



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP
Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito

João Gabriel Casemiro Águila

Sanções políticas como violação à livre concorrência em matéria tributária

Mestrado em Direito Tributário

São Paulo
2022



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP
Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito

João Gabriel Casemiro Águila

Sanções políticas como violação à livre concorrência em matéria tributária

Mestrado em Direito Tributário

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a qualificação e obtenção do título de Mestre em Direito Tributário, sob a orientação da Profa. Dra. Isabela Bonfá de Jesus.

São Paulo
2022

Banca Examinadora

Professora Dra. Isabela Bonfá de Jesus
Orientadora

Professor Dr. José Gomes de Lima Neto
Examinador

Professora Dra. Luiza Nagib
Examinadora

Defendido em: ____/____/____

Nota: _____

À minha mãe, Maria Laura, por ser a base da minha vida e lutar mais por
mim do que por ela mesma.

Ao meu pai, Adalindo Águila, *in memoriam*, por ser herói em vida e um
protetor eterno.

Ao meu irmão, Augusto Neto, por caminhar ao meu lado em todas as etapas
da vida.

A minha esposa, Marcela Águila, por todo amor e companheirismo
incondicional.

AGRADECIMENTOS

Não me faltam agradecimentos a serem feitos não somente no desenvolvimento do trabalho, mas no decorrer de toda a minha trajetória, na qual o acaso foi um parceiro formidável. Primeiramente aos meus pais, Maria Laura e Adalindo Águila, pelo estímulo aos estudos e ao diálogo, sempre acompanhados de uma forte lição de vida. Obrigado pela construção de meus valores por meio do exemplo de suas trajetórias; meu irmão, Augusto Neto, e eu fomos privilegiados.

Agradeço à minha esposa, Marcela Águila, por preencher meus dias de amor e apoio incondicional, mesmo diante de tantas ausências neste período. Prometo lhe recompensar durante a vida toda.

Meus agradecimentos se multiplicam dentro de um ambiente próprio de desenvolvimento, Águila Advogados Associados, na figura do meu sócio de vida, Danilo Cosenza, pela segurança e paciência desta caminhada, e por meus fiéis revisores e guerreiros, Arthur Granhen e Rafael Alves, e toda a formidável equipe.

À minha orientadora, Professora Isabela Bonfá de Jesus, por honrar com excelência o magistério, direcionando e norteando com elegância suas lições e correções. Registro, nos agradecimentos, que este trabalho seria totalmente diferente sem sua presença. Obrigado por me possibilitar chegar até aqui.

Obrigado à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), pela excelência de sua composição, a qual faço testemunho aos Professores Fabiana del Padre Tomé, Robson Maia Lins, Regina Helena Costa, Renato Lopes Becho e Aurora Tomazini de Carvalho, que diretamente influenciaram meus pensamentos. Ademais, seguem meus agradecimentos à minha banca de qualificação, Professores Luiza Nagib e Faissal Junior, pela atenção e contribuição na conclusão deste trabalho.

Por fim, gostaria de agradecer a realização de um sonho acadêmico: poder compartilhar meus pensamentos com os Professores Roque Carrazza e Paulo de Barros Carvalho; saibam que, com orgulho, um dia direi aos meus netos sobre seus ensinamentos em classe.

RESUMO

As sanções políticas são institutos jurídicos historicamente atrelados a medidas administrativas inconstitucionais, exercendo a jurisprudência da Suprema Corte protagonismo afirmativo na conformação conceitual desses mecanismos indiretos de execução da dívida fiscal, consagrados pelas Súmulas n. 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal. Por função sígnica do fechamento operacional do sistema jurídico, o direito legitima a mutação dos conceitos constitucionais pelo uso próprio de sua linguagem, tendo o conceito do referido termo sofrido mutações próprias provenientes do dinamismo da evolução jurisprudencial, tornando-se necessário o estudo de sua ressignificação perante os preceitos constitucionais postos em ponderação. Para tal objetivo, utilizamos a metodologia normativa do Construtivismo Lógico-Semântico, nos valendo da jurisprudência como fonte de pesquisa, assim como da doutrina e legislação contextualizada, com vistas a compreender o instituto. Propomo-nos a construir a nova concepção semântica das sanções não pecuniárias restritivas de direitos de liberdade econômica em desconformidade constitucional, qualificadas como sanção política, de modo a enfatizar a conformação do princípio da livre concorrência utilizado pela Corte Suprema como excludente de inconstitucionalidade material. Para isso, necessário ponderar o princípio de acordo com a tipologia constitucionalmente qualificada à matéria tributária, distinguindo seu ciclo de posituação da aplicabilidade de seu regime jurídico preventivo, ao estabelecer critérios especiais de tributação, e, no sentido repressivo, como norma de natureza sancionatória.

