória, prestando-se a proteger outros interesses consagrados na Constituição, não estará configurada a sanção política.

Logo, constata-se a reformatação da linha jurisprudencial histórica do STF acerca da sanção política, à qual se agrega um novo elemento quando do juízo da legitimidade ou não da medida Estatal: a finalidade não exclusivamente arrecadatória, mas também extrafiscal, voltada ao cumprimento de outros desígnios constitucionalmente postos.<sup>243</sup>

Na opinião de Marciano Seabra de Godoi, por sua vez, pelo entendimento do STF formado no julgamento da AC n. 1.657-MC/RJ,

há sanção política se o Estado limita o direito à livre iniciativa dos contribuintes, impondo restrições (interdição de estabelecimento, apreensão de mercadorias etc.) com vistas a forçar a cobrança de créditos tributários fora dos trâmites do executivo fiscal; mas não há vera sanção política se o Estado limita o direito à livre iniciativa dos contribuintes impondo as mesmas restrições (interdição de estabelecimento, apreensão de mercadorias etc.) a setores específicos do mercado, com o objetivo de salvaguardar a livre concorrência e a proteção à saúde.<sup>244</sup>

O que nos parece mais relevante no julgamento da AC n. 1.657-MC/RJ e do RE 550.769/RJ, independentemente da solução alcançada pelo STF, é justamente a forma como a questão das sanções não pecuniárias na seara tributária foi enfrentada, a partir da adequada identificação dos princípios e interesses constitucionais conflitantes e do recurso à técnica da ponderação de interesses, em contraponto ao enfoque míope tradicionalmente adotado pela doutrina e jurisprudência clássicas.

As decisões proferidas nos referidos julgados foram acertadamente formuladas à luz de adequados parâmetros de interpretação constitucional. Esta convicção é reforçada pelo voto do Min. Joaquim Barbosa no julgamento da ADI 3.952/DF, no qual o mesmo se vale da interpretação conforme a Constituição para extrair do art. 2º do Decreto-Lei 1.593/77 a interpretação que o compatibilize com a Constituição, descartando aquelas que implicam na inconstitucionalidade da norma.

<sup>243</sup> TAVARES, Diego Ferraz Lemos; FILIPPO, Luciano Gomes. Op. cit. p. 59.

<sup>244</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit. p. 137.

### 3.3.2 Crítica à luz da teoria da sanção

Como foi visto, a doutrina majoritária e a jurisprudência tradicional do Supremo Tribunal Federal defendem a impossibilidade de utilização de sanções não pecuniárias para punir a infração relativa à obrigação tributária principal sustentando que tais medidas sancionatórias têm por finalidade servir de meio de cobrança indireto do crédito tributário, sendo utilizadas como mecanismos alternativos de cobrança do crédito.

Ora, como tivemos oportunidade de expor no início da dissertação, toda norma de conduta está sujeita à violação, e a sanção consiste justamente no mecanismo de defesa de que se vale o ordenamento. E não é diferente no âmbito tributário, que se utiliza das sanções tributárias para punir as infrações praticadas em relação às suas normas de conduta.

Outrossim, não havendo distinção ontológica, estrutural e teleológica entre os ilícitos nos diversos ramos do Direito, e consistindo as sanções na resposta do ordenamento às infrações, também não há que se falar em diferenças substanciais entre as sanções nas diversas áreas. Dessa forma, outra não pode ser a conclusão senão a de que as sanções tributárias são sanções como outras quaisquer, podendo ser pecuniárias ou não pecuniárias.

Ademais, fato de uma medida sancionatória na esfera tributária, seja ela pecuniária ou não pecuniária, também servir de estímulo para o cumprimento da obrigação tributária principal não a descaracteriza como verdadeira sanção, de modo a justificar sejam consideradas simplesmente como meios indireto de cobrança, e não sanções legítimas.

Como vimos, as sanções tributárias podem exibir as mesmas finalidades que as demais sanções previstas em outras esferas, como, por exemplo, as funções repressivas e preventivas.

Nada impede que possam atuar preventivamente, dissuadindo eventual descumprimento da norma tributária pelo receio de sua aplicação, intimidando possíveis infratores, nem que possa atuar repressivamente, punindo o infrator pela ilicitude cometida.

É o que também sustenta Helenilson Cunha Pontes:

As sanções tributárias, em regra, objetivam prevenir a consumação de um dano ao erário e desempenham tal tarefa mediante técnicas de intimidação e retribuição ou ressarcimento. A intimidação ocorre através da ameaça da aplicação de penas pecuniárias ou de medidas restritivas de liberdade, em função do descumprimento do dever tributário. A previsão de um castigo funciona como uma intimidação a quem pretende descumprir o dever tributário. A sanção desempenha também uma função ressarcitória (ou retributiva) consubstanciada na efetiva imposição de consequências negativas ao autor da violação da lei tributária (castigos ou penas).<sup>245</sup>

<sup>245</sup> PONTES, Helenilson Cunha. Op. cit. p. 134.

Dessa forma, diferentemente do que sustentam Hugo de Brito Machado<sup>246</sup> e Leonardo André Gandara<sup>247</sup> não há qualquer “desvio de finalidade e abuso de poder” na utilização de uma sanção com caráter intimidativo e repressivo, seja ela de que espécie for (pecuniária ou não pecuniária), para punir uma conduta ilícita na esfera tributária. A finalidade imediata é justamente punir o infrator, recompondo a integridade do ordenamento. Note-se que não se sustenta, em nenhum outro ramo do Direito, que medidas sancionatórias restritivas de direitos implicariam em desvio de finalidade. Evidentemente, o Direito Tributário não possui nenhuma especificidade para que, exclusivamente em relação aos seus ilícitos as medidas restritivas de direitos sejam consideradas abusivas de plano, em qualquer situação.

Repita-se: não há qualquer distinção essencial entre os ilícitos e as sanções nos diversos ramos do Direito. Nesse caso, as sanções administrativas tributárias, como todas as outras, podem servir para desestimular o comportamento ilícito ou estimular/compelir o infrator ao cumprimento do dever.

Henrique Machado Rodrigues de Azevedo,<sup>248</sup> comentando o caráter também preventivo da sanção no âmbito do Direito Tributário, embora sem se referir especificamente às sanções não pecuniárias, é categórico no sentido de que “(...) a cominação da pena possui natureza nitidamente preventiva (prevenção geral), visando a que os contribuintes, pela mera existência da sanção *in abstracto*, sejam coagidos a adimplir suas obrigações tributárias.”

Como afirma Fábio Medina Osório, “a sanção é um mal, um castigo, e, portanto, implica um juízo de **privação de direitos**, imposição de deveres, **restrição de liberdades**, condicionamentos, ligados, em seu nascedouro e existência, ao cometimento (comprovado) de um ilícito administrativo.”<sup>249</sup> [grifo nosso]

Nessa linha, as medidas sancionatórias restritivas de direitos podem ser utilizadas em qualquer ramo do Direito, não havendo qualquer vedação constitucional para isso. Fábio Medina Osório ressalta, ademais, que as restrições de direitos, ao lado das multas, são típicas espécies de sanções administrativas, das quais a sanção tributária é espécie. Segundo ele, “as

<sup>246</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 163.

<sup>247</sup> “Em nossa opinião, a sanção política se traduz numa forma de desvio de finalidade, do poder público, pois resta configurada a ideia de que o ente altera o sentido disposto pela norma para alcançar fins que lhe sejam úteis na consecução do seu objetivo arrecadatório, mas, na maioria das vezes, sem ultrapassar os requisitos dispostos normativamente.” (GANDARA, Leonardo André. Op. cit. p. 45). Ressalte-se, contudo, que o autor posteriormente parece defender em parte o que se sustenta nessa dissertação, ao afirmar que ele se filia ao posicionamento “de considerar a análise casuística antes de apontar esta ou aquela sanção tributária como ilegítima ou inconstitucional”, já que, em sua opinião a “avaliação sobre a existência ou não de aplicação de uma sanção política deve ser precedida de uma análise parcimoniosa a partir da regra da proporcionalidade (...)” (Op. cit. p. 54-55).

<sup>248</sup> AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues de. Op. cit. p. 63.

<sup>249</sup> OSÓRIO, Fábio Medina. Op. cit. p. 74.

sanções de multa, interdição de direitos, confisco ou perda de bens, importando, nesse caso, a indisponibilidade patrimonial, são espécies de sanção administrativas *stricto sensu*, (...)”, podendo ser impostas pela via administrativa, independentemente de intervenção judicial.<sup>250</sup>

Considerando o que foi exposto acerca das sanções no capítulo antecedente, não há como se concordar com os autores que afirmam que as medidas sancionatórias restritivas de direitos não possam *prima facie* ser utilizadas na seara tributária para punir o inadimplemento da obrigação principal. Não há nada que possa ser encontrado na teoria da sanção e em nosso ordenamento jurídico que justifique a impossibilidade de utilização *a priori* de sanções não pecuniárias para punir as infrações tributárias.

Tanto as sanções pecuniárias quanto as não pecuniárias podem exercer as mesmas funções didática, preventiva e repressiva. Ademais, como visto, tal como ocorre nos demais ramos do Direito, nada obsta, inclusive, a cumulação de sanções tributárias pecuniárias e não pecuniárias para punir um ilícito na esfera tributária, observada sempre a proporcionalidade da medida no caso concreto.

A nosso ver, carece de fundamento jurídico razoável posições como a de Paulo Roberto Coimbra Silva, que, embora afirme que as sanções administrativas em diversas áreas, tais como urbanismo,<sup>251</sup> trânsito<sup>252</sup> e meio ambiente,<sup>253</sup> sujeitam-se às sanções não pecuniárias, ou seja, às medidas restritivas de direitos,<sup>254</sup> posteriormente sustenta que, no âmbito tributário, as sanções pecuniárias é que são as mais adequadas, melhor superando o juízo de proporcionalidade do que as sanções não pecuniárias,<sup>255</sup> pois estas últimas “agredem o direito de propriedade e o direito à livre iniciativa.”<sup>256</sup>

<sup>250</sup> *Ibidem*. p. 147. No mesmo sentido, Rafael Munhoz de Mello afirma: “Várias são as medidas afitivas que podem ser impostas pela Administração Pública no exercício de sua competência sancionadora. A medida afitiva pode consistir, por exemplo, em advertência dirigida ao infrator; pode consistir em pena pecuniária – ou seja, multa; pode, ainda, consistir em restrição de direito, bem como em extinção de relação jurídica travada com a Administração.” (MELLO, Rafael Munhoz de. Op. cit. p. 72).

<sup>251</sup> “Dentre as sanções administrativas, destacam-se as urbanas, usualmente previstas nos Códigos de Posturas Municipais, que costumam erigir um rol de sanções decorrentes da violação das normas pertinentes a saúde, higiene, segurança, edificação e exploração da propriedade imobiliária, exploração de espaço publicitário, que variam desde a aplicação de multas pecuniárias à interdição de estabelecimento ou obra e apreensão de bens e produtos deteriorados” (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Op. cit. p. 107).

<sup>252</sup> “Também bastante comuns são as sanções cominadas às infrações de trânsito, estatuídas no Código Nacional de Trânsito, v.g., multas de valores variados, apreensão e cassação do documento de habilitação.” (Loc. cit.)

<sup>253</sup> “(...) as sanções ambientais, destinadas à preservação do equilíbrio do ecossistema e de recursos naturais, desde água fluviais e marítimas, floresta, fauna e atmosfera, adquiriram relevância supina ao final do século XX. A consciência da imprescindibilidade do meio ambiente para a sobrevivência da espécie humana acarretou vertiginoso crescimento, em número e intensidade, das sanções ambientais, e.g.: multas, suspensão de atividades licenciadas, perda de incentivos fiscais (Lei 6.938/81, arts. 10 e 14), caducidade de autorização de pesquisa e/ou da concessão de lavra quando ficar constatada a poluição das águas ou do ar (Dec. n. 62.934, de 2.7.1968), e cassação de matrícula de caçadores (Dec.-Lei n. 221, de 28.2.1967, art. 64).” (*Ibidem*. p. 108).

<sup>254</sup> *Ibidem*. p. 109.

<sup>255</sup> *Ibidem*. p. 117.

<sup>256</sup> *Ibidem*. p. 219.

Em primeiro lugar, como já visto, a má utilização do princípio da proporcionalidade é evidente. À míngua de qualquer parâmetro, e longe das nuances e circunstâncias do caso concreto, inviável se fazer qualquer consideração *in abstracto* e de forma genérica sobre a espécie de sanção mais adequada a uma infração que sequer se sabe qual é, valendo lembrar, ainda, a possibilidade de serem cumuladas sanções, ou seja, a incidência de uma sanção não pecuniária pode ser acompanhada da incidência de uma sanção pecuniária.

Em segundo lugar, não há como se sustentar que apenas e tão somente no campo tributário as medidas restritivas de direitos genericamente consideradas agridam *a priori* os direitos de propriedade e livre iniciativa. Nenhuma especificidade que o Direito Tributário possua autoriza a conclusão do referido autor. Ora, se sanções não pecuniárias em diversas áreas são tranquilamente admitidas, por qual razão somente na seara tributária tais medidas podem ser consideradas inconstitucionais de plano, pelo só fato imporem restrições a direitos, que, como também já visto, não são absolutos? Por certo, não há de ser por uma razão jurídica.

Note-se que o próprio autor, ao explicar o seu posicionamento, acaba contradizendo o que havia afirmado anteriormente em relação às sanções administrativas, sustentando, em outro momento, que as penas restritivas de direitos são próprias do Direito Penal.<sup>257</sup>

Enfim, não se vislumbra em nosso sistema qualquer barreira de ordem jurídico-constitucional que ampare esse impedimento que a doutrina e a jurisprudência clássicas defendem de forma pouco aprofundada. Não sendo vislumbrados fundamentos jurídicos consistentes que embasem a repulsa em relação às sanções não pecuniárias no Direito Tributário, parece-nos, como será examinado no Capítulo 4, que a barreira é, na verdade, ideológica.

### 3.3.3 Crítica à denominação das sanções não pecuniárias como sanções políticas, morais ou indiretas

As sanções não pecuniárias (restritivas de direitos) no Direito Tributário utilizadas para apenar o descumprimento da obrigação principal são usualmente denominadas de sanções políticas, morais ou indireta.

À luz do que foi exposto até agora, não se pode deixar de criticar essas denominações, que não guardam qualquer relação com o objeto que pretendem denominar.

<sup>257</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Op. cit. p. 220.

Ademais, a conotação negativa da denominação usualmente utilizada para se referir às sanções não pecuniárias no Direito Tributário ajuda a propagar as ideias equivocadas já apontadas, criando um preconceito em torno das medidas restritivas de direito no esfera fiscal que não se verifica em nenhum outro ramo do Direito.

Com efeito, as sanções não pecuniárias não têm qualquer relação com as sanções morais, já que, diferentemente destas, as medidas sancionatórias restritivas de direitos são sanções externas e institucionalizadas.

Como foi exposto, as sanções morais são aquelas que provocam perturbação interior, como o sentimento de culpa, remorso, angústia e etc. Não são externas, pois obrigam apenas na esfera da consciência. Evidentemente, não é o caso das sanções não pecuniárias, que são verdadeiras sanções jurídicas, devidamente institucionalizadas.

Outrossim, as sanções não pecuniárias estão longe de ser sanções indiretas, ou mecanismos indiretos utilizados para fazer com que seja cumprida a norma de conduta determinada no ordenamento. São, ao contrário, sanções diretas, aplicadas diretamente ao infrator em razão da ilicitude cometida, como quaisquer outras. Visam diretamente resguardar a inteireza do ordenamento, seja quando exercem função preventiva e didática, seja quando exercem função repressiva. Não há qualquer desvio de finalidade quando, atuando preventivamente, servem para desencorajar o descumprimento da obrigação principal pelo temor que sua potencial aplicação acarreta ao eventual infrator.

Por fim, não há qualquer relação entre as sanções não pecuniárias e as verdadeiras sanções políticas. Além de estarmos fora do âmbito político propriamente dito, não havendo qualquer orientação ou método político, as medidas sancionatórias restritivas de direitos que geralmente são apontadas pela doutrina como exemplo de sanção política não implicam em qualquer restrição ou perda dos direitos políticos previstos na Constituição da República, que determina, aliás, ser vedada a sua cassação, reservando a perda ou suspensão apenas para os casos de cancelamento da naturalização por sentença transitada em julgado, incapacidade civil absoluta, condenação criminal transitada em julgado, enquanto durarem seus efeitos, recusa de cumprir obrigação a todos imposta ou prestação alternativa e nos atos improbidade administrativa (Lei n. 8.429/92).

#### 3.3.4 Observações finais acerca da doutrina e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre as sanções não pecuniárias no Direito Tributário

Em que pese o posicionamento doutrinário e jurisprudencial ser amplamente majoritário no sentido da inconstitucionalidade da utilização de sanções não pecuniárias para punir o inadimplemento tributário,<sup>258</sup> entendemos, tendo em vista as premissas assentadas na parte inicial desse estudo e a análise empreendida neste Capítulo, que nenhum fundamento jurídico consistente justifica a repulsa da doutrina e da jurisprudência a esta espécie de sanção na seara tributária, mormente porque ela é adotada largamente em outros ramos do Direito.<sup>259</sup>

Vale repisar, neste ponto, que o fato de eventualmente a medida restritiva de direito, que é pena, também servir de estímulo para o cumprimento da obrigação tributária principal, não a descaracteriza como verdadeira sanção. Como foi afirmado, as sanções tributárias, como as sanções dos outros ramos jurídicos, podem ter fins punitivos ou intimidativos,

---

<sup>258</sup> Destaque-se que algumas sanções tributárias não pecuniárias são admitidas pela jurisprudência, tais como a comprovação de regularidade fiscal para participar de licitação e a possibilidade de inscrição do contribuinte inadimplente no CADIN.

<sup>259</sup> Os exemplos são fartos. Apenas a título de exemplo, podemos mencionar as sanções previstas (i) na Lei de Improbidade Administrativa (art. 12 da Lei n. 8.429/1992), que prevê a aplicação de sanção de suspensão dos direitos políticos, perda da função pública, indisponibilidade dos bens e ressarcimento ao erário; (ii) no Código de Defesa do Consumidor (art. 56 da Lei n. 8.078/1009), que autoriza, em razão de infração a direitos do consumidor, a aplicação, cumulativa ou não, inclusive cautelarmente, de sanções administrativas consistentes apreensão e inutilização do produto, cassação do registro do produto junto ao órgão competente, proibição de fabricação do produto, suspensão de fornecimento de produtos ou serviço, suspensão temporária de atividade, revogação de concessão ou permissão de uso, cassação de licença do estabelecimento ou de atividade, interdição, total ou parcial, de estabelecimento, de obra ou de atividade, intervenção administrativa e imposição de contrapropaganda; (iii) na Lei n. 12.529/2011 (art. 38), que trata da prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica e prevê a possibilidade de aplicação, isolada ou cumulativamente, sem prejuízo da multa, dentre outras, das penas de proibição de contratar com instituições financeiras oficiais e participar de licitação, a inscrição do infrator no Cadastro Nacional de Defesa do Consumidor, a recomendação ao órgão público competente para que não seja concedido ao infrator parcelamento de tributos federais por ele devidos ou para que sejam cancelados, no todo ou em parte, incentivos fiscais ou subsídios públicos, a cisão de sociedade, transferência de controle societário, venda de ativos ou cessação parcial de atividade, a proibição de exercer o comércio em nome próprio ou como representante de pessoa jurídica, pelo prazo de até 5 anos; e (iv) na Lei n. 9.605/1998 (art. 72), que dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente e prevê como sanção para as infrações administrativas desde advertência e a multa até a destruição ou inutilização do produto, suspensão de venda e fabricação do produto, suspensão parcial ou total de atividades, suspensão de registro, licença ou autorização, cancelamento de registro, licença ou autorização, perda ou restrição de incentivos e benefícios fiscais, perda ou suspensão da participação em linhas de financiamento em estabelecimentos oficiais de crédito e proibição de contratar com a Administração Pública, pelo período de até três anos. Tratando especificamente das medidas restritivas de direitos previstas na legislação ambiental (Decreto n. 6.514/2008), Curt Trennepohl inclusive defende que as medidas restritivas de direitos sejam utilizadas com mais frequência no Direito Ambiental, já que as penalidades pecuniárias não vêm surtindo efeito. Nas suas palavras: “A reincidência contumaz ou a renitência em sujeitar-se às normas ambientais merecem ser objeto, com mais frequência, da aplicação das penalidades que interrompem ou sustam temporariamente as atividades. A aplicação de sanções pecuniárias não vinha sendo muito eficaz, pela maneira que os infratores vinham conseguindo protelar, ou mesmo evitar, o pagamento das multas administrativas. Costuma-se dizer que o bolso é a parte mais sensível do corpo. Se é difícil atingir essa parte sensível com a aplicação de multas, pois os lucros resultantes das atividades predatórias permitem a contratação de excelentes profissionais do Direito para postergar ou evitar o pagamento das mesmas, o melhor caminho pode ser a interrupção das atividades, fazendo cessar, a um tempo, a fonte dos lucros e a atividade geradora de danos ambientais.” (TRENNEPOHL, Curt. **Infrações contra o meio ambiente: multas, sanções e processo administrativo**: comentários ao Decreto n. 6.514, de 22 de julho de 2008. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 136).

servindo para desestimular o comportamento ilícito ou estimular/compelir o infrator ao cumprimento do dever.

Não há, na Constituição, nada que impeça que a legislação preveja, além das sanções pecuniárias e dos instrumentos processuais já existentes, outras respostas às infrações tributárias que, após o teste de proporcionalidade no caso concreto e à luz da ponderação dos interesses em jogo, se revelem adequadas, necessárias e proporcionais.

A ponderação, evidentemente, não está na espécie de sanção a ser aplicada, mas na relação entre a intensidade da sanção e a gravidade do ilícito. Nesse sentido, comentando acerca da questão no âmbito do Direito Administrativo, Fabio Medina Osório afirma que:

O grau punitivo das sanções administrativas pode, por evidente, variar, conforme a gravidade do ilícito. De igual modo, há sanções civis extremamente graves do ponto de vista econômico.

Veja-se que há sanções administrativas que atingem (ou podem atingir) direitos fundamentais da pessoa humana, ao passo que há outras que se circunscrevem a áreas menos protegidas pela ordem constitucional, ou seja, mais expostas à ação dos Poderes Públicos. Também há sanções civis que atingem direitos fundamentais, v.g., como a liberdade de pactuar o conteúdo dos contratos.

A imposição de uma multa administrativa não possui a mesma, o mesmo *status* de uma sanção que restringe direitos políticos ou que determina a perda de funções públicas.

Sabe-se que há sanções administrativas que se assemelham bastante àquelas de natureza penal. Tal é o caso da suspensão dos direitos políticos, restrição a direitos de contratar ou receber benefícios *lato sensu* da administração pública, e inclusive perda de cargos públicos.

Note-se que, em tais casos, a autoridade sancionadora sopesará com maior cuidado a relação de proporcionalidade da sanção com o ilícito, ajustando a resposta estatal aos ditames constitucionais.<sup>260</sup>

Aurélio Pitanga Seixas Filho, por sua vez, afirma que “a graduação das sanções tributárias, como a de todas as sanções, obedece a uma decisão política do legislador ao considerar a importância da norma jurídica e a gravidade do seu descumprimento.”<sup>261</sup>

Assim, as sanções tributárias não pecuniárias, sendo sanções como outras quaisquer, não podem ser afastadas de plano do direito tributário simplesmente por serem sanções que imputam restrições a direitos dos contribuintes. O enfoque acerca da constitucionalidade da sanção, e o decisão do STF no julgamento da AC n. 1.657-MC/RJ aponta nesta direção, não pode se dar em razão da sua natureza (se pecuniária ou não pecuniária), mas sim em função da proporcionalidade da punição em relação à infração cometida pelo contribuinte e da ponderação de interesses eventualmente resguardados pela norma, já que podemos estar diante de um conflito entre diversos direitos e interesses constitucionais.

<sup>260</sup> OSÓRIO, Fábio Medina. Op. cit. p. 76-77.

<sup>261</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Op. cit. p. 50.

Na verdade, como será analisado no próximo Capítulo deste estudo, parece-nos que esta tendência de se rejeitar *a priori* a medida restritiva de direitos no campo da tributação, longe de encontrar fundamento na Constituição, está associada à concepção que enxerga o tributo como uma norma com caráter odioso, de mero sacrifício dos cidadãos, e não como um dever fundamental, como uma contribuição indispensável para a manutenção e desenvolvimento das atividades estatais. Concepção ideológica essa de viés liberal radical que gera o preconceito à figura do tributo e que, ao final, influencia de forma equivocada a interpretação e a aplicação das normas e institutos de Direito Tributário, como ocorre com a questão das sanções não pecuniárias.

Assim sendo, a inconstitucionalidade de uma sanção não deve ser aferida pela sua espécie, como sustenta a doutrina majoritária, mas sim a partir do caso concreto, da consideração acerca da proporcionalidade da sanção em razão da gravidade da lesão infligida ao ordenamento, do peso de cada princípio ou interesse colidente e de considerações sobre as circunstâncias envolvidas, justamente como fez o Supremo Tribunal Federal no julgamento da AC n. 1.657-MC/RJ e do RE 550.769/RJ.

Naquela oportunidade, o Pretório Excelso analisou a constitucionalidade da sanção tributária não em razão de sua espécie (não pecuniária), mas sim a partir da proporcionalidade da medida aplicada no caso concreto. Ao identificar os princípios e interesses constitucionais conflitantes, as circunstâncias existentes e incorporar às razões de decidir esses elementos de hermenêutica constitucional, a Corte Suprema apontou um novo norte para a discussão acerca da possibilidade de utilização de sanções não pecuniárias na seara tributária.

De todo modo, e o equívoco no julgamento da ADI 173/DF e do RE 565.048/RS apontam nesse sentido, a efetiva e correta incorporação dos elementos da nova interpretação constitucional ao debate acerca das sanções não pecuniárias na esfera tributária, à luz dos princípios da presunção de constitucionalidade das leis, da interpretação conforme a Constituição, da unidade da Constituição, da proporcionalidade e da ponderação de interesses, ainda precisa ser consolidada pelo Supremo Tribunal Federal, que terá esta oportunidade tanto no julgamento da ADI 3.952, como também das ADIs 5.135 e 5.161, como será visto nos Capítulos 6 e 7, respectivamente.

No Capítulo 5 do presente estudo serão analisados, de forma exemplificativa, alguns parâmetros relacionados tanto aos princípios e interesses potencialmente envolvidos quanto às circunstâncias eventualmente existentes que nos parecem mais relevantes para serem levados em consideração quando se discute a utilização das sanções não pecuniárias no Direito

Tributário, a fim de que se possa alcançar um resultado que atenda as exigências constitucionais indispensáveis para a sua legitimação.

Contudo, antes de adentrar na análise desses parâmetros, passa-se, no Capítulo seguinte, à análise crítica da ideologia ultraliberal acerca do fenômeno tributário que, como será visto, influencia de forma equivocada a interpretação e a aplicação das normas e institutos de Direito Tributário.

#### **4 TRIBUTAÇÃO, SOLIDARIEDADE SOCIAL E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS: A FUNÇÃO DO TRIBUTOS NO ESTADO DEMOCRÁTICO E SOCIAL DE DIREITO. CRÍTICA À CONCEPÇÃO IDEOLÓGICA LIBERAL RADICAL DO FENÔMENO TRIBUTÁRIO**

Como foi visto nos Capítulos anteriores, a rejeição em abstrato e *a priori* à utilização de qualquer medida restritiva de direitos para punir o inadimplemento tributário carece de amparo na ordem jurídica nacional. A nosso ver, além de não se sustentar em fundamentos jurídicos consistentes, o entendimento ainda prevalecente acerca do tema decorre do preconceito em relação à tributação que existe no Brasil.

De fato, existe no país uma difundida concepção ideológica, de viés liberal radical, que, ao associar a figura do tributo a um mero sacrifício, com caráter odioso, provoca em relação a ele uma inegável repulsa que, por certo, influencia de forma equivocada a interpretação e a aplicação de inúmeros institutos e normas tributárias. Isso é, a nosso ver, o que acontece no Brasil em relação às sanções não pecuniárias no Direito Tributário: a análise da constitucionalidade das medidas sancionatórias restritivas de direitos no âmbito tributário é em certa medida influenciada por uma concepção ideológica do fenômeno tributário que, ao enxergar o tributo como uma odiosa invasão do Estado no patrimônio do contribuinte, e não como uma contribuição indispensável para a manutenção e desenvolvimento das atividades estatais, procura minimizar a gravidade da inadimplência e, conseqüentemente, enfraquecer as penalidades aplicáveis, como se o inadimplemento tributário não se caracterizasse, na verdade, como o descumprimento de um dever fundamental.

Adiante, nos ocuparemos de contestar a visão ultraliberal do fenômeno tributário no contexto de um Estado Fiscal, demonstrando que o tributo encontra seu fundamento no princípio da solidariedade social, e que, sendo o dever de pagar impostos um dever fundamental, as infrações tributárias, além de se sujeitarem às mesmas espécies de sanções aplicáveis nos outros ramos do Direito, deveriam ser penalizadas com rigor.

##### **4.1 A dimensão financeira do Estado Moderno: do Estado Patrimonial para o Estado Fiscal**

O Estado Moderno, em sua dimensão financeira, desenvolveu-se desde a derrocada do feudalismo até os dias atuais sob diversas configurações: como Estado Patrimonial, até o final

do século XVII e início do século XVIII, como Estado de Polícia, no século XVIII, como Estado Fiscal, já na época do capitalismo e do liberalismo, e como Estado Socialista.<sup>262</sup>

O Estado Patrimonial caracteriza-se pelo patrimonialismo financeiro, decorrendo os recursos necessários à sua manutenção principalmente das receitas produzidas pela exploração do patrimônio do soberano, além de uma fiscalidade periférica do senhorio e da Igreja.<sup>263</sup> Nele, o Estado vale-se de seus próprios meios para obter os recursos de que necessita para sua subsistência.<sup>264</sup>

Já no Estado de Polícia, que substituiu o Estado Patrimonial, embora ainda se encontrem características deste último, verifica-se a acentuação do intervencionismo real, passando a autoridade a se utilizar de todos os meios disponíveis, inclusive o tributo, para dirigir a economia.<sup>265</sup> Assumindo a feição do absolutismo esclarecido, no Estado de Polícia há o aumento das receitas tributárias mediante a centralização da fiscalidade na pessoa do soberano, promotor do bem-estar social.<sup>266</sup>

Por sua vez, o Estado Fiscal, que do ponto de vista histórico coincide com o Estado de Direito,<sup>267</sup> em substituição ao Estado de Polícia, caracteriza-se pelo seu modo de financiamento decorrer, prioritariamente, da arrecadação de tributos, não sendo o Estado o gerador da riqueza, e sim o cidadão, cabendo-lhe contribuir com uma parcela para o custeio das atividades estatais<sup>268</sup>. Verifica-se, nesse modelo de Estado, a indispensável separação entre a economia e o Estado, passando este último a depender financeiramente das riquezas produzidas pela sociedade.<sup>269</sup> Ao mesmo tempo, ao financiar a ação do Estado, o imposto legitima-se como condição de existência da própria sociedade.<sup>270</sup>

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres,

<sup>262</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 01. Ainda de acordo com Ricardo Lobo Torres, “é inútil procurar o tributo antes do Estado Moderno, eis que surge ele com a paulatina substituição da relação de vassalagem do feudalismo pelos vínculo do Estado Patrimonial, com as suas incipientes formas de receita protegidas pelas primeiras declarações de direito.” (*Ibidem*. p. 02).

<sup>263</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 01, 13-14.

<sup>264</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p. 24.

<sup>265</sup> *Ibidem*. p. 24.

<sup>266</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 01, 51-52.

<sup>267</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. I** – constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 521. Ressalta o mencionado autor, citando Joseph Schumpeter, que a relação entre o Estado e o tributo é tão profunda que a expressão Estado Fiscal pode ser considerada pleonasma. (*Ibidem*. p. 522).

<sup>268</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p. 24.

<sup>269</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009. p. 196.

<sup>270</sup> CHANEL, Emmanuel de Crouy. A cidadania fiscal. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e limites da tributação 2** – os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 30.

O que caracteriza a constituição do Estado Fiscal, como específica configuração do Estado de Direito, é o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo Legislativo, e principalmente nos tributos – ingressos derivados do trabalho e do patrimônio do contribuinte -, ao revés de se apoiar nos ingressos originários do patrimônio do príncipe.<sup>271</sup>

Diferenciando-se do Estado Fiscal, o Estado Socialista, por sua vez, caracteriza-se por extrair sua fonte de recursos dos rendimentos da atividade econômica produtiva por ele monopolizada, e não de impostos cobrados dos cidadãos,<sup>272</sup> exercendo o tributo papel praticamente irrelevante em razão da quase inexistência de propriedade privada.<sup>273</sup>

Assim, pode-se afirmar que a expressão Estado Fiscal designa uma configuração de Estado Moderno caracterizado pela separação entre o Estado e a economia, cujo financiamento estatal indispensável para fazer frente às necessidades da própria sociedade se dá, principalmente, através da cobrança de tributos, ou seja, através da transferência de parte da riqueza decorrente do patrimônio do cidadão para que o Estado possa cumprir suas finalidades, e não através das receitas produzidas pela exploração do próprio patrimônio público.

Por sua vez, deve-se destacar que o Estado Fiscal pode caracterizar-se tanto como um Estado Liberal clássico, mais preocupado com a neutralidade econômica e social, assentado numa tributação limitada ao estritamente necessário para o funcionamento de uma pequena máquina administrativa, quanto como um Estado Social, economicamente interventor e socialmente conformador, com uma base tributária alargada, necessária para a manutenção de uma estrutura também ampla.<sup>274</sup> Consequentemente, a dimensão do sistema tributário vai estar diretamente relacionada com o tamanho dos encargos e funções estatais.<sup>275</sup>

Ricardo Lobo Torres ressalta, nesse ponto, que o Estado Fiscal Social também exhibe características do liberalismo, porém com foco no aspecto social, não se limitando apenas a garantir as liberdades individuais, mas também entregando prestações positivas inspiradas nas ideias de justiça ou de utilidade.<sup>276</sup>

É nesse contexto de Estado Fiscal, seja ele liberal ou social, e que tem na arrecadação tributária a principal fonte de financiamento para a satisfação das despesas públicas,<sup>277</sup> que

<sup>271</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 524.

<sup>272</sup> NABAIS, José Casalta. Op. cit. p. 193.

<sup>273</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 01.

<sup>274</sup> NABAIS, José Casalta. Op. cit. p. 194.

<sup>275</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema constitucional tributário: uma aproximação ideológica. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, Curitiba, a. 30, n. 30, 1998. p. 220.

<sup>276</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. I** – constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 532.

<sup>277</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit. p. 03.

não se justifica a visão da tributação como uma forma de espoliação do patrimônio particular. Veja-se: se já no Estado Fiscal de cunho liberal não se sustenta a repulsa à figura do tributo, revela-se ainda mais equivocada essa postura no Estado Democrático e Social de Direito, como o brasileiro. É o que se passa a demonstrar.

#### 4.2 Crítica à visão ultraliberal (ou libertarista) do fenômeno tributário na doutrina brasileira: a função dos tributos no Estado Fiscal

É bastante recorrente se encontrar na doutrina nacional referências diretas ou indiretas ao tributo como uma “norma de rejeição social”, de caráter odioso, de mero sacrifício dos cidadãos. Enxerga-se a tributação como uma forma de o Estado espoliar o patrimônio dos contribuintes, de invadir ilegalmente a propriedade do cidadão a partir de uma mera relação de poder.<sup>278</sup> Essa hostilidade aos tributos, que parte de uma ideologia<sup>279</sup> de viés liberal radical, pode ser vista em inúmeros trabalhos e estudos doutrinários sobre Direito Tributário, ainda que implicitamente.<sup>280</sup>

Segundo Fernando Facury Scaff,

na opinião comum dos juristas pátrios, o Direito Tributário representa o bolso do cidadão, possuidor de bens, valores e patrimônio, que o Estado arbitrário, atrabiliário e mau gestor do patrimônio público, lhe quer arrancar sob o peso de leis abusivas, que sempre violam a Constituição e, em última *ratio*, sua inviolável capacidade contributiva.

O Estado, nessa ótica, é sempre um agente do mal, e o Fisco é uma entidade ignominiosa e que serve a propósitos escusos de seus componentes. O Direito Tributário é, portanto, uma espécie de espada através da qual o contribuinte individual luta contra o arbítrio do Estado, que tem a seu lado a possibilidade de editar leis em seu próprio proveito. O contribuinte, por sua vez, como o *outro* (jamaís como um componente desse Estado) possui a Constituição, com um capítulo denominado *Limitações ao Poder de Tributar*, que serve como um código de limite para frear as desmedidas ambições fiscais arrecadatórias sobre seu bolso. (...)

<sup>278</sup> Segundo Marco Aurélio Greco, “o tributo encontra suas raízes históricas no uso da força; espólio de Guerra e ressarcimento pelo vencido das despesas realizadas pelo vencedor são figuras que remontam à Antiguidade e marcam a tensão inerente à relação Fisco/contribuinte. Esta circunstância impregna, em certa medida, a experiência tributária dos países ocidentais que passaram a ver no tributo a manifestação do exercício de poder pelo Estado, visto como um aparato.” (GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e limites da tributação 2** – os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 167).

<sup>279</sup> “*Ideologia* significa o conjunto de idéias, que pode não coincidir com a realidade, seja por sua insuficiência ou limitação, seja em virtude da falsa consciência (*falsche Bewusstseins; mauvaise foi*) ou da manipulação de grupos ou classes sociais.” [grifo do autor] (TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 332).

<sup>280</sup> Essa postura não é uma peculiaridade brasileira. Segundo Franco Gallo, a percepção do tributo como elemento que altera os direitos de propriedade, que são o fundamento e a expressão da liberdade individual, e não como um instrumento de solidariedade, aparece muito claramente na Itália, mas também está presente em outros países Europeus e nos Estados Unidos. (GALLO, Franco. Justiça social e justiça fiscal. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e limites da tributação 2** – os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 118).

O estudo do Direito Tributário contemporâneo ainda se encontra nesta fase tipicamente iluminista, na crença de que o Estado é mau e o indivíduo é bom. É um entendimento tipicamente liberal, segundo o qual se crê que tudo deve se dar ao indivíduo, e que cada centavo retirado do bolso do cidadão será mal aplicado pelo Estado.<sup>281</sup> [grifos do autor]

Ives Gandra da Silva Martins é um dos renomados autores que trabalham a tributação sob este viés. No livro *Teoria da Imposição Tributária*, ele defende que a norma tributária é uma norma de rejeição social, já que, diferentemente das normas de aceitação social, as quais, por serem impregnadas de justiça, independem da existência de sanção para serem atendidas, as normas tributárias, por representarem espoliação do Estado sobre os cidadãos, jamais seriam cumpridas sem a previsão de pesadas sanções.<sup>282</sup>

O referido autor concebe a tributação como uma restrição imposta pelo Estado aos direitos dos cidadãos, numa relação em que os cidadãos teriam subtraído parte de seu patrimônio para a atender às “desmedidas” necessidades do Estado e os interesses dos ocupantes do Poder.<sup>283</sup>

Dessa forma, sustenta que os cidadãos, parte mais fraca da relação, devem ser protegidos da voracidade tributária do Estado, das “lanças penetrantes do sujeito ativo” e da “espada da imposição”,<sup>284</sup> mormente porque a tributação retira sempre mais do que as reais

<sup>281</sup> SCAFF, Fernando Facury. O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o direito tributário e financeiro. In: *Direito, Estado e Democracia. Entre a (in)efetividade e o imaginário social. Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, v. 4, 2006, p. 100-101.

<sup>282</sup> V. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 126-132. Merece destaque, sobre o ponto, os comentários feitos pelo próprio autor em outra obra acerca do seu entendimento: “Em meu livro *Teoria da Imposição Tributária*, procurei mostrar que a norma tributária é uma norma de rejeição social. Todos sabem que o Estado tira da sociedade mais do que necessitaria para prestar serviços públicos, a fim de custear os privilégios dos governantes. Parti de um debate entre Kelsen (Teoria da norma pura) e Cossio (Teoria egológica do Direito). Kelsen dizia que a norma principal era aquela que criava a sanção, pois, sem essa, a ‘norma de comportamento’ poderia não ser cumprida. Cossio refutou a argumentação, afirmando ser a norma de comportamento sempre primária, pois a sanção só deveria ser aplicada nos casos patológicos de seu não-cumprimento. Mostrei, em meu livro que os dois tinham razão. Nas normas de aceitação social, a norma de comportamento é a principal. Por exemplo, a norma de que se deve respeitar o direito à vida é norma principal. Mesmo que não houvesse uma norma sancionatória punindo quem violasse o direito à vida, nem por isto a grande maioria da comunidade sairia assassinando pessoas por falta da norma. Nas normas de rejeição social, todavia, as normas de sanção são as principais, porque sem elas ninguém as cumpriria. E o exemplo típico é a norma tributária, pois se não houvesse sanção ninguém cumpriria. E é por esta razão que a sanção é sempre muito violenta para os que deixam de pagar tributos, seja em nível de multa pecuniária, seja em nível de perda da liberdade. É que os governos sabem que espoliam os cidadãos e se não os ameaçarem com sanções pesadas terminarão não recebendo o que necessitam.” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *A era das contradições – desafios para o novo milênio*. Lisboa: Universitária Editora, 2003. p. 156-157).

<sup>283</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 132. O autor, em outra oportunidade, chega a afirmar: “Os Estados vivem dos tributos. E os governantes são os beneficiários directos de sua arrecadação.” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *A era das contradições – desafios para o novo milênio*. Lisboa: Universitária Editora, 2003. p. 153).

<sup>284</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 57.

necessidades do Estado efetivamente exigem.<sup>285</sup> Ele equipara o tributo a uma sanção,<sup>286</sup> defendendo, em consequência, que as normas tributárias devem ser interpretadas de forma mais favorável ao contribuinte (*in dubio pro contribuinte*).<sup>287</sup>

A partir dessa forma se entender a tributação, o Direito Tributário é visto apenas como um instrumento de defesa do cidadão, para proteger o contribuinte e seu patrimônio da sanha arrecadadora, da intromissão e dos abusos praticados pelo Estado. Enquanto o tributo é visto como uma intromissão indevida do Estado no patrimônio do indivíduo, o Direito Tributário é visto tão somente como uma forma de proteção contra o arbítrio estatal.<sup>288</sup>

Marçal Justen Filho aponta que esta postura de identificar o sistema constitucional tributário apenas como um conjunto de limites ao poder estatal de tributar, que se reporta a períodos anteriores ao Estado de Direito, nos quais o soberano tinha o domínio eminente sobre todos os bens, é a “ideologia oficial” no Brasil, o que acaba por influenciar na interpretação e na aplicação dos diversos institutos e das normas tributárias ao fornecer um elenco específico de valores como fundamento da atividade tributária. Segundo ele:

A ideologia oficial do direito tributário consiste na concepção de que a constitucionalização do sistema tributário visa defender o cidadão contra o Estado. Interpreta-se o sistema constitucional tributário como um conjunto de ‘limites ao

<sup>285</sup> Segundo o autor, embora se reconheça que as necessidades estatais devem ser arcadas com recursos tributários, “essas necessidades só em parte são de interesse público; noutra parte são do interesse privado dos detentores do poder, e, portanto, a exigência é superior e desmedida em relação às necessidades reais, adentrando assim no campo das normas de rejeição social.” (*Ibidem*. p. 132). Em outra obra, Ives Gandra da Silva Martins, embora ressalte que o tributo é um elemento essencial, afirma que ele “é reconhecidamente superior às necessidades do Estado, pois, embora destinado a custear serviços públicos, também sustenta privilégios dos que detêm o Poder: políticos e burocratas.” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A era das contradições** – desafios para o novo milênio. Lisboa: Universitária Editora, 2003. p. 155).

<sup>286</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 208. Afirma o autor: “Sob esta perspectiva [do tributo como norma de rejeição social], compreende-se o motivo pelo qual, no direito brasileiro, a sanção é causa da norma exigencial, incorporando-se na obrigação tributária ao mesmo nível que o tributo, pois passa a ser causa eficiente de seu cumprimento corrente. Confundem-se, inclusive, muitas vezes, suas própria estruturas e naturezas (sanção e tributo), (...)” (*Ibidem*. p. 132) Em outra oportunidade, assevera: “O tributo é uma penalidade.” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 50).

<sup>287</sup> Segundo ele, “os princípios tributários pressupondo uma relação de subordinação não autorizam maleabilidade exegética, seja em sua regulamentação, seja em sua aplicação, assemelhando-se, por via de consequência, suas normas às normas próprias do direito penal.” (**Teoria da imposição tributária**. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 55).

<sup>288</sup> A visão do Direito Tributário como mero instrumento de defesa do cidadão fica muito clara na seguinte passagem do mencionado livro “Teria da Imposição Tributária”, de Ives Gandra da Silva Martins: “Por outro lado, a lei com eficácia complementar, em que o CTN se transformou, ao explicitar o campo hermenêutico da norma tributária, fê-lo com redução do campo de hospedagem, sempre que dúvida se pusesse, sendo inextensível o repertório exegético a favor do sujeito ativo da relação tributária, e extensível no concernente ao sujeito mais fraco dessa relação, o qual, sem a espada da imposição, tem que possuir o escudo da lei, como proteção aos desmandos de um manejo menos hábil da arma fiscal. Os arts. 108, §1º, 111 e 112 do CTN dão uma visão suficientemente clara da inequívoca intenção do legislador de dotar, no Brasil, o sujeito mais débil da relação tributária, de armadura suficientemente rígida contra as lanças penetrantes do sujeito ativo, a fim de que os princípios da capacidade contributiva e da redistribuição de riquezas sejam contidos dentro das normas próprias daqueles outros da legalidade e da tipicidade de tributação.” (*Ibidem*. p. 57).

poder estatal de tributar'. Sob essa avaliação, a opção de transplantar o sistema tributário para o nível constitucional retrata a intenção de reduzir o poder estatal e assegurar o patrimônio dos cidadãos contra abusos perpetráveis por via de atos infraconstitucionais. Trata-se de evitar desmandos e abusos do Estado contra o 'contribuinte', identificado como 'cidadão'. Essa abordagem reporta-se aos períodos anteriores ao Estado de Direito, em que vigorava a teoria do domínio eminente do soberano.

