

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
FACULDADE DE DIREITO

Ana Paula da Rosa Pedrozo

DA ADMISSIBILIDADE DAS SANÇÕES POLÍTICAS COMO
FORMA DE COBRANÇA DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NO
DIREITO BRASILEIRO

Passo Fundo

2012

Ana Paula da Rosa Pedrozo

DA ADMISSIBILIDADE DAS SANÇÕES POLÍTICAS COMO
FORMA DE COBRANÇA DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NO
DIREITO BRASILEIRO

Monografia apresentada ao curso de Direito da
Faculdade de Direito da Universidade de Passo
Fundo, como requisito parcial para a obtenção do
grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais,
sob orientação do professor Me. Edmar Viane
Marques Daudt.

Passo Fundo

2012

Aos meus pais, Paulo e Loeni, por
representarem minha base sólida de vida e
por sempre me impulsionarem a atingir
meus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Paulo e Loeni, por toda a dedicação e esforço para que eu chegasse onde estou. Pelas horas de conversa, pelos conselhos e pelo amor que sempre me deram.

Ao meu irmão Eduardo e à Sofia, por me darem incontáveis momentos de alegria.

Ao meu namorado, Natanael, por nunca ter medido esforços para me ajudar.

À minha amiga Brunna Agostini de Nez, por ter sido fundamental para a realização desta pesquisa.

Ao meu professor orientador, Me Edmar Viane Marques Daudt, pelo auxílio na elaboração deste trabalho, pelo tempo disponibilizado e pelos ensinamentos a cada encontro.

Às minhas amigas Anna, Gabriela e Natana e aos amigos Sérgio e Cássio, pela amizade fraterna, pelos debates constantes, pela contribuição no meu crescimento e pelo cuidado que sempre tivemos uns com os outros.

À minha família, representada na pessoa de meu avô Valdenar, por toda a confiança que sempre demonstrou em mim e nas minhas escolhas.

Aos meus colegas de faculdade, por todas as boas lembranças que ficarão desses cinco anos de convivência e aprendizado em conjunto.

A todos os meus grandes amigos, pela compreensão. Em especial à Carla, minha amiga-irmã, que mesmo longe sempre se fez presente na minha vida.

RESUMO

O Estado, enquanto ente tributante, a fim de fiscalizar e promover a arrecadação tributária no país, utiliza-se dos mais variados mecanismos, dentre os quais figuram os meios coercitivos indiretos de cobrança fiscal, ou seja, as denominadas sanções políticas. O objetivo desta pesquisa é verificar se, em determinadas situações, é possível admitir que a administração tributária imponha ao contribuinte condutas que visam coagi-lo ao pronto pagamento do débito fiscal como forma de proteger o crédito tributário. Para tanto, foi utilizado o método indutivo e os procedimentos histórico e comparativo. Da análise de princípios basilares, bem como da jurisprudência dos Tribunais Superiores, percebe-se que a utilização das sanções políticas no direito brasileiro afronta a cobrança regular dos tributos, demonstrando-se flagrantemente inconstitucional, sendo que desde longa data têm sido rechaçadas. Porém, em que pese tal ilegalidade, essas sanções, ainda que de forma disfarçada, têm sido largamente utilizadas pelo Fisco, no mais das vezes por puro comodismo das autoridades fazendárias, que nelas encontram meio fácil de cobrar e proteger o crédito público. Diante disso, conclui-se que a melhor alternativa a ser adotada na tentativa de inibir a adoção destes meios tão prejudiciais aos contribuintes é a ação de indenização contra a entidade pública e também contra o agente público.

Palavras-chave: Administração tributária. Cobrança regular. Constitucionalidade. Crédito tributário. Sanções políticas.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI.: Ação Direta de Inconstitucionalidade

Art.: Artigo

CFRFB.: Constituição Federal da República Federativa do Brasil

CADIN.: Cadastro de Inadimplentes

CPC.: Código de Processo Civil

ERE.: Embargos em Recurso Extraordinário

ICMS.: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IRPJ.: Imposto de Renda Pessoa Jurídica

RTJ.: Revista Trimestral de Jurisprudência

STF.: Supremo Tribunal Federal

STJ.: Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	07
1 PRINCÍPIOS A SEREM OBSERVADOS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	09
1.1 Conceito de princípios.....	09
1.2 Diferenças entre princípios, regras e normas	12
1.3 Princípios a serem observados pela administração tributária.....	14
1.3.1 Princípio da legalidade	16
1.3.2 Princípio do devido processo legal.....	19
1.3.3 Princípios do contraditório e da ampla defesa.....	21
2 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E SANÇÕES POLÍTICAS	23
2.1 Considerações gerais acerca do lançamento tributário.....	23
2.2 Cobrança regular do crédito tributário	26
2.2.1 Cobrança administrativa.....	27
2.2.2 Cobrança judicial.....	30
2.3 Sanções políticas	32
2.3.1 Espécies de sanções políticas no direito tributário.....	35
2.3.2 Restrições utilizadas pelo Fisco que se assemelham às sanções políticas	35
3 DA ADMISSIBILIDADE DOS MEIOS COERCITIVOS DE COBRANÇA DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NO DIREITO BRASILEIRO	37
3.1 Posições doutrinárias	37
3.1.1 Fundamentos para sua vedação	38
3.1.2 Fundamentos para sua utilização.....	41
3.2 Entendimento da jurisprudência.....	43
CONCLUSÃO	52
REFERÊNCIAS	55

INTRODUÇÃO

Após muitos anos sem serem questionados, os meios coercitivos indiretos de cobrança dos créditos tributários utilizados pela administração fazendária como forma de obrigar o contribuinte a saldar seus débitos voltam a ser objeto de indagações no direito tributário brasileiro, visto que existe hoje um conjunto vasto de situações em que se verificam tais práticas sem que haja o reconhecimento explícito de que se tratam de verdadeiras sanções políticas.

Para que o Estado possa realizar seus fins, necessita de recursos econômicos, os quais são obtidos mediante arrecadação das receitas públicas, principalmente as advindas da cobrança dos tributos. Diante disso, essa receita proveniente dos tributos acaba por merecer especial atenção, até mesmo como forma de se evitar possíveis abusos do poder público, enquanto ente tributante.

Vale dizer que a atividade desempenhada pela administração tributária na cobrança de tributos é plenamente vinculada, de forma que, dentro dela, praticamente não há espaço para o exercício do poder discricionário.

Assim, todos os atos administrativos que tenham como destinatários os contribuintes, principalmente no tocante à exigência do pagamento dos tributos, devem estar legitimados em lei ou na legislação tributária, bem como em conformidade com os princípios constitucionalmente previstos para garantia dos direitos dos contribuintes.

No tocante à exigência do pagamento dos tributos, insta esclarecer que esta deve se dar por meio de um processo administrativo e/ou judicial. Para tanto, é necessário que se faça o lançamento tributário, possibilitando ao sujeito passivo da obrigação tributária o direito de impugnar e discutir a respectiva exigência, asseguradas aqui as garantias constitucionais que regem todos os processos. Depois disso, se o sujeito passivo ainda permanecer inadimplente, deve ser promovida a inscrição do débito em dívida ativa e a consequente ação judicial de cobrança.

Contudo, prática antiga no Brasil e que vem ganhando relevo atualmente é a adoção pelas autoridades fazendárias de sanções políticas como forma de coerção à satisfação dos débitos fiscais pelos contribuintes inadimplentes na tentativa de arrecadar mais e de forma mais célere.

Nesse aspecto, o presente trabalho tem por escopo, em que pese a arrecadação tributária ser indispensável para custear os serviços públicos, verificar até que ponto a atividade pela qual o Estado fiscaliza e cobra os tributos se justifica no país.

Para atingir tal objetivo faz-se necessário o estudo dos mais importantes princípios constitucionalmente assegurados, norteadores de todas as relações jurídicas e que devem ser observados principalmente pela administração tributária, já que muitas vezes suas atitudes podem violar a noção de Estado democrático de direito, sendo que tal assunto será abordado no primeiro capítulo da pesquisa.

No segundo capítulo, por sua vez, será estudada a forma regular de que dispõe o Poder Público para promover a cobrança do crédito tributário, bem como uma análise conceitual das sanções políticas em matéria tributária, as quais têm assumido as mais variadas formas possíveis.

Finalmente, no terceiro capítulo, busca-se traçar os diversos posicionamentos doutrinários a respeito do tema, sejam esses contrários ou favoráveis à utilização dos meios coercitivos de cobrança dos tributos, e, ainda, analisar a evolução jurisprudencial em relação a tais mecanismos, de forma a demonstrar e discutir a forma pela qual os tribunais têm apresentado seus argumentos decisórios.

A elucidação da problemática exposta será feita por meio do método indutivo, o qual é formado pelo raciocínio que, após considerar um número suficiente de casos particulares, permite que se conclua uma verdade geral. Além disso, os métodos de procedimento a serem utilizados são o histórico e o comparativo. O método histórico situa os fatos no ambiente social em que nasceram, mostra as alterações desses fatos ao longo do tempo e suas consequências para a atual realidade. Isso será útil nesta pesquisa ao ser feita a análise da evolução da jurisprudência quanto à admissibilidade das sanções políticas no direito tributário. Já o método comparativo permite estudar as semelhanças e diferenças entre os diversos tipos de grupos e, por isso, terá importância no trabalho, pois um dos objetivos é justamente comparar a aplicação dos meios coercitivos de cobrança dos tributos com relação às inúmeras normas criadas pelo legislador a fim promover a arrecadação fiscal no Brasil.

Por fim, na conclusão, pontua-se acerca da legitimidade ou não das sanções políticas em matéria tributária, com base em todos os apontamentos de diferentes doutrinadores, experientes e novatos, e na análise da jurisprudência dos tribunais.

1 PRINCÍPIOS A SEREM OBSERVADOS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

1.1 Conceito de princípios

O ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas dispostas hierarquicamente, formando uma verdadeira pirâmide jurídica. Nela, as normas inferiores buscam validade nas normas superiores.

Nesse sentido, como evidencia Carrazza¹, as normas hierarquicamente inferiores devem harmonizar-se com as superiores, sob pena de perderem a sua validade e, conseqüentemente, não produzirem seus efeitos no ordenamento jurídico.

E é nesse panorama que se destaca a Constituição Federal, na medida em que ela ocupa o patamar mais elevado do sistema jurídico brasileiro, dando fundamento de validade a si mesma e às demais normas. As normas constitucionais, dotadas de imperatividade, acabam por obrigar a todos, sejam pessoas físicas, pessoas jurídicas de direito público e de direito privado, ou até mesmo o próprio Estado.

Contudo, ainda que a Constituição seja considerada a lei fundamental, cumpre ressaltar que nela encontram-se normas de diferente valoração. Nem todas as normas constitucionais possuem a mesma relevância, pois algumas veiculam simples regras, enquanto que outras ditam verdadeiros princípios.²

O termo princípio sob um enfoque jurídico é, segundo Mello³:

[...] por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

¹ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 18. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 27.

² *Ibid.*, p. 30.

³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. rev. e atua. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 948-949.

Assim, os princípios jurídicos conceituam-se como o fundamento sobre o qual se ergue todo o ordenamento jurídico, informando o seu nascimento, interpretação e integração, caracterizando-se como fontes diretas de direitos e obrigações, como mandados de otimização que incorporam valores fundamentais a qualquer sistema.

Na esteira dos ensinamentos de Freitas⁴, os princípios jurídicos podem ser compreendidos como as diretrizes basilares de um sistema jurídico, dispostas de forma hierarquicamente superior do ponto de vista axiológico em relação às normas e aos próprios valores, constituindo-se linhas mestras de acordo com as quais se deverá guiar o intérprete do direito. No ponto, importante lição também é ofertada por Carrazza⁵, ao afirmar que:

[...] princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

Portanto, é possível notar que os princípios instituem o dever de adotar comportamentos necessários à realização de um fim, ou seja, eles implicam direta ou indiretamente a adoção de comportamentos. Assim, em que pese sejam reiteradamente relacionados a valores, os princípios não se confundem com eles.

Dadas essas considerações, registre-se que durante a sua trajetória no âmbito do direito, a concepção sobre princípios jurídicos sofreu grandes transformações. De acordo com Bonavides⁶, a juridicidade dos princípios passa por três fases, quais sejam: a jusnaturalista, a positivista e a pós-positivista.

Na fase jusnaturalista, que corresponde ao período do direito natural, os princípios não têm força cogente, pois servem apenas como inspiração abstrata para os postulados de justiça, sendo que sua normatividade é praticamente nula. Para Vecchi⁷, há nessa fase um intenso apelo ao direito natural como ordem abstrata e permanente que se sobrepõe ao direito positivo

⁴ FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 47.

⁵ CARRAZA, **Curso de direito constitucional tributário**, p. 33.

⁶ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 259.

⁷ VECCHI, Ipojucan Demétrius. **Noções de direito do trabalho: um enfoque constitucional**. 3. ed. rev. e ampl. Passo Fundo: Universidade de Passo Fundo, 2009. V. 1. p. 261.

e que lhe serve de inspiração. Logo, percebe-se que aqui os princípios são dotados de acentuado conteúdo ético-valorativo e de nenhuma dimensão jurídica.

Já na fase positivista, os princípios ganham um pouco mais de concretude, ao passo que entram nos códigos como fontes normativas subsidiárias de maneira a garantir o reinado absoluto da lei. Segundo tal concepção, destaca Cardoso, “os princípios derivam da própria lei e não estão acima dela, exercendo uma função meramente supletiva e secundária, pois sua previsão nos códigos seria para o fim específico de colmatação das lacunas”.⁸ Deste modo, tal concepção sustenta basicamente que os princípios informam e, ao mesmo tempo, fundamentam o direito positivo, simultaneamente.⁹

Por fim, na fase pós-positivista, os princípios jurídicos ganham novo impulso, pois, na medida em que as novas constituições são promulgadas, acentuam-se o caráter hegemônico da axiologia dos princípios, isto é, elevam os princípios para pedestal sobre o qual assenta todo o ordenamento jurídico¹⁰. Assim, nessa fase, que é a atual, os princípios ganham verdadeira normatividade superior e, quando inseridos nas constituições, tornam-se a chave de todo o sistema jurídico. Ou seja, quando da sua constitucionalização, os princípios adquirem sua máxima normatividade, passando a serem considerados espécies de normas como as demais regras, porém, com essas se distinguindo em qualidade e grau.

Pelo exposto, conclui-se que os princípios nada mais são do que o ponto de partida, o alicerce de qualquer sistema, os quais se irradiam sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão, sendo que, no âmbito jurídico, além de prescreverem fins a serem atingidos, também servem de fundamento para aplicação do ordenamento jurídico como um todo. Então, eles ocupam posição central no direito, e dadas as suas funções, acabam por conferir um sentido axiológico ou teleológico ao fenômeno jurídico, dotando-o de coerência valorativa.

⁸ CARDOSO, Cassiano Pereira. **Princípios gerais do direito**. Passo Fundo: Universidade de Passo Fundo, 2003. p. 15.

⁹ BONAVIDES, **Curso de direito constitucional**, p. 263.