Palavras-chave: sanção política; livre concorrência; tributação.

ABSTRACT

The political sanctions are legal institutes historically linked to unconstitutional administrative measures, with the jurisprudence of the Supreme Court exercising a decisive role in the conceptual conformation of the indirect mechanics of the tax debt enforcement, established by the Precedents 70, 323 and 547. Working as a sign of the legal system operational's enclosure, the law legitimates the constitutional concepts mutation by using its own language, with the concept of political sanctions having undergone mutations characteristic of the jurisprudential evolution, making necessary to study its resignification towards the constitutional precepts put into consideration. For this purpose, we utilize the normative methodology of the Logical-Semantic Constructivism, using the jurisprudence as a source of research, as such as the doctrine and contextualized legislation in order to understand this institute. Proposing to build a new semantical conception of the non-pecuniary sanctions that narrow economic freedom rights in constitutional disagreement, qualified as political sanctions, in order to emphasize the conformation of the Free Competition Principle applied by the Supreme Court as an excludent of material unconstitutionality. Therefore, is necessary to ponder the principle according to the typology constitutionally qualified to tax matters, distinguishing its cycle of positivation and applicability of its preventive legal regime, by establishing special criterias for taxation, and, in its repressive sense, as a norm of sanctioning nature.

Keywords: political sanction; free competition; taxation.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E A ORDEM ECONÔMICA.....	11
2.1 Competência constitucional tributária sancionatória	19
2.2 Princípios gerais da ordem econômica no Direito Tributário	23
2.3 Definição do conceito de tributo	29
2.4 Liberdade econômica em matéria tributária	32
2.5 Extrafiscalidade e as normas tributárias indutoras	38
3 ESTRUTURA NORMATIVA DA ORDEM JURÍDICA	44
3.1 Norma primária como regra-matriz de incidência tributária	47
3.1.1 Hipótese	49
3.1.2 Consequente relacional tributário	52
3.2 Doutrina civilista sobre obrigações	57
3.3 Obrigações tributárias	58
4 TEORIA NORMATIVA DA SANÇÃO	64
4.1 Código Binário do Direito	67
4.2 Teorias normativas das sanções	69
4.3 Norma primária sancionatória	74
4.3.1 Infração como antecedente normativo sancionatório	76
4.3.2 Sanção como consequente relacional sancionatório	78
4.3.2.1 Responsabilidade tributária sancionatória	81
4.3.2.2 Obrigação sancionatória e o dialogismo do conteúdo da obrigação tributária	84
4.3.2.3 Conversibilidade da obrigação sancionatória como condição jurídico-positiva	89
4.4 Norma secundária – Conteúdo sancionatório jurisdicional	94
5 NATUREZA JURÍDICA DAS SANÇÕES POLÍTICAS	98
5.1 Sanções tributárias não pecuniárias	108
5.2 Teoria dos precedentes na conformação de definições jurídicas	118
5.3 Evolução do conceito de sanção política	126
5.4 Classificação normativa das sanções políticas	137
5.4.1 Limites de sujeição passiva de obrigações de natureza não pecuniária	139
5.5 Definição de sanção política	142

6 TRIBUTAÇÃO E LIVRE CONCORRÊNCIA	152
6.1 Normas gerais como instrumento tributário de regulação da livre concorrência....	154
6.2 Normas indutoras como extensão semântica dos critérios especiais de tributação..	158
6.3 Intervenção fiscal repressiva em proteção concorrencial	163
6.4 Tributação como instrumento de intervenção do Estado	167
7 CONCLUSÃO.....	176
REFERÊNCIAS	182

1 INTRODUÇÃO

A política de intervenção estatal se aprimorou no decorrer dos anos, ao ponto de assumir a posição funcional de incentivo, planejamento e fiscalização da ordem econômica, com a pretensão de conferir aptidão ao Estado para aplicar mecanismos de regulamentação de mercado. Em razão dessa premissa, o tributo deixou de se caracterizar somente como instrumento quantificador de preço, assumindo uma nova dimensão de instrumento para concretização de políticas públicas.