(...) Há ideologia na precisa medida em que a interpretação-aplicação do direito assume um elenco determinado e específico e valores como fundamento de sua atividade. Seja no plano da atividade estatal de aplicação do direito, seja no âmbito do estudo doutrinário, assumir que o sistema constitucional tributário é um instrumento de defesa do cidadão contra o Estado significa tomar uma posição política. Esse fenômeno é muito mais significativo porque essa concepção política informa e permeia a atividade de interpretação-aplicação das normas tributárias.<sup>289</sup>

Esse entendimento acerca do significado atual do tributo no ordenamento jurídico, que lembra a percepção da figura do imposto que prevalecia, por exemplo, na França até o século XVIII,<sup>290</sup> e que confunde o tributo com um castigo, uma agressão arbitrária ao patrimônio e aos direitos dos cidadãos, é descrito como libertarista por Marciano Seabra de Godoi<sup>291</sup>, que o critica justamente pela mensagem subliminar que carrega, no sentido de que o tributo seria “a apropriação destrutiva (visto que destinada a ser consumida pela máquina estatal) de um patrimônio que a ordem natural do direito e das coisas (perturbada pela avidez dos governantes) mandaria deixar nas mãos do contribuinte.”<sup>292</sup>

Outra característica dessa postura libertarista apontada pelo autor é enxergar o Estado como completamente apartado da sociedade civil, associando o tributo a um recurso para o financiamento das atividades do Estado, como se o mesmo não estivesse ligado ao suporte de “toda uma gama de atividades direta ou indiretamente relacionadas com o próprio sistema de direitos individuais e coletivos assegurados na Constituição”.<sup>293</sup> Segundo ele:

<sup>289</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Op. cit. p. 218-219. O autor ressalta que a sua avaliação não significa um juízo de reprovação da “ideologia oficial” adotada no Brasil, e sim “busca ressaltar a ausência de ‘neutralidade ideológica’ no processo de interpretação-aplicação do direito” [grifo do autor]. Ao longo do seu estudo, o autor aponta, a partir de outros pontos de vista ideológicos, outras possíveis interpretações para o modelo tributário brasileiro (*Ibidem*. p. 219).

<sup>290</sup> “Até o século XVIII, na França, a legitimidade do imposto como modo de financiamento ordinário do Estado permaneceu largamente contestada. (...) O imposto é percebido como uma ameaça para o corpo social, um adiantamento em numerário cuja lógica não recorta a estruturação tradicional deste corpo. A imagem do cobrador do impostos é particularmente reveladora. O cobrador de impostos, ele mesmo ou por criaturas interpostas, é um mau conselheiro, que intercepta a comunicação entre o rei e os súditos. Ele desvia ao seu próprio favor o fluido vital que irriga o corpo social. Para estigmatizar este ser, a imagem do monstro parasite vem naturalmente sob a pluma: uma megera (mitologia), um roedor, uma zangão, sugador da seiva alimentar, e o ‘vampiro’, que apareceu em 1787, em um registro mais próximo.” (CHANEL, Emmanuel de Crouy. Op. cit. p. 28-29).

<sup>291</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário. In: GASSEN, Valcir. **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**. Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Editora Consulex, 2012. p. 195-197.

<sup>292</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit. p. 199-200.

<sup>293</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit. p. 198.

Um aspecto da postura libertarista está presente, por exemplo, nas ideias de Hugo de Brito Machado a respeito da finalidade do Direito Tributário. O tributo é visto pelo autor como algo responsável por “suprir os cofres públicos dos recursos financeiros necessários ao custeio das atividades do Estado”. Esse tributo envolveria dois personagens: um deles “é a maior expressão de poder que se conhece” – O Estado, e o outro é o contribuinte, a parte mais fraca a ser protegida. Daí a afirmação de que “o Direito Tributário tem por finalidade limitar o poder de tributar e proteger o cidadão contra os abusos desse poder.” (...) Assim como ocorre em Ives Gandra, Hugo de Brito Machado sempre descreve o tributo como um recurso “do Estado”; a arrecadação tributária sempre é descrita como “de recursos financeiros para o Estado”, destinada ao “custeio das atividades do Estado”.<sup>294</sup>

Porém, diferentemente do que essas teorias ultraliberais preconizam, o Estado não é um fim em si mesmo. Ao contrário, o Estado existe para atender as necessidades e cumprir as finalidades estabelecidas pela sociedade. Como lembra Ricardo Lobo Torres, “o Estado não tem o objetivo de enriquecer ou de aumentar o seu patrimônio. Arrecada para atingir certos objetivos de índole política, econômica ou administrativa.”<sup>295</sup> Ou seja, o Estado é criado pela sociedade para servi-la, atendendo as prioridades e objetivos por ela traçados.<sup>296</sup>

Ademais, essas teorias liberais radicais também baseiam-se na premissa de que os direitos de propriedade seriam direitos originais e naturais, elevados quase à categoria de direitos absolutos. Segundo Franco Gallo, que classifica essas teorias como neoliberais e, em certos aspectos, libertárias, elas caracterizam-se por conferir uma importância excessiva ao direito de propriedade, tido como um elemento estrutural da liberdade individual. Assim, essas teorias defendem a intangibilidade da propriedade e a conservação da maior parte dos rendimentos do indivíduo como decorrentes de um direito original e natural do direito de propriedade.<sup>297</sup> Ele acrescenta:

Estas teorías no se limitan a reconocer y garantizar los derechos patrimoniales y a rechazar el modelo del Estado social, sino que defienden también el derecho original y natural (y, por tanto, fundamental) del individuo a la intangibilidad de su propiedad y a la conservación de la mayor parte de los frutos de su trabajo, “concediendo” al ente público (Estado, regiones y entes locales) la exacción, a

<sup>294</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit. p. 198.

<sup>295</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 05.

<sup>296</sup> GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p. 173.

<sup>297</sup> GALLO, Franco. Op. cit. p. 118-119. Segundo o autor, o ordoliberalismo alemão e o constitucionalismo liberal de Hayek, este mais radical, seriam as doutrinas que mais se aproximam dessa teoria. (Op. cit. p. 119). Segundo ele, “estas corrientes de pensamiento consideran los derechos patrimoniales como libertades naturales, pre-políticas y pre-institucionales, traducándose en el plano jurídico en una ‘suerte de pretensión hostil hacia terceros’ por parte del sujeto que es su titular y en cierto modo independientes de su reconocimiento constitucional. En consecuencia, entienden la relación entre el individuo propietario y la colectividad prevalentemente en sentido natural, antisolidario y antiigualitario. El individuo, con todos sus atributos patrimoniales, sería – naturalmente y en sentido también moral – un átomo a-institucional y su pertenencia a la colectividad no tendría sentido alguno en términos de responsabilidad colectiva, no existiendo ésta como principio de regulación social y, ni siquiera, como criterio de reparto de las cargas publicas.” (GALLO, Franco. **Las razones del fisco: ética y justicia en los tributos**. Tradução de José A. Rozas y Francisco Cañal. Madrid: Marcial Pons, 2011. p. 72)

través del instrumento del tributo, sólo de cuanto fuese estrictamente necesario para financiar el coste de la tutela de la susodicha propiedad y la oferta de los bienes públicos cásicos (servicios judiciales, policía, defensa), y poco más. (...) La consecuencia de la desvalorización del papel del Estado y de los otros entes públicos dotados de autonomía tributaria es que, en esencia se tiende a considerar la imposición en referencia al individuo y, así pues, como una autolimitación de la persona titular de los derechos fundamentales de propiedad y de libertad.<sup>298</sup>

O referido autor critica essas teorias, negando que haja uma identidade estrutural entre o indivíduo e a propriedade. Segundo ele, os direitos de propriedade pertencem aos indivíduos, mas não são intrínsecos a eles. Decorrem de uma “convenção social” estabelecida pelo próprio sistema fiscal, e não de uma lei natural. Assim, os direitos de propriedade vão se relacionar com outros direitos e valores, também previstos em “convenções sociais”, que compete ao Estado promover, como o bem-estar geral e a segurança das expectativas.<sup>299</sup> Dessa forma, a tributação, numa perspectiva constitucional e ética, não pode levar em conta apenas o seu impacto sobre a propriedade privada, considerada como um direito original e independente.<sup>300</sup> Segundo ele, “a imposição deve, ao contrário, ser considerada como uma parte inseparável de um moderno sistema de direitos de propriedade (*rule of law*), direitos que as normas fiscais, elas mesmas contribuem para criar, limitar ou, conforme o caso, expandir, salvaguardar e proteger.”<sup>301</sup>

Como consequência da inexistência de identidade entre direitos de propriedade e os indivíduos, Fraco Gallo sustenta que não é possível se encontrar uma força moral do direito de propriedade exclusivamente no indivíduo que é o seu titular. Nesse caso, o direito de salvaguardar rendimentos e patrimônio dependerá, na verdade, de um conjunto regras e instituições que o reconheça e garanta, o que é viabilizado através da tributação. Assim, torna-se inadequado se falar em patrimônio ou rendimento antes da tributação.<sup>302</sup>

<sup>298</sup> GALLO, Franco. Op. cit. p. 71.

<sup>299</sup> GALLO, Franco. Justiça social e justiça fiscal. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e limites da tributação 2** – os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 122. Em outra oportunidade, afirmou o referido autor: “(...) los derechos patrimoniales pertenecen, sí, a la persona, pero no son connaturales a ella no con ella se identifican, siendo el fruto no de leyes de la naturaleza, sino de ‘convenciones legales’ definidas en el plano de las elecciones políticas. Vienen éstos, pues, reconocidos y tutelados como instrumentos esenciales de la autonomía privada, pero al mismo tiempo igualmente desvinculados de la persona en sí misma y ponderados, conformados y entretejidos con reglas y leyes diseñadas por el Estado para garantizar – en sede de reparto las cargas públicas entre todas las personas que tienen potencialidad económica – otros derechos, otros valores y otras formas de riqueza inmaterial expresión de la sociedad pluralista, como el bienestar general y la seguridad de las expectativas.” (GALLO, Franco. **Las razones del fisco: ética y justicia en los tributos**. Tradução de José A. Rozas y Francisco Cañal. Madrid: Marcial Pons, 2011. p. 83)

<sup>300</sup> GALLO, Franco. Justiça social e justiça fiscal. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e limites da tributação 2** – os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 122-123.

<sup>301</sup> GALLO, Franco. Op. cit. p. 123.

<sup>302</sup> GALLO, Franco. Op. cit. p. 124-125.

Liam Murphy e Thomas Nagel, discorrendo sobre a natureza convencional do direito de propriedade, ressaltam que, por ser uma convenção muito difundida na sociedade, muitas vezes esquece-se de que se trata, como todos os demais direitos, de uma verdadeira convenção, e passa-se a considerar os direitos de propriedade ou a posse de bens materiais como uma coisa natural,<sup>303</sup> ignorando que, na economia moderna, “na qual ganhamos nosso salário, compramos nossa casa, temos nossa conta bancária, economizamos para a aposentadoria e acumulamos bens pessoais, e na qual usamos nossos recursos para consumir ou investir, seria impossível sem a estrutura fornecida pelo governo, que é sustentado pelos impostos.”<sup>304</sup>

Desse modo, como quase todas as formas contemporâneas de renda e riqueza dependem de um sistema jurídico que é financiado por impostos, os autores afirmam que não se pode cogitar de um mercado sem governo nem de um governo sem impostos. Assim, tal como sustentado por Franco Gallo, Liam Murphy e Thomas Nagel concluem não ser possível que as pessoas tenham qualquer direito sobre a renda que acumulam antes de pagar impostos. Somente após a tributação é que se adquire direito sobre o que sobra.<sup>305</sup> Os referidos autores também criticam a análise da tributação com o viés libertarista, a qual, ao final, culmina na hostilidade em relação aos impostos:

A análise tributária tem de libertar-se do libertarismo vulgar; este caracteriza-se como um conjunto de pressupostos irrefletidos e geralmente tácitos que não resistem a um exame atento, e tem de ser substituído pela concepção dos direitos de propriedade como algo que depende do sistema jurídico que os define. Uma vez que os impostos são um elemento absolutamente essencial desse sistema, a idéia de um direito natural à propriedade da renda pré-tributária – renda que nem sequer existiria sem o governo sustentado pelos impostos – simplesmente não tem sentido. A renda pré-tributária que cada um de nós “tem” inicialmente, e que o governo deve tirar de nós equitativamente, só tem realidade nos livros de contas. Não afirmamos que a questão da equidade não se imponha nesse contexto; pelo contrário, a justiça é um elemento essencial do sistema de direitos de propriedade. Mas afirmamos que essa questão não deve ser colocada dessa maneira.

O sistema tributário não é como uma “vaquinha” feita pelos membros de um departamento para comprar um presente de casamento para um colega. Não é algo que se impõe sobre uma distribuição de bens proprietários já supostamente legítima. Antes, conta-se entre as condições que criam um conjunto de bens proprietários, cuja legitimidade só pode ser aferida pela avaliação da justiça do sistema como um todo, do qual fazem parte os impostos. Dentro desse contexto, é certo que as pessoas podem reivindicar legitimamente para si a renda que obtêm pelos meios usuais, o

<sup>303</sup> Segundo eles, “qualquer convenção, se estiver suficientemente difundida no meio social, pode chegar a ser universalmente vista como uma espécie de lei na natureza – um nível básico visto como o critério de qualquer avaliação e não como algo a ser avaliado. Os direitos de propriedade sempre tiveram o poder de provocar essa ilusão. (...) Quando estão suficiente arraigadas, a maioria das normas das convenções adquire a aparência de normas da natureza: seu caráter convencional se torna invisível.” (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 12)

<sup>304</sup> *Ibidem*. p. 11.

<sup>305</sup> *Ibidem*. p. 46.

trabalho, o investimento e as doações – todavia, o sistema tributário é um elemento essencial do quadro estrutural que cria as expectativas legítimas nascidas dos contratos de emprego e outras transações econômicas; não é algo que se intromete *a posteriori* nesse quadro.<sup>306</sup>

A nosso ver, essas concepções de viés liberal radical partem de uma visão equivocada das funções e finalidades do Estado, mormente no contexto de um Estado Fiscal, no qual o financiamento para fazer frente às necessidades da própria sociedade decorre, prioritariamente, da arrecadação de tributos junto aos cidadãos, seja numa ordem liberal clássica, seja numa ordem social.

Desse modo, seja num Estado Fiscal liberal seja num Estado Fiscal social, e que têm na arrecadação tributária a principal fonte de financiamento para a satisfação das despesas públicas, não se justifica a visão da tributação como uma forma de espoliação do patrimônio particular. E, se já no Estado Fiscal de cunho liberal não se sustenta a repulsa à figura do tributo, revela-se ainda mais equivocada essa postura no Estado Democrático e Social de Direito, como o brasileiro.

Qualquer que seja a configuração adotada pelo Estado Fiscal, o tributo terá uma importância ímpar para o atendimento das necessidades coletivas, bem como para que sejam implementados e protegidos os direitos fundamentais.

Como aponta Marciano Seabra de Godoi, no Estado Liberal clássico, no qual as responsabilidades estatais ficam circunscritas à defesa nacional, à segurança pública e à administração da justiça, os tributos são essenciais para custear a estrutura institucional que garante o exercício dos direitos negativos e liberdades públicas. Ou seja, ao invés de representarem uma diminuição dos direitos do cidadão, como sustentam os libertaristas, os tributos são o instrumento que garante a própria preservação desses direitos no Estado Liberal.<sup>307</sup>

Por sua vez, num Estado Social, no qual, indo além da garantia das liberdades individuais, busca-se a implementação de direitos sociais, a visão libertarista se apresenta ainda mais inadequada, já que, nesse contexto, a arrecadação tributária não somente é essencial para a concretização desses direitos, como faz as vezes de “um instrumento de

<sup>306</sup> *Ibidem.* p. 51.

<sup>307</sup> GODOI, Marciano Seabra de. *Op. cit.* p. 200-201. Segundo o autor: “É pelo vezo libertarista de ver o tributo somente pela face de ameaça a direitos do cidadão, e não sua outra face de substrato financeiro rigorosamente necessário para assegurar direitos ao mesmo cidadão, que Hugo de Brito afirma que a finalidade do Direito Tributário é ‘proteger o cidadão contra os abusos do poder de tributar’. É certo que o poder de tributar deve ser limitado, e o Direito Constitucional-Tributário em grande medida corresponde a norma que define tais limites. Mas reduzir a função do Direito Tributário a unicamente traçar limites que protejam o contribuinte *contra as garras do Estado* é um exagero de quem enxerga o tributo como uma operação cujo resultado é sempre uma subtração (e nunca uma criação ou preservação) de direitos dos cidadãos.” [grifo do autor] (*Op. cit.* p. 200-201).

transformação social.”<sup>308</sup> Nesse sentido, merecem destaque as palavras de Marciano Seabra de Godoi:

Se a tese libertarista já é falha para explicar a inserção do tributo na ordem jurídica e social de um Estado liberal clássico, no contexto de um Estado Democrático de Direito a tese libertarista se revela ainda mais inepta. Os libertaristas parecem não se dar conta de que, se levarmos a sério o compromisso gravado na Constituição de 1988 de “assegurar o exercício dos direitos sociais [‘educação, saúde, trabalho, moradia, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância’ – art. 6º] e individuais” (preâmbulo), de “erradicar a pobreza e marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (art. 3º), então a atividade financeira do Estado (da qual o tributo é um elemento central) deve ser vista como um instrumento de transformação social, necessário para conferir e preservar a legitimidade do regime político e dar eficácia aos direitos constitucionais dos cidadãos, e não como um capricho dos governantes que simplesmente retira recursos da atividade produtiva para desbaratá-la nas gargantas vorazes da *máquina estatal*.<sup>309</sup> [grifo do autor]

Também merecem registro as palavras de Leandro Paulsen:

O modo de ver a tributação alterou-se muito nas últimas décadas. Já não se sustentam os sentimentos de pura e simples rejeição à tributação. A figura de *Robin Hood*, que em algumas versões atacava os coletores de impostos para devolver o dinheiro ao povo, hoje já não faz sentido.

A tributação, em Estados democráticos e sociais, é instrumento da sociedade para a consecução dos seus próprios objetivos. Pagar tributo não é mais uma submissão ao Estado, tampouco um mal necessário. É, isto sim, dever fundamental de toda pessoa que integra uma sociedade e que, por isso, tem responsabilidade pela sua organização e manutenção. Conforme ensinou Oliver Wendell Holmes Jr. “Taxes are what we pay for civilized society”.

(...)

Aliás, resta clara a concepção da tributação como instrumento da sociedade quando são elencados os direitos fundamentais e sociais e estruturado o estado para que mantenha instituições capazes de proclamar, promover e assegurar tais direitos.<sup>310</sup>

Marçal Justen Filho, após discorrer sobre a relação do “custo do Estado” e o tamanho do “sistema tributário”, e apontar que é o bem-estar do cidadão que justifica a existência do sistema tributário, conclui:

Ora, essa simples ordem de cogitações é suficiente para colocar em cheque a ideologia do “sistema tributário equivalente à proteção contra o Estado”. Perde consistência a oposição “Estado-cidadão” quando se considerar o Estado como a via principal de fornecimento de serviços públicos à comunidade. A ideia de que o sistema tributário se destina a reduzir a apropriação tributária ao mínimo possível é incompatível com a ideologia do Estado prestador de serviços. Afinal, se o Estado não dispuser de recursos, estará frustrada a realização de sua função.<sup>311</sup>

<sup>308</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit. p. 201.

<sup>309</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit. p. 201-202.

<sup>310</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 5. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 18-19.

<sup>311</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Op. cit. p. 221. Note-se, neste ponto, que o autor não nega em seu estudo a relevância do direito tributário como instrumento de defesa do contribuinte em face do Estado, nem defende a supressão de garantias constitucionais. Na verdade, pretende o autor demonstrar a complexidade dos institutos e fenômenos ligados ao Direito Tributário, pleiteando uma abordagem ideológica mais ampla e integrada com outros valores essenciais que não apenas aquele de contenção das atividades estatais. Segundo ele, “o direito

Neste ponto, é preciso destacar que, embora a Constituição da República de 1988 não contenha expressão nesse sentido, não resta dúvida que o Brasil se caracteriza como um Estado Fiscal, já que obtém recursos para a manutenção do aparato estatal e prestação dos serviços públicos através da tributação. No caso, o amplo rol de direitos fundamentais dos indivíduos e liberdades econômicas previstas na Carta (p. ex., direito de propriedade, livre exercício de profissão, livre iniciativa, livre concorrência, etc.), bem como o desenho constitucional do Sistema Tributário Nacional, torna o Estado Brasileiro incompatível com um Estado Patrimonial ou um Estado Socialista.<sup>312</sup>

Na verdade, além de Estado Fiscal, o fato é que a Carta de 1988 desenhou também um verdadeiro Estado Social, sem descuidar de elementos próprios do Estado Liberal, como a proteção da liberdade e da propriedade, ao estabelecer um Estado Democrático de Direito (art. 1º)<sup>313</sup> fundado na dignidade da pessoa humana e que tem como objetivo a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, com vistas a erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (art. 3º, incisos I e II<sup>314</sup>), além de afirmar inúmeros direitos sociais.<sup>315</sup> Resta evidente, portanto, o caráter socialmente conformador do Estado Brasileiro.<sup>316</sup>

---

tributário não é apenas um conjunto de normas repressivas da atuação estatal, mas apresenta também uma função promocional.” (Op. cit. p. 233).

<sup>312</sup> Também nesse sentido: “(...) não há dúvida que o Estado brasileiro é um Estado Fiscal. Isso porque o Estado é financiado prioritariamente com receitas advindas do patrimônio das pessoas, e não com o patrimônio próprio. Além disso, como condição necessária para tal modelo, é assegurado o direito de propriedade e de livre iniciativa.” (GIANNETTI, Leonardo Varela. **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas**. Belo Horizonte, 2011. 295f. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. p. 170).

<sup>313</sup> Art. 1º, da CR’88: “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: (...)”

<sup>314</sup> Art. 3º, incisos I e III, da CR’88: “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; (...) III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; (...).

<sup>315</sup> Vide, por exemplo, o rol de direitos sociais consagrado no Capítulo II, do Título II da CR’88, bem como as disposições do Título VIII da Carta, que trata da Ordem Social.

<sup>316</sup> Nas palavras de Tercio Sampaio Ferraz Júnior: “A experiência constitucional proporcionada pela Constituição brasileira de 1988 nesses dezessete anos é bastante significativa, no que diz respeito à instalação e à realização de um modelo de Estado. A proposta normativa, constante do preâmbulo, fala em Estado Democrático. Induz, obviamente, a que se pense, de um lado, nos tradicionais princípios do Estado de Direito (exercício de direitos sociais e individuais, liberdade, segurança, igualdade etc.), mas, de outro, nas exigências das necessidades de democratização da própria sociedade (que há de ser fraterna, pluralista, sem preconceitos, fundada na harmonia social etc.). Este reconhecimento da necessidade de democratização da própria sociedade, vista como um ente distinto do próprio Estado, mas ao mesmo tempo integrado no Estado, aponta para uma complicada síntese entre o Estado de Direito e o Estado Social ou *Welfare State*. Na verdade, este reconhecimento tem uma repercussão especial na forma constitucional do Estado. Deve-se ter em conta, nesses termos, a passagem marcadamente peculiar, na vida constitucional brasileira, de um Estado liberal burguês e sua expressão tradicional no Estado de Direito, para o chamado Estado Social.” [grifo do autor] (FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do Estado

Nesse sentido, Humberto Ávila afirma que a Constituição Federal impôs ao Estado, “com certa prevalência axiológica abstrata, o dever de perseguir os ideais de dignidade e de solidariedade”.<sup>317</sup>

Assim sendo, caracterizando-se o Estado brasileiro como um Estado Democrático e Social de Direito, no qual a busca da redução das desigualdades sociais através da ideia de justiça distributiva é um dos objetivos da República, salta aos olhos a importância do tributo para a viabilização dos direitos sociais. Nessa linha, não há como se negar que a tributação efetivamente é instrumento de transformação social na medida em que assegura os recursos necessários para arcar com os custos da implementação desses direitos.<sup>318</sup>

Nunca é demais lembrar que os direitos, todos eles, têm custos,<sup>319</sup> embora estes por vezes não recebam a devida consideração por parte da doutrina.<sup>320</sup> Esses custos, que suportam

Democrático de Direito. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 208).

<sup>317</sup> ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 68. Contra a existência de uma prevalência axiológica, e sim a necessidade de ponderação, vide a posição de Marco Aurélio Greco, *in verbis*: “Neste passo, é importante lembrar que o artigo 1º da CF/88 deixa claro que o Brasil é um Estado Democrático de Direito; vale dizer, a reunião de elementos próprios do Estado de Direito (protetivo da propriedade, liberdade etc.) e do Estado Social (modificador da realidade em função da isonomia, solidariedade, etc.). A CF/88 assume feição nítida de uma solução de compromisso entre concepções distintas de Estado; compromisso que implica não haver prevalências genéricas de nenhum dos dois conjuntos de elementos (nem do Estado de Direito nem do Social), mas reconhece a necessidade de proceder a constantes ponderações de valores que podem levar episodicamente e diante de determinados casos concretos à prevalência de uns ou de outros.” (GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade social e tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 172).

<sup>318</sup> Como observa Marco Aurélio Greco, “não há como raciocinar sobre direitos fundamentais sem examinar os equivalentes deveres, dentre os quais, o dever de ratear o custo do Estado querido pela sociedade. Com efeito, na medida em que a sociedade quer um Estado que não seja proprietário de todos os bens (de cuja exploração resultariam recursos suficientes para seu funcionamento) e, mais, se ela pretende que esse Estado faça algo (p. ex., proveja à seguridade social), o dinheiro de que necessita deverá vir de alguma outra origem que não seja a mera exploração de seu patrimônio. Vale dizer, virá da tributação. Daí fala-se em ‘Estado fiscal’ como aquele que, para subsistir, necessita de tributos. Isto coloca em pauta o tema do dever fundamental de pagar tributos, como condição necessária da própria existência do Estado querido pela sociedade, tão bem examinado por José Casalta Nabais.” (GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.* p. 182).

<sup>319</sup> Sobre os custos dos direitos e a relação com a tributação, vide HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York, London: W. W. Norton & Company, 2000. Segundo os autores: “(...) Rights cost money. Rights cannot be protected or enforced without public funding and support. This is just as true of old rights as of new rights, of the rights of Americans before as well as after Franklin Delano Roosevelt’s New Deal. Both the right to welfare and the right to private property have public costs. The right to freedom of contract has public costs no less than the right to health care, the right to freedom of speech no less than the right to decent housing. All rights make claim upon the public treasury.” (*Op. cit.* p. 15).

<sup>320</sup> José Casalta Nabais observa que doutrina em geral não vem dando a necessária atenção à questão dos custos dos direitos ou deveres fundamentais, afirmando que “esquecimento” se deve, além da conjuntura política social e política após a 2ª Guerra, mais preocupada com a implantação de regimes constitucionais fortes no que concerne à promoção e proteção de direitos e liberdades constitucionais, também ao regresso de uma estrita visão liberal dos direitos fundamentais. (NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>>. Acesso em: 25 fev. 2015. p. 03).

o Estado Democrático de Direito, podem estar ligados à (i) sobrevivência e existência do próprio Estado, como é o caso de dever de defesa da pátria; (ii) ao funcionamento democrático do Estado, como é o dever de votar; e (iii) os custos em sentido estrito ou custos financeiros públicos, que se concretizam no dever de pagar impostos.<sup>321</sup>

Como é a tributação que financia os custos financeiros públicos que permitem a implementação de uma gama de direitos, sejam eles direitos positivos ou direitos negativos, pode-se afirmar que os tributos são o preço que todos pagamos para termos a sociedade que temos.<sup>322</sup>

Por serem cirúrgicas, merecem transcrição as palavras de José Casalta Nabais:

(...) os direitos, todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual. Daí que a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades privadas com custos públicos. Na verdade, todos os direitos têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos, têm portanto custos públicos não só os modernos direitos sociais, aos quais toda a gente facilmente aponta esses custos, mas também têm custos públicos os clássicos direitos e liberdades, em relação aos quais, por via de regra, tais custos tendem a ficar na sombra ou mesmo no esquecimento. (...).

Não tem, por isso, o menor suporte a ideia, assente numa ficção de pendor libertário ou anarquista, de que a realização e protecção dos assim chamados direitos negativos, polarizados no direito de propriedade e na liberdade contratual, teriam apenas custos privados sendo assim imunes a custos comunitários. (...).<sup>323</sup>

Marçal Justen Filho também é categórico sobre o papel do tributo como instrumento para a produção da justiça social, tanto no que concerne ao custeio dos serviços públicos, como também na distribuição da riqueza privada. Segundo ele:

A Constituição brasileira erigiu, como princípio fundamental, a eliminação da pobreza e a superação das desigualdades sociais. Um dos valores mais essenciais do Estado Democrático de Direito delineado através da Carta de 1988 é o da justiça social, diretamente relacionado ao princípio da dignidade da pessoa humana. A realização desses ideais é proposta assumida por toda a sociedade e imposta ao Estado.

Ora, um dos instrumentos mais poderosos para a produção da justiça social é o tributário. A realização da justiça social depende do sistema tributário sob diferentes ângulos.

Há a temática da prestação de serviços públicos, (...). Mas a ideologia da justiça social põe em destaque outro aspecto do “Estado prestador de serviços.” É que a prestação de serviços públicos por parte do Estado não se destina a uma sociedade civil homogênea. (...) Há largos segmentos que apenas podem obter utilidades essenciais à manutenção e produção de sua dignidade através dos serviços públicos. (...) Os segmentos da população destituídos de recursos somente têm acesso a saúde, educação e serviços básicos através da atividade estatal.

(...) o direito tributário também disciplina a intervenção do Estado na distribuição da riqueza privada. Porque propicia a apropriação pelo Estado de parcelas da riqueza

<sup>321</sup> *Ibidem.* p. 11.

<sup>322</sup> *Ibidem.* p. 15.

<sup>323</sup> *Ibidem.* p. 11-12.

privada, o tributo é instrumento apto a produzir a transferência da titularidade da riqueza privada. Os titulares de maior riqueza podem ser assujeitados a carga tributária mais elevada que, sem assumir o cunho de confisco, acarretará a transferência parcial de suas riquezas para o Estado. Dotado desses recursos, o aparato estatal poderá fornecer serviços e subsídios para ampliar a riqueza dos menos afortunados.<sup>324</sup>

Nesse contexto, é bastante pertinente a crítica formulada por Franco Gallo às teorias ultraliberais da tributação à luz da Constituição italiana e da maioria dos sistemas europeus, plenamente aplicável à realidade brasileira:

[a teoria libertária] não parece estar em harmonia com os princípios fundamentais e constitucionais previstos para o sistema jurídico italiano e para a grande maioria dos sistemas europeus em matéria de garantias dos direitos civis e sociais. Conferindo uma importância excessiva ao direito de propriedade e a um certo fundamentalismo do mercado em nome da liberdade tão simplesmente, [ela] acusa o Estado de paternalismo em sua intervenção, e fazendo isso, deprecia inevitavelmente os valores da justiça social e, por consequência, da igualdade e da solidariedade. De modo geral, é possível constatar que a intervenção pública pode por vezes ser paternalista; mas, isto não é menos verdade que ela ser o resultado de um consentimento popular que a lei representa. Ela é indispensável não somente para ultrapassar os individualismos do mercado que se resultam, mas também para adotar as políticas concretas a fim de promover o desenvolvimento e garantir (outro dos direitos de liberdade, igualmente) o bem social sobre o plano da política fiscal. (...)

Eu me limito aqui a relembrar que, depois de muito tempo, a experiência histórica e a evidência empírica nos convidam a refletir sobre o fato que uma sociedade fundada sobre a mistificação da (a intangibilidade da) propriedade absoluta e desprovida de toda intervenção da parte do Estado criador de impostos e redistribuidor e, pois, desprovido de toda finança pública sólida, seria uma sociedade a retroagir à fase que precedeu a revolução francesa. Uma sociedade sem dignidade humana, sem coesão social, sem consideração das relações interpessoais e com uma magra formação em termos de patrimônio humano.<sup>325</sup>

Nessa linha, principalmente à luz da Constituição de 1988, é absolutamente equivocada a visão libertarista da tributação, que concebe o tributo como uma norma de rejeição social, com caráter odioso. A incompatibilidade dessa visão com o Estado Democrático e Social de Direito é evidente. Os direitos, todos eles, sejam os de liberdade sejam os sociais, são garantidos pelo Estado e financiados através da tributação.

#### **4.3 O fundamento dos tributos no Estado Democrático e Social de Direito: a solidariedade social e o dever fundamental de pagar tributos**

Afastadas as premissas que embasam as concepções libertárias do fenômeno tributário, as quais culminam na forma hostil como o tributo é visto por muitos autores e, em consequência, na interpretação e na aplicação das normas tributárias, o fato é que, ao contrário

<sup>324</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Op. cit. p. 223-224.

<sup>325</sup> GALLO, Franco. Op. cit. p. 120-121.

de representar uma espoliação do patrimônio dos contribuintes pelo Estado ou um mero sacrifício dos cidadãos, a melhor doutrina vai sustentar que o tributo se apresenta, no Estado Democrático de Direito, como um dever cívico,<sup>326</sup> um verdadeiro dever fundamental<sup>327</sup> dos cidadãos de contribuir, na medida de suas condições econômicas, para o custeio das atividades estatais em prol da coletividade,<sup>328</sup> ou seja, das políticas públicas que viabilizem os direitos sociais constitucionalmente previstos.<sup>329</sup>

Como observa Marciano Seabra de Godoi, “do Estado Fiscal decorre a imprescindibilidade do tributo, e a partir dessa imprescindibilidade delinea-se o dever fundamental de pagar *impostos* (o tributo por excelência no contexto do Estado Fiscal).”<sup>330</sup>

Nesse sentido, são esclarecedoras as conclusões de José Casalta Nabais:

(...) o imposto não deve ser considerado, como foi tendência durante o século passado, mormente na Alemanha, uma simples relação de poder, em que o estado faz exigências aos seus súditos e estes se sujeitam em consequência dessa relação. Noutros termos, o imposto não pode ser encarado, nem como um *mero poder* para o estado, nem simplesmente como *mero sacrifício* para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado.

Com efeito, um estado, para cumprir as suas tarefas, tem de socorrer-se de recursos ou meios de exigir dos seus cidadãos, constituindo justamente os impostos esses meios ou instrumentos de realização das tarefas estaduais. Por isso, a tributação não

<sup>326</sup> Pode-se definir cidadania como “a qualidade dos indivíduos que, enquanto membros ativos e passivos de um Estado-nação, são titulares ou destinatários de um determinado número de direitos e deveres universais e, por conseguinte, detentores de um específico nível de igualdade. Uma noção de cidadania, em que, como é fácil de ver, encontramos três elementos constitutivos, a saber: 1) a titularidade de um determinado número de direitos e deveres numa sociedade específica; 2) a pertença a uma determinada comunidade política (normalmente o Estado), em geral vinculada à ideia de nacionalidade; e 3) a possibilidade de contribuir para a vida pública dessa comunidade através da participação.” (NABAIS, José Casalta. *Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 119).

<sup>327</sup> Segundo José Casalta Nabais, “os deveres fundamentais constituem uma categoria jurídico-constitucional própria colocada ao lado e correlativa da dos direitos fundamentais, uma categoria que, como correctivo da liberdade, traduz a mobilização do homem e do cidadão para a realização dos objectivos do bem comum.” Assim, prossegue o autor, pode-se “definir os deveres fundamentais como deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos. Uma noção que, decomposta com base num certo paralelismo com o conceito de direitos fundamentais, nos apresenta os deveres fundamentais como posições jurídicas passivas, autónomas, subjectivas, individuais, universais e permanentes e essenciais.” (NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009. p. 64).

<sup>328</sup> Cf. GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e solidariedade social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 152.

<sup>329</sup> Segundo Felipe Barcarollo, “a concretização dos direitos sociais, através das políticas públicas, torna-se possível através dos meios ou instrumentos de que disponibiliza o Estado: os serviços públicos. Destarte, para a implementação das políticas públicas, que garantam aos cidadãos os direitos sociais elencados na Carta Constitucional de 1988, necessário se faz o financiamento estatal, através do papel/função do imposto no Estado Democrático de Direito brasileiro.” (BARCAROLLO, Felipe. *O dever fundamental de pagar impostos como condição de possibilidade para a implementação de políticas públicas*. p. 02. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD**. v. 1, n. 1, 2013. Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/index>>).

<sup>330</sup> GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e solidariedade social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 157.

constitui, em si mesma, um objetivo (isto é, um objectivo originário ou primário) do estado, mas sim o meio que possibilita a este cumprir os seus objectivos (originários ou primários), actualmente consubstanciados em tarefas de estado de direito e tarefas de estado social, ou seja, em tarefas de estado de direito social. Um meio que, por um lado, pressupõe um certo tipo de estado do ponto de vista do seu suporte financeiro – um *estado fiscal* – e, de outro se traduz, atento o seu actual carácter social, na exigência de uma parte considerável do rendimento ou património, enquanto tais ou enquanto gastos ou consumidos na aquisição de bens e serviços, dos seus cidadãos. (...)

Pelo que, o dever de pagar impostos constitui um dever fundamental como qualquer outro, com todas as consequências que uma tal qualificação implica. Um dever fundamental, porém, que tem por destinatários, não todos os cidadãos de um estado, mas apenas os fiscalmente capazes, (...).

Há, isso sim, o dever de todos contribuírem, na medida de sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado. Como membros da comunidade, que constitui o estado, ainda que apenas em termos económicos (e não políticos), incumbe-lhes, pois, o dever fundamental de suportar os custos financeiros da mesma, o que pressupõe a opção por um estado fiscal, que assim serve de justificação ao conjunto dos impostos, constituindo estes o preço (e, seguramente, um dos preços mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada.<sup>331</sup> [grifo do autor]

Ricardo Lobo Torres assevera:

(...) o tributo se define como o dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais. Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional. O dever não é pré-constitucional, como a liberdade, mas se apresenta como obra eminentemente constitucional.<sup>332</sup>

Nessa linha, a melhor doutrina, ao contrário dos que defendem ser o tributo uma norma de rejeição social, defende que o dever fundamental de pagar tributos, decorrente da própria cidadania fiscal,<sup>333</sup> fundamenta-se diretamente no princípio da solidariedade social. Nesse sentido, merece transcrição a seguinte passagem de Marciano Seabra de Godoi:

<sup>331</sup> NABAIS, José Casalta. Op. cit. p. 185-186.

<sup>332</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. II** – valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 181-182.

<sup>333</sup> José Casalta Nabais define a cidadania fiscal como “uma cidadania que, embora de um lado, implique que todos suportem o Estado, ou seja, que todos tenham a qualidade de destinatários do dever fundamental de pagar impostos na medida da sua capacidade contributiva, de outro, impõe que tenhamos um Estado Fiscal suportável, isto é, um Estado cujo sistema fiscal se encontre balizado por estritos limites jurídico-constitucionais. O que significa que o Estado fiscal implica uma cidadania de liberdade cujo preço reside em sermos todos destinatários do dever de pagar impostos. (...) todos têm simultaneamente o dever de suportar financeiramente o Estado e o direito (o direito-dever) de ter uma palavra a dizer [através do voto] sobre os impostos que estamos a pagar. Um dever-direito que tem um outro significado, designadamente, que a nenhum membro da comunidade pode ser permitido excluir-se de contribuir para o suporte financeiro da mesma, incumbindo, por conseguinte, ao Estado obrigar todos a cumprir o referido dever. Pois, embora tal dever, como qualquer dever, constitua diretamente uma posição passiva do contribuinte face ao Estado, reflexamente ele configura-se como uma posição ativa do contribuinte traduzida no direito de este exigir do Estado que todos membros da comunidade sejam constituídos em destinatários desse dever em conformidade com a respectiva capacidade contributiva e, bem assim, que todos eles sejam efetivamente obrigados ao cumprimento do mesmo. Pelo que cada contribuinte tem simultaneamente um dever, o dever de contribuir para a comunidade que integra, e um direito, o direito de exigir que todos os outros membros da comunidade também contribuam para a mesma comunidade.” (NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. *In*:

No plano da fundamentação ética, desde os filósofos do Direito até acórdãos de cortes constitucionais contemporâneas reconhecem que a solidariedade social é o esteio da obrigação de pagar impostos, os quais possuem sim princípios materiais de justiça e por isso não podem ser considerados a priori como ‘normas de rejeição social’ (no sentido de que normas que não podem oferecer aos seus destinatários qualquer justificativa moral para seu cumprimento, sustentando-se única e exclusivamente na ameaça de sanção).<sup>334</sup>

No mesmo sentido, Marco Aurélio Greco afirma que:

Na CF/88, o Estado surge como criatura da sociedade civil para que atue na direção do atendimento às prioridades e objetivos por ela definidos no próprio texto constitucional. Vale dizer, o Estado é criado pela sociedade civil para servi-la. Como tal, o Estado não está originariamente investido de poder; o revés, a ele é originariamente atribuída uma função que se qualifica como atividade de busca de objetivos no interesse de outrem (a sociedade civil). Isso altera o fundamento último da tributação, que passa a ser a idéia de solidariedade ou coesão social a partir da qual se identificam os objetivos buscados e à luz dos quais encontrará espaço a cobrança de tributos. (...) Note-se que o fundamento do tributo é o dever social ou cívico de solidariedade que se atende pelo ato de contribuir para as despesas públicas de acordo com a capacidade contributiva manifestada. Fundamento não é o poder do Estado, mas a situação de convívio em sociedade que faz nascer o dever de solidariedade.<sup>335</sup>

Nesta oportunidade, devem ser feitas algumas observações quanto ao princípio da solidariedade para a melhor compreensão de que se tem afirmado.

A solidariedade pode ser apontada, ao lado da liberdade, da segurança e da justiça, como um valor fundante do Estado de Direito, extraído dos princípios que inspiraram a Revolução Francesa: liberdade, igualdade e fraternidade.<sup>336</sup>

Embora não se possa falar em hierarquia entre esses valores, que devem estar em permanente interação e equilíbrio,<sup>337</sup> a ideia de solidariedade ficou relegada a um segundo plano durante o auge do liberalismo, no século XIX e parte do século XX, tendo sido resgatada apenas recentemente com a reaproximação entre a ética e direito.<sup>338</sup>

Marciano Seabra de Godoi, após ressaltar que o sentido jurídico da ideia de solidariedade social remonta à ideia próxima de justiça social, destaca que o discurso da solidariedade ganhou força principalmente com a derrocada do Estado Liberal e a afirmação

GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 134-135).

<sup>334</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário. In: GASSEN, Valcir. **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**. Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Editora Consulex, 2012. p. 204.

<sup>335</sup> GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e limites da tributação 2** – os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 174.

<sup>336</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 41.

<sup>337</sup> *Ibidem* p. 46-47.

<sup>338</sup> *Ibidem* p. 180-181.

do Estado Social, com a origem dos direitos sociais relacionados a prestações estatais positivas.<sup>339</sup>

Nesse contexto de recuperação de importância, a ideia de solidariedade foi afirmada na Declaração Universal dos Direitos Humanos, de 1948,<sup>340</sup> e em diversas constituições europeias, como a italiana, a espanhola e a portuguesa. No Brasil, a solidariedade tem previsão expressa em nossa Constituição de 1988, especificamente no art. 3º, inciso I, o qual arrola, dentre os objetivos fundamentais da República, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

---

<sup>339</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 142-145. De todo modo, o próprio autor aponta o papel da ideia de solidariedade na Teoria da Justiça de John Rawls, desenvolvida a partir dos conceitos de “valor equitativo da liberdade”, “igualdade equitativa de oportunidades” e “princípio da diferença”, de modo que a ideia de solidariedade social passou a inspirar as contemporâneas teorias materiais da justiça, aplicáveis à estrutura básica das sociedades de indivíduos que se pretendem livres e iguais, porém com preferências morais e visões de mundo diferentes. Segundo ele, o primeiro princípio de Justiça de Rawls preconiza que cada pessoa deve ter um direito igual ao mais amplo sistema de liberdades básicas (p. ex. liberdades políticas, liberdades de pensamento, expressão e religiosa, liberdade de associação, liberdade de ir e vir e etc.) que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades básicas para todas as outras pessoas da sociedade. São as condições institucionais essenciais para o desenvolvimento e exercício pleno das capacidades morais dos cidadãos. Nesse caso, as liberdades fundamentais devem ser divididas entre os indivíduos de forma rigorosamente igual, já que inexistente justificativa para que uma pessoa tenha um conjunto maior dessas liberdades em comparação com outra numa sociedade de indivíduos livres e iguais. Porém, como as liberdades fundamentais não podem ser meramente formais, e sim efetivas e materiais, já que a ignorância, a pobreza e a carência de recursos materiais fazem com que o proveito que as pessoas tiram da liberdade seja desigual, o primeiro princípio de Justiça de Rawls inclui a noção de que as liberdades devem ter um valor equitativo, garantido por medidas como educação gratuita de qualidade, medidas que impeçam abuso de poder nas eleições, etc. Por sua vez, o segundo princípio de Justiça de Rawls aplica-se à distribuição de bens primários, como poderes e prerrogativas de posições e cargos públicos e privados, a renda, a riqueza e o patrimônio individuais. Como a divisão desses bens primários é inevitavelmente desigual, somente se cogitará da justiça dessa divisão quando a mesma trouxer o maior benefício possível para os menos favorecidos e estiver vinculada a cargos e posições abertos e acessíveis a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades. A partir desses conceitos de “valor equitativo da liberdade” (condições reais de desenvolvimento da liberdade) e “igualdade equitativa de oportunidades” (igualdade de chances fáticas), Rawls estabelece o “princípio da diferença”, ligado à distribuição equilibrada de riquezas. De acordo com Marciano Seabra de Godoi, esse princípio é informado pelo valor da solidariedade, já que, em razão dele, as desigualdades na distribuição de renda e riqueza somente são justas se melhorarem as expectativas dos menos favorecidos, o que reforça os laços de solidariedade e reciprocidade entre os cidadãos. (*Ibidem*. p. 148-152). Por sua vez, Márcio Augusto Vasconcelos Diniz aponta que “(...) as concepções liberais clássicas do Estado de Direito não desapareceram, mas se revitalizaram, na dinâmica do Estado Social, encontrando nos princípios da dignidade humana e da solidariedade o seu ponto de conexão. A liberdade, a vida e a segurança jurídica, por exemplo, princípios axiais daquele primeiro, entram em relação dialética com os princípios essenciais do segundo, especialmente no que toca às exigências de solidariedade entre os membros da comunidade e de efetividade dos direitos fundamentais.” (DINIZ, Márcio Augusto Vasconcelos. Estado social e princípio da solidariedade. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, Vitória, n. 3, p. 35, jul./dez. 2008. Disponível em: <<http://www.fdv.br/publicacoes/periodicos/revistadireitosegarantiasfundamentais/n3/2.pdf>> Acesso em: 15 jul. 2013).

