

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

MARIA LÍRIDA CALOU DE ARAÚJO E MENDONÇA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF;

Coordenadores: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Lírida Calou De Araújo e Mendonça, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-169-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil Justo.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Brasília, DF).

CDU: 34



CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Foi uma excelente e gratificante experiência acadêmica presenciarmos, enquanto coordenadores do GT, a apresentação dos trabalhos que compõe o presente volume, no Grupo I de Direito Tributário e Financeiro, no âmbito do XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF, sob o tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e perspectivas para um Brasil justo.

Foram apresentados 24 artigos científicos, que podemos agrupar em duas áreas mais distintas (embora possa haver alguma sobreposição temática) relativamente ao Direito Financeiro e ao Direito Tributário, e mais especificamente em relação ao Direito Tributário, podemos distinguir três subáreas (também com alguma sobreposição): Normas Gerais, Normas Tributárias Específicas (relacionadas a tributos considerados individualmente) e Princípios Tributários, como segue:

Direito Tributário

Normas Gerais

(Im)Possibilidade do Protesto da Certidão de Dívida Ativa

A Legitimidade Política da Execução Fiscal na Justiça Federal

A Responsabilidade Tributária dos Sócios em Virtude da Dissolução Irregular da Pessoa Jurídica de Direito Privado: Uma Análise Crítica da Divergência Jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça

Desafios Contemporâneos para a Prática da Transação Tributária: Da Discrecionabilidade Compartilhada e da Cooperação do Contribuinte. Caminho para a Eficiência da Atividade Tributária

Normas Tributárias Específicas

Ainda a Definição do Local de Ocorrência do Fato Gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Do Conceito de Insumos para Fins de Não-Cumulatividade da Contribuição ao PIS/COFINS:
Uma Abordagem Teórica e Jurisprudencial

Dupla Tributação Internacional na incidência do Imposto sobre a Renda nos Países-Membro
do Mercosul.

IPI Ecológico: Um Instrumento Tributário Eficaz em busca da Sustentabilidade

Isenção Do Imposto de Renda Sobre Lucros e Dividendos: Críticas ao Sistema Tributário
Constitucional e à Tributação sobre a Renda No Brasil.

O Critério Temporal de Incidência Tributária do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e
Doação – ITCMD

Princípios Tributários

Aspectos Gerais de Justiça Tributária: Liberdade, Liberalismo e Positivismo

Desigualdade Tributária no Brasil: a Imperfeita Aplicação do Princípio Constitucional da
Capacidade Contributiva

Extrafiscalidade e Proteção Ambiental no Novo Código Florestal

Extrafiscalidade Tributária: A Lei de Informática Como Instrumento do Desenvolvimento
Nacional.

Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: Uma Análise à Luz do Princípio da
Proporcionalidade

Os Direitos Fundamentais do Contribuinte como Limites à Aplicação das Sanções Tributárias

Direito Financeiro

A proibição de gasto público regressivo e os Direitos Fundamentais

A utilização do ICMS- Verde ou Ecológico como eixo fundamental da política ambiental do
Município de Nova Iguaçu/RJ

A Vinculação dos Recursos Transferidos por Força De Decisão Judicial a Fundos Especiais Extintos: O Caso dos Precatórios do Fundef

Concessão de Incentivos Fiscais pela União e os reflexos nos valores repassados ao Fundo de Participação dos Municípios

Considerações Sobre a Repartição da CFEM sob a Ótica dos Direitos Fundamentais Socioeconômicos no Estado do Pará e Notas sobre Projeto do Novo Código da Mineração

Dívida Pública: O Fenômeno que atrasa o Brasil

Eficiência, Igualdade E Solidariedade no Federalismo Fiscal Brasileiro.

Nova Matriz Macroeconômica como terceiro ciclo do Nacional-estatismo: concepção, condução e consequências do eclipse político-administrativo brasileiro.

Observe-se que há trabalhos que tratam de temas locais, mas cujas conclusões podem ser extrapoladas, indutivamente, a outras localidades e a outros estados, como é o caso das pesquisas levadas a efeito nos trabalhos “A utilização do ICMS - Verde ou Ecológico como eixo fundamental da política ambiental do Município de Nova Iguaçu/RJ” e “Considerações Sobre a Repartição da CFEM sob a Ótica dos Direitos Fundamentais Socioeconômicos no Estado do Pará e Notas sobre Projeto do Novo Código da Mineração”. Por outro lado há aqueles que tiveram por objeto de pesquisa aspectos principiológicos de caráter naturalmente abrangente, como o caso, por exemplo, dos artigos: “Aspectos Gerais de Justiça Tributária: Liberdade, Liberalismo e Positivismo” e “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: Uma Análise à Luz do Princípio da Proporcionalidade.”

Relevante notar a pluralidade nas matérias tratadas nos trabalhos e que ,embora todas sejam ligadas a temas atuais demandando soluções. Há preocupações de cunho principiológico /teórico, bem assim de cunho prático, ligadas à eficiência da arrecadação tributária, de forma que possa fazer face às necessidades financeiras do estado, sejam aquelas relacionadas ao cumprimento do papel estatal no que diz respeito aos direitos fundamentais dos cidadãos, sejam aquelas vinculadas à necessidade da manutenção do equilíbrio orçamentário.

Por fim, destaque-se que todos os trabalhos que compõe o presente volume merecem ser lidos, considerando a excelência e a atualidade dos temas verificados, pelo que desejamos uma boa leitura a todos.

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Raymundo Juliano Feitosa

Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça

**OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE COMO LIMITES A
APLICAÇÃO DAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS**

**FUNDAMENTAL RIGHTS OF TAXPAYER AS LIMITS FOR THE APPLICATION
OF TAX PENALTIES**

Anna Flávia Magalhães de Caux Barros ¹

Resumo

A ideia defendida pelo presente artigo é a de que os direitos fundamentais são verdadeiros limites a serem observados pelo Estado na aplicação das sanções tributárias. Primeiramente, traça-se um panorama sobre o conceito e a estrutura das normas de direitos fundamentais, tomando-se como marco teórico a obra de Robert Alexy. Em seguida, faz-se um estudo sobre as sanções e seus limites, utilizando-se da obra de Norberto Bobbio e Cesare Beccaria. Passa-se então a debater a aplicabilidade dos direitos fundamentais na imposição das sanções tributárias e na determinação de sua extensão, o qual será enriquecido pela menção à jurisprudência do STF.

Palavras-chave: Direitos fundamentais, Alexy, Sanção tributária, Limitações constitucionais ao poder de tributar

Abstract/Resumen/Résumé

This article defends that the fundamental rights of the taxpayer should be used as limits in the application of tax penalties. Firstly, using the work of Robert Alexy is outlined a general overview of the concept and structure of the fundamental rights. Then is made a brief study on sanctions and its limits, using the work of Norberto Bobbio and Cesare Beccaria. Finally, it is discussed the applicability of fundamental rights in the imposition of tax penalties and in determining its extension. In this point, is analysed some decisions of the Brazilian Supreme Court.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Fundamental rights, Alexy, Tax penalties, Constitutional limitations on the power to tax

¹ Mestre em Direito Público pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC/MG com bolsa da CAPES. Especialista em Direito Público pelo IEC – PUC/MG. Graduada em Direito pela UFMG. Advogada.