¹⁰ VECCHI, **Noções de direito do trabalho: um enfoque constitucional**, p. 261.

1.2 Diferenças entre princípios, regras e normas

Durante a evolução da concepção de princípio buscou-se a sua assimilação às regras. Entretanto, grandes são as suas diferenças.

Para Alexy¹¹, as regras e os princípios encontram-se abaixo do conceito de norma, pois ambos dizem o que deve ser e estão formulados por meio de expressões deônticas básicas de mandado, permissão e proibição. Dessa forma, tanto as regras quanto os princípios são razões para juízos concretos do dever ser, porém, tais razões são de tipos diferentes.

Muitas são as diferenças entre regras e princípios, sendo diversos os critérios de diferenciação sugeridos pelos doutrinadores, dentre os quais alguns apontam diferenças formais e outras diferenças qualitativas.

Do ponto formal, as regras e os princípios se distinguem apenas em grau, seja de abstração, de generalidade ou de determinabilidade. Esses, por sua vez, remetem para o mesmo sentido, ou seja, os princípios são normas dotadas de um grau mais elevado de abstração e generalidade, ao contrário das regras. Desse modo, percebe-se que os princípios apresentam uma enunciação mais aberta, permitindo-lhes uma maior adaptação aos contextos de fato e, por consequência, propiciam uma maior abertura dos sistemas jurídicos.¹²

Ademais, essas características (abstração e generalidade) estão diretamente relacionadas à característica da determinabilidade e, devido a sua menor elasticidade semântica, os princípios possuem menor grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto, ou seja, são vagos e indeterminados, diferentemente das regras, que são normas suscetíveis de aplicação direta.

De acordo com os ensinamentos de Alexy¹³, no entanto, o critério decisivo para diferenciar regras e princípios está no fato de que esses são mandados de otimização, os quais ordenam que algo seja realizado da melhor maneira possível dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. Logo, podem ser cumpridos em diferentes graus, sendo que a medida devida de seu cumprimento irá depender tanto das possibilidades reais quanto das jurídicas, que se caracterizam pelos princípios e regras opostos.

¹¹ ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2002. p. 83.

¹² CARDOSO, **Princípios gerais do direito**, p. 20.

¹³ ALEXY, op. cit., p. 86-88, passim.

Ao contrário, as regras só podem ser cumpridas ou não, isto é, se uma regra é válida, ela terá de ser cumprida exatamente nos termos do ordenado, nem mais nem menos, uma vez que contém determinações fáticas e juridicamente possíveis.

Daí porque Bonavides, em abordagem acerca dos critérios de distinção entre regras e princípios, acentua que “Segundo alguns autores os princípios poderiam ser distinguidos das regras pelo critério do *modo final de aplicação*, pois, para eles, as regras são aplicadas de modo absoluto *tudo ou nada*, ao passo que os princípios, de modo gradual *mais ou menos*” (grifo do autor).¹⁴

Aliás, trilhando pelo mesmo raciocínio, destaca-se lição de Canotilho,¹⁵ ao referir que os princípios permitem o balanceamento de valores e interesses de acordo com o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente em conflito, enquanto que as regras não permitem qualquer outra solução, pois, se válida, deve ser cumprida na exata medida de suas prescrições, ou seja, na lógica do tudo ou nada.

Nota-se, portanto, que a diferença entre regras e princípios é uma diferença não apenas de grau, mas também de qualidade, visto que toda norma é uma regra ou é um princípio. E, segundo Alexy¹⁶, tal diferença torna-se ainda mais clara quando da solução das colidências das duas espécies.

Verifica-se que não raras vezes podem ocorrer conflitos entre princípios ou entre regras, o que configura os chamados casos de colisão. Sobre o tema, Alexy sustenta que “Um conflito entre regras só pode ser solucionado se introduzido em uma destas regras uma cláusula de exceção que elimina o conflito ou declarando inválida, pelo menos, uma das regras” (tradução livre).¹⁷

Então, o conflito supramencionado é solucionável no campo da validade, isto é, a decisão será feita acerca da validez. Com efeito, a colisão de duas regras forçará a introdução de uma cláusula de exceção ou, ao menos, a invalidação de uma delas. E, tal problema será solucionado mediante o emprego do critério de especialidade, ou ainda, conforme o critério de hierarquia das normas.

Já no conflito dos princípios, essas colisões devem ser solucionadas de maneira distinta. O problema resolve-se na dimensão de peso, na medida em que só existe conflito

¹⁴ BONAVIDES, *Curso de direito constitucional*, p. 44.

¹⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1161.

¹⁶ ALEXY, *Teoría de los derechos fundamentales*, p. 87.

¹⁷ *Ibid.*, p. 88.

entre princípios válidos. Consequentemente, a escolha entre um princípio que permite algo e outro que proíbe é feita de acordo com o critério de importância, de peso, ou seja, elege-se aquele que, no caso concreto, tem prioridade sobre o outro, em tese também aplicável.¹⁸

Em suma, a grande diferença encontra-se no fato de que nunca o princípio que foi afastado pela ponderação do outro princípio em choque será invalidado ou colocado para fora do ordenamento jurídico ao passo que, no caso das regras, em geral, não há esta possibilidade. As regras entram de tal forma em conflito umas com as outras que não é admissível apenas afastar uma delas em determinada situação fática, fazendo-se necessário, por insuperável antinomia, invalidar uma das regras que entram em colisão, excluindo-a do ordenamento jurídico.

1.3 Princípios a serem observados pela administração tributária

Hoje, cada vez mais figuram no topo do ordenamento jurídico princípios e direitos fundamentais e, no tocante à administração pública, isso não seria diferente.

A atuação estatal deve estar sempre em consonância com a unidade axiológica da Constituição Federal, tendo em vista as exigências contemporâneas de coerência e sistematização do ordenamento jurídico. Daí porque se torna impossível a atuação da administração fazendária em desconformidade com o sistema, de maneira a gerar uma instabilidade crescente e constante nas relações tributárias.¹⁹

A administração pública brasileira desenvolve importante papel na proteção do crédito público. Nesse sentido, em que pese admitirem exceções, os princípios apresentam-se como vetores máximos na aplicação das normas pela administração tributária ao fiscalizar e cobrar os créditos fiscais.

Messa²⁰ reforça o exposto asseverando que:

¹⁸CARDOSO, **Princípios gerais do direito**, p. 25.

¹⁹CAVALCANTE, Denise Lucena; DANTAS, Eric de Moraes e. **Perspectivas para a cidadania fiscal no estado democrático de direito**. conpedi. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3491.pdf>> Acesso em: 05 mai. 2012. p. 4302.

²⁰MESSA, Ana Flávia. Limites principiológicos da fiscalização tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 82, set./out. 2008. p. 38.

A legitimação estatal na condução da vida social depende da administração tributária, atividade de arrecadação e fiscalização dos recursos financeiros, que deve ser exercida de forma compatível com os princípios jurídicos, diretrizes gerais e fundamentais que dão lógica e racionalidade ao sistema jurídico.

Todos os dispositivos que compõem o sistema tributário e a sua administração, de forma geral, se apresentam como um conjunto, além de serem normas de organização, de valores que devem ser sempre observados. Desse modo, a importância que os princípios assumem para os ordenamentos jurídicos se torna cada vez mais evidente, sobretudo quando se examina sua presença no corpo das constituições contemporâneas, onde se revelam como pontos axiológicos do mais alto escalão, fundamentando a legitimidade dos preceitos da ordem constitucional.²¹

A Constituição brasileira, ao esculpir o sistema tributário, se preocupou em prescrever inúmeros princípios como forma de se buscar uma maior preservação do regime político adotado, a eficácia da economia, o respeito dos direitos fundamentais e a proteção de valores espirituais. Assim, esses princípios, sejam expressos ou implícitos, constituem o escudo de proteção dos contribuintes, atuando como freios que limitam o poder de tributação e de fisco do Estado.²²

Todavia, ressalta-se que tais limitações não se esgotam apenas nos princípios expressos no artigo 150 da Carta Magna. O exercício do poder tributário no Brasil também se acha insculpido por uma série de máximas constitucionais que, direta ou indiretamente, se acham dirigidas a esse setor, uma vez que os princípios específicos destinados à administração pública aplicam-se por igual ao fisco, integrante daquela. Logo, existem outros vetores que decorrem do regime federativo e dos princípios adotados pela Constituição e das garantias individuais expressas ou implicitamente por ela asseguradas.

Logo, feitas tais considerações, ressalta-se que, dentre todos os princípios que orientam a administração tributária, três se destacam no presente estudo, quais sejam: da legalidade, do devido processo legal e do contraditório e ampla defesa.

²¹ ADAMI, Betina da Silva. Justiça fiscal e sonegação. **Revista Jurídica Tributária**, Porto Alegre: Notadez, n. 6, jul./set., 2009. p. 99–100.

²² HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 20. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2011. p. 366.

1.3.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade ocupa importante papel dentro do sistema jurídico tributário nacional.

A Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) traz, principalmente em seu artigo 5º, vários princípios gerais que regem o ordenamento jurídico como um todo. Mas existem também princípios específicos, setoriais, que, na maioria das vezes, decorrem desses princípios gerais.²³ O postulado da legalidade é um princípio geral, porém, com contornos próprios, que pode ser encontrado em diversos setores, dentre eles a administração tributária.

Na lição de Melo²⁴, o princípio da legalidade constitui uma das garantias do Estado democrático de direito, desempenhando a função de proteger os direitos dos cidadãos, estando insculpido como autêntico dogma jurídico, já que a Constituição enunciou, como direito e garantia fundamental, em seu artigo 5º, inciso II, que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa se não em virtude de lei”. Desse modo, continua o autor, somente com a edição de normas feita pelos legisladores (representantes imediatos do povo) é que se tem o nascimento, a modificação ou a extinção de direitos e obrigações, cabendo à administração pública fiel obediência ao princípio da legalidade.

Assim, somente a lei pode compelir as pessoas a fazer ou deixar de fazer algo, pois, somente a ela é dado o poder de definir direitos, impor deveres, determinar conceitos etc. Por consequência, qualquer intervenção do Estado, seja sobre a propriedade ou liberdade dos sujeitos, só poderá advir de lei.

Nas palavras de Mello, “a administração não poderá proibir ou impor comportamento algum a terceiro, salvo se estiver previamente embasada em determinada lei que lhe faculte proibir ou impor algo a quem quer que seja.”²⁵ Logo, ao contrário dos particulares, aos quais lhe é permitido fazer tudo desde que a lei não proíba, a administração pública só pode fazer aquilo que a lei previamente autorize.

No tocante ao direito tributário o princípio ora abordado é um dos mais importantes pilares sobre o qual ele se sustenta e, devido a isso, todo ato da administração tributária deve legitimar-se numa norma legal.

²³ SOUZA, Anselmo. **Curso básico de direito tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 33.

²⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 18.

²⁵ MELLO, **Curso de direito administrativo**, p. 102–103.

A origem da legalidade em matéria tributária, princípio político, está ligada à luta dos cidadãos contra a tributação não consentida. Veja-se que essa garantia nasceu da resistência dos contribuintes contra o arbítrio do soberano, isto é, do Fisco, restando a esse a necessidade de ouvir, previamente, os representantes dos contribuintes, de maneira que só fosse exigido aquilo que estivesse expressamente aceito por eles.²⁶

O princípio da legalidade instituído no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal é reiterado no artigo 150, inciso I, do mesmo diploma legal. Tal dispositivo é informado pelos valores de justiça e segurança jurídica, de modo a configurar um limite à atuação do Fisco, pois a este não é lícito decidir, livremente, de quem, como e quando cobrar os tributos.

Nesse contexto, pertinente se faz a declaração de Amaro²⁷, no sentido de que:

O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias.

Portanto, para o princípio da legalidade tributária, não basta apenas a autorização da legislação para a cobrança de tributos, mas ainda, que a legislação instituidora do tributo defina todos os elementos para a sua exigência no caso concreto, de maneira a se obter uma ordem jurídica tributária cada vez mais justa.

Como adverte Paulsen²⁸, o princípio ora em análise implica reserva absoluta da lei, ou seja, os tributos não devem ser instituídos apenas em lei, mas pela própria lei, sendo que essa deve permitir ao contribuinte o conhecimento, prévio, dos efeitos tributários dos atos que praticar ou posições jurídicas que assumir.

Nesse sentido, o que se busca esclarecer é que não há uma delegação de poderes à administração pública. Esta não pode dispor sobre qualquer dos elementos da regra tributária. Como já referido, somente a legislação pode criar deveres tributários, dispor sobre o prazo e a forma de pagamento dos tributos, definir as suas competências, cobrá-los, fiscalizar o seu

²⁶ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2009. p. 177.

²⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 134.

²⁸ PAULSEN, op. cit., p. 178.

adimplemento, culminar as infrações tributárias e as suas respectivas sanções, dentre outras faculdades.

A propósito, o artigo 114 do Código Tributário Nacional reforça o exposto ao dispor que “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.²⁹ O conceito de fato gerador aqui exposto não deixa margem para equívocos. Logo, não há espaço para a discricionariedade, não cabendo à autoridade administrativa decidir tais questões.

Ainda, cumpre ressaltar que a regulação da legalidade tributária encontra-se definida nos incisos do artigo 97³⁰ do diploma legal acima citado. Segundo tal dispositivo, está reservado à lei a instituição, extinção, majoração e redução dos tributos, a definição do fato gerador da obrigação tributária principal e do seu sujeito passivo, a fixação de alíquotas do tributo e da sua base de cálculo, a cominação de penalidades tributárias, as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários e, por último, as hipóteses de dispensa ou redução de penalidades.

Finalmente, resta destacar que tal princípio implica o chamado princípio da tipicidade, o qual, conforme leciona Melo³¹, tem como atributos a observância de *numerus clausus* (ao se vedar a utilização de analogias e a criação de novas situações fiscais), taxatividade (ao passo que o rol dos elementos necessários à tributação é exaustivo e não exemplificativo), exclusivismo (elementos suficientes) e determinação.

Pelo exposto, é possível deduzir que, de todas as garantias constitucionais asseguradas aos contribuintes, o princípio da legalidade é o que mais se destaca, uma vez que se destina a limitar o arbítrio do Estado ao exercer sua atividade fiscal, impondo-se a necessidade de filtrar, através do Poder Legislativo, a exigência tributária pretendida.

²⁹ BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 14 mai. 2012.

³⁰ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. [...]

³¹ MELO, **Curso de direito tributário**, p. 19.

1.3.2 Princípio do devido processo legal

A Constituição Federal, em seu artigo 5º, inciso LIV³², prevê que todos têm direito de, por ocasião de conflito, dirimi-los em processo em conformidade com a lei.

A locução do devido processo legal corresponde à expressão inglesa *due process of law*. Entretanto, vale dizer que *law* deve ser traduzido como direito e não lei, pois o processo deve estar em conformidade com o direito e não meramente com a lei³³. Porquanto, do dispositivo legal anteriormente referido, extrai-se o princípio do devido processo legal, segundo o qual todo aquele sujeito à jurisdição brasileira tem o direito fundamental a um processo devido.

