

**COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO,
APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO – COGEAE
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

PATRICIA ELIZABETH WOODHEAD

**A INCONSTITUCIONALIDADE DAS SANÇÕES POLÍTICAS NO DIREITO
TRIBUTÁRIO**

São Paulo

2013

PATRICIA ELIZABETH WOODHEAD

**A INCONSTITUCIONALIDADE DAS SANÇÕES POLÍTICAS NO DIREITO
TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada à Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE como exigência parcial para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Marina Vieira de Figueiredo.

São Paulo

2013

Dedico esta monografia a Marina Ferreira Collaço Woodhead e Paul Anthony Woodhead, meus pais.

Agradeço a todos os colegas de turma e a todos os professores que tanto me ensinaram, em especial a minha orientadora, Marina Vieira de Figueiredo, pelos aprendizados e debates em sala de aula.

Por fim, agradeço ao Thiago, pelo apoio e pelas discussões que muito contribuíram para a elaboração desse trabalho.

“...Porque o Direito consiste na liberdade de fazer ou não fazer, enquanto que a LEI determina ou obriga a uma das coisas”

Thomas Hobbes, “Leviatan”

RESUMO

O presente trabalho monográfico tem por objeto de estudo a prática de medidas constritivas impostas ao contribuinte como forma de coação ao pagamento de suposto débito tributário. Estabelece uma definição para os conceitos de sanção tributária e de “sanção política” e identifica os seus principais elementos. São abordadas as violações decorrentes de sua prática, com foco nos postulados do livre exercício da atividade econômica e do devido processo legal. Analisamos a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema e fizemos uma crítica aos julgados mais recentes que traçam novos requisitos para a caracterização das sanções políticas. Apresentamos casos recorrentes de restrições e analisamos a constitucionalidade das medidas impostas. Concluímos que qualquer medida restritiva imposta ao contribuinte como forma coercitiva ao pagamento de tributo é inconstitucional. É suficiente para que seja caracterizada a sanção política a violação ao devido processo legal.

Palavras-chave: restrição, coação, sanção política, inconstitucionalidade, devido processo legal.

ABSTRACT

The present project has as its object of study the practice of constricting measures imposed to the taxpayer as a form of coercion to the payment of supposed tax debt. Establishes a definition for the concepts of tax sanction and “policy sanction” and identifies its major elements. Approaches the violations that arise from this practice, focusing on the principles of the free exercise of economic activity and the due process of law. Analyzes former court decisions from the Supreme Court and criticizes the latest precedents which establishes new elements for the characterization of the political sanctions. Presents current cases of restrictions and analysis of the constitutionality of the measures imposed. It concludes that any restriction imposed to the taxpayer as coercion to the payment of tax debt is unconstitutional. It is sufficient to characterize the policy sanction the noncompliance to the due process of law.

Keywords: restriction, coercion, policy sanction, unconstitutionality, due process of law.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
2. CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA	10
3. SANÇÃO TRIBUTÁRIA	12
4. NORMA PRIMÁRIA SANCIONADORA E NORMA SECUNDÁRIA	14
5. CONCEITO DE SANÇÃO POLÍTICA	16
6. ELEMENTOS DA SANÇÃO POLÍTICA	18
7. A INCONSTITUCIONALIDADE DA SANÇÃO POLÍTICA: VIOLAÇÕES	21
7.1. A violação ao livre exercício profissional e as restrições à atividade econômica	22
7.2. A violação do devido processo legal	24
8. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	29
8.1. O caso “American Virginia”	31
8.2. Crítica ao caso “American Virginia”	33
9. CASOS RECORRENTES DE RESTRIÇÕES	36
9.1. Regime especial de controle e fiscalização	36
9.2. Restrições na emissão de notas fiscais	38
9.3. O protesto da Certidão da Dívida Ativa	40
10. CONCLUSÃO	42
11. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	44

1. INTRODUÇÃO

A prática de medidas constritivas ao exercício da atividade econômica destinadas à arrecadação tributária, denominadas pela doutrina e pela jurisprudência de “sanções políticas”, permanece comum no cotidiano de empresas que se encontram em débito com o fisco. Em que pese o desrespeito a inúmeras garantias constitucionais dos contribuintes ter levado o Supremo Tribunal Federal – STF a firmar uma série de precedentes pela sua inconstitucionalidade, a edição de normas que contêm em seu conteúdo medidas construtivas demasiadamente abusivas persiste. Partindo dessa problemática, o estudo tem por objetivo identificar os motivos que fazem o uso das sanções políticas ainda comuns, identificando a sua natureza, como sanção tributária, prevista em norma sancionadora.

O estudo também irá traçar um conceito de sanção política, por meio da análise e identificação dos elementos identificados pela jurisprudência que caracterizam a sua prática. Nessa ocasião, serão identificados os requisitos essenciais para que caracterização da sanção política, bem como aqueles dispensáveis para o seu reconhecimento, mas que muitas vezes servem de justificativa para afastar a inconstitucionalidade da prática coercitiva.

Ainda, serão abordadas as violações às garantias constitucionais decorrentes da adoção de prática de medidas restritivas que indiretamente induzem de forma coercitiva o pagamento de suposto débito tributário, com foco na violação ao livre exercício da atividade econômica e do devido processo legal. Nesse sentido, serão considerados os instrumentos privilegiados que a legislação tributária garante à Administração Fazendária para a satisfação do crédito tributário, o que torna desproporcional a adoção de tais medidas restritivas de direitos.

Também será analisada a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que historicamente tem confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas, invocando, para tanto, o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas; bem como a violação do devido processo legal. Por outro lado, serão apontados os julgados mais recentes que trouxeram novos contornos para a caracterização das medidas restritivas impostas como ilegais, com a abertura para que seja analisada, com base na ponderação de princípios, caso a caso a proporcionalidade da sanção.

Por fim, serão apresentados e analisados exemplos comuns de sanções políticas introduzidas com base em normas enviesadas de constranger o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento do crédito tributário, sem a oportunidade de discussão da cobrança, segundo os trâmites legais.

2. CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA

Há tempos o Supremo Tribunal Federal se posicionou pela inconstitucionalidade das denominadas “sanções políticas”, mecanismos aplicados pela Administração Fazendária como forma de coagir o contribuinte ao pagamento de tributo. A constante prática de sanções como a interdição de estabelecimentos, apreensão de mercadorias e a proibição para que o contribuinte em débito com o Fisco exerça as suas atividades profissionais levou o debate à Suprema Corte, até que, em sessão plenária do dia 13 de dezembro de 1963, foram aprovadas as primeiras Súmulas sobre o tema:

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

Súmula 323: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para cobrança de tributos”.

Como se não bastasse, a prática ainda comum de métodos político-sancionatórios culminou, em 03 de dezembro de 1969, com a aprovação da Súmula 547, fruto da insurgência de diversos contribuintes contra a aplicação de Decretos que previam sanções administrativas para aqueles que estavam em débito com o Fisco. A Súmula foi editada com o seguinte teor:

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

O entendimento pela ilegalidade e inconstitucionalidade das sanções políticas tem como base a violação a diversos preceitos constitucionais estampados nos artigos 1º, IV (livre iniciativa e valorização do trabalho); 5º, caput, (inviolabilidade à liberdade e à propriedade); inciso XIII (livre exercício do trabalho, ofício ou profissão); inciso XXII (direito de propriedade); XVIII, XIX (liberdade de associação); LIV (devido processo legal); LVII (presunção de inocência); 170, caput, IV e parágrafo único (princípios da atividade econômica), todos da Constituição Federal.

Mesmo diante desse cenário, a prática das sanções políticas permanece atual e corriqueira para contribuintes inadimplentes com suas obrigações tributárias. Constantemente são editadas normas que preveem em seu conteúdo sanções revestidas de medidas arbitrárias por parte da autoridade estatal que, com a finalidade de obter a

satisfação imediata da dívida fiscal, impõe ao contribuinte restrições que prejudicam, e até mesmo inviabilizam a prática de suas atividades econômicas.

As restrições adotam as mais variadas formas. A apreensão de mercadorias, imposição de regime especial de fiscalização e proibição de emissão de notas fiscais são apenas alguns exemplos de sanções políticas que permanecem sendo constantemente aplicadas.

Por outro lado, o aparecimento de alguns julgados do Supremo Tribunal Federal apontam para uma possível flexibilização do entendimento que proíbe a imputação de sanções restritivas de direitos decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias, trazendo verdadeira inovação no contorno semântico das “sanções políticas”.