<sup>340</sup> Art. I - Todas as pessoas nascem livres e iguais em dignidade e direitos. São dotadas de razão e consciência e devem agir em relação umas às outras com espírito de fraternidade.

Além de ser um valor fundante do Estado de Direito, a solidariedade também se projeta como princípio no campo constitucional<sup>341</sup> e pode ser caracterizada como uma obrigação moral ou como um dever jurídico, informando e vinculando a liberdade, a igualdade e a justiça.<sup>342</sup>

E justamente por também se caracterizar como um dever jurídico é que a solidariedade encontra amplo campo de atuação no Direito Tributário, já que o tributo, como visto, é um dever fundamental.<sup>343</sup>

Esta a conclusão de Ricardo Lobo Torres:

Ora, se a solidariedade exhibe primordialmente a dimensão do dever segue que não encontra melhor campo de aplicação que o do direito tributário, que regula o dever fundamental de pagar tributo, um dos pouquíssimos deveres fundamentais do cidadão no Estado Liberal, ao lado dos de prestar o serviço militar, compor o júri e servir à justiça eleitoral.<sup>344</sup>

Note-se que, embora o princípio da solidariedade tenha ganhado força e destaque a partir da afirmação do Estado Social, ele esteve presente no decorrer de todo o Estado Fiscal, seja no Estado Fiscal Liberal, seja no Estado Fiscal Social.

Segundo José Casalta Nabais, o direito dos impostos tem concretizado a ideia de solidariedade social ao longo de toda a evolução do Estado Fiscal. Segundo o referido autor, no Estado Fiscal Liberal, o simples fato de se ter um Estado Fiscal, financiado principalmente

<sup>341</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 199.

<sup>342</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. II** – valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 181. No mesmo sentido, Cláudio Sacchetto, analisando a Constituição italiana, que, como a nossa, traz em seu art. 2º disposição expressa acerca da solidariedade (“A República reconhece e garante os direitos invioláveis do homem, seja como indivíduo, seja nas formas pelas quais se desenvolve a sua personalidade e exige o cumprimento de deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social”), afirma que “a solidariedade, de fato, é um dever público constitucional, a realçar que ela deve permanecer sempre com garantia de unidade, mesmo diante de contingentes contraposições políticas.” (SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. Tradução de Milene Eugênio Cavalcante Greco e Marco Aurélio Greco. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 13).

<sup>343</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 181.

<sup>344</sup> *Ibidem*. p. 182. Merecem registro as palavras de Emmanuel de Croy Chanel acerca da doutrina solidarista e a tributação: “De sua parte os republicanos vão encontrar no solidarismo um meio de justificar – e assim, enquadrar – o recurso ao imposto como um modo de correção social. O solidarismo, que reivindica, além disso, ser uma alternativa ao ‘liberalismo individualista’ e ao coletivismo, define o homem como um ser por natureza social. Por transposição à sociedade, ‘organismo contratual’, das leis da biologia, os solidaristas demonstram a existência objetiva, científica, de uma lei da solidariedade. Do mesmo modo que a vida nasce e se desenvolve na solidariedade das funções de diferentes órgãos, da mesma forma a solidariedade social é uma condição do desenvolvimento físico, psíquico e moral do homem. A obrigação de solidariedade social não é então facultativa, ela não resulta senão de uma livre manifestação da vontade do indivíduo. Ela tem um caráter objetivo. Pelo simples fato de que ela existe, o homem é devedor para com a sociedade de uma obrigação de solidariedade. (...) Claramente, numa visão solidarista, serão todos os membros da sociedade chamados a quitar os encargos sociais (na ocorrência de encargos fiscais), recrutados pelo Estado, ‘forma política de agrupamento humano’. A doutrina solidarista reencontra, assim, o princípio de um encargo fiscal em razão da pertinência a um corpo político.” (CHANEL, Emmanuel de Croy. Op. cit. p. 70-71).

por impostos propriamente ditos, e não por outras espécies tributárias contraprestacionais, como as taxas e contribuições, concretiza a ideia de solidariedade social, já que um conjunto de cidadãos com capacidade para contribuir suporta a totalidade dos serviços públicos de que se beneficiam todos os cidadãos, contribuintes ou não, não se pautando a tributação no princípio do benefício nem havendo a necessidade de equivalência das taxas. Daí se concluir que a simples existência de um Estado Fiscal já traga consigo a ideia de justiça distributiva, representada pela redistribuição dos rendimentos dos contribuintes para os que não sejam contribuintes. De todo modo, o autor português reforça que é no Estado Fiscal Social que se concretiza verdadeiramente a ideia de solidariedade, que passa a ser um objetivo do Estado, inclusive na área fiscal.<sup>345</sup>

Sendo um valor fundante do Direito e um dever jurídico, no campo tributário a solidariedade também irá interagir com os valores da liberdade, segurança e justiça, como assinala Ricardo Lobo Torres:

A solidariedade fiscal está imbricada na *liberdade* pois o dever de pagar tributo é correspectivo à liberdade e aos direitos fundamentais: é por eles limitado e ao mesmo tempo lhes serve de garantia, sendo por isso o preço da liberdade. (...) A solidariedade influencia a *liberdade* na medida em que estabelece o vínculo de fraternidade entre os que participam do grupo beneficiário de prestações positivas, máxime as relacionadas com os mínimos sociais e com os direitos difusos. (...) A solidariedade se aproxima da *justiça* por criar o vínculo de apoio mútuo entre os que participam dos grupos beneficiários da redistribuição de bens sociais. A justiça social e a justiça distributiva passam pelo fortalecimento da solidariedade. Os direitos sociais, ou direitos de segunda geração como preferem outros, dependem dos vínculos da fraternidade. Solidários são os contribuintes e os beneficiários das prestações estatais, em conjunto.<sup>346</sup>

Douglas Yamashita, ao discorrer sobre a relação entre solidariedade social e tributação, pontua que o princípio da solidariedade compõe a matriz conceitual da capacidade contributiva e nela se concretiza, já que, por força do princípio da solidariedade genérica, cada

<sup>345</sup> NABAIS, José Casalta. Op. cit. p. 127-129. Vale mencionar, sem sentido semelhante, as palavras de Cláudio Sacchetto: “Como corolário da solidariedade, no campo fiscal, surgiu a reconstrução do dever tributário como um *dever de concorrer* para a própria subsistência do Estado e não como uma prestação correspectiva-comutativa diante da distribuição de vantagens específicas para o obrigado. Pagar impostos é um *dever* constitucional. Este dever é inderrogável, o que indica que ninguém pode ser dispensado de respeitá-lo. (...) Foi um salto ‘genérico’ relativamente ao passado, quando o dever tributário era dominado pela lógica do princípio da contraprestação, do benefício ou da teoria comutativa, (...)” [grifo do autor] (SACCHETTO, Claudio. Op. cit. p. 21-22).

<sup>346</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 182-183. Outro exemplo da relação entre o princípio da solidariedade e o da liberdade no campo tributário é fornecido por Douglas Yamashita, que, ao abordar a liberdade de economizar tributos, conclui que ela coincide com a liberdade de contratar, limitada por sua função social. Dessa forma, a liberdade de economizar tributos também seria limitada pela função social dos contratos. É a solidariedade vinculando a liberdade. (YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 58-59).

cidadão deve dar a sua contribuição para o financiamento do Estado, nos limites de sua capacidade, resguardado o mínimo existencial.<sup>347</sup>

Para uma melhor compreensão acerca da relação do princípio da capacidade contributiva com o princípio da solidariedade, é preciso, neste ponto, fazer uma breve explanação acerca das teorias que fundamentam a capacidade econômica.

A primeira delas, desenvolvida a partir da obra de Adam Smith, é denominada de “Teoria do Benefício” e relaciona a capacidade contributiva com as vantagens/benefícios que os cidadãos obtêm das atividades estatais. A teoria parte da premissa de que os maiores beneficiados das atividades estatais seriam os mais ricos, já que o Estado existiria para preservar a sua propriedade e garantir o processo de acumulação de riqueza.<sup>348</sup> Dessa por serem os maiores beneficiados da atividade estatal, e por terem maior capacidade econômica, o financiamento do Estado deveria ficar a cargo principalmente dos cidadãos mais ricos.

Como observa Ricardo Lodi Ribeiro,<sup>349</sup> a premissa da teoria de Adam Smith, da qual se extrai o princípio da proporcionalidade, era válida para um Estado eminentemente liberal, mais preocupado em garantir a liberdade e a propriedade privada. Nesse caso, como os benefícios estatais seriam usufruídos de acordo com a riqueza dos cidadãos, eles deveriam ser tributados proporcionalmente às suas riquezas.

Porém, embora a teoria do benefício tenha aplicação em relação aos tributos causais, como as taxas e contribuições, por meio da referibilidade individual ou referibilidade grupo,<sup>350</sup> o fato é que, em relação aos impostos, o critério do benefício, como fundamento da capacidade contributiva, atualmente é rejeitado pela doutrina. Como aponta José Casalta Nabais,<sup>351</sup> na prática, como não é possível se conhecer ou quantificar o benefício que cada indivíduo recebe do Estado, também não é possível fixar o valor do imposto que deve ser cobrado, além do que há benefícios que não podem ser contrabalançados com impostos, como é o caso da redistribuição de renda com vistas à erradicação da pobreza. Ademais, o pagamento de impostos para a manutenção do Estado é um dever de todos os cidadãos,

---

<sup>347</sup> YAMASHITA, Douglas. Op. cit. p. 60-61.

<sup>348</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit. p. 155-156.

<sup>349</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 141-142. Ainda de acordo com o referido professor, a “Teoria do Benefício” não se coaduna com o Estado Social, que, diferentemente do Estado Liberal, não se limita à busca de uma justiça comutativa, baseada no custo-benefício e preocupada com a proteção da propriedade e da segurança do indivíduo, mas sim preocupa-se em custear as prestações sociais positivas destinadas aos menos favorecidos, com fundamento na justiça distributiva, por meio da solidariedade social. (RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit. p. 149-150).

<sup>350</sup> A análise da fundamentação da capacidade contributiva nos tributos causais foge do escopo do presente trabalho. Para aprofundamento do tema, vide, por todos, RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit. p. 149-152.

<sup>351</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009. p. 449-451.

independentemente dos benefícios auferidos. Klaus Tipke,<sup>352</sup> por sua vez, pondera que no Estado Social os mais pobres necessitam mais dos serviços do Estado que os mais ricos, de forma que o princípio do benefício acabaria contradizendo o próprio princípio da capacidade contributiva, a exigir uma maior contribuição para as despesas dos que menos têm.<sup>353</sup>

Uma segunda teoria que busca fundamentar o princípio da capacidade contributiva é a denominada “Teoria do Sacrifício Igual”, de John Stuart Mill, a qual preconiza que os recursos econômicos agregam-se à renda ou ao patrimônio de um indivíduo segundo uma curva decrescente de utilidade marginal, o que exigiria tendencialmente uma tributação progressiva.<sup>354</sup>

Como explica José Casalta Nabais, essa teoria parte da ideia de que a capacidade contributiva está ligada à capacidade pessoal para suportar os impostos sob dois enfoques: na renúncia à utilização do rendimento ou do patrimônio que os impostos provocam, bem como nos recursos que permanecem com os contribuintes para a satisfação de suas necessidades após o pagamento dos impostos. Nesse caso, somente se poderia falar em repartição igual de encargos fiscais caso todos os contribuintes sofressem as mesmas limitações para a satisfação de suas necessidades, ou seja, o mesmo sacrifício em favor do Estado. Assim, a capacidade contributiva exigiria que todos suportassem um sacrifício considerado igual.<sup>355</sup> Por essa teoria, quanto maior a riqueza de um indivíduo, menos útil ela é para seu titular. Dessa forma, uma alíquota fixa ou proporcional atingiria com menor intensidade os mais ricos, e representaria um sacrifício mais intenso para os menos favorecidos, o que seria injusto. A partir dessa premissa, a “Teoria do Sacrifício Igual” procura igualar o sacrifício dos cidadãos com uma tributação progressiva, aumentando-se as alíquotas de acordo com o montante da riqueza tributada.<sup>356</sup>

A “Teoria do Sacrifício Igual” também é objeto de inúmeras críticas, que impedem a sua adoção como fundamento da capacidade contributiva. Cite-se, nesse sentido, as críticas formuladas por José Casalta Nabais:

---

<sup>352</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 29.

<sup>353</sup> Segundo o professor Cláudio Sacchetto, “a tese da contraprestação foi contestada pelas manifestas e dificuldades operativas. Os próprios defensores das teorias comutativas foram obrigados a admitir que, em muitos casos, o critério da divisibilidade do serviço é de aplicação impossível ou inoportuna, posto que muito arbitrário, e em certa medida ideológico, pois tem em conta apenas parcialmente o real valor do serviço prestado. Em segundo lugar, não se pode ignorar o fato de que existem alguns serviços, como a educação ou serviços sociais, que, essencialmente por razões de política distributiva, não se quer que gravem os mesmos sujeitos aos quais são destinados.” (SACCHETTO, Cláudio. Op. cit. p. 24)

<sup>354</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit. p. 155-156.

<sup>355</sup> NABAIS, José Casalta. Op. cit. p. 449-451.

<sup>356</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit. p. 142.

(...), também ao princípio do sacrifício se levantam objecções inultrapassáveis. De um lado, são indemonstráveis as premissas de que parte: é que, constituindo a utilidade, e portanto a sua perda (sacrifício), uma categoria subjectiva que releva do domínio da psicologia, não é mensurável de forma cardinal, não se podendo, por conseguinte: 1) comparar as utilidades proporcionadas pelos rendimentos e os sacrifícios causados pelos impostos aos diversos contribuintes, 2) afirmar a identidade das curvas de utilidade (total e marginal) dos rendimentos dos indivíduos, 3) assegurar a natureza decrescente da utilidade, 4) garantir que um rendimento superior a outro propicia uma utilidade total superior à desse outro rendimento, e 5) apurar qual seja a medida da diferença das utilidades.<sup>357</sup>

A terceira e prevalecente teoria, ligada à ideia de Estado Social e justiça distributiva, mas também atenta aos limites formais e materiais da tributação, é que a que fundamenta a capacidade contributiva, projeção do princípio da igualdade no campo tributário, justamente no princípio da solidariedade social,<sup>358</sup> que vai informar a repartição de cargas públicas no Estado. Dela decorre, então, a conclusão de que o dever constitucional de contribuir no Estado Fiscal é também um dever de solidariedade.<sup>359</sup>

Merecem destaque as palavras de Ricardo Lobo Torres:

Mas é no campo da *capacidade contributiva* que se torna mais importante a solidariedade. O grande problema ético da capacidade contributiva é o da sua *fundamentação ou justificativa*. As explicações positivistas fundavam-se em ideias economicistas como a da igualdade de sacrifício. O causalismo sociológico das décadas de 30 e 40 também abandonou a fundamentação ética, pois, ao indicar a capacidade contributiva como causa última ou imediata dos impostos, recusava a

<sup>357</sup> NABAIS, José Casalta. Op. cit. p. 452-453. Prossegue o professor em suas críticas ao princípio do sacrifício: “Depois, não há entendimento único da igualdade (ou desigualdade) de sacrifício, sendo esta aferida quer pela teoria do sacrifício (absoluto ou total) igual, quer pela teoria do sacrifício proporcional (igual), quer pela teoria do sacrifício marginal (igual) ou teoria do sacrifício mínimo: segundo a primeira, cada contribuinte deve perder uma quantidade de utilidade total igual à dos demais contribuintes; de acordo com a segunda, o contribuinte deve ceder uma fracção da utilidade total do seu rendimento de modo que a relação entre esta fracção e a utilidade total seja a mesma para todos os contribuintes; em conformidade com a terceira, o sacrifício ou a utilidade perdida por cada contribuinte deve ser molde a que a última unidade, isto é, o último escudo gasto, implique o mesmo sacrifício para cada um deles, o que leva a que o sacrifício de toda a comunidade seja o mínimo possível. Em terceiro lugar, nenhum destes três entendimentos da igualdade de sacrifício nos dá uma resposta unívoca relativamente ao tipo de taxa dos impostos e, conseqüentemente, da distribuição da carga fiscal, já que, com base nas teorias do sacrifício igual e do sacrifício proporcional os impostos podem ser regressivos, proporcionais ou progressivos, consoante o decréscimo da utilidade total seja menos que proporcional, proporcional ou mais que proporcional. E, com base na teoria do sacrifício marginal, se bem que os impostos sejam necessariamente progressivos, não nos é revelado qual o grau dessa progressividade, não faltando, porém, quem defenda, com base numa curva de utilidade marginal fortemente decrescente, que a mesma é suficientemente forte para conduzir a impostos de natureza confiscatória, o que, por via de princípio, não pode deixar de ser interdito.” (NABAIS, José Casalta. Op. cit. p. 453-454). O professor Ricardo Lodi Ribeiro lembra, ainda, que a teoria de Stuart Mill serviu de inspiração para os juristas ligados à jurisprudência dos interesses a identificar na capacidade contributiva a causa do tributo, contribuindo, a partir dessa visão economicista, para a criação da interpretação econômica do fato gerador, fragilizando a ideia de legalidade na tributação. (RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit. p. 142-143).

<sup>358</sup> Em sentido contrário, merece registro o posicionamento de José Casalta Nabais, segundo o qual, como o princípio da capacidade contributiva encontrou fundamento de validade tanto no Estado Liberal quanto no Estado Social, o princípio do estado social não pode ser visto como o único possível de justificar a capacidade contributiva. (NABAIS, José Casalta. Op. cit. p. 447).

<sup>359</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit. p. 156-157. Segundo ele, a capacidade econômica é o “elo fundamental que une o tributo e a solidariedade social.” (*Ibidem*. p. 160).

possibilidade de se ‘pretender descobrir as razões político-filosóficas dessa eleição por parte do legislador’. Com a reaproximação entre ética e direito, procura-se hoje justificar a *capacidade contributiva pelas idéias de solidariedade e fraternidade*. A solidariedade entre os cidadãos deve com que carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência. É um valor moral jurisdicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais. Não é causa jurídica da incidência dos impostos, mas *sua justificativa ético-jurídica*.<sup>360</sup> [grifos do autor]

Segundo Cláudio Sacchetto, “um dos mais relevantes efeitos do princípio da solidariedade e do concurso é colocar a repartição do custo das políticas públicas na base do princípio da capacidade contributiva e não, como se afirma, na contraprestação (ou na variante desta última que é o benefício).”<sup>361</sup>

Ao abordar o tema, Ricardo Lodi Ribeiro sustenta que o princípio da capacidade contributiva busca seu conteúdo no valor da solidariedade e da igualdade, bem como no direito fundamental de pagar tributo na mesma proporção daquele que possui a igual riqueza.<sup>362</sup> Segundo ele, “é o princípio da Capacidade Contributiva que, baseado na Justiça Fiscal informada, no Estado Social, pela Solidariedade Social, dá conteúdo à ideia de Isonomia Tributária”.<sup>363</sup>

Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri,

a solidariedade se concretiza quando todos participam dos custos da existência social, na medida de sua capacidade. Retoma-se, assim, a capacidade contributiva, na teoria das causas, não como fundamento, em si, da tributação, mas como reflexo, em matéria tributária, dos valores da justiça e da solidariedade.<sup>364</sup>

Na mesma linha, merece destaque o posicionamento de Helenilson Cunha Pontes:

<sup>360</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 200.

<sup>361</sup> SACCHETTO, Cláudio. *Op. cit.* p. 24.

<sup>362</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.* p. 146.

<sup>363</sup> *Ibidem* p. 141.

<sup>364</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* p. 202. Segundo o autor, o princípio da solidariedade está explicitado, no âmbito tributário, no princípio da capacidade contributiva. Afirma ele: “É em nome desse princípio [da solidariedade] que se afirma que o critério aceitável para a diferenciação dos contribuintes será aquele que atingir a máxima: cada um contribuirá com quanto puder para o bem de todos. Eis o objetivo da construção de uma nação fundada na solidariedade entre seus membros.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* p. 331). Para corroborar o posicionamento, ele menciona as lições de Francesco Moschetti e Andrea Amatucci, nos seguintes termos: “A relação da capacidade contributiva com a solidariedade é bem explorada por Moschetti, para quem o dever de concorrer para com as despesas públicas conforme a capacidade contributiva liga-se ao dever de solidariedade, compreendido como uma cooperação altruística voltada a fins de interesse coletivo. Andrea Amatucci também faz essa correlação, ao afirmar que num ordenamento que atribui ao Estado social e econômico o papel de reconhecer e garantir a propriedade privada, a liberdade de iniciativa e de atividade econômica e o dever de solidariedade, como síntese entre liberdade e sociedade, exige coerentemente um concurso às despesas consistente em um sacrifício mais que proporcional às riquezas de cada um” (*Ibidem*. p. 331).

A atividade estatal de imposição tributária não está desvinculada do dever constitucionalmente imposto a toda República brasileira de buscar construir uma sociedade livre, justa e solidária. Pelo contrário, a tributação constitui um dos mais relevantes instrumentos aptos à consecução daquele objetivo constitucional. Para tanto, é preciso reconhecer, no dever tributário, um novo fundamento e uma diferente dimensão, derivados da afirmação positiva do princípio da capacidade contributiva e de toda a carga normativa que tal princípio carrega. Os valores ‘solidariedade’ e ‘justiça’, encarnados no princípio da capacidade contributiva, são fundamentais não somente para a compreensão desse princípio, como da própria relação jurídico-tributária. (...) A busca de uma sociedade justa e solidária, fundamento do poder impositivo tributário, permite visualizar a imposição tributária não apenas do ponto de vista do Estado, como exercício de um poder constitucionalmente atribuído, sem qualquer conotação axiológica, mas também do ponto de vista dos sujeitos passivos, como o dever de todos de concorrer para o financiamento das despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva.<sup>365</sup>

Assentadas as premissas acerca do fundamento dos tributos no Estado Democrático e Social de Direito, pode-se afirmar que, no Brasil, à luz da Constituição de 1988, revela-se absolutamente equivocada a ideologia libertarista acerca da tributação, que concebe o tributo como uma norma de rejeição social, com caráter odioso. Como foi demonstrado, a tributação não deve ser encarada como uma “invasão” no patrimônio particular, como uma simples relação de poder/sujeição ou sacrifício dos cidadãos, e sim como uma contribuição para o bem comum e desenvolvimento da sociedade, decorrente de um dever fundamental que encontra seu fundamento no princípio da solidariedade social.<sup>366</sup>

Em consequência, revela-se também equivocada a influência exercida por essa postura ideológica, de repulsa ao tributo, na aplicação e na interpretação de diversos institutos e normas tributárias.

Abordando especificamente a questão da influência da concepção do tributo como norma penal-odiosa na interpretação da lei tributária, Ricardo Lodi Ribeiro conclui:

Não são mais aceitas as teorias que consideram a norma tributária como penal-odiosa conforme bem assinala Ezio Vanoni: “Não pode ser odioso aquilo que é

<sup>365</sup> PONTES, Helenilson Cunha. Op. cit. p. 105.

<sup>366</sup> Nesse mesmo sentido, Marco Aurélio Greco afirma que, na perspectiva do Estado Social, a tributação não pode ser vista como mera técnica arrecadatória ou de proteção ao patrimônio, e sim também numa “perspectiva de viabilização da dimensão social do ser humano.” (GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade social e tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 179). É o que também defende Franco Gallo: “Dentro de uma ótica diferente de cooperação e de solidariedade autênticas, que é específica das democracias ocidentais, a retirada fiscal não se configura como um aspecto de repressão e de expropriação do ‘indivíduo’ e de seus direitos libertários. A razão está que o indivíduo não se identifica mais unicamente com os direitos de propriedade (e, em geral, com todo outro título de posse). Ao contrário, ele deve estar considerado em sua complexidade do organismo político e social fazendo parte do contexto institucional. Na realidade, a imposição visa ‘enriquecer’ indiretamente os membros da sociedade. Ela é, de fato, o único instrumento que o operador público dispõe não somente para garantir e defender os direitos de propriedade, que é a função mais perceptível numa visão egoísta de salvaguarda dos direitos particulares e de expansão da liberdade, ela também individual, mas que, em uma ótica igualitária, não pode só justificar a tributação – mas também a fim de prosseguir (demandar) as políticas sociais de redistribuição e de alocação, assim como promover o desenvolvimento cultural e econômico em uma situação de estabilidade.” (GALLO, Franco. Op. cit. p. 123).

necessário à própria existência do Estado, e que tem por única finalidade o benefício dos cidadãos”. Como no Estado Fiscal, os recursos são majoritariamente oriundos dos tributos, a idéia de odiosidade é inconcebível. (...)

Assim, não havendo na relação jurídico-tributária nenhuma característica de odiosidade, ou de limitação de direitos individuais, as normas que a regulam não se constituem exceção às regras gerais de direito, merecendo, deste modo, uma interpretação como qualquer lei.<sup>367</sup>

Como demonstraremos adiante, esse preconceito em relação à tributação, que decorre de um ponto de vista ideológico incompatível com o Estado Democrático e Social de Direito, pode ser verificado claramente na tradicional posição doutrinária e jurisprudencial acerca das sanções não pecuniárias no Direito Tributário, equivocadamente rejeitadas de plano como forma de punição do contribuinte pelo não pagamento do tributo devido.

A forte resistência na admissão do uso dessa espécie de sanção no Direito Tributário, longe de encontrar fundamento legal ou constitucional, é contagiada por essa repulsa ao tributo e, a nosso ver, apoia-se na tentativa de minimização da gravidade da inadimplência tributária e de enfraquecimento das penalidades aplicáveis, como se o inadimplemento tributário não se caracterizasse, na verdade, como uma infração a um dever fundamental.

#### **4.4 As razões que explicam (mas não justificam) o sucesso do discurso ultraliberal em relação à tributação no Brasil**

Antes de prosseguirmos, porém, deve-se fazer uma observação em relação à atratividade que provoca o discurso ultraliberal no Brasil. Há inúmeras razões que podem explicar o sucesso desse discurso em relação à tributação no Brasil. Porém, adiante-se desde logo, embora esse discurso seja sedutor e explique o porquê da resistência ao pagamento de tributos no Brasil,<sup>368</sup> ele não se justifica à luz do nosso ordenamento constitucional, como já visto, nem ajuda a combater os males que atormentam os brasileiros.

Ives Gandra da Silva Martins,<sup>369</sup> por exemplo, aponta seis razões que justificariam a rejeição ao tributo e a sua consideração como uma penalidade, e que também explicariam a tentativa dos cidadãos em não cumprir ou reduzir as exigências tributárias. O autor agrupa essas razões dentro de uma “teoria da participação desmedida”. São elas: (i) “objetivos e

<sup>367</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 91-92.

<sup>368</sup> Sobre o histórico da resistência aos tributos no Brasil desde o período colonial, vide SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil: o Estado e a sociedade em conflito**. Itajaí (SC), 2006. 186f. Dissertação (Mestrado) – Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI. Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica.

<sup>369</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 51-54.

necessidades mal colocadas”, já que a fixação de objetivos relativos às necessidades públicas, além de mal eleitas as prioridades, seriam feitas acima das possibilidades governamentais; (ii) “gastos supérfluos” do Poder Público, com excesso de contingente de pessoal e privilégios institucionalizados, que oneram inutilmente os contribuintes; (iii) “contribuintes apenados”, já que a escolha das políticas tributárias carrega consigo, muitas vezes, injustiças em razão de privilégios para determinadas categorias de contribuintes em detrimento de outros; (iv) “sonegação e o tratamento prático diferencial”, em razão da revolta daqueles que, não podendo deixar de fazê-lo, pagam seus impostos, em relação aos sonegadores e à ineficiência da fiscalização; (v) “fiscalização” na qual os agentes, em alguns setores, “pressionam em excesso para fazer acordos ou vender favores”, dando certeza da injustiça e imoralidade da exigência tributária; e (vi) “sonegação e aumento de receita”, no sentido de que, para compensar a sonegação, a tributação sobre aqueles que pagam fica ainda maior.

Paulo Roberto Coimbra Silva, por sua vez, lista inúmeras possíveis causas para a “notória e disseminada resistência ao cumprimento das obrigações fiscais, conducentes, isoladas ou conjuntamente, à sonegação (...)”.<sup>370</sup> O autor, contudo, observa que, ao amenizar a reprovação social das infrações tributárias, essas causas também estimulam o ilícito, o que culmina na necessidade de “enérgica repressão estatal, apta a desestimular a assunção dos riscos implícitos à sonegação.”<sup>371</sup> São elas:

- i) as recorrentes violações aos direitos e garantias individuais perpetradas pelo Fisco, desde os tempos mais remotos, que remanescem cravadas no subconsciente da coletividade;
- ii) a excessividade da crescente carga tributária que escorcha os contribuintes e responsáveis;
- iii) a má destinação do dinheiro público, a tergiversação de sua aplicação, a falta de probidade administrativa na realização dos gastos públicos e a descrença nos dirigentes políticos do Estado;
- iv) as muitas deficiências e insuficiências dos Estado ao prover o “retorno” aos cidadãos, no mau desempenho da atuação estatal nas áreas fundamentais, tais como segurança pública, saúde, educação e infra-estrutura;
- v) as não raras – lamente-se – injustiças cometidas no tratamento tributário dispensado aos contribuintes aos contribuintes e responsáveis tributários pelo próprio legislador;
- vi) a insensibilidade ou atecnicismo do Poder Judiciário que, por vezes, acaba por albergar abusos e injustiças positivadas na legislação tributária;
- vii) o desconhecimento da intrincada e instável legislação tributária;
- viii) a ineficiência da fiscalização;
- ix) o, por vezes, indisfarçável propósito punitivo de alguns de seus agentes que provocam ojeriza e revolta;
- x) a impunidade dos sonegadores, que atrai a veneração e inveja daqueles dotados de caráter duvidoso e predisposto;
- xi) a escassa reprovação social dos crimes tributários;

<sup>370</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Op. cit. p. 176.

<sup>371</sup> *Ibidem.* p. 177.

- xii) as agruras e aflitivas situações financeiras eventualmente enfrentadas por pessoas jurídicas e físicas; e, em alguns casos,
- xiii) a intenção de maximizar, ainda que ilicitamente, os ganhos pessoais.<sup>372</sup>

Joacir Sevegnani<sup>373</sup> aponta como possíveis causas da resistência fiscal (i) o modelo regressivo de tributação, fazendo com que a carga tributária pese proporcionalmente mais sobre quem tem capacidade contributiva menor; (ii) a elevada carga tributária; (iii) a centralização das receitas tributárias com a União; (iv) a falta de transparência administrativa e a complexidade do sistema tributário; (v) a corrupção; e (vi) descontrole da dívida pública, cujos juros são pagos em parte com a receita dos tributos.

Note-se que a atratividade das posições libertárias acerca do fenômeno tributário, em razão da má utilização dos recursos públicos, não é peculiaridade brasileira, como aponta Franco Gallo:

Especialmente en los países como el nuestro – en el que es muy débil la percepción de la ligazón entre los impuestos que se pagan y el destino de sus rendimientos en el sostenimiento de los servicios públicos – esta posición ha gozado de un cierto appeal y de un notable tirón político y electoral. Sintoniza con el común descontento hacia la (a menudo) torpe gestión de la leva tributaria y del gasto público y se alimenta de la instintiva convicción de muchos de que la renta antes de impuestos – esto es, antes de verse disminuida por el tributo – sea naturalmente suya hasta tanto en cuanto el Gobierno no se lleva consigo mediante un acto de autoridad; y lo mismo se piensa de la renta del resto de los ciudadanos. Este estado de ánimo se ha alimentado en Italia (así como en otros países europeos y en EEUU) de retóricas provocaciones del tipo “el beneficio no pertenece al Gobierno sino a la gente”, o “el mejor camino para crear demanda y puestos de trabajo es dejar el dinero en los bolsillos de los ciudadanos”, o, incluso, “nosotros no metemos las manos en los bolsillos de los ciudadanos”.<sup>374</sup>

Sem adentrarmos na análise específica das causas apontadas por cada um dos autores, o fato é que não é através da negação da importância da tributação e do dever fundamental de pagar tributos que as mazelas brasileiras serão resolvidas. O estímulo à inadimplência tributária que decorre dessas ideias libertárias que concebem o tributo como uma norma de caráter odioso, ao invés de corrigir, somente agrava os problemas e dificulta a promoção dos direitos fundamentais.

A repulsa à tributação e a concepção do tributo como uma invasão ilegítima do Estado no patrimônio do contribuinte não tornam mais eficientes a gestão e os gastos públicos, não melhoram os serviços prestados pelo Estado, não diminuem a corrupção e não tornam o sistema mais justo e racional.

<sup>372</sup> *Ibidem*. p. 176-177.

<sup>373</sup> SEVEGNANI, Joacir. Op. cit. p. 117-142.

<sup>374</sup> GALLO, Franco. **Las razones del fisco**: ética y justicia en los tributos. Tradução de José A. Rozas y Francisco Cañal. Madrid: Marcial Pons, 2011. p. 69-70.

A nosso ver, somente com o fortalecimento da ideia de solidariedade social, com o reconhecimento do dever fundamental de pagar tributos e da vinculação direta entre a tributação e a promoção dos direitos fundamentais e as transformações sociais é que se pode gerar uma consciência de cidadania fiscal, que viabilizará o aumento do controle social dos gastos públicos e da Administração Pública como um todo. Por certo, considerar o tributo como uma invasão do Estado na propriedade do cidadão em nada contribui para tal conscientização.

Ademais, como exaustivamente demonstrado, tal como desenhado nosso ordenamento constitucional, a visão ultraliberal do fenômeno tributário não se sustenta juridicamente.

Evidentemente, não se defende que se deve ficar passivo diante dos inegáveis problemas que assolam nosso sistema, pelo contrário. Os problemas devem ser enfrentados pela sociedade, mas a inadimplência não é um instrumento nem útil nem legítimo para tanto.

Como aponta Leonardo Varella Giannetti, a “corrupção e desvio de verbas públicas, apesar de serem terríveis para a sociedade, não são motivos suficientes para que se tenha tanta resistência ou desconfiança com o dever fundamental de pagar tributos”<sup>375</sup>, principalmente em razão da ideologia adotada pela Constituição Federal. Segundo ele:

Não se desconhece a existência na sociedade de uma “aversão” ao tributo, visão esta decorrente, entre outras causas, do caráter unilateral do imposto e da falta de controle e transparência dos gastos públicos. Cada vez mais se discute e se combate a carga tributária existente no Brasil. Essa bandeira não é só dos doutrinadores de índole liberal; mesmo autores que acolhem a tese do dever fundamental criticam o modelo tributário atual. (...)

Entretanto, mesmo que haja abusos e ilegalidade, não é essa concepção de “discórdia” que devemos, hoje, ter sobre o Estado e a tributação, pois não foi esta a ideologia adotada na Constituição, que ampara a existência de um dever fundamental de pagar tributos.

Caso se entenda que a receita decorrente dos tributos não vem sendo aplicada, cabe a todos os agentes interessados – sociedade, organizações não-governamentais, Ministério Público e Tribunais de Contas, por exemplo – cobrar de forma séria o devido cumprimento pelos agentes políticos dos deveres e das tarefas de competência do Estado. A exigência de mais participação na construção da política fiscal, incluindo no debate sobre alguns destinos que o dinheiro público tomará – como o orçamento participativo – e de mais transparência e controle nos gastos públicos são direitos dos indivíduos e representam, para nós, a “via dupla”, a “outra face” do dever fundamental de pagar tributos.

Essa é a consequência prática importante da existência do dever fundamental de pagar tributo: aproximar o estudo da receita (arrecadação) com a despesa (gastos).<sup>376</sup>

Enfim, não bastasse o nosso ordenamento constitucional não permitir uma leitura ultraliberal do fenômeno tributário, conceber a tributação como um sacrifício, uma penalidade, uma apropriação indevida do patrimônio particular pelo Estado não soluciona

<sup>375</sup> GIANNETTI, Leonardo Varella. Op. cit. p. 173-174.

<sup>376</sup> GIANNETTI, Leonardo Varella. Op. cit. p. 173-174.

nenhum dos problemas existentes em nosso sistema, pelo contrário, os agrava mediante o estímulo à inadimplência.

#### 4.5 Observação importante: da inexistência de supremacia *a priori* do interesse público sobre o interesse privado

Outra observação se faz necessária acerca das posições fixadas até o momento: a afirmação da existência de um dever fundamental de pagar tributo, baseado na solidariedade social, não implica no afastamento dos limites formais e materiais da tributação. Também não implica na defesa da existência de uma supremacia *a priori* do interesse público do Estado, na vertente da arrecadação, sobre o particular, a justificar uma interpretação das normas tributárias sempre favorável ao Fisco.<sup>377</sup>

Como bem ressaltado por Marciano Seabra de Godoi, não se trata de uma “desculpa” ou “pretexto” para a violação dos limites existentes. Ao revés, essas ideias buscam justamente contestar a noção autoritária do Direito Tributário como um direito de império, cujas normas teriam como característica fundamental a tutela do interesse arrecadatório, e o dever de recolher impostos teria um caráter meramente formal e instrumental, reduzindo, em consequência, a possibilidade de discussão acerca do fenômeno tributário com base em princípios materiais de justiça.<sup>378</sup>

Digno de nota, aliás, é que a própria existência do princípio da supremacia do interesse público vem sendo contestada pela melhor doutrina, como bem demonstra a obra coletiva

<sup>377</sup> A crítica de que muitas vezes as ideias de solidariedade social e do dever fundamental de pagar tributos é utilizada pelos autores para justificar a supremacia de um interesse arrecadatório do Estado é feita por Raquel Cavalcanti Ramos Machado (MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos Machado. **Interesse público e direitos do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007. p. 57-58).

<sup>378</sup> Nas palavras de Marciano Seabra de Godoi: “Poder-se-ia pensar que o reconhecimento de um dever fundamental de pagar impostos credenciaria o Estado a exigir dos contribuintes qualquer tipo de prestações tributárias, enfraquecendo os limites formais e materiais do poder de tributar. De outra parte, poder-se-ia concluir que a vinculação do tributo com a solidariedade constitui uma ‘desculpa’ ou um ‘pretexto’ para justificar a cobrança de exações com graves violações das limitações constitucionais do poder de tributar. A probabilidade dessas ilações alarmistas aumenta ainda mais tendo em conta a alta e crescente carga tributária vigente no País na última década, aliada a uma concepção já arraigada no senso comum e em setores da academia segundo a qual o tributo é essencialmente abusivo, uma ‘norma de rejeição social’, que agride os direitos do cidadão e que não se diferencia bem dos preceitos sancionadores. Ao contrário do que as ilações acima poderiam supor, a tendência de sublinhar as relações do tributo com a solidariedade social e de afirmar o dever fundamental de contribuir com os gastos públicos mediante o princípio da capacidade econômica veio à baila exatamente para afastar a noção autoritária do Direito Tributário como *direito de império*, composto por normas cuja característica fundamental radicava na tutela do interesse público arrecadatório, o que dava um caráter formal e instrumental ao dever de recolher impostos. Autores que manifestam clara adesão à solidariedade social como fundamento da capacidade econômica e do dever fundamental de contribuir criticam firmemente a elaboração dogmática do Direito Financeiro que situava o tributo no poder de império do Estado e reduzia drasticamente a possibilidade de o contribuinte proteger-se da tributação com base em princípios materiais de justiça.” [grifo do autor] (GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit. p. 158-159).

“Interesses públicos *versus* interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público”.<sup>379</sup> Gustavo Binembojm, nesse sentido, afirma:

O reconhecimento da centralidade do sistema de direitos fundamentais instituído pela Constituição e a estrutura *maleável* dos princípios constitucionais inviabiliza a determinação *a priori* de uma regra de supremacia absoluta do coletivo sobre o individual. A fluidez conceitual inerente à noção de interesse público aliada à natural dificuldade em sopesar quando o atendimento do interesse público reside na própria preservação dos direitos fundamentais, e não na sua limitação em prol de algum interesse contraposto da coletividade, impõem ao legislador e à Administração Pública o dever jurídico de *ponderar* os interesses em jogo, buscando a sua concretização até um grau máximo de otimização

Note-se bem: não se nega a existência de um conceito de *interesse público* como conjunto de “interesses gerais que a sociedade comete ao Estado para que ele satisfaça, através de ação política juridicamente embasada (a dicção do Direito) e através de ação jurídica politicamente fundada (a execução administrativa ou judiciária do Direito).” O que se está a afirmar é que o *interesse público* comporta, desde a sua configuração constitucional, uma imbricação entre interesses difusos da coletividade e interesses individuais e particulares, não se podendo estabelecer a prevalência teórica e antecipada de uns sobre os outros. Com efeito, a *afecção* do interesse prevalente em um dado confronto de interesses é procedimento que *reconduz* o administrador público à interpretação do *sistema de ponderações* estabelecido na Constituição e na lei, e, via de regra, o obriga a realizar seu próprio juízo ponderativo, guiado pelo dever de proporcionalidade.<sup>380</sup> [grifos do autor]

Se, por um lado, não há que se falar em uma supremacia do interesse público, por outro lado, as ideias de solidariedade social e do dever fundamental de pagar tributo evidenciam que o tributo não pode ser encarado como uma norma de rejeição social, de caráter odioso, de mero sacrifício dos cidadãos, nem que o Direito Tributário deve ser visto apenas como um instrumento de defesa do cidadão, para proteger o contribuinte e seu patrimônio da “indevida” intromissão do Estado, o que justificaria a defesa de uma postura inversa à defesa da supremacia do interesse público, ou seja, da existência mesmo de uma supremacia *a priori* do interesse privado,<sup>381</sup> a justificar, na aplicação e na interpretação dos

<sup>379</sup> SARMENTO, Daniel (org.) **Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2005.

<sup>380</sup> BINENBOJM, Gustavo. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o Direito Administrativo. *In*: SARMENTO, Daniel (org.) **Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2005. p. 149-150.

<sup>381</sup> Daniel Sarmento observa, nesse caso, que o reconhecimento da inexistência de supremacia *a priori* do interesse público sobre o interesse particular exige cautela para que não se descambe para o reconhecimento de uma superioridade incondicionada de direitos individuais sobre os coletivos. Segundo ele: “Se, de um lado, a subordinação dos direitos individuais ao interesse coletivo pode ser a ante-sala para totalitarismos de variados matizes, do outro, a desvalorização total dos interesses públicos diante dos particulares pode conduzir à anarquia e ao caos geral, inviabilizando qualquer possibilidade de regulação coativa da vida humana em comum. Ademais, a tese da superioridade incondicional dos direitos individuais diante dos interesses da coletividade parece assentar-se sobre premissa antropológica distorcida, própria a um superado individualismo liberal-burguês, que via nas pessoas humanas seres isolados e desenraizados, verdadeiras ‘mônadas ensimesmadas’ de acordo com a conhecida crítica de Karl Marx.” (SARMENTO, Daniel. *Interesses públicos vs. interesses privados na perspectiva da teoria e da filosofia constitucional*. *In*: SARMENTO, Daniel (org.)

institutos e normas tributárias, sempre a adoção daquela mais favorável ao contribuinte (*in dubio pro contribuinte*).

Como já vimos, a defesa do *in dubio pro contribuinte* baseia-se justamente na percepção da relação tributária como uma relação de opressão, na qual o tributo se apresenta como figura de exceção que limita direitos de liberdade e de propriedade dos cidadãos. Como aponta Marciano Seabra de Godoi, esta visão é própria da sociedade estamental pré-revoluções liberais, mas que não se coaduna com o Estado Fiscal instaurado a partir do iluminismo e das revoluções burguesas, a partir dos quais a noção do tributo passa a se associar a princípios de justiça (legalidade, igualdade e capacidade contributiva), demarcando as esferas de liberdade econômica e de iniciativa para os indivíduos.<sup>382</sup>

Como observa Ricardo Lodi Ribeiro, embora a interpretação da lei tributária tenha seguido ao longo do tempo “um movimento pendular, em que cada um dos pólos representava uma posição apriorística em relação à proteção do direito do fisco ou do contribuinte”,<sup>383</sup> estão “superadas, historicamente, as teses que recomendavam uma exegese especial para o direito tributário, seja a partir da ótica do interesse dos contribuintes, (...) seja por meio de uma interpretação economicista (...).”<sup>384</sup> O fato “de ser devido ou não determinado tributo depende do que dispõe a legislação, que deve ser corretamente interpretada”,<sup>385</sup> sendo equivocada tanto a invocação da existência de uma supremacia *a priori* do interesse arrecadatório como a defesa da necessidade de sempre se adotar o *in dubio pro contribuinte*.<sup>386</sup>

#### 4.6 As sanções tributárias não pecuniárias e a influência da ideologia ultraliberal no Direito Tributário brasileiro

Como restou demonstrado, a rejeição de plano e em abstrato da utilização de medidas restritivas de direitos para punir o descumprimento da obrigação tributária principal não

**Interesses públicos versus interesses privados:** desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2005. p. 28).

<sup>382</sup> GODOI, Marciano Seabra de. A volta do *in dubio pro contribuinte*: avanço ou retrocesso? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 17º volume. São Paulo: Dialética, 2013. p. 184-186.

<sup>383</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit. p. 07.

<sup>384</sup> *Ibidem*. p. 91.

<sup>385</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário. In: GASSEN, Valcir. **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**. Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Editora Consulex, 2012. p. 199-200.