Destarte, faz-se, desde logo, importante destacar que processo é o método de exercício do poder normativo, uma vez que as normas jurídicas são produzidas após um processo, sendo as leis, após o processo legislativo, as normas administrativas, após um processo administrativo e as normas individuais jurisdicionais, após um processo jurisdicional.³⁴ Assim, o devido processo legal é uma garantia contra o abuso de qualquer poder, ostentando que todo o processo estatal (legislativo, administrativo e jurisdicional) deve seguir os parâmetros legais.

Esse princípio é de extrema importância na medida em que visa garantir um processo adequado, equânime e justo. Segundo Mello³⁵, na cláusula do devido processo legal e seus desdobramentos estão consagrados:

³² Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

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

³³ DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil**. Introdução ao direito processual civil e processo de conhecimento. 13. ed. rev. e ampl. Salvador: Jus PODIVM, 2011. V. 1. p. 45.

³⁴ Ibid, p. 47.

³⁵ MELLO, **Curso de direito administrativo**, p. 115.

[...] a exigência de um *processo formal regular* para que sejam atingidas a liberdade e a propriedade de quem quer que seja e a necessidade de que a Administração Pública, *antes de tomar decisões gravosas a um dado sujeito*, ofereça-lhe oportunidade de contraditório e de ampla defesa, no que se inclui o direito a recorrer das decisões tomadas. Ou seja: a Administração Pública não poderá proceder contra alguém passando diretamente à decisão que repute cabível, pois terá, desde logo, o dever jurídico de atender ao contido nos mencionados versículos constitucionais (grifo do autor).

No que concerne à sua extensão, o princípio do devido processo legal é bidimensional com relação à espécie normativa que o exterioriza. Sua dimensão principal é de princípio na medida em que busca a proteção dos direitos em todos os procedimentos ou processos, mediante a instituição de regras necessárias para garantir um processo ou procedimento adequado à defesa dos direitos dos indivíduos. Agora, quando são observadas as garantias processuais, tais como o contraditório e a ampla defesa, a notificação e a citação, tem-se a concretização do princípio do devido processo legal por meio de regras.

No tocante ao direito tributário, a dimensão do princípio em exame destaca-se como limitação ao poder de tributar, pois, conforme preceitua Ávila³⁶, ele exige uma atuação do Estado capaz de proporcionar aos contribuintes pleno acesso e condições efetivas de defesa de seus interesses, ao mesmo tempo em que exige, desse mesmo ente, a tarefa de compor litígios de modo imparcial e objetivo, através de instrumentos garantidores do contraditório e da ampla defesa. Nesse sentido, verifica-se que o poder de tributar, rigidamente instituído na Carta Maior, igualmente deve se amoldar ao devido processo legal, de modo que o contribuinte fique protegido contra excessos ou abusos na cobrança, fazendo prevalecer os princípios constitucionais da tributação.³⁷

Portanto, por intervir diretamente no patrimônio do contribuinte, a administração tributária, ao desempenhar sua atividade de fisco, deve assegurar um processo adequado, de forma a repelir a onipotência e a arbitrariedade. É imprescindível que o destinatário da fiscalização tenha o direito de ser ouvido e de produzir suas provas e razões. Assim, o princípio deve ser garantido a todos os processos, inclusive no âmbito tributário.

³⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. p.114.

³⁷ NOGUEIRA, Alberto. **Devido processo legal tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 08–14, passim.

1.3.3 Princípios do contraditório e da ampla defesa

As garantias do contraditório e da ampla defesa se integram ao conceito do princípio acima exposto, tendo também aplicação indispensável aos processos administrativos (inserindo-se aqui o tributário) e não apenas ao judicial.

A Constituição Federal prevê os princípios do contraditório e da ampla defesa no inciso LV do artigo 5º.³⁸

Tais princípios são caracterizados pela possibilidade de reposta e de utilização de todos os meios de defesa permitidos em Direito. O contraditório é entendido como a faculdade que o sujeito tem de manifestar a sua versão sobre determinado fato, ou seja, de expor seus argumentos próprios. A ampla defesa, por sua vez, está vinculada ao direito de defesa, ao passo que todos têm direito à defesa efetiva e técnica, permitindo-se a garantia e a efetividade de participação da defesa em todos os atos do processo.

Em abordagem sobre o tema, Di Pietro³⁹ acentua que o princípio do contraditório decorre da bilateralidade do processo, já que quando uma parte é ouvida, a outra também deve ser e que o princípio da ampla defesa é aplicável em todos os processos que envolvam situações de litígio ou o poder sancionatório do Estado sobre as pessoas, físicas ou jurídicas.

Assim, valendo-se do entendimento exposto, percebe-se que na esfera tributária esses princípios também assumem importante papel. Com efeito, o contribuinte tem direito de participar de todos os atos dos procedimentos tributários, sendo deles cientificado e podendo intervir para prestar esclarecimentos, documentos, corrigir determinadas contradições que não ensejam propriamente um descumprimento de obrigações tributárias⁴⁰ etc.

Aliás, esses direitos são reflexos do próprio princípio democrático. Diante disso, impõe-se ao Estado, enquanto ente tributante, o dever de permitir a participação de todos os seus contribuintes a todos os atos procedimentais a eles envolvidos, sendo-lhes assegurados o contraditório e a ampla defesa.

³⁸ Art. 5º. [...]

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

³⁹ PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 686.

⁴⁰ BREYNER, Frederico Menezes. Regime jurídico da fiscalização tributária: Constituição e Código Tributário Nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 190, jul. 2011. p. 34.

Logo, da análise dos princípios expostos (os quais mais se destacam para o presente estudo), verifica-se que todos constituem um verdadeiro limite à administração tributária, uma vez que esta, ao exercer seus poderes, não tem o direito de impor aos administrados encargos e sanções que atinjam, direta ou indiretamente, seu patrimônio e sua liberdade, sem ao menos ouvi-los adequadamente, preservando-lhes o seu direito de defesa. Logo, sem pretensão exaustiva, necessário que se faça uma abordagem acerca dos meios de que dispõe o Estado, enquanto ente tributante, de proteger e cobrar os créditos tributários.

2 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E SANÇÕES POLÍTICAS

2.1 Considerações gerais acerca do lançamento tributário

Inicialmente, insta esclarecer que, para fins desse trabalho, importante se faz a análise do lançamento, diante de sua relevância para o direito tributário. Entretanto, não se pretende aprofundar no seu estudo, cujas dimensões são amplas demais para esta pesquisa.

De acordo com a teoria adotada no Código Tributário Nacional, quando verificada no mundo dos fatos a situação definida em lei como fato gerador do tributo, nasce a obrigação tributária. Com o nascimento dessa obrigação, a pessoa jurídica de direito público (sujeito ativo) adquire o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo da relação jurídica tributária o cumprimento dessa obrigação.⁴¹ Todavia, para que isso ocorra, Alexandre⁴² adverte que é necessário definir, com exatidão, o montante do tributo ou penalidade, o devedor e o prazo para pagamento, de forma a conferir certeza (quanto à existência) e liquidez (quanto ao valor) à obrigação através de um conjunto de atos denominado de lançamento.

O Código Tributário Nacional, tratando sobre crédito tributário, em seu artigo 142, *caput*⁴³, conceitua lançamento. Contudo, percebe-se que o legislador incorreu em alguns equívocos quando da disciplina dessa matéria, motivo pelo qual a definição constante no diploma legal não deve ser interpretada literalmente.

Para Machado⁴⁴, o lançamento tributário constitui um procedimento administrativo. Todavia, a doutrina muito diverge quanto ao ponto. Para alguns, o lançamento não é um ato, mas sim um procedimento composto por vários atos ou fases. Para outros, como o doutrinador Paulsen⁴⁵, o lançamento tributário não constitui um procedimento. Consiste muitas vezes no resultado de um procedimento, porém, com ele não se confunde. Contudo, em que pese tal discussão, o importante, a saber, é que a autoridade administrativa realiza uma série de atividades ao promover a fiscalização tributária, tais como o levantamento e análise da documentação do contribuinte, a obtenção de dados e informações de terceiros, declarações

⁴¹ CASTRO, Alexandre Barros. **Noções de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 73.

⁴² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. rev. São Paulo: Método, 2011. p. 373.

⁴³ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 182.

⁴⁵ PAULSEN, **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**, p. 1004.

prestadas por pessoas relacionadas com as atividades dos devedores, o cálculo do montante do tributo devido etc., e todas essas atividades constituem um conjunto de providências preparatórias para o lançamento final.

Outra discussão doutrinária referente ao lançamento diz respeito à sua natureza jurídica, na medida em que se questiona se o lançamento possui natureza declaratória ou constitutiva. Há doutrinadores que entendem que o lançamento é caracterizado como constitutivo, tendo em vista que cabe ao Fisco constituir o fato jurídico tributário e a obrigação que dele se irradia, originando relações jurídicas novas.⁴⁶ Não obstante, percebe-se que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, ao dispor que o lançamento possui a função de “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”, claramente atribuiu ao lançamento natureza declaratória quanto à obrigação. Outros entendem ser o lançamento um ato declaratório, pois apenas constata e valora o fato gerador.⁴⁷ Para essa corrente doutrinária, o lançamento não tem natureza constitutiva, visto que não cria, modifica ou extingue determinada relação jurídica. Logo, ele apenas verifica a existência da relação jurídica tributária, o fato gerador da obrigação, o sujeito passivo, o montante do tributo devido e a penalidade cabível. Por fim, verifica-se que se tem adotado também o entendimento segundo o qual o lançamento possui natureza jurídica mista, sendo constitutivo de crédito tributário e declaratório da obrigação tributária.

Ademais, cabe mencionar que o Código Tributário Nacional, no parágrafo único do artigo 142⁴⁸, dispõe que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória. Dessa forma, o lançamento deve ser efetuado pela administração fazendária nos termos da lei, ou seja, tem de ser feito sempre que a lei o determine e de modo a respeitar seus critérios, sem margem de discricção dentro da qual o sujeito ativo pudesse decidir entre lançar ou não ou, ainda, lançar valor maior ou menor, segundo sua avaliação discricionária.⁴⁹ Por seu turno, o lançamento é caracterizado como atividade obrigatória, na medida em que o Fisco, ao verificar indícios da ocorrência do fato gerador, deve promover a investigação, a fim de apurar se ele realmente ocorreu, pois se ficar comprovada sua ocorrência, o lançamento deve ser efetivado.

⁴⁶ CRUZ, Viviane Talita Enoque. **Considerações acerca do lançamento tributário como ato-norma e sua dupla aceção: norma introdutora e norma introduzida**. 2010. 40 f. Monografia (Curso de Especialização em Direito Tributário) - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, 2010. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/monografia/2009-02/Viviane_Talita_Enoque_Cruz.pdf> Acesso em: 10 jun. 2012. p. 20.

⁴⁷ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 192.

⁴⁸ Artigo 142, parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

⁴⁹ AMARO, **Direito tributário brasileiro**, p. 373-374, passim.

Pois bem. Ainda nessa seara, cabe destacar que existem três espécies de lançamento tributário.

Em que pese a atividade de lançamento ser efetuada pela autoridade administrativa, percebe-se que o Código Tributário Nacional, em alguns casos, permite a participação do sujeito passivo no lançamento. E, conforme a intensidade dessa participação, é que serão classificadas as espécies de lançamento, quais sejam: lançamento por declaração, lançamento de ofício ou direto e lançamento por homologação.

O lançamento por declaração é disciplinado no Código Tributário Nacional em seu artigo 147.⁵⁰ De acordo com o dispositivo, o sujeito passivo (ou terceiro) deve prestar informações sobre matéria de fato ao Fisco, para que este, após confirmar os elementos declarados, possa fazer o lançamento. Nota-se que na espécie há uma verdadeira colaboração do sujeito passivo (ou terceiro) com a atividade da administração tributária. Ela destina-se a registrar elementos fáticos que, de acordo com a legislação tributária, sejam relevantes para a consecução do lançamento. Assim, com a elaboração das declarações tributárias e sua entrega pelo contribuinte ao Fisco, este poderá fazer a constituição do crédito tributário pelo lançamento. Por isso, pode-se dizer que há um misto de atuação entre a administração e o sujeito passivo na realização do procedimento.⁵¹

No lançamento de ofício ou direto, disposto no artigo 149 do Código Tributário Nacional⁵², o que ocorre é uma participação direta do Fisco, sem qualquer intervenção do sujeito passivo, visto que a autoridade fazendária realiza o lançamento do tributo sem colaboração do devedor. Essa modalidade de lançamento, conforme destacado por Castro, “é própria dos tributos que têm como fato gerador uma situação duradoura no tempo,

⁵⁰ Artigo 147, *caput*. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

⁵¹ ALEXANDRE, **Direito tributário esquematizado**, p. 391.

⁵² Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

permanente, propiciando, via de regra, à fiscalização possuir um cadastro onde constam registros suficientes para ultimar e efetivar o lançamento”.⁵³

Por fim, destaca-se a espécie de lançamento por homologação, prevista no artigo 150 do Código Tributário Nacional.⁵⁴ Em tal procedimento, inserem-se os tributos que, por sua natureza, têm o recolhimento exigido do devedor independentemente de prévia manifestação da autoridade administrativa.⁵⁵ Sendo assim, consiste em hipótese em que o contribuinte antecipa o pagamento do tributo devido independentemente da manifestação da administração fazendária, que, posteriormente, irá analisar as informações que lhe foram prestadas e as homologa. Logo, pode-se dizer que o objeto da homologação não é o pagamento, mas sim a apuração do montante devido, uma vez que compete ao sujeito passivo da obrigação verificar o cálculo e proceder ao recolhimento do tributo.

2.2 Cobrança regular do crédito tributário

Fixadas tais premissas, tem-se que o lançamento tributário indica a ocorrência do fato gerador, delimitando a matéria tributária, identificando os sujeitos da obrigação tributária e liquidando o *quantum* do tributo a ser cobrado.

Desse modo, após encerrada a discussão quanto ao lançamento tributário, com a comunicação e/ou notificação válida do contribuinte, se diz que o crédito tributário está devidamente perfectibilizado, isto é, a obrigação tributária já existente torna-se líquida, certa e exigível. Com isso, o seu sujeito passivo passa a ter o dever de promover o seu adimplemento, sendo que, caso assim não o faça, é permitido à administração tributária promover os atos executivos necessários para o recebimento do crédito tributário. Se o contribuinte não concordar com o lançamento, poderá impugná-lo, administrativa ou judicialmente.

Contudo, novamente cumpre registrar que a exigência do pagamento do crédito tributário deve se dar de forma legítima, uma vez que, da mesma forma que os tributos devem

⁵³ CASTRO, **Noções de direito tributário**, p. 77.

⁵⁴ Artigo 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

⁵⁵ AMARO, **Direito tributário brasileiro**, p. 389.

ser instituídos nos estreitos limites outorgados pela Constituição Federal, devem ser cobrados pelos meios legais competentes.

2.2.1. Cobrança administrativa

No plano administrativo, a cobrança do crédito tributário ocorrerá por meio de um processo como instrumento de atuação do direito material e alternativo em matéria tributária.