1 INTRODUÇÃO

O alcance de um sistema tributário verdadeiramente justo e eficaz depende também da imposição de limitações ao poder de tributar do estado. Nessa ótica, a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, assegurados pela Constituição, torna-se essencial, pois assegura que o contribuinte não se torne refém da fúria arrecadatória do Fisco, a partir da imposição de sanções totalmente desarrazoadas e desproporcionais.

A sanção, para o contribuinte que descumpre o seu dever de pagar tributo, não pode ficar totalmente a mercê da discricionariedade da Administração Pública. É preciso que se preserve a dignidade do contribuinte, não se podendo tolerar, por exemplo, que a imposição de uma multa tributária o leve à bancarrota, situação hipotética que violaria flagrantemente o direito fundamental a propriedade.

Não se pode olvidar da finalidade punitiva da sanção tributária, constituindo esta um verdadeiro castigo àquele que agiu em desconformidade com o prescrito na legislação. Assim, as sanções podem assumir feição penal quando o fato praticado pelo contribuinte constitui crime tipificado pela legislação penal e, nestes casos, haverá um ilícito penal, ou seja, uma infração delituosa. Também podem, em se tratando de infrações não delituosas, constituir verdadeiros ilícitos fiscais. Os ilícitos fiscais são punidos com sanções tributárias que podem assumir ou não caráter pecuniário, conforme se verá ao longo do trabalho. É sobre as sanções tributárias impostas aos ilícitos fiscais que recai o presente estudo.

Em qualquer dos casos, ou seja, assumindo a sanção caráter pecuniário ou não, é preciso que se respeitem os direitos fundamentais dos contribuintes, devendo estes servir como verdadeiros limites para a atuação estatal quando da aplicação da sanção. Não é outro o entendimento que tem balizado as decisões do STF, as quais também serão objeto de estudo no presente artigo e que corroborarão a tese de que as sanções tributárias devem observar as limitações constitucionais ao poder de tributar que, por sua vez, encontram alicerce exatamente nos direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

O objetivo central do presente trabalho é, portanto, defender que os direitos fundamentais do contribuinte deverão servir de verdadeiros limites a serem observados pelo Estado na aplicação das sanções tributárias. Metodologicamente, o trabalho adotará a vertente teórico-dogmática, tendo sido feita uma revisão bibliográfica sobre o tema. Assim, será estruturado em três partes. Na primeira delas, será traçado o conceito e a estrutura dos direitos fundamentais, a partir do uso da obra de Robert Alexy. Em seguida, será feita uma análise sobre as sanções e seus limites, utilizando-se de elementos da obra dos italianos Norberto Bobbio e

Cesare Beccaria. Em igual sentido, neste ponto, será também feita uma análise específica das sanções tributárias. No último tópico, passa-se então a analisar o ponto central do trabalho, promovendo um debate sobre a efetiva aplicabilidade dos direitos fundamentais na imposição das sanções tributárias de natureza pecuniária ou não pecuniária e na determinação de sua extensão, o qual será enriquecido pela menção à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que conforme dito, já reconheceu – ainda que implicitamente – que as limitações constitucionais ao poder de tributar são direitos fundamentais do contribuinte, aplicáveis também no âmbito do direito tributário sancionador.

2 O CONCEITO E A ESTRUTURA DAS NORMAS DE DIREITOS FUNDAMENTAIS NA PERSPECTIVA DE ROBERT ALEXY

A teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy, exposta em seu livro “Teoria dos Direitos Fundamentais”, publicado em 1985 na Alemanha é, em primeiro lugar, uma teoria jurídica dos direitos fundamentais da Constituição alemã, ou seja, possui objeto próprio e específico e não se trata, portanto, de uma teoria geral sobre os direitos fundamentais. Além disso, é uma teoria jurídica e geral, posto que além de se tratar de uma teoria que diz respeito ao direito positivo, se ocupa de todos os direitos fundamentais, ou de todos os direitos fundamentais de uma determinada espécie. Assim sendo, é importante destacar que, a despeito de sua recorrente menção na doutrina brasileira, a obra do alemão não foi escrita com o intuito de servir de abrigo para todas as constituições, de todos os países. Contudo, isso não invalida sua aplicação no contexto pátrio, ao contrário, o objetivo do presente estudo é justamente buscar aplicar a mencionada teoria para defender que os direitos fundamentais consagrados na Constituição da República de 1988 devem servir de limitação para o direito tributário sancionador.

Alexy traça o conceito e a estrutura das normas de direitos fundamentais. Primeiramente, o autor ressalta que as normas de direitos fundamentais são normas e que para conceitua-las semanticamente é preciso diferenciar norma e enunciado normativo. Norma, na concepção alexyana, é o conceito primário de enunciado normativo e pode ser expressa por meio de diferentes enunciados normativos. Para definir melhor o referido conceito, o autor busca delimitar o grupo de normas que, inseridas dentro da Carta alemã, são normas de direitos fundamentais.

O autor adota então uma concepção formal e define que dentro da constituição alemã são normas de direitos fundamentais todas aquelas disposições contidas no capítulo “Os direitos

fundamentais” (art. 1º ao 19º), independentemente do que tenham estabelecido, as disposições periféricas associadas - identificadas como o catálogo de direitos previstos pelo art. 93, §4ª da Constituição Alemã, os quais autorizam o recurso a reclamação constitucional – bem como as chamadas “normas de direitos fundamentais atribuídas”, não estabelecidas diretamente pelo texto, mas que são enunciados essenciais à aplicação da norma expressa constitucionalmente ao caso concreto, tendo em vista a necessidade de se eliminar a indeterminação estrutural. Como as normas de direitos fundamentais são estruturalmente abertas, o Tribunal Constitucional Federal, ao interpretá-las, delas extrai as normas atribuídas, que derivam, portanto, da interpretação do texto constitucional.

No que diz respeito à estrutura das normas de direitos fundamentais, Alexy toma como ponto de partida a distinção entre regras e princípios e salienta que tal distinção “é a base da teoria da argumentação no âmbito dos direitos fundamentais e uma chave para a solução de problemas centrais da dogmática dos direitos fundamentais” (ALEXY, 2012, p. 85). Assim, o alemão parte de uma distinção conceitual entre regras e princípios, tipos que são espécies de um gênero maior: as normas de direitos fundamentais.