No julgamento da Ação Cautelar nº 1657-RJ, por exemplo, na qual uma fabricante de cigarros contestava o cancelamento de seu registro especial para industrialização de cigarros pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em razão do descumprimento de obrigações tributárias, o Supremo Tribunal Federal entendeu pela legalidade e constitucionalidade do referido cancelamento. Naquela oportunidade, por 07 (sete) votos a 04 (quatro), com base no princípio da proporcionalidade, prevaleceu o entendimento de que não há a caracterização de sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que atentam contra a livre concorrência.

O surgimento de novas linhas interpretativas na jurisprudência supostamente capazes de justificar a legalidade de sanções indiretas, acentuado pela inexistência de uma definição legal para a definição das sanções políticas, definidas apenas pela doutrina, contribui para a sua aplicação de forma temerária, de acordo com o caso concreto.

3. SANÇÃO TRIBUTÁRIA

A coercitividade é um instrumento fundamental para que o Direito cumpra o seu papel de regulador de condutas. O ordenamento jurídico prevê regras a serem observadas pelos seus destinatários que, quando descumpridas, justificam a adoção de medidas punitivas que afetam a propriedade ou a liberdade das pessoas. O temor da punição Estatal torna possível a coexistência do homem em sociedade e garante ao Direito a aplicação dos atos de sua vontade.

Hans Kelsen explica bem a ideia da coerção como ordem de segurança da vida em sociedade:

a segurança coletiva visa a paz, pois a paz é a ausência da força física...Instituindo um monopólio de coerção por parte da comunidade, a ordem jurídica estabelece a paz nessa comunidade por ela mesma constituída. A paz do Direito, porém, é uma paz relativa e não uma paz absoluta, pois o Direito não exclui o uso da força, o Direito é a ordem de coerção e, como ordem de coerção e a ordem de segurança, quer dizer, uma ordem de paz. (KELSEN, 1984: 546)

De acordo com Hans Kelsen, é apenas com a coação que o Direito, como ordem social, distingue-se das demais ordens sociais. A norma de conduta apenas se torna eficaz se tem como pressuposto um ato coercitivo aplicado caso não observada.

O sistema jurídico-normativo faz valer a sua coercitividade por meio da aplicação de sanções. A sanção é definida por Paulo de Barros Carvalho como “a providência que o Estado-jurisdição aplica coativamente, a pedido do titular de direito violado, tendo em vista a conduta do sujeito infrator” (CARVALHO, 2009: 546). Constitui a sanção, portanto, reprimenda do Estado por uma ação ou omissão indesejada e fora dos contornos jurídico-normativos postulados.

Nesse sentido, a Administração atua no controle e fiscalização dos particulares, inclusive aplicando sanções quando necessário, o que faz sob a égide do denominado “poder de polícia”. Este serve para controlar e restringir, por meio de atos administrativos regulatórios, o exercício dos direitos da liberdade e propriedade dos cidadãos. No campo do Direito Tributário, o art. 78 do Código Tributário Nacional definiu “poder de polícia” de forma ampla:

art.78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à

segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina de produção e mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Contudo, a atividade fiscalizadora e controladora da Administração deve encontrar respaldo e adequação aos rígidos contornos constitucionais. Não se pode admitir o poder de polícia como instrumento de confisco ou de restrições de liberdades sem amparo à proporcionalidade e legalidade.

As sanções são aplicadas nos mais diversos campos do Direito. No Direito Tributário, que preconiza a constrição do patrimônio dos contribuintes em favor dos cofres públicos, a sanção tem papel fundamental para viabilizar o objetivo arrecadatório do Estado. A sanção, como penalidade maior que o pagamento do tributo, assegura a efetividade das normas de conduta, assegurando a harmonia do sistema.

A sanção tributária surge em decorrência da prática de um ilícito tributário, ou seja, do descumprimento da obrigação de pagar tributo ou da inobservância dos deveres instrumentais. A sanção representa a importância devida ao sujeito ativo a título de penalidade ou de indenização, bem como os deveres de fazer ou não-fazer impostos pela relação jurídica que se forma em decorrência do acontecimento de um fato ilícito. Podem ser ainda subdivididas em sanções tributárias pecuniárias (multas) e não-pecuniárias (conhecidas como sanções restritivas de direitos ou interventivas) (SILVA, 2007: 112).

Dentro desses dois grupos, são variadas as modalidades de sanções tributárias aplicadas em decorrência de ilícitos tributários. Podemos citar, a título de exemplo, as penalidades pecuniárias, multas (de ofício, isolada, mora), acréscimos legais, correção monetária e outras providências como apreensão de mercadorias, de documentos, veículos, a suspensão ou inclusão de contribuinte em regime fiscal especial etc.

4. NORMA PRIMÁRIA SANCIONADORA E NORMA SECUNDÁRIA

O direito positivo corresponde à universalidade de normas jurídicas válidas em determinadas circunstâncias de tempo e lugar, que afetam as relações interpessoais. Dentro dele, podemos identificar dois tipos de normas: de estrutura e de conduta. As normas de conduta voltam-se diretamente à regulação de comportamentos intersubjetivos, e as normas de estrutura especificamente à produção e transformação das normas jurídicas. Já as normas de comportamento, podem ser classificadas em normas primárias e secundárias. A norma primária é aquela que estatui direitos e deveres, e a norma secundária é aquela que estabelece a possibilidade de coação por parte do Estado-juiz no caso de descumprimento da norma primária. As normas tributárias que estipulam sanções tributárias integram a subclasse das normas secundárias. Decorrem, portanto, do descumprimento da norma primária, que prevê a obrigação tributária relativa ao pagamento do tributo ou cumprimento de deveres instrumentais. Nesse sentido, são pertinentes os ensinamentos de Lourival Vilanova, ao diferenciar a norma primária da secundária como antecedente e consequente lógico, respectivamente:

norma primária é a que estatui direitos/deveres (sentido amplo) e norma secundária a que vem em consequência da inobservância da conduta devida, justamente para sancionar seu inadimplemento (impô-la coativamente ou dar-lhe conduta substitutiva reparadora). As denominações adjetivas “primária” e “secundária” não exprimem relações de ordem temporal ou causal, mas de antecedente lógico para consequente lógico. (VILANOVA, 2005: 106)

A relação entre a norma primária e a secundária forma, assim, um enunciado normativo completo, em que a norma primária descreve a conduta de possível ocorrência e a secundária a inobservância dessa conduta, prescrita no consequente da primeira.

As normas secundárias não devem ser confundidas com a norma sancionatória. Na primeira, consoante já exposto, o Estado-juiz é o sujeito passivo, ficando obrigado a praticar atos de coação para recompor o patrimônio do sujeito de direito. Já a norma sancionatória representa a penalidade imposta pelo sujeito ativo em caso de descumprimento da norma dispositiva. Portanto, assim como a regra-matriz de incidência tributária, a norma sancionatória também é primária, mas não faz parte da estrutura da regra-matriz de incidência tributária.

5. CONCEITO DE SANÇÃO POLÍTICA

Não existe uma definição legal para o termo “sanção política”. Diante dos constantes abusos impostos pela Administração Fazendária aos contribuintes para obter o pagamento de tributos, surgiu a necessidade da doutrina, aliada à jurisprudência, dar nome aos constrangimentos inconstitucionais cada vez mais comuns para os contribuintes inadimplentes com suas obrigações tributárias.

A definição mais conhecida das sanções políticas é a formulada por Hugo de Brito Machado, que as qualifica como as “mais diversas formas de restrições a direitos do contribuinte como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento de tributos” (MACHADO, 2002: 431). Já Ruy Barbosa Nogueira as identifica como “injunções obliquas que coagem o contribuinte antes da própria manifestação judicial, o que corresponde a sancionar o direito da Fazenda Federal, apenas presumido e ainda não reconhecido em Juízo” (NOGUEIRA, 1976: 175).

Essas medidas punitivas impostas aos contribuintes indubitavelmente constituem uma sanção tributária, pois decorrentes da prática de um ilícito tributário, ou seja, do não pagamento de tributo ou o descumprimento de dever instrumental. Na qualidade de norma sancionadora, a sanção política também constitui consequente da inobservância da conduta prescrita no consequente da norma primária (que institui um direito/dever).

Ainda, podemos classificar a penalidade imposta como sanção não-pecuniária, pois se traduz em medidas administrativas que atingem os contribuintes com proibições ou restrições ao exercício de suas regulares atividades.

Em que pese não ficar claro na doutrina o motivo da qualificação da sanção como “política”, o termo induz a ideia de que a sanção esta em confronto com o Direito, pois segue a lógica da conveniência do Estado em detrimento da lógica do ordenamento jurídico. A sanção, tanto é contrária ao Direito que viola diversas garantias dos contribuintes, como o devido processo legal, o regular exercício das atividades econômicas, entre outros. Com base nos interesses arrecadatórios da Administração Pública, as normas jurídicas estabelecidas para a cobrança e discussão do crédito tributário deixam de ser aplicadas, para que o contribuinte, indiretamente coagido pelas restrições impostas, efetue o pagamento do tributo.