<sup>386</sup> Como observa Marco Aurélio Greco, a Constituição não pode ser lida pela metade, ou seja, apenas sob a ótica da solidariedade social, sob pena de se incorrer em distorções tais como as cometidas por aqueles que leem a Constituição pensando na liberdade individual. A tributação justa demanda que os valores protetivos da liberdade e modificadores da solidariedade sejam lidos em conjunto. (GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p. 189).

somente carece de amparo na Constituição como decorre, ainda que despercebidamente para alguns autores, do mencionado preconceito em relação à tributação no Brasil, ou seja, da influência que a disseminada ideologia ultraliberal, que associa a figura do tributo a um mero sacrifício dos cidadãos ou a uma penalidade, exerce na aplicação e na interpretação dos institutos e normas tributárias em nosso país.

Neste ponto, é muito pertinente a observação do autor mineiro Onofre Alves Batista, que aponta o injustificado preconceito no direito tributário em relação às sanções de polícia em geral, comumente utilizadas em outros ramos do Direito. Preconceito este que, por exemplo, não se encontra no Direito Administrativo, no qual a utilização de medidas restritivas de direitos não enfrenta maiores celeumas. Merecem transcrição as suas palavras:

No Direito Administrativo, as sanções de polícia (em geral) são aplicáveis a atos ou condutas que, embora não constituindo crime, sejam inconvenientes ou nocivas à coletividade, desde que previstas em normas legais. Principiam, usualmente, com a advertência, passam pela multa e podem se estruturar em penalidades mais graves como: interdição de atividades; fechamento de estabelecimento; demolição de construção; embargo administrativo de obra; destruição de objetos; inutilização de gêneros; proibição de fabricação ou comércio de certos produtos; vedação de localização de indústrias ou de comércio em determinadas zonas; (...) e diversas outras, em benefício da moral comum, da saúde ou da educação, da segurança pública, da segurança nacional, enfim, do rol de finalidades passíveis de serem constitucionalmente perseguidas sob o rótulo de percussão do bem comum, do interesse da coletividade. Na atuação do poder de polícia administrativa, as sanções, nos termos de lei, podem ser impostas e executadas pela própria Administração (autoexecutoriedade), devendo ser observada a legalidade da infração e a proporcionalidade da sanção. No âmbito fiscal, em regra, no Brasil, a autoexecutoriedade não ocorre, em especial porque as sanções fiscais usuais (as multas pecuniárias) não são autoexecutadas ou cobradas pela Administração Fiscal. A doutrina e a jurisprudência tendem a afastar do meio tributário medidas de polícia que seriam normais se fossem adotadas em outros ramos. (...) Aceita-se, sem questionamento, a interdição de um estabelecimento comercial porque este fez perigar a salubridade pública, ou o meio ambiente, ou a segurança pública, mas, se o prejuízo ao bem comum se der mediante tributação, a tendência é rejeitar a medida de polícia. (...) Pouco importa se, por vezes, o dano à justa tributação seja até mais genérico, abrangendo toda a coletividade, prejudicando um âmbito alargado de indivíduos e atingindo a efetividade das mais essenciais funções estatais. A tendência é a de não aceitação de penas como a de interdição de estabelecimentos, que muitas vezes são mantidos em operação mesmo sem pagar sequer um centavo dos impostos devidos, prejudicando e arruinando a concorrência, em teimosa e permanente lesão ao Erário e ao mercado.<sup>387</sup>

O referido autor sustenta, por exemplo, na linha da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmada no julgamento da AC n. 1.657-MC/RJ, a possibilidade de se recorrer, no Direito Tributário, à interdição do estabelecimento para sancionar os casos mais graves de descumprimento dos deveres tributários, como a reincidência em evasão fiscal,

<sup>387</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. As sanções administrativo-fiscais heterodoxas e sua cuidadosa possibilidade de aplicação no Direito Tributário. In: COIMBRA SILVA, Paulo Roberto (coord.). **Grandes temas do direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 429 - 430.

causadora de danos ao interesse público, medida esta comumente utilizada no Direito Administrativo para punir os casos mais graves de infração às leis administrativas. Segundo ele:

Se a liberdade de iniciativa econômica não é absoluta, tanto que, em determinados casos mais graves, a lei administrativa pode determinar a possibilidade de “interdição de estabelecimento”, em respeito ao dever de pagar impostos, à livre concorrência, à justiça fiscal e, ainda, visando salvaguardar a contraface da prestação de benefício coletivos, abstraindo os preconceitos sobre a questão na seara tributária, é possível à lei fiscal estabelecer a possibilidade de interdição de estabelecimentos como sanção de polícia administrativa fiscal. (...) Não cabe a interdição como meio de cobrança de débitos fiscais, mas como sanção extrema a contribuintes reincidentes na evasão fiscal, usuais e graves causadores de danos ao interesse público.<sup>388</sup>

Como temos tentado demonstrar, a tendência de se rejeitar, *a priori*, a utilização de medidas restritivas de direitos no campo da tributação está diretamente relacionada à consideração do tributo como um mero sacrifício dos cidadãos, e não, como deve ser, como um dever fundamental, como uma contribuição indispensável para a manutenção e desenvolvimento das atividades estatais.

Veja-se: não há qualquer justificativa de ordem jurídico-constitucional para se rejeitar *a priori* a utilização de sanções não pecuniárias no Direito Tributário para punir o contribuinte pelo não pagamento do tributo devido. O que há é uma concepção ideológica que enxerga o tributo como uma odiosa invasão do Estado no patrimônio do contribuinte, o que minimiza a gravidade da inadimplência tributária e, conseqüentemente, enfraquece as penalidades aplicáveis, como se o inadimplemento tributário não se caracterizasse, na verdade, como o descumprimento de um dever fundamental.

Eis o ponto relevante: partindo-se da premissa que o dever de pagar tributo é um dever fundamental, é inevitável a conclusão de que o inadimplemento tributário configura-se numa infração a um dever fundamental, ou seja, naturalmente grave.

Dessa forma, as infrações tributárias não somente podem se sujeitar às mesmas espécies de sanções aplicáveis nos outros ramos do Direito como, na verdade, deveriam ser penalizadas com o devido rigor.<sup>389</sup>

---

<sup>388</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Op. cit. p. 459.

<sup>389</sup> “Muitos sustentam, com certa dose de razão, que o necessário combate à evasão fiscal ilícita requer a severa punição dos atos dolosos contra a ordem tributária, mediante a previsão de sanções fortemente severas e exemplares aos infratores. Dentre os defensores desta opinião, destaca-se Hector Villegas, Catedrático da Faculdade Nacional de Direito da Universidade de Córdoba e ex-Desembargador do Tribunal de Justiça de seu Estado, quando relata a evolução dos valores constantes na consciência popular, especificamente sobre a reprovação aos ilícitos tributários, salientando que o clima de ‘tolerância culpável’ em relação à sonegação fiscal começa ‘a desaparecer e se transforma gradualmente em repúdio aos infratores fiscais, que burlam a sociedade e que incrementam os encargos fiscais dos outros, ao diminuírem ilegalmente os próprios’. E

Esse entendimento é defendido, no âmbito do Direito Penal, por Lenio Luiz Streck e Luciano Feldens, para quem o rigor da punição deve ser proporcional ao bem jurídico violado, à luz da hierarquia estabelecida pela própria Constituição. Esses autores sustentam que a hierarquia dos bens jurídicos passa por um momento crítico, necessitando ser redimensionada para que seja adaptada ao que estabelece a Constituição,<sup>390</sup> a qual deve servir de fundamento da pena e do Direito Penal.<sup>391</sup> Segundo eles, “*criminalizações e descriminalizações devem estar umbilicalmente ligadas aos propósitos do núcleo político essencial da Constituição.*”<sup>392</sup> [grifo do autor]

Nessa linha, sustentam que, no contexto do Estado Democrático e Social de Direito, merecem especial atenção aqueles bens afetos ao campo social, os quais viabilizam o funcionamento da própria sociedade.<sup>393</sup> Assim, o Direito Penal do Estado Democrático e Social deve focar principalmente no combate aos crimes que obstaculizam o cumprimento dos objetivos constitucionais, como, por exemplo, a erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais.<sup>394</sup> Dessa forma, concluem os autores, por exemplo, que o crime de sonegação fiscal, por dificultar o atendimento dos objetivos constitucionais, deve ser tratado com rigor.<sup>395</sup> Merecem transcrição as suas palavras:

Nesse (novo) contexto, a teoria do bem jurídico, que sustenta a idéia de tipos penais no Direito Penal, igualmente passa a depender da materialidade da Constituição. Não pode restar qualquer dúvida no sentido de que o bem jurídico tem estrita relação com o todo constitucional, representado pelos preceitos e princípios que encerram a noção de Estado Social e Democrático de Direito.

No campo do Direito Penal, em face dos objetivos do Estado Democrático de Direito estabelecidos expressamente na Constituição (erradicação da pobreza, redução das desigualdades sociais e regionais, direito à saúde, proteção do meio

---

prosegue o arguto mestre argentino: ‘(...) Concordamos em sustentar que a evasão fiscal deve ser implacavelmente perseguida, mediante o aperfeiçoamento dos métodos destinados a localizá-la e investigá-la e mediante severa repressão, consistente em penalidades fortemente gravosas para o infrator, que sejam não só reparatórias como também exemplares.’” (SILVA, Paulo Roberto Coimbra da. Op. cit. p. 177-178). Paulo Roberto Coimbra Silva ressalva, contudo, sua posição, no sentido de que, embora o aumento da gravidade das sanções possa contribuir para o combate à sonegação, ele é insuficiente para eliminá-la do nosso dia a dia, o que somente seria possível mediante a reformulação do nosso sistema tributário, para ficar mais racional, justo e estável, com respeito à capacidade contributiva e observância da probidade administrativa, mediante adequada e honesta aplicação dos recursos públicos, e rigoroso respeito dos direitos e garantias individuais.” (*Ibidem.* p. 180). Evidentemente, não se tem a pretensão de que o rigor nas punições possa resolver os problemas da evasão e da sonegação, que sem dúvida poderiam ser minimizados com a adoção de um sistema melhor que o atual, mais justo e bem distribuído. Porém, infelizmente, essa ainda não é nossa realidade. Isso não impede, contudo, como o próprio autor menciona, que se reconheça que o rigor na punição dos ilícitos tributários possa desestimular eventuais infratores, contribuindo, ele também, para o combate da inadimplência, também um problema grave.

<sup>390</sup> STRECK, Lenio Luiz; FELDENS, Luciano. **Crime e constituição**: a legitimidade da função investigatória do Ministério Público. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 20-21.

<sup>391</sup> *Ibidem.* p. 30.

<sup>392</sup> *Ibidem.* p. 34.

<sup>393</sup> *Ibidem.* p. 24.

<sup>394</sup> *Ibidem.* p. 36.

<sup>395</sup> *Ibidem.* p. 38.

ambiente, proteção integral à criança e ao adolescente, etc.), os delitos que devem ser penalizados com (mais) rigor são exatamente aqueles que, de uma maneira ou outra, obstaculizam/dificultam/impedem a concretização dos objetivos do Estado Social e Democrático. Entendemos ser possível, assim, afirmar que os crimes de sonegação de tributos, lavagem de dinheiro e corrupção (para citar apenas alguns) merecem do legislador um tratamento mais severo que os crimes que dizem respeito às relações meramente individuais (desde que cometidos sem violência ou grave ameaça, é óbvio).<sup>396</sup>

Porém, em que pese a gravidade do crime de sonegação fiscal demandar severa punição, Luciano Feldens destaca a incongruência existente na legislação penal, que trata os crimes contra os interesses coletivos e difusos com menos rigor que a criminalidade de rua. Segundo ele:

Tal como já anotamos em doutrina, observe-se a incompatibilidade lógica e a diferença de tratamento legislativo entre a criminalidade dita *comum* (também chamada de criminalidade de *rua*, ofensiva a bens individuais, notadamente o patrimônio) e a criminalidade que atenta contra os interesses coletivos e difusos. Na hierarquia estrutural do sistema de tipos e sanções penais que corporifica nosso Código Penal, se “a” e “b” (ou Caio e Tício, para prestar vassalagem aos manuais) trombarem contra a vítima “c” (Mévio, certamente), tomando-lhe alguns trocados (art. 157, §2º, II, do CP), receberão pena mínima (5 anos e 4 meses de reclusão) equivalente ao dobro daquela que seria cabível para a mais estrondosa das sonegações fiscais (2 anos e 8 meses de reclusão, a teor do art. 1º da Lei n. 8.137/90, com a majorante do art. 12, I, da mesma lei. (...) Assim também, se o agente guarda consigo uma cédula de 10 reais “falsa”, o delito é apenado com uma sanção de 3 a 12 anos de reclusão (art. 289, § 1º, do CP), mas se “falsa” for a informação que o sonegador presta à Receita Federal com o fim de eximir-se do pagamento do tributo, a pena cominada é seis vezes inferior: 6 meses a 2 anos de detenção (art. 2º, I, da Lei 8.137/90). Isso sem falar nas benesses legais edificadas exclusivamente em prol da criminalidade do “colarinho-branco”, tais como o art. 34 da Lei 9.249/95, o dispositivo da Lei do REFIS que lhes permite o eterno “parcelamento do débito” e a correlata suspensão da ação penal.<sup>397</sup>

A incongruência apontada acima no tratamento penal conferido aos crimes contra a ordem tributária, cujo ponto alto é a previsão de extinção de punibilidade dos crimes em razão do pagamento do tributo (art. 34 da Lei n. 9.249/95 e art. 9º da Lei n. 10.648/03), o que, por exemplo, não ocorre com os crimes do art. 155, 168, *caput*, e 171, do Código Penal, todos delitos de cunho patrimonial não diretamente violentos,<sup>398</sup> tem, a nosso ver, uma origem muito clara: justamente a concepção de que o tributo ostenta um caráter odioso, o que poderia “justificar” a inadimplência tributária no Brasil. O preconceito em relação à tributação e a

<sup>396</sup> *Ibidem*. p. 36-38.

<sup>397</sup> *Ibidem*. p. 20-21.

<sup>398</sup> *Ibidem*. p. 23. Valéria Caldi de Magalhães considera que a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, em razão do pagamento do tributo, prevista nas Leis n. 9.249/95 e n. 10.648/03, é de “duvidosa constitucionalidade” (MAGALHÃES, Valéria Caldi de. **Constitucionalização do direito e controle de constitucionalidade das leis penais**: algumas considerações. Mimeografado, 2005. p. 15. *Apud* BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito. (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil.) *In*: BARROSO, Luís Roberto. **Temas de direito constitucional**. Tomo IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 108.

influência da ideologia libertarista no campo das sanções tributárias fica muito evidente quando se constata a diferença entre a reprovabilidade social provocada no Brasil pelos casos de corrupção e de sonegação, como também observa Onofre Alves Batista Júnior:

Quando um “corrupto” odiosamente desvia dinheiro público, imediatamente acende a mente dos administrados o sentimento de repulsa; a sensação de que milhares de pessoas serão prejudicadas (milhares de cidadãos que necessitam do atendimento em postos de saúde ficarão indiretamente afetados; crianças ficarão relativamente com menos escolas, etc.). Se o mesmo numerário, porém, deixa de estar disponível para a prestação de serviços públicos, mediante a “sonegação de impostos”, embora a conduta possa da mesma forma constituir crime, o sentimento de repulsa é minimizado.<sup>399</sup>

Paulo Roberto Coimbra Silva chega a observar ser possível mesmo verificar no convívio social uma admiração ou inveja dos cidadãos pelos fraudadores e sonegadores, havendo uma “vívida curiosidade sobre as ardilosas artimanhas e subterfúgios supostamente muito bem urdidos e que, pensa-se, determinam o seu sucesso econômico e, não raro, sua ascensão social”.<sup>400</sup> Segundo ele,

Muitos dos que se escandalizariam mediante a proposta da prática de um tradicionais crimes contra o patrimônio se interessariam em conhecer os detalhes da conduta que resultaria num ganho econômico em detrimento dos direitos do fisco, não se constringendo com a possibilidade de vir a cometê-la em oportunidade própria.<sup>401</sup>

Pois bem. A mesma *ratio* que Lenio Luiz Streck e Luciano Feldens utilizam para justificar o tratamento penal mais rigoroso para os crimes tributários, já que eles dificultam o atingimento dos objetivos constitucionais, aplica-se também inadimplemento tributário. Assim, o não pagamento do tributo, além de poder ser sancionado com penas pecuniárias e não pecuniárias, como ocorre com todas as demais infrações no Direito, por consistir numa infração a um dever fundamental deve ser sancionado com o devido rigor que merecem as condutas que violam bens jurídicos constitucionalmente relevantes.

Dessa forma, sendo juridicamente equivocado considerar inconstitucional *a priori* e em tese uma sanção na esfera tributária pelo só fato de a mesma ser não pecuniária, o que se conclui é que o enfoque acerca da constitucionalidade de uma sanção, seja no Direito Tributário seja em outro ramo do Direito, não pode se dar em razão da sua natureza (se pecuniária ou não pecuniária), mas sim em função da proporcionalidade da punição em relação à infração cometida pelo contribuinte e da ponderação de interesses eventualmente resguardados pela norma, já que se pode estar diante, no caso concreto, de um conflito entre

<sup>399</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Op. cit. p. 430-431.

<sup>400</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Op. cit. p. 174-175.

<sup>401</sup> *Ibidem*. p. 175.

diversos direitos e interesses constitucionais. A eventual inconstitucionalidade da medida sancionatória não decorrerá de sua natureza não pecuniária, mas sim da caracterização da sua desproporcionalidade em relação à infração cometida, aferida à luz da ponderação de interesses na Constituição.

Ou seja: o juízo de constitucionalidade sobre uma penalidade, ao invés de ser aferido pela sua espécie, demanda a análise do caso concreto, a partir da consideração acerca da proporcionalidade da sanção em razão da gravidade da lesão infligida ao ordenamento, atentando-se para os princípios ou interesses incidentes e as circunstâncias envolvidas. Foi justamente isso que foi feito pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da AC n. 1.657-MC/RJ e do RE 550.769/RJ

Portanto, a nosso ver, não há em nosso ordenamento nada que impeça que a legislação preveja, em abstrato, além das sanções pecuniárias e dos instrumentos processuais já existentes para a cobrança dos créditos estatais, outras respostas às infrações tributárias que, após o teste de proporcionalidade no caso concreto e à luz da ponderação dos interesses em jogo, se revelem adequadas, necessárias e proporcionais.

## 5 AS SANÇÕES NÃO PECUNIÁRIAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO À LUZ DA PONDERAÇÃO DE INTERESSES NA CONSTITUIÇÃO E DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE: ALGUNS PARÂMETROS A SEREM CONSIDERADOS NA DISCUSSÃO

Como restou demonstrado nos Capítulos anteriores, uma sanção tributária não pode ser considerada inconstitucional apenas por ela ter natureza não pecuniária. As sanções tributárias não pecuniárias são sanções como outras quaisquer, e não podem ser afastadas de plano do Direito Tributário simplesmente por serem sanções que imputam restrições a direitos dos contribuintes. Nesse caso, o juízo de constitucionalidade acerca de uma sanção não pecuniária legalmente prevista demandará a análise do caso concreto, a partir da consideração acerca da proporcionalidade da sanção em razão da gravidade da lesão infligida ao ordenamento, atentando-se para os princípios ou interesses incidentes e as circunstâncias envolvidas.

A decisão do Supremo Tribunal Federal na AC n. 1.657-MC/RJ e no RE 550.769/RJ, baseada na ponderação dos interesses envolvidos no caso e no princípio da proporcionalidade, deu um novo norte para o debate acerca das denominadas sanções políticas, trazendo para a discussão elementos até então ignorados ou tratados de forma *en passant* pela jurisprudência e doutrina, como os impactos da conduta do contribuinte inadimplente sobre o erário, os consumidores e seus concorrentes, além das peculiaridades do setor industrial envolvido.

A consistente fundamentação utilizada pelo Pretório Excelso, como vimos, decorre justamente do fato da Corte ter se valido, como não poderia ser diferente, do juízo de ponderação para resolver o caso. A utilização dessa técnica, guiada pelo princípio da proporcionalidade, por envolver grande carga de subjetividade e etapas mais complexas que a subsunção, demanda um elevado ônus argumentativo do intérprete, sendo insuficiente uma fundamentação baseada apenas na mera referência a alguns princípios que teriam pertinência ao caso. É preciso, como se procedeu nos referidos julgamentos, analisar detalhadamente o caso concreto, levando-se em conta todos os interesses envolvidos.

No presente Capítulo, far-se-á uma exposição exemplificativa de alguns parâmetros relacionados tanto aos princípios e interesses potencialmente envolvidos quanto às circunstâncias eventualmente existentes que devem ser enfrentados quando se discute a possibilidade de utilização de medidas restritivas de direitos como forma de sanção em razão do descumprimento de obrigação tributária principal, a fim de que haja uma adequada

desincumbência dos ônus argumentativos. Elementos estes que, a nosso ver, enriquecem o debate e conferem maior adequação e legitimidade às decisões. A exposição, reitera-se, é meramente exemplificativa.

Para uma melhor organização do estudo, e com base na doutrina de Luís Roberto Barroso sobre as três etapas de desenvolvimento do processo intelectual para a resolução dos conflitos entre normas e interesses constitucionais, trataremos primeiramente de alguns parâmetros normativos e, posteriormente, dos parâmetros circunstanciais que eventualmente podem estar presentes no caso concreto.

### 5.1 Parâmetros normativos

Inicialmente, é preciso registrar que inexistem direitos absolutos.<sup>402</sup> O exercício ou a proteção de um direito fundamental pode importar na lesão a outro direito fundamental ou princípio constitucional de igual importância.<sup>403</sup> Assim, o exercício de qualquer direito fundamental pode ser submetido a limites, seja em razão da necessidade de conciliá-lo com os direitos fundamentais de outros indivíduos, seja em razão da necessidade de conciliá-lo com outros valores e interesses constitucionalmente tutelados.<sup>404</sup>

---

<sup>402</sup> Como é sabido, não há que se falar em direitos absolutos. Neste sentido: “Tornou-se voz corrente na nossa família do Direito admitir que os direitos fundamentais podem ser objeto de limitações, não sendo, pois, absolutos. Tornou-se pacífico que os direitos fundamentais podem sofrer limitações, quando enfrentam outros valores de ordem constitucional, inclusive outros direitos fundamentais. Pietro Sanchis noticia que a afirmação de que ‘não existem direitos ilimitados se converteu quase em cláusula de estilo na jurisprudência de todos os tribunais competentes em matéria de direitos humanos’. (...) Não há, portanto, em princípio, que se falar, entre nós, em direitos absolutos. Tanto os direitos fundamentais como outros valores com sede constitucional podem limitá-los.” (MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Op. cit. p. 240-241). Vide, também, a posição do Supremo Tribunal Federal sobre o tema: “OS DIREITOS E GARANTIAS INDIVIDUAIS NÃO TÊM CARÁTER ABSOLUTO. Não há, no sistema constitucional brasileiro, direitos ou garantias que se revistam de caráter absoluto, mesmo porque razões de relevante interesse público ou exigências derivadas do princípio de convivência das liberdades legitimam, ainda que excepcionalmente, a adoção, por parte dos órgãos estatais, de medidas restritivas das prerrogativas individuais ou coletivas, desde que respeitados os termos estabelecidos pela própria Constituição.” (MS 23452, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 16/09/1999, DJ 12-05-2000 PP-00020 EMENT VOL-01990-01 PP-00086).

<sup>403</sup> Cf. SARMENTO, Daniel. **Direitos fundamentais e relações privadas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 191.

<sup>404</sup> Segundo Diogo Ferraz Lemos Tavares e Luciano Gomes Filippo: “O Direito serve, muito sinteticamente, para regular, em amplo sentido, as condutas humanas. Essas condutas têm de ser disciplinadas, a fim de que todos os indivíduos possam exercer na melhor medida possível os direitos que lhes são inerentes. E essa regulação é feita através de um sistema coerente de normas, para que a esfera de direitos de cada indivíduo não se sobreponha, arbitrariamente, às esferas de direitos dos demais. O sistema jurídico age, assim, como o delimitador da abrangência do patrimônio jurídico de cada sujeito de direito. Ele atua especialmente nos pontos de interseção entre duas ou mais esferas de direitos, regulando até onde vai cada uma delas, em quais aspectos uma devem ceder vez às outras diante das características específicas dos casos concretos. (...) Pois bem, à luz desse entendimento, é certo que a proteção da liberdade de um indivíduo (pela coibição de uma medida restritiva adotada pelo Estado contra ele) não pode significar prejuízo à liberdade de outro(s) indivíduo(s).” (TAVARES, Diogo Ferraz Lemos; FILIPPO, Luciano Gomes. Op. cit. p. 56).

Nesse contexto, não se mostra adequado o enfrentamento das sanções não pecuniárias na esfera tributária exclusivamente sob a ótica do contribuinte inadimplente e sua relação com a Fazenda Pública. Tal como feito pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da AC n. 1.657-MC/RJ, a ponderação deve atentar para todos os direitos fundamentais e interesses potencialmente conflitantes, que não se restringem aos direitos do contribuinte nem aos interesses do erário, mas podem também englobar interesses e direitos pertencentes a todos aqueles que, de alguma forma, também são afetados pela conduta do contribuinte devedor e pela solução que será dada ao caso concreto, como, por exemplo, os direitos dos consumidores e dos concorrentes do inadimplente.

Veja-se: eventual medida restritiva de direitos utilizada pode ter outros efeitos/consequências além do arrecadatório, e isto deve ser considerado em um juízo de ponderação. Essa foi a linha argumentativa adotada pelo Min. Cezar Peluso no julgamento da AC n. 1.657-MC/RJ, relativamente à indústria tabagista, conforme se extrai da seguinte passagem:

(...) a indústria do tabaco envolve, como é intuitivo, implicações importantes sobre outros atores e valores sociais, tais como os consumidores, os concorrentes e o livre mercado, cujos interesses são também tutelados, com não menor ênfase, pela ordem constitucional. A existência de normas tributárias com caráter não meramente arrecadatório suscita desde logo a questão de suas finalidades extrafiscais. (...) Ao investigar a *ratio juris* da necessidade de registro especial para a atividade de produção de cigarros, vê-se, logo, que provém de norma inspirada não só por objetivos arrecadatórios, senão também por outras finalidades que fundamentam a exigência jurídica dos requisitos previstos para a manutenção do registro fiscal, entre os quais se inclui o da regularidade fiscal. Esta finalidade extrafiscal que, diversa da indução do pagamento de tributo, legitima os procedimentos do Decreto-Lei n. 1.593/77, é a **defesa da concorrência**.<sup>405</sup> [grifo do autor]

Segundo Diogo Ferraz Lemos Tavares e Luciano Gomes Filippo,

é possível que o Estado imponha medidas não tributáveis que restrinjam a atuação do contribuinte – e eventualmente tenham um resultado arrecadatório – para evitar que o descumprimento das obrigações fiscais do contribuinte (especificamente o não recolhimento de tributos) faça com que a esfera de direitos desse contribuinte se sobreponha indevidamente às esferas dos demais.<sup>406</sup>

Merecem registro as palavras de Onofre Alves Batista Júnior:

Se a liberdade de iniciativa econômica não é absoluta, tanto que, em determinados casos mais graves, a lei administrativa pode determinar a possibilidade de

<sup>405</sup> Trecho do voto-vista do Min. Cezar Peluso na AC n. 1.647-MC/RJ. p. 275-277. Segundo o Ministro: “Dadas as características do mercado de cigarros, que encontra na tributação dirigida um dos fatores determinantes do preço do produto, parece-me de todo compatível com o ordenamento **limitar a liberdade de iniciativa** a bem de outras finalidades jurídicas tão ou mais relevantes, como a defesa da **livre concorrência** e o exercício da vigilância estatal sobre setor particularmente crítico para a saúde pública.” [grifo do autor] (fls. 282)

<sup>406</sup> TAVARES, Diogo Ferraz Lemos; FILIPPO, Luciano Gomes. Op. cit. p. 56 -57.

“interdição de estabelecimento”, em respeito ao dever de pagar impostos, à livre concorrência, à justiça fiscal e, ainda, visando salvaguardar a contraface da prestação de benefício coletivos, abstraindo os preconceitos sobre a questão na seara tributária, é possível à lei fiscal estabelecer a possibilidade de interdição de estabelecimentos como sanção de polícia administrativa fiscal. (...) Não cabe a interdição como meio de cobrança de débitos fiscais, mas como sanção extrema a contribuintes reincidentes na evasão fiscal, usuais e graves causadores de danos ao interesse público.<sup>407</sup>

Dessa forma, além da necessidade de se considerar outros princípios e direitos fundamentais que eventualmente estejam presentes, ligados a outros interessados que não a Fazenda Pública ou o contribuinte inadimplente, como foi o caso do direito à saúde (art. 196 da CR'88) na AC n. 1.657-MC/RJ, os próprios princípios geralmente suscitados para rechaçar qualquer espécie de sanção restritiva de direito na esfera tributária, como os princípios da livre iniciativa, da livre concorrência e do livre exercício profissional, devem ser enfrentados também sob o ponto de vista dos concorrentes e daqueles que pretendam ingressar no mesmo mercado em que atua o devedor.

Vale citar, neste ponto, as palavras de Humberto Ávila acerca da jurisprudência do STF sobre o tema em questão:

Esses novos precedentes permitem verificar que o Estado, ao restringir as atividades particulares, pode ter em mira a realização de fins específicos e legítimos. Nessas hipóteses, a restrição da liberdade será apenas um efeito decorrente do propósito de atingir uma dada finalidade, como controlar a atividade particular ou garantir a coexistência de liberdades. Esses conflitos, em vez de bilaterais, são multilaterais, pois envolvem não apenas a relação entre o Estado e um sujeito na qualidade de contribuinte, mas a relação entre o Estado e vários sujeitos na qualidade de agentes econômicos, um dos quais, ao exercer ilicitamente seu ‘direito’, termina atingindo o núcleo do direito fundamental de outro. A ponderação efetuada pelo Tribunal, agora centrada no âmbito do Direito Econômico, envolve uma contraposição multipolar entre o poder do Estado e os interesses de vários concorrentes. No lugar de analisar a restrição de uma só liberdade, o Tribunal é chamado a solucionar um conflito entre várias liberdades por meio do estabelecimento de uma norma ordenatória. Quando o Tribunal faz referência à coexistência entre as liberdades, ele analisa hipóteses em que pode haver restrição do núcleo de direito fundamental de um particular, não por causa da atuação estatal, mas por causa da ação ilícita de outro particular. Em outras palavras, o Tribunal assevera que o particular pode usar sua liberdade; não pode, porém, abusar dela. (...) É justamente por causa desse conflito entre liberdades que o Estado deve agir como garantidor da liberdade excessivamente restringida, instituindo instrumentos ordenatórios que permitam a coexistência harmônica entre liberdades. O Estado não age contra a liberdade; mas a favor dela. Descabe aqui falar em sanção política. Melhor falar em medida de ordenação econômica.<sup>408</sup>

A consideração dos princípios da livre concorrência e da livre iniciativa numa perspectiva mais ampla, que englobe os interesses de todos envolvidos em determinado

<sup>407</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Op. cit. p. 459.

<sup>408</sup> ÁVILA, Humberto. Comportamento anticoncorrencial e direito tributário. In: FERRAZ, Roberto (Org.). **Princípios e limites da tributação 2** – os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 434.

mercado, tem extrema relevância no campo tributário, tendo em vista o impacto dos tributos na formação dos preços dos produtos. De fato, a inadimplência e a sonegação provocam distorções dos mercados e competição desleal, já que os contribuintes que não cumprem com seus deveres podem praticar preços menores que seus concorrentes.<sup>409</sup> Neste sentido, vale a transcrição das palavras de Ricardo Lodi Ribeiro:

Por outro lado, como o peso dos tributos tem uma imensa significação no preço dos bens e serviços oferecidos na economia, o afastamento do pagamento de uma exação em relação a um integrante de determinado setor econômico, seja por meio do planejamento fiscal, de decisão judicial, ou da simples sonegação, terá como consequência a redução significativa do seu preço em detrimento dos seus concorrentes, que certamente perderão parcelas significativas de mercado ou até mesmo desaparecerão. Essas situações bastante corriqueiras em nossa realidade mostram que o interesse de um contribuinte passa a ser distinto do interesse de outro, cabendo ao Estado arrecadar de todos eles, pela forma definida em lei, o que pressupõe uma representação de consenso entre os mais variados segmentos sociais e econômicos. Logo, não há mais como crer no mito de que exista, senão na órbita processual e procedimental, um *direito do contribuinte* em contraposição ao interesse do Estado, pois a grande questão do Direito Tributário não é mais a relação vertical entre fisco-contribuinte, mas uma relação horizontal entre os vários contribuintes de uma mesma sociedade ou até mesmo de diferentes países que concorrem num mesmo mercado, hoje globalizado. Na verdade, a lei fiscal apresenta uma natural ambivalência encontrada nos efeitos colaterais que uma medida positiva para determinados contribuintes representará ao direito de outros.<sup>410</sup> [grifo do autor]

Note-se, porém, que Luís Eduardo Schoueri, mesmo após registrar que nos casos de evasão fiscal a relação entre a tributação e o princípio da livre iniciativa fica bem evidente, já que a inadimplência reiterada de determinados contribuintes pode gerar distorções concorrenciais e afastar do mercado os contribuintes que suportam a pesada carga tributária,

---

<sup>409</sup> Segundo André Franco Montoro Filho, “a obediência às normas legais, em especial as tributárias, as trabalhistas, as da vigilância sanitária e as de defesa do meio ambiente, geram custos, muitas vezes vultosos para as empresas que prezem o comportamento ético. O desrespeito a estas normas através da sonegação, da informalidade, da pirataria, da adulteração, da falsificação, do contrabando e do descaminho geram um desequilíbrio de concorrência que beneficia indevidamente os transgressores e pune aquelas empresas que respeitam a legislação. Além da evidente injustiça para aqueles que respeitam a lei, estes desvios de conduta concorrencial, se não firme e eficientemente combatidos, podem gerar prejuízos sociais e econômicos que suplantam, em grande escala, os danos que eventualmente sofram as empresas diretamente afetadas. Esta repercussão maior é derivada da mensagem e dos incentivos que a não punição destes delitos gera. O grande perigo é que surja a percepção de que o crime, fiscal ou trabalhista ou de outra ordem, compense. Que a forma mais eficaz de ganhar dinheiro é não pagar impostos, não cumprir a legislação trabalhista, não respeitar direitos autorais e outras ‘espertezas’. A consequência da proliferação dessa percepção é a atração para a entrada de aventureiros e especuladores nos mercados sujeitos a estes desvios de conduta e, ao mesmo tempo, a retirada de empresas e empresários que respeitem as normas legais. O que gera graves prejuízos para o crescimento econômico.” (MONTORO FILHO, André Franco. **Os custos sociais da sonegação**. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI92959,101048-Os+custos+sociais+da+sonegacao>>. Acesso em: 26 de julho de 2013.)

<sup>410</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A segurança jurídica do contribuinte (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima)**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 54.

ficando como preços pouco competitivos,<sup>411</sup> ressalva que não concorda com a posição adotada pelo STF no julgamento da AC n. 1.647-MC/RJ. Segundo ele:

a proteção do mercado contra práticas ilícitas é matéria de que se ocupa o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência (Lei n. 12.529/2011). Ali é que se encontram as práticas abusivas e os meios para a apuração dos ilícitos, assegurando-se a ampla defesa e o contraditório, e culminando com a punição dos infratores. O emprego de normas tributárias com o fito de afastar práticas ilícitas não se coaduna com o Ordenamento brasileiro. Em síntese, ou bem se está no campo da licitude (quando é possível o emprego do tributo, inclusive em seu aspecto indutor), ou bem é caso de ilícito (quando já não mais se fala em tributo, mas em punição). Perigosa é a tendência de se adotarem normas tributárias com o efeito de afastar práticas ilícitas.<sup>412</sup>

Em outra oportunidade, afirma o autor:

Merece, portanto, forte crítica a tendência representada pela nova ‘vertente’: a invocação do Princípio da Livre Concorrência não é suficiente para alargar o *jus tributandi*, que passa a fazer as vezes de *jus puniendi*. Afinal, pela ‘nova vertente’, poder-se-ia cogitar a hipótese de um município, diante de uma infração tributária (posto que contumaz), interditar um estabelecimento comercial, invocando a livre concorrência. Mais uma vez, insista-se: não é o município que zela pela livre concorrência. Havendo algum ilícito da Ordem Econômica, aciona-se o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência. Mais ainda: a ‘nova vertente’ distorce a própria função da sanção tributária: de instrumento de desestímulo da prática de infrações, passa a ser meio de correção da Ordem Econômica. Ou, ainda mais grave, passa a ser verdadeiro instrumento de coação para o pagamento do tributo devido. Ora, sanção não é instrumento de cobrança, mas de desestímulo ao descumprimento da lei.<sup>413</sup>

Com a devida vênia, discorda-se do posicionamento do mencionado autor. Não se trata propriamente de aplicar normas tributárias para afastar práticas concorrenciais ilícitas. Na verdade, trata-se de aplicar normas sancionatórias tributárias para apenar ilícitos tributários (inadimplemento reiterado) que têm como efeito a provocação de distorções concorrenciais.

Nesses casos, estamos propriamente no campo da sanção, e não no campo da tributação. A infração sancionada pela autoridade tributária é a tributária, embora possa produzir efeitos no campo da livre concorrência. O que não se pode admitir é que a infração tributária que acarrete desvios concorrenciais não possa ser apenada com o devido rigor pelas normas e autoridades tributárias. Note-se que como a afetação da livre concorrência é uma consequência natural da infração praticada, nada impede que a gravidade da inadimplência reiterada também possa ser aferida pelos danos que ela causa. Quanto maiores os danos ou, em outras palavras, quanto maiores os bens jurídicos afetados pela ilicitude, mais grave será a infração, não havendo qualquer obstáculo para que a tal gravidade seja considerada para a

<sup>411</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p. 356.

<sup>412</sup> *Ibidem*. p. 358.

<sup>413</sup> *Ibidem*. p. 772.

estipulação ou aplicação sanção. Outrossim, a eliminação ou neutralização dos danos causados será uma mera consequência da sanção aplicada ao ato ilícito que, no caso, é o inadimplemento tributário reiterado. Por fim, mas não menos importante, é de se ressaltar que a consideração de todas as circunstâncias e interesses envolvidos é uma exigência do próprio constitucionalismo e da nova hermenêutica constitucional.

Aurélio Pitanga Seixas Filho, por sua vez, defende expressamente a possibilidade de utilização de uma sanção administrativa de interdição de estabelecimento para resguardar a livre concorrência. Segundo ele:

Uma questão que não tem sido abordada apropriadamente é o acúmulo de parcelas de dívidas tributárias vencidas, caracterizando a insolvência da empresa. Uma empresa que esteja sujeita a *n* execuções fiscais não está funcionando em condições normais, principalmente se não nomear bens a penhora. Nestas condições de insolvência, poderá estar fraudando a credores e ao Fisco. (...)

Quando a dívida tributária é resultante de ação criminosa, a respectiva penalização com a interdição ou dissolução da atividade empresarial é uma questão que deve ser ponderada proporcionalmente à gravidade e continuidade dos atos criminosos praticados. (...)

Também não precisa ser lembrada a concorrência desleal que sofrem os contribuintes honestos que cumprem seus deveres tributários, bem como a emulação e o efeito em cascata que podem ocorrer em progressão geométrica.

Tendo em vista a quantidade e tempo da continuidade e/ou reincidência da ação criminosa, poderia ser considerada uma sanção administrativa de interdição de direitos da empresa, ficando a sanção criminal de dissolução ou liquidação da empresa a ser aplicada judicialmente, na dependência da gravidade e da influência no meio econômico e ou na sociedade dos atos praticados, existindo apoio do Direito Processual brasileiro para o uso de meios rápidos de defesa contra o abuso de poder da autoridade administrativa.<sup>414</sup>

Exemplo interessante quanto ao ponto tratado nesta oportunidade, especialmente pela referência à proteção à livre concorrência, é extraído no julgamento do Recurso Extraordinário n. 627.543-RS pelo Supremo Tribunal Federal, que teve repercussão geral reconhecida.<sup>415</sup> O recurso foi interposto por contribuinte do Rio Grande do Sul para

<sup>414</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Sanções penais tributárias. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções penais tributárias**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005. p. 130).

<sup>415</sup> “EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral reconhecida. Microempresa e empresa de pequeno porte. Tratamento diferenciado. Simples Nacional. Adesão. Débitos fiscais pendentes. Lei Complementar nº 123/06. Constitucionalidade. Recurso não provido. 1. O Simples Nacional surgiu da premente necessidade de se fazer com que o sistema tributário nacional concretizasse as diretrizes constitucionais do favorecimento às microempresas e às empresas de pequeno porte. A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em consonância com as diretrizes traçadas pelos arts. 146, III, d, e parágrafo único; 170, IX; e 179 da Constituição Federal, visa à simplificação e à redução das obrigações dessas empresas, conferindo a elas um tratamento jurídico diferenciado, o qual guarda, ainda, perfeita consonância com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia. 2. Ausência de afronta ao princípio da isonomia tributária. O regime foi criado para diferenciar, em iguais condições, os empreendedores com menor capacidade contributiva e menor poder econômico, sendo desarrazado que, nesse universo de contribuintes, se favoreçam aqueles em débito com os fiscos pertinentes, os quais participariam do mercado com uma vantagem competitiva em relação àqueles que cumprem pontualmente com suas obrigações. 3. A condicionante do inciso V do art. 17 da LC 123/06 não se caracteriza, a priori, como fator de desequilíbrio concorrencial, pois se constitui em exigência imposta a todas as pequenas

questionar o art. 17, inciso V, da Lei Complementar n. 123/2006,<sup>416</sup> que traz a exigência de demonstração de regularidade fiscal para que o contribuinte possa fazer jus ao tratamento jurídico diferenciado e favorecido das microempresas e das empresas de pequeno porte, especificamente quanto à adesão ao regime especial e unificado de tributação (Simples Nacional).

O contribuinte alegou, no recurso, que o referido dispositivo violaria os arts. 5º, incisos XXXV e LV, e 146, ambos da Constituição Federal, bem como que o condicionamento ao regime diferenciado à ausência de débito tributário cuja exigibilidade não tenha sido suspensa seria mecanismo de cobrança indireta, e ofenderia os direitos ao acesso à Justiça, ao contraditório e à ampla defesa.

O Min. Dias Toffoli, Relator do recurso, votou pelo seu desprovimento. No caso, após tecer considerações sobre o caráter opcional para os contribuintes do Simples Nacional e sobre o princípio do tratamento favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte, que encontra seu fundamento em questões econômicas e sociais para que essas empresas possam fazer jus a condições justas e igualitárias de competição, bem como consignar que a Lei Complementar n. 123/2006 se insere no contexto das políticas públicas voltadas para dar concretude ao referido princípio, introduzindo regramentos que as prestigiam e as discriminam positivamente as microempresas e empresas de pequeno porte, o Ministro concluiu pela constitucionalidade da vedação da adesão ao regime para as empresas com débitos tributários sem exigibilidade suspensa.

Segundo ele, em que pese toda e qualquer exigência de regularidade fiscal ter como efeito indireto a indução ao pagamento de tributos devidos, a função arrecadatória é apenas uma consequência natural da tributação, que passa a ser utilizada para a realização de outros interesses constitucionais, que no caso, é diferenciar os contribuintes em débito com a Fazenda Pública daqueles que cumprem com suas obrigações tributárias, em atenção ao

---

e as microempresas (MPE), bem como a todos os microempreendedores individuais (MEI), devendo ser contextualizada, por representar também, forma indireta de se reprovar a infração das leis fiscais e de se garantir a neutralidade, com enfoque na livre concorrência. 4. A presente hipótese não se confunde com aquelas fixadas nas Súmulas 70, 323 e 547 do STF, porquanto a espécie não se caracteriza como meio ilícito de coação a pagamento de tributo, nem como restrição desproporcional e desarrazoada ao exercício da atividade econômica. Não se trata, na espécie, de forma de cobrança indireta de tributo, mas de requisito para fins de fruição a regime tributário diferenciado e facultativo. 5. Recurso extraordinário não provido.” (RE 627543, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 30/10/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-212 DIVULG 28-10-2014 PUBLIC 29-10-2014).

<sup>416</sup> “Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte: (...)

V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa.”

princípio da isonomia e da livre concorrência, não havendo que se falar em discriminação arbitrária ou desarrazoada, tendo por base a capacidade contributiva.

De acordo com o Min. Dias Toffoli,

A propósito, é justamente na defesa do princípio da isonomia – ou igualdade - tributária que se busca amparo para a discriminação inculpada no dispositivo impugnado. Partindo-se da premissa de que o regime foi criado para diferenciar, em iguais condições, os empreendedores com menor capacidade contributiva e menor poder econômico, é desarrazoado que se conceba um provimento judicial que, nesse universo de contribuintes, acabe por favorecer aqueles em débito com os fiscos pertinentes, os quais participariam do mercado com uma vantagem competitiva em relação àqueles que cumprem pontualmente com suas obrigações.

(...)

Admitir o ingresso no programa daquele que não possui regularidade fiscal (lato sensu) e que já adiantou para o Fisco que não pretende sequer parcelar o débito, ou mesmo buscar outra forma de suspensão do crédito tributário de que trata o art. 151 do CTN, é inculpar no contribuinte que se sacrificou para honrar seus compromissos a sensação de que o dever de pagar seus tributos é débil e inconveniente, na medida em que adimplentes e inadimplentes recebem o mesmo tratamento jurídico.