Tanto as regras como os princípios, na concepção alexyana, seriam normas e a distinção entre uma e outro seria, portanto, uma distinção entre normas que, uma vez situadas em um plano deontológico, dizem o que deve ser e podem, portanto, ser formuladas por meio de expressões deônticas do dever, da permissão e da proibição (ALEXY, 2012, p. 87). Em sua obra, Alexy defende que o critério mais preciso para se distinguir as duas espécies de normas seria um critério qualitativo. Dessa forma, define que os princípios são mandados de otimização, normas que determinam que algo seja realizado na maior medida possível e que podem ser satisfeitas em graus variados, dentro das possibilidades jurídicas e fáticas. Por outro lado, as regras são normas que ou são satisfeitas ou não são, ou seja, que devem ser cumpridas em sua integralidade, “se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente o que ela exige; nem mais nem menos” (ALEXY, 2012, p. 90).

No caso de conflito, Alexy propõe também algumas diferenciações. Ocorrendo conflito entre regras, este pode ser solucionado ora por meio da introdução de uma cláusula de exceção que visa eliminar o conflito, ora pela declaração de invalidade de alguma delas. A norma invalidada é, em seguida, extirpada do ordenamento jurídico até porque “não é possível que dois juízos concretos de *dever-ser* contraditórios entre si sejam válidos” (ALEXY, 2012, p. 92). Disso resulta que o conflito entre regras ocorre sempre no plano da validade.

No caso de colisão entre princípios, por outro lado, a solução ocorre de forma diversa. Posto que se dá na dimensão do peso, no caso de conflito entre princípios um deles terá

precedência sobre o outro, em relação àquele caso em análise. Assim sendo, em dada situação concreta, aos princípios em colisão são dados pesos diferentes e, para solucioná-la, garante-se precedência àquele que se atribuiu maior peso. Essa relação de precedência só é válida em relação àquele dado caso concreto, do que decorre que ao variar as condições, a relação de precedência também variará, podendo ser resolvida de forma oposta. Não há, nesse caso, choque no plano da validade, de modo que dois princípios continuam válidos ainda que, aparentemente, pareçam contraditórios ou incompatíveis. A essa técnica de atribuição de peso e definição da relação de precedência, Alexy deu o nome de sopesamento.

O conflito deve, ao contrário, ser resolvido “por meio de um sopesamento entre os interesses conflitantes”. O objetivo desse sopesamento é definir qual dos interesses – que *abstratamente estão no mesmo nível – tem maior peso no caso concreto*. [...] A solução para essa colisão consiste no estabelecimento de uma relação de precedência condicionada entre os princípios, com base nas circunstâncias do caso concreto. Levando-se em consideração o caso concreto, o estabelecimento de relações de precedências condicionadas consiste na fixação de *condições* sob as quais um princípio tem precedência em face do outro. Sob outras condições, é possível que a questão da precedência seja resolvida de forma contrária (ALEXY, 2012, p. 95).

Logo, em dadas condições presentes no caso concreto, um princípio terá precedência em relação ao outro e, portanto será ele (o princípio precedente) aplicável. As condições são o pressuposto fático da regra que, diante da relação de precedência condicionada, irá prescrever a consequência jurídica determinada pela norma precedente. A partir dessa lógica, resolve-se a tensão entre dois princípios e cria-se uma regra à qual se poderá subsumir os elementos do caso concreto. Essa regra é uma norma de direito fundamental atribuída, ou seja, “uma norma para cuja atribuição é possível uma correta fundamentação referida a direitos fundamentais” (ALEXY, 2012, p. 102).

Diante disso, pode-se afirmar: como resultado de todo sopesamento que seja correto do ponto de vista dos direitos fundamentais pode ser formulada uma norma de direito fundamental atribuída, que tem estrutura de uma regra e à qual o caso pode ser subsumido. Nesse sentido, mesmo que todas as normas de direitos fundamentais diretamente estabelecidas tivessem a estrutura de princípios – o que, como ainda será demonstrado, não ocorre – ainda assim haveria normas de direitos fundamentais com a estrutura de princípios e normas de direitos fundamentais com a estrutura de regras (ALEXY, 2012, p. 102).

Isso confirma, portanto o caráter *prima facie* dos princípios e o fato de estes não constituírem mandados definitivos. Assim, um princípio pode ceder em face de outro princípio divergente que possua maior peso no caso concreto, sem que isso acarrete na invalidade do princípio cedente. Lado outro, em relação as regras, verifica-se situação diversa, “como exigem que seja feito exatamente aquilo que elas ordenam, elas têm uma determinação da extensão de

seu conteúdo no âmbito das possibilidades jurídicas e fáticas”, mas esse caráter determinante “pode falhar diante de impossibilidades jurídicas e fáticas; mas, se isso não ocorrer, então, vale definitivamente aquilo que a regra prescreve” (ALEXY, 2012, p. 104).

A conclusão de que os princípios tem sempre caráter *prima facie* e as regras sempre o mesmo caráter definitivo, é combatida por Alexy, que critica Ronald Dworkin exatamente porque o autor norte-americano sugere a aplicação tudo ou nada das regras ao passo que em relação aos princípios sugere que estes possuem “razões que contém uma direção, mas que não tem como consequência necessária uma determinada decisão” (ALEXY, 2012, p. 104). Para Alexy, é necessária a criação de um modelo diferenciado para as duas espécies de normas, o qual flexibilize o caráter “tudo ou nada” das regras, ou seja, seu caráter definitivo em relação a um caso concreto, a partir da criação de uma cláusula de exceção. Neste ponto, a crítica feita por Alexy a concepção de Dworkin é a de que não seria possível enumerar as exceções possíveis à aplicabilidade das regras, no caso da cláusula de exceção ser fundamentada por meio de um princípio.

Um princípio cede lugar quando, em um determinado caso, é conferido um peso maior a outro princípio antagônico. Já uma regra não é superada pura e simplesmente quando se atribui, no caso concreto, um peso maior ao princípio contrário que sustenta a regra. É necessário que sejam superados também aqueles princípios que estabelecem que as regras que tenham sido criadas pelas autoridades legitimadas para tanto devem ser seguidas e que não se deve relativizar sem motivos uma prática estabelecida. Tais princípios devem ser denominados ‘princípios formais’. Em um ordenamento jurídico, quanto mais peso se atribui aos princípios formais, tanto mais forte será o caráter *prima facie* das regras. Somente quando se deixa de atribuir algum peso a esse tipo de princípios – o que teria como consequência o fim da validade das regras enquanto regras – é que regras e princípios passam a ter o mesmo caráter *prima facie*.

O fato de o enfraquecimento de seu caráter definitivo não fazer com que as regras passem a ter o mesmo caráter *prima facie* dos princípios constitui apenas um lado da questão. O outro lado é que, mesmo diante de um fortalecimento de seu caráter *prima facie*, os princípios não obtêm um caráter *prima facie* como o das regras. O caráter *prima facie* dos princípios pode ser fortalecido por meio da introdução de uma carga argumentativa a favor de determinados princípios ou de determinadas classes de princípios. [...] O que interessa é somente que a aceitação de uma carga argumentativa em favor de determinados princípios não iguale seu caráter *prima facie* ao das regras. [...]