Com base nesses elementos, definimos as sanções políticas como as restrições punitivas impostas pela Administração Fazendária aos contribuintes, em

detrimento das regras jurídicas existentes, como forma indireta de coagir o sujeito passivo a efetuar o recolhimento de suposto débito tributário.

6. ELEMENTOS DA SANÇÃO POLÍTICA

São inúmeras as formas de restrição impostas ao contribuinte pelo Poder Público como coação indireta ao pagamento de tributo. Apesar da jurisprudência atualmente se posicionar pela sua inconstitucionalidade, a edição ainda constante de instrumentos normativos que impõe diferentes roupagens para as sanções políticas disfarçadas de legalidade muitas vezes dificulta a sua identificação pelos seus destinatários. Assim, para facilitar a sua identificação, já que aparece no cotidiano jurídico sob as mais diversas roupagens e dentro de situações peculiares de cada contribuinte, é importante listar seus elementos.

Partindo do conceito de sanção política construídos pela doutrina e pela jurisprudência, alguns elementos podem ser extraídos para a identificação do instituto como a ocorrência de um ilícito tributário no antecedente, a caracterização de uma coerção, o objetivo arrecadatório da Administração Pública, a inobservância dos procedimentos para a cobrança do crédito tributário, a violação ao devido processo legal, a limitação da atividade econômica exercida pelo contribuinte, e a desproporcionalidade da medida restritiva imposta.

Alguns elementos, no entanto, são fundamentais para que seja caracterizada a sanção política:

- (i) suposto ilícito tributário no antecedente: como sanção tributária, decorre da prática de um ilícito tributário, ou seja, resulta de uma ação ou omissão que representa o descumprimento de deveres definidos em norma tributária;
- (ii) natureza punitiva: implica uma restrição na esfera dos administrados, traduzida em um *fazer* ou *não fazer*;
- (iii) forma coercitiva: o contribuinte, diante de restrições impostas ao exercício de suas atividades, acaba efetuando o pagamento do tributo para reestabelecer um direito violado;

- (iv) inobservância ao devido processo legal: as restrições impostas impedem que o contribuinte discuta a legalidade da cobrança por meio de processo administrativo regular.

Entendemos que esses são os elementos básicos indispensáveis para a caracterização das sanções políticas. Outros elementos, muitas vezes apontados pela doutrina e jurisprudência, apesar de estarem presentes na grande maioria dos casos, não são obrigatórios na identificação das sanções políticas. Dentre eles, podemos citar (i) a finalidade arrecadatória; (ii) a natureza abusiva da limitação (desproporcionalidade e não-razoabilidade); e a (iii) inviabilidade total do exercício de atividade econômica.

Apesar de a finalidade arrecadatória estar sempre presente (é indissociável da própria natureza dos tributos), não importam os motivos que movem a Administração Pública na imposição de restrições aos direitos dos administrados. Mesmo quando existe a presença de um objetivo extrafiscal¹, ou seja, quando além do caráter eminentemente arrecadatório (finalidade fiscal) está presente o interesse do Estado de estimular ou desestimular certos comportamentos, podemos ainda estar diante de sanções coercitivas reprováveis. Interesses como a proteção ao meio ambiente e à saúde, por exemplo, não podem servir de justificativa para a imposição de restrições às atividades dos contribuintes.

Quanto à natureza abusiva da limitação e a inviabilidade do exercício da atividade econômica, entendemos que esses elementos reforçam a inconstitucionalidade das sanções políticas, mas não são indispensáveis para a sua caracterização. A restrição ao direito do contribuinte, mesmo sendo ela não tão abusiva ao ponto de inviabilizar o exercício das atividades dos contribuintes, pode configurar sanção política, desde que não observados os meios previstos no ordenamento jurídico para a cobrança da dívida fiscal.

Nesse sentido, o Ministro Marco Aurélio, no julgamento da ADI nº 173-6, se posicionou quanto à irrestrita ilegalidade de qualquer ato que implique coagir o contribuinte de efetuar o recolhimento do tributo.

¹ Paulo de Barros Carvalho define extrafiscalidade como “uso de fórmulas *jurídico tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios*” (CARVALHO, 2008: 240.)

Qualquer ato que implique forçar o cidadão a recolhimento de imposto é inconstitucional. E não vejo, nem na cláusula do art. 37, quanto à licitação, na remessa à lei, a possibilidade de contrariar-se esse princípio, que é implícito da Constituição de 1988, ou seja, o vedador exercício da coação política, e não a execução do que devido, para ter-se o recolhimento do tributo. (...) Nesse campo da coação política, para fazer-se caixa, não há como tergiversar, não há como mitigar o princípio vedador da assunção, pelo Estado, de postura que acabe, na via indireta, levando o contribuinte ao recolhimento do tributo.

Apesar da existência de posicionamentos divergentes, em julgados mais recentes o Supremo vem apontando algumas características que teriam o condão de afastar o reconhecimento das sanções políticas, como a violação à livre concorrência e a reiterada inadimplência tributária. Tais elementos, seguindo essa linha de entendimento, transformam uma sanção política em sanção válida, caso os fundamentos aplicáveis à situação concreta sejam consideradas proporcionais e compatíveis com o interesse público. Essas características serão melhor analisadas a diante.

7. A INCONSTITUCIONALIDADE DA SANÇÃO POLÍTICA: VIOLAÇÕES

A Constituição Federal confere ao Estado o direito de cobrar tributos com a finalidade de arrecadar recursos aos cofres públicos em custeio do bem público. Tanto é assim, que o Fisco possui meios privilegiados para garantir a efetividade na cobrança do crédito tributário, estabelecidos na Lei de Execuções Fiscais (Lei 6.830/81).

Esse direito, no entanto, não é ilimitado. Com a finalidade de equilibrar a relação fisco-contribuinte e evitar abusos, a Constituição Federal, e também a legislação infraconstitucional, estabeleceram limites para a atividade fiscal do Estado, possibilitando um equilíbrio entre o direito à arrecadação tributária e a proteção dos cidadãos contra os abusos desse poder.

Do mesmo modo, também as sanções, por estarem sujeitas ao regime jurídico do direito tributário (até porque se subsumem ao conceito de “crédito tributário”), devem observar os princípios e garantias inerentes aos tributos. Assim, as sanções aplicadas no campo do direito tributário, sob pena de incorrerem em manifesta inconstitucionalidade, devem estar de acordo os rígidos limites constitucionais.

No caso das sanções políticas, o que se observa é a violação a inúmeros direitos e garantias do contribuinte, onde se constata a sua inegável inconstitucionalidade.

Primeiramente, destaca-se o direito do contribuinte de exercer em plenitude suas atividades comerciais, conforme estabelecem os artigos 5º, XIII e 170, IV da Constituição Federal, pois impõe como sanção restrições ou proibições ao contribuinte que prejudicam, ou até mesmo inviabilizam o livre exercício da profissão. Também ferem o direito do contribuinte de ser tributado nos termos estritos da lei, a teor dos 5º, II e 150, I, da Constituição Federal e artigos 97 e 128 do Código Tributário Nacional, de onde decorre também a violação ao princípio da legalidade, pois a Administração Pública não realiza a cobrança de acordo com o procedimento legalmente previsto, o que também esbarra no descumprimento do princípio administrativo da vinculação.

Como consequência, também há a violação ao devido processo legal, pois impedem que o contribuinte discuta na via administrativa a cobrança mediante o contraditório e a ampla defesa, conforme art. 5º, XXXV, LIV e LIV da Magna Carta.

Ainda, identificamos uma violação ao princípio da igualdade ao diferenciar contribuintes em virtude de débito, e não de acordo com a sua capacidade contributiva (art. 5º, I, XIX e 150, II da Constituição Federal).

Por fim, merece destaque o princípio da proporcionalidade. Em referência a este aspecto nas sanções políticas, Helenilson Cunha Pontes explica:

O princípio da proporcionalidade, em seu aspecto da necessidade, torna inconstitucional também grande parte das sanções indiretas ou políticas impostas pelo Estado sobre os sujeitos passivos que se encontrem em estado de impontualidade com os seus deveres tributários. Com efeito, se com a imposição de sanções menos gravosas, e até mais eficazes (como a propositura de medida cautelar fiscal e ação de execução fiscal), pode o Estado realizar o seu direito à percepção da receita pública tributária, nada justifica validamente a imposição de sanções indiretas como a negativa de fornecimento de certidões negativas de débito, ou inscrição em cadastro de devedores, o que resulta em sérias e graves restrições ao exercício da livre iniciativa econômica, que vão da impossibilidade de registrar atos societários nos órgãos do Registro Nacional do Comércio até a proibição de participar de concorrência públicas. (...) As sanções tributárias podem revelar-se inconstitucionais, por desatendimento à proporcionalidade em sentido estrito (...), quando a limitação imposta à esfera jurídica dos indivíduos, embora arrimada na busca do alcance de um objetivo protegido pela ordem jurídica, assume uma dimensão que inviabiliza o exercício de outros direitos e garantias individuais, igualmente assegurados pela ordem constitucional (...). (PONTES, 2000: 141-3).