A compreensão do conjunto de normas jurídicas que regulamentam a relação do Estado com o contribuinte, tendo como objeto o tributo, é a disciplina acadêmica de Direito Tributário. A segregação conceitual possui fins meramente didáticos e partimos da premissa da unicidade do Direito, segundo a qual, apesar dos subsistemas possuírem princípios próprios, não é possível sustentar o isolamento disciplinar sem ferir a intertextualidade estabelecida entre vários ramos do ordenamento. Com efeito, operativamente, princípios próprios de outras disciplinas implicam ou são incorporados ao subsistema eivados de carga normativa derivada de outras disciplinas, necessitando o intérprete conformar o conteúdo semântico de acordo com o regime jurídico próprio do campo de estudo.

O Direito Tributário e o Direito Econômico possuem feixes de incidência estreitos e comuns, em que a interação normativa implica uma reciprocidade semântica na conformação de seu exercício de competência. Ao aprofundarmos os estudos sobre as normas indutoras de conduta, restará claro que há intensa interação dos princípios da ordem econômica na conformação da competência tributária, destacada a influência do princípio da livre concorrência em matéria tributária.

Compreender os delineamentos positivos e negativos dos princípios da ordem econômica em Direito Tributário exige domínio científico denso da estrutura normativa objeto do feixe de incidência. No caso, direcionaremos nossa atenção à norma sancionatória para identificar sua tipologia de incidência, assim como efetuiremos o teste de compatibilidade dos princípios relacionados à liberdade econômica, bem como ao regime jurídico tributário das sanções.

No campo das sanções tributárias, muito se discute sobre a natureza de suas imputações punitivas, pecuniárias ou não pecuniárias, tendo a jurisprudência pátria associado a desconformidade constitucional da norma sancionatória ao instituto das sanções políticas, como medida administrativa de execução do tributo de forma inconstitucional.

A moldura técnica desses institutos apresenta uma grande zona de penumbra sobre quais medidas seriam decorrência da praticabilidade tributária, como instrumento lícito, e quais corresponderiam às categorizadas, pouco definidas, de sanções políticas. Essa categoria de instrumentos coercitivos é vedada pelo ordenamento jurídico, por corresponder a restrições ou proibições impostas aos sujeitos passivos, como forma indireta ao pagamento de tributo, consagradas pelas Súmulas 70,¹ 323² e 547³ do Supremo Tribunal Federal.

Apesar de muitos estudos referenciar a violação à ordem constitucional na utilização desses meios coercitivos pré-executórios, importante nos atemos às particularidades que contornam sua estrutura normativa, de modo a categorizar deontologicamente o regime jurídico sobre o qual se fundam as sanções políticas.

O dinamismo da evolução jurisprudencial provocou, contudo, mutações no conteúdo semântico dessa norma sancionatória, relacionando a sua conformação semântica ao princípio da livre concorrência como excludente de inconstitucionalidade, de modo a autorizar a prática de medidas sancionatórias não pecuniárias sobre contribuintes reiteradamente inadimplentes perante o Fisco, a ponto de representar uma condição competitiva privilegiada no mercado, relacionando o não pagamento do tributo ao caráter anticoncorrencial.

Mister se faz relacionar, portanto, a incidência do princípio da livre concorrência em matéria tributária, com vistas a investigar o objetivo pretendido, diferenciando o espectro de incidência de natureza preventiva posto pela Constituição da República, na elaboração de critérios especiais de tributação pelo art. 146-A da *Lex Mater*,⁴ e a natureza repressiva prevista no art. 173 da Carta Magna,⁵ para verificar sua compatibilidade com o regime jurídico sancionatório, sendo necessário estruturar a tipologia tributária das sanções políticas.

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 70.** É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2194>. Acesso em: 11 jul. 2022.

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 323.** É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2136>. Acesso em: 11 jul. 2022.

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 547.** Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2201>. Acesso em: 11 jul. 2022.

⁴ BRASIL. Constituição [1988]. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 mar. 2022.

⁵ Idem.

2 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E A ORDEM ECONÔMICA

Do ponto de vista epistemológico, a teoria geral do Direito tem seguido uma vertente preponderantemente estruturalista, deixando ao aspecto funcionalista a definição própria de seus microssistemas jurídicos, fixando suas bases elementares da finalidade jurídica própria a seu campo específico de atuação.

A evolução do pensamento filosófico e a aproximação das relações governamentais a esferas cada vez mais interseccionadas à multidisciplinaridade geraram colisões disciplinares com problemáticas sistêmicas cada vez mais complexas. O próprio Direito Tributário sofreu um agudo desenvolvimento estrutural, aprimorado, principalmente, pelo desenvolvimento teórico alavancado nas últimas décadas pelo primor de sua precisão conceptual.