Portanto, mesmo à luz dos necessários refinamentos acima apresentados, regras e princípios continuam a ter um caráter *prima facie* distinto (ALEXY, 2012, p. 105).

Alexy sustenta então que os princípios são razões *prima facie* que estabelecem direitos também *prima facie*, sendo que as regras, por sua vez, seriam razões definitivas, a menos que se tenha estabelecido alguma cláusula de exceção em relação a ela. Os dois tipos de normas – os princípios e as regras – são, portanto razões que podem fundamentar tanto ações quanto normas, neste caso, tanto universais quanto individuais. (ALEXY, 2012, p. 106-108).

Para Alexy, os princípios podem tanto consagrar direitos individuais quanto direitos coletivos. No que tange aos direitos coletivos, o alemão oferece alguns exemplos consagrados pela jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão, quais sejam: a “saúde da população, o fornecimento de energia e a segurança alimentar”, “o combate ao desemprego”, e ainda “a garantia da segurança interna das Forças Armadas, segurança da República Federal da Alemanha e a proteção da ordem democrática”. (ALEXY, 2012, p. 115).

Alexy vincula a teoria dos princípios a máxima da proporcionalidade de modo que, segundo ele haveria uma conexão, uma verdadeira relação de interdependência entre as duas coisas¹. A aplicação dos princípios dependeria das possibilidades jurídicas e fáticas, e a análise destas possibilidades seria feita com base na proporcionalidade, a partir de seus três subprincípios: a proporcionalidade em sentido estrito, a adequação e a necessidade.

Afirmar que a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade significa dizer que a proporcionalidade, com suas três máximas parciais da adequação, da necessidade (mandamento do meio menos gravoso) e da proporcionalidade em sentido estrito (mandamento do sopesamento propriamente dito), decorre logicamente da natureza dos princípios, ou seja, que a proporcionalidade é dedutível dessa natureza (ALEXY, 2012, p. 116-117).

As máximas parciais da adequação e da necessidade, dentro da teoria de Alexy, denotam a exigência de realização das possibilidades fáticas, ao passo que a máxima da proporcionalidade em sentido estrito relacionar-se-ia às possibilidades jurídicas (ALEXY, 2012, p. 588-593). Ao discorrer sobre o que caracterizaria cada uma dessas máximas, o autor definiu que a adequação refere-se à legitimidade do fim e à idoneidade da medida, ou seja, “tem a natureza de um critério negativo” já que “elimina meios não adequados” ao passo que a necessidade seria a opção pela medida menos gravosa ao direito restringido, evitando que se sacrifiquem direitos fundamentais, ou seja, impõe que “dentre dois meios aproximadamente adequados, seja escolhido aquele que intervenha de modo menos intenso”. Por fim, a proporcionalidade em sentido estrito seria o sopesamento propriamente dito, isto é, “expressa

¹ Em 2002, Alexy incluiu no livro “Teoria dos Direitos Fundamentais” um posfácio no qual visou derrubar, especialmente as críticas feitas por Habermas e por Bockenforde à sua teoria. Ao discorrer sobre a crítica relativa a discricionariedade do julgador para sopesar princípios, o autor reforçou essa relação de interdependência entre as normas principiológicas definidoras de direitos fundamentais e a máxima da proporcionalidade: “Princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Uma das teses centrais da ‘Teoria dos Direitos Fundamentais’ é a de que essa definição implica a máxima da proporcionalidade, com suas três máximas parciais – as máximas da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito -, e que a recíproca é verdadeira, ou seja, que da máxima da proporcionalidade decorre logicamente o caráter principiológico dos direitos fundamentais” (ALEXY, 2012, p. 588).

o que significa a otimização em relação aos princípios colidentes” (ALEXY, 2012, p. 590 e p. 593).

O produto final do referido sopesamento seria, dentro da concepção alexyana, a “lei da colisão” a dizer qual princípio deve prevalecer diante das circunstâncias presentes em determinado caso concreto. Com o intuito de rebater as críticas recebidas por sua teoria, especialmente àquelas que acusavam sua falta de racionalidade - como, por exemplo, sugeriu Habermas ao afirmar que a teoria alexyana conduziria a um excessivo subjetivismo nas decisões judiciais, o que abriria margem para a arbitrariedade e para o voluntarismo - Alexy desenvolveu, no posfácio de sua obra, incluído em 2002, a chamada “fórmula peso”, por meio da qual o interprete, ao atribuir graus de importância aos princípios em colisão, chega a um resultado sobre qual deles prevalecerá no caso concreto. Esse resultado, encontrado a partir de uma suposta racionalidade matemática, seria traduzido na “norma de direito fundamental atribuída”, já mencionada anteriormente. Apesar de revista recentemente pelo próprio Alexy², a “fórmula peso”, segundo o autor não conduziria a um modelo puramente decisionista, mas levaria a um resultado fundamentado. Pelo menos, é isso que tenta defender o autor na seguinte passagem do seu livro:

No modelo decisionista a definição do enunciado de preferência é o resultado de um processo psíquico não controlável racionalmente. O modelo fundamentado, por sua vez, distingue entre o processo psíquico que conduz à definição do enunciado de preferência e sua fundamentação. Essa diferenciação permite ligar o postulado da racionalidade do sopesamento à fundamentação do enunciado de preferência e afirmar: um sopesamento é racional quando o enunciado de preferência, ao qual ele conduz, pode ser fundamentado de forma racional. (ALEXY, 2012, p. 165)

A questão da fórmula peso, embora a ela se tenha feito menção, não importa tanto para o desenrolar deste trabalho, o essencial que precisa ficar claro até este ponto é exatamente a tese central da obra de Alexy, qual seja, a de que “os direitos fundamentais, independentemente de sua fórmula mais ou menos precisa, tem a natureza de princípios e são mandados de otimização” (ALEXY, 2012, p. 575). Feitas essas considerações, passa-se agora a analisar as sanções tributárias e seus limites.

3 SANÇÃO E SANÇÃO TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DE SEUS LIMITES

² A teoria da fórmula peso foi recentemente reformulada por Alexy que rebatizou sua teoria com o nome de “fórmula do peso completa refinada”. A teoria reformulada foi publicada no Brasil em maio de 2014 no livro *Princípios Formais e Outros Aspectos da Teoria Discursiva do Direito*, da Editora Forense.

Muitos autores e filósofos debruçaram-se sobre o estudo da sanção, tema que desde sempre foi objeto de profundas discussões acadêmicas e filosóficas. Beccaria, Duguit, Kelsen, Cossio, Vernengo, Bobbio, além de Hegel e Kant, são apenas exemplos de alguns autores – dentre vários outros – que, a seu tempo, formularam teorias sobre o assunto. Sem deixar de reconhecer a importância e a genialidade dos autores mencionados, o presente artigo adotará precipuamente a teoria proposta por Norberto Bobbio, esposada, especialmente, em sua obra “Teoria da Norma Jurídica”, além de alguns elementos da obra do italiano Cesare Beccaria. Bobbio, em seu livro, enfrentou detalhadamente a estrutura das normas jurídicas, tendo dedicado um capítulo ao estudo das prescrições jurídicas, no qual também discorreu sobre as sanções.