Por um lado, o postulado da proporcionalidade atua como parâmetro para fundamentar a abusividade das restrições impostas aos contribuintes e, por outro, para justificar casos em que o Supremo entendeu que a sanção política não restou configurada. Assim, atua como fator de ponderação de princípios.

Pela relevância que possuem, analisaremos de forma mais detalhada as violações ao livre exercício da atividade econômica e ao devido processo legal.

7.1. A violação ao livre exercício profissional e as restrições à atividade econômica

O artigo 1º da Constituição Federal consagra entre os fundamentos da República Federativa do Brasil a livre iniciativa:

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

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

O artigo 170 da Constituição Federal destaca, também, a livre iniciativa e a valorização do trabalho como fundamentos da ordem econômica, estabelecendo que:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos a existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...)

A partir da lição de Miguel Reale, compreende-se que a livre iniciativa é “a projeção da liberdade individual no plano da produção, circulação e distribuição das riquezas”, assegurando a livre escolha e exercício da profissão e da atividade econômica, além dos meios lícitos empregados para desenvolvê-las (REALE, 1992: 250-1).

A prática de sanções políticas como a apreensão de mercadoria, suspensão de inscrição do contribuinte junto ao ente tributário, interdição de estabelecimento comercial, e a recusa para a impressão de notas, prejudica, ou até mesmo inviabiliza, o exercício da atividade econômica pelo contribuinte. Enquanto não efetuar o pagamento da cobrança imposta, seja porque considera a cobrança indevida, seja porque ainda não possui meios de adimplir a obrigação tributária sobrecarregada de juros e multa, o contribuinte se vê cerceado do seu direito à livre iniciativa.

Quanto ao direito ao livre exercício da atividade econômica, Hugo de Brito Machado esclarece que:

Mesmo o contribuinte mais remidente na prática de infrações à lei tributária não pode ser proibido de comerciar. Mesmo aquele que tenha sido condenado, no juízo criminal competente, por prática do crime de sonegação de tributos, tem o direito de continuar exercendo o comércio, porque a lei não comina aos que cometem esse crime a pena de proibição do exercício do comércio.

Aliás, mesmo a lei penal, lei ordinária federal posto que à União compete legislar em matéria penal, não pode cominar a pena de cancelamento da inscrição do contribuinte, posto que estaria instituindo pena de caráter perpétuo, que a Constituição proíbe (CF/88, art. 5º, inciso XLVII, alínea “b”). (MACHADO,1998: 48)

Ao ser prejudicado no exercício de suas atividades econômicas, o contribuinte também tem as suas receitas comprometidas e, por conseguinte, a disposição de recursos para o adimplemento de suas obrigações. O próprio pagamento

da dívida fiscal fica prejudicado, o que demonstra a falta de razoabilidade da sanção imposta pela Administração Pública, pois coloca-se, como condição para o exercício da atividade econômica, o pagamento do tributo.

Acerca do direito ao livre exercício da atividade empresarial ou profissional do contribuinte, é esclarecedor o voto no Min. Celso de Mello, em voto-vogal proferido nos autos do RE 413.782:

“A circunstância de não se revelarem absolutos os direitos e garantias individuais proclamados no texto constitucional não significa que a Administração Tributária possa frustrar o exercício da atividade empresarial ou profissional do contribuinte, impondo-lhe exigências gravosas, que, não obstante as prerrogativas extraordinárias que (já) garantem o crédito tributário, visem, em última análise, a constranger o devedor a satisfazer débitos fiscais que sobre ele incidam.

O fato irrecusável, nesta matéria, como já evidenciado pela própria jurisprudência desta Suprema Corte, é que o Estado não pode valar-se de meios indiretos de coerção, convertendo-se em instrumentos de acerto da relação tributária, para, em função deles – e mediante interdição ou grave restrição ao exercício da atividade empresarial, econômica ou profissional – constranger o contribuinte a adimplir obrigações fiscais eventualmente em atraso.” (grifamos).

Importante ressaltar que, conforme já abordado, a restrição não precisa inviabilizar o exercício da atividade econômica para que esteja caracterizada a sanção política. Em que pese os direitos e garantias não serem absolutos, a Administração Tributária não pode frustrar o livre exercício da atividade profissional do contribuinte, até porque possui meios próprios e privilegiados de efetuar a cobrança. As restrições impostas ao exercício da atividade econômica configura prática abusiva, podendo causar inclusive a morte da pessoa jurídica.

7.2. A violação do devido processo legal

A grande violação na adoção das sanções políticas é fruto da garantia do contribuinte ao devido processo legal. Com as restrições impostas o contribuinte é coagido a realizar o pagamento do tributo sem que a ele seja permitida a discussão da cobrança por meio dos ritos legalmente previstos. Enquanto não quitada a suposta dívida tributária, o contribuinte sofre as restrições impostas pela Administração Tributária.

Consoante exposto em capítulos anteriores, havendo o descumprimento de uma norma de conduta, necessariamente haverá uma norma sancionadora, dela surgindo

a ideia de processo tributário. O devido processo legal, nesse sentido, é fundamental para evitar arbitrariedades, pois permite que o contribuinte discuta a cobrança, levando ao conhecimento do Estado sua pretensão para a solução de um conflito.

O sistema jurídico tributário permite que o contribuinte discuta a cobrança administrativamente por meio da impugnação ao auto de infração. O auto de infração é, na definição de Paulo de Barros Carvalho, ato administrativo introdutor de norma individual e concreta que tem, no suposto, a descrição de um delito, e no conseqüente, a instituição de liame jurídico sancionatório. O conteúdo da prestação pode ser um valor pecuniário, ou uma conduta de *fazer* ou *não fazer*. Difere, portanto, o auto de infração do lançamento, pois, embora também ato administrativo introdutor de norma individual e concreta, produz regra cujo antecedente é fato lícito e o conseqüente uma relação jurídica de tributo (CARVALHO, 2009: 452).

Lavrado o auto de infração, é facultado ao contribuinte efetuar o pagamento do débito apurado, ou discuti-lo, o que faz por meio de impugnação administrativa. Optando pela impugnação, é instaurado o processo administrativo tributário (Leis Processo Administrativo Federal e Estadual), viabilizando o contraditório e a ampla defesa.

Acerca da importância do contraditório no processo administrativo, Paulo Conrado esclarece ele constitui o símbolo jurídico da “comunicação”:

Regra: seja por meio de notificação (casos de lançamento), seja por meio de regular entrega da norma do contribuinte (casos de “autolancamento”), o contraditório tem por missão imediata aperfeiçoar a noção de intersubjetividade que é intrínseca ao direito, equivalendo, nesse particular, a um símbolo jurídico da ideia de “comunicação”. Mediante, porém, o contraditório (entendido, repita-se, no enredo da noção de comunicação), leva-nos à precisa senda da processualidade (especificamente administrativa), mormente quando a hipótese é de lançamento, à medida que a comunicação do contribuinte abre ensejo, consoante grifado, à impugnação da norma produzida pelo Estado-fisco. E assim é, frise-se, porquanto “impugnar, nesse ambiente, significa constituir, em linguagem juridicamente competente, conflito. (CONRADO, 2007: 65-6).

Com a ciência do auto de infração o contribuinte toma conhecimento da cobrança, ocasião em que lhe possibilitado o exercício do contraditório. Finalizada a discussão na esfera administrativa, se mantida a cobrança o crédito tributário e definitivamente constituído e inscrito em dívida ativa.

A certidão de dívida ativa é o título executivo dotado de certeza, liquidez e exigibilidade, que permite que a Fazenda Pública ajuíze a ação de execução fiscal,

instaurando o processo executivo-fiscal. Constitui documento que pressupõe e materializa a existência de uma obrigação. Conforme esclarece Paulo Conrado (2009), o processo executivo-fiscal permite a veiculação de norma individual e concreta que constitua o modo de positivação, no plano fenomênico, da obrigação tributária. Assim, no momento em que é instaurando o processo de execução fiscal, a obrigação tributária, como pressuposto, encontra-se previamente constituída.