A opção pela via administrativa é, nos dizeres de Ribas, “pertinente constitucionalmente e desejável, pela vantagem de ser atrativa pela gratuidade, efeito suspensivo dos recursos e com a certeza das garantias constitucionais”⁵⁶, entendendo-se, aqui, as garantias da legalidade, do devido processo legal e do contraditório e da ampla defesa. Porém, como a obrigação tributária possui características peculiares a outras obrigações do direito civil, é necessária uma sistematização do processo tributário, de modo que haja uma interligação entre o processo administrativo e judicial, a fim de que não ocorram repetições em ambas as fases de cobrança fiscal.

A atividade administrativa fiscal pode ser classificada em duas fases: fase unilateral ou oficiosa e fase contenciosa ou litigiosa. Na primeira, a autoridade fiscal pratica atos “tendentes à aplicação da legislação tributária à situação de fato, que resultam na individualização da obrigação tributária”⁵⁷, ou seja, o lançamento tributário ou a autuação fiscal, encerrando com o termo de encerramento da fiscalização. Já a segunda fase inicia-se com a notificação válida do sujeito passivo tributário. A partir de então, nasce a faculdade para o contribuinte de litigar com as autoridades fiscais, inaugurando-se, assim, o processo administrativo fiscal.⁵⁸

No ponto, cumpre aqui definir o que é o processo administrativo fiscal.

Para Machado⁵⁹, a expressão pode ser usada em um sentido amplo e em sentido estrito:

⁵⁶ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 13.

⁵⁷ *Ibid.*, p. 101.

⁵⁸ ALEXANDRE, **Direito tributário esquematizado**, p. 493.

⁵⁹ MACHADO, **Curso de direito tributário**, p. 471.

Em sentido amplo, tal expressão designa o conjunto de atos administrativos tendentes ao recolhimento, pela autoridade competente, de uma situação jurídica pertinente à relação fisco-contribuinte. Em sentido estrito, a expressão processo administrativo fiscal designa a espécie do processo administrativo destinada à determinação e exigência do crédito tributário.

Ademais, aduz o referido autor que a atividade que se desenvolve no decorrer do processo administrativo tributário é de natureza administrativa, em que pese, em alguns casos, seu conteúdo ser de natureza jurisdicional.⁶⁰

Para Ribas⁶¹, o processo administrativo tributário é uma forma revisional composta por uma sequência de atos administrativos ordenados pela lei e que tem a participação do sujeito passivo da obrigação tributária. Ele constitui na controvérsia do lançamento de tributo ou aplicação de penalidade, ou seja, consiste em uma série de atos praticados pela administração pública a fim de rever a validade do lançamento tributário ou a imposição de multas ao contribuinte.

Em outras palavras, pode-se concluir que o processo administrativo fiscal busca solucionar discussões existentes entre o sujeito passivo e a autoridade administrativa, em virtude da obrigação tributária. Logo, ele permite ao contribuinte impugnar e discutir a exigência do pagamento do tributo devido, assegurados o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa.⁶²

Recebida a notificação do lançamento tributário ou de multa e o contribuinte pagando o crédito tributário, não há que se falar em processo, pois se extingue a obrigação. Entretanto, caso não se conforme com o conteúdo da notificação, o contribuinte poderá apresentar a sua defesa via impugnação, inaugurando-se, com isso, a fase contraditória, podendo-se falar, então, em um processo administrativo propriamente dito.

A impugnação é o instrumento pelo qual o contribuinte manifesta sua inconformidade com o ato de lançamento tributário ou autuação e requer da autoridade fiscal o reexame do ato praticado, tendo em vista a situação do fato ou a lei aplicada.⁶³

Em premissas gerais, ressalta-se que, apresentada a impugnação no prazo de trinta dias, essa será incorporada ao expediente, o qual será encaminhado à unidade administrativa

⁶⁰ MACHADO, *Curso de direito tributário*, p. 471.

⁶¹ RIBAS, *Processo administrativo tributário*, p. 75.

⁶² ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito tributário na Constituição e no STF: Teoria e jurisprudência*. 15. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009. p. 107.

⁶³ RIBAS, op. cit., p. 118.

competente, já que o processo administrativo poderá se desenvolver no âmbito do poder executivo federal, estadual ou municipal.

Assim, na primeira instância, a questão apresentada será julgada pela autoridade fiscal, concluindo esta pela procedência ou improcedência do lançamento tributário. Se for decidido pela sua improcedência, o crédito tributário estará definitivamente extinto.⁶⁴ Caso contrário, caberá a interposição de recurso voluntário ou de ofício, conforme o caso.

O recurso voluntário será interposto, por conveniência do contribuinte, quando a decisão proferida em primeira instância for favorável, parcial ou totalmente, à Fazenda Pública. Se ele não apresenta esse recurso, opera-se o trânsito em julgado da respectiva decisão administrativa.⁶⁵ O recurso de ofício, por sua vez, é interposto pelo julgador de primeira instância sempre que a decisão for favorável, parcial ou totalmente, ao impugnante.

Interpostos tais recursos, seja voluntário ou de ofício, é instaurada à segunda instância, a qual é julgada por um órgão colegiado, estabelecido de acordo com a legislação federal, estadual ou municipal.

Finalmente, encerrada as vias recursais, cabe à autoridade administrativa, ao pronunciar a sua decisão final, exonerar o contribuinte do crédito tributário caso o julgamento lhe tenha sido favorável, ou, no caso de decisão favorável à Fazenda Pública, proceder à inscrição em dívida ativa para que, com esse título executivo extrajudicial, o Estado possa cobrar o crédito tributário do contribuinte através de uma execução fiscal junto ao Poder Judiciário.⁶⁶

Assim, encerra-se a fase administrativa para a cobrança dos créditos tributários. Contudo, caso o contribuinte ainda se sinta injustiçado, poderá socorrer-se da via judicial.

Aliás, como salienta Martins⁶⁷, o administrado pode recorrer ao Poder Judiciário sem esperar o esgotamento dos recursos no processo administrativo, podendo, até mesmo, nem se utilizar dessa fase. Contudo, na prática, verifica-se que os contribuintes tentam inicialmente a anulação ou reforma do ato fiscal perante o Poder Executivo administrativo, para, somente então, perdurando a lesão, socorrer-se da via judicial.

⁶⁴ ALEXANDRE, *Direito tributário esquematizado*, p. 493.

⁶⁵ RIBAS, *Processo administrativo tributário*, p. 123.

⁶⁶ *Ibid.*, p. 128.

⁶⁷ MARTINS, *Manual de direito tributário*, p. 259.

2.2.2. Cobrança judicial

Diferentemente do âmbito administrativo, a cobrança judicial dos créditos tributários será exercitada perante o Poder Judiciário e não perante os órgãos administrativos da administração pública.

Como já mencionado, por muitas vezes, após transcorrido o processo administrativo fiscal (em regra), o sujeito passivo da obrigação tributária permanece inconformado com a exigência do tributo ou com a imposição de certa penalidade. Nesse caso, ainda tem a seu dispor o processo judicial, mediante o qual, nas palavras de Machado, “se opera o controle da legalidade dos atos da Administração Tributária pelo Poder Judiciário”.⁶⁸

Diante disso, se ainda estiver mantido o lançamento tributário e o contribuinte continuar inadimplente, deve-se fazer a execução fiscal, sendo novamente assegurados, nessa fase, o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa.

A execução fiscal é a ação judicial utilizada pela Fazenda Pública para haver seus créditos, isto é, para forçar seus devedores ao pagamento de suas dívidas, sejam elas tributárias ou não.

Essa ação, por sua vez, é regulada pela Lei nº 6.830/80, a qual dispõe sobre o procedimento para a cobrança dos créditos da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias, sendo que, em sua omissão, aplica-se o Código de Processo Civil.

Todavia, é imperioso destacar que, para que seja possível a propositura da ação de execução fiscal, é imprescindível que o crédito esteja inscrito em dívida ativa.

O Código Tributário Nacional define a dívida ativa tributária em seu artigo 201.⁶⁹ No ponto, deve-se atentar ao fato de que a constituição do crédito tributário não se confunde com a inscrição em dívida ativa. O crédito a ser inscrito é aquele já constituído pelo lançamento e notificado ao contribuinte, que não efetuou o pagamento. Caso o sujeito passivo satisfaça o

⁶⁸ MACHADO, *Curso de direito tributário*, p. 485.

⁶⁹ Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

adimplemento do crédito tributário, este, por sua vez, não será inscrito em dívida ativa.⁷⁰ Somente esgotadas as instâncias recursais do procedimento administrativo ou transcorrido o prazo para pagamento do tributo sem a manifestação do sujeito passivo é que o crédito será inscrito em dívida ativa.

Assim, segundo a lição de Rocha⁷¹, resta evidenciado que:

[...] só há cogitar-se da inscrição do crédito tributário em dívida ativa, quando, esgotado o prazo para seu pagamento, o contribuinte não tenha feito. É essa providência que habilitará a Fazenda Pública a promover a cobrança do crédito inadimplido, através do procedimento jurissatisfativo, com constrição judicial dos bens do devedor recalcitrante.

O título que confere presunção de liquidez, certeza e exigibilidade à dívida ativa é a certidão, contudo, para isso é necessário que essa certidão contenha os requisitos elencados no artigo 2º, parágrafos 5º e 6º da Lei nº 6.830/80.⁷²

Atendidos os seus pressupostos, a certidão de dívida ativa, então, se revestirá na condição de título executivo extrajudicial, apto a instruir a petição inicial para a propositura da ação de execução fiscal. Assim, pode-se dizer que o objeto da execução fiscal não é nem a constituição nem a declaração do direito, mas sim a efetivação deste, que se presume, por força de lei, líquido e certo.⁷³

O executado será citado para adimplir com a dívida ativa ou garantir o juízo no prazo de cinco dias, mediante depósito em dinheiro ou fiança bancária, ou nomear bens à penhora.

⁷⁰ BORBA, Fernanda Estima; FRANÇA, Vladimir da Rocha. **Processo administrativo – fiscal federal**: uma abordagem principiológica para o cidadão contribuinte. conpedi. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/anais/36/14_1101.pdf> Acesso em: 19 jun. 2012. p. 5789.

⁷¹ ROCHA FILHO, J. Virgílio Castelo Branco. **Execução fiscal**: doutrina e jurisprudência. 2. ed. rev. Curitiba: Juruá, 2001. p. 70.

⁷² Art. 2º. Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. (...)

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

§ 6º - A Certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente.

⁷³ MACHADO, **Curso de direito tributário**, p. 491.

O pagamento do crédito tributário poderá ser feito de forma parcial, quando o devedor concorda apenas com parte do débito, mas discorda do restante, ou total, acarretando, neste caso, a extinção do processo executivo.

Porém, o executado poderá se opor ao crédito da Fazenda Pública, independente da segurança do juízo, mediante a interposição da exceção de pré-executividade. Nela, poderá alegar o pagamento, a compensação anterior à inscrição, matérias de ordem pública e outras causas de nulidade do título que possam ser verificadas de plano, sem exigência de dilação probatória.⁷⁴

Posteriormente, ainda poderá o contribuinte citado apresentar sua defesa mediante a interposição de embargos à execução no prazo de trinta dias contados da penhora. Com essa interposição, poderá o devedor insurgir-se à pretensão do Fisco⁷⁵, formulando defesas tanto formais quanto substanciais.

Se, esgotado o prazo, o contribuinte inadimplente deixar de realizar qualquer dos atos acima mencionados, será feita a penhora de qualquer dos seus bens (com a exceção dos impenhoráveis pela lei), tantos quantos bastem para saldar a dívida.⁷⁶

Caso tenham sido interpostos os embargos contra a execução fiscal e estes tenham sido recebidos, a Fazenda Pública será intimada para impugná-los. Julgados procedentes os embargos, tem-se a extinção da execução fiscal. Porém, se esses forem rejeitados, ou julgados improcedentes, ocorrerá a arrematação dos bens penhorados do contribuinte, em leilão público e, em seguida, a satisfação do crédito fiscal.

2.3 Sanções políticas

As infrações tributárias referentes ao pagamento dos tributos ou aos deveres formais, assim como as demais infrações, representam-se por uma conduta contrária ao direito.

Para Amaro⁷⁷, a infração (cumulada ou não com a exigência da obrigação) é um castigo ou uma punição pelo fato da conduta ilícita, sendo que onde manifestar-se ensejará sempre uma sanção,

⁷⁴ CANTOARIO, Diego Martínez Fervenza. Considerações sobre o projeto de lei nº 5.080/2009 – a nova lei de execução fiscal. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 91, mar./abr. 2010. p. 35.

⁷⁵ ROCHA FILHO, *Execução fiscal*: doutrina e jurisprudência, p. 73.

⁷⁶ *Ibid.*, p. 207.

⁷⁷ AMARO, *Direito tributário brasileiro*, p. 458.

existindo, assim, sanções nas diversas áreas jurídicas, como no direito civil, administrativo, trabalhista e tributário, entre outras.

No tocante ao direito tributário, as infrações podem acarretar inúmeras consequências, sendo a mais comum a aplicação de sanção ao infrator.

No ordenamento jurídico brasileiro coexistem duas diferentes espécies de sanções à infração fiscal, quais sejam: as estritamente tributárias e as penais de índole fiscal. As sanções estritamente tributárias devem ser reconhecidas como espécies peculiares e autônomas, e possuem por subespécies as sanções tributárias pecuniárias e as não pecuniárias.⁷⁸ As primeiras têm como exemplo típico as multas. Já as sanções tributárias não pecuniárias são comumente denominadas como sanções políticas, objeto da presente pesquisa.

O tema sob a matéria denominada de sanção política não é novo, porém, tem muito a ser desvendado pela ciência jurídica atual.

O termo sanção, em sentido lato, remete à noção de resposta à violação de uma regra que deveria ser observada. Todavia, como assevera Pontes⁷⁹, não se pode ignorar que o direito positivo, ao lado das sanções negativas (impostas em casos de descumprimento de um dever ou inobservância de uma proibição), alberga também sanções positivas, traduzidas como estímulos para quem age de acordo com o comportamento desejado pelo ordenamento.

Na lição de Machado⁸⁰, sanção é o meio utilizado pelo ordenamento jurídico a fim de desestimular um comportamento ilícito, podendo limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma a qual deveria ser cumprida ou consistir num castigo, em uma penalidade.

Logo, etimologicamente a palavra sanção significa punição à conduta, comissiva ou omissiva, realizada em detrimento de um dever ou uma norma jurídica específica (administrativa, civil ou criminal).

A expressão sanção política, por sua vez, corresponde aos meios pelos quais o Estado, como detentor de uma série de prerrogativas que lhe são exclusivas, busca exercer o poder de coerção contra o jurisdicionado, de maneira a obrigá-lo de forma indireta a empreender alguma atividade por ele almejada.⁸¹ Por conseguinte, as sanções políticas representam a transferência da carga administrativa do Poder Público ao sujeito passivo. Esse, diante das diversas obrigações que deve cumprir, muitas

⁷⁸ COSTA, Valéria Rocha da. **As sanções tributárias não-pecuniárias e o Supremo Tribunal Federal**. conpedi. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3761.pdf>> Acesso em: 02 jun. 2012. p. 4373.