O autor italiano destaca que toda norma jurídica prescreve algo que *deve ser* e, se a ação real não for correspondente àquilo que *deve ser*, então se pode concluir pela violação da norma, que recebe também o nome de ilícito. Para Bobbio, no sistema normativo, se uma ação que *deveria ser* não ocorre, então é preciso alterar a ação (em desconformidade), posto que o intuito deve ser sempre o de salvar a norma, mantendo-a viva. Em outras palavras, a ação que não se coaduna com o *dever ser* prescrito na norma deve ser sempre evitada e se ocorrer, é preciso minorar as suas consequências. A este instrumento, dá-se o nome de sanção (BOBBIO, 2008, p. 153).

A ação que é cumprida sobre a conduta não conforme para anulá-la, ou pelo menos para eliminar suas consequências danosas, é precisamente aquilo que se chama *sanção*. A sanção pode ser definida, por este ponto de vista, como o expediente através do qual se busca, em um sistema normativo, salvaguardar a lei da erosão das ações contrárias; é, portanto, uma consequência do fato de que em um sistema normativo, diferentemente do que ocorre em um sistema científico, os princípios dominam os fatos, ao invés dos fatos os princípios. [...] Podemos definir mais brevemente a sanção como a *resposta à violação*. (BOBBIO, 2008, p. 154)

Assim sendo, para Bobbio a sanção é a resposta à violação da norma, servindo, pois para salvaguardar a existência das normas dentro do sistema normativo, a despeito das condutas em desconformidade com suas prescrições.

O autor promove uma distinção entre sanção moral, sanção social e sanção jurídica. Neste sentido, a sanção moral seria aquela puramente reflexiva, cuja consequência única seria a experimentação de um sentimento de culpa, perturbação ou angústia. É pouco eficaz, posto que somente se opera naquelas pessoas que possuem maior sensibilidade moral. Para as demais, não é capaz de provocar nenhum efeito. A sanção social, por sua vez, é puramente externa,

posto que imposta pela coletividade ou grupo social do qual o sancionado faz parte e pode resultar em seu banimento, eliminação, exclusão, expulsão ou até linchamento do grupo. Não são institucionalizadas e caracterizam-se por representarem grande desproporcionalidade entre a violação e a resposta a ela dada e, por carecerem de meios de controle, são frequentemente abusivas e injustas. Por fim, a sanção jurídica, aquela que mais interessa ao presente estudo, é externa e institucionalizada e por isso costumam ser dotadas de maior eficácia. São dotadas de três características e que servem justamente para discipliná-las, quais sejam: a existência de uma punição para a hipótese de desrespeito da norma; a fixação da medida ou intensidade da referida punição e, por fim, a definição da autoridade competente para aplicar a sanção imposta (BOBBIO, 2008, p. 154-161).

Não há dúvida de que o principal efeito da institucionalização da sanção é a maior eficácia das normas relativas. [...] Como se vê, trata-se de limitações que tendem a disciplinar o fenômeno da sanção espontânea e imediata de grupo. **Com a primeira limitação, se assegura a certeza da resposta, com a segunda a proporcionalidade e com a terceira, a imparcialidade. Todas as três limitações juntas, tem como fim comum aumentar a eficácia das regras institucionais e, consequentemente, da instituição em seu conjunto.** Atendo-nos a estes critérios, poderemos dizer que o caráter das normas jurídicas está no fato de serem normas, em confronto com as morais e sociais, com eficácia reforçada. Tanto é verdade que, que as normas consideradas jurídicas por excelência são as estatais, que se distinguem de todas as outras normas reguladoras da nossa vida porque tem o máximo de eficácia (BOBBIO, 2008, p. 161, grifo nosso).

Assim, para Bobbio, as normas jurídicas – das quais derivam as chamadas sanções jurídicas – seriam apenas aquelas cuja “execução é assegurada por uma sanção externa e institucionalizada, oriunda da mesma fonte geradora das normas de conduta” (SILVA, 2007, p. 49). Ademais, conforme mencionado, na visão do autor, o maior triunfo das sanções jurídicas é o grau de eficácia que alcançam, especialmente por serem dotadas dos atributos da certeza, da proporcionalidade e da imparcialidade.

Todos esses elementos contribuem para a finalidade essencial da sanção jurídica (institucionalizada) qual seja: reforçar a eficácia do ordenamento jurídico, evitando ou inibindo a ocorrência de uma violação as normas positivadas. Será, pois, a sanção sempre correlata a um dever jurídico não cumprido. Dele decorre. Nele reside seu pressuposto. (SILVA, 2007, p. 50).

Sancionista por excelência, Bobbio defende ainda que, para se garantir a maior eficácia da sanção e o real atendimento de seus três atributos, é preciso implementar, quanto ao órgão responsável por executar a sanção, um processo de heterotutela, ou seja, o titular do exercício da sanção deve ser outro, diferente da pessoa do ofendido. Para o autor, tal processo é capaz de

satisfazer em maior medida a exigência da proporcionalidade entre a norma violada e a sanção imposta como reparação. Em outro extremo, o processo de autotutela – no qual a imposição da sanção é feita pelo titular do direito violado – não seria capaz de assegurar adequadamente tal relação de proporcionalidade, exatamente porque dá ensejo a vingança privada, permitindo que o ofendido faça justiça com suas próprias mãos.

Na medida em que se reforça o poder central em um ordenamento, a função da tutela das normas jurídicas é cada vez mais subtraída dos indivíduos e devolvida a órgãos diferentes das partes em conflito: o sistema da heterotutela garante, além da maior eficácia, também uma maior proporção entre o dano e a reparação, e assim satisfaz melhor algumas exigências fundamentais de todo o viver social, dentre as quais está certamente a *ordem*, para cuja manutenção basta a garantia de que as normas estabelecidas se façam valer. Mas esta presente também, e sobretudo, a *igualdade de tratamento*, que é melhor assegurada quanto a sanção é atribuída a um órgão *super partes* (BOBBIO, 2008, p. 162).

A definição de limites para a imposição das sanções se revelou também uma preocupação para Cesare Beccaria que escreveu, ainda no século XVIII, o livro “Dos delitos e das penas”, no qual defendeu a proporcionalidade entre os delitos e as penas, mas também outras garantias como o princípio da legalidade, a vedação da pena de perdimento de bens, a separação de poderes e o princípio da igualdade de tratamento entre infratores da mesma norma.

Beccaria defendeu o direito de punir sob argumento de que as penas eram o melhor modo de conter as paixões humanas, maléficas para a convivência social sadia. Contudo, argumentava que, sendo a punição um mal necessário e inevitável, a imposição da sanção deveria ser feita com moderação, na justa medida do necessário para se evitar o comportamento em desconformidade com a norma (SILVA, 2007, p. 34).