Os diálogos sistêmicos foram por muito tempo afastados de uma análise funcional do ordenamento por uma particularidade própria da tipificação normativa do Direito Tributário; ademais, a ciência do Direito Tributário sempre refutou a análise funcional como um objeto de cotejo acadêmico, muito por se contrapor a um consequencialismo funcional às projeções econômicas do Estado, algo que, mesmo assim, tem se mostrado relevante à jurisprudência pátria.

As normas jurídico tributárias não se limitam, portanto, ao referido campo de atuação, devendo incorporar enunciados compatíveis à sua atividade normativa e conformá-los de acordo com seu regime jurídico.

Essa visão, no entanto, já não pode prevalecer. As normas tributárias – uma vez reconhecidas as mudanças ocorridas com as transformações da postura estatal – não podem, sob pena de superficialidade, continuar a ser analisadas, unicamente, de um ponto de vista estrutural, já que a análise funcional é um imperativo do próprio direito positivo, em função da necessidade de destinação específica dos recursos arrecadados com parcela dos tributos, bem como da utilização, acentuada, das normas tributárias indutoras, normas voltadas à promoção de condutas.⁶

Assim, as interações normativas entre Direito Tributário, Direito Econômico, Direito Financeiro e demais espectros normativos representam rupturas dogmáticas que, bem utilizadas, produzem reverberações semânticas propositivas, sendo bem claro que o próprio direito positivo estimula a conformação de suas interatividades (exemplificativamente, art. 4 e

⁶ BOMFIM, Diego Marcel C. **Tributação e livre concorrência**. 1. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011. p. 66.

art. 110 do Código Tributário Nacional, doravante CTN), desde que respeitado o regime jurídico como teste de compatibilidade do próprio tributo.

Como forma de compreender as concepções normativas derivadas da ordem econômica na conformação das normas indutoras de conduta dos contribuintes, inauguramos nossas pretensões com as acepções inerentes ao Direito Econômico para conformação à ordem tributária.

Com o advento da Constituição Mexicana de 1917, a **ordem econômica** adquiriu dimensões jurídicas e passou a constitucionalizar disciplinas que, até aquele momento, eram direcionadas ao *status* de elemento monetário, incorporando à matéria constitucional conflitos referentes a direitos sociais e à função social da propriedade. Apesar de inaugurar a constitucionalização da matéria, sua projeção restou limitada em caráter mais intenso à América Latina, fazendo com que outras constituintes adquirissem mais relevância em influência na aplicação desse novo modelo.

É o caso da Constituição de Weimar de 1919, que dividia sua estrutura em duas partes, a primeira para tratar sobre a organização do Estado e a segunda, para prescrever os direitos e deveres dos alemães, dedicando a este último o tratamento normativo da ordem econômica, ao lado de direitos e garantias individuais e sociais.

Carlos Miguel Herrera defende a existência de três níveis na ordem econômica da Constituição de Weimar. O primeiro nível seria o dos direitos fundamentais sociais e econômicos, como o direito ao trabalho (artigo 163), a proteção ao trabalho (artigo 157), o direito à assistência social (artigo 161) e o direito de sindicalização (artigo 159). Outro nível seria o do controle da ordem econômica capitalista por meio da função social da propriedade (artigo 153) e da possibilidade de socialização (artigo 156). Finalmente, o terceiro nível seria o do mecanismo de colaboração entre trabalhadores e empregadores por meio dos conselhos (artigo 165).⁷

Seguindo a influência da referida Constituição Alemã, a Constituição Brasileira de 1934 passou a consignar os princípios gerais sobre a ordem econômica, estatutando, em seu art. 115, a garantia constitucional à liberdade econômica e, em seu art. 116, franqueia a monopolização estatal de atividades de interesse público à autorização por lei especial.

Desde a crise econômica de 1929, o conceito liberal de autorregulação do mercado, sem a presença de agentes econômicos que exerçam a função de racionalidade estrutural, fora mitigado em decorrência de diversas crises econômicas que exigiram a intervenção do Estado,

⁷ BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2022. p. 48.

tanto na forma de poder de polícia garantidor da propriedade privada e dos direitos individuais de cidadãos quanto como um mecanismo de atuação preventiva para corrigir distorções e falhas de mercado na alocação de recursos.

Foi justamente sobre essa relação de direito e poder como meios para a consecução dos fins sociais que a normatividade da ordem econômica se positivou como *status* constitucional, por constituir mandamento fundamental da ação governamental.