⁷⁹ PONTES, Helenilson Cunha. Direito tributário sancionador e o princípio da proporcionalidade. In: CARVALHO, Cristiano; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coor.). **Temas de direito público: aspectos constitucionais, administrativos e tributários**. Curitiba: Juruá, 2005. p. 227.

⁸⁰ MACHADO, **Curso de direito tributário**, p. 510.

⁸¹ SOUZA, Maria Luiza Jansen Sá Freire de. Sanções políticas no direito tributário: precedentes e atualidades. **Revista da SJRJ**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 28, 2010. Disponível em: <http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista_sjrj/article/viewFile/162/173>. Acesso em: 07 jun. 2012. p. 117.

vezes se vê constrangido a agir ou não de acordo com o que a lei determina, ou, em outros casos, sem prescrição legal, pelo simples fato de assim exigir o Poder Executivo.⁸²

No âmbito do direito tributário, as sanções ora em análise têm uma abordagem variada, pois cada autor tem uma opinião diferente sobre o assunto.

Para Machado, em matéria tributária, a expressão sanções políticas corresponde a “restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento dos tributos”.⁸³ Já Martins⁸⁴ contextualiza essas punições como sendo resquícios da ditadura Vargas, visto que, através delas, a administração tributária pretende, pela impossibilidade do contribuinte com ela transacionar, forçá-los a pagar os supostos débitos fiscais, sem discuti-los.

Em outras palavras, pode-se dizer que as sanções políticas são restrições e/ou proibições de certos atos que permitem ao Fisco ignorar os procedimentos de cobrança dos créditos tributários (anteriormente analisados), com o objetivo de coagir o contribuinte ao pagamento de tributos.

Caliendo reforça o exposto ao afirmar que “são *sanções políticas: as medidas punitivas (sancionatórias) que tenham por objetivo coagir ao pagamento de tributos (arrecadar) pela limitação dos direitos do contribuinte*” (grifo do autor)⁸⁵. Para ele, são características desse conceito: a natureza sancionatória das sanções políticas, a finalidade arrecadatória, a limitação dos direitos fundamentais do contribuinte e a natureza abusiva da limitação.

Com relação à natureza sancionatória das sanções políticas, insta esclarecer que tais meios não possuem caráter tributário, pois o artigo 3º do Código Tributário Nacional⁸⁶ é claro ao enfatizar que os tributos são prestações pecuniárias que não constituem sanção por ato ilícito. Na verdade, tratam-se apenas de sanções impostas ao contribuinte que deixou de recolher os tributos devidos e se encontra inadimplente. O elemento conceitual da finalidade arrecadatória significa que as sanções políticas implicam uma restrição dos direitos do contribuinte até o ponto em que esteja compelido a saldar seus débitos fiscais. A limitação dos direitos fundamentais do contribuinte, por sua vez, caracteriza tais sanções como o instrumento utilizado para provocar o pagamento dos tributos em atraso diante da restrição de algum direito fundamental.⁸⁷ E, ainda, tem-se a característica da natureza abusiva da presente

⁸² ROCHA, Juliana Ferreira Pinto. As obrigações acessórias e as sanções políticas. **Revista Diálogo e Interação**. Cornélio Procopio, Faccrei/Faced, v. 2, 2009. Disponível em: <<http://www.faccrei.edu.br/gc/anexos/diartigos28.pdf>>. Acesso em: 09 jun. 2012. s/p.

⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. Sanções políticas no direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 30, mar. 1998. p. 46.

⁸⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. 2. ed. rev. e atua. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 36.

⁸⁵ CALIENDO, Paulo. Sanções políticas e as recentes novidades jurisprudenciais. **Revista Jurídica Tributária**, Porto Alegre: Notadez, ano 2, n. 04, jan./mar. 2009. p. 74.

⁸⁶ Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

⁸⁷ CALIENDO, op. cit., p. 75.

limitação, já que se trata de conduta não adequada e legítima para proceder à cobrança dos créditos fiscais.

2.3.1. Espécies de sanções políticas no direito tributário

No tocante às espécies de sanções políticas utilizadas em matéria tributária é necessário enfatizar que, como há muitos anos esses meios vêm sendo utilizados pelo Poder Público como forma de compelir o contribuinte à satisfação de seus débitos fiscais, existe, atualmente, um conjunto vasto de situações em que se verificam tais práticas.

Diante disso, as sanções políticas podem assumir inúmeros formatos, destacando-se como mais comuns a interdição de estabelecimento, ao impedir o exercício do direito de contratar, de empreender, de constituir ou atuar por meio de empresa; a apreensão de mercadorias em face da irregularidade no documento fiscal que as acompanha; a proibição de despachar mercadorias em alfândega; a inscrição em cadastro de inadimplentes com as diversas consequências restritivas, tributárias e creditícias daí decorrentes, a recusa de emissão de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte; dentre muitos outros.⁸⁸

2.3.2. Restrições utilizadas pelo Fisco que se assemelham às sanções políticas

Entretanto, não obstante todas as hipóteses aqui citadas, a verdade é que existem no ordenamento jurídico outras formas de restrições aos direitos dos contribuintes como meio de induzi-los ao pagamento dos créditos fiscais. Em determinados casos não há o reconhecimento explícito de que se tratam de sanções políticas ou, apesar de serem reconhecidos como tais, ainda são largamente praticadas por puro comodismo da Administração Tributária, que neles encontram meio fácil de se fazer a cobrança dos tributos.⁸⁹

Dentre essas restrições, verifica-se que os casos mais discutidos pela jurisprudência brasileira nos últimos anos são a exigência de apresentação de certidão negativa de débito fiscal por parte dos

⁸⁸ MACHADO, *Curso de direito tributário*, p. 522–523, passim.

⁸⁹ *Ibid.*, p. 510.

contribuintes em determinadas situações como transferência de domicílio para o exterior, o registro ou arquivamento de contrato social, a alteração contratual e distrato social perante o registro público competente, o registro no cartório de imóveis, além da proibição de participação em licitações públicas se houver débito quanto a qualquer tributo; a recusa de autorização para imprimir notas fiscais; o denominado regime especial de fiscalização; dentre outros.⁹⁰

Portanto, valendo-se dos entendimentos acima expostos, fica evidente que necessário se faz verificar se as sanções políticas (dentre as mais variadas formas possíveis), decorrentes das ações coercitivas da administração tributária, guardam legitimidade com o sistema tributário constitucional, ou seja, se há fundamentos para sua vedação no ordenamento jurídico brasileiro, tema esse que será abordado no capítulo final do presente trabalho.

⁹⁰ ALEXANDRINO; PAULO. **Direito tributário na Constituição e no STF**: Teoria e jurisprudência, p. 108–110, passim.

3 DA ADMISSIBILIDADE DOS MEIOS COERCITIVOS DE COBRANÇA DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NO DIREITO BRASILEIRO

3.1 Posições doutrinárias

Em matéria tributária, há muito tempo se discute, e ainda há a necessidade de se discutir, sobre a admissibilidade dos meios coercitivos de cobrança dos créditos tributários (as denominadas sanções políticas) no ordenamento jurídico brasileiro.

Como já abordado no capítulo anterior, esses meios coercitivos de cobrança dos créditos tributários nada mais são do que, no entendimento de Alexandrino e Paulo, “imposições ou limitações de ordem administrativa, ainda que estabelecidas em lei, que obstem o exercício de direito das pessoas físicas ou jurídicas (mais frequentemente, dessas últimas), com finalidade de forçá-las a pagar tributos.”⁹¹ Via de regra, tais meios objetivam prevenir a consumação de um dano ao Erário e desempenham tal tarefa mediante técnicas de intimidação através de restrições aos direitos dos contribuintes.⁹²

Com isso, pode-se aferir que esses meios coercitivos de cobrança dos créditos tributários possibilitam à Fazenda Pública compelir o sujeito passivo que possua débitos a quitá-los, sem que seja utilizada a via regular, que é a cobrança administrativa ou judicial (já explicadas na presente pesquisa). E é nesse sentido que surgem as controvérsias.

O grande problema quando se discutem as sanções políticas está no tocante à sua legitimidade. Há de se questionar se essas sanções, estipuladas em decorrência tão somente do descumprimento do dever de pagar o tributo, guardam compatibilidade com o sistema tributário brasileiro, especialmente com os princípios constitucionais, os quais cabem à administração tributária também observar. Vários autores já se ocuparam do tema, tendo sido elaborados diferentes critérios referentes à admissibilidade das sanções políticas, enquanto formas oblíquas de cobrança dos créditos tributários, conforme se passa a expor.

⁹¹ ALEXANDRINO; PAULO. *Direito tributário na Constituição e no STF*: Teoria e jurisprudência, p. 107.

⁹² PONTES, *Direito tributário sancionador e o princípio da proporcionalidade*, p. 231.

3.1.1 Fundamentos para sua vedação

O Estado, enquanto ente tributante, no âmbito de suas competências fiscais, deverá criar obrigações ou deveres formais necessários para apuração, fiscalização e arrecadação dos tributos, atribuindo aos sujeitos passivos grande parte dessas tarefas. Contudo, é importante ressaltar que a faculdade de criar esses deveres está sujeita a limites, principalmente quando se trata de sanções políticas, pois é defeso que as obrigações tributárias ultrapassem a esfera dos direitos subjetivos dos tributados.⁹³ Logo, percebe-se que o objetivo da administração tributária de cobrança efetiva dos tributos, de modo a combater a sonegação fiscal, não é totalmente livre, devendo respeitar tanto os dispositivos legais, quanto os direitos e garantias dos contribuintes, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade.

Para impedir que o Fisco utilize as sanções políticas, o principal fundamento, em um plano mais amplo, é a ameaça aos princípios constitucionais, especialmente os princípios da legalidade, do devido processo legal e do contraditório e da ampla defesa. Em um plano mais próximo, o fundamento encontra-se na ameaça de lesão aos direitos fundamentais, como o direito de propriedade e de liberdade, bem como de lesão à garantia do livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, podendo a lei estabelecer tão somente exigência de qualificação profissional (art. 5º, XIII, CF), e à garantia do livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei (art. 170, parágrafo único, CF).⁹⁴

Logo, percebe-se que esses meios coercitivos de cobrança empregados pelo Fisco podem ser entendidos, em síntese, como medidas restritivas de direito que implicam a violação aos direitos fundamentais. Ainda, representam, para Rocha, “meios inescrupulosos de obrigar ou forçar o contribuinte a pagar determinado tributo (ainda que ilegal ou inconstitucional) sob pena de castigos muitas vezes não relacionados à obrigação tributária.”⁹⁵

Nesse sentido, destaca-se também o entendimento de Machado⁹⁶, o qual considera as sanções políticas práticas flagrantemente inconstitucionais, dentre outras razões, porque:

⁹³ ROCHA, As obrigações acessórias e as sanções políticas. s/p.

⁹⁴ ALEXANDRINO; PAULO, **Direito tributário na Constituição e no STF**: Teoria e jurisprudência, p. 106.

⁹⁵ ROCHA, op. cit. s/p.

⁹⁶ MACHADO, **Curso de direito tributário**, p. 509.

[...] a) implicam indevida restrição ao direito de exercer atividade econômica, independentemente de autorização dos órgãos públicos, assegurado pelo art. 170, parágrafo único, da CF; e b) configuram cobrança sem o devido processo legal, com grave violação do direito de defesa do contribuinte, porque a autoridade competente para apreciar se a exigência do tributo é ou não legal.

Veja-se que os primeiros fundamentos para a vedação da utilização das sanções políticas que chama a atenção é a inobservância do devido processo legal e as garantias dele decorrentes. Para tanto, é imprescindível que se analise quais os verdadeiros impactos dessas restrições na vida dos contribuintes a que são imputadas.⁹⁷ Nessa perspectiva, como incansavelmente repetido, a forma regular de cobrança dos tributos pela administração fazendária deve ser mediante um processo administrativo e/ou judicial. Para tanto, é necessário que se faça o lançamento tributário, dando-se a possibilidade ao sujeito passivo da obrigação tributária o direito de impugnar e discutir a respectiva exigência, assegurados aqui os princípios do contraditório e da ampla defesa, bem como os demais princípios que regem todos os processos. Depois disso, se o sujeito ainda permanecer inadimplente, deve ser promovida a inscrição do débito em dívida ativa e a consequente execução fiscal (ação judicial de cobrança), novamente sendo asseguradas as garantias processuais.⁹⁸ Entretanto, ao se valer dos meios coercitivos de cobrança, os quais obrigam o contribuinte a pagar o tributo, o Fisco não está observando tais premissas, e por isso se assevera que tal prática é flagrantemente inconstitucional.

Exemplificando, imagine-se que uma determinada empresa deixe de recolher um tributo por considerá-lo indevido, contrariando uma instrução normativa. Nesse caso, caberia à Fazenda Pública lançar o tributo que entenda devido, permitindo à empresa discutir tal exigência administrativa e/ou judicialmente. Porém, se, em vez disso, existisse uma lei estabelecendo que as pessoas jurídicas que se encontrem em débito para com o Fisco fiquem impedidas de obter os talonários de notas fiscais, o que ocorreria é que, evitando “fechar as portas”, essa empresa teria que acabar pagando o tributo, sem que lhe fosse permitido discutir a sua ocorrência.⁹⁹ Daí porque se diz que a adoção das sanções políticas (como no caso) acaba por violar, dentre outros direitos, o devido processo legal insculpido na Carta Maior e suas garantias decorrentes.

⁹⁷ DIAZ, Victoria Steinbach. **As sanções políticas no direito tributário**. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2010_2/victoria_diaz.pdf> Acesso em: 24 ago. 2012.

⁹⁸ ALEXANDRINO; PAULO, **Direito tributário na Constituição e no STF**: Teoria e jurisprudência, p. 107.

⁹⁹ Ibid, p.107.

Além disso, há quem critique esses meios coercitivos de cobrança dos créditos tributários por violarem o princípio da legalidade. Com efeito, o ordenamento jurídico brasileiro consagrou esse princípio como forma de fazer valer os direitos e as garantias individuais, uma vez que é no exercício do Poder Legislativo que o povo vê a atuação de seus representantes, retirando qualquer margem de discricionariedade desses. Assim, quando as sanções políticas são utilizadas para coagir o tributado a saldar seu débito fiscal, se está indo de encontro ao que se desejou, pois o povo não quer sofrer abusos ou ver seu patrimônio degradado pela Administração Pública.¹⁰⁰ Significa dizer, então, que o emprego dessas medidas de coação indireta não pode ser desenvolvido ao bel prazer do Administrador, uma vez que o desdobrar de tal praxe traduz ilegalidade, seguindo-se as consequências que o sistema jurídico lhe reserva.¹⁰¹

Quanto à eventual violação que pode ser ocasionada pela prática dos meios coercitivos de cobrança aos direitos da liberdade profissional e do livre exercício da atividade econômica, ambos inculpidos na Constituição Federal, insta esclarecer que tal alegação, feita por alguns doutrinadores, consiste no fato de que, em que pese haver exceções admissíveis a esses direitos, não se pode ampliar tal ressalva a ponto de ver nela abrangida a exigência de sanções políticas pelas autoridades fazendárias¹⁰² com o objetivo de cobrar o tributo devido. Percebe-se que, por serem reconhecidos como direitos fundamentais, os direitos supramencionados não podem sofrer limitações se não para a preservação de outros direitos fundamentais, não se permitindo, portanto, sua restrição apenas para suprir uma necessidade fiscal.