O processo executivo-fiscal é regido por procedimento especial previsto na Lei 6830/80 (Lei de Execuções Fiscais). Constitui verdadeira garantia e privilégio, pois impõe meios jurídicos que asseguram o direito do Estado de satisfazer o crédito tributário. Acerca das garantias e privilégios do crédito tributário, Paulo de Barros Carvalho esclarece que:

(...) Por garantias devemos entender os meios jurídicos assecuratórios que cercam o direito subjetivo do Estado de receber a prestação do tributo. E por privilégios, a posição de superioridade de que desfruta o crédito tributário, com relação aos demais, excetuando-se os decorrentes da legislação de trabalho (CARVALHO, 2009: 604).

Quando o sujeito passivo é citado da Execução Fiscal, tem ele o prazo de 5 (cinco) dias para efetuar o pagamento do débito consubstanciado na certidão de dívida ativa, ou garanti-lo para discussão do mérito mediante a oposição de Embargos à Execução Fiscal. Se ao final da discussão judicial a cobrança é mentida, a garantia é convertida em favor da União, Estado ou Município.

Nesse sentido, a violação do devido processo legal decorre da impossibilidade do contribuinte ter acesso aos órgãos do executivo e do judiciário para a discussão da legitimidade do crédito tributário. Nos casos em que ocorre a sanção política, para facilitar e agilizar a cobrança do débito tributário, são aplicadas sanções administrativas pela Administração Fazendária, impedindo, de forma ilegal e abusiva, que o contribuinte faça a impugnação da cobrança de acordo com os limites fixados pela legislação.

O acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.104.228/TO, bem demonstra a necessidade da lavratura do Auto de Infração para legitimidade do exercício do contraditório e da ampla defesa:

TRIBUTÁRIO – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - APREENSÃO DE MERCADORIAS – AUSÊNCIA DE AUTUAÇÃO – ILEGALIDADE - ACÓRDÃO - OMISSÃO - EXISTÊNCIA - NULIDADE NÃO DECRETADA - ART. 249, § 2º, DO CPC - SÚMULA 323/STF..

1. É ilegal a apreensão de mercadoria ainda que desacompanhada de nota fiscal se a Administração tributária não efetiva o ato administrativo de lançamento da penalidade e cobrança do tributo por consistir em sanção política, nos termos da Súmula 323/STF.

2. É condição de validade do ato tributário que importe em intromissão no direito de propriedade do sujeito passivo de obrigação tributária sua materialização formal em auto de infração, instrumento adequado à tipificação da conduta infracional que enseja a abertura de processo para a aplicação das sanções cabíveis, legitimada pelo exercício do contraditório em procedimento em que se assegure ampla defesa. (...)

A lavratura do Auto de Infração, instrumento adequado para a tipificação da conduta tida como infracional, permite que o contribuinte apresente defesa e discuta a cobrança com a abertura de processo administrativo, viabilizando, assim, o exercício do contraditório e a ampla defesa.

Por outro lado, Paulo de Barros Carvalho ressalta que o lançamento não possui o atributo da executoriedade, ou seja, a Fazenda Pública não pode exigir seu crédito por meio da execução patrimonial do contribuinte, com os seus próprios recursos, compelindo-o materialmente:

Se o lançamento fosse portador desse atributo (executoriedade), a Fazenda Pública, sobre exigir seu crédito, teria meios de promover a execução patrimonial do obrigado, com seus próprios recursos, compelindo-o materialmente. E o lançamento dista de ser dotado de qualidade constrangedora. Não satisfeita a prestação, em tempo hábil, a Administração aplicará a penalidade prevista em lei. Se vencido o prazo para recolhimento do tributo e da multa correspondente sem que o sujeito passivo compareça para solver o débito, a entidade tributante não terá outro caminho senão recorrer ao Judiciário, para lá deduzir sua pretensão impositiva. Por determinação de princípios constitucionais expressos, lhe é vedado, terminantemente, emitir-se na esfera patrimonial do devedor, para sacar os valores que postula como seus. (CARVALHO, 2009: 605)

Nesse contexto, a prática de sanções políticas, ao violar o devido processo legal, revela-se medida abusiva por da Administração, pois configura verdadeira execução de dívida.

De acordo com o posicionamento do STF², com a sanção política ocorre a violação de devido processo legal substantivo, decorrente da falta de proporcionalidade de medidas constritivas que se predispõe a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários legalmente previstos; bem como da violação do devido processo

² ADI 173-6, Min. Rel. Joaquim Barbosa, DJ 25/09/2008.

legal manifestado no direito de acesso aos órgãos de Executivo ou do Judiciário. Nessa última hipótese, ocorre o direito de acesso tanto para controle da validade dos créditos tributários, cuja inadimplência pretensamente justifica a abusiva penalidade, quanto para controle do próprio ato que resultou na restrição.

8. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O Supremo Tribunal Federal sedimentou o entendimento de que é inconstitucional a utilização de instrumentos de sanção política na cobrança de tributos, considerando que a Administração possui à disposição meios próprios e privilegiados para o exercício de sua pretensão.

São inúmeros os julgados do Supremo que reconhecem a existência das sanções políticas. Podemos citar, como exemplo, os seguintes julgados: RE 413.782 (rel. min. Marco Aurélio, DJ 03/06/2005); AI 529.106 (rel. min. Ellen Gracie, DJ 03/02/2006); ADI 173 (rel. min. Joaquim Barbosa); RE 523.366 (rel. min. Celso de Mello, DJ de 09.03.2007), RE 434.987 (rel. min. Cezar Peluso, DJ de 14/12.2004), RE 424.061 (rel. min. Sepúlveda Pertence, DJ de 31.08.2004), e o RE 409.995 (rel. min. Carlos Velloso, DJ de 31.08.2004).

Atualmente, o Supremo Tribunal Federal conta com três súmulas sobre o tema:

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

Súmula 323: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para cobrança de tributos”.

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

Apesar de fazerem referência a situações concretas (interdição de estabelecimentos, apreensão de mercadorias, aquisição de estampilhas), sem dispor genericamente acerca da inconstitucionalidade de quaisquer restrições impostas aos contribuintes que impliquem na coerção ao pagamento de tributo, as súmulas tem sido aplicadas para fundamentar os mais diversos julgados em que no caso concreto os elementos caracterizadores da sanções políticas restaram caracterizados.

Existe ainda a expectativa de que seja editada mais uma súmula sobre o tema. No Recurso Extraordinário nº 565.048-1³, de Relatoria do Marco Aurélio, foi reconhecida a repercussão geral da questão da legitimidade da exigência da Fazenda de somente autorizar a impressão de documentos fiscais, encontrando-se o contribuinte em mora, ante a apresentação de garantia. A repercussão geral foi admitida, a fim de que,

³ STF, RE nº 565.048-1, Rel. Ministro Marco Aurelio, Publicado em 21/02/2008.

julgando sob tal ângulo, a Corte venha a editar verbete vinculante de súmula. Ao julgar a repercussão geral, o Ministro Relator sinalizou a existência de sanção política no caso:

O Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul veio a placitar lei estadual que, no tocante a credenciamento para comercialização, acaba por exigir do contribuinte garantia, com o objetivo de evitar inadimplementos futuros. Está-se diante de situação concreta a versar cerceio à liberdade econômica, tratamento a implicar verdadeira coação política quanto ao recolhimento de tributo, o que não se coaduna com reiterados pronunciamentos do Supremo (...)” (RE 564.048/RG: página 2)

Em que pese o Supremo Tribunal Federal ter se posicionado pela inconstitucionalidade da prática das sanções políticas, em julgados mais recentes encontramos restrições impostas aos contribuintes como forma de coação ao pagamento de tributo sendo aceitas pela jurisprudência, sob a justificativa de que, no caso concreto, encontram-se pautadas nos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Nota-se que o Supremo vem, continuamente, flexibilizando o seu entendimento acerca das coações indiretas para identificar o caráter de sanções políticas apenas em hipóteses em que a medida se revela, de acordo com o caso concreto, desproporcional. Casos concretos em que se vislumbrou uma prática contínua de infrações tributárias e ofensa a livre concorrência, a sanção política foi afastada. É o que se verificou no julgamento da ADI 173, de Relatoria do Ministro Joaquim Barbosa:

(...) Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não razoável.
(ADI 173, Relator. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 25/09/2008)

Em que pese a tradição jurisprudencial tenha sido pela inconstitucionalidade de quaisquer meios coercitivos que impliquem na coação do contribuinte ao pagamento do tributo, tem se permitido uma nova variável na caracterização das sanções políticas. O que se observa nos julgamentos do Supremo é uma análise discricionária, ou seja, conforme o caso concreto.