Dessa perspectiva, o art. 17, inciso V, da Lei Complementar nº 123/96 não viola o princípio da isonomia. Ao contrário, confirma o valor da igualdade jurídica. O contribuinte inadimplente que não manifesta seu intento de se regularizar perante à Fazenda Pública não está na mesma situação jurídica daquele que suportou seus encargos. Entendimento diverso importa em igualar contribuintes em situações juridicamente desiguais.<sup>417</sup>

Ao final de seu voto, o Ministro Relator ainda afastou expressamente a incidência, no caso, das Súmulas n. 70, 323 e 547 do STF, reforçando que a exigência de regularidade fiscal constante da Lei Complementar n. 123/2006 também tem como fundamento extrafiscal o incentivo ao ingresso dos empreendedores no mercado formal, “devendo ser contextualizada, por representar também, forma indireta de se reprovar a infração das leis fiscais e de se garantir a neutralidade, com enfoque maior na livre concorrência.”<sup>418</sup>

O voto do Min. Dias Toffoli foi acompanhado pela maioria do Plenário, tendo o Min. Luís Roberto Barroso reforçado que a norma impugnada não constitui sanção política, não afronta nenhuma das Súmulas do Supremo e que o critério de discriminação escolhido não ofende a isonomia e é razoável. O Min. Ricardo Lewandowski consignou em seu voto, ainda, que a exigência de regularidade fiscal vai ao encontro da livre iniciativa e do combate à concorrência desleal, já que não seria justo admitir que empresas sem débito com a Fazenda Pública concorram em igualdade de condições no mercado com empresas devedoras.

<sup>417</sup> Trecho do voto proferido no RE 627543, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 30/10/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-212 DIVULG 28-10-2014 PUBLIC 29-10-2014.

<sup>418</sup> Trecho do voto proferido no RE 627543, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 30/10/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-212 DIVULG 28-10-2014 PUBLIC 29-10-2014.

Registre-se, por oportuno, o entendimento do Min. Marco Aurélio, que ficou vencido nesse julgamento, no sentido da inconstitucionalidade do inciso V do artigo 17 da Lei Complementar n. 123/2006, por entender que a norma questionada estabelece fator de discriminação socialmente inaceitável e contrário à Constituição da República, sendo ela uma forma de sanção política com vistas à liquidação do débito fiscal, atraindo a incidência das Súmulas n. 70, 323 e 547 do STF.<sup>419</sup>

Por sua vez, quanto a outros princípios e interesses que podem estar eventualmente envolvidos no juízo de ponderação quando se enfrenta a legitimidade de uma medida restritiva de direitos utilizada como sanção em razão do descumprimento da obrigação tributária principal, a análise dependerá de cada caso concreto. Na AC n. 1.657–MC/RJ, conforme entendeu o STF, estava presente o direito à saúde (art. 196 da CR’88).

De todo modo, pode-se vislumbrar, por exemplo, em algumas medidas restritivas menos “invasivas”, tais como o protesto da Certidão da Dívida Ativa e a inscrição do devedor em cadastro de inadimplentes, além do interesse arrecadatório da Fazenda Pública, também o interesse-dever do Estado em garantir um sistema financeiro saudável, o que se obterá através da ampliação da publicidade dos débitos inscritos em Dívida Ativa daqueles contribuintes que se encontrem inadimplentes com o Fisco. A ampla publicidade dos débitos existentes junto à Fazenda permitirá que todos os atores do mercado tenham um conhecimento mais adequado da situação financeira daqueles com quem pretendem contratar, podendo avaliar a possibilidade de concessão de novos créditos munidos de todas as informações necessárias para estudar o risco do mútuo porventura contratado. A publicidade, além de estimular a adimplência, torna mais saudável sistema financeiro.<sup>420</sup>

---

<sup>419</sup> Vale destacar, contudo, que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 3.453-DF, na qual se questionava a exigência contida no art. 19 da Lei 11.033/2004, que condicionava o levantamento ou a autorização para depósito em conta bancária de valores decorrentes de precatório judicial à apresentação de certidão negativa de tributos federais, estaduais, municipais, bem como certidão de regularidade para com a Seguridade Social, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e a Dívida Ativa da União, declarou por unanimidade a inconstitucionalidade do referido dispositivo legal. Nesse caso, embora a Min. Relatora Cármen Lúcia tenha entendido pela inconstitucionalidade da exigência por afronta aos arts. 5º, inciso XXXVI, e 100, ambos da Constituição da República, por estatuir condição para a satisfação do precatório judicial não prevista na Carta Maior, sem fazer menção a possível configuração de uma sanção política, os Ministros Joaquim Barbosa e Cezar Peluso, na mesma linha do voto do Min. Marco Aurélio no julgamento do Recurso Extraordinário n. 627.543-RS, acompanharam o voto da Relatora, mas consignaram expressamente em seus votos que a exigência do art. 19 da Lei 11.033/2004 era desproporcional e caracterizava-se como sanção política, atraindo a incidência das Súmulas n. 70, 323 e 547 do STF (Vide: ADI 3453, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 30/11/2006, DJ 16-03-2007 PP-00020 EMENT VOL-02268-02 PP-00304 RTJ VOL-00200-01 PP-00070 RT v. 96, n. 861, 2007, p. 85-95 RDDT n. 140, 2007, p. 171-179 RDDP n. 50, 2007, p. 135-144).

<sup>420</sup> Esse ponto é mais desenvolvido no Capítulo 7, no qual é analisada a questão do protesto das Certidões da Dívida Ativa.

Outrossim, como demonstramos no Capítulo 5, é inadequada a postura de relegar o interesse arrecadatário da Fazenda Pública a um segundo plano, como um interesse menor, subalterno, que sequer deve ser considerado em juízo de ponderação quando se discute a proporcionalidade das sanções tributárias não pecuniárias.

Com efeito, o Brasil caracteriza-se como um Estado Fiscal, tendo a Carta de 1988 desenhado um Estado Democrático e Social de Direito. Como o desempenho das inúmeras atividades estatais, como, por exemplo, a implementação das políticas públicas que viabilizem os direitos sociais constitucionalmente previstos, depende de recursos que provêm da transferência de parcela da riqueza produzida pelos cidadãos, o dever de pagar tributos configura-se como verdadeiro dever fundamental, fundado na solidariedade social.

É justamente à luz dessa importância que os tributos têm para o Estado que não se revela adequada a postura de ignorar ou rebaixar o interesse arrecadatário da Fazenda Pública quando se analisa a constitucionalidade das sanções tributárias não pecuniárias em decorrência do inadimplemento tributário.

A nosso ver, o interesse do erário é de grande relevância e deve ser necessariamente considerado em um juízo de ponderação.

Reitere-se, por oportuno, que não se defende que o interesse arrecadatário das Fazendas deva prevalecer num juízo de ponderação, ou que tenha um peso maior que outros princípios e interesses constitucionalmente tutelados. O que se sustenta é tão somente que o interesse do erário não pode ser menosprezado ou ignorado, devendo ser sopesado junto dos demais interesses envolvidos para a solução do caso concreto.

## **5.2 Parâmetros circunstanciais**

Quanto às circunstâncias relevantes para solucionar o caso concreto, parece-nos importante, em primeiro lugar, analisar o nível de restrição de direitos imposto pela sanção tributária não pecuniária, o que poucas vezes é feito pela doutrina e jurisprudência, as quais sem fazer maiores considerações sobre o grau da restrição consideram qualquer medida restritiva associada ao inadimplemento tributário uma sanção política.

Uma interdição de estabelecimento, por óbvio, não causa o mesmo impacto para o contribuinte que, por exemplo, o protesto de Certidão da Dívida Ativa. A apreensão mercadoria, por sua vez, é inegavelmente uma medida mais drástica do que a inscrição do contribuinte em cadastro de inadimplentes. A exigência de regularidade fiscal para participar de licitações não provoca o mesmo impacto que a exigência de quitação do tributo.

Parece-nos necessário que, ao se enfrentar a questão das sanções não pecuniárias, o grau de restrição provocado pela medida específica no caso concreto seja considerado no sopesamento, de modo a se tratar de forma diferente o que não é igual.

Essa questão foi bem observada por Marciano Seabra de Godoi. Analisando diversos acórdãos e decisões monocráticas no STF tratando de sanções políticas, relacionadas a regimes especiais de cobrança e fiscalização do ICMS, ele concluiu que os Ministros “não realizam um rigoroso teste de proporcionalidade que leve em conta as medidas específicas de cada caso.”<sup>421</sup> Segundo ele, os julgamentos tratam de forma idêntica medidas que implicam diferentes níveis de restrição a direitos, como, por exemplo, de um lado, a exigência de recolhimento antecipado do ICMS, a interdição de um estabelecimento até o adimplemento das obrigações tributárias e a retenção da mercadoria até o pagamento do imposto, que seriam, para ele, medidas mais drásticas e desproporcionais, e, de outro lado, a exigência para que o contribuinte com inadimplência contumaz promova a garantia real ou fidejussória dos créditos exigíveis como condição para impressão de notas fiscais, medida esta que aparentemente não teria o condão de inviabilizar o funcionamento da empresa nem de impedir que o contribuinte acesse o Judiciário para discutir lesão ou ameaça de lesão a direito. Dessa forma, conclui o autor que,

quando não se tratar de uma medida que impeça ou dificulte o acesso do contribuinte ao Judiciário, nem de uma medida que represente por sua natureza algo capaz de comprometer o regular funcionamento da empresa, cabe ao STF realizar um rigoroso teste de proporcionalidade, avaliando as possíveis razões que apontem para um eventual caráter necessário e proporcional da medida restritiva.<sup>422</sup>

Ademais, outra circunstância relevante a ser considerada no juízo de ponderação é a realidade do mercado/setor ao qual a medida restritiva de direitos está dirigida. Na AC n. 1.657-MC/RJ este dado foi fundamental para que se chegasse a solução adotada pela maioria dos Ministros da Corte, que consideraram as características singulares do mercado de cigarros para resolução do caso. Uma fundamentação adequada exige, a nosso ver, que se analise eventuais peculiaridades do setor afetado pela medida restritiva imposta para a cobrança do tributo.

Por sua vez, há outro elemento extremamente importante e que deve ser necessariamente considerado nas discussões que envolvem as denominadas sanções políticas:

---

<sup>421</sup> GODOI, Marciano Seabra de. **Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 2011 p. 127-128

<sup>422</sup> *Ibidem*. p. 128

trata-se do que se pode chamar de crise das Execuções Fiscais, manifestamente ineficientes e as maiores responsáveis pela morosidade e congestionamento do Poder Judiciário.<sup>423</sup>

A importância de trazer a questão da crise das Execuções Fiscais para os debates sobre as sanções políticas também foi observada por Marciano Seabra de Godoi. Nas suas palavras:

Nos acórdãos do STF que versam sobre as sanções políticas, os Ministros não dão a devida importância a uma discussão que nos parece essencial: a eficácia da execução fiscal enquanto mecanismo destinado a atingir *de fato* o patrimônio do devedor e lograr constituir, sem maiores delongas, garantias concretas em relação ao recebimento do tributo pelo credor. Um dos argumentos centrais do discurso jurisprudencial que proscree as sanções políticas é que o meio adequado para garantir o recebimento de créditos tributários é o executivo fiscal. Esse argumento nos parece correto, mas é necessário ir além e indagar sobre a própria capacidade da execução fiscal de conseguir *de fato* o que o ordenamento jurídico em *tese prevê*. É inegável que o uso acentuado de sanções políticas está relacionado à crise das execuções fiscais enquanto mecanismo eficaz e eficiente para a cobrança dos créditos tributários. Podemos elencar três fatores como intimamente relacionados a essa crise: a crônica lentidão do Poder Judiciário, uma legislação processual que dificulta a pronta efetivação de garantias efetivas em favor do exequente, e um sucateamento das estruturas administrativas responsáveis pela cobrança dos créditos fiscais.<sup>424</sup> [grifo do autor]

Pois bem. Quem milita na área tributária conhece bem a realidade de ineficiência das Execuções Fiscais: varas judiciais abarrotadas de processos aguardando decisão, lentidão e baixíssima taxa de recuperação de créditos. Ineficiência essa que, conseqüentemente, implica no estímulo à inadimplência e sonegação.<sup>425</sup>

Além disso, não se pode desconsiderar nesse exame da eficiência o custo envolvido com a movimentação da máquina administrativa e judiciária, que não é pequeno. Segundo relatório do IPEA de 2011,<sup>426</sup> o tempo médio total de tramitação de uma Execução Fiscal

<sup>423</sup> Em sentido contrário, entendendo que inexistente crise da Execução Fiscal, vide GANDARA, Leonardo André. Op. cit. p. 61-64.

<sup>424</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit. p. 128-129. Ressalve-se, contudo, que o ilustre autor defende, no que diz respeito à legislação aplicável às Execuções Fiscais, que algumas medidas implementadas nas reformas de 2005 e 2006 (p. ex. inclusão do art. 185-A no CTN, a inclusão do art. 655-A no CPC, o fim do efeito suspensivo automático dos Embargos à Execução etc.), deram maior eficácia à demanda executiva, esvaziando as razões que poderiam ser pragmaticamente suscitadas pela Fazenda Pública a favor das denominadas sanções políticas. Segundo ele, “o direito processual em vigor prevê mecanismos eficazes e expeditos que possibilitam que o Fisco preserve, no patrimônio do devedor *inadimplente* e *em atividade*, (público-alvo das sanções políticas), garantias com alto grau de liquidez visando ao recebimento dos créditos tributários. Com isso, não se justifica utilizar as sanções políticas como instrumento de efetivação dessas garantias. Cabe às procuradorias das Fazendas Públicas exercitarem de fato essas prerrogativas processuais, e – isso é essencial – cabe aos magistrados repelirem as manobras procrastinatórias dos contribuintes-executados com o mesmo rigor com que devem repelir as sanções engendradas pelas administrações tributárias.” [grifo do autor] (Op. cit. p. 131-132).

<sup>425</sup> Vide, nesse sentido, MARTINS, Marcelo Guerra. Deficiência da cobrança fiscal no Brasil como estímulo à sonegação: falhas e sugestões de melhoria do modelo em vigor. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, n. 61, pp. 397-423, jul./dez. 2012.

<sup>426</sup> Disponível em [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/111230\\_notatecnicadiest1.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf) Acesso em 20 de outubro de 2014.

promovida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, com custo unitário médio de R\$ 5.606,67, era superior a 9 anos, gastando-se mais de 4 anos apenas para a efetivação da citação. A situação no âmbito estadual é ainda pior no que concerne aos créditos estaduais e municipais.<sup>427</sup>

A título meramente exemplificativo, vale citar algumas das conclusões do relatório Justiça em Números 2009, elaborado pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ, que já apontavam que as Execuções Fiscais representavam quase um terço do total de ações em trâmite no Brasil, possuíam uma elevada taxa de contingenciamento (de cada 100 processos em tramitação no ano de 2009, apenas 14 foram finalizados naquele ano) e eram uma das grandes responsáveis pela morosidade judicial:

Ainda no âmbito do leque de novidades desta edição do Justiça em Números, cabe mencionar o inédito retrato das execuções fiscais no Brasil, o qual revelou informações relevantes para a compreensão do aspecto da morosidade judicial brasileira. Dos 86,6 milhões de processos em tramitação na Justiça brasileira no ano de 2009, 26,9 milhões eram processos de execução fiscal, constituindo aproximadamente um terço do total. Vale destacar que 89% desses processos (ou seja, 23,9 milhões) tramitavam na Justiça Estadual, colaborando para congestionar esse ramo da justiça. É importante mencionar que dos 50,5 milhões de processos pendentes da Justiça Estadual, aproximadamente 20,7 milhões, o equivalente a 41%, eram execuções fiscais. Desconsiderando a fase de conhecimento e analisando-se apenas os processos que tramitavam na fase de execução dos três ramos de Justiça, o montante de processos de execução fiscal se torna bem mais expressivo, já que representam 67%. Ressalte-se que na Justiça Federal, também em fase de execução, o percentual de processos de execução fiscal alcançou 75% dos processos em andamento no exercício de 2009. Os dados referentes à taxa de congestionamento de execução fiscal revelam um quadro preocupante. Em média, na Justiça brasileira, de cada cem processos em tramitação no ano de 2009, aproximadamente 29 foram finalizados no mesmo período. Já no caso das execuções fiscais esse número cai para menos da metade, ou seja, de cem execuções fiscais em andamento no exercício de 2009, apenas 14 foram finalizadas no mesmo ano. Tomando a Justiça Federal por base, os dados apontam que, enquanto a taxa de congestionamento geral foi de 69%, nos processos de execução fiscal esse valor sobe para 90%, uma diferença de 21 pontos percentuais. A partir dos dados relativos às execuções fiscais, observa-se que o combate à morosidade judicial no Brasil deve envolver necessariamente o debate específico sobre a temática dos procedimentos de execução fiscal, já que o enfrentamento dessa questão tem potencial de solucionar um dos principais gargalos

---

<sup>427</sup> Vide, a propósito, o interessante estudo de 2008 de Reinaldo Carvalho Morais, Onofre Alves Batista Júnior, Priscilla Guedes Castilho da Silva e Pedro Lucas de Moura Palotti sobre o custo-benefício do ajuizamento de Execuções Fiscais do Estado de Minas Gerais, a partir da análise do custo-médio de inscrição e cobrança da Dívida Ativa e o tempo de duração do processo, no qual os autores demonstram as enormes dificuldades enfrentadas no processamento das demandas executivas naquele Estado, que possuem um tempo médio de tramitação de 10 anos e meio e um custo médio unitário de R\$ 8.959,76, e a necessidade de se encontrar métodos alternativos de cobrança do crédito, especialmente na via administrativa. (MORAIS, Reinaldo Carvalho; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Priscilla Guedes Castilho; PALOTTI, Pedro Lucas de Moura. Pagando para receber? Subsídios para uma política de cobrança da dívida ativa no setor público: resultados de pesquisa sobre o custo médio de cobrança de uma execução fiscal em Minas Gerais. **Direito Público: Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais**, n. 1/2, jan./dez., 2008. p. 65-95. Disponível em: <<http://www.age.mg.gov.br/images/stories/downloads/revistajuridica/revistajuridica2008/revistajuridica2008.pdf>> Acesso em: 21 de fevereiro de 2015.)

da justiça brasileira.<sup>428</sup>

O quadro não melhorou desde então, pelo contrário. Mais recentemente, o relatório Justiça em Números de 2013 constatou o aumento da taxa de congestionamento das Execuções Fiscais, que representam 32% de toda a tramitação do Poder Judiciário: a cada 100 processos em tramitação, apenas 11 são baixados no decorrer do ano. Veja-se:

A execução fiscal representa 32% de toda a tramitação do Poder Judiciário; 40% do estoque de processos pendentes, mas apenas 13% dos casos novos. Em outras palavras, a principal dificuldade da execução fiscal consiste na liquidação do estoque que cresce ano após ano. Mesmo com esforços empreendidos para aumentar o número de processos baixados (26% de aumento em 2011 e 7,5% em 2012), o estoque permanece subindo, haja vista que os processos baixados representam, na execução fiscal, apenas 85,1% dos casos novos. A taxa de congestionamento na execução fiscal é de 89%, ou seja, de cada 100 processos em tramitação, apenas 11 são baixados no decorrer do ano. Em relação às sentenças, o cenário não é diferente, pois apenas 8% dos processos em tramitação foram sentenciados em 2012 (Tabela 8). (...) Cabe destacar que dos 29,3 milhões de processos de execução fiscal em tramitação, 87,2% (25,5 milhões) estão na Justiça Estadual, 12,2% (3,6 milhões) estão na Justiça Federal e apenas 0,6% (165 mil) estão na Justiça do Trabalho (tabela 9). Tanto na Justiça Estadual quanto na Justiça Federal o estoque cresceu, com alta no quadriênio de 7% e 13,4%, respectivamente (tabela 10). (...) Apenas como exercício, caso os processos de execução fiscal não estivessem no Poder Judiciário, a taxa de congestionamento mensurada em 69,9% no ano de 2012 cairia 9 pontos percentuais e atingiria o patamar de 60,9%. O indicador de processos baixados por caso novo também sofreria significativa melhora e ultrapassaria os 100%, que é o patamar mínimo desejável para evitar acúmulo de processos. A tramitação processual do ano de 2012, que foi de 92,2 milhões, seria reduzida para 63 milhões de processos (tabela 11). Nesse mesmo exercício, na Justiça Estadual, a taxa de congestionamento cairia de 73,3% para 64,5% (redução de 8,8 pontos percentuais) e, na Justiça Federal, a queda seria ainda mais acentuada, de 11,4 pontos percentuais (passaria de 65,3% para 53,9%). A tramitação seria reduzida em 35,4% na Justiça Estadual e em 31,8% na Justiça Federal.<sup>429</sup>

A situação continua se agravando, como evidencia o relatório Justiça em Números de 2014, que aponta que de cada 100 processos em tramitação, apenas 9 foram baixados no decorrer do ano (taxa de congestionamento de 91%):

Tanto o maior quantitativo de casos pendentes de baixa de anos anteriores, quanto a maior taxa de congestionamento no ano de 2013, são relacionados aos processos de execução de título extrajudicial fiscal, que representam 41,4% de todos os processos pendentes e que registram taxa de congestionamento de 91%, ou seja, de cada 100 processos que tramitaram no ano de 2013, apenas 9 foram baixados nesse período. Tal indicador deverá permanecer alto no próximo ano, já que o quantitativo de casos novos de processos de execução fiscal ultrapassa em 565.466 (mais de meio milhão) o total de processos baixados dessa classe. A título de exemplo de cenário, se fossem retirados todos os processos de execução fiscal do Poder Judiciário a taxa de congestionamento mensurada em aproximadamente 71% no ano de 2013 cairia em 10 pontos percentuais, atingindo o patamar de 61%. Também o indicador de índice

<sup>428</sup>Disponível em <[http://www.cnj.jus.br/images/programas/justica-em-numeros/rel\\_sintetico\\_jn2009.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/programas/justica-em-numeros/rel_sintetico_jn2009.pdf)> Acesso em 29 de julho de 2013.

<sup>429</sup>Disponível em <[http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/Publicacoes/sumario\\_exec\\_jn2013.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/Publicacoes/sumario_exec_jn2013.pdf)> Acesso em 20 de outubro de 2014.

de atendimento à demanda sofreria significativa melhora, passando de aproximadamente 98% para 100% de processos baixados por caso novo, que é o patamar mínimo recomendável para evitar acúmulo de processos. A tramitação processual do ano de 2013, que foi de 95,1 milhões, seria reduzida para 63,9 milhões de processos. Ainda assim, esses dados devem ser encarados com responsabilidade, uma vez que, mesmo descontado o peso da execução fiscal, a taxa de congestionamento segue elevada e precisa ser reduzida para que se ultrapasse esse patamar mínimo de produtividade no enfrentamento à demanda.<sup>430</sup>

O Ministro Gilmar Mendes, em voto proferido no julgamento do RE 591.033/SP, aborda a crise das Execuções Fiscais e ressalta a necessidade de se revisar o processo executivo fiscal, ressaltando que o modelo de judicialização dá sinais de exaustão. Nas suas palavras:

Vossa Excelência [Min. Cezar Peluso] e o Ministro Ricardo Lewandowski, e todos os egressos da magistratura paulista, sabem mais do que ninguém que há um grande acúmulo de execuções fiscais em São Paulo. Obviamente que a discussão sobre o custo do processo em relação ao próprio conteúdo da execução às vezes se coloca tanto no plano estadual, quanto no plano federal. E esse é um dado importante. Creio que dos setenta, oitenta milhões de processos que tramitam na justiça brasileira a cada ano, mais ou menos, algo em torno de um terço, diz respeito à execução fiscal. O que sugere que nós temos que pensar sobre isso, sobre a execução fiscal. Certamente o modelo não está dando respostas adequadas. Já há impulso no sentido da reformulação do processos (sic). (...) E há mecanismos outros que vêm sendo pensados. No próprio CNJ, aprovou-se uma recomendação no sentido de que se utilizasse alternativamente também – é sempre polêmico – o protesto no cartório, porque ele produz aquele constrangimento da inclusão, ou inserção do eventual devedor nas chamadas listas do Serasa e outros bancos de dados. Portanto, acabam criando um constrangimento que, hoje, as ações de execução não têm. (...) Mas, de qualquer forma, gostaria de fazer essas notas porque é necessário que nós pensemos uma revisão do processo de execução fiscal. Hoje, uma boa parte dessa crise numérica por que passa o Judiciário Nacional está associada ao modelo de execução fiscal. Pelo menos 1/3 – em cada Estado, considerando a execução da fazenda municipal e estadual – das ações que tramitam dizem respeito à execução fiscal. E, quando isto é comparado com o êxito, com grau de efetividade, isso resulta bastante constrangedor. Então, é necessário realmente que analisemos criticamente o problema da execução fiscal, o modelo da judicialização aqui, pelo menos tal como ele vem sendo feito, dá sinais de exaustão.<sup>431</sup>

<sup>430</sup> Disponível em <ftp://ftp.cnj.jus.br/Justica\_em\_Numeros/relatorio\_jn2014.pdf> Acesso em 29 de abril de 2015. Há inúmeros estudos que apontam a ineficiência das Execuções Fiscais e o seu impacto negativo no Poder Judiciário. Vide, sobre o assunto: MELO, Kalyara de Sousa e; GASSEN, Valcir. **Quem paga e não deveria versus quem deveria e não paga**: a eficiência na recuperação de ativos fiscais e sua relação com a equidade na matriz. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=0e4f5cc9f4f3f7f1>. Acesso em 27 de julho de 2013.

<sup>431</sup> Trecho do voto proferido pelo Min. Gilmar Mendes no julgamento do RE 591033, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 17/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-038 DIVULG 24-02-2011 PUBLIC 25-02-2011 EMENT VOL-02471-01 PP-00175. Observação: No RE 591.033/SP, que teve sua repercussão geral reconhecida, impugnava-se acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo que, com base na Lei Estadual n. 4.468/84, manteve sentença extintiva da Execução Fiscal de IPTU proposta pelo Município de Votorantim em razão da falta de interesse de agir, tendo em vista o pequeno valor do crédito cobrado. O Município alegou a violação aos arts. 2º e 156, ambos da CR'88, bem como o fato de que a impossibilidade de executar créditos inferiores a R\$ 300,00 causava graves prejuízos ao erário. O Recurso Extraordinário foi provido para anular a sentença e se determinar o prosseguimento da Execução Fiscal.

Nesta oportunidade, é preciso registrar que a doutrina e a jurisprudência majoritárias sempre adotaram a premissa de que a Execução Fiscal, ao lado das sanções tributárias pecuniárias, são as únicas respostas possíveis e adequadas do ordenamento ao descumprimento da obrigação tributária. *Data venia*, não podemos concordar com essa premissa.

Na verdade, a própria premissa de que a Execução Fiscal é um meio sempre adequado para a cobrança de qualquer crédito fazendário é questionável. Com efeito, não há como se admitir a adequação da Execução Fiscal para a cobrança de créditos de pequeno valor, cujo custo da cobrança judicial seja superior ao valor do próprio crédito.

Em relação a débitos de pequena monta, por evidente, não há que se falar em adequação da Execução da Fiscal.<sup>432</sup>

Nesses casos, outras soluções para coibir o inadimplemento tributário, e que passem pelo crivo do exame da proporcionalidade, devem ser adotadas.

A título de exemplo, pode-se mencionar como uma medida alternativa prevista em nosso ordenamento para coibir o inadimplemento tributário de débitos de pequena monta sem que seja agravada a crise que atravessam as Execuções Fiscais, o que certamente ocorreria com o ajuizamento de demandas executivas para cobrança de quaisquer valores, a previsão constante no art. 131, *caput* e §2º, do Código de Trânsito Brasileiro,<sup>433</sup> que condiciona a expedição do Certificado de Licenciamento de veículos ao pagamento de tributos vinculados ao veículo, além de encargos e multas de trânsito e ambientais. No caso de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, na grande maioria de pequeno valor, pode-se afirmar que o ajuizamento da Execução Fiscal não é nem um meio sempre adequado de cobrança como muito menos pode ser tido como único mecanismo existente para coibir o inadimplemento tributário.<sup>434</sup>

---

<sup>432</sup> Nesse sentido: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O protesto da CDA como mecanismo alternativo de cobrança de créditos tributários de pequena monta no Estado de Minas Gerais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 211, abr. 2013. p. 145.

<sup>433</sup> Art. 131. O Certificado de Licenciamento Anual será expedido ao veículo licenciado, vinculado ao Certificado de Registro, no modelo e especificações estabelecidos pelo CONTRAN. § 2º O veículo somente será considerado licenciado estando quitados os débitos relativos a tributos, encargos e multas de trânsito e ambientais, vinculados ao veículo, independentemente da responsabilidade pelas infrações cometidas.

<sup>434</sup> O Superior Tribunal de Justiça tem jurisprudência sobre o tema, admitindo a litude da exigência de pagamento de tributos, encargos e multas de trânsito e ambientais vinculadas ao veículo para a expedição do Certificado de Licenciamento. *In verbis*: “ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MULTA DE TRÂNSITO. NOTIFICAÇÃO. VISTORIA DO VEÍCULO. LICENCIAMENTO. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA Nº 127/STJ.I - É lícita a atuação da Administração, no sentido de condicionar a vistoria em veículo e a conseqüente expedição do Certificado de Licenciamento ao pagamento de tributos, encargos e multas de trânsito e ambientais vinculados ao veículo, independentemente da responsabilidade pelas infrações cometidas, consoante o art. 131, caput e § 2º, do Código de Trânsito Brasileiro e desde que tenha havido regular notificação do infrator. II - Agravo regimental improvido.” (AgRg no REsp

Por outro lado, não resta dúvida que a Execução Fiscal é um remédio adequado para os créditos tributários cujo valor superem os custos da cobrança. Mas daí se chegar à conclusão de que a Execução Fiscal é a única resposta possível do ordenamento ao inadimplemento tributário vai uma enorme distância. Não há nada na Constituição que sustente essa premissa.

Na verdade, como já foi dito, nada impede que a legislação preveja outros remédios que, após o teste de proporcionalidade, se revelem adequados, necessários e proporcionais para sancionar o infrator. É o caso das sanções não pecuniárias que, a nosso ver, como ocorre também com as sanções pecuniárias, sem que elas percam a natureza de verdadeiras sanções, podem também auxiliar no estímulo ao cumprimento das obrigações tributárias.

Assim, as alegações de que a Fazenda Pública já dispõe da Execução Fiscal e da Medida Cautelar Fiscal para a cobrança dos seus créditos, e que, por isso, seriam descabidas as medidas restritivas de direitos, já que implicam em meio coercitivo indireto para cobrança dos tributos,<sup>435</sup> carecem de amparo jurídico.

---

650.536/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/10/2004, DJ 06/12/2004, p. 227); “PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. LICENCIAMENTO ANUAL DE VEÍCULOS. EXIGÊNCIA DO PRÉVIO PAGAMENTO DE MULTAS DE TRÂNSITO. SÚMULAS NRS. 127 E 83 DO STJ. 1. O licenciamento anual de veículos não está condicionado à prévia exigência do pagamento de multa, imposta sem prévia notificação ao infrator, ante a ratio essendi das Súmula 312 e 127 do STJ. 2. Entrementes, esta Corte assentou que: ‘É lícita a atuação da Administração, no sentido de condicionar a vistoria em veículo e a conseqüente expedição do Certificado de Licenciamento ao pagamento de tributos, encargos e multas de trânsito e ambientais vinculados ao veículo, independentemente da responsabilidade pelas infrações cometidas, consoante o art. 131, caput e § 2º, do Código de Trânsito Brasileiro e desde que tenha havido regular notificação do infrator.’ (AgRg no REsp 650536/RJ, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, DJ 06.12.2004). 3. In casu, o Juiz Singular, à luz de exauriente cognição probatória, verificou que o autor provou a existência de prévia notificação, verbis: ‘(...)No caso em tela o apelado comprovou o envio das notificações ao apelante, conforme fls. 70/78, na forma do art. 281 do Código de Trânsito Brasileiro, pelo que não se aplica a Súmula 127 do STJ. Desta forma, cumprida tal obrigação por parte da autoridade pública, não há como exonerar-se o apelante do pagamento das multas para obter o licenciamento, posto que o § 2º do art. 131 da Lei 9.503/97 condiciona a renovação da licença de veículo ao pagamento de tributos, encargos e multas de trânsito a ele vinculados.’ (fl. e-STJ 132) 4. Agravo regimental desprovido.”(AgRg no Ag 1241340/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/06/2010, DJe 30/06/2010).

<sup>435</sup> Kiyoshi Harada, por exemplo, sustenta que “se existe uma lei específica [Lei n. 6.830/80] para a cobrança coativa do crédito tributário não há espaço para a utilização de meios de coerção indireta para a sua cobrança. As sanções políticas contra devedores de tributos de há muito perderam fundamento constitucional. A inscrição no Cadin; o protesto de certidão de dívida ativa; a indisponibilidade universal de bens; a sonegação de certidão negativa, ou da certidão positiva com efeito de negativa; a proibição de sócio de empresa inadimplente constituir ou participar de outra empresa; a proibição de empresa inadimplente imprimir talonários etc., configuram instrumentos de coerção indireta para pagamento de tributo exigível. Representam verdadeiras sanções políticas contra o devedor de tributos, que são reprimidas pelo menos por três Súmulas do STF, as de números 70, 323 e 547.” (HARADA, Kiyoshi. **Sanções políticas como meio coercitivo indireto de cobrança do crédito tributário**. Jus Navigandi, Teresina, ano 14, n. 2117, 18 abr. 2009 . Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/12656>>. Acesso em: 02 jul. 2013). Segundo Crisley de Sousa Feitoza: “Como é cediço, para a cobrança de seu crédito, dispõe a Fazenda Pública, além da via administrativa, na via judicial, da ação de execução fiscal regulada pela Lei n. 6.830/80 e, ainda, de uma outra, que apesar de não tratar-se de meio de cobrança, auxilia e facilita esta, qual seja a, Medida Cautelar Fiscal prevista na Lei . 8.392/92. Além do que, o crédito tributário goza de garantias, privilégios e preferências expressamente previstos nos artigos 183 a 193 do Código Tributário Nacional. Impende fixar, ainda que, além das garantias, privilégios e

Veja-se: a premissa de que na seara tributária as únicas respostas possíveis ao não pagamento dos tributos sejam as sanções pecuniárias e a Execução Fiscal é uma construção doutrinária e jurisprudencial que não tem amparo constitucional, nada obstante que sejam previstas em Lei outras espécies de sanções que se revelem também proporcionais e sejam, inclusive, mais eficientes para garantir a integridade e inteireza da ordem jurídica.<sup>436</sup>

Retomando o exemplo da exigência de quitação do tributo para a obtenção do Certificado de Licenciamento do veículo, não vemos qualquer fundamento jurídico razoável para se sustentar que a possibilidade de cobrança do crédito pela via judicial por si só macula de inconstitucionalidade a previsão legal art. 131, *caput* e §2º, do Código de Trânsito Brasileiro.

Aliás, diante do atual cenário de crise que atravessam Execuções Fiscais, o Estado não somente pode como deve buscar outros remédios para o inadimplemento tributário, cuja proporcionalidade deverá ser aferida no cotejo do caso concreto.<sup>437</sup>

Se, como vimos, o dever de pagar tributos é um dever fundamental, pode-se dizer que o Estado também tem o dever fundamental de sancionar, de forma eficiente (art. 37 da CR'88), dentro da legalidade, os contribuintes inadimplentes, até mesmo por uma questão de justiça em relação àqueles contribuintes que honram seus compromissos.<sup>438</sup>

preferências previstas naquele diploma legal, outras tantas encontram-se dispostas em leis extravagantes. Assim sendo, diante das garantias, privilégios e preferências inerentes ao crédito tributário, bem como, dos vários meios de cobrança do mesmo os quais dispõe a Fazenda Pública, e considerando a premissa ora analisada, mais uma vez as sanções políticas se mostram violadoras do princípio da proporcionalidade haja vista todas as benesses atribuídas ao crédito tributário, bem como as medidas de cobrança disponíveis.” (FEITOZA, Crisley de Sousa. Op. cit. p. 27-28).

<sup>436</sup> Nesse sentido, merecem destaque as palavras de Eduardo Moreira Lima Rodrigues de Castro: “O procedimento executivo regido pela Lei n. 6.830/1980, em que pese enquadrar-se como meio legítimo de cobrança de tributos, não pode, de maneira nenhuma, ser enxergado como o único instrumento à disposição da Fazenda Pública. Não há nada no ordenamento constitucional que nos permita concluir de maneira diversa: a uma, porque a satisfação do direito material – qualquer que seja ele – não pode nem deve ser buscada exclusivamente por meio do Poder Judiciário; a outra, porque o procedimento de execução regido pelo diploma legal supracitado encontra-se totalmente defasado em relação às mais modernas diretrizes do Direito Processual Civil brasileiro. (...) A verdade é que a Fazenda Pública pode dispor de todos os meios – judiciais ou extrajudiciais – previstos no ordenamento jurídico, desde que não violadores das limitações constitucionais ao poder de tributar, para fazer com que se pague a obrigação tributária. A Constituição Federal não contém um dispositivo sequer acerca da lei de execução fiscal, não sendo razoável conferir a ela a área de suprallegalidade que vêm lhe conferindo os Tribunais de todo o país.” (CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. Cancelamento da inscrição da empresa no cadastro de contribuintes: sanção política ou medida protetiva da ordem econômica? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 218, nov. 2013. p. 58).

<sup>437</sup> Também sobre a necessidade de se encontrar alternativas para a cobrança da Dívida Ativa na esfera administrativa em razão da crise que atravessam as Execuções Fiscais, vide DUTRA, Adriano Antônio Gomes. Op. cit. p. 09-25.

<sup>438</sup> Em sentido semelhante, Adriano Antônio Gomes Dutra afirma que “a existência do dever fundamental de pagar tributos implica no reconhecimento da existência, também, de um princípio que imponha às Administrações Tributárias o dever de exigir, de forma eficaz, o cumprimento das obrigações impostas aos contribuintes.” (DUTRA, Antônio Gomes Dutra. Op. cit. p. 18).

Eduardo Moreira Lima de Rodrigues de Castro nos fornece alguns outros exemplos constantes no nosso ordenamento de respostas legítimas ao inadimplemento tributário, tais como: (a) as exigências de regularidade fiscal constantes da Lei 8.666/1993, para participação em licitações públicas, e do art. 191-A do CTN e art. 57 da Lei n. 11.101/2005, para que possa fazer jus à recuperação judicial; (b) a Lei n. 10.522/2002, que dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais - CADIN; e (c) o já mencionado art. 17, inciso V, da Lei Complementar n. 123/2006, que veicula exigência de demonstração de regularidade fiscal para que o contribuinte possa aderir ao regime especial e unificado de tributação (Simples Nacional).<sup>439</sup>

Outro exemplo de sanção não pecuniária que se revela absolutamente proporcional, e do qual trataremos detalhadamente no Capítulo 7, é o protesto da Certidão da Dívida Ativa, autorizado no parágrafo único do art. 1º da Lei n. 9.492/97<sup>440</sup> e expressamente previsto em algumas legislações estaduais.<sup>441</sup> Com efeito, além de a medida não poder ser reputada como drástica, como veremos, já que implica em uma restrição de menor grau ao contribuinte, não impedindo o acesso ao Poder Judiciário nem comprometendo o funcionamento regular da empresa, o protesto da Certidão da Dívida Ativa também contribui para reduzir o volume de ações em trâmite no Poder Judiciário, seja por conferir maior efetividade à cobrança extrajudicial, seja por permitir que, em decorrência dessa maior efetividade na cobrança extrajudicial, se diminua a quantidade de demandas executivas a partir da elevação do valor mínimo do crédito tributário ajuizável.

Desse modo, o que se defende é que, ao se enfrentar a questão das sanções não pecuniárias na seara tributária, esses dados relativos à adequação e eficácia das Execuções Fiscais sejam mais uns dos elementos considerados no juízo de ponderação, não podendo ser simplesmente ignorados, como vem ocorrendo.

Por fim, deve-se atentar que, dependendo do caso concreto, inúmeras outras circunstâncias relevantes para a ponderação podem estar presentes nas discussões que

---

<sup>439</sup> CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. Op. cit. p. 60. O autor ainda suscita como exemplo a própria Lei n. 8.137/1990, que trata dos crimes contra a ordem tributária, fazendo a seguinte provocação: “Se, nos termos do que já decidido pelo Supremo Tribunal Federal, o pagamento do tributo, a qualquer tempo, extingue a punibilidade do crime tributário, por que não chama-los também de sanções políticas? Alguém seria capaz de negar que a Lei n. 8.137/1990 estabelece meios indiretos de cobrança de tributos? Alguém seria capaz de afirmar também que tais meios indiretos de cobrança de tributo seriam inconstitucionais?” (*Ibidem*. p. 61).

<sup>440</sup> Art. 1º Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida. Parágrafo único. Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas. (Incluído pela Lei nº 12.767, de 2012)

<sup>441</sup> No Estado do Rio de Janeiro, o protesto das Certidões de Dívida Ativa pelo Estado do Rio de Janeiro foi autorizado pela Lei Estadual n. 5.351/2008. Já no Estado de Minas Gerais, a autorização está contida no art. 2º da Lei Estadual n. 19.971/2011.

envolvem a utilização de sanções não pecuniárias no Direito Tributário. Exemplificativamente, podemos mencionar: (i) a forma de constituição do crédito estatal (por exemplo, se o crédito foi constituído através de lançamento por homologação/autolancamento); (ii) a existência de ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor (por exemplo, adesão à parcelamento com prévia confissão de dívida); e (iii) a existência de jurisprudência pacificada acerca da validade ou invalidade do próprio tributo ou crédito (por exemplo, decisão judicial em recurso repetitivo ou com repercussão geral).

Exemplificativamente, pode-se afirmar que, por um lado, se a existência de jurisprudência pacificada pelas Cortes Superiores em precedentes com repercussão geral e de recurso repetitivo no sentido da invalidade de um tributo ou crédito em cobrança desaconselha fortemente a utilização da medida sancionatória restritiva de direitos, em razão do abalo à legitimidade do interesse que se visa resguardar com a sanção, por outro lado, quando existe jurisprudência pacificada em recurso repetitivo ou decisão judicial com repercussão geral acerca da validade do tributo ou do crédito, a utilização de sanções não pecuniárias para os casos de inadimplemento tributário pode ser fortemente indicada para resguardar variados interesses constitucionalmente tutelados. A indicação de utilização de sanções não pecuniárias para coibir o inadimplemento da obrigação tributária principal também pode ser reforçada quando o crédito estatal foi constituído através de lançamento por homologação, no qual o próprio contribuinte quantifica o tributo devido e entrega a declaração confessando a existência do crédito à Fazenda Pública, bem como nas outras hipóteses em que o contribuinte reconhece o seu débito.<sup>442</sup>

Passa-se agora, no próximo capítulo, a partir das premissas estabelecidas nos capítulos precedentes, a analisar a jurisprudência histórica e atual do Superior Tribunal de Justiça acerca do protesto das Certidões da Dívida Ativa e à demonstração da aplicação, na prática, das ideias até aqui desenvolvidas.

---

<sup>442</sup> A hipótese do protesto das Certidões da Dívida Ativa é um típico exemplo de medida sancionatória na qual essas circunstâncias têm um peso significativo no juízo de ponderação. No item 7.4.3.3 abaixo, exemplifica-se como essas circunstâncias se aplicam no sopesamento relativamente do protesto das Certidões da Dívida Ativa.

## 6 PROTESTO DE CERTIDÕES DE DÍVIDA ATIVA, DIREITOS FUNDAMENTAIS E PONDERAÇÃO DE INTERESSES

Nos últimos anos, a questão acerca da possibilidade de protesto de Certidões da Dívida Ativa - CDAs passou a agitar os debates na seara tributária impulsionada por diversas leis, editadas tanto nos âmbitos municipal e estadual quanto no âmbito federal, que autorizam expressamente que os entes públicos se valham do instituto do protesto para a cobrança de seus créditos inscritos em Dívida Ativa.

Por exemplo, no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, a Lei Estadual n. 5.351/2008 (art. 3º) autorizou o Poder Executivo a “efetuar, nos termos da Lei Federal nº 9.492, de 10 de setembro de 1997, o protesto extrajudicial dos créditos inscritos em dívida ativa”. Já no âmbito federal, a Lei n. 12.767/2012 alterou a Lei n. 9.492/1997, que trata do protesto de títulos e outros documentos de dívida, para incluir um parágrafo único ao seu art. 1º, com a seguinte redação: “Parágrafo único. Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas.”

Também recentemente, o Superior Tribunal de Justiça, que tinha jurisprudência consolidada no sentido da impossibilidade de protesto de Certidões da Dívida Ativa em razão da desnecessidade da medida,<sup>443</sup> no julgamento do Recurso Especial n. 1.126.515-PR,<sup>444</sup> da

---

<sup>443</sup> Vide, por exemplo: REsp 287.824/MG, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/10/2005, DJ 20/02/2006, p. 205; AgRg no Ag 936.606/PR, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/05/2008, DJe 04/06/2008; REsp 1093601/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/11/2008, DJe 15/12/2008; AgRg no Ag 1172684/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/08/2010, DJe 03/09/2010; AgRg no Ag 1316190/PR, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/05/2011, DJe 25/05/2011; AgRg no REsp 1277348/RS, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/06/2012, DJe 13/06/2012.

<sup>444</sup> O acórdão foi assim ementado: “PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. PROTESTO DE CDA. LEI 9.492/1997. INTERPRETAÇÃO CONTEXTUAL COM A DINÂMICA MODERNA DAS RELAÇÕES SOCIAIS E O “II PACTO REPUBLICANO DE ESTADO POR UM SISTEMA DE JUSTIÇA MAIS ACESSÍVEL, ÁGIL E EFETIVO”. SUPERAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ. 1. Trata-se de Recurso Especial que discute, à luz do art. 1º da Lei 9.492/1997, a possibilidade de protesto da Certidão de Dívida Ativa (CDA), título executivo extrajudicial (art. 586, VIII, do CPC) que aparelha a Execução Fiscal, regida pela Lei 6.830/1980. 2. Merece destaque a publicação da Lei 12.767/2012, que promoveu a inclusão do parágrafo único no art. 1º da Lei 9.492/1997, para expressamente consignar que estão incluídas “entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas”. 3. Não bastasse isso, mostra-se imperiosa a superação da orientação jurisprudencial do STJ a respeito da questão. 4. No regime instituído pelo art. 1º da Lei 9.492/1997, o protesto, instituto bifronte que representa, de um lado, instrumento para constituir o devedor em mora e provar a inadimplência, e, de outro, modalidade alternativa para cobrança de dívida, foi ampliado, desvinculando-se dos títulos estritamente cambiários para abranger todos e quaisquer “títulos ou documentos de dívida”. Ao contrário do afirmado pelo Tribunal de origem, portanto, o atual regime jurídico do protesto não é vinculado exclusivamente aos títulos cambiais. 5. Nesse sentido, tanto o STJ (RESP 750805/RS) como a Justiça do Trabalho possuem precedentes que autorizam o protesto, por exemplo, de decisões judiciais

relatoria do Min. Herman Benjamin, alterou sua jurisprudência para, superando o seu entendimento anterior, confirmar a possibilidade de utilização do instituto do protesto em relação às CDAs.