Como pode um organismo político que, em lugar de se dar às paixões, deve ocupar-se exclusivamente em colocar um freio nos particulares, exercer crueldades inócuas e utilizar o instrumento do furor, do fanatismo e da covardia dos tiranos? Poderão os gritos de um desgraçado nas torturas tirar do seio do passado, que não volta mais, uma ação já praticada? Não. **Os castigos tem por finalidade única obstar o culpado de tornar-se futuramente prejudicial à sociedade e afastar os seus concidadãos a caminho do crime.** Entre as penalidades e no modo de aplica-las proporcionalmente aos delitos, é necessário, portanto, escolher os meios que devem provocar no espírito público a impressão mais eficaz e mais durável e, igualmente, menos cruel no corpo do culpado. [...]

A fim de que o castigo surta o efeito que se deve esperar dele, basta que o mal causado vá além do bem que o culpado retirou do crime. Devem ser contados ainda como parte do castigo os terrores que antecedem a execução e a perda das vantagens que o delito deveria produzir. **Qualquer excesso de severidade torna-a supérflua e, portanto tirânica** (BECCARIA, 2012, p 45-47, grifo nosso).

O pensamento de Beccaria coloca outra limitação à imposição das penas que, além de vigorar ainda hoje no âmbito do direito penal, trata-se de uma limitação expressa ao poder de

tributar do Estado, na forma do art. 150, IV da CR/88, que é o princípio do não confisco. Para o referido autor, a pena de perdimento de bens é uma verdadeira atrocidade porque além de desrespeitar a individualização da pena e extrapolar da pessoa do condenado reduz o criminoso à mendicância.

A perda de bens é pena maior do que o exílio. [...] Se certos juristas sustentaram que as confiscações punham um freio nas vinganças dos particulares exilados, tirando-lhes o poder de fazer o mal, é porque não refletiram que não é suficiente que uma pena produza algum benefício para ser justa. Uma pena só é justa quando necessária. Um legislador não aprovará nunca uma injustiça útil se quer prevenir as invasões da tirania, que espreita sem cessar, que seduz e abusa pelo pretexto enganoso de algumas vantagens momentâneas, e que faz exaurir-se no pranto e na miséria um povo cuja ruína prepara, para espalhar abundância e ventura sobre uma minoria de homens privilegiados. O uso das confiscações põe continuamente a prêmio a cabeça do infeliz sem defesa, e faz o inocente sofrer os castigos que estão destinados aos culpados. Ainda pior, as confiscações podem tornar o homem de bem um criminoso, pois o arrastam ao crime por reduzi-lo a indigência e ao desespero. E, além disso, não existe espetáculo mais hediondo que o de uma família inteira coberta pela infâmia, imersa nos horrores da indigência pelo delito do seu chefe, delito que essa família, submetida à autoridade do culpado, subjugada não poderia prevenir, mesmo que dispusesse de meios para isso. (BECCARIA, 2012, p. 54-55).

Ao final de sua obra, o autor sintetiza seu pensamento: “É que para não ser um ato de violência contra o cidadão, a pena deve ser, de modo essencial, pública, pronta, necessária, a menor das penas aplicáveis nas circunstâncias dadas, proporcionada ao delito e determinada pela lei” (BECCARIA, 2012, p. 99).

Dentro do direito tributário sancionador, também algumas sanções são previstas, a serem impostas àquele que cometeu um ilícito fiscal. Ao pagamento do tributo, essencial para que o Estado arrecade os recursos necessários para manter a vida em sociedade, fica sempre associada uma sanção pelo seu não pagamento, a fim de, inclusive, garantir-lhe compulsoriedade³. Tais sanções possuem diversas funções: punitiva, repressiva, intimidativa, preventiva, didática e também ressarcitória. Ao tratar do tema, Paulo Roberto Coimbra Silva defende que ao instituir um tributo, os entes federativos “não devem olvidar-se da inexorável possibilidade de seu descumprimento, imputando-lhe, em uma norma secundária, consequências indesejáveis consubstanciadas em uma sanção, frise-se, não penal” (SILVA, 2007, p. 111).

É importante frisar que penalidade e tributo são institutos que não se confundem, isto é, “penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo”

³ Para Paulo Roberto Coimbra Silva, não existe tributo sem sanção. Porque independe da vontade do sujeito passivo e, sendo seu cumprimento imperativo, é imprescindível que se comine uma sanção para a hipótese de não pagamento do tributo. Sem sanção, a coercitividade ficaria prejudicada e “não haveria tributo, mas simples conselho, recomendação ou solicitação do Estado, sujeita a liberalidade dos cidadãos” (SILVA, 2007, p. 86).

(TORRES, 2010, p. 327). Além disso, “a penalidade pecuniária, embora prestação compulsória tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do estado” (TORRES, 2010, p. 328), ao passo que o tributo “é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício” (TORRES, 2010, p. 328).

As sanções puramente tributárias também ficam adstritas a algumas limitações e, ainda que existam algumas modalidades não pecuniárias, sua modalidade mais corriqueira é exatamente a pecuniária, ou seja, a pena de multa – de função eminentemente repressiva – e os juros – que possui função precipuamente ressarcitória. A prevalência das sanções pecuniárias se dá porque as sanções de natureza não pecuniária, também chamadas de sanções políticas, são muitas vezes reprovadas pelo juízo de proporcionalidade (SILVA, 2007, p. 117). Conforme defende Paulo Roberto Coimbra Silva, as sanções tributárias, porque derivam do poder de tributar, ficam sujeitas também aos princípios limitadores ao poder de tributar, como o princípio da reserva legal, da tipicidade e do não confisco, além de se submeterem, é claro, a outras limitações de natureza qualitativa e quantitativa (SILVA, 2007, p. 113-115). Feitas essas considerações, passa-se agora a analisar a observância dos direitos fundamentais por ocasião da aplicação das sanções de natureza tributária.

4 APLICABILIDADE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS ÀS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

As limitações constitucionais ao poder de tributar são “especializações ou explicações dos direitos e garantias fundamentais (legalidade, irretroatividade, igualdade, generalidade, capacidade econômica de contribuir etc.), ou de outros grandes princípios estruturais, como a forma federal do Estado (imunidade recíproca dos entes públicos estatais)” (DERZI *apud* BALEEIRO, 2003, p. 14). Assim, são verdadeiros princípios constitucionais e uma origem que se remete exatamente aos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos (DERZI *in* BALEEIRO, 2003, p. 36). Neste ponto, coaduna-se com a teoria de Alexy, para quem os direitos fundamentais têm exatamente o caráter de princípios, devendo balizar e amparar todo o ordenamento jurídico.