8.1. O caso “American Virginia”

Julgamento bastante emblemático no Supremo foi o da ação cautelar nº 1.657-6, ajuizada pela American Virginia Indústria e Comércio Importação e Exportação de Tabacos Ltda em face da União, visando à atribuição de efeito suspensivo a recurso especial já admitido pelo Tribunal de origem.

No caso, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, ao fiscalizar a empresa, verificou que ela não possuía as condições para a manutenção de registro especial previsto no Decreto-lei nº 1.593/1977, concedido em 1996. O registro especial é condição necessária para a comercialização de cigarros classificados no Código 2402.20.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI. Nos termos do art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977, o descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal implica no cancelamento do registro especial.

Ao verificar a natureza de sanção política da medida, já que o cancelamento do registro especial é condição para o livre exercício de sua atividade econômica, a empresa ajuizou ação cautelar. A medida cautelar foi concedida e, uma vez ajuizada a ação principal, sobreveio sentença favorável para a empresa. Ao julgar o recurso de apelação da União, o Tribunal reformou a sentença, sob o entendimento de que a magnitude da arrecadação e o impacto na saúde pública da indústria tabagista justificam a restrição imposta pelo Decreto-lei.

Em face do acórdão proferido, a empresa interpôs recurso extraordinário, sob os fundamentos que caracterizam a conduta da Administração Pública veiculada pelo Decreto-Lei como sanção política. Antes da interposição do recurso extraordinário, a empresa ajuizou medida cautelar visando a atribuição de efeito suspensivo ao recurso. A liminar foi concedida pela vice-presidência do Tribunal e então submetida a julgamento pelo Tribunal Pleno do Supremo.

O primeiro a proferir seu voto foi o Ministro Relator, Joaquim Barbosa, que entendeu que estavam presentes os requisitos para a concessão da medida liminar: o *periculum in mora*, já que o cancelamento do registro especial impede o exercício de atividade econômica lícita, medida de extrema gravidade e cujos efeitos são de difícil reversão, podendo comprometer a própria existência da pessoa jurídica; além da relevância constitucional. Sob esse último aspecto, esclareceu que:

Por outro lado, entendo que a questão posta ao exame da Corte no recurso extraordinário é marcada por inequívoca relevância constitucional, pois envolve a ponderação e possível calibração de uma linha histórica de orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, com a qual se afirma a invalidade da adoção de sanções políticas para coação ao cumprimento de obrigações tributárias. (MC 1.657-6: página12)

Com base nesses fundamentos, votou pela concessão da liminar. Foi seguido pelos Ministros Marco Aurélio, Celso de Mello e Sepúlveda Pertence.

O Ministro Cezar Peluso votou por negar a concessão da liminar. Entendeu que no caso estaria presente o *periculum in mora* inverso, consistente na exposição dos consumidores e nos prejuízos à livre concorrência caso a empresa continuasse em funcionamento. Ponderou que no mercado de cigarros a tributação do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) é de extrema importância, por força do princípio da seletividade, que atribui uma tributação mais elevada aos produtos supérfluos e mais danosos a saúde. No caso dos cigarros, os tributos correspondem a aproximadamente 70% (setenta por cento) do preço de cada maço de cigarros. Ressaltou ainda que a ausência do recolhimento do tributo pela empresa trás poderoso impacto na estrutura dos custos e preços da produção, o pode causar distorções no mercado sob o aspecto da livre concorrência. A ponderação com o princípio da livre iniciativa foi explicada no trecho a seguir:

Dadas as características do mercado de cigarros, que encontra na tributação dirigida um dos fundamentos determinantes do preço do produto, parece-me de todo compatível com o ordenamento limitar a liberdade de iniciativa a bem de outras finalidades jurídicas tão ou mais relevantes, como a defesa da livre concorrência e o exercício da vigilância estatal sobre setor particularmente crítico para a saúde pública. (MC 1.657-6: página12)

O voto ainda abarcou a questão da extrafiscalidade na tributação dos cigarros, já que as alíquotas elevadas tem por finalidade desestimular a comercialização de produto danoso à saúde. No caso dos cigarros, a empresa que se dedica a produzi-lo deve atender às exigências normativas disponíveis, entre as quais, a regularidade fiscal, sem a qual a produção é vedada e ilícita. Também foi considerado o valor elevado dos débitos fiscais da empresa.

Ellen Gracie, Carmen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes, Eros Grau e Carlos Britto acompanharam o Ministro Cesar Peluso e, por 07 (sete) votos a 04 (quatro), a cautelar foi indeferida. O julgamento do Recurso Extraordinário foi concluído em 22/05/2013, ocasião em que, por maioria de votos, foi negado provimento

ao recurso. Os votos vencidos (Gilmar Mendes, Marco Aurélio e Celso de Mello) foram no sentido de que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal rechaça a utilização de meios oblíquos para forçar o contribuinte ao pagamento de tributos, não havendo diferença jurídica significativa entre a medida imposta e aquelas previstas nas súmulas. Os votos que afastaram a sanção política foram dos Ministros Joaquim Barbosa, Ricardo Lewandowski, Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux e Dias Toffoli.

O acórdão inda não transitou em julgado. Atualmente, os autos estão conclusos para apreciação de manifestação.

8.2. Crítica ao caso “American Virginia”

Os julgamentos mais recentes do Supremo Tribunal Federal, ao flexibilizarem os elementos caracterizadores das sanções políticas, merecem duras críticas. No caso relatado, algumas peculiaridades fizeram com que o Supremo entendesse que no caso não se estaria diante de sanção política.

O primeiro ponto levantado foi o fato de que inadimplência tributária da empresa poderia gerar uma vantagem comercial incompatível com o princípio da livre concorrência, pois ao insistir no descumprimento das normas fiscais, a empresa atua com vantagem indevida com relação às demais concorrentes. O suposto desequilíbrio concorrencial, no entanto, não deve servir de escusa para que a Administração Fazendária restrinja as atividades econômicas dos contribuintes, pois ela não possui competência para combater práticas empresariais que configurem comportamento anticoncorrencial. A análise compete ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE e à Secretaria de Direito Econômico, conforme estabelece a Lei 8.884/94.

Quanto à alegação de que houve um reiterado descumprimento de obrigações tributárias, o fato também não deve servir de parâmetro para a constatação da legalidade da sanção imposta, pois o sistema tributário confere à Administração meios eficazes e privilegiados para a satisfação do crédito tributário, como (i) a lavratura de Auto de Infração, exigindo as penalidades previstas para a infração supostamente praticada; (ii) a inscrição do débito em dívida ativa, caso persista a cobrança após discussão na esfera administrativa; e a própria (iii) cobrança judicial do crédito tributário, o que faz com base em legislação especial (Lei 6.830/80), com todas as vantagens a ela inerentes, com a possibilidade de, desde logo, proceder à penhora de bens executados, entre outras medidas capazes de satisfazer o crédito tributário.

A inviabilização do exercício da profissão, caracterizado pelo cancelamento do registro especial, fere o princípio do devido processo legal, pois inviabiliza que o contribuinte discuta, pelos trâmites legais, o crédito tributário. No caso, chegou ao absurdo de se presumir a procedência da cobrança, quando o objeto da ação movida pelo contribuinte não a questiona. Veja-se trecho do voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso:

Revela-se que a empresa não se está recusando a pagar tributo controvertido, que fosse ou seja alvo de frequentes disputas judiciais – coisa que se deduziria e comprovaria a simples observações estatísticas de demandas, até por iniciativa dos concorrentes, expostos, que estariam todos, às mesmas exigências tributárias. (página 12).

Outro ponto que acabou servindo de justificativa para o entendimento pela legalidade da sanção imposta foi a existência do interesse público secundário do Estado de coibir atividades que representem malefícios à saúde pública. Nos termos relatados, “a arrecadação tributária decorrente da fabricação do tabaco é imprescindível para que possa arcar com os custos das doenças relacionadas ao consumo de cigarros”. Ocorre que, o interesse público, que pode até servir como justificativa para a imposição de alíquota mais elevada para o produto, não pode servir de escusa para impedir a atividade econômica do contribuinte quando existem meios próprios para a satisfação do crédito tributário. A finalidade extrafiscal se esgota na imposição (que não deixa de ser questionável sob o ponto de vista do não-confisco) da alíquota seletiva.