Enfim, argumentam os estudiosos que a privação ou restrição, ainda que prevista em lei, de direitos dos contribuintes para o fim de obrigá-los, por via oblíqua, ao adimplemento dos débitos públicos, além de não observarem os preceitos acima expostos, não guardam compatibilidade com o princípio constitucional da proporcionalidade, cabendo ao Poder Judiciário, por motivo de inconstitucionalidade, prevenir e rechaçar sua prática.¹⁰³ Para essa corrente, de forma sintética, a inadmissibilidade das denominadas sanções políticas em matéria tributária resulta de um juízo incorreto quanto à necessidade ou exigibilidade dessas medidas como meios coercitivos de cobrança dos tributos.

¹⁰⁰ ROCHA, As obrigações acessórias e as sanções políticas. s/p.

¹⁰¹ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Considerações sobre o cabimento da responsabilidade civil da administração tributária e o emprego dos meios coativos indiretos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 186, mar. 2011, p. 15.

¹⁰² MACHADO, Hugo de Brito. O livre exercício da atividade econômica e a inscrição do contribuinte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 189, jun. 2011, p. 49.

¹⁰³ MORAES, Germana de Oliveira. As sanções políticas em direito tributário e o princípio da proporcionalidade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 82, 2001, p. 234.

Assim, por todos os fundamentos elencados, pode se dizer que para muitos doutrinadores, talvez para a esmagadora maioria, as sanções políticas são práticas flagrantemente inconstitucionais, na medida em que deveria a Fazenda Pública utilizar-se dos meios regulares para fazer valer suas normas e não desses instrumentos oblíquos que acabam, ao constranger o contribuinte impontual a saldar suas dívidas fiscais, violando preceitos e garantias constitucionais.

3.1.2 Fundamentos para sua utilização

Contrariando a corrente que defende a inadmissibilidade das sanções políticas em matéria tributária por tratarem de práticas flagrantemente inconstitucionais, há uma pequena parcela dos estudiosos que defendem a sua utilização. Para essa concepção, os sujeitos passivos da obrigação tributária nem sempre podem ser considerados vítimas das normas impostas pela Administração Fazendária, sendo que tudo irá depender da análise do caso concreto.

Primeiramente, cumpre referir que, para determinados operadores do direito, a própria denominação da figura das sanções políticas está equivocada. Quanto ao tema, Souza¹⁰⁴, em entendimento conclusivo, afirma que:

Não há, no ordenamento jurídico vigente, qualquer possibilidade de se punir alguém tão somente porque certa pessoa – física ou jurídica – não comunga da opinião política (governamental) dominante. Não há se falar em perseguição política em um Estado Democrático de Direito. Eis o princípio republicano em um estado federal. Há, tão somente, uma punição em razão da inadimplência de um súdito do Estado, seja em razão da obrigação pecuniária não satisfeita – no caso da obrigação principal – seja em razão de uma obrigação de fazer ou não fazer inadimplida – na hipótese de obrigação acessória.

Ademais, há o entendimento de que não ocorre, com a adoção dos meios coercitivos de cobrança dos créditos tributários, uma violação às liberdades constitucionais, pois esses

¹⁰⁴ SOUZA, Raphael Ferreira. Da admissibilidade das sanções políticas no direito tributário brasileiro. 2009. 37 f. Monografia (Pós-Graduação *lato sensu* Televirtual em Direito Tributário) – Universidade Anhanguera – Uniderp, 2009. Disponível em: <http://www.idisa.org.br/img/File/Monografia_-_Direito_Tributario_-_Versao_Corrigida.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2012. p. 29.

instrumentos tratam-se, em verdade, de sanções administrativas impostas como privação temporária de direitos, o que se faz, inclusive, em prol da coletividade.¹⁰⁵ Ou seja, há aqueles que admitem, no âmbito do direito tributário brasileiro, o emprego das restrições ao contribuinte como forma de cobrança, pois consideram que na prática não há a adoção das sanções políticas propriamente ditas, mas tão somente restrições temporárias de direitos, como forma de se alcançar o bem comum.

Nesse sentido, verifica-se que algumas vedações aos contribuintes em situação de impontualidade com o Fisco acabam por se justificar. Desse modo, por exemplo, a inscrição como devedor inadimplente no CADIN, evitando que a pessoa jurídica dê novos “golpes” na Administração Tributária, bem como a recusa no fornecimento de certidão negativa para a participação em licitações, impedindo o alto risco de inadimplemento em contratos administrativos, parecem configurar, na realidade, instrumentos de tutela coletiva, e não sanções políticas.¹⁰⁶

Notadamente, cada caso possui suas especialidades e deve ser analisado minuciosamente. Para alguns, realmente pode haver excessos administrativos em determinado momento. Porém, há de ser levado em consideração o ensinamento de Mello no sentido de que, por presunção, todos os atos praticados pela Poder Público são considerados legítimos e válidos.¹⁰⁷ Logo, constitucionais, legais e plenamente aplicáveis aos administrados, no caso, contribuintes impontuais em suas obrigações tributárias.¹⁰⁸

Aliás, como advertido pelos defensores da constitucionalidade dos meios coercitivos de indução ao pagamento dos tributos, não há que se falar em abuso do direito de cobrar. Pelo contrário, é de se elogiar a postura da Administração Pública, até porque, segundo o disposto no artigo 188, inciso I, do Código Civil¹⁰⁹, não se configura ato ilícito o ato praticado no exercício regular de um direito reconhecido, na espécie, o dever de reprimir fraudes fiscais.¹¹⁰

Ainda, o que se aduz quanto à admissibilidade das sanções políticas é que deve ser levado em consideração o verdadeiro sentido do princípio da isonomia (tratar os iguais de forma igual e os desiguais com desigualdade, na medida em que se desigualem), de modo que

¹⁰⁵ SOUZA, Da admissibilidade das sanções políticas no direito tributário brasileiro, p. 30.

¹⁰⁶ Ibid, p. 30.

¹⁰⁷ MELLO, **Curso de direito administrativo**, p. 413.

¹⁰⁸ SOUZA, op. cit., p. 31.

¹⁰⁹ Art. 188, inciso I. Não constituem atos ilícitos:

I - os praticados em legítima defesa ou no exercício regular de um direito reconhecido; (...)

¹¹⁰ SOUZA, op. cit., p. 31.

os contribuintes inadimplentes merecem receber tratamento distinto daqueles que permanecem cumprindo as suas obrigações fiscais.¹¹¹

Nesse panorama Souza¹¹² conclui que:

Por todo o exposto, verifica-se a perfeita observância do Estatuto do Contribuinte, de modo que não se pode falar em inconstitucionalidade ou em ilegalidade da medida. As ‘sanções’ políticas são admitidas no Brasil e aplicadas com frequência pela administração – e assim deve ser, sempre reiterando o devido processo legal.

Assim, veja-se que o principal fundamento, aqui, é que nem sempre que o tributado possui seus direitos restringidos devido à inadimplência para com a Administração Tributária, pode-se falar da configuração da malsinada sanção política, já que em determinados casos o que ocorre é uma legítima repressão administrativa em prol do Fisco (coletividade nacional).

3.2 Entendimento da jurisprudência

Não obstante as colocações acima referidas, o certo é que o Supremo Tribunal Federal, desde longa data, tem realizado um controle dos instrumentos legítimos para a cobrança dos tributos.

Após ter sido tantas vezes provocado a decidir questões referentes à imposição de sanções políticas como forma de coerção ao pagamento dos tributos, a mais alta corte do país já se manifestou a respeito, com posicionamentos pró-contribuintes consagrados nas súmulas 70, 323 e 547.¹¹³

A Súmula 70 dispõe que “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”.¹¹⁴ Essa teve como um dos precedentes o Recurso

¹¹¹ SOUZA, Da admissibilidade das sanções políticas no direito tributário brasileiro., p. 33.

¹¹² Ibid., p. 34.

¹¹³ SOUZA, Sanções políticas no direito tributário: precedentes e atualidades, p. 119.

¹¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 70**. Brasília, DF, 13 de dez. de 1963. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=70.NUME. NAO S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 30 ago. de 2012.

Ordinário em Mandado de Segurança nº 9.698¹¹⁵, o qual contou com a seguinte ementa que espelha exatamente o sentido da súmula:

Não é lícito ao Fisco interditar estabelecimentos comerciais com o propósito de os compelir ao pagamento de impostos ou multas. Os contribuintes têm o direito de impugnar a legitimidade dos débitos fiscais, quando convocados, pelos meios regulares, a satisfazê-los.

A Súmula 323, por sua vez, determinou que “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”¹¹⁶. Seu precedente foi o Recurso Extraordinário nº 39.993¹¹⁷, no qual o Ministro Relator Ary Franco votou nos seguintes termos, sendo acompanhado pelos demais:

No que diz respeito à apreensão de mercadoria, como forma de cobrança de dívida fiscal, é manifesta a ilegalidade de ato da recorrente. Não lhe cabe, na espécie, fazer justiça de mão própria se a lei estabelece a ação executiva fiscal, para a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública em geral.

Já a Súmula 547, em seu texto, dispõe que “Não é lícito à autoridade proibir eu o contribuinte em débito, adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”.¹¹⁸ Tal súmula teve como precedentes diversos julgados em que o Fisco Federal não pode impedir o contribuinte de exercer atividade econômica, visto que essa conduta impediria que ele tivesse recursos até mesmo para saldar seu débito tributário¹¹⁹. Conforme explicitado por Caliendo, no Recurso Extraordinário nº 63.045, o Ministro Relator Gonçalves de Oliveira assim se manifestou: “[...] assim ela ficaria impossibilitada de

¹¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 9.698** – GB. Relator: Ministro Henrique D’Ávila. Brasília, DF, 05 de nov. de 1962. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=108970>>. Acesso em: 30 ago. de 2012.

¹¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 323**. Brasília, DF, 13 de dez. de 1963. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=323.NUMERAO.S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 30 ago. de 2012.

¹¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 39.933** - AL. Relator: Ministro Ary Franco. Brasília, DF, 13 de abr. de 1961. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=262598>>. Acesso em: 30 ago. de 2012.

¹¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 547**. Brasília, DF, 03 de dez. de 1969. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=547.NUMERAO.S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 30 ago. de 2012.

¹¹⁹ CALIENDO, Sanções políticas e as recentes novidades jurisprudenciais, p. 76.

trabalhar. Como vai para impôsto [sic] de consumo, o impôsto [sic] sobre vendas e consignações? Pensar de modo contrário seria possibilitar o ‘bloqueio de atividades lícitas’ ou tornar ilícita atividade lícita [...]”.¹²⁰

Logo, as súmulas supramencionadas demonstram, com clareza, a atuação moralizadora do Supremo contra instrumentos antidemocráticos e confiscatórios. A propósito, o Ministro Celso de Mello, em voto longo e erudito, no Recurso Extraordinário nº 413782-8¹²¹, deixou fora de qualquer hesitação a jurisprudência deste Tribunal quanto à questão:

Cabe acentuar, neste ponto, que o Supremo Tribunal Federal, tendo presentes os postulados constitucionais que asseguram a livre prática de atividades econômicas lícitas (CF, art. 170, parágrafo único), de um lado, e a liberdade de exercício profissional (CF, art. 5º, XIII), de outro – e considerando, ainda, que o Poder Público dispõe de meios legítimos que lhe permitem tornar efetivos os créditos tributários –, firmou orientação jurisprudencial, hoje consubstanciada em enunciados sumulares (Súmulas 70, 323 e 547), no sentido de que a imposição, pela autoridade fiscal, de restrições de índole punitiva, quando motivada tal limitação pela mera inadimplência do contribuinte, revela-se contrária às liberdades públicas ora referidas (RTJ 125/395 Rel. Min. Octavio Galloti).

Diante do exposto, não restam dúvidas de que na Suprema Corte a questão quanto à utilização das sanções políticas em matéria tributária está assentada: a Fazenda Pública não pode adotar medidas administrativas que impeçam a atividade econômica de seus contribuintes com o objetivo de exigir o cumprimento de obrigações tributárias.¹²²

Ademais, em que pese o assunto não se tratar de matéria tributária, o Superior Tribunal de Justiça também já firmou posicionamento nesse sentido, ao editar a Súmula 127, a qual dispõe que “É ilegal condicionar a renovação da licença de veículo ao pagamento de multa, da qual o infrator não foi notificado”.¹²³

Entretanto, verifica-se que atualmente há uma proliferação das sanções políticas no direito tributário. Muito embora tenham sido rechaçadas pela jurisprudência, tem-se visto diversos casos que configuram, ou pelo menos se assemelham a tais práticas.

¹²⁰ CALIENDO, Sanções políticas e as recentes novidades jurisprudenciais, p. 76.

¹²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 413.782-8** – SC. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 17 de mar. de 2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261795>>. Acesso em: 30 ago. de 2012.

¹²² SOUZA, Sanções políticas no direito tributário: precedentes e atualidades, p.121.

¹²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 127**. Brasília, DF, 14 de mar. de 1995. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=sumula+127&b=SUMU>. Acesso em: 30 ago. de 2012.

Como advertido por Harada¹²⁴, indiferente às decisões dos Tribunais Superiores, o legislador ordinário continua implementando instrumentos normativos (meios coercitivos de cobrança) para suprir as deficiências do processo de execução fiscal, o qual obedece aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

Outrossim, trilhando pelo mesmo raciocínio, Machado¹²⁵ ressalta que, não obstante inconstitucionais, as sanções políticas vêm se tornando mais numerosas e arbitrárias a cada dia, configurando-se nas mais diversas formas de restrições aos direitos dos contribuintes.

Nesse sentido, busca-se esclarecer que, embora possa se concluir que os meios coercitivos de cobrança dos créditos tributários sejam flagrantemente inconstitucionais (por todas as razões anteriormente mencionadas, as quais se sobrepõem), na prática, verifica-se que são reiteradamente utilizados pela Administração Fazendária, que, com eles, vê a possibilidade de induzir os contribuintes inadimplentes a quitar os tributos devidos.

Muitos são os instrumentos oblíquos utilizados pelo Fisco em nome da eficiência na arrecadação tributária a todo custo, dentre os quais destacam-se, como já exemplificado no capítulo anterior, a exigência de apresentação de certidão negativa de débitos fiscais para a prática de determinados atos, a proibição de participação em licitações públicas se houver débito quanto a qualquer tributo, a recusa de autorização para imprimir notas fiscais e a utilização dos regimes especiais de fiscalização.