Aliás, corroborando a tese de que as limitações ao poder de tributar são princípios oriundos dos direitos fundamentais, o STF reconheceu expressamente, no âmbito da ADIn 939-7/DF, que o princípio da anterioridade tributária consubstanciado no art. 150 da Constituição

da República de 1988 – isto é, dentro do seção dedicada as limitações constitucionais ao poder de tributar – constitui direito fundamental individual do contribuinte, protegendo-o do incessante desejo arrecadatário da Administração Tributária e consignando, ainda, que tal direito não pode ser modificado ou suprimido por meio de emenda constitucional. Assim, o STF garantiu maior proteção ao contribuinte e resguardou sua dignidade, impedindo a cobrança de tributos sem que seu devedor tenha tido a oportunidade de se preparar previamente.

Dentro do direito tributário sancionador, também é essencial que se proteja os direitos fundamentais do contribuinte, devendo as limitações constitucionais ao poder de tributar – exatamente por possuírem a natureza de direitos fundamentais – atuarem como verdadeiros limites à imposição das sanções tributárias.

No que diz respeito às sanções pecuniárias, notadamente a pena de multa, é importante sempre garantir que sua imposição esteja em consonância com o princípio do não confisco – limitação constitucional ao poder de tributar consagrada no art. 150, IV da CR/88 e, cuja existência decorre dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos – a fim de assegurar ao contribuinte, ainda, o direito fundamental de propriedade, além de garantir a justiça na tributação e, em muitos casos, também o direito a livre iniciativa e ao livre exercício profissional.

O STF já teve a oportunidade de se posicionar sobre o tema por ocasião do julgamento da ADI 551/RJ quando a Corte decidiu que, apesar de não possuir a natureza de tributo, aplica-se à multa tributária a vedação ao confisco. Naquela ocasião, o acórdão dispôs que “a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal” (BRASIL, 2003). Assim, a Corte Suprema declarou a inconstitucionalidade de lei estadual que impunha multa de duas vezes o valor do tributo, em caso de não recolhimento e de cinco vezes o valor de tributo, no caso de sonegação, por serem tais valores discrepantes com o princípio do não confisco.

De igual modo se posicionou o Pleno do Supremo Tribunal Federal no ano de 1998, quando do julgamento da medida cautelar pleiteada no bojo da ADI 1075/DF de Relatoria do Ministro Celso Mello. Note-se que a referida ação direta de inconstitucionalidade se encontra em tramitação no SFT há mais de vinte anos, não tendo sido julgada até hoje. Na ementa do mencionado acórdão, restou assim consignado:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer

pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais (BRASIL, 1998).

Igual entendimento foi esposado em outros julgados, no qual o STF destacou a necessidade de se observar o princípio da proporcionalidade como parâmetro para a estipulação do percentual da multa tributária. Neste sentido, no julgamento do RE 523.471, assinalou-se que “esta Corte entende aplicável às multas o princípio da vedação do uso de tributo com efeito de confisco, de modo que a graduação da penalidade deve ser proporcional à gravidade da ofensa” (BRASIL, 2010). No mesmo sentido, os julgados AgRg no RE 455011, RE 239964, RE 582461, AgRg no AI 830300, dentre tantos outros, nos quais o STF reduziu o patamar da multa fixada pela Administração Pública por entendê-la excessiva e por afrontar os direitos fundamentais do contribuinte, em evidente descompasso com o princípio do não confisco, limitação constitucional ao poder de tributar e direito fundamental do contribuinte.

Em relação às sanções não pecuniárias, também denominadas sanções políticas, conforme mencionado no tópico anterior, é cediço que estas se caracterizam pela arbitrariedade e por desrespeitarem os direitos fundamentais dos contribuintes, impondo restrições abusivas a fim de coagi-los ao pagamento do tributo. Por tal razão, as sanções desta natureza não costumam ser toleradas pela doutrina e pela jurisprudência.

As sanções políticas podem ser conceituadas como sendo “a imposição – legal ou administrativa – de meios coercitivos indiretos para forçar o contribuinte a recolher tributos” (GODOI, 2006, p.116). São considerados “meios indiretos” já que o meio coercitivo adequado a ser utilizado pela Administração Pública seria, pelo menos em tese, a execução fiscal, a despeito de sua reconhecida baixa efetividade (DUTRA, 2010, p. 11). Ao defender a inconstitucionalidade das sanções políticas, Hugo de Brito Machado defende que este tipo de sanção viola o direito ao livre exercício de atividade econômica, além de violarem os direitos fundamentais de defesa do contribuinte como o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, todos resguardados pelo art. 5º do texto constitucional.

Em Direito Tributário a expressão sanções políticas corresponde a restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras. **Qualquer que seja a restrição que**

implique cerceamento da liberdade de exercer atividade lícita é inconstitucional, porque contraria o disposto nos artigos 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, do Estatuto Maior do País. [...]

Não obstante inconstitucionais, as sanções políticas, que no Brasil remontam aos tempos da ditadura de Vargas, vêm se tornando a cada dia mais numerosas e arbitrárias, consubstanciando as mais diversas formas de restrições a direitos do contribuinte, como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento de tributos, ou às vezes como forma de retaliação contra o contribuinte que vai a Juízo pedir proteção contra cobranças ilegais. São exemplos mais comuns de sanções políticas a apreensão de mercadorias sem que a presença física destas seja necessária para a comprovação do que o fisco aponta como ilícito; o denominado regime especial de fiscalização; a recusa de autorização para imprimir notas fiscais; a inscrição em cadastro de inadimplentes com as restrições daí decorrentes; a recusa de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte; a suspensão e até o cancelamento da inscrição do contribuinte no respectivo cadastro, entre muitos outros.

Todas essas práticas são flagrantemente inconstitucionais, entre outras razões, por que: a) implicam indevida restrição ao direito de exercer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, assegurado pelo art. 170, parágrafo único, da vigente Constituição Federal; e b) configuram cobrança sem o devido processo legal, com grave violação do direito de defesa do contribuinte, porque a autoridade que a este impõe a restrição não é a autoridade competente para apreciar se a exigência do tributo é ou não legal (MACHADO, 1998, p. 46-47, grifo nosso)

Nesta linha, o STF editou as súmulas 70⁴, 323⁵ e 547⁶, as quais estabeleceram vedações expressas à imposição de determinadas sanções políticas, como formas de coação indireta do contribuinte. Os precedentes que originaram as súmulas “retratavam verdadeiros abusos dos poderes constituídos”, pois “a simples condição de inadimplente já era considerada, pela Administração Tributária, como suficiente para que as medidas restritivas fossem aplicadas” (DUTRA, 2010, p. 12). Em vários julgamentos subsequentes, a Suprema Corte reiterou o referido entendimento tendo, em diversos acórdãos, defendido expressamente que tais restrições além de violarem a razoabilidade e a proporcionalidade e de ofenderem a garantia fundamental do devido processo legal, comprometem o direito fundamental a liberdade de exercício profissional, previsto no art. 5º, XIII da Constituição de 1988, razões pelas quais deveriam ser consideradas ilegítimas.