A definição acerca da constitucionalidade do protesto das Certidões da Dívida Ativa atualmente encontra-se com o Supremo Tribunal Federal, tendo em vista a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 5.135 (Rel. Min. Luís Roberto Barroso), proposta pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), na qual se questiona o parágrafo único do art. 1º da Lei Federal n. 9.492/1997, acima referido. Basicamente, além da alegação de inconstitucionalidade por vício formal apontada pela CNI, a qual não será objeto de análise no presente trabalho, sustenta-se a inconstitucionalidade do protesto das CDAs por restringir de forma indevida direitos fundamentais do contribuinte, violando a livre prática de atividade

---

condenatórias, líquidas e certas, transitadas em julgado. 6. Dada a natureza bifronte do protesto, não é dado ao Poder Judiciário substituir-se à Administração para eleger, sob o enfoque da necessidade (utilidade ou conveniência), as políticas públicas para recuperação, no âmbito extrajudicial, da dívida ativa da Fazenda Pública. 7. Cabe ao Judiciário, isto sim, examinar o tema controvertido sob espectro jurídico, ou seja, quanto à sua constitucionalidade e legalidade, nada mais. A manifestação sobre essa relevante matéria, com base na valoração da necessidade e pertinência desse instrumento extrajudicial de cobrança de dívida, carece de legitimação, por romper com os princípios da independência dos poderes (art. 2º da CF/1988) e da imparcialidade. 8. São falaciosos os argumentos de que o ordenamento jurídico (Lei 6.830/1980) já instituiu mecanismo para a recuperação do crédito fiscal e de que o sujeito passivo não participou da constituição do crédito. 9. A Lei das Execuções Fiscais disciplina exclusivamente a cobrança judicial da dívida ativa, e não autoriza, por si, a insustentável conclusão de que veda, em caráter permanente, a instituição, ou utilização, de mecanismos de cobrança extrajudicial. 10. A defesa da tese de impossibilidade do protesto seria razoável apenas se versasse sobre o "Auto de Lançamento", esse sim procedimento unilateral dotado de eficácia para imputar débito ao sujeito passivo. 11. A inscrição em dívida ativa, de onde se origina a posterior extração da Certidão que poderá ser levada a protesto, decorre ou do exaurimento da instância administrativa (onde foi possível impugnar o lançamento e interpor recursos administrativos) ou de documento de confissão de dívida, apresentado pelo próprio devedor (e.g., DCTF, GIA, Termo de Confissão para adesão ao parcelamento, etc.). 12. O sujeito passivo, portanto, não pode alegar que houve "surpresa" ou "abuso de poder" na extração da CDA, uma vez que esta pressupõe sua participação na apuração do débito. Note-se, aliás, que o preenchimento e entrega da DCTF ou GIA (documentos de confissão de dívida) corresponde integralmente ao ato do emitente de cheque, nota promissória ou letra de câmbio. 13. A possibilidade do protesto da CDA não implica ofensa aos princípios do contraditório e do devido processo legal, pois subsiste, para todo e qualquer efeito, o controle jurisdicional, mediante provocação da parte interessada, em relação à higidez do título levado a protesto. 14. A Lei 9.492/1997 deve ser interpretada em conjunto com o contexto histórico e social. De acordo com o "II Pacto Republicano de Estado por um sistema de Justiça mais acessível, ágil e efetivo", definiu-se como meta específica para dar agilidade e efetividade à prestação jurisdicional a "revisão da legislação referente à cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, com vistas à racionalização dos procedimentos em âmbito judicial e administrativo". 15. Nesse sentido, o CNJ considerou que estão conformes com o princípio da legalidade normas expedidas pelas Corregedorias de Justiça dos Estados do Rio de Janeiro e de Goiás que, respectivamente, orientam seus órgãos a providenciar e admitir o protesto de CDA e de sentenças condenatórias transitadas em julgado, relacionadas às obrigações alimentares. 16. A interpretação contextualizada da Lei 9.492/1997 representa medida que corrobora a tendência moderna de intersecção dos regimes jurídicos próprios do Direito Público e Privado. A todo instante vem crescendo a publicização do Direito Privado (iniciada, exemplificativamente, com a limitação do direito de propriedade, outrora valor absoluto, ao cumprimento de sua função social) e, por outro lado, a privatização do Direito Público (por exemplo, com a incorporação - naturalmente adaptada às peculiaridades existentes - de conceitos e institutos jurídicos e extrajurídicos aplicados outrora apenas aos sujeitos de Direito Privado, como, e.g., a utilização de sistemas de gerenciamento e controle de eficiência na prestação de serviços). 17. Recurso Especial provido, com superação da jurisprudência do STJ." (REsp 1126515/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2013, DJe 16/12/2013)

econômica lícita (art. 170, parágrafo único, da CR'88), a liberdade do exercício profissional (art. 5º, inciso XIII, da CR'88) e o devido processo legal (art. 5º, inciso XXXV, da CR'88). Alega-se, ainda, violação ao princípio da proporcionalidade, em razão de o protesto fazer as vezes de meio indireto de cobrança, inadequado e desnecessário. Alguns autores acrescentam ainda como violados os direitos à imagem e à honra dos contribuintes (art. 5º, inciso X, da Constituição da República).

A tese defendida na ADI n. 5.135 reflete justamente o entendimento de grande parte da doutrina nacional acerca da inconstitucionalidade do protesto de CDA, por considerá-lo como uma espécie de sanção política, na linha das já analisadas Súmulas n. 70, 323 e 547, do Supremo Tribunal Federal.

Neste capítulo, com base nas ideias desenvolvidas nos capítulos precedentes, analisar-se-á a questão da constitucionalidade do protesto da Certidão da Dívida Ativa à luz dos diversos direitos fundamentais e interesses envolvidos, bem como da técnica da ponderação de interesses e do princípio da proporcionalidade, a fim de também verificar se o tema é enfrentado corretamente pela doutrina e pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

### **6.1 A jurisprudência tradicional do Superior Tribunal de Justiça e a posição doutrinária clássica acerca do protesto das Certidões da Dívida Ativa**

O Superior Tribunal de Justiça há tempos firmou sua jurisprudência no sentido da impossibilidade de os entes públicos se valerem do instituto do protesto para a cobrança de seus créditos inscritos em Dívida Ativa.

A posição tradicional da Corte Superior encontra-se bem sintetizada no REsp n. 287.824-MG.<sup>445</sup> Basicamente, o Superior Tribunal de Justiça refutava a utilização do instituto

---

<sup>445</sup> “TRIBUTÁRIO E COMERCIAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROTESTO PRÉVIO. DESNECESSIDADE. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ. ART. 204 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. FAZENDA PÚBLICA. AUSÊNCIA DE LEGITIMAÇÃO PARA REQUERER A FALÊNCIA DO COMERCIANTE CONTRIBUINTE. MEIO PRÓPRIO PARA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS. IMPOSSIBILIDADE DE SUBMISSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO AO REGIME DE CONCURSO UNIVERSAL PRÓPRIO DA FALÊNCIA. ARTS. 186 E 187 DO CTN. I - A Certidão de Dívida Ativa, a teor do que dispõe o art. 204 do CTN, goza de presunção de certeza e liquidez que somente pode ser afastada mediante apresentação de prova em contrário. II - A presunção legal que reveste o título emitido unilateralmente pela Administração Tributária serve tão somente para aparelhar o processo executivo fiscal, consoante estatui o art. 38 da Lei 6.830/80. (Lei de Execuções Fiscais) III - Dentro desse contexto, revela-se desnecessário o protesto prévio do título emitido pela Fazenda Pública. IV - Afigura-se impróprio o requerimento de falência do contribuinte comerciante pela Fazenda Pública, na medida em que esta dispõe de instrumento específico para cobrança do crédito tributário. V - Ademais, revela-se ilógico o pedido de quebra, seguido de sua decretação, para logo após informar-se ao Juízo que o crédito tributário não se submete ao concurso falimentar, consoante dicção do art. 187 do CTN. VI - O pedido de falência não pode servir de instrumento de coação moral para satisfação de crédito tributário. A referida coação resta configurada

do protesto pelas Fazendas Públicas por entender (i) que a sede apropriada para a discussão judicial da Dívida Ativa é tão somente a Execução Fiscal (art. 38 da Lei de Execução Fiscal); (ii) que a providência de se promover o protesto das CDAs seria inadequada para fins de requerer a falência do contribuinte; e (iii) que, como a função do protesto é caracterizar a impontualidade e o inadimplemento do devedor, constituindo-o em mora, ele é desnecessário para este fim específico em relação às CDAs, que já gozam de presunção de liquidez e certeza (art. 204 do CTN). Dessa forma, faltaria interesse ao ente público para justificar o protesto prévio das CDAs para a satisfação do crédito tributário.<sup>446</sup>

A doutrina clássica, por sua vez, além dos argumentos acima declinados que embasavam a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, sempre sustentou a inconstitucionalidade do protesto das CDAs pelas mesmas razões utilizadas pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 5.135 (Rel. Min. Luís Roberto Barroso), que questiona o parágrafo único do art. 1º da Lei Federal n. 9.492/1997. Sustenta-se, em suma, o protesto das CDAs implica em restrição indevida de direitos fundamentais do contribuinte, como a livre prática de atividade econômica lícita (art. 170, parágrafo único, da CR'88), a liberdade do exercício profissional (art. 5º, inciso XIII, da CR'88) e o devido processo legal (art. 5º, inciso XXXV, da CR'88). Há autores que apontam, ainda, a violação aos direitos à imagem e à honra (art. 5º, inciso X, da Constituição da República). Ademais, haveria violação ao princípio da proporcionalidade, já que o protesto seria um meio indireto de cobrança, inadequado e desnecessário.

Basicamente, tanto doutrina quanto a jurisprudência tradicionais sempre associaram o protesto exclusivamente aos títulos cambiais, para constituir e comprovar a mora do devedor na esfera comercial-privada relativamente a esses títulos.<sup>447</sup> Desse modo, segundo esse entendimento, como as Certidões da Dívida Ativa não são títulos cambiais, o protesto das mesmas seria descabido. Vale citar, nesse sentido, as palavras de Hugo de Brito Machado, que bem resumem o entendimento tradicional sobre o tema:

---

na medida em que o art. 11, § 2º, do Decreto-Lei 7.661/45 permite o depósito elisivo da falência. VII - Recurso especial improvido.”(REsp 287.824/MG, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/10/2005, DJ 20/02/2006, p. 205)

<sup>446</sup> Como já afirmado, essa jurisprudência histórica do Superior Tribunal de Justiça foi alterada no julgamento do Recurso Especial n. 1.126.615-PR, da relatoria do Min. Herman Benjamin, a partir do qual passou-se a admitir a possibilidade de protesto das CDAs. Para fins de melhor organização, trataremos do novo posicionamento do STJ em diversos momentos ao longo do presente Capítulo.

<sup>447</sup> Conforme Eduardo Fortunato Bim, “para parte da doutrina e da jurisprudência, a certidão de dívida ativa não poderia ser protestada extrajudicialmente, uma vez que esse protesto somente seria admitido para créditos ou títulos de natureza cambial, o que estaria afinado com o seu passado legislativo.” (BIM, Eduardo Fortunato. A juridicidade do protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa (CDA). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 157, out. 2008. p. 45).

(...) O protesto de Certidão de Dívida Ativa no caso consubstancia um evidente abuso porque absolutamente desnecessário para a propositura da execução fiscal. (...)

O protesto na verdade é a declaração formal feita pelo credor da obrigação, seja da devolução, do aceite ou do pagamento do título, de que o inadimplemento da obrigação contraria sua vontade. Em outras palavras, o protesto é a declaração formal e solene do credor de que não concorda com a demora no aceite, na devolução ou no pagamento do título respectivo. (...)

O protesto cambial produz os seguintes efeitos: a) interrompe a prescrição; b) viabiliza o pedido de falência do devedor; c) induz o devedor em mora; d) preserva o direito de regresso contra coobrigados.

Ocorre que o credor tributário não carece de nenhum desses efeitos. Não pode nem tem interesse em pedir a falência do devedor, nem precisa de qualquer outro dos efeitos do protesto. Não tem, portanto, necessidade de promover o protesto de certidão de inscrição de crédito tributário, que se mostra, assim, absolutamente incabível.

(...)

No caso do protesto de Certidão de Dívida Ativa a ilegalidade é flagrante. O protesto constitui indiscutível abuso, que apenas tem o efeito de causar dano ao contribuinte, sem qualquer proveito para a Fazenda Pública.<sup>448</sup>

Assim, para muitos autores, na esteira das Súmulas n. 70, 323 e 547, do Supremo Tribunal Federal – STF, o protesto de Certidões da Dívida Ativa se caracterizaria como uma espécie de sanção política, ou seja, como uma inconstitucional medida restritiva de direito imposta indevidamente pela Fazenda Pública como meio de coerção para forçar o contribuinte ao cumprimento de suas obrigações tributárias, violando os princípios do livre exercício profissional e da livre iniciativa (arts. 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, ambos da CR'88), do livre acesso ao Poder Judiciário (art. 5º, XXXV da CR'88), da livre concorrência (art. 170, inciso IV da CR'88) e do devido processo legal e ampla defesa (art. 5º, incisos LIV e LV da CR'88).

## 6.2 Considerações sobre a jurisprudência tradicional do Superior Tribunal de Justiça e o posicionamento doutrinário acerca do protesto das Certidões da Dívida Ativa

As posições doutrinárias e jurisprudenciais tradicionais sobre o protesto das Certidões da Dívida Ativa demonstra que, tal como ocorre em relação às sanções não pecuniárias na esfera tributária de um modo geral, a questão não era enfrentada de forma adequada, seja à luz

<sup>448</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Protesto de certidão de dívida ativa. **Revista da Associação dos Juizes Federais AJUFE**, Distrito Federal, n. 69, p. 121-148; **Revista Ibero-Americana de Direito Público**, Rio de Janeiro, América Jurídica, ano 2, vol. VI, p. 89-106; **Revista Ibero-Americana de Direito Constitucional**, Fortaleza, 2002, ano I, n. 1, p. 225-256; **Revista do Instituto dos Magistrados do Ceará**, ano 06, n. 11, p. 121-157, jan./jun. 2002. Disponível em <<http://www.idtl.com.br/artigos/148.pdf>>. Acesso em 03 de novembro de 2014.

das regras jurídicas incidentes, seja à luz das premissas fixadas na parte inicial deste trabalho acerca da ponderação de interesses e do princípio da proporcionalidade.

Cumprido, porém, antes de se adentrar na análise do protesto com base no princípio da proporcionalidade, rebater as premissas utilizadas tanto pelo Superior Tribunal de Justiça quanto pela doutrina para refutar o protesto das CDAs, de modo a evidenciar os equívocos em que se baseiam.

Inicialmente, a alegação de que o protesto de Certidões da Dívida Ativa seria descabido porque a sede apropriada para a discussão judicial da Dívida Ativa seria apenas a Execução Fiscal, nos termos do art. 38 da Lei Federal n. 6.830/80, não se sustenta diante da inevitável constatação de que a Lei de Execução Fiscal trata especificamente da cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública. O próprio art. 38 da referida Lei dispõe que a “discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, (...)”. O protesto, por sua vez, é instrumento extrajudicial de cobrança. Evidentemente, a Lei Federal n. 9.492/97 não trata de cobrança judicial do crédito, nem a Lei de Execução Fiscal trata de protesto ou de cobrança extrajudicial. Assim, não há qualquer incompatibilidade entre o protesto das CDAs (instrumento extrajudicial para a cobrança do crédito) e a cobrança dos créditos inscritos em Dívida Ativa através da Execução Fiscal (instrumento judicial para a cobrança do crédito). São, na verdade, procedimentos independentes, mas não incompatíveis. Enquanto o protesto não impede a execução da dívida nos termos da Lei n. 6.830/80, esta última também não impede o protesto, que é regulado pela Lei n. 9.492/97.<sup>449</sup>

De todo modo, ainda que essa questão já nos parecesse bastante clara antes mesmo da introdução, pela Lei Federal n. 12.767/12, do parágrafo único ao art. 1º da Lei n. 9.492/97, uma vez que o *caput* do mencionado artigo é claro no sentido de que o protesto é “o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida” [grifo nosso], entendemos que, com a alteração legislativa ocorrida em 2012, o argumento de que se valia o Superior Tribunal de Justiça e grande parte da doutrina foi sepultado de vez, passando o parágrafo único do art. 1º da Lei n. 9.492/97 a prever expressamente que “incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas.”

Outrossim, a doutrina e jurisprudência sempre partiram da premissa de que o protesto estava atrelado exclusivamente aos títulos de natureza cambial e que sua finalidade seria

---

<sup>449</sup> Nesse sentido, BIM, Eduardo Fortunato. Op. cit. p. 53-54.

caracterizar a impontualidade e o inadimplemento do devedor, constituindo-o em mora e viabilizando a cobrança do título e o requerimento de falência. Dessa forma, como a Fazenda Pública não teria interesse no requerimento de falência e o seu crédito já é dotado de presunção de certeza e liquidez (art. 204 do Código Tributário Nacional), o protesto das CDAs seria desnecessário. Trata-se, novamente, de premissa e conclusão equivocadas.

Com efeito, embora o protesto tenha, na sua origem, sido criado para atestar a impontualidade do devedor relativamente a uma obrigação constante em um título cambial,<sup>450</sup> desde a edição da Lei Federal n. 9.492/97 esse quadro sofreu profunda alteração. Se antes o protesto era cabível para os títulos referidos pela legislação cambial (o chamado protesto cambial), para fins exclusivamente probatórios, isso foi alterado pela Lei Federal n. 9.492/97, que em seu art. 1º passou a prever que o protesto é cabível para todas as obrigações, podendo ser utilizado para qualquer tipo de título ou documento dívida, independentemente da sua necessidade para fins de cobrança judicial. Passou-se do protesto cambial para o protesto da obrigação inadimplida. Assim, além de servir de prova da inadimplência, o protesto também serve para dar publicidade à obrigação não cumprida.

Como afirma Daniel Melo Nunes de Carvalho, a

(...) função [do protesto] transcende à meramente probatória. (...) em muitas ocasiões, o protesto é tirado simplesmente pela vontade do credor de conferir publicidade à dívida, sem que tenha qualquer intuito probatório com sua lavratura. É o caso do protesto facultativo, em que não se mostra necessária a sua adoção pelo credor para que possa ser exercida a ação executiva.<sup>451</sup>

Merecem destaque as palavras de Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior:

A doutrina tem se debruçado sobre o exato sentido da expressão ‘outros documentos de dívida’, considerando que o estatuto legal sobre protesto não a aclara. Entendemos que o sentido de tal expressão deve ser perquirido no mundo complexo e inesgotável das obrigações, e, por isso, o legislador agiu certo em não defini-la. Entretanto, se o protesto visa a provar a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida, como consta da norma do artigo 1º da LP, e se tais documentos não correspondem a títulos cambiários, parece-nos indubitável que qualquer documento que traduza assunção de obrigação líquida, a prazo certo, exigível, vencida e não cumprida, pode ser objeto de protesto, inclusive contratos. Por outro lado, a título ilustrativo, são documentos de dívida protestáveis as Certidões da Dívida Ativa da Fazenda Pública, que correspondem a títulos executivos extrajudiciais (CPC, art. 585, VI), embora não se subsumam como títulos cambiários, (...).<sup>452</sup>

<sup>450</sup> CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. Protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa: uma abordagem à luz da Lei n. 9.492/97, das questões atinentes ao sigilo fiscal e do princípio da proporcionalidade. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 8, n. 44, p. 81-98, mar./abr. 2010. p. 82.

<sup>451</sup> *Ibidem*. p. 82-83.

<sup>452</sup> ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. **Reflexões sobre protesto**. Disponível em <<http://www.institutodeprotestorj.com.br/novo/arquivos/Reflexoes%20Sobre%20o%20Protesto.pdf>>. Acesso em: 03 de novembro de 2014. No mesmo sentido, assevera Eduardo Fortunato Bim: “Depois de longa discussão para desvendar o significado do termo ‘outros documentos de dívida’, chegou-se à conclusão de que

Vale registrar, quanto a esse ponto, que o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n. 1.126.615-PR, da relatoria do Min. Herman Benjamin, a partir do qual passou a admitir a possibilidade de protesto das CDAs, superou o posicionamento histórico no sentido de que o protesto estava vinculado exclusivamente aos títulos de natureza cambial.

Merecem transcrição os seguintes trechos do voto do Min. Relator Herman Benjamin:

(...) O tema ora versado (possibilidade de protesto da CDA) desperta grande discussão na doutrina. É importante, em primeiro lugar, compreender a definição legal do protesto e sua disciplina no âmbito normativo. (...) A alteração normativa [provocada pela Lei 9.492/1997] rompeu com antiga tradição existente no ordenamento jurídico, consistente em atrelar o protesto exclusivamente aos títulos de natureza cambial (cheques, duplicatas, etc.). A utilização dos termos "títulos" e "outros documentos de dívida" possui atualmente concepção muito mais ampla que a relacionada apenas aos de natureza cambiária – consoante será explicitado adiante, hoje em dia até atos judiciais (sentenças transitadas em julgado em Ações de Alimentos ou em processos que tramitaram na Justiça do Trabalho) podem ser levados a protesto, embora evidentemente nada tenham de cambial (...).

(...) Os precedentes jurisprudenciais a respeito do tema foram construídos, precipuamente, com base na disciplina original do instituto – qual seja a de instrumento destinado a constituir e comprovar a mora do devedor, no que se refere às obrigações garantidas por títulos cambiais.

(...) a entrada em vigor da Lei 9.492/1997 constituiu a reinserção da disciplina jurídica do protesto ao novo contexto das relações sociais, mediante ampliação de sua área de abrangência para qualquer tipo de título ou documento de dívida. (...) <sup>453</sup>

Assim, o fato de a Certidão da Dívida Ativa ser um título executivo extrajudicial e gozar de presunção de certeza e liquidez não implica no descabimento ou desnecessidade de sua remessa a protesto, mormente porque o protesto atualmente não visa apenas constituir em mora o devedor e viabilizar a cobrança judicial do crédito, mas sim dar ampla publicidade ao descumprimento de uma obrigação, bem como servir de instrumento extrajudicial de cobrança.<sup>454</sup> Dessa forma, o interesse e a necessidade da Fazenda Pública na realização do protesto são os mesmos que justificam o protesto de créditos particulares consubstanciados em outros documentos de dívida.

Note-se, por oportuno, que além de estimular o adimplemento tributário, a ampliação da publicidade viabilizada pelo protesto resguarda também o interesse-dever do Estado em

---

eles correspondiam a títulos executivos (judiciais ou extrajudiciais), com o que resta superado o primeiro preconceito sobre o protesto, qual seja, o de que ele somente serviria a fins cambiários. Se é possível protestar títulos executivos judiciais e extrajudiciais, e entre esses certamente estão muitos documentos não cambiários, obviamente o protesto vai além do mero fim cambial.” (BIM, Eduardo Fortunato. Op. cit. p. 46).

<sup>453</sup> REsp 1126515/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2013, DJe 16/12/2013.

<sup>454</sup> Segundo o Min. Herman Benjamin, “(...) O protesto, além de representar instrumento para constituir em mora e/ou comprovar a inadimplência do devedor, é meio alternativo para o cumprimento da obrigação. Com efeito, o art. 19 da Lei 9.492/1997 disciplina o pagamento dos títulos ou documentos de dívida levados a protesto.” (REsp 1126515/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2013, DJe 16/12/2013)

garantir um sistema financeiro saudável. Com efeito, a ampla publicidade dos débitos existentes junto à Fazenda permitirá que todos os atores do mercado tenham um conhecimento mais adequado da situação financeira daqueles com quem pretendem contratar, podendo avaliar a possibilidade de concessão de novos créditos munidos de todas as informações necessárias para estudar o risco do mútuo porventura contratado. Assim, a publicidade, além de estimular a adimplência, torna mais saudável sistema financeiro.

De todo modo, a alteração da Lei n. 9.492/97 para a introdução do parágrafo ao seu art. 1º, ainda que sequer fosse necessária, fez ruir os argumentos que embasavam as posições doutrinárias e jurisprudenciais tradicionais sobre a questão.

Nesta feita, verificados os equívocos jurídicos das antigas premissas adotadas pelo Superior Tribunal de Justiça e pela doutrina acerca do protesto das CDAs, cumpre agora tecer as considerações cabíveis quanto à posição doutrinária sobre o tema à luz do princípio da proporcionalidade e da ponderação de interesses.

### **6.3 Crítica à jurisprudência e doutrina tradicionais acerca do protesto das Certidões da Dívida Ativa à luz do princípio da proporcionalidade e da ponderação de interesses na Constituição**

O entendimento jurisprudencial e doutrinário acerca da inconstitucionalidade do protesto das Certidões da Dívida Ativa, o qual embasa o pedido formulado na ADI n. 5.135 para que seja declarada a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 1º da Lei Federal n. 9.492/1997, também não se sustenta diante de um adequado enfrentamento da questão com base na técnica da ponderação de interesses e do princípio da proporcionalidade, nos moldes estabelecidos na parte inicial do presente estudo.

Como foi visto, defende-se a inconstitucionalidade do protesto das Certidões da Dívida Ativa, de forma geral, e do parágrafo único do art. 1º da Lei Federal n. 9.492/1997, de forma particular, com base no argumento de que eles implicam numa restrição desproporcional a direitos fundamentais dos contribuintes, mais especificamente a livre prática de atividade econômica lícita (art. 170, parágrafo único, da CR'88), a liberdade do exercício profissional (art. 5º, inciso XIII, da CR'88), ao devido processo legal (art. 5º, inciso XXXV, da CR'88), a imagem e a honra (art. 5º, inciso X, da CR'88), caracterizando-se o protesto como uma sanção política.

Também nesse caso, embora até se recorra ao princípio da razoabilidade/proporcionalidade para justificar a inconstitucionalidade do protesto das CDAs,

é inegável a existência de déficit argumentativo no enfrentamento da questão. A crítica formulada na parte inicial do presente estudo à inobservância, pela doutrina e jurisprudência, das exigências constitucionais de fundamentação em relação às sanções não pecuniárias no Direito Tributário aplicam-se inteiramente ao protesto das CDAs: embora se trabalhe com princípios e interesses constitucionais, ignoram-se interesses e valores potencialmente colidentes e não se aplica a técnica da ponderação de forma adequada.

Os argumentos utilizados para sustentar a inconstitucionalidade do protesto diante dos direitos fundamentais do contribuinte e do princípio da proporcionalidade geralmente são lançados sem grandes considerações, como se os enunciados dos princípios mencionados bastassem para esclarecer as razões pelas quais eles deveriam prevalecer sobre outros interesses também constitucionalmente tutelados.

Assim, embora a solução adequada exija a análise aprofundada da proporcionalidade do protesto das CDAs e a ponderação dos interesses envolvidos (com os ônus argumentativos inerentes), o fato é que não se enfrenta de forma séria o nível de restrição que o protesto implica às atividades dos contribuintes. Outrossim, o protesto também é tratado somente com enfoque nos direitos do contribuinte inadimplente, ignorando-se outros interesses eventualmente contrapostos e as circunstâncias fáticas e jurídicas envolvidas.

Feita a análise crítica da posição doutrinária e jurisprudencial tradicional sobre o tema, passa-se, no próximo tópico, à abordagem do protesto das CDAs com base nos elementos que consideramos relevantes para um enfrentamento adequado da questão à luz do princípio da proporcionalidade e da ponderação de interesses na Constituição, conforme premissas fixadas na parte inicial deste estudo.

#### **6.4 A análise da constitucionalidade do protesto das Certidões da Dívida Ativa à luz do princípio da proporcionalidade e da técnica da ponderação de interesses**

Conforme já visto, a utilização da técnica da ponderação, guiada pelo princípio da proporcionalidade, por envolver grande carga de subjetividade e etapas mais complexas que a subsunção, demanda um elevado ônus argumentativo do intérprete, sendo insuficiente uma fundamentação baseada apenas na mera referência a alguns princípios que teriam pertinência ao caso, como geralmente fazem os autores que contestam a possibilidade de utilização do protesto para as Certidões da Dívida Ativa.

Tendo em vista essas mencionadas exigências argumentativas, a análise será feita a partir das três etapas de desenvolvimento do processo intelectual para a resolução dos

conflitos entre normas e interesses constitucionais, ou seja, (i) identificação das normas pertinentes; (ii) verificação das circunstâncias relevantes; e (iii) apuração dos pesos que devem ser atribuídos aos elementos em disputa.<sup>455</sup>

De todo modo, antes de adentrarmos na ponderação propriamente dita, cumpre verificar se o protesto das CDAs passam pelo crivo do princípio da proporcionalidade no que se refere aos subprincípios da adequação e da necessidade.

#### 6.4.1 O protesto das Certidões da Dívida Ativa e o subprincípio da adequação

No que concerne ao subprincípio da adequação, deve-se verificar se o protesto da Certidão da Dívida Ativa é medida idônea para atingir o fim pretendido. Como vimos, especificamente no que concerne o crédito inscrito em Dívida Ativa, o protesto não tem por escopo constituir em mora o devedor e conferir exigibilidade ao crédito estatal para viabilizar a sua cobrança judicial, mas sim sancionar o inadimplemento tributário, dando ampla publicidade à existência da dívida e tendo também como efeitos servir de meio extrajudicial de cobrança e resguardar o interesse-dever do Estado em garantir um sistema financeiro saudável.

Além de a finalidade perseguida ser absolutamente legítima, a medida do protesto é inegavelmente apta a amplificar a publicidade do inadimplemento tributário e servir de mecanismo de cobrança extrajudicial do crédito.

Sendo a finalidade legítima e o meio apto ao atingimento dos fins pretendidos, o protesto das CDAs é manifestamente adequado.

#### 6.4.2 O protesto das Certidões da Dívida Ativa e o subprincípio da necessidade

O protesto das Certidões da Dívida Ativa também passa pelo crivo do subprincípio da necessidade.

Como já apontado, esse subprincípio exige que, “dentre diversas medidas possíveis que promovam com a mesma intensidade uma determinada finalidade, o Estado opte sempre pela menos gravosa.”<sup>456</sup> Nesse caso, o protesto das CDAs é uma das sanções mais eficientes e menos gravosas para reprimir a infração tributária e desestimular o descumprimento da norma

---

<sup>455</sup> Cf. BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 335-336.

<sup>456</sup> SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. Op. cit. p. 474.

tributária, permitindo a ampliação da publicidade do inadimplemento, auxiliando na cobrança extrajudicial do crédito e resguardando o interesse-dever do Estado em garantir um sistema financeiro saudável.

Note-se que aqueles que defendem a desnecessidade do protesto das CDAs geralmente apontam a existência da Execução Fiscal (v. Lei Federal n. 6.830/1980) e outros instrumentos processuais, como a cautelar fiscal, como mecanismos menos gravosos do que o protesto para a perseguição dos créditos fazendários.

Esse argumento parte de uma premissa absolutamente equivocada de que os instrumentos de cobrança se anulam ou se substituem necessariamente, sejam eles judiciais ou extrajudiciais, ou de que as sanções não podem ser cumuladas como mecanismo de reforço para garantir a eficácia da norma. Além de não haver impedimento para que uma determinada infração possa sofrer a incidências de uma ou mais penalidades cumuladas, a previsão em Lei de um procedimento específico para a cobrança judicial dos créditos estatais também não significa que outros instrumentos de cobrança, tanto judiciais como extrajudiciais, não possam vir a ser criados por Lei e utilizados pelas Fazendas Públicas.

É com base nesta premissa de cumulação de sanções que o subprincípio da necessidade deve ser considerado no âmbito da esfera sancionatória. As sanções podem não se substituir, mas se cumular. Não se trata simplesmente de escolher uma sanção menos gravosa dentre outras, já que o instrumento necessário para o atingimento da finalidade perseguida pode estar justamente nas sanções cumuladas, como já exposto anteriormente.

Segundo Helenilson Cunha Pontes, a proporcionalidade, em seu aspecto necessidade, demanda que a “limitação imposta à esfera jurídica do indivíduo deve ser estritamente indispensável ao atingimento do interesse público que justifica tal restrição.”<sup>457</sup> Na esfera sancionatória, como temos defendido, essa medida “estritamente indispensável” pode ser a cumulação de sanções.

Por exemplo, no caso do já mencionado art. 175 da Lei 9.503/97 (Código de Trânsito Brasileiro), a sanção para o infrator que se utiliza do veículo para demonstrar ou exibir manobra perigosa, mediante arrancada brusca, é a imposição de penalidade de multa, suspensão do direito de dirigir e apreensão do veículo. Não há que se escolher qual dessas três espécies de pena é a menos gravosa para poder ser utilizada. A medida necessária para a promoção da finalidade, no caso, está na aplicação das três penalidades.

Não fosse o bastante, como já foi defendido no item 5.2 acima, não há qualquer previsão em nosso ordenamento jurídico que embase a tese de que Execução Fiscal é a única

---

<sup>457</sup> PONTES, Helenilson Cunha. Op. cit. p. 141.

resposta possível para inadimplemento tributário. Nada impede que a legislação preveja, como inclusive prevê para a recuperação de créditos privados, mais de um instrumento que se revele adequado, necessário e proporcional para a cobrança de um crédito.

Nesse mesmo sentido, o Min. Herman Benjamin, no já citado julgamento do REsp 1.126.515/PR, a partir do qual o Superior Tribunal de Justiça passou a admitir a possibilidade de protesto das CDAs, sustenta que

(...) o argumento de que há lei que disciplina a cobrança judicial da dívida ativa (Lei 6.830/1980), evidentemente, é um **sofisma**, pois tal não implica juízo no sentido de que os entes públicos não possam, mediante lei, adotar mecanismos de cobrança extrajudicial.

**É indefensável, portanto, o argumento de que a disciplina legal da cobrança judicial da dívida ativa impede, em caráter permanente, a Administração Pública de instituir ou utilizar, sempre com observância do princípio da legalidade, modalidade extrajudicial para cobrar, com vistas à eficiência, seus créditos.** <sup>458</sup> [grifo do autor]

Tal como a existência de eficazes instrumentos de cobrança judicial pelos credores particulares, como, por exemplo, a Ação Monitória e o procedimento de execução do título executivo judicial (mais célere com as últimas alterações legislativas) não os impedem de recorrer ao protesto de seus títulos ou outros instrumentos extrajudiciais, como a inscrição do devedor em cadastro de inadimplentes, a existência da Execução Fiscal também não exclui a possibilidade de a legislação prever outros instrumentos, sejam judiciais ou extrajudiciais, que possam auxiliar a recuperação dos créditos públicos.

Aliás, a soma de esforços com vistas a assegurar a proteção do credor, seja ele público ou privado, é indicada e extremamente positiva. Uma medida recentemente adotada no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro bem exemplifica essa situação: através do Ato Executivo Conjunto n. 07/2014,<sup>459</sup> o Tribunal carioca passou a estimular que o autor de

<sup>458</sup> REsp 1126515/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2013, DJe 16/12/2013

<sup>459</sup> Ementa: “Dispõe sobre a atualização das regras previstas no Ato Executivo Conjunto n° 27/99, no que concerne à cobrança de emolumentos e dos acréscimos legais nos atos de protesto de títulos, incluindo a extensão da disciplina do Ato Normativo TJ n° 11/2010 para o protesto dos títulos executivos judiciais definitivos.” (Publicação - DJERJ, ADM, n. 134, p. 7. Retificação - DJERJ, ADM, n. 136, de 27/03/2014, p. 2. Retificação - DJERJ, ADM, n. 137, de 28/03/2014, p. 2). Assim dispõe o art. 2º do Ato Executivo Conjunto n. 07/2014: “Art. 2º. Nas hipóteses de protesto de título executivo judicial definitivo, conforme previsto no artigo 6º, III, alínea d do Ato Executivo Conjunto n° 27/99, se o devedor, citado/intimado para promover o cumprimento da obrigação, não efetuar o pagamento da dívida ou promover a garantia da execução, no prazo legal, a Serventia judicial, a requerimento do credor, expedirá Certidão de Crédito a seu favor. § 1º. A certidão de crédito será emitida pelo sistema do TJRJ e somente poderá ser expedida contendo todos os itens seguintes: I nome do credor ou sua razão social, seu CPF/CNPJ e endereço completo; II nome do devedor ou sua razão social, seu CPF/CNPJ e endereço completo; III - valor do crédito exequendo, acrescido da multa de dez por cento a que se refere o art. 475 J do Código de Processo Civil, se for o caso, a ser informado pelo credor; IV número do processo e o Juízo de origem; V - menção de que a decisão exequenda transitou em julgado; VI - menção de que "A certidão é título hábil para o protesto extrajudicial nos termos do artigo 1º da Lei Federal nº 9.492/1997. O protesto deverá ser requerido no Tabelionato da Comarca em que o processo teve curso perante

ação em fase de execução retire uma certidão com o valor do seu crédito para fins de efetivação do protesto em um cartório extrajudicial.

O próprio Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 750.805/RS,<sup>460</sup> já reconheceu a possibilidade de protesto de sentença condenatória transitada em julgado, sob o fundamento de que o protesto “*é poderoso instrumento que possui o credor para compelir o devedor ao adimplemento da obrigação.*”

Outrossim, como já afirmado no Capítulo anterior, sequer a Execução Fiscal é um meio adequado para a cobrança de créditos estatais de pequeno valor quando o custo da cobrança judicial supera o valor do próprio crédito.<sup>461</sup>

De todo modo, ainda que se admita a tese de que instrumentos judiciais e extrajudiciais de cobrança não podem ser cumulados, sendo cabível apenas a adoção de um ou outro, o que, como já foi visto na parte inicial deste trabalho, revela-se equivocado, o argumento da desnecessidade do protesto das Certidões da Dívida Ativa também não procede. Isso porque pode-se questionar tanto se as Execuções Fiscais são instrumentos de cobrança menos gravosos que o protesto dos títulos executivos extrajudiciais, como se são instrumentos verdadeiramente eficientes de cobrança, conferindo uma adequada publicidade ao crédito.

Quanto à gravidade, deve-se destacar que o protesto das CDAs, principalmente antes do ajuizamento das Execuções Fiscais, pode evitar que o contribuinte venha a ser acionado judicialmente, o que lhe traria, além do risco de ter seus bens penhorados, inúmeros outros custos como, por exemplo, decorrentes da necessidade de constituição de advogado e do pagamento de custas e taxas judiciais.<sup>462</sup>

o Juízo de origem”; VII - informação de que, com a expedição da certidão, nos termos do presente Ato Executivo Conjunto, o processo de execução será objeto de baixa e arquivamento após sessenta dias. § 2º. O protesto do título executivo judicial definitivo será feito por iniciativa e responsabilidade do credor. § 3º. A certidão de crédito expedida nos termos deste artigo, com a finalidade específica de se promover o seu protesto e o arquivamento do processo de execução, será isenta da cobrança de custas judiciais. § 4º. Ultrapassados 60 (sessenta) dias da entrega da certidão ao credor, os autos serão remetidos ao arquivo definitivo, com baixa na distribuição.”

<sup>460</sup> O acórdão foi assim ementado: “RECURSO ESPECIAL. PROTESTO DE SENTENÇA CONDENATÓRIA, TRANSITADA EM JULGADO. POSSIBILIDADE. EXIGÊNCIA DE QUE REPRESENTA OBRIGAÇÃO PECUNIÁRIA LÍQUIDA, CERTA E EXIGÍVEL. 1. O protesto comprova o inadimplemento. Funciona, por isso, como poderoso instrumento a serviço do credor, pois alerta o devedor para cumprir sua obrigação. 2. O protesto é devido sempre que a obrigação estampada no título é líquida, certa e exigível. 3. Sentença condenatória transitada em julgado, é título representativo de dívida - tanto quanto qualquer título de crédito. 4. É possível o protesto da sentença condenatória, transitada em julgado, que represente obrigação pecuniária líquida, certa e exigível. 5. Quem não cumpre espontaneamente a decisão judicial não pode reclamar porque a respectiva sentença foi levada a protesto.” (REsp 750.805/RS, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, TERCEIRA TURMA, julgado em 14/02/2008, DJe 16/06/2009)

<sup>461</sup> Nesse sentido: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Op. cit. p. 145.

<sup>462</sup> Segundo Eduardo Fortunato Bim, “(...) pelo viés da menor onerosidade (...), o protesto de CDA seria menos oneroso do que o executivo fiscal porque não haveria risco de penhora, a menos que se conte com a ineficiência estatal em citar o réu, fora as outras mazelas do processo executivo, como o tempo para citar, ainda que por edital ou hora certa. Também não haveria pagamento de custas honorários advocatícios, registro da

Por sua vez, tendo em vista a já mencionada crise de ineficiência que atravessam as Execuções Fiscais (vide item 5.2), o protesto das Certidões da Dívida Ativa, além da função auxiliar que pode exercer na cobrança dos créditos públicos, se revela como instrumento muito mais eficiente do que as Execuções Fiscais para a repressão da inadimplência e recuperação dos créditos estatais, em razão da ampla publicidade que confere à dívida. Tanto é assim que o instituto do protesto é utilizado largamente por pessoas físicas e jurídicas para a cobrança dos seus créditos privados, apesar dos inúmeros instrumentos de cobrança que possuem à disposição. É evidente que os devedores, sejam eles de créditos privados ou públicos, privilegiam o pagamento dos seus títulos protestados em detrimento daqueles que são simplesmente cobrados pela via judicial, tendo em vista a necessidade de manter sua credibilidade junto ao mercado.

Esse mesmo fundamento foi utilizado pelo Superior Tribunal de Justiça no mencionado julgamento do REsp 750.805/RS, no qual se reconheceu a possibilidade de protesto da sentença condenatória transitada em julgado. Merece destaque o seguinte trecho do voto do Min. Humberto Gomes de Barros:

(...) Não há dúvida de que a sentença condenatória transitada em julgado é documento de dívida. Representa, sem possibilidade de discussão, uma obrigação imposta ao réu que deverá ser cumprida.

Se aos títulos de crédito, documentos particulares produzidos sem a chancela do Estado, oferece-se o protesto como forma de colocar o devedor em mora, não há porque não admiti-lo em relação à sentença judicial transitada em julgado.

É certo que a sentença não precisa da publicidade nem da prova inequívoca do inadimplemento, que são, em última análise, o escopo do protesto. A publicidade é inerente aos atos judiciais e a prova do inadimplemento vem de simples certidão do juízo, informando a propositura da ação de execução.

Contudo, além desses escopos, o protesto causa efeito negativo na vida do devedor recalcitrante. A publicidade específica, que causa a restrição ao crédito, leva o devedor a adimplir sua obrigação, tão logo quanto possível, para livrar-se da restrição creditícia.

É inegável que essa finalidade do protesto de título judicial - em nada condenável, já que a grande pretensão das últimas reformas legislativas foi dar efetividade ao cumprimento das decisões judiciais - torna-o legítimo instrumento de amparo aos interesses do credor e, ao fim e cabo, do próprio Estado.<sup>463</sup>

Como se nota, sob qualquer enfoque que se enfrente a questão, o que se conclui é que não procedem as alegações de que a Fazenda Pública já dispõe da Execução Fiscal e da

---

distribuição da execução fiscal etc. Comparado com a execução fiscal, o protesto de CDA seria menos oneroso para ambos os envolvidos (Fazenda e devedor).” (BIM, Eduardo Fortunato. Op. cit. p. 59). Tratando dos créditos de pequeno valor, Onofre Alves Batista Júnior afirma: “ (...) a execução fiscal de pequenos valores, além de ser extremamente gravosa para os contribuintes, dá ensejo a severos prejuízos para o Estado, inviabilizando, à luz de um juízo de economicidade, o resgate pela via do executivo fiscal.” (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Op. cit. p. 139)

<sup>463</sup> REsp 750.805/RS, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, TERCEIRA TURMA, julgado em 14/02/2008, DJe 16/06/2009.

Medida Cautelar Fiscal para a cobrança dos seus créditos, e que, por isso, o protesto das Certidões da Dívida Ativa é desnecessário.

#### 6.4.3 O protesto das Certidões da Dívida Ativa e o subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito: a ponderação dos princípios e interesses constitucionalmente tutelados

É no momento da análise do protesto das CDAs diante do subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito que se recorre à técnica da ponderação de interesses para a realização do sopesamento entre os interesses em jogo, de modo a verificar se os benefícios trazidos pela medida são maiores do que os ônus por ela provocados.

Como já foi adiantado, cuidaremos num primeiro momento da identificação de todos os princípios e interesses constitucionais envolvidos no caso. No segundo momento, serão expostas as circunstâncias relevantes envolvidas a serem consideradas. Ao final, para concluirmos qual norma deve preponderar no caso, analisaremos os pesos (leve, sério e moderado) que devem ser atribuídos aos elementos em disputa, avaliando o grau de não satisfação ou de afetação de um dos princípios, a importância da satisfação do princípio colidente e se a importância da satisfação do princípio/interesse colidente justifica a afetação ou a não satisfação do outro princípio/interesse.

##### 6.4.3.1 Identificação dos princípios e interesses constitucionalmente tutelados envolvidos

Os direitos fundamentais usualmente apontados pela doutrina como violados pelo protesto das Certidões da Dívida Ativa são: a livre prática de atividade econômica lícita (art. 170, parágrafo único, da CR'88), a liberdade do exercício profissional (art. 5º, inciso XIII, da CR'88), o devido processo legal (art. 5º, inciso XXXVI, da CR'88), a inafastabilidade do controle judicial (art. 5º, inciso XXXV, da CR'88), a imagem e a honra (art. 5º, inciso X, da CR'88).