Acerca da imposição legal de apresentação de certidão negativa de débito fiscal como condição para a prática de determinadas atividades, ou o exercício de determinados direitos, Alexandrino e Paulo¹²⁶ fazem referência a um importante julgado do Supremo Constitucional Federal, ocorrido no ano de 2008, em que exigências dessa espécie foram consideradas como sendo outras modalidades de sanções políticas e, portanto, ilegítimas. Trata-se do decidido nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 173 e 394¹²⁷, nas quais a Suprema Corte, por unanimidade, declarou a inconstitucionalidade do artigo 1º, incisos I, III e IV e os parágrafos 1º, 2º e 3º, todos do artigo 1º da Lei nº 7.711/1988, que obriga a comprovação de regularidade fiscal na hipótese de transferência de domicílio para o exterior, vincula o registro ou

¹²⁴ HARADA, Kiyoshi. **Sanções políticas como meio coercitivo indireto de cobrança de crédito tributário**. Portal de e-governo, inclusão digital e sociedade do conhecimento. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/30742-32814-1-PB.pdf>> Acesso em: 30 ago. 2012.

¹²⁵ MACHADO, Sanções políticas no direito tributário, p. 46.

¹²⁶ ALEXANDRINO; PAULO, **Direito tributário na Constituição e no STF**: Teoria e jurisprudência, p. 109.

¹²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 173 e 394**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 25 de set. de 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+173+e+ADI+394%29&base=baseAcor daos>>. Acesso em: 31 ago. de 2012.

arquivamento de contrato social e atos similares à quitação de créditos tributários, e dispõe sobre a realização de convênios entre os entes federados para fiscalização do cumprimento das restrições. De acordo com o Informativo nº 521 do Supremo¹²⁸, no mérito dessas ações, aplicou-se a orientação firmada em vários precedentes, e constante dos Enunciados 70, 323, 547, da Súmula da Alta Corte, no sentido da proibição constitucional às sanções políticas, sob pena de ofensa ao direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas, à proporcionalidade e razoabilidade e ao devido processo legal.

Quanto à exigência de quitação de tributos como condição para participar em licitações e contratar com o Poder Público, é importante registrar que o inciso II do artigo 1º da mesma Lei nº 7.711/1988, que fazia tal estipulação, não foi declarado inconstitucional. Nas ADI 137 e ADI 394 o Supremo entendeu que o dispositivo legal em tela ficou revogado com a edição da Lei nº 8.666/1993, a qual, de modo mais abrangente, em seu artigo 27, inciso IV, exige, como condição para habilitar-se em processo licitatório, mera “certidão de regularidade fiscal” e não a “quitação de tributos”¹²⁹. Diante disso, como enfatizado por Alexandrino e Paulo, “até eventual manifestação do STF em contrário, permanece em vigor e aplicável, quando cabível, a exigência de demonstração de regularidade fiscal como condição para participação em licitações públicas [...]”¹³⁰.

Outra forma de sanção política frequentemente utilizada é a recusa de autorização ao sujeito passivo que possui débitos com o Fisco Estadual para imprimir notas fiscais. Insta esclarecer que a legislação tributária impõe aos contribuintes a emissão de determinados documentos, como as notas fiscais, que devem ser impressas por estabelecimentos gráficos autorizados pela Fazenda Pública, e estabelece que ele deva obter a autorização em cada caso, sempre que mandar imprimir tais documentos. Essa exigência serve como forma de evitar a impressão de notas fiscais para serem utilizadas fraudulentamente. Mas, seja como for, o certo é que a recusa para autorização para a impressão desses documentos fiscais, de uso obrigatório, implica privar o contribuinte de cumprir com suas obrigações tributárias e acaba por paralisar o exercício de suas atividades, pois este, na maioria dos casos, se torna impossível sem a utilização de certos documentos exigidos pela legislação tributária¹³¹. A respeito do tema e confirmando este entendimento, a Corte Constitucional tem repellido essa

¹²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Informativo n. 521**. Brasília, DF, 22 a 26 de set. de 2008. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo521.htm#Comprovação de Quitação de Débitos Tributários e Sanção Política](http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo521.htm#Comprovação%20de%20Quitação%20de%20Débitos%20Tributários%20e%20Sanção%20Política)>. Acesso em: 31. Ago. de 2012.

¹²⁹ DIAZ, **As sanções políticas no direito tributário**.

¹³⁰ ALEXANDRINO; PAULO. **Direito tributário na Constituição e no STF**: Teoria e jurisprudência, p. 109.

¹³¹ MACHADO, O livre exercício da atividade econômica e a inscrição do contribuinte, p. 52-53, passim.

prática, mesmo que prevista em lei, considerando-a forma oblíqua de cobrança do tributo, afirmando, ainda, que ela configura cobrança sem o devido processo legal, com grave violação ao direito do contribuinte.¹³² Na mesma linha, o Superior Tribunal de Justiça tem se manifestado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. MANDADO DE SEGURANÇA. AFERIÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO. SÚMULA N.º 07/STJ. AUTORIZAÇÃO PARA EMISSÃO DE TALONÁRIO DE NOTAS FISCAIS. EXISTÊNCIA DE DÉBITOS COM A FAZENDA PÚBLICA. PRINCÍPIO DO LIVRE EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA. ARTIGO 170, PARÁGRAFO ÚNICO, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. SÚMULA N.º 547 DO STF. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. NORMA LOCAL. RESSALVA DO ENTENDIMENTO DO RELATOR.

1. A aferição da existência de direito líquido e certo demanda indispensável reapreciação do conjunto probatório existente no processo, o que é vedado em sede de recurso especial em virtude do preceituado na Súmula n.º 07/STJ. 2. O Poder Público atua com desvio de poder negando ao comerciante em débito de tributos a autorização para impressão de documentos fiscais, necessários ao livre exercício das suas atividades (artigo 170, parágrafo único, da Carta Magna). 3. A sanção que por via oblíqua objetive o pagamento de tributo, gerando a restrição ao direito de livre comércio, é coibida pelos Tribunais Superiores através de inúmeros verbetes sumulares, a saber: a) "é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo" (Súmula n.º 70/STF); b) "é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos" (Súmula n.º 323/STF); c) "não é lícito a autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais" (Súmula n.º 547/STF); e d) "É ilegal condicionar a renovação da licença de veículo ao pagamento de multa, da qual o infrator não foi notificado" (Súmula n.º 127/STJ). 4. É defeso à administração impedir ou cercear a atividade profissional do contribuinte, para compeli-lo ao pagamento de débito, uma vez que este procedimento redundaria no bloqueio de atividades lícitas, mercê de representar hipótese da autotutela, medida excepcional ante o monopólio da jurisdição nas mãos do Estado-Juiz. 5. Recurso especial conhecido e provido.¹³³

A propósito, o Tribunal de Justiça do estado do Rio Grande do Sul também tem entendido em diversos julgados que¹³⁴:

¹³² ALEXANDRINO; PAULO. **Direito tributário na Constituição e no STF**: Teoria e jurisprudência, p. 110.

¹³³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 793.331** – RS. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 06 de fev. de 2007. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=%28Recurso+Especial%29+E+%28%22Primeira+Turma%22%29.org.&processo=793331&b=ACOR>. Acesso em: 31 ago. de 2012.

¹³⁴ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Apelação e Reexame Necessário n. 70046720611**. Relator: Desembargador Marco Aurélio Heinz. Rio Grande do Sul, 06 de jun. de 2012. Disponível em:

APELAÇÃO CÍVEL/REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPRESSÃO DE NOTAS FISCAIS. EXIGÊNCIA DE GARANTIA OU PAGAMENTO DE DÉBITO JUNTO AO FISCO. ILEGALIDADE. CUSTAS PROCESSUAIS. I. Segundo copiosa jurisprudência do STF, é ilegal qualquer restrição ao direito do contribuinte em débito para com o Fisco, em especial exigir garantia para autorizar a impressão de documentos fiscais. Revela-se manifestamente ilegal o ato do impetrado de condicionar a autorização de impressão de documentos fiscais ao pagamento do tributo. II. Vencida a Fazenda Pública, deve indenizar a parte contrária das custas processuais que esta antecipou, nos termos do art. 20 do CPC. Apelação desprovida. Sentença confirmada em reexame necessário.

Cumpra analisar, por fim, os denominados regimes especiais de fiscalização, existentes na esfera federal (Lei nº 9.430/1996) e também previstos em inúmeras leis estaduais, os quais estabelecem variadas limitações aos direitos dos sujeitos passivos a ele submetidos.¹³⁵ Inicialmente, cumpre esclarecer que todo tributo tem seu regime jurídico, isto é, o conjunto de normas a ele aplicável, sendo que no sistema tributário brasileiro há dois tipos de regimes: o ordinário do tributo (geral) e o jurídico de um tributo em determinadas situações específicas (especial).¹³⁶ Com relação a este, sua imposição pode ser empregada tanto como sanções política como restrição válida, devendo sempre ser analisado o caso concreto, de acordo com a adequação e a proporcionalidade em sentido estrito. Nesse sentido, oportunos os esclarecimentos de Machado¹³⁷:

À primeira vista pode parecer que a instituição de regimes especiais para o disciplinamento da relação tributária implica lesão ao princípio da isonomia. Não é assim, todavia, ao menos na medida em que os regimes especiais sejam instituídos com razoabilidade, tendo-se em consideração situações de fato desiguais, que estejam a merecer tratamento diferente. Por outro lado, os regimes especiais devem constituir, ao menos em princípio, opções para os contribuintes – que, se com eles não estiverem satisfeitos, podem optar pelo regime ordinário de tributação. [...] No imposto de renda das pessoas jurídicas/IRPJ, por exemplo, todos têm o direito de pagar o imposto com base no lucro real. A opção pelo regime do lucro presumido, exemplificando, tem a vantagem de dispensar o contribuinte da exigência de escrituração contábil, que, tratando-se de pequenas empresas, pode ter um custo bastante significativo. [...] Da mesma forma que não é válido um regime especial atinente ao aspecto substancial da obrigação tributária que implique tributação mais gravosa a determinados contribuintes sem lhes dar a opção pelo regime ordinário de tributação, também não é válido um regime especial atinente ao aspecto formal ou procedimental da relação tributária – que seja simplesmente uma forma oblíqua de compelir o contribuinte a fazer o pagamento do tributo.

<http://www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php?nome_comarca=Tribunal+de+Justi%E7a&versao=&ve rsao_fonetica=1&tipo=1&id_comarca=700&num_processo_mask=70046720611&num_processo=70046720611&codEm enta=4777721&temIntTeor=true>. Acesso em: 31 ago. de 2012.

¹³⁵ ALEXANDRINO; PAULO. **Direito tributário na Constituição e no STF**: Teoria e jurisprudência, p. 109.

¹³⁶ MACHADO, **Curso de direito tributário**, p. 72.

¹³⁷ *Ibid.*, p. 73-74, passim.

Assim, pelo que se percebe, a criação de regimes especiais de fiscalização não é vedada no ordenamento jurídico. A adoção dessa prática não conduz, necessariamente, à inconstitucionalidade, pois se impõe uma análise da possibilidade desta adesão pelo contribuinte.¹³⁸ Porém, quando esses controles de arrecadação acabam por autorizar a autoridade fazendária a utilizar critérios excessivos, abusivos ou arbitrários, constituem-se em medidas ilegítimas, configurando-se como sanções políticas.

A Alta Corte já declarou, em alguns julgados, serem inconstitucionais determinadas espécies de regimes especiais de fiscalização disciplinados em leis estaduais, como se percebe da ementa do Recurso Extraordinário nº 195.621¹³⁹:

TRIBUTO - REGIME ESPECIAL - PRAZO DE RECOLHIMENTO - TRATAMENTO DIFERENCIADO - GLOSA - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. Conflita com a Constituição Federal, em face da liberdade de comércio, da livre concorrência e do princípio da não-cumulatividade, a imposição de regime de recolhimento de tributo que implique obrigação de satisfazer diariamente o valor correspondente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Precedente: ERE nº 115.452, relatado pelo Ministro Carlos Velloso perante o Pleno, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 16 de novembro de 1990.

A jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, por sua vez, em contrapartida ao entendimento da Suprema Corte, declarou, em recentes julgados, a constitucionalidade da Lei estadual nº 13.711/2011 e do Decreto estadual nº 48.494/2011 que, respectivamente, institui e regulamenta o Regime Especial de Fiscalização do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços no Estado, por não configurarem sanções políticas, conforme disposto na ementa do Agravo de Instrumento nº 70046702551¹⁴⁰:

¹³⁸ DIAZ, **As sanções políticas no direito tributário**.

¹³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 195.621** – GO. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 07 de nov. de 2000. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=234659>>. Acesso em: 23 set. de 2012.

¹⁴⁰ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Agravo de Instrumento n. 70046702551**. Relator: Desembargadora Mara Larsen Chechi. Rio Grande do Sul, 19 de abr. de 2012. Disponível em: <http://www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php?nome_comarca=Tribunal+de+Justi%E7a&versao=&ve rsao_fonetica=1&tipo=1&id_comarca=700&num_processo_mask=70046702551&num_processo=70046702551&codEm enta=4657338&temIntTeor=true>. Acesso em: 02 set. de 2012.

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. LEI ESTADUAL 13.711/11. CONTRIBUINTE INADIMPLENTE. EXERCÍCIO DE ATIVIDADE LÍCITA. IMPOSIÇÃO DE CONDIÇÕES. POSSIBILIDADE. COMPREENSÃO. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. Não se visualiza aparente ilicitude das medidas impostas por meio do "Regime Especial de Fiscalização" instituído pela Lei Estadual 13.711/11 - que viabilizam, prima facie, manutenção das atividades do contribuinte, distinguindo-se das restrições de índole punitiva previstas nos enunciados 70, 323 e 547 da Súmula de jurisprudência da Corte Suprema. Exigir dispensação de tratamento fiscal idêntico a todos os contribuintes, sem distinguir os que cumprem regularmente a legislação daqueles contumazes no inadimplemento de obrigações tributárias, importaria ofensa ao princípio constitucional da isonomia. AGRAVO DE INSTRUMENTO DESPROVIDO.

Como exposto, o que se viu pelos julgados transcritos, estes são exemplos de condutas desarrazoadas da Administração Pública que, em muitas vezes, agindo em total dissonância com o ordenamento jurídico, impõe ao contribuinte inadimplente condutas coercitivas que visam obrigá-lo ao pronto pagamento do tributo devido, afetando, com isso, sua atividade econômica, bem como violando as garantias constitucionais da legalidade, do devido processo legal e do contraditório e da ampla defesa.

Destarte, o que se verifica é que, no plano teórico, os tribunais brasileiros, na grande maioria das decisões, consideram inconstitucional todo e qualquer meio coercitivo de cobrança dos créditos tributários, por todas as ilegalidades já descritas. Contudo, há que se observar que o Poder Público, no exercício de suas competências fiscais, ainda se utiliza das sanções políticas, das mais variadas formas possíveis, como forma de induzir os sujeitos passivos a saldarem suas dívidas tributárias.

CONCLUSÃO

A administração tributária desenvolve importante papel na proteção do crédito público. No entanto, ao exercer seus poderes, não tem o direito de impor aos administrados encargos e sanções que atinjam, direta ou indiretamente, seu patrimônio e sua liberdade, sem que lhes sejam asseguradas as garantias constitucionais. Por isso é tão importante que o Estado, no âmbito de suas competências fiscais, crie obrigações ou deveres formais necessários para apuração, fiscalização e arrecadação dos tributos, mas de forma limitada, de modo a respeitar tanto os dispositivos legais quanto os direitos e garantias constitucionais dos contribuintes.