É importante destacar aqui que, em 2013, durante o julgamento do RE 550.769/ RJ interposto pela American Virginia Indústria Comércio e Exportação de Tabaco, o STF decidiu, em julgamento não unânime, de maneira diversa, contrariando assim seu entendimento anterior consolidado nas súmulas citadas. Com a referida decisão, portanto, o STF reconheceu e validou a sanção política aplicada pela Administração Tributária à referida empresa de tabaco, o que de

⁴ Súmula nº 70: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”

⁵ Súmula nº 323: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributo”

⁶ Súmula nº 547: “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”.

forma alguma representa uma ruptura com o entendimento anterior. Pela leitura do voto dos Ministros vencedores resta claro que o posicionamento a favor da sanção política no referido caso se deu de forma excepcional em virtude da alta arrecadação das empresas de tabaco brasileiras que conscientemente optam pela “inadimplência tributária sistemática a fim de obter maior vantagem concorrencial” (BRASIL, 2013).

Assim, o entendimento parece se tratar de posicionamento que, além de não unânime, de forma alguma representa mudança de entendimento da Corte, mas que se justificou, no caso concreto, em virtude do alto valor das dívidas tributárias das empresas de tabaco e de seu sistemático comportamento em descumprir as obrigações tributárias até porque, após a mencionada decisão, no ano de 2014, por ocasião do julgamento do RE 565.048/RS, o STF em julgamento realizado pelo Plenário, novamente adotou posição contrária à aplicação das sanções políticas, tendo reconhecido a inconstitucionalidade de lei gaúcha que, visando o recolhimento do tributo, condicionava a expedição de notas fiscais a fiança, garantia real ou fidejussória por parte do contribuinte.

5 CONCLUSÃO

Segundo a doutrina de Robert Alexy, princípios são mandados de otimização, normas que determinam que algo seja realizado na maior medida possível e que podem ser satisfeitas em graus variados, dentro das possibilidades jurídicas e fáticas, ao passo que as regras são normas que ou são satisfeitas ou não são, ou seja, que devem ser cumpridas em sua integralidade. Para o autor, se o conflito entre regras ocorre na dimensão da validade, o conflito entre princípios se dá na dimensão do peso. No primeiro caso, o conflito é resolvido pela inserção da cláusula de exceção ou pela declaração de invalidade ao passo que o conflito entre princípios é solvido de forma distinta: aos princípios em colisão são dados pesos diferentes e, para solucioná-la, garante-se precedência àquele que se atribuiu maior peso. A essa técnica, dá-se o nome de sopesamento, a qual se vincula diretamente à máxima da proporcionalidade. A tese central da teoria de Alexy, como visto, é de que as normas que consagram direitos fundamentais tem a natureza de princípio e são mandados de otimização.

No que diz respeito à sanção, segundo Bobbio, trata-se esta de uma resposta à violação da norma, servindo, pois para salvaguardar a própria existência das normas dentro do sistema normativo, a despeito das condutas em desconformidade com suas prescrições. Segundo sua teoria, as sanções jurídicas são externas e institucionalizadas e derivam das normas jurídicas, possuindo alto grau de eficácia especialmente por serem dotadas dos atributos da certeza, da

proporcionalidade e da imparcialidade. Aliás, como visto, a proporcionalidade entre a sanção e a conduta foi também defendida por Beccaria em seus estudos. Segundo o italiano, a punição deveria sempre alcançar a justa medida do necessário para se evitar o comportamento em desconformidade com a norma.

No direito tributário, as normas que prescrevem o dever de pagar tributo – meio essencial para que o Estado arrecade os recursos necessários para manter a vida em sociedade – sempre estão associadas a uma sanção pelo seu descumprimento, a qual inclusive, lhe garantem compulsoriedade. As chamadas sanções tributárias – sejam elas pecuniárias ou não – posto que derivam exatamente do poder de tributar do Estado devem ficar sujeitas as limitações ao poder de tributar, constitucionalmente consagradas. Tais limitações tem natureza principiológica e são normas de direitos fundamentais na concepção alexyana, isto é, conforme defendido ao longo deste trabalho, as limitações constitucionais ao poder de tributar retiram seu fundamento nos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos contribuintes.

Conforme demonstrado neste trabalho, a jurisprudência do STF já se posicionou no sentido da tese acima aventada, tendo reconhecido expressamente a natureza de direito fundamental de algumas limitações constitucionais ao poder de tributar. Além disso, em inúmeras vezes, o Supremo Tribunal Federal anulou algumas sanções de natureza tributária por afronta a direitos fundamentais, tendo reduzido ou invalidado multas tributárias que foram aplicadas de forma abusiva, por lesarem o princípio do não confisco e, por conseguinte, violarem o direito fundamental a propriedade e ao livre exercício profissional. Além disso, conforme mencionado, a Corte já sedimentou posicionamento contra a aplicabilidade das chamadas “sanções políticas”, por consistirem em violação flagrante do devido processo legal e outras garantias fundamentais dos contribuintes.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução Virgílio Afonso da Silva. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues de. **As normas gerais de repressão como limites para a compreensão das sanções tributárias**. 2011. 266 p. Dissertação (Mestrado). Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_AzevedoHMR_1.pdf Acesso em 28 jan. 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 06 fev. 2015

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn 551-1/RJ. Rel. Min. Ilmar Galvão. Data do julgamento: 24/10/2002. **DJ:** 14/02/2003. <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>. Acesso em 07 fev. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn 939-7/DF. Rel. Min. Sydney Sanches. Data do julgamento: 15/12/1993. **DJ:** 18/03/1994. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590> . Acesso em 07 fev. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1075 MC / DF . Rel. Min. Celso de Mello. Data do julgamento: 17/06/1998. **DJ:** 24/11/2006. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>. Acesso em 07 fev. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 523.471, Relator Min. Joaquim Barbosa, Data do julgamento: 06/04/2010. **DJe** 23/04/2010. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610232> , Acesso em 25/02/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 550.769. Rel. Ministro Joaquim Barbosa. Data do julgamento: 29/05/2014. **DJe:** 09/10/2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5569814>. Acesso em 02 fev. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 565.048/RS. Rel. Ministro Marco Aurélio. Data do julgamento: 29/05/2014. **DJe:** 09/10/2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6911989>. Acesso em 08 fev. 2015.

BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. Tradução Taís Gasparetti. 7ª ed. São Paulo: Martin Claret, 2012.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. Tradução Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 4ª ed. São Paulo: Edipro, 2008.

DUTRA, Adriano Antônio Gomes. A legitimidade das sanções políticas na perspectiva do dever fundamental de pagar tributos. In **Direito Público: Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais**, v.7, n 1-2, p. 9-24, jan./dez. 2010, Disponível em: <http://www.age.mg.gov.br/images/stories/downloads/revistajuridica/revistajuridica2008/revista2010.pdf>. Acesso em 05 fev. 2015.

GODOI, Marciano Seabra de. **Crítica à Jurisprudência Atual do STF em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. Sanções políticas no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 30, p. 46-49, 1998.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin: 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.