O argumento utilizado é que ampla publicidade que é dada à dívida pelo protesto culmina por inviabilizar/impedir a prática da atividade econômica e o exercício profissional em razão da restrição ao crédito que acarreta, além de macular a imagem e a honra do devedor. Ademais, por ser um mecanismo de coerção utilizado para pressionar os devedores do fisco a cumprirem suas obrigações, seria instrumento de execução indireta, afastando a possibilidade de controle do crédito pelo Poder Judiciário e violando o devido processo legal.

Por outro lado, embora a análise deste ponto seja muitas vezes relegada pelos autores contrários ao protesto das CDAs, pode-se afirmar que os princípios e interesses constitucionalmente tutelados que o protesto das Certidões da Dívida Ativa visa resguardar são: o interesse arrecadatório da Fazenda Pública, a observância do princípio da eficiência no que concerne à recuperação dos créditos estatais e o interesse-dever do Estado em garantir um sistema financeiro saudável e a livre concorrência (arts. 170, inciso IV, e 173, §4º, ambos da CR'88).

Nesse caso, o argumento é de que a publicidade da dívida que é dada pelo protesto das CDAs confere maior eficiência à cobrança dos créditos públicos, auxiliando no incremento da arrecadação e promovendo a justiça fiscal com a cobrança de devedores inadimplentes, coibindo, conseqüentemente, a concorrência desleal por parte daqueles contribuintes que se valem do não pagamento de tributos para obter vantagens competitivas. Ademais, a publicidade que decorre do protesto das CDAs permite que a análise de risco na concessão de crédito pelo mercado seja mais cuidadosa, com os credores sabedores da existência do passivo fiscal, ou seja, da real higidez fiscal do futuro mutuário.

Esses são, a nosso ver, os principais princípios e interesses que devem ser considerados na análise do protesto das CDAs, que não se restringem apenas aos direitos do contribuinte nem apenas aos interesses do erário.

#### 6.4.3.2 Identificação das circunstâncias relevantes envolvidas

Quanto às circunstâncias relevantes que devem ser considerados no juízo de ponderação acerca do protesto das Certidões da Dívida Ativa, a primeira e principal delas é a crise que há tempos atravessam as Execuções Fiscais, já abordada anteriormente, e que repercute de modo extremamente negativo sobre todo o Poder Judiciário, causando morosidade e congestionamento.

A nosso ver, é essencial ao se enfrentar a questão da constitucionalidade do protesto das CDAs que os dados relativos à adequação e eficácia das Execuções Fiscais sejam considerados na ponderação, não podendo ser simplesmente ignorados, como muitas vezes ocorre.

Outras circunstâncias que nos parecem de extrema valia serem consideradas no debate acerca da constitucionalidade do protesto das Certidões da Dívida Ativa referem-se à forma de constituição do crédito estatal, à existência de ato inequívoco que importe em reconhecimento

do débito pelo devedor e à existência de jurisprudência pacificada acerca da validade ou invalidade do próprio tributo.

Por certo, esses elementos circunstanciais podem ter peso significativo no juízo de ponderação, como será melhor detalhado mais adiante.

#### 6.4.3.3 Atribuição dos pesos aos elementos em disputa

Identificados os princípios e interesses envolvidos, tanto das Fazendas Públicas quanto dos contribuintes, bem como as circunstâncias relevantes para se chegar a uma resposta constitucionalmente adequada acerca do protesto das Certidões da Dívida Ativa, passa-se, agora, à distribuição dos pesos aos elementos em disputa e à verificação do grau de não satisfação ou de afetação de um dos princípios e da importância da satisfação do princípio colidente, a fim de, ao final, chegar à conclusão sobre se a importância da satisfação do princípio/interesse colidente justifica a afetação ou a não satisfação do outro princípio/interesse.

De plano, é preciso destacar que o protesto de títulos em geral e outros documentos de dívida não é objeto de qualquer questionamento por parte da doutrina. Ao contrário, o protesto é instrumento largamente utilizado por pessoas físicas e jurídicas para dar publicidade e auxiliar na recuperação de seus créditos privados. Ademais, o protesto de títulos e outros documentos de dívida é pacificamente admitido pela jurisprudência como instrumento legítimo de cobrança, não maculando nem a imagem nem a honra do devedor, salvo no caso do protesto indevido (por exemplo, no caso de protesto de dívida prescrita).

Esse quadro evidencia uma realidade difícil de ser contestada: ou o protesto não gera qualquer restrição à imagem, à honra, à livre prática de atividade econômica lícita, à liberdade do exercício profissional, ao devido processo legal e à inafastabilidade do controle judicial, ou, quando muito, eventual restrição a esses direitos fundamentais não é significativa a ponto de macular a medida.

Especificamente em relação à livre prática de atividade econômica lícita e à liberdade do exercício profissional, não é demais lembrar que se alguma restrição houvesse em razão do protesto, ela seria incerta e indireta, já que, evidentemente, a publicidade do crédito não tem a aptidão de restringir a atividade do devedor.

A eventual restrição às linhas de crédito apontada como inviabilizadora da atividade empresarial não pode ser imputada aos credores que se valem do protesto. A restrição, neste caso, é imposta por outros atores do mercado, os quais podem ou não considerar relevante a

informação da existência da dívida e, dependendo do caso, podem ou recusar a concessão do crédito, ou exigir garantias reforçadas, ou praticar juros mais elevados em razão do risco maior envolvido, ou simplesmente ignorar a informação. Por certo, ao credor que se vale do protesto não pode ser imputada qualquer responsabilidade nesse caso, sob pena de se proteger mais o devedor inadimplente do que o credor atual ou futuro.

Em relação aos princípios do devido processo legal e da inafastabilidade do controle judicial, é difícil se vislumbrar uma real afetação dos mesmos pelo protesto. De todo modo, ainda que alguma restrição fosse acarretada pelo protesto, ela também não seria significativa, já que o devedor, além de participar efetivamente da formação do crédito fazendário, através da entrega de declarações à Fazenda Pública ou no curso do processo administrativo tributário, sempre poderá recorrer ao Poder Judiciário para contestar a dívida e sustar o protesto. A medida não impede nem dificulta a discussão judicial do débito.<sup>464</sup>

Assim sendo, entendemos que a eventual restrição provocada pelo protesto de títulos e outros documentos de dívida em relação à livre prática de atividade econômica lícita, à liberdade do exercício profissional, ao devido processo legal, à inafastabilidade do controle judicial, à imagem e à honra, quando existente, pode ser caracterizada como leve. E, se é assim para o protesto de créditos privados, não vemos qualquer motivo razoável para também não ser assim para o protesto das CDAs.

O que causa maior espanto na alegação de que o protesto das Certidões da Dívida Ativa implica em grave restrição aos direitos fundamentais acima apontados é o fato de que não se encontra na doutrina maiores questionamentos quanto ao protesto de créditos privados, rotineiramente utilizados pelas pessoas físicas e jurídicas. Será que somente há restrição de natureza grave quanto são protestados créditos estatais, mas não créditos privados? Teriam os créditos privados maior importância que os créditos da Fazenda Pública? Evidentemente que não. A mesma *ratio* que se aplica aos créditos fazendários também se aplica aos créditos privados, podendo ser classificada apenas como leve a restrição aos direitos fundamentais imposta pelo protesto, se existente.

---

<sup>464</sup> Nesse sentido: “A participação do contribuinte no processo de formação da certidão da dívida ativa elimina qualquer alegação de violação à ampla defesa. Quando ele não participa previamente fornecendo os dados para a Administração Tributária, no lançamento por homologação, o faz posteriormente quando da interposição de recursos administrativos com efeito suspensivo, com ampla argumentação jurídica e produção de provas. (...) O protesto também não impede o acesso ao Judiciário. O contribuinte é livre para recorrer ao Judiciário quando bem entender, seja para contestar a dívida que deu origem ao protesto, seja para contestar a juridicidade do protesto. Não há subtração de se socorrer do Judiciário e muito menos de se obter liminar para sustar a lavratura do protesto ou, preventivamente, evitar que a CDA seja apontada. (...)” (BIM, Eduardo Fortunato. Op. cit. p. 61).

Note-se, por oportuno, especificamente quanto aos créditos de natureza tributária, que, em relação à questão da imagem e da honra, o Código Tributário Nacional tem dispositivo expresso que afirma não ser vedada a sua divulgação (art. 198, §3º, inciso II, do CTN).<sup>465</sup> Outrossim, não se pode deixar de ressaltar, em relação ao devido processo legal, que os créditos tributários são constituídos com a devida participação do contribuinte na esfera administrativa seja no caso do lançamento de ofício, através do processo administrativo tributário, seja no caso do lançamento por homologação ou autolancamento, quando o contribuinte apura e confessa o débito. Nesses casos, os débitos somente são inscritos em Dívida Ativa após o encerramento do processo administrativo tributário, com o esgotamento de todos os recursos administrativos a ele inerentes, ou com o não pagamento do débito expressamente confessado/declarado pelo contribuinte.

Tentar classificar a restrição decorrente do protesto das CDAs como grave e equipará-la a outras espécies de sanções não pecuniárias, como a interdição de estabelecimento, a apreensão de mercadorias, a exigência de garantia para emissão de notas fiscais e etc., essas sim de intensidade maior, carece, *data venia*, de qualquer plausibilidade. Não é preciso se gastar muita tinta para demonstrar que o protesto da Certidão da Dívida Ativa não causa o mesmo impacto para o contribuinte que uma interdição de estabelecimento.

Quanto ao interesse arrecadatório da Fazenda Pública, os autores contrários ao protesto das CDAs geralmente o enxergam como um interesse de menor envergadura. Como também já defendemos nos Capítulos anteriores, essa postura de relegar o interesse arrecadatório da Fazenda Pública a um segundo plano é absolutamente inadequada, principalmente no contexto brasileiro. Dessa forma, o interesse do erário é de grande relevância e assim deve ser considerado em um juízo de ponderação.

Também de alta relevância se mostra a necessidade de observância do princípio da eficiência na cobrança dos créditos estatais, tanto por ter repercussão direta no incremento da arrecadação, como também para evitar o desperdício de recursos públicos com cobranças fadadas ao insucesso e por promover a justiça fiscal através da cobrança de devedores inadimplentes, evitando a sobrecarga sobre os bons pagadores. Se o tributo é um dever fundamental, o Estado tem o dever correspondente de cobrar com eficiência de todos aqueles

---

<sup>465</sup> Segundo Daniel de Carvalho Melo Nunes, “(...) como a certidão de dívida ativa deve conter os mesmos requisitos do Termo de Inscrição, face ao que dispõe o parágrafo 6º do artigo 2º da LEF, não há qualquer obstáculo a que se dê ampla publicidade ao que nela contido, tornando-se possível, sob o enfoque ora tratado, lavrar o seu protesto”. (CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. Op. cit. p. 88).

que tem capacidade de contribuir, sob pena de restar violado, inclusive, o caro princípio da isonomia.

A eficiência na cobrança dos créditos estatais também tem relação direta com a promoção do relevante interesse-dever do Estado em garantir um sistema financeiro saudável, como não poderia deixar de ser, e a livre concorrência, já que inibe a prática de que alguns contribuintes que se valem da prática de não honrar suas obrigações fiscais para obter vantagens competitivas. Não custa reforçar: a inadimplência e a sonegação na esfera tributária têm impacto negativo extremamente significativo, tendo em vista o peso dos tributos na formação dos preços dos produtos. Ambas acarretam sérias distorções dos mercados e competição desleal.

Por sua vez, a referida crise das Execuções Fiscais, o alto custo envolvido para a movimentação da máquina pública, os efeitos perversos que ela acarreta ao Poder Judiciário e a baixíssima taxa de recuperação de créditos são circunstâncias que evidenciam a urgente necessidade de se buscar mecanismos alternativos à cobrança judicial dos créditos estatais. Na verdade, o Estado não somente pode como deve buscar outros instrumentos eficientes para a repressão da inadimplência. Se o dever de pagar tributos é de fato um dever fundamental, pode-se dizer que o Estado também tem o dever de reprimir, de forma eficiente, dentro da legalidade, os contribuintes inadimplentes, até mesmo por uma questão de justiça em relação àqueles contribuintes que honram seus compromissos.

Nesse contexto, o protesto da Certidão da Dívida Ativa pode contribuir de forma efetiva para reduzir o volume de ações em trâmite no Poder Judiciário, seja por conferir maior efetividade à cobrança extrajudicial,<sup>466</sup> seja por permitir que, em decorrência dessa maior efetividade na cobrança extrajudicial, se diminua a quantidade de demandas executivas a partir da elevação do valor mínimo do crédito ajuizável.<sup>467</sup>

Segundo Onofre Alves Batista Júnior,

Na realidade, o que se pode verificar é que o protesto extrajudicial, efetivamente, traz benefícios para todos: para o ente público, que tem à sua disposição uma forma mais ágil e menos onerosa de cobrança, realçando a arrecadação num modelo de gestão fiscal eficiente (artigo 11 da Lei Complementar n. 105/2001); para o devedor, que suporta, assim, meio menos oneroso e gravoso de cobrança; para o Poder Judiciário, que tem impacto imediato com a redução de demandas, ampliando a

---

<sup>466</sup> Cf. CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. Op. cit. p. 91, 95 e 97. Segundo Eduardo Fortunato Bim, “(...) o protesto extrajudicial não serve somente para comprovar a inadimplência ou descumprimento da obrigação; sua utilidade também é de estimular o devedor a saldar a dívida porque a publicidade da dívida fará com que provavelmente não se negocie com ele se não houver justa causa para a inadimplência. Ademais, sendo eficiente meio extrajudicial de fazer o devedor pagar a dívida, pela publicidade que lhe é inerente, diminuiria a carga de processos que desaguariam no Judiciário.” (BIM, Eduardo Fortunato. Op. cit. p. 48).

<sup>467</sup> Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Op. cit. p. 137-146.

capacidade de julgamento (embora preservando a possibilidade de apreciação de futuras lesões decorrentes do novo modelo).<sup>468</sup>

Por sua vez, parece-nos inegável que a existência de jurisprudência pacificada pelas Cortes Superiores em precedentes com repercussão geral e de recurso repetitivo no sentido da invalidade do crédito em cobrança abala a certeza e liquidez (art. 3º da Lei Federal n. 6.830/80) e desaconselha fortemente o protesto da CDA, já que, nesses casos, a medida não visará resguardar de forma inequívoca um legítimo interesse arrecadatório da Fazenda Pública, ou mesmo o princípio da eficiência e a manutenção de um sistema financeiro saudável, mas sim servirá para forçar o contribuinte a pagar por dívidas que já sabe previamente indevidas, ou ao menos provavelmente indevidas. Parece-nos que a forte dúvida sobre a legitimidade do crédito, provocada pela jurisprudência contrária, não justifica a restrição ainda que leve aos direitos fundamentais dos contribuintes. Embora se reconheça que a Fazenda Pública pode e em alguns casos deve mesmo tentar reverter jurisprudências desfavoráveis aos seus interesses, o caminho mais apropriado para tanto é a via judicial, e não o protesto das CDAs.

Porém, quando o crédito inscrito em Dívida Ativa foi constituído através de lançamento por homologação, ou seja, através de manifestação inequívoca do próprio contribuinte acerca do crédito (é o contribuinte quem quantifica o tributo devido, entrega a declaração confessando a existência do crédito à Fazenda Pública e recolhe o imposto)<sup>469</sup>, bem como nos casos em que haja ato inequívoco do contribuinte que importe em reconhecimento do débito pelo devedor, como, por exemplo, confissão firmada para aderir a parcelamento, ou quando existe jurisprudência pacificada em recurso repetitivo ou decisão judicial com repercussão geral acerca da validade do crédito, entendemos que a presunção de certeza e liquidez da CDA é reforçada, e a utilização do protesto passa a ser medida fortemente indicada para resguardar os interesses constitucionalmente tutelados já mencionados.

#### 6.4.3.4 Resultado da ponderação

Diante das considerações tecidas acima, o que se conclui é que o protesto das Certidões da Dívida Ativa implica, quando muito, em uma restrição/afetação leve aos

<sup>468</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Op. cit. p. 140-141.

<sup>469</sup> Note-se, por oportuno, que o Superior Tribunal de Justiça, através da Súmula n. 436, consolidou o entendimento de que "*a entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco.*" Nesse caso, a inscrição em Dívida Ativa é mera consequência do não pagamento do débito declarado pelo contribuinte.

mencionados direitos fundamentais do contribuinte (livre prática de atividade econômica lícita, liberdade do exercício profissional, inafastabilidade do controle judicial, imagem e honra), enquanto, por outro lado, promove a satisfação de relevantes princípios e interesses constitucionalmente tutelados, como o interesse arrecadatório da Fazenda Pública, a observância do princípio da eficiência no que concerne à recuperação dos créditos estatais e o interesse-dever do Estado em garantir um sistema financeiro saudável e a livre concorrência.

Ademais, no atual contexto de crise das Execuções Fiscais, sem qualquer perspectiva de melhora, a leve restrição que é imposta aos direitos fundamentais dos contribuintes com o protesto das CDAs é plenamente justificável pelos muitos benefícios que a maior efetividade na cobrança extrajudicial do crédito acarreta, seja para os credores e devedores, seja para toda a sociedade, com a melhora do serviço judiciário.

O Conselho Nacional de Justiça, no bojo do Pedido de Providencia n. 2009.10.00.004537-6, também entendeu que o protesto das Certidões da Dívida Ativa é manifestamente legítimo, não havendo dispositivo legal ou regra que vede ou desautorize o protesto dos créditos inscritos em Dívida Ativa. Veja-se a ementa:

Pedido de Providências. Certidão de dívida ativa. Protesto extrajudicial. Corregedoria Geral da Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Legalidade do ato expedido. Inexiste qualquer dispositivo legal ou regra que vede ou desautorize o protesto dos créditos inscritos em dívida ativa em momento prévio à propositura da ação judicial de execução, desde que observados os requisitos previstos na legislação correlata. Reconhecimento da legalidade do Ato Normativo expedido pela Corregedoria Geral da Justiça do Estado do Rio de Janeiro.<sup>470</sup>

Porém, a nosso ver, deve-se sempre levar em consideração a análise do caso concreto, verificando se há decisão judicial do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça com repercussão geral e em sede recurso repetitivo no sentido da invalidade do crédito inscrito em Dívida Ativa. Em havendo, fica mitigada a certeza e liquidez do crédito e o protesto da CDA não passa pelo crivo da proporcionalidade em sentido estrito, sendo, a nosso ver, inconstitucional a cobrança extrajudicial através de protesto de um crédito sobre o qual paira uma forte dúvida sobre sua legitimidade.

Por outro lado, tendo o crédito sido constituído através de lançamento por homologação, ou nos casos em que haja ato inequívoco do contribuinte que importe em reconhecimento do débito, ou ainda quando existe jurisprudência pacificada no sentido da legitimidade e validade do crédito, a utilização do protesto das CDAs é medida fortemente indicada.

---

<sup>470</sup> CNJ - PP 200910000045376 – Rel. Cons. Morgana Richa – 102ª Sessão – j. 06/04/2010 – DJ - e nº 62/2010 em 08/04/2010 p.08/09.

Assim, a nosso ver, como a importância da satisfação dos princípios e interesses que o protesto das CDAs viabiliza justifica a leve afetação de direitos fundamentais dos contribuintes, é inevitável a conclusão de que o protesto das Certidões da Dívida Ativa é absolutamente constitucional, salvo nas hipóteses de jurisprudência consolidada no sentido da ilegitimidade dos créditos.<sup>471</sup>

Embora sem a ressalva quanto à existência de jurisprudência em sentido contrário e sem adentrar na análise de todas as questões abordadas no presente trabalho, essa também foi a conclusão do Superior Tribunal Justiça no já mencionado julgamento do Recurso Especial n. 1.126.615-PR, tendo ficado assentado naquela ocasião que não paira “sombra de inconstitucionalidade ou de ilegalidade na realização do protesto da CDA.”<sup>472</sup>

---

<sup>471</sup> Em sentido semelhante, Daniel Melo Nunes de Carvalho sustenta que o protesto passa pelo crivo do teste de proporcionalidade: quanto à adequação, a medida permite a recuperação do crédito em boa parte dos casos; quanto à necessidade, a medida se revela como mecanismo extrajudicial menos gravoso para a cobrança do crédito; quanto à proporcionalidade em sentido estrito, há um equilíbrio entre a intervenção provocada pelos efeitos do protesto, como a publicidade da dívida e a restrição do crédito, possivelmente aplicadas ao devedor, e o objetivo perseguido, qual seja, o adimplemento das obrigações pendentes junto ao Estado, que se revertem para o benefício de toda a coletividade. (CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. Op. cit. p. 92-94).

<sup>472</sup> REsp 1126515/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2013, DJe 16/12/2013. Na conclusão de seu voto, afirma o Min. Relator: “Os poderes constituídos estão implementando estudos e medidas destinadas a racionalizar o acesso ao Judiciário, incentivando o recurso às atividades de composição extrajudicial entre as partes litigantes. Nesse sentido, o legislador instituiu outras modalidades que visam conferir solução extrajudicial, ou simples medidas de ampliação de meios, para a arrecadação dos créditos públicos, tais como transferência de sigilo bancário (LC 105/2011), arrolamento de bens e parcelamento da Dívida Ativa (Lei 10522/2002 e Lei 11.941/2009); Os princípios do contraditório e do devido processo legal são garantidos, pois subsistirá o controle judicial quanto à higidez do protesto da CDA. O reconhecimento da legalidade de tal medida combate a inversão de valores: o crédito fiscal recupera, ao menos, igualdade de condições com as medidas de cobrança postas à disposição do credor privado. Finalmente, a interpretação contextualizada da Lei 9.492/1997 representa medida que corrobora a tendência moderna de intersecção dos regimes jurídicos próprios do Direito Público e Privado. Como se sabe, a todo instante vem crescendo a publicização do Direito Privado (iniciada, exemplificativamente, com a limitação do direito de propriedade, outrora valor absoluto, ao cumprimento de sua função social) e, por outro lado, a privatização do Direito Público (por exemplo, com a incorporação – naturalmente adaptada às peculiaridades existentes – de conceitos e institutos jurídicos e extrajurídicos aplicados tradicionalmente apenas aos sujeitos de Direito Privado, como, e.g., a utilização de sistemas de gerenciamento e controle de eficiência na prestação de serviços). Não vemos, portanto, sombra de inconstitucionalidade ou de ilegalidade na realização do protesto da CDA.”

## 7 A VEDAÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E BONIFICAÇÕES EM EMPRESAS COM DÉBITO EM ABERTO JUNTO À FAZENDA NACIONAL À LUZ DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E DA PONDERAÇÃO DE INTERESSES NA CONSTITUIÇÃO: ANÁLISE DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (ADI) N. 5161

O Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB ajuizou recentemente, junto ao Supremo Tribunal Federal, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 5.161, que tem como relator também o Min. Luís Roberto Barroso. Questiona-se na referida ação a constitucionalidade do art. 17 da Lei Federal n. 11.051/2004, que alterou o art. 32 da Lei Federal n. 4.357/1964 para a incluir nele um segundo parágrafo, e, por arrastamento, este mesmo artigo e o art. 52 da Lei Federal n. 8.212/1991, este último com a redação dada pela Lei n. 11.941/2009.

O art. 32 da Lei Federal n. 4.357/1964 proibia que as empresas com débitos não garantidos com a União e sua autarquia previdenciária, decorrentes de falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, distribuam bonificações a seus acionistas e lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgão dirigentes, fiscais ou consultivos. *In verbis*:

Art 32. As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, por falta de recolhimento de impôsto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão:

- a) distribuir ... (VETADO) ... quaisquer bonificações a seus acionistas;
- b) dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos;
- c) (VETADO).

Parágrafo único. A desobediência ao disposto neste artigo importa em multa, reajustável na forma do art. 7º, que será imposta:

- a) às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem ... (VETADO) ... bonificações ou remunerações, em montante igual 50% a (cinquenta por cento) das quantias que houverem pago indevidamente;
- b) aos diretores e demais membros da administração superior que houverem recebido as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) destas importâncias.

O art. 17 da Lei Federal n. 11.051/2004, por sua vez, reenumerou e alterou sutilmente o parágrafo único do art. 32 da Lei Federal n. 4.357/1964 para §1º, bem como acrescentou a esse artigo o §2º, limitando a multa prevista o descumprimento da determinação de não distribuição a 50% do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica. *In verbis*:

Art. 17. O art. 32 da Lei no 4.357, de 16 de julho de 1964, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 32. ....

§ 1º A inobservância do disposto neste artigo importa em multa que será imposta:

I - às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem bonificações ou remunerações, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) das quantias distribuídas ou pagas indevidamente; e

II - aos diretores e demais membros da administração superior que receberem as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) dessas importâncias.

§ 2º A multa referida nos incisos I e II do § 1º deste artigo fica limitada, respectivamente, a 50% (cinquenta por cento) do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica.” (NR)

Após a alteração, o art. 32 da Lei Federal n. 4.357/1964 ficou com a seguinte redação consolidada:

Art. 32. As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão:

a) distribuir ... (VETADO) ... quaisquer bonificações a seus acionistas;

b) dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos;

c) (VETADO).

§ 1º A inobservância do disposto neste artigo importa em multa que será imposta:

I - às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem bonificações ou remunerações, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) das quantias distribuídas ou pagas indevidamente; e

II - aos diretores e demais membros da administração superior que receberem as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) dessas importâncias.

§ 2º A multa referida nos incisos I e II do § 1º deste artigo fica limitada, respectivamente, a 50% (cinquenta por cento) do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica.” (NR)

Como se observa, a proibição contida no dispositivo em questão, com a redação em vigor, restringe-se à proibição de distribuição (i) de bonificações<sup>473</sup> aos acionistas das sociedades anônimas, (ii) de lucros<sup>474</sup> para diretores e membros de órgãos dirigentes de todas

<sup>473</sup> Bonificação consiste na distribuição gratuita aos acionistas de novas ações emitidas em decorrência do aumento de capital da sociedade anônima mediante a capitalização de reservas ou lucros, ou seja, da transferência desses recursos para a conta de capital. No caso, aumenta-se o capital com os recursos gerados pela empresa e emitem-se novas ações, que são distribuídas aos acionistas. (BORBA, José Edwald Tavares. **Direito societário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 440-441).

<sup>474</sup> O lucro líquido é definido no art. 191 da Lei 6.404/1976 e “corresponde (...) ao resultado do exercício, já escoimado da provisão para o imposto de renda, do eventual prejuízo acumulado, e das participações estatutárias (...)” (BORBA, José Edwald Tavares. Op. cit. p. 457). Segundo José Edwald Tavares Borba, “a *receita bruta* representa o faturamento da sociedade. Do seu montante deduzem-se abatimento e impostos, chegando-se à *receita líquida*. Desta, retiram-se os custos das mercadorias e serviços vendidos, de modo a alcançar-se o *lucro bruto*. Vêm então as despesas com as vendas, os encargos financeiros e as despesas gerais e administrativas, chegando-se ao *lucro ou prejuízo operacional*. (...) A este, todavia, se somam e se deduzem, respectivamente, as receitas e despesas não operacionais, vale dizer, aquelas que não provierem da atividade normal da empresa, mas sim de negócios paralelos, como acontece, por exemplo, com os rendimentos obtidos no mercado financeiro. O saldo de conta de correção monetária, enquanto existente (...), era igualmente acrescentado ou diminuído ao lucro operacional, a fim de chegar-se ao *resultado do exercício antes do imposto de renda*. Calculado o imposto de renda, e feita a respectiva provisão, tem-se o *resultado depois do imposto de renda*. Cumpre agora subtrair do resultado, nos termos do disposto no art. 189 [da lei 6.404/1976], os prejuízos acumulados, caso existam. Passa-se, subsequentemente, ao cálculo das participações estatutárias de

as espécies societárias, inclusive as sociedades anônimas, e (iii) de lucros aos sócios cotistas das sociedades que não sejam sociedades anônimas. Não é vedada a distribuição de dividendos<sup>475</sup> nas sociedades anônimas.<sup>476</sup>

O descumprimento da determinação enseja a aplicação de multa para a pessoa jurídica no valor de 50% das quantias distribuídas, bem como a aplicação de multa aos diretores e demais membros da administração superior no montante de 50% das importâncias recebidas. Ambas as multas ficam limitadas a, no máximo, 50% do valor do débito não garantido pela pessoa jurídica.

Por sua vez, o art. 52 da Lei Federal n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei Federal n. 11.941/2009, determina aplicação do art. 32 da Lei n. 4.357/1964 às empresas que estiverem em débito não garantido com a União. *In verbis*:

Art. 52. Às empresas, enquanto estiverem em débito não garantido com a União, aplica-se o disposto no art. 32 da Lei no 4.357, de 16 de julho de 1964. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – (revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Parágrafo único. (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

---

empregados, as quais deverão ser subtraídas do resultado, apurando-se, sobre o que restar, as participações dos administradores, a serem também diminuídas do resultado, para afinal aplicar-se, ao que sobrar, o percentual conferido às partes beneficiárias. Contribuições devidas a fundos de assistência e previdência de empregados serão ainda descontadas. Declarar-se-á, finalmente, em função do que remanescer, qual foi o *lucro ou prejuízo líquido do exercício*.” [grifos do autor] (*Ibidem*. p. 454-455).

<sup>475</sup> Dividendos são os lucros que as sociedades anônimas distribuem aos seus acionistas. (*Ibidem*. p. 461).

<sup>476</sup> André Mendes Moreira ressalta que no veto parcial ao art. 32 da Lei n. 4.357/64 foi expressamente excluída a proibição de distribuição de dividendos nas sociedades anônimas, tendo como fundamento evitar a perturbação da vida normal das empresas, bem como evitar que os acionistas minoritários fossem prejudicados por erros da administração superior que, em geral, não teriam força para substituir. O autor, comentando o art. 52 da Lei Federal n. 8.212/1991 antes da alteração promovida pela Lei Federal n. 11.941/2009, criticava a então existente vedação de distribuição de dividendos aos acionistas das sociedades anônimas contidas no dispositivo, por entender que esta proibição é incompatível com a obrigação legal de distribuição de dividendos contida no art. 202 da Lei n. 6.404/1976, que visa justamente evitar a lesão ao patrimônio dos investidores. Nesse caso, a não distribuição dos dividendos obrigatórios poderia acarretar aos administradores responsabilidade civil e criminal, após o devido inquérito administrativo realizado pela Comissão de Valores Mobiliários, conforme arts. 8º e 9º da Lei n. 6.385/76. Segundo André Mendes Moreira, prevalecia a lei especial (art. 202 da Lei n. 6.404/1976) sobre a lei geral (art. 52 da Lei Federal n. 8.212/1991). (MOREIRA, André Mendes. *A proibição de distribuição de lucros, dividendos e bonificações por empresas em débito perante a União Federal e a Secretaria da Receita Previdenciária – uma análise das Leis n.s 4.357/64, 8.212/91 e 11.051/04*. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (organizador). **As contribuições para o custeio da seguridade social a cargo das empresas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/A-proibicao-de-distribuicao-de-lucros-dividendos-e-bonificacoes-por-empresas-em-debito-perante-a-Uniao-Federal-e-a-Secretaria-da-Receita-Previdenciaria.pdf>>. Acesso em: 30 de março de 2015). Sobre a importância do dividendo obrigatório nas sociedades anônimas, José Edwaldo Tavares Borba afirma que a sua previsão foi a mais relevante alteração feita na atual lei das sociedades anônimas em relação ao regime anterior. Segundo ele: “Para o acionista, principalmente o minoritário, a finalidade precípua da participação acionária é a pretensão ao dividendo. Algumas sociedades acumulavam e capitalizavam lucros, por anos a fio, sem que promovessem qualquer distribuição ao acionista. O dividendo obrigatório vem coibir práticas dessa natureza, ao mesmo tempo em que traz uma motivação maior ao investidor não especulativo, isto é, aquele que vê a ação como título de renda.” (BORBA, José Edwaldo Tavares. Op. cit. p. 467-468).

Antes da alteração promovida pela Lei Federal n. 11.941/2009, o art. 52 da Lei Federal n. 8.212/1991 trazia disposição semelhante mas não idêntica àquela do art. 32 da Lei n. 4.357/1964, já que ela proibia que empresas em débito com a Seguridade Social distribuíssem, além da bonificação, também dividendos aos acionistas. No mais, o referido dispositivo também vedava a distribuição dos lucros ao sócio cotista, diretor ou outro membro de órgão dirigente, fiscal ou consultivo, ainda que a título de adiantamento. No caso de descumprimento da determinação, o responsável ficava sujeito à multa de 50% das quantias pagas ou creditadas a partir da distribuição.

Portanto, com a alteração de 2009, não há mais vedação expressa à distribuição de dividendos a acionistas de sociedades anônimas com débito em aberto junto à União.

Na ADI n. 5.161, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB defende a inconstitucionalidade dos referidos dispositivos legais sustentando que os mesmos afrontam (i) o princípio da livre iniciativa (art. 1º, inciso IV e art. 170, da CR'88), esbarrando nas Súmulas n. 70, 323 e 547 da STF, por veicularem espécie de sanção política, já que forcem o pagamento de tributos; (ii) o princípio do devido processo legal formal e do *in dubio pro reo* (art. 5º, incisos LIV e LVII, da CR'88), por inviabilizar a discussão judicial do débito, já que entre a inscrição em Dívida Ativa e o ajuizamento da Execução Fiscal dentro do prazo prescricional de 5 anos, o contribuinte não poderia discutir o débito através dos Embargos à Execução, ficando proibido por todo esse tempo de distribuir lucros e bonificações sem ter finalizado o devido processo legal e contrariando o princípio do *in dubio pro reo*; e (iii) o princípio da proporcionalidade (art. 5º, inciso LIV, da CR'88), já que a proibição de distribuição de lucros, embora adequada para maximizar o pagamento de débitos tributários, não seria necessária, já que ela não é o meio menos prejudicial existente para a cobrança dos débitos (p. ex. Execução Fiscal, Cautelar Fiscal, arts. 184 e 185 do CTN, penhora on-line, arrolamento para acompanhamento do patrimônio do contribuinte em débito – art. 64 da Lei n. 9.532/1997), nem proporcional em sentido estrito, já que o mal que ela ocasiona à livre iniciativa não é proporcional ao bem que ela pretende garantir, qual seja, o interesse arrecadatório.

Antes de se prosseguir na análise da constitucionalidade da medida sancionatória em questão, cumpre destacar que o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Resp n. 1.115.136-SC, afastou a possibilidade de proibição de distribuição de lucros prevista no art. 32 da Lei n. 4.357/65 nas hipóteses em que a empresa tenha aderido a parcelamento, em razão da suspensão de exigibilidade dos créditos nos termos do art. 151 do CTN. Segundo a Corte Superior, o parcelamento, embora seja hipótese diversa da penhora ou depósito, também

garante o crédito tributário em razão da confissão irretratável da dívida e renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação. Nesses casos, o parcelamento também estaria incluído na expressão “débito garantido”. Assim, como a situação é de regularidade fiscal, a proibição não seria aplicável. Como se verifica, o STJ considerou plenamente válido e aplicável o dispositivo em questão, tendo ressaltado expressamente que, uma vez descumprido o parcelamento, nada impede que seja vedada a distribuição de lucros e dividendos<sup>477</sup> por pessoas jurídicas em débito não garantido com a Fazenda Nacional, até que outra garantia seja apresentada pelo contribuinte.

O acórdão foi assim ementado:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ART. 32 DA LEI 4.357/65. PESSOA JURÍDICA COM "DÉBITO NÃO GARANTIDO". DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS. PROIBIÇÃO QUE NÃO SE APLICA AO CASO DE PARCELAMENTO. 1. O artigo 32 da Lei n.º 4.357/65 proíbe as pessoas jurídicas com débitos não garantidos para com o Fisco de distribuírem lucros e dividendos a sócios e acionistas, bem como prevê a aplicação de multa pelo seu descumprimento. 2. Tendo a empresa aderido a parcelamento, a exigibilidade dos seus débitos encontra-se suspensa, nos termos do previsto no artigo 151 do Código Tributário Nacional. 3. O parcelamento não é mera suspensão de exigibilidade do crédito tributário. Para aderir ao parcelamento, o contribuinte se compromete a: (a) honrar a dívida fracionadamente, com os consectários decorrentes do decurso de prazo; (b) observar todas as imposições legais aplicáveis a esse regime especial de pagamento; (c) renunciar a qualquer direito ou impugnação que possa se contrapor ao crédito tributário; e (d) desistir das ações judiciais em curso e das impugnações e recursos administrativos. 4. O crédito tributário não é garantido apenas "fisicamente", como ocorre na penhora ou no depósito, mas por outras medidas que lhe assegurem exequibilidade. No caso do parcelamento, a confissão de dívida constitui o crédito eventualmente ainda não lançado, que poderá ser inscrito em dívida ativa e cobrado judicialmente em caso de inadimplemento. Contra o crédito assim constituído e cobrado não caberá, em tese, impugnações de mérito, já que se exige renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação. Ademais, a dívida objeto do parcelamento é atualizada e sobre ela incidem os encargos da mora, sem qualquer prejuízo de ordem temporal ao Fisco. 5. A pessoa jurídica não pode ser impedida de distribuir lucros e dividendos a sócios e acionistas quando está em situação de regularidade com o fisco, o que ocorre quando cumpridos os termos do parcelamento. 6. Caso o parcelamento seja descumprido, nada impede que, a partir da exclusão do contribuinte desse regime especial de pagamento, seja vedada a distribuição de lucros e dividendos, até que outra garantia seja apresentada ao crédito. 7. Recurso especial não provido.<sup>478</sup>

Passa-se, agora, tendo por base as ideias defendidas ao longo da dissertação, a análise da constitucionalidade da sanção de proibição de distribuição de lucros e bonificações à luz dos direitos fundamentais e interesses envolvidos, bem como da técnica da ponderação de interesses e do princípio da proporcionalidade.

<sup>477</sup> O STJ faz menção a dividendos, o que nos parece equivocado, já que o art. 32 da Lei n. 4.357/65 não faz menção a dividendos, pelo contrário, uma vez que, como mencionado anteriormente, a mensagem de veto presidencial expressamente excluiu os dividendos da proibição de distribuição nas sociedades anônimas.

<sup>478</sup> REsp 1115136/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/03/2012, DJe 23/04/2012.

### **7.1 A vedação de distribuição de lucros e bonificações em empresas com débito em aberto junto à Fazenda Nacional e o subprincípio da adequação**

O art. 32 da Lei Federal n. 4.357/1964, ao sancionar o inadimplemento tributário com a vedação de distribuição de lucros e bonificações em empresas com débito em aberto junto à Fazenda Nacional, sob pena de multa, tem por objetivo principal resguardar o interesse arrecadatário da Fazenda Pública.

A nosso ver, essa medida é absolutamente adequada para atingir o fim pretendido, já que implica na necessidade de o contribuinte pessoa jurídica ao menos garantir suas dívidas tributárias para poder distribuir lucros e bonificação, dificultando, com isso, a evasão fiscal. No caso, vislumbra-se que a sanção exerce tanto as funções punitiva e repressiva, ao apenar a inadimplência e desestimular o não pagamento dos tributos, como também assecuratória, já que aumenta as chances de satisfação do direito fazendário.

Dessa forma, sendo meio apto ao atingimento dos fins pretendidos, a vedação de distribuição de lucros e bonificações passa pelo crivo do subprincípio da adequação.<sup>479</sup>

### **7.2 A vedação de distribuição de lucros e bonificações em empresas com débito em aberto junto à Fazenda Nacional e o subprincípio da necessidade**

No que concerne ao subprincípio da necessidade, tendo em vista tudo o que já foi afirmado nos Capítulos precedentes acerca da recuperação dos créditos fazendários e da crise das execuções, parece-nos também inegável que as medidas sancionatórias previstas no art. 32 da Lei Federal n. 4.357/1964, com a alteração do art. 17 da Lei Federal n. 11.051/2004, e o art. 52 da Lei Federal n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 11.941/2009, são extremamente eficientes para desestimular o descumprimento da obrigação tributária principal e assegurar a eventual recuperação do crédito tributário, não podendo o manejo da Execução

---

<sup>479</sup> Em sentido contrário, Douglas Yamashita sustenta que “a vedação de distribuição de lucros por pessoas jurídicas em débito tributário federal não garantido, sob pena de multa, *não seria um instrumento* apropriado para a cobrança de tributos, já que, sem quitar nenhum tributo, uma pessoa jurídica inadimplente poderia simplesmente deixar de distribuir lucros aos seus sócios-diretores, passando a pagar-lhes salários, embora arcando com os ônus decorrentes.” [grifo do autor] (YAMASHITA, Douglas. Lucros distribuídos por pessoas jurídicas com débito não garantido. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 116, mai. 2005. p. 47). Com a devida vênia, a possibilidade de utilização de subterfúgios para escapar da medida em si não abala o exame da adequação da medida aos fins pretendidos.

Fiscal ser considerado como a única resposta disponível no ordenamento jurídico ao descumprimento da obrigação tributária.<sup>480</sup>

Veja-se que, como já foi dito, na esfera sancionatória, a leitura do subprincípio da necessidade deve levar em consideração que as sanções são absolutamente cumuláveis com vistas a reforçar a eficácia da norma. Como é comum na esfera sancionatória, a medida necessária e indispensável para o atingimento dos fins pretendidos, ou seja, da garantia do ordenamento jurídico, pode consistir na cumulação de penalidades para a infração. Caso contrário, por exemplo, jamais uma pena de multa poderia ser cumulada com a suspensão temporária para participar de licitação e impedimento de contratar com a Administração, como determina o art. 87, §2º, da Lei de Licitações (Lei n. 8.666/93).

Nesse contexto, considerando a elevada inadimplência tributária no Brasil e a insuficiência dos outros instrumentos disponíveis para a correção do problema, entendemos que a vedação de distribuição de lucros e bonificações pelas empresas com débito em aberto junto à Fazenda Pública passa pelo crivo do subprincípio da necessidade como uma necessária e eficiente medida de reforço para proteção do crédito estatal, já que reforça o desestímulo ao descumprimento da norma impositiva e assegura a eventual recuperação do crédito tributário.

### **7.3 A vedação de distribuição de lucros e bonificações em empresas com débito em aberto junto à Fazenda Nacional e o subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito: a ponderação dos princípios e interesses constitucionalmente tutelados**

Passa-se, neste momento, à análise da vedação de distribuição de lucros e bonificações por empresas com débito em aberto perante a Fazenda Pública à luz do subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito, oportunidade na qual se recorrerá à técnica da ponderação de interesses para a realização do sopesamento entre os interesses em jogo, de modo a verificar se os benefícios trazidos pela medida são maiores do que os ônus por ela provocados.

#### **7.3.1 Identificação dos princípios e interesses constitucionalmente tutelados envolvidos**

<sup>480</sup> Também em sentido contrário, Douglas Yamashita sustenta que “proibição de distribuição de lucros em questão seria um *instrumento mais danoso e ineficiente que todos os demais meios disponíveis* para a cobrança de tributos, a saber: i) a execução fiscal (...); ii) a ação cautelar fiscal (...); iii) a fraude à execução fiscal (arts. 184 e 185 do CTN); iv) a penhora *on-line* (...); v) o arrolamento para acompanhamento do patrimônio do contribuinte em débito (art. 64 da Lei 9.532/1997 e arts. 7º e ss. da IN 264/2002); e vi) o crédito tributário privilegiado (...).” [grifos do autor] (YAMASHITA, Douglas. Op. cit. p. 47).

Na ADI n. 5.161, conforme já apontado anteriormente, o CFOAB defende que a medida sancionatória em questão viola os seguintes princípios: livre iniciativa (art. 1º, inciso IV e art. 170, da CR'88), devido processo legal formal (art. 5º, inciso LIV, da CR'88), *in dubio pro reo* (art. 5º, inciso LVII, da CR'88) e proporcionalidade em sentido estrito (art. 5º, inciso LIV, da CR'88).

Por sua vez, pode-se apontar que, em regra, busca-se pela norma em questão principalmente resguardar o interesse arrecadatário da Fazenda Nacional e o princípio da eficiência no que concerne à recuperação dos créditos estatais.

### 7.3.2 Identificação das circunstâncias relevantes envolvidas

Quanto às possíveis circunstâncias relevantes envolvidas a serem consideradas, pode-se cogitar para o equacionamento da ponderação, dentre outros, além da crise das Execuções Fiscais e de questões referentes à forma de constituição do crédito estatal, já abordadas anteriormente, também em considerações sobre a situação patrimonial do contribuinte devedor, a existência ou não de inadimplência reiterada por parte do contribuinte e a presença causa suspensiva da exigibilidade do crédito.

### 7.3.3 Atribuição dos pesos aos elementos em disputa

Elencados os princípios e interesses potencialmente envolvidos e as circunstâncias que devem ser consideradas para a realização do juízo de ponderação, cumpre, agora, realizar a distribuição dos pesos aos elementos, bem como verificar o grau de não satisfação ou de afetação de um dos princípios e da importância da satisfação do princípio colidente.

Inicialmente, diferentemente do que sustenta o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB, não nos parece que a previsão contida no art. 32 da Lei n. 4.357/65 sequer resvale nos princípios do devido processo legal e do *in dubio pro reo*. Quando muito, com esforço, poder-se-ia vislumbrar uma restrição leve ao princípio do devido processo legal. Ao princípio do *in dubio pro reo* sequer isso.

Como adiantado, sustenta-se na petição inicial<sup>481</sup> que o referido dispositivo inviabiliza a discussão judicial do débito sob o argumento de que entre a inscrição em Dívida Ativa e o ajuizamento da Execução Fiscal dentro do prazo prescricional de 5 anos, “o contribuinte estará à mercê da Administração Pública, período durante o qual, a teor do art. 32 da Lei n. 4.357/64, não poderá pagar bonificações ou distribuir lucros, sob pena de lhe ser aplicada penalidade.” Nesse caso, defende o CFOAB que o contribuinte estaria tendo seu direito limitado em razão da suposta demora no ajuizamento da Execução Fiscal, já que estaria impedido de discutir via Embargos à Execução a legitimidade do débito. Alega-se a violação do princípio do *in dubio pro reo* em razão da possibilidade de vir a ser impedida a empresa de distribuir lucros e bonificações mesmo antes do ajuizamento da Execução Fiscal. Aduz-se ainda, para demonstração da violação ao devido processo legal, que a Execução Fiscal seria o instrumento específico e mais benéfico para a cobrança dos créditos fazendários, e que, “para além de garantir plena percepção estatal dos valores executados é, ainda, instrumento de garantia dos contribuintes de que lhes é oportunizada a ampla defesa e o contraditório antes de serem constritos os seus bens.”