Quanto à distinção entre sanção e tributo extrafiscal proibitivo, Alfredo Augusto Becker esclarece:

A natureza jurídica da sanção, distingue-se, perfeitamente, da natureza jurídica do tributo extrafiscal ‘proibitivo’ porque:
Sanção é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, diretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe.
Tributo extrafiscal ‘proibitivo’: é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, indiretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica permite.
(BECKER, 2010: 652)

As características do produto não podem servir de parâmetro para que se faça um juízo de valor subjetivo, se a empresa merece ou não exercer as suas atividades, bem como e discutir a legitimidade do crédito tributário conforme o rito universalmente previsto. Do mesmo modo, o caso também não merece tratamento jurídico diferenciado

pelo valor elevado do débito fiscal, de onde se presumiu pela prática reiterada de ilícitos tributários. Independentemente do montante da dívida, o sistema tributário possui garantias para a satisfação do crédito fiscal.

A caracterização da sanção política conforme o caso concreto é bastante temerária, pois ao se permitir a flexibilização dos direitos dos contribuintes abre-se caminho para insegurança jurídica e para arbitrariedades. A legislação tributária fixou rígidos parâmetros para a satisfação do crédito tributário. Independentemente do valor da dívida e dos interesses arrecadatórios, os limites constitucionais para a imposição das sanções devem ser respeitados, pois uma ilicitude não justifica a prática de uma ilegalidade.

9. CASOS RECORRENTES DE RESTRIÇÕES

Inúmeros são os casos em que foi introduzida norma que, no ensejo de facilitar a satisfação do crédito pela administração pública, implicou na prática de sanção política. Sem pretensão exaustiva, identificaremos algumas delas.

9.1. Regime especial de controle e fiscalização

A imposição de regime especial de fiscalização constitui providência sancionatória capaz de compreender mais de uma medida restritiva de direitos. O intuito é aparelhar o Fisco de instrumentos de fiscalização mais eficazes sobre as atividades econômicas, impedindo a inadimplência e a sonegação fiscal. Esses objetivos, no entanto, não podem servir de justificativa para que direitos fundamentais dos contribuintes sejam ignorados.

Ao impor ao contribuinte regime de apuração de tributos e de cumprimento de deveres instrumentais com condições e critérios específicos, muitas vezes o que se observa é uma força coercitiva para pagamento de tributos.

Quanto à caracterização das sanções políticas nos regimes especiais de fiscalização, Hugo de Brito Machado esclarece que:

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 fiscalização tributária – em alguns casos denominado regime especial de fiscalização – que seja simplesmente uma forma oblíqua de compelir o contribuinte a fazer o pagamento do tributo. (MACHADO, 2005: 86-7)

A mera suspeita de sonegação fiscal ou inadimplência tributária não podem dar ensejo a imposição de um regime rígido e diferenciado de fiscalização, capaz de constranger o contribuinte por meio de deveres que dificultam o desenvolvimento de suas atividades empresariais e o livre exercício profissional.

No âmbito federal, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa nº 979/2009 que disciplina o Regime Especial de Fiscalização – REF, de que trata o artigo 33 da Lei 9.430/1996.

O REF prevê que nas hipóteses em que se verificar condutas como embaraço ou resistência à fiscalização; incidência em conduta que enseje representação

criminal; e a prática reiterada de infração à legislação tributária, poderão ser adotadas as seguintes medidas: (i) manutenção de fiscalização ininterrupta no estabelecimento do sujeito passivo, inclusive com presença física permanente de Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB); (ii) redução, à metade, dos períodos de apuração e dos prazos de recolhimento dos tributos; (iii) utilização compulsória de controle eletrônico das operações realizadas e recolhimento diário dos respectivos tributos; (iv) exigência de comprovação sistemática do cumprimento das obrigações tributárias; e (v) controle especial da impressão e emissão de documentos comerciais e fiscais e da movimentação financeira.

A instrução normativa inda prevê que as medidas especiais de fiscalização poderão ser aplicadas isolada ou cumulativamente, por tempo suficiente à normatização do cumprimento das obrigações tributárias; bem como a aplicação da multa correspondente a 150% (cento e cinquenta por cento) caso o contribuinte cometa infrações durante a vigência do Regime.

Nota-se um nítido intuito de constranger o contribuinte supostamente inadimplente, por meios indiretos de coação, ao pagamento do tributo, quando o verdadeiro papel do regime especial de fiscalização é apenas quantificar a existência de crédito tributário. Identificada a existência do suposto débito, caberá à Administração Pública adotar as medidas privilegiadas e garantidoras de satisfação do seu crédito, com a lavratura do auto de infração.

No âmbito estadual, também são inúmeras as regras que instituem regimes especiais de controle e fiscalização. No caso do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS. Restrições como o dever de prestar informações periódicas, fornecer diariamente livros fiscais e cancelamento de benefícios fiscais de gozo do contribuinte são apenas algumas das medidas impostas.

O Supremo Tribunal Federal já se posicionou pela inconstitucionalidade da imposição de regimes especiais de controle e fiscalização que impliquem na coerção para o pagamento de tributo:

Esta Corte orientou-se no sentido de que o regime especial do ICMS, mesmo quando autorizado em Lei, impõe limitações a atividade comercial do contribuinte com violação aos princípios da liberdade de trabalho e de comércio e no da livre concorrência, constituindo-se forma obliqua de cobrança a do tributo e, por conseguinte, execução política, repelida pela jurisprudência sumulada deste STF (Sumulas STF 70, 323 e 547). 2. Agravo

regimental improvido. (AI 529.106-AgR, Relator Ministro Ellen Gracie, 2ª Turma, DJ 3.2.2006)

Em que pese as medidas se mostrem bastante eficazes no plano concreto para a Administração Fazendária, elas não podem legitimar a violação de inúmeras garantias dos contribuintes.

9.2. Restrições na emissão de notas fiscais

Uma forma comum de sanção política é adotada por Estados e Municípios que proíbem a impressão de notas fiscais (ou suspendem a sua emissão quando disponíveis eletronicamente) de contribuintes em débito com arrecadação do ICMS ou ISS.

Exemplo dessa prática coativa é a Instrução Normativa SF/SUREM nº 19/2011, editada pelo Secretário de Finanças do Município de São Paulo. De acordo com esse ato administrativo, a autorização para a emissão de nota fiscal eletrônica será suspensa quando o contribuinte estiver inadimplente em relação ao ISS:

Art. 1º. A emissão da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica NFS-e para pessoas jurídicas e condomínios edifícios residenciais ou comerciais estabelecidos no Município de São Paulo terá sua autorização suspensa quando o contribuinte, pessoa jurídica domiciliada no Município de São Paulo, estiver inadimplente em relação ao recolhimento do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza ISS.

Art. 2º. Para fins de suspensão da autorização da emissão da NFS-e de que trata o artigo 1º, considera-se inadimplente em relação ao recolhimento do ISS o contribuinte, pessoa jurídica domiciliada no Município de São Paulo, que alternativamente:

I - deixar de recolher o ISS devido por 4 (quatro) meses de incidência consecutivos;

II - deixar de recolher o ISS devido por 6 (seis) meses de incidência alternados dentro de um período de 12 (doze) meses.

Art. 3º. A autorização para emissão da NFS-e ocorrerá sempre que a regularização de débitos pelo contribuinte o desenquadre das condições previstas nos incisos I e II do artigo 2º.

Art. 4º. Face ao disposto no § 1º, inciso I, do artigo 7º da Lei 13.701, de 24 de dezembro de 2003, as pessoas jurídicas e os condomínios edifícios residenciais ou comerciais estabelecidos no Município de São Paulo, quando tomarem serviços de pessoa jurídica domiciliada no Município de São Paulo que não emitir NFS-e em razão da suspensão da autorização de que trata o artigo 1º desta instrução normativa, deverão emitir a Nota Fiscal Eletrônica do Tomador/Intermediário de Serviços NFTS, reter na fonte e recolher o ISS devido.

Art. 5º. Esta instrução normativa entrará em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 01 de janeiro de 2012.

A prática mostra-se tremendamente abusiva. Sem poder emitir notas fiscais, o contribuinte não consegue exercer regularmente suas atividades econômicas, pois não pode faturar e, por isso, não obtêm meios de quitar suas obrigações, incluindo o salário de seus empregados e os encargos tributários. Essa sanção política configura, portanto, uma imposição arbitrária que impede o exercício da atividade econômica de contribuintes em débito fiscal, condenando-os, dessa forma, à falência.

A justificativa do Município para suspender a emissão de nota fiscal, no caso dessa instrução normativa, pode ser sintetizada em dois argumentos principais: (i) a emissão de nota fiscal não é um direito dos contribuintes, mas sim uma obrigação tributária acessória que deve ser disciplinada e realizada de acordo com o interesse arrecadatório ou de fiscalização dos tributos (artigo 113 do CTN), razão pela qual a Autoridade Fiscal pode tomar qualquer providência com relação a essa obrigação dos contribuintes, incluindo suspendê-la; (ii) não há violação ao livre exercício das atividades econômicas, pois a própria instrução normativa prevê que o tomador do serviço deverá emitir a nota e reter o imposto quando o prestador não puder fazê-lo em virtude da suspensão imposta pela instrução.