Nesse sentido, o Poder Público, ao arrecadar receitas tributárias para o desempenho de suas atividades, deve limitar-se especialmente aos princípios que regem todos os processos, como o da legalidade, do devido processo legal e do contraditório e da ampla defesa. Essas garantias são as que mais se destacam na proteção dos sujeitos passivos da obrigação tributária porque limitam o arbítrio das autoridades fiscais, que, por intervirem no patrimônio dos tributados, devem garantir a esses que a exigência do pagamento do débito fiscal seja feita de forma legítima, pelos meios legais competentes, bem como a participação a todos os atos procedimentais a eles envolvidos, sendo-lhes assegurados o contraditório e a ampla defesa.

Dessa forma, verifica-se que a cobrança regular dos tributos pelo Fisco deve se dar por meio de um processo administrativo e/ou judicial. Assim, torna-se imprescindível que no caso de dívida fiscal seja realizado o lançamento tributário, dando-se a possibilidade aos contribuintes de impugnar e discutir a respectiva exigência do pagamento, sendo-lhes assegurados os princípios que regem todos os processos. E, somente depois disso, se o sujeito ainda permanecer inadimplente, é que deve ser promovida a inscrição do débito em dívida ativa e a consequente ação judicial de cobrança.

Contudo, prática antiga no Brasil e que vem ganhando relevo atualmente é a adoção pelas autoridades fazendárias de sanções políticas como forma de forçar os contribuintes ao pronto pagamento dos débitos fiscais, buscando-se com isso uma maior arrecadação tributária e de forma mais célere.

Na verdade, esses meios coercitivos de cobrança dos créditos tributários consistem em imposições ou limitações de ordem administrativa, ainda que estabelecidas em lei, que procuram, de modo a evitar um dano ao Erário, compelir o tributado que possua débitos a quitá-los, sem que seja utilizada a via regular de cobrança, que é a administrativa e/ou judicial.

Em razão disso, a maior parte dos doutrinadores brasileiros entende que a adoção de sanções políticas em matéria tributária é flagrantemente inconstitucional. É fato que a relação de supremacia entre a administração fazendária em relação aos contribuintes é inevitável e necessária. Porém, os entes estatais não podem se valer de tal premissa a ponto de ultrapassar a esfera dos direitos subjetivos dos tributados.

Tal entendimento parece ser o correto porque a utilização dos meios coercitivos indiretos de cobrança dos créditos tributários denota uma conduta desarrazoada do Poder Público, pois este, ao se valer de tais mecanismos sem promover a cobrança dos tributos de forma regular, acaba por ameaçar os princípios constitucionais da legalidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Sem falar que tal medida imposta ao contribuinte faltoso ou intempestivo, em um plano mais próximo, também pode causar impactos diretos no seu direito de propriedade e de liberdade, bem como na sua atividade econômica, chegando, na maioria das vezes, a inviabilizá-la.

O ordenamento jurídico disponibilizou ao Estado os meios legais e adequados à consecução de seus fins, bem como disponibilizou a ele os artifícios jurídicos necessários à satisfação de seus créditos não pagos. Logo, não há qualquer razão para que sejam impostas aos sujeitos passivos das obrigações tributárias ações oblíquas tão drásticas como o uso das sanções políticas. A prerrogativa institucional de tributar concedida às autoridades fazendárias não permite o poder de suprimir, ou até mesmo de inviabilizar, por meios indiretos, direitos de caráter fundamental dos contribuintes.

As sanções políticas em matéria tributária têm sido historicamente rechaçadas pelo Poder Judiciário, especialmente nas decisões dos Tribunais Superiores. O fator decisório nessa matéria é que o Estado, enquanto ente tributante, não pode valer-se de meios oblíquos que acabam por constranger os contribuintes a adimplir obrigações fiscais, sem que para isso, lhes seja possibilitada a discussão do débito e a sua efetiva cobrança pelos meios legais competentes.

Ocorre que, indiferentemente das decisões dos tribunais do país, tem-se hoje uma proliferação fantástica das sanções políticas. Em que pese serem tidas como inconstitucionais, a verdade é que o legislador ordinário continua implementando instrumentos normativos truculentos para suprir deficiências do processo regular para a cobrança dos tributos. É plenamente possível encontrar no ordenamento jurídico outras formas de restrições aos direitos dos contribuintes como meio de induzi-los ao pagamento dos créditos fiscais, sem que haja, em determinados casos, o reconhecimento explícito de que se tratam de sanções políticas ou, apesar de serem reconhecidas como tais, ainda são

largamente praticadas por puro comodismo da administração tributária, que nelas encontram meio fácil de se fazer a cobrança dos tributos.

Portanto, da análise do presente estudo, verifica-se que, no plano teórico, o Supremo Tribunal Federal, bem como os demais tribunais, tem considerado inconstitucionais todo e qualquer meio indireto de cobrança do crédito tributário por parte do Fisco, por flagrante ofensa às garantias constitucionalmente asseguradas aos contribuintes.

Porém, há que se observar que atualmente podem ser encontradas no direito tributário brasileiro medidas que visam coagir os contribuintes ao pronto pagamento dos tributos, com a justificativa de evitar um dano ao crédito público. É notório que nem todas essas medidas caracterizam-se como sanções políticas e, portanto, podem ser consideradas inconstitucionais. Logo, indispensável que, em cada situação concreta, se faça um crivo de razoabilidade, a partir dos princípios anteriormente referidos, para verificar se a medida pode ser reputada válida, e conseqüentemente, aplicada.

Diante de todos os aspectos tratados, a conclusão a que se chega é que não se discutem aqui os poderes fiscalizatórios da Fazenda, pois é certo que ela deve zelar pelo cumprimento das obrigações tributárias. Todavia, o que se busca frisar é que ela deve valer-se de tal prerrogativa utilizando-se os instrumentos processuais e legais a ela atribuídos dentro de sua competência administrativa, e não utilizar-se da desculpa da insuficiência desses mecanismos como forma de justificar o incremento dos meios coercitivos indiretos como forma de cobrança.

Não obstante, o importante é que tanto a União, como os Estados, o Distrito Federal e os Municípios busquem empregar todo o esforço para arrecadar as receitas tributárias que entendam devidas, até mesmo para que possam garantir a efetividade prática a todos os anseios da sociedade, mas desde que para isso não sejam violados os direitos assegurados aos contribuintes, numa verdadeira ofensa à noção de Estado democrático de direito.

REFERÊNCIAS

ADAMI, Betina da Silva. Justiça fiscal e sonegação. **Revista Jurídica Tributária**, Porto Alegre: Notadez, n. 6, jul./set., 2009.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. rev. São Paulo: Método, 2011.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito tributário na Constituição e no STF: Teoria e jurisprudência**. 15. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009.

ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2002.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BORBA, Fernanda Estima; FRANÇA, Vladimir da Rocha. **Processo administrativo – fiscal federal: uma abordagem principiológica para o cidadão contribuinte**. conpedi. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/anais/36/14_1101.pdf> Acesso em: 19 jun. 2012.

BRASIL, Constituição, 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988**. 46. ed. atua. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Código Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm> Acesso em: 12 set. 2012.

_____. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 14 mai. 2012.

_____. **Lei Federal n. 6.830 de 22 de setembro de 1980**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 23 set. 2012.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 793.331 – RS**. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 06 de fev. de 2007. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=%28Recurso+Especial%29+E+%28%22Primeira+Turma%22%29.org.&processo=793331&b=ACOR>. Acesso em: 31 ago. de 2012.

_____. _____. **Súmula n. 127**. Brasília, DF, 14 de mar. de 1995. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=sumula+127&b=SUMU>. Acesso em: 30 ago. de 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 173 e 394**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 25 de set. de 2008. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+173+e+AD+I+394%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 31 ago. de 2012.

_____. _____. **Informativo n. 521**. Brasília, DF, 22 a 26 de set. de 2008. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo521.htm#Comprovaçãode Quitação de Débitos Tributários e Sanção Política](http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo521.htm#Comprova%C3%A7%C3%A3o%20de%20Quita%C3%A7%C3%A3o%20de%20D%C3%A9bitos%20Tribut%C3%A1rios%20e%20San%C3%A7%C3%A3o%20Pol%C3%ADtica)>. Acesso em: 31. Ago. de 2012.

_____. _____. **Recurso Extraordinário n. 39.933** - AL. Relator: Ministro Ary Franco. Brasília, DF, 13 de abr. de 1961. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=262598>>. Acesso em: 30 ago. de 2012.

_____. _____. **Recurso Extraordinário n. 195.621** – GO. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 07 de nov. de 2000. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=234659>>. Acesso em: 23 set. de 2012.

_____. _____. **Recurso Extraordinário n. 413.782-8** – SC. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 17 de mar. de 2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261795>>. Acesso em: 30 ago. de 2012.

_____. _____. **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 9.698** – GB. Relator: Ministro Henrique D'Ávila. Brasília, DF, 05 de nov. de 1962. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=108970>>. Acesso em: 30 ago. de 2012.

_____. _____. **Súmula n. 70**. Brasília, DF, 13 de dez. de 1963. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=70.NUME.NAO S.FLSV.&base=baseSumulas](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=70.NUME.NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas)>. Acesso em: 30 ago. de 2012.

_____. _____. **Súmula n. 323**. Brasília, DF, 13 de dez. de 1963. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=323.NUME.NAO S.FLSV.&base=baseSumulas](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=323.NUME.NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas)>. Acesso em: 30 ago. de 2012.

_____. _____. **Súmula n. 547**. Brasília, DF, 03 de dez. de 1969. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=547.NUME.NAO S.FLSV.&base=baseSumulas](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=547.NUME.NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas)>. Acesso em: 30 ago. de 2012.

BREYNER, Frederico Menezes. Regime jurídico da fiscalização tributária: Constituição e Código Tributário Nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 190, jul. 2011.

CALIENDO, Paulo. Sanções políticas e as recentes novidades jurisprudenciais. **Revista Jurídica Tributária**, Porto Alegre: Notadez, ano 2, n. 04, jan./mar. 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CANTOARIO, Diego Martinez Fervenza. Considerações sobre o projeto de lei 5.080/2009 – a nova lei de execução fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 91, mar./abr. 2010.

CARDOSO, Cassiano Pereira. **Princípios gerais do direito**. Passo Fundo: Universidade de Passo Fundo, 2003.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 18. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002.

CASTRO, Alexandre Barros. **Noções de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008.

CAVALCANTE, Denise Lucena; DANTAS, Eric de Moraes e. **Perspectivas para a cidadania fiscal no estado democrático de direito**. conpedi. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3491.pdf>> Acesso em: 05 mai. 2012.

COSTA, Valéria Rocha da. **As sanções tributárias não-pecuniárias e o Supremo Tribunal Federal**. conpedi. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3491.pdf>> Acesso em: 02 jun. 2012.

CRUZ, Viviane Talita Enoque. **Considerações acerca do lançamento tributário como ato-norma e sua dúplici acepção: norma *introdutora* e norma *introduzida***. IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. 2010. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/monografia/2009-02/Viviane_Talita_Enoque_Cruz.pdf> Acesso em: 10 jun. 2012.

DIAZ, Victoria Steinbach. **As sanções políticas no direito tributário**. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2010_2/victoria_diaz.pdf> Acesso em: 24 ago. 2012.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil**. Introdução ao direito processual civil e processo de conhecimento. 13. ed. rev. e ampl. Salvador: Jus PODIVM, 2011. V. 1.

FÁVERO, Altair Alberto; GABOARDI, Ediovani Antônio (coord.). **Apresentação de trabalhos científicos: normas e orientações práticas**. 4. ed. rev. e ampl. Passo Fundo: Universidade de Passo Fundo, 2008.

FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 20. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. **Sanções políticas como meio coercitivo indireto de cobrança de crédito tributário**. Portal de e-governo, inclusão digital e sociedade do conhecimento. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/30742-32814-1-PB.pdf>> Acesso em: 30 ago. 2012.

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

_____. O livre exercício da atividade econômica e a inscrição do contribuinte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 189, jun. 2011.

_____. Sanções políticas no direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 30, mar. 1998.

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

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2009.

MESSA, Ana Flávia. Limites principiológicos da fiscalização tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 82, set./out. 2008.

MORAES, Germana de Oliveira. As sanções políticas em direito tributário e o princípio da proporcionalidade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 82, 2001.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Considerações sobre o cabimento da responsabilidade civil da administração tributária e o emprego dos meios coativos indiretos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 186, mar. 2011.

NOGUEIRA, Alberto. **Devido processo legal tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2009.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PONTES, Helenilson Cunha. Direito tributário sancionador e o princípio da proporcionalidade. In: CARVALHO, Cristiano; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coor.). **Temas de direito público: aspectos constitucionais, administrativos e tributários**. Curitiba: Juruá, 2005.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Agravo de Instrumento n. 70046702551**. Relator: Desembargadora Mara Larsen Chechi. Rio Grande do Sul, 19 de abr. de 2012. Disponível em: <http://www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php?nome_comarca=Tribunal+de+Justi%E7a&versao=&versao_fonetica=1&tipo=1&id_comarca=700&num_processo_mas_k=70046702551&num_processo=70046702551&codEmenta=4657338&temIntTeor=true>. Acesso em: 02 set. de 2012.

_____. _____. **Apelação e Reexame Necessário n. 70046720611**. Relator: Desembargador Marco Aurélio Heinz. Rio Grande do Sul, 06 de jun. de 2012. Disponível em: <http://www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php?nome_comarca=Tribunal+de+Justi%E7a&versao=&versao_fonetica=1&tipo=1&id_comarca=700&num_processo_mas_k=70046720611&num_processo=70046720611&codEmenta=4777721&temIntTeor=true>. Acesso em: 31 ago. de 2012.

ROCHA, Juliana Ferreira Pinto. **Revista Diálogo e Interação**. Cornélio Procópio, Faccrei/Faced, v. 2, 2009. Disponível em: <<http://www.faccrei.edu.br/gc/anexos/diartigos28.pdf>>. Acesso em: 09 jun. 2012.

ROCHA FILHO, J. Virgílio Castelo Branco. Execução fiscal: doutrina e jurisprudência. 2. ed. rev. Curitiba: Juruá, 2001.

SOUZA, Anselmo. **Curso básico de direito tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

SOUZA, Maria Luiza Jansen Sá Freire de. Sanções políticas no direito tributário: precedentes e atualidades. **Revista da SJRJ**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 28, 2010. Disponível em: <http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista_sjrj/article/viewFile/162/173>. Acesso em: 07 jun. 2012.

SOUZA, Raphael Ferreira. Da admissibilidade das sanções políticas no direito tributário brasileiro. 2009. 37 f. Monografia (Pós-Graduação *lato sensu* Televirtual em Direito Tributário) – Universidade Anhanguera – Uniderp, 2009. Disponível em: <http://www.idisa.org.br/img/File/Monografia_-_Direito_Tributario_-_Versao_Corrigida.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2012.

VECCHI, Ipojuca Demétrius. **Noções de direito do trabalho**: um enfoque constitucional. 3. ed. rev. e ampl. Passo Fundo: Universidade de Passo Fundo, 2009. V. 1.