Com a devida vênia, o dispositivo em questão não provoca nenhuma restrição ao princípio do devido processo legal nem ao princípio do *in dubio pro reo*. A alegação de que a Execução Fiscal é o único ou ao menos um instrumento eficiente de cobrança do crédito estatal já foi exaustivamente rebatida anteriormente, em argumento ao qual nos reportamos para evitar uma desnecessária repetição.

Ademais, é evidente que, diferentemente do que é sugerido na exordial, o contribuinte sempre poderá recorrer ao Poder Judiciário para contestar a dívida ou ao menos garanti-la, inclusive na fase de constituição do crédito, não sendo os Embargos à Execução o único instrumento à sua disposição. Poderá ele se valer, por exemplo, de Mandado de Segurança, Ação Anulatória, Medida Cautelar para antecipação da garantia, etc. Talvez esteja na necessidade de ajuizamento de uma dessas demandas ao invés dos Embargos à Execução que o CFOAB tenha vislumbrado algum prejuízo ao devido processo legal, o que, de todo modo, não nos parece ser o caso.

Note-se, por oportuno, que o devido processo legal também é observado na fase administrativa, que conta com a participação efetiva do contribuinte na formação do crédito fazendário, seja através da entrega de declarações à Fazenda Pública ou no curso do processo administrativo tributário. Neste caso, importante destacar, para que não parem dúvidas, que,

---

<sup>481</sup>[http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpúb/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seq\\_objetoincidente=4629263](http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpúb/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seq_objetoincidente=4629263)

no nosso entendimento, a vedação de distribuição de lucros e bonificações demanda a existência de créditos tributários definitivamente constituídos e não garantidos, entendendo-se como “não garantidos”, tal como decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, aqueles créditos que não estão com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do CTN.<sup>482</sup>

Assim sendo, não há que se falar em restrição ao princípio do *in dubio pro reo* e, quando muito, numa restrição apenas leve ao princípio do devido processo legal.

Em relação ao princípio da livre iniciativa, extremamente importante para a geração de empregos e para a própria geração de recursos tributários para o Estado, entendemos que a restrição provocada pelo art. 32 da Lei n. 4.357/64 é grave, já que a finalidade das sociedades é justamente a busca do lucro e sua distribuição aos sócios. Todos aqueles que investem seus recursos em uma sociedade empresarial buscam o retorno desse investimento, que se dá mediante o auferimento dos lucros eventualmente existentes. Uma restrição à distribuição de bonificações e lucros por certo afeta a livre iniciativa, já que consiste numa restrição imposta pelo Estado à própria finalidade pela qual as sociedades empresariais são formadas. Segundo André Mendes Moreira,

A atividade empresarial tem por objetivo o auferimento de lucros. Ao se vedar a distribuição dos mesmos àqueles que contribuíram (seja com seu próprio capital, seja com trabalho) para a sua obtenção, está-se impedindo a empresa de realizar a sua verdadeira atividade-fim.<sup>483</sup>

Em relação ao interesse arrecadatório da Fazenda Pública, como já exaustivamente exposto nos Capítulos anteriores, é inegável ser ele um interesse absolutamente relevante, já que é através de recursos tributários que o Estado desempenha suas finalidades constitucionais, razão pela qual também é de grande relevância a promoção da eficiência na recuperação dos créditos estatais.

Por sua vez, se, por um lado, a crise das Execuções Fiscais e a necessidade de melhora dos instrumentos de recuperação dos créditos tributários podem reforçar a importância da medida sancionatória discutida, principalmente naqueles casos em que há jurisprudência pacífica acerca da validade do crédito cobrado e/ou quando há manifestação inequívoca do próprio contribuinte reconhecendo o débito, por outro lado, a inexistência de inadimplência

---

<sup>482</sup> Este também é o entendimento de André Mendes Moreira, *in verbis*: “A nosso sentir, ‘débito’ ou ‘débito não garantido’, para os fins das Leis n.ºs 4.357/64 e 8.212/91, deve ser compreendido como o crédito tributário devidamente formalizado pelo lançamento. Contudo, se existente qualquer causa suspensiva da exigibilidade prevista no art. 151 do CTN (moratória, depósito do montante integral, defesa administrativa, liminar, tutela antecipada e parcelamento) ou, então, garantia do débito em sede de execução fiscal (que regulariza a situação fiscal nos termos do art. 206 do CTN), não haverá débito em aberto e o contribuinte estará apto a realizar, regularmente, a distribuição de seus lucros, dividendos ou bonificações.” (MOREIRA, André Mendes. Op. cit.)

<sup>483</sup> MOREIRA, André Mendes. Loc. cit.

reiterada por parte do contribuinte e a suficiência e regularidade de seu patrimônio para saldar a dívida após a distribuição dos lucros e bonificações reforçam ainda mais a gravidade da restrição imposta à livre iniciativa.

#### 7.3.4 Resultado da ponderação

Diante das considerações tecidas acima, entendemos que, em regra, a gravidade da afetação do princípio da livre iniciativa que advém com a vedação de distribuição de bonificações e lucros pelas empresas com débito em aberto junto à Fazenda Nacional, sob pena de multa, não se justifica em razão do simples inadimplemento tributário, mormente quando a empresa em questão possui patrimônio suficiente para cobrir a dívida, embora o interesse arrecadatório da Fazenda Pública também seja extremamente importante.

A nosso sentir, é desproporcional em sentido estrito a interpretação da sanção prevista no art. 32 da Lei n. 4.357/64 que, com vistas a resguardar o interesse arrecadatório da Fazenda Pública, proíbe a distribuição de lucros e bonificações no caso de quaisquer débitos em aberto (não garantidos ou com exigibilidade plena), especialmente nos casos que envolvem valores pequenos ou, mesmo quando relevantes, a sociedade possui patrimônio suficiente para saldá-los. A aplicação do art. 32 da Lei n. 4.357/64 nesses casos parece-nos ser uma medida excessivamente grave e rigorosa para situações de inadimplência que podem ocorrer eventualmente na vida empresarial, por diversos motivos, inclusive erro do contribuinte.

Por outro lado, vislumbramos situações em que a sanção não se revela desproporcional em sentido estrito, ou seja, que na ponderação entre o princípio da livre iniciativa e o interesse arrecadatório da Fazenda Pública, a vedação de distribuição de lucros e bonificações, sob pena de multa, se revela legítima, quais sejam, quando há inadimplência reiterada do contribuinte, patrimônio incompatível para arcar com os tributos e o intuito de fraudar o Fisco com a distribuição dos lucros.

Nesses casos de inadimplência contumaz e desrespeito ao sistema tributário pela empresa, cujos prejuízos podem ultrapassar o erário público e alcançar outros princípios constitucionais, como a livre concorrência, parece-nos legítima a utilização do art. 32 da Lei n. 4.357/64 como medida de combate à evasão fiscal, tanto em termos de punição ao ilícito como em termos de desestímulo, mormente porque a utilização da estrutura empresarial para essas finalidades escapa do contexto do princípio da livre iniciativa e deixa de observar a

função social da empresa, na qual se inclui, por exemplo, a criação empregos, respeito aos consumidores, preservação do meio ambiente e o próprio pagamento dos tributos.

Nessa linha, concordamos com André Mendes Moreira, no sentido de que o art. 32 da Lei n. 4.357/64 deve ser compreendido no âmbito das normas anti-evasivas, à luz do art. 185 do CTN, segundo o qual “presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.” Note-se que o parágrafo único do mencionado artigo exclui a sua aplicação nos casos em que tiver sido reservado, pelo devedor, bens ou rendas suficientes para a quitação da dívida. Este é, a nosso sentir, o âmbito de aplicação possível da medida sancionatória em questão, ou seja, para proteger o interesse do erário contra o esvaziamento intencional do patrimônio da empresa. Merecem transcrição as palavras de André Mendes Moreira ao comentar o art. 32 da Lei n. 4.357/1964 e o art. 52 da Lei n. 8.212/1991, este último antes da alteração promovida pela Lei n. 11.941/2009:

O objetivo do art. 32 da Lei nº 4.357/64 e do art. 52 da Lei nº 8.212/91 é evitar a evasão fiscal, posto que se presume fraudulenta a distribuição de lucros quando o contribuinte esteja em débito perante a União Federal ou o INSS/SRP. Dita vedação de distribuição de lucros, *ab initio*, está em linha com o art. 185 do CTN: (...)

De fato, o próprio Código Tributário Nacional, visando a resguardar os interesses arrecadatórios do Estado, presume fraudulenta a alienação de bens e direitos do contribuinte quando existente débito inscrito em dívida ativa em seu nome. Porém, o mesmo CTN também dispõe, logo após estabelecer a regra mencionada: “Art. 185. (...). Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.” (redação dada pela LC nº 118/05)

Ou seja, se o contribuinte vende bens quando existentes débitos inscritos em dívida ativa em seu nome, presume-se fraudulenta a alienação. Porém, a presunção é *juris tantum*, sendo elidida caso reste patrimônio suficiente para fazer face ao pagamento da dívida tributária.

A posição do CTN é perfeita, não merecendo qualquer reparo, pois ao mesmo tempo que resguarda os interesses da Fazenda Pública (limitando a possibilidade de dilapidação do patrimônio do contribuinte em débito para com o Fisco), protege aqueles que, de forma lícita, continuam a contratar, comprando e vendendo mercadorias e serviços, desde que mantenham em seu patrimônio saldo suficiente para, em caso de necessidade, quitar a obrigação tributária inscrita em dívida ativa.

(...)

É a partir dessa ótica que se devem compreender, a nosso sentir, as normas postas no art. 32 da Lei nº 4.357/64 e no art. 52 da Lei nº 8.212/91. Ou seja, a distribuição de lucros e bonificações pelo contribuinte que possui dívida perante a União ou o INSS, assim como a distribuição de dividendos pela S/A com débitos previdenciários em aberto, são garantias ao Fisco para que este não seja prejudicado pela ação dolosa de contribuintes que, por essa via, busquem esvaziar o patrimônio da empresa, deixando-a sem bens suficientes para quitar suas dívidas tributárias.

Assim, a autorização contida nas Leis nºs 4.357/64 e 8.212/91 não é para que todo e qualquer contribuinte que possua débito em aberto perante a União ou o INSS seja apenado com multa de 50% do valor dos dividendos distribuídos. Se inexistente o risco de não recebimento do valor por parte da União ou do INSS, não é caso de presumir-se que a distribuição de lucros foi fraudulenta. Caso contrário, estar-se-ia criando uma presunção *juris et de jure*, ou melhor, verdadeira ficção jurídica (para usar expressão ao gosto de BECKER, para quem presunção é assumir verdadeiro

aquilo que provavelmente o é, ao passo que ficção seria considerar-se real algo que na maioria das vezes não é).

A proibição da distribuição de lucros, remunerações e dividendos deve, portanto, ser considerada caso a caso. (...)

(...)

Parece-nos que é possível tê-lo como válido [art. 32 da Lei n. 4.357/64], em interpretação conforme a Constituição e dentro das balizas fornecidas pelo CTN, desde que:

(a) a penalidade não seja imputada às sociedades que, mesmo com débito não garantido, remanesçam com patrimônio suficiente para saldá-lo (em caso de eventual necessidade) após a distribuição dos lucros; e

(b) a multa seja afastada para as sociedades que, mesmo não possuindo patrimônio suficiente para uma futura quitação do débito tributário, obtenham medidas judiciais suspensivas da exigibilidade do crédito tributário ou prestem, em juízo, garantia real no valor do débito em aberto.<sup>484</sup> [grifos do autor]

Nessa linha, corroboramos o entendimento de que o art. 32 da Lei n. 4.357/1964 deve ser interpretado em conformidade com a Constituição e tendo como norte o art. 185 do CTN, sendo admitida a sua validade e aplicação como instrumento de combate à evasão fiscal para aquelas hipóteses de inadimplência contumaz do contribuinte, com vistas a lesar a Fazenda Pública mediante a dilapidação patrimonial, excluindo-se a aplicação do dispositivo, por conseguinte, das hipóteses em que, mesmo com débito em aberto, o contribuinte tenha patrimônio suficiente para saldar a dívida.<sup>485</sup>

<sup>484</sup> MOREIRA, André Mendes. Loc. cit.

<sup>485</sup> Em sentido contrário ao ora defendido, entendendo pela inconstitucionalidade *in totum* do art. 32 da Lei n. 4.357/1964, com fundamentos semelhantes aos sustentados pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil na ADI n. 5.161, vide YAMASHITA, Douglas. Op. cit. p. 44-51, bem como CONDÉ, Fabiana Guimarães Dunder. Inconsistências da aplicação de multa, prevista no artigo 17 da Lei n. 11.051/04, na distribuição de lucros, pagamentos de bonificações e remunerações, em havendo débitos não garantidos perante a União ou suas Autarquias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 118, jul. 2005. p. 44-50).

## CONCLUSÕES

A questão relativa à possibilidade de utilização de sanções não pecuniárias no Direito de Tributário, ou seja, aquelas que implicam em restrições a direitos dos contribuintes em razão do descumprimento de obrigação tributária principal, também denominadas de políticas, morais ou indiretas, é mais complexa do que a doutrina e jurisprudência clássicas nacionais acerca do tema sugerem ao afirmar, com base em súmulas do Supremo Tribunal Federal da década de 60, que tais espécies de sanção no campo tributário são inadequadas e obsoletas.

Como foi demonstrado ao longo da dissertação, a rejeição existente à utilização de sanções não pecuniárias em relação ao inadimplemento da obrigação tributária principal não se sustenta seja à luz da teoria da sanção, seja à luz de premissas teóricas decorrentes da teoria pós-positivista e do neoconstitucionalismo.

Em relação à teoria da sanção, demonstrou-se que as sanções jurídicas são consequências aplicadas à prática de um ilícito, a fim de garantir a eficácia das normas e a integridade do ordenamento. São os mecanismos de defesa da ordem jurídica contra as condutas contrárias às suas normas, inspiradas nas ideias de retribuição e prevenção.

Dentre as funções que as sanções podem exibir, inclusive cumulativamente, temos as funções punitiva, preventiva, didática, reparatória e assecuratória. Assim, as sanções podem ter por finalidade punir o infrator, estimular o cumprimento de uma norma ou desestimular o seu descumprimento, contribuir para a educação e correção do infrator, indenizar um dano e/ou garantir a satisfação de um direito.

Em razão da adoção da teoria da unicidade do injusto, que preconiza a existência de identidade ontológica, teleológica e estrutural entre os ilícitos penais e administrativos, dentre os quais se incluem os tributários, ambientais, etc., não sendo possível identificar diferenças substanciais entre eles, conclui-se que também inexiste diferenças essenciais entre as sanções jurídicas nos diversos ramos do Direito.

Assim, as sanções tributárias, como espécies de sanções administrativas utilizadas para punir as infrações previstas na legislação tributária em razão do descumprimento da obrigação tributária principal ou acessória, são sanções como outras quaisquer, não guardando qualquer especificidade que as impeçam de ser pecuniárias ou não pecuniárias, nem que as impeçam de exercer as mesmas funções que as demais sanções utilizadas nos demais ramos do Direito, como punir o cometimento da infração, desestimular o comportamento ilícito e/ou estimular/compelir o infrator ao cumprimento do dever.

Dessa forma, o fato de uma medida sancionatória na esfera tributária, seja ela pecuniária ou não pecuniária, servir de estímulo para o contribuinte cumprir a obrigação tributária principal não a descaracteriza como verdadeira sanção nem retira sua legitimidade. Não há qualquer desvio de finalidade ou abuso de poder na utilização de uma sanção com funções preventiva e repressiva como resposta a uma infração tributária.

Portanto, à luz da teoria da sanção, não se sustenta a afirmação de que as sanções não pecuniárias restritivas de direitos não podem *prima facie* ser utilizadas na seara tributária para punir o inadimplemento da obrigação principal.

Por sua vez, quando enfrentam a possibilidade de utilização das sanções não pecuniárias no Direito Tributário em razão do descumprimento da obrigação principal, doutrina e jurisprudência, de um modo geral, deixam de atentar para as exigências decorrentes das premissas teóricas do pós-positivismo, do neoconstitucionalismo e da moderna hermenêutica constitucional.

Com efeito, a análise das posições doutrinárias clássicas e da jurisprudência tradicional do Supremo Tribunal Federal consolidada nas Súmulas n. 70, 323 e 547, e reforçada nos julgamentos do RE 413.782/SC, da ADI 173/DF e do RE 565.048/RS, no sentido de que qualquer sanção tributária não pecuniária para punir o inadimplemento da obrigação principal, além de ser medida desnecessária em razão dos instrumentos processuais disponíveis à Fazenda Pública para cobrança de seus créditos, é também *a priori* inconstitucional por violar os princípios do livre exercício profissional, da livre iniciativa, do livre acesso ao Poder Judiciário, da livre concorrência e do devido processo legal, evidencia que o entendimento ainda prevalente no meio jurídico está embasado em manifestações que não se adequam aos atuais parâmetros de interpretação constitucional e nem realizam de forma correta o exame da proporcionalidade da sanção não pecuniária em relação à infração cometida e a ponderação dos interesses envolvidos, com todos os ônus argumentativos daí decorrentes.

Há um evidente déficit argumentativo no enfrentamento da questão que não se coaduna com as exigências constitucionais de fundamentação à luz da nova hermenêutica constitucional, como a necessidade de, ao se trabalhar com princípios e interesses constitucionais, e considerando que a Constituição abriga inúmeros interesses e valores potencialmente colidentes, se recorrer à técnica da ponderação para resolver o conflito entre os diversos interesses em jogo, com todos os ônus argumentativos inerentes ao procedimento, tendo em vista o princípio da presunção de constitucionalidade das leis, o princípio da unidade da Constituição e a inexistência de hierarquia entre suas normas.

Porém, no julgamento da AC n. 1.657-MC/RJ e do RE 550.769/RJ, o Supremo Tribunal Federal, por maioria, ensaiou o início de uma modificação de sua jurisprudência histórica, indicando uma evolução do seu entendimento a respeito da ilegitimidade da utilização das sanções tributárias não pecuniárias para punir o contribuinte em razão do inadimplemento tributário.

A Corte Maior, por maioria, enfrentou a constitucionalidade de uma sanção tributária não pecuniária com o adequado enfoque nos parâmetros de interpretação constitucional, tendo levado em consideração para as circunstâncias e peculiaridades do caso, com a adequada referência à ponderação dos princípios e interesses envolvidos, ao princípio da interpretação conforme a constituição e ao princípio da proporcionalidade, sendo considerado, quanto a este último, a incidência da sanção prevista lei em relação à natureza e gravidade da falta. Sopesou-se dados que, até então, ou eram ignorados pela jurisprudência e doutrina majoritárias, ou eram enfrentados de forma superficial, sem o necessário aprofundamento.

Nesses julgados, considerou-se constitucional uma medida prevista em lei (cancelamento do registro especial para fabricação de cigarro em razão da inadimplência tributária) que pela jurisprudência histórica do STF teria sido considerada como inconstitucional, ou seja, como sanção política.

A partir desse adequado enfoque utilizado para o enfrentamento da questão, o Supremo Tribunal Federal, que tinha jurisprudência praticamente pacífica no sentido de repelir, sem uma discussão mais aprofundada, a utilização de qualquer medida restritiva de direito para punir o descumprimento da obrigação tributária principal, flexibilizou seu entendimento para não mais enquadrar como inconstitucional toda e qualquer sanção tributária não pecuniária que restrinja direitos dos contribuintes.

De todo modo, e os julgamentos da ADI 173/DF e, mais recentemente, do RE 565.048/RS apontam nesse sentido, a efetiva e correta incorporação dos elementos da nova interpretação constitucional ao debate acerca das sanções não pecuniárias na esfera tributária, à luz dos princípios da presunção de constitucionalidade das leis, da interpretação conforme a Constituição, da unidade da Constituição, da proporcionalidade, e da ponderação de interesses, ainda precisa ser consolidada pelo Supremo Tribunal Federal, que terá esta oportunidade no julgamento das ADIs 3.952, 5.135 e 5.161.

As considerações tecidas na dissertação acerca das sanções não pecuniárias no Direito Tributário à luz da teoria da sanção e das premissas de hermenêutica constitucional demonstram que a rejeição existente à sua utilização no caso de descumprimento da obrigação principal é juridicamente insustentável, não havendo nada na Constituição que impeça que a

legislação preveja, além das sanções pecuniárias e dos instrumentos processuais já existentes, outras respostas às infrações tributárias que, após o teste de proporcionalidade no caso concreto e à luz da ponderação dos interesses em jogo, se revelem, no caso concreto, adequadas, necessárias e proporcionais. A ponderação a ser feita não está na espécie de sanção a ser aplicada, mas na relação entre a intensidade da sanção e a gravidade do ilícito.

Dessa forma, as sanções tributárias não pecuniárias, sendo sanções como outras quaisquer, não podem ser afastadas de plano do direito tributário simplesmente por serem sanções que imputam restrições a direitos dos contribuintes. O enfoque acerca da constitucionalidade da sanção, não pode se dar em razão da sua natureza (se pecuniária ou não pecuniária), mas sim em função da proporcionalidade da punição em relação à infração cometida pelo contribuinte e da ponderação de interesses eventualmente resguardados pela norma.

Uma vez assentada que a tendência de se rejeitar *a priori* qualquer medida restritiva de direitos no campo da tributação para punir o não pagamento de tributos carece de argumentos jurídicos consistentes, demonstrou-se que essa rejeição tem grande influência ideológica.

Ela decorre do preconceito em relação à tributação no Brasil, o qual se baseia em uma concepção ideológica de viés liberal radical, que associa o tributo a um castigo imposto pelo Estado aos cidadãos, a um mero sacrifício. Nesse caso, ao conceber o fenômeno tributário como uma odiosa invasão do patrimônio do contribuinte pelo Estado, acaba-se por minimizar a gravidade da inadimplência e, conseqüentemente, enfraquecer as penalidades aplicáveis, como se o inadimplemento tributário não se caracterizasse como o descumprimento de um dever fundamental, influenciando de forma equivocada a interpretação e a aplicação das normas e institutos de Direito Tributário, como ocorre com a questão das sanções não pecuniárias, as quais, apesar de comumente utilizadas nos outros ramos do Direito, na esfera tributária são denominadas negativamente de sanções políticas, morais ou indiretas.

Como demonstrado, se ontologicamente não há diferença essencial entre o ilícito civil, o ilícito administrativo, o ilícito tributário e o ilícito penal, e as diferenças entre as sanções criminais e administrativas são meramente formais, o fundamento para se considerar inconstitucional em tese a previsão legal de uma sanção não pecuniária no Direito Tributário, longe de ser jurídico, é, na verdade, ideológico, decorrente do difundido preconceito em relação à tributação e da repulsa ao tributo.

Essa ideologia ultraliberal, porém, parte de premissas equivocadas, como, por exemplo, a de que o Estado estaria completamente apartado da sociedade civil, e de que o tributo financiará as atividades do próprio Estado, e não da sociedade. Baseia-se, também, na

premissa de que os direitos de propriedade seriam direitos originais e naturais, quase absolutos, considerando-os como um elemento estrutural da liberdade individual.

Ora, o Estado não é um fim em si mesmo. Ele é uma criação da sociedade para atender suas necessidades e cumprir as finalidades por ela estabelecidas. E a tributação é o instrumento essencial dessa engrenagem, pois financia os custos dessas atividades desenvolvidas em prol do corpo social. Assim, no contexto de um Estado Fiscal, seja num Estado Liberal clássico ou num Estado Social, o tributo não é um instrumento de opressão do Estado contra o cidadão, de usurpação do patrimônio alheio. Ao revés, é o próprio instrumento que viabiliza a implementação das políticas públicas através da prestação dos serviços públicos.

Ademais, inexistente identidade estrutural entre o indivíduo e a propriedade. Os direitos de propriedade decorrem de convenções sociais, e não de uma lei natural. Os direitos de propriedade relacionam-se com outros direitos e valores, também previstos em convenções sociais, os quais compete ao Estado também promover. Em decorrência da inexistência de identidade entre direitos de propriedade e os indivíduos, não é possível encontrar uma força moral do direito de propriedade exclusivamente no indivíduo que é o seu titular. Nesse caso, o direito de salvaguardar rendimentos e patrimônio dependerá de um conjunto regras e instituições que o reconheça e garanta, o que é viabilizado através da tributação. Assim, não se pode falar em patrimônio ou rendimento antes da tributação.

Como são os tributos que viabilizam a estrutura institucional que garante o exercício dos direitos previstos nas convenções sociais, inclusive os direitos de propriedade, a sua importância e essencialidade impedem que os mesmos sejam vistos de forma hostil, como um mero sacrifício dos cidadãos.

No âmbito de um Estado Democrático e Social de Direito, como o brasileiro, o qual, fundado na dignidade da pessoa humana, deve ir além da garantia das liberdades individuais, buscando também a implementação de direitos sociais e a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, com vistas a erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, a tributação ganha ainda mais relevância, sendo um efetivo instrumento de transformação social na medida em que assegura os recursos necessários para arcar com os custos da implementação desses direitos.

Nesse contexto, ao invés de representar uma espoliação do patrimônio dos contribuintes pelo Estado, o tributo vai encontrar seu fundamento no princípio da solidariedade social, apresentando-se, no Estado Democrático de Direito, como um verdadeiro dever fundamental dos cidadãos de contribuir, na medida de suas condições econômicas, para

o custeio das atividades estatais em prol da coletividade, ou seja, das políticas públicas que viabilizem os direitos sociais constitucionalmente previstos.

Portanto, a ideologia ultraliberal acerca da tributação não se coaduna com um Estado Democrático e Social de Direito desenhado por nossa Constituição, no qual o tributo consiste numa verdadeira contribuição do cidadão para o desenvolvimento das atividades estatais.

Afastada essa equivocada concepção ideológica, o que se verifica é que as infrações tributárias, por consistirem em infração a um dever fundamental, não somente se sujeitam às mesmas espécies de sanções aplicáveis nos outros ramos do Direito, como devem ser penalizadas com rigor, já que dificultam a concretização dos objetivos constitucionais.

Portanto, uma sanção tributária não pode ser considerada inconstitucional apenas por ela ter natureza não pecuniária. O juízo de constitucionalidade acerca de uma sanção não pecuniária legalmente prevista demandará a análise do caso concreto, a partir da consideração acerca da proporcionalidade da sanção em razão da gravidade da lesão infligida ao ordenamento, atentando-se para os princípios ou interesses incidentes e as circunstâncias envolvidas.

Com base nas premissas assentadas ao longo da dissertação, a análise do protesto das Certidões da Dívida Ativa à luz dos diversos direitos fundamentais e interesses envolvidos, bem como da técnica da ponderação de interesses e do princípio da proporcionalidade, demonstrou que, além de o protesto das CDAs passar pelo teste de proporcionalidade quanto aos subprincípios da adequação e da necessidade, a medida também passa pelo crivo do subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito, já que, após a devida atribuição de peso aos elementos em disputa e consideração das circunstâncias envolvidas, verificou-se como resultado do sopesamento que o protesto das CDAs, quando muito, implica em uma leve restrição aos direitos fundamentais do contribuinte em contrapartida à satisfação de importantes princípios e interesses tutelados pela Constituição.

Ressalve-se, todavia, a hipótese em que o crédito que embasa o título executivo já tenha sido objeto de decisão judicial do Supremo Tribunal Federal com repercussão geral ou do Superior Tribunal de Justiça em recurso repetitivo no sentido da sua invalidade. Especificamente nesses casos, o protesto da CDA será inconstitucional, já que não passará pelo crivo da proporcionalidade em sentido estrito.

Por sua vez, ao analisarmos a proibição de distribuição de lucros e bonificações em empresas com débito em aberto junto à Fazenda Nacional, sob pena de multa, concluímos que, apesar da importância do interesse arrecadatório da Fazenda, a gravidade da afetação do princípio da livre iniciativa que advém da vedação imposta não se justifica em razão do

simples inadimplemento tributário, mormente quando a empresa em questão possui patrimônio suficiente para cobrir a dívida. Assim, é inconstitucional a interpretação do art. 32 da Lei n. 4.357/64 que conduz à sua aplicação em quaisquer casos de inadimplência.

Porém, é possível se extrair do art. 32 da Lei n. 4.357/64 uma interpretação que conduza à constitucionalidade de sua aplicação em hipótese excepcional, na qual o dispositivo passe pelo teste da proporcionalidade em sentido estrito, qual seja, quando há inadimplência reiterada do contribuinte e patrimônio incompatível para arcar com os tributos, evidenciando o intuito de fraudar o Fisco. Nesses casos de inadimplência contumaz e desrespeito ao sistema tributário pela empresa, a utilização do art. 32 da Lei n. 4.357/64 como medida de combate à evasão fiscal segue na linha do que determina o art. 185 do CTN, não sendo desproporcional porque a utilização da estrutura empresarial, nessas hipóteses, viola a função social da empresa, na qual se inclui, dentre outros, o próprio pagamento dos tributos.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. Entre positivismo y no positivismo? Tercera réplica a Eugenio Bulygin. *In*: BELTRÁN, Jordi Ferrer; MORESO, José Juan; PAPAYANNIS, Diego M. **Neutralidad y teoría del derecho**. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 75-92.

\_\_\_\_\_. Colisão de direitos fundamentais e realização de direitos fundamentais no estado de direito democrático. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 217, p. 67-79, jul./set. 1999.

\_\_\_\_\_. Sobre la estructura de los principios jurídicos. *In*: ALEXY, Robert. **Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios**. Bogotá: Universidad Externado de Colômbia, 2003. p. 93-137.

\_\_\_\_\_. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

ALEXY, Robert. BULYGIN, Eugenio. **La pretensión de corrección del derecho – la polémica sobre la relación entre derecho y moral**. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2001.

AMARAL, Gustavo. **Sanções políticas e arrecadação tributária: as inconstitucionalidades do Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas**. Disponível em: <<http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/Congresso/utese35.htm>>. Acesso em: 21 jul. 2013.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2012.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e sanções tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003.

ANTINARELLI, Mônica Ellen Pinto Bezerra. A aplicabilidade dos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco no âmbito do Direito Tributário sancionador. **Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**. Brasília: PGFN, v. 3, n. 3, p. 53-68, jul./dez. 2013.

ÁVILA, Humberto. Comportamento anticoncorrencial e direito tributário. *In*: FERRAZ, Roberto (Org.). **Princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 427-440.

\_\_\_\_\_. Limites à tributação com base na solidariedade social. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 68-88.

\_\_\_\_\_. “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência”. *In*: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel; BINENBOJM, Gustavo (coord.). **Vinte anos da Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 187-202.

\_\_\_\_\_. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** São Paulo: Malheiros, 2003.

AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues de. **As normas gerais da repressão como limites para a compreensão das sanções tributárias.** 2011. 265f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.

BARCAROLLO, Felipe. O dever fundamental de pagar impostos como condição de possibilidade para a implementação de políticas públicas. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD.** v. 1, n. 1, 2013. Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/index>> Acesso em: 20 out. 2014.

BARCELLOS, Ana Paula. **Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional.** Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

BARROS, Flávio Pereira da Costa. Sanções políticas: uma nova vertente na jurisprudência constitucional brasileira? In: COIMBRA SILVA, Paulo Roberto (coord.). **Grandes temas do direito tributário sancionador.** São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 153-169.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). **Revista Diálogo Jurídico,** Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, n. 6, set. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 17 jul. 2013.

\_\_\_\_\_. **Grandes transformações do direito contemporâneo e o pensamento de Robert Alexy.** Disponível em: <<http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2014/02/Conferencia-homenagem-Alexy2.pdf>> Acesso em: 20 out. 2014.

\_\_\_\_\_. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora.** 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). In: BARROSO, Luís Roberto. **Temas de direito constitucional – tomo IV.** Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

\_\_\_\_\_. **O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas – limites e possibilidades da Constituição brasileira.** 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. As sanções administrativo-fiscais heterodoxas e sua cuidadosa possibilidade de aplicação no Direito Tributário. In: COIMBRA SILVA, Paulo Roberto (coord.). **Grandes temas do direito tributário sancionador.** São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 427 - 464.

\_\_\_\_\_. O protesto da CDA como mecanismo alternativo de cobrança de créditos tributários de pequena monta no Estado de Minas Gerais. **Revista Dialética de Direito Tributário,** São Paulo, n. 211, p. 137-146, abr. 2013.

BIM, Eduardo Fortunato. A juridicidade do protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa (CDA). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 157, p. 45-67, out. 2008.

BINENBOJM, Gustavo. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o Direito Administrativo. In: SARMENTO, Daniel (org.) **Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2005. p. 117-169.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru, São Paulo: EDIPRO, 2001.

BORBA, José Edwald Tavares. **Direito societário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003

BULYGIN, Eugenio. Alexy entre el positivismo y el no-positivismo. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; MORESO, José Juan; PAPAYANNIS, Diego M. **Neutralidad y teoría del derecho**. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 61-74.

CALIENDO, Paulo. Sanções políticas no direito tributário: conteúdo e vedação. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário e a constituição: homenagem ao prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 675-701.

CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. Protesto extrajudicial da certidão da dívida ativa: uma abordagem à luz da Lei n. 9.492/97, das questões atinentes ao sigilo fiscal e do princípio da proporcionalidade. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 8, n. 44, p. 81-98, mar./abr. 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. Cancelamento da inscrição da empresa no cadastro de contribuintes: sanção política ou medida protetiva da ordem econômica? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 218, p. 56-69, nov. 2013.

CHANEL, Emmanuel de Crouy. A cidadania fiscal. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 25-83.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Sanções administrativas tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 420-444.

CONDÉ, Fabiana Guimarães Dunder. Inconsistências da aplicação de multa, prevista no artigo 17 da Lei n. 11.051/04, na distribuição de lucros, pagamentos de bonificações e remunerações, em havendo débitos não garantidos perante a União ou suas Autarquias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 118, p. 44-50, jul. 2005.

COSTA, Valeria Rocha da. **As sanções tributárias não pecuniárias e o Supremo Tribunal Federal**. CONPEDI, XIX Encontro Nacional, Fortaleza – CE, jul. 2010. Disponível em:

<<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3761.pdf>> Acesso em: 02 de abril de 2013.

DINIZ, Márcio Augusto Vasconcelos. Estado social e princípio da solidariedade. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, Vitória, n. 3, jul./dez. 2008. Disponível em: <<http://www.fdv.br/publicacoes/periodicos/revistadireitosegarantiasfundamentais/n3/2.pdf>> Acesso em: 15 jul. 2013.

DUTRA, Adriano Antônio Gomes. A legitimidade das sanções políticas na perspectiva do dever fundamental de pagar tributos. **Direito Público: Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte: Imprensa Oficial de Minas Gerais, v. 07, n. 1/2, p. 09-25, jan./dez 2010.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos à sério**. Tradução: Nelson Boreira. 3. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010.

FEITOZA, Crisley de Sousa. Sanções tributárias: limitações constitucionais. In: COIMBRA SILVA, Paulo Roberto (coord.). **Grandes temas do direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 79-96.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do Estado Democrático de Direito. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 208-221.

FERRAJOLI, Luigi. Pasado y futuro del Estado de Derecho. In: CARBONELL, Miguel (org.). **Neoconstitucionalismo(s)**. Madrid: Trotta, 2003. p. 13-29.

FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. Mutação, reforma e revisão das normas constitucionais. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**, São Paulo, v. 2, n.5, out./dez. 1993. p. 54-68.

FURLAN, Anderson. Sanções penais tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções penais tributárias**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005. p. 13-99.

GALLO, Franco. **Las razones del fisco: ética y justicia en los tributos**. Tradução de José A. Rozas y Francisco Cañal. Madrid: Marcial Pons, 2011.  
\_\_\_\_\_. Justiça social e justiça fiscal. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 113-137.

GANDARA, Leonardo André. Sanções políticas, morais e indiretas: uso de mecanismos institucionais da sanção tributária e breve comentários sobre a influência no mercado de cigarros. In: COIMBRA SILVA, Paulo Roberto (coord.). **Grandes temas do direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 305-322.

\_\_\_\_\_. **Sanções políticas e o direito tributário: permabilidade com os princípios constitucionais tributários e admissibilidade sob o prisma do Estado Democrático de Direito**. Belo Horizonte, 2012. 202f. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de

Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito.

GIANNETTI, Leonardo Varela. **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas**. Belo Horizonte, 2011. 295f. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito.

GODOI, Marciano Seabra de. A volta do *in dubio pro* contribuinte: avanço ou retrocesso? *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 17º volume. São Paulo: Dialética, 2013. p. 181-197.

\_\_\_\_\_. **Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 2011.

\_\_\_\_\_. Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário. *In*: GASSEN, Valcir. **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**. Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Editora Consulex, 2012. p. 193-205.

\_\_\_\_\_. Tributo e solidariedade social. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167.

GRAU, Eros Roberto. **Direito, conceito e normas jurídicas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988.

GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e limites da tributação 2** – os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 165-176.

\_\_\_\_\_. Solidariedade social e tributação. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189.

GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo** – estudios de teoría y metateoría del derecho. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999.

HABERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional**. *A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição*: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2002

HARADA, Kiyoshi. **Sanções políticas como meio coercitivo indireto de cobrança do crédito tributário**. Jus Navigandi, Teresina, ano 14, n. 2117, 18 abr. 2009. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/12656>>. Acesso em: 02 jul. 2013.

HART, Hebert L. A. **O conceito de direito**. Pós-escrito organizado por Penelope A. Bulloch e Joseph Raz. Tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara. Revisão da tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes.** New York, London: W. W. Norton & Company, 2000.

JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema constitucional tributário: uma aproximação ideológica. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, Curitiba, a. 30, n. 30, p. 215-233, 1998.

SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil: o Estado e a sociedade em conflito.** Itajaí (SC), 2006. 186f. Dissertação (Mestrado) – Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI. Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito.** Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

LIMA, Taysse Caroline. **Análise das sanções administrativas tributárias aplicáveis ao descumprimento das obrigações tributárias acessórias à luz do princípio da proporcionalidade.** Belo Horizonte, 2014. 140f. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito.

MACHADO, Hugo de Brito. Apreensão de mercadoria como sanção política – inteligência do acórdão do STF na ADIn 395-0. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 146, p. 101-108, jul. 2005.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. Protesto de certidão de dívida ativa. **Revista da Associação dos Juizes Federais AJUFE**, Distrito Federal, n. 69, p. 121-148; **Revista Ibero-Americana de Direito Público**, Rio de Janeiro, América Jurídica, ano 2, vol. VI, p. 89-106; **Revista Ibero-Americana de Direito Constitucional**, Fortaleza, 2002, ano I, n. 1, p. 225-256; **Revista do Instituto dos Magistrados do Ceará**, ano 06, n. 11, p. 121-157, jan./jun. 2002. Disponível em <<http://www.idtl.com.br/artigos/148.pdf>>. Acesso em 03 de novembro de 2014.

\_\_\_\_\_. **Sanções políticas no direito tributário.** Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em: 02 de abril de 2013.

\_\_\_\_\_. Teoria das Sanções Tributárias. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções administrativas tributárias.** São Paulo: Dialética, 2004. p. 159-191.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções administrativas tributárias.** São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos Machado. **Interesse público e direitos do contribuinte.** São Paulo: Dialética, 2007

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A era das contradições – desafios para o novo milênio.** Lisboa: Universitária Editora, 2003.

\_\_\_\_\_. A defesa do contribuinte na Constituição Federal. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (coords.) **A defesa do contribuinte no direito brasileiro.** São Paulo: Editora IOB, 2002.

\_\_\_\_\_. **Da sanção tributária**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998.

\_\_\_\_\_. **Teoria da imposição tributária**. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998.

MARTINS, Marcelo Guerra. Deficiência da cobrança fiscal no Brasil como estímulo à sonegação: falhas e sugestões de melhoria do modelo em vigor. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, n. 61, p. 397-423, jul./dez. 2012.

MELLO, Rafael Munhoz de. **Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador**: as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELO, Kalyara de Sousa e; GASSEN, Valcir. **Quem paga e não deveria versus quem deveria e não paga**: a eficiência na recuperação de ativos fiscais e sua relação com a equidade na matriz. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=0e4f5cc9f4f3f7f1>>. Acesso em 27 de julho de 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MENDONÇA, Eduardo. A constitucionalização da política. Entre o inevitável e o excessivo. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ – RFD**, v. 1, n. 18 (2010). Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1362/1150>> Acesso em: 03 de fevereiro de 2014.

MONTORO FILHO, André Franco. **Os custos sociais da sonegação**. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI92959,101048-Os+custos+sociais+da+sonegacao>>. Acesso em: 26 de julho de 2013.

MORAIS, Reinaldo Carvalho [et al.]. Pagando para receber? Subsídios para uma política de cobrança da dívida ativa no setor público: resultados de pesquisa sobre o custo médio de cobrança de uma execução fiscal em Minas Gerais. **Direito Público: Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, n. 1/2, p. 65-95, jan./dez. 2008. Disponível em: <<http://www.age.mg.gov.br/images/stories/downloads/revistajuridica/revistajuridica2008/revistajuridica2008.pdf>> Acesso em: 21 fev.2015

MOREIRA, André Mendes. A proibição de distribuição de lucros, dividendos e bonificações por empresas em débito perante a União Federal e a Secretaria da Receita Previdenciária – uma análise das Leis n.s 4.357/64, 8.212/91 e 11.051/04. *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro (organizador). **As contribuições para o custeio da seguridade social a cargo das empresas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 88-110. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/A-proibicao-de-distribuicao-de-lucros-dividendos-e-bonificacoes-por-empresas-em-debito-perante-a-Uniao-Federal-e-a-Secretaria-da-Receita-Previdenciaria.pdf>>. Acesso em: 30 mar. 2015.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos.** Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>>. Acesso em: 25 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo.** Coimbra: Almedina, 2009.

\_\_\_\_\_. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação.** São Paulo: Dialética, 2005. p. 110-140.

OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito administrativo sancionador.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. **Interpretação constitucional e direitos fundamentais: uma contribuição ao estudo das restrições aos direitos fundamentais na perspectiva da teoria dos princípios.** Rio de Janeiro: Renovar. 2006.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário.** São Paulo: Dialética, 2000.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito.** São Paulo: Saraiva, 2002.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A segurança jurídica do contribuinte (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima).** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

\_\_\_\_\_. **Justiça, interpretação e elisão tributária.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

\_\_\_\_\_. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

\_\_\_\_\_. **Tributos (teoria geral e espécies).** Niterói, RJ: Impetus, 2013.

RINCK, Juliano Aparecido. Positivismos: uma reflexão conceitual interna sobre Kelsen, Ross e Hart. **PHRONESIS: Revista do Curso de Direito da FEAD**, n. 3, p. 81. jun. 2007. Disponível em: <<http://revista.fead.br/index.php/dir/index>>. Acesso em: 19 de julho de 2013.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. **Reflexões sobre protesto.** Disponível em <<http://www.institutodeprotestorj.com.br/novo/arquivos/Reflexoes%20Sobre%20o%20Protesto.pdf>>. Acesso em: 03 de novembro de 2014.

SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. Tradução de Milene Eugênio Cavalcante Greco e Marco Aurélio Greco. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação.** São Paulo: Dialética, 2005. p. 9-52.

SARMENTO, Daniel. **A ponderação de interesses na Constituição Federal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

\_\_\_\_\_. **Direitos fundamentais e relações privadas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

\_\_\_\_\_. Interesses públicos vs. interesses privados na perspectiva da teoria e da filosofia constitucional. *In*: SARMENTO, Daniel (org.) **Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2005. p. 23-116.

\_\_\_\_\_. O neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades. *In*: SARMENTO, Daniel (coord.). **Filosofia e teoria constitucional contemporânea**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009. p. Disponível em: <<http://www.danielsarmento.com.br/wp-content/uploads/2012/09/O-Neoconstitucionalismo-no-Brasil.pdf>> Acesso em: 18 de abril de 2013.

SARMENTO, Daniel (org.) **Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2005

SCAFF, Fernando Facury. O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o direito tributário e financeiro. *In*: Direito, Estado e Democracia. Entre a (in)efetividade e o imaginário social. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**, p. 97-110. v. 4, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva: 2013.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Sanções administrativas tributárias. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 47-53.

\_\_\_\_\_. Sanções penais tributárias. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções penais tributárias**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005. p. 115-133.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SILVA, Virgílio Afonso. Ponderação e objetividade na interpretação constitucional. *In*: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada. **Direito e interpretação: racionalidade e instituições**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 363-380.

SOUZA, Maria Luiza Jansen Sá Freire de. Sanções políticas no direito tributário: precedentes e atualidades. **Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro**, vol. 17, n. 28, 2010. Disponível em: <[http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista\\_sjrj/article/viewFile/162/173](http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista_sjrj/article/viewFile/162/173)> Acesso em: 02 de abril de 2013.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

STRECK, Lenio Luiz; FELDENS, Luciano. **Crime e constituição: a legitimidade da função investigatória do Ministério Público**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SUNDFELD, Carlos Ari Vieira. Princípio é preguiça? *In*: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada. **Direito e interpretação: racionalidade e instituições**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 287-305.

TAVARES, Diego Ferraz Lemos; FILIPPO, Luciano Gomes. Sanção política: a imagem refletida da extrafiscalidade. Análise da legitimidade e estudo da jurisprudência histórica e atual do STF. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, v. 34, p. 44-62, set./out. 2012.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

\_\_\_\_\_. Existe um princípio estrutural da solidariedade? *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 198-207.

\_\_\_\_\_. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

\_\_\_\_\_. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. V.I.

\_\_\_\_\_. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. II – valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. V.II.

TRENNPOHL, Curt. **Infrações contra o meio ambiente: multas, sanções e processo administrativo: comentários ao Decreto n 6.514, de 22 de julho de 2008**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

VIEIRA, Oscar Vilhena. Supremocracia. **Revista de Direito do Estado – RDE**. Editora Renovar: Rio de Janeiro, ano 3, n. 12, p. 55-75, out/dez 2008.

YAMASHITA, Douglas. Lucros distribuídos por pessoas jurídicas com débito não garantido. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 116, p. 44-51, mai. 2005.

\_\_\_\_\_. Princípio da solidariedade em direito tributário. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53-67.