O primeiro argumento é equivocado, tendo em vista que, independente de ser uma obrigação tributária acessória, emitir nota fiscal é uma condição essencial para o exercício de direitos relativos à livre iniciativa e, justamente por isso, a sua suspensão viola direitos fundamentais dos contribuintes. Procura-se, com isso, coagir o pagamento do tributo sem qualquer possibilidade de defesa.

O segundo argumento desconsidera completamente a realidade comercial. É inviável, na prática, simplesmente transferir a responsabilidade tributária para clientes, os quais não querem assumir a responsabilidade tributária e os riscos fiscais decorrentes da atividade de terceiros.

O Supremo Tribunal Federal já julgou ser inconstitucional a adoção de restrições referentes a emissão de notas fiscais por contribuinte quando ele se encontra em débito com o fisco:

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

Ainda, consoante já apontado, no Recurso Extraordinário nº 565.048-1, de Relatoria do Ministro Marco Aurélio, foi reconhecida a repercussão geral da questão da legitimidade da exigência da Fazenda de somente autorizar a impressão de documentos fiscais, encontrando-se o contribuinte em mora, ante a apresentação de garantia.

9.3. O protesto da Certidão da Dívida Ativa

O protesto da certidão da dívida ativa – CDA junto ao tabelionato competente constitui prática inegável de sanção política. O protesto de títulos consiste em formalidade solene que tem por finalidade certificar a falta de pagamento e constituir o devedor em mora, além de interromper a prescrição, tornar o título exigível, viabilizar pedido de falência e preservar direito de regresso.

Serve, assim, como prova oficial de recusa de pagamento, pelo devedor, em favor do portador do título, além de consequente garantia do credor para exercício do seu direito.

Permitir que a certidão de dívida ativa seja contestada é medida desnecessária, já que os artigos 201 e 204 do Código Tributário Nacional, e também a Lei 6.830/80, estabelecem a presunção relativa de certeza, liquidez e exigibilidade. Também constitui prova pré-constituída capaz de ensejar a propositura da execução judicial do crédito tributário, valendo-se das inúmeras garantias e privilégios já destacados.

Revela-se a desproporcionalidade da medida, pois (i) desnecessária, já que a CDA, por si só, já é dotada de certeza, liquidez e exigibilidade, constituindo título executivo apto ao ajuizamento da execução fiscal para a cobrança do crédito tributário; (ii) inadequada, já que o ordenamento prevê meios próprios para a satisfação do crédito definitivamente constituído, de acordo com a Lei de Execuções Fiscais; e (iii) sob a ótica da proporcionalidade em sentido estrito, não alcança a sua finalidade.

A desnecessidade da medida imposta é reconhecida por inúmeros precedentes do Superior Tribunal de Justiça – STJ:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CDA. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ. PROTESTO. DESNECESSIDADE. PRECEDENTES. VERBETE N. 83 DA SÚMULA DO STJ. JULGAMENTO MONOCRÁTICO. AUTORIZAÇÃO DADA PELO ART. 557 DO CPC. AGRAVO IMPROVIDO. (AgRg no Resp 177348, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJ 05/06/2012)

O que se nota, portanto, é a evidente desnecessidade da medida. O que se pretende é constranger o contribuinte supostamente inadimplente, por meios indiretos de coação, ao pagamento do tributo.

10. CONCLUSÃO

Por meio da aplicação de sanções o sistema-jurídico normativo faz valer a sua coercividade, instrumento para que o Direito cumpra o seu papel de regulador de condutas, tornando possível a coexistência do homem em sociedade. No direito tributário, as sanções tem papel fundamental, pois viabiliza a consecução dos objetivos arrecadatórios do Estado. Nesse caso, a sanção surge em decorrência da prática de um ilícito tributário, ou seja, do descumprimento da obrigação de pagar tributo ou da inobservância dos deveres instrumentais. Quando descumpridas as regras jurídicas postuladas, o Estado impõe uma sanção como reprimenda, que no campo tributário pode constituir uma obrigação pecuniária ou não-pecuniária (obrigação de fazer ou não fazer).

Nesse contexto, a sanção política é sanção tributária que constitui uma obrigação de fazer ou *não fazer*. É tida como política, por estar em desconformidade com o Direito posto. Pode ser definida como a restrição punitiva imposta pela Administração Fazendária, movida por interesses arrecadatórios em detrimento das regras jurídicas existentes, como forma indireta de coagir o contribuinte a efetuar o recolhimento do tributo.

Possui, como elementos indispensáveis, a existência de um suposto ilícito tributário no antecedente, natureza punitiva, forma coercitiva e inobservância ao devido processo legal. Violam inúmeras garantias, como o livre exercício da profissão e da atividade econômica, o devido processo legal, o livre acesso à justiça, os princípios da legalidade e da isonomia, entre outros.

Apesar de as sanções políticas serem flagrantemente inconstitucionais, continuam sendo aplicadas de forma reiterada pela Administração Fazendária, por configurar medida mais fácil e rápida de obter a satisfação do crédito tributário. Por conta desse comodismo, constantemente surgem novas normas que possuem em seu conteúdo a adoção de uma sanção política, nas mais variadas formas, como apreensão de mercadorias, imposição de regime especial de controle e fiscalização, proibição da emissão de documentos fiscais etc.

Ao terem suas atividades econômicas restringidas, contribuintes em débito com o fisco, para reestabelecer as suas atividades e evitar maiores prejuízos, acabam optando por efetuar o pagamento de débito controvertido que poderia ser discutido judicial e administrativamente. Por outro lado, aqueles que optam por contestar a

inconstitucionalidade da sanção imposta para reestabelecer as suas atividades profissionais e obter o direito de discutir a legitimidade da cobrança por meio de procedimento regular, por falta de alternativa acabam sobrecarregando o judiciário.

O Supremo Tribunal Federal, apesar de historicamente ter sido pronunciado pela inconstitucionalidade das sanções políticas, atualmente tem entendido que para que a restrição seja ilegal deve ser analisado se no caso concreto houve a violação a outros ditames constitucionais, como a livre concorrência. De acordo com esse entendimento, a orientação do Supremo não deve servir de escusa para o desrespeito à legislação tributária, de modo que para que seja inconstitucional, a restrição ao exercício da atividade econômica deve ser desproporcional e não-razoável.

Nesse sentido, bastante emblemático foi o julgamento do caso “American Virginia” em que a Secretaria da Receita Federal cancelou o registro especial de uma fabricante de cigarros, requisito indispensável para o exercício de sua atividade, em razão da existência de débitos com Fisco. Naquela oportunidade, por maioria de votos o Supremo entendeu, com base no caso concreto, que não houve a caracterização de sanção política. Os motivos alegados para justificar a legalidade da sanção imposta foram a existência de violação à livre concorrência, a presença do elemento extrafiscal de desestimular atividades nocivas à saúde e o montante elevado da dívida.

O julgamento do caso “American Virgínia”, bem como o de outros casos em que foram atribuídos novos contornos semânticos ao conceito de sanção política, merecem duras críticas. A identificação da sanção política conforme o caso concreto é bastante temerária, pois ao se permitir a flexibilização dos direitos dos contribuintes abre-se caminho para insegurança jurídica e para arbitrariedades. A legislação tributária fixou rígidos parâmetros para a satisfação do crédito tributário. Independentemente do valor da dívida e dos interesses arrecadatários, os limites constitucionais para a imposição das sanções deve ser respeitado, pois uma ilicitude não justifica a prática de uma ilegalidade.

Uma solução para inibir a prática de sanções políticas é o ajuizamento de indenização por perdas e danos em face da entidade pública, com fundamento no art. 37, § 6º, da Constituição Federal. É notório que a imposição de sanções políticas pode causar ao contribuinte danos morais, materiais, lucros cessantes, que, se comprovados, serão passíveis de serem indenizados.

11. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e Sanções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Quartin Latin, 2007.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. 6ª ed. Armênio Amado. Edit. Coimbra, 1984.

MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções políticas no Direito Tributário*. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 30, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 20ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 4.ed. São Paulo:IBDT, 1976

PACHECO, Angela Maria da Motta. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

SILVA MARTINS, Ives Gandra da. *Da Sanção Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1980.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SIQUEIRA, Édison Freitas de. *Débito Fiscal. Análise crítica e sanções políticas*. Porto Alegre: Editora Sulina, 2001.

VASCONCELOS, Arnaldo. *Direito e Força. Uma visão pluridimensional de coação jurídica*. São Paulo: Dialética, 2001.

VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.