O Professor Eros Roberto Grau, com base nas anotações de Vital Moreira, destaca com propriedade as diferentes acepções do termo “ordem econômica”, com especial importância por demonstrar a visão contemporânea do Estado, como ator e criador da ordem econômica:

- em um primeiro sentido, “ordem econômica” é o modo de ser empírico de uma determinada economia concreta; a expressão, aqui, é termo de um **conceito de fato** e não de um conceito normativo ou de valor (é conceito do mundo do ser, portanto); o que caracteriza é a circunstância de referir-se não a um conjunto de regras ou normas reguladoras de relações sociais, mas sim a uma relação entre fenômenos econômicos e materiais, ou seja, relação entre fatores econômicos concretos; conceito do mundo do ser, exprime a realidade de uma inerente articulação do econômico como fato;
- em um segundo sentido, “ordem econômica” é expressão que designa o conjunto de todas as normas (ou regras de conduta), qualquer que seja sua natureza (jurídica, religiosa, moral etc.), que respeitam à regulação do comportamento dos sujeitos econômicos; é o sistema normativo (no sentido sociológico) da ação econômica;
- em um terceiro sentido, “ordem econômica” significa ordem jurídica da economia.⁸

A Constituição da República Federativa de 1988 fora promulgada com um arcabouço de normas regulamentares de limitação do poder da intervenção do Estado na ordem econômica, evidenciando o claro intuito de afastar de sua esfera de competência os caracteres estadistas sobre a organização de mercado, tal qual era assegurado pela Constituição da República de 1967.

A nova constituinte reduziu os poderes do Estado e estabeleceu um regime de mercado organizado, no qual atua de modo mitigado em relação ao processo econômico, admitindo a intervenção para coibir abusos e preservar a livre concorrência.

Em decorrência do regime militar, a Constituição de 1967 propiciou um caráter tolerante ao intervencionismo Estatal, que corrobora uma atuação positiva do Estado frente à ordem econômica. Naquela ordem constitucional, a ampla competência para a instituição de diversas

⁸ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 65.

matérias foi conferida ao legislador ordinário, assim como a outorga de faculdades abertas ao Poder Estatal.

A Constituição da República Federativa de 1988 instituiu um Estado Democrático de Direito, destinado a assegurar o exercício de direitos sociais e individuais, fundado na soberania popular, com princípios da democracia representativa, participativa e pluralista, no qual são retratados diversos espectros ideológicos em sua conformação. Ao analisarmos a ordem econômica constitucional em sua concepção, principalmente em comparação com o regime anterior, identificamos a influência do capitalismo liberal de natureza contida, constatação aprimorada e ratificada durante os anos subsequentes, norteados pelo modelo de abertura econômica do Estado.

Em análise comparativa, ao examinarmos o art. 163⁹ da Constituição de 1967 e o compararmos com o art. 173¹⁰ da Carta Magna de 1988, identificamos que naquela há um típico caráter preferencial sobre a exploração direta da atividade econômica pelo Estado, natureza interventiva, ao passo que a nova Constituinte normatiza uma lógica inversa, conferindo uma proibição sobre o exercício de atividade econômica, com ressalva aos imperativos de segurança nacional ou relevante interesse coletivo.

Entretanto, a consolidação constitucional sofreu um processo de transformação intenso, principalmente de natureza econômica, após 1988. Em meados de 1994, haviam sido editadas quatro emendas constitucionais que versavam sobre diversas matérias, mas, a partir de agosto de 1995, a Carta Magna sofreu uma reforma relativa à ordem econômica constitucional, influenciada pela abertura institucional decorrente do movimento neoliberal globalizado.

Com a edição da Emenda Constitucional n. 5, os preceitos do movimento econômico neoliberal foram introduzidos na Carta Magna e iniciaram um movimento constitucional de abertura econômica, autorizando concessões de serviços locais de gás canalizado, cuja

⁹ “Art. 163 - Às empresas privadas compete preferencialmente, com o estímulo e apoio do Estado, organizar e explorar as atividades econômicas.

§ 1º - Somente para suplementar a iniciativa privada, o Estado organizará e explorará diretamente atividade econômica.

§ 2º - Na exploração, pelo Estado, da atividade econômica, as empresas públicas, as autarquias e sociedades de economia mista reger-se-ão pelas normas aplicáveis às empresas privadas, inclusive quanto ao direito do trabalho e das obrigações.

§ 3º - A empresa pública que explorar atividade não monopolizada ficará sujeita ao mesmo regime tributário aplicável às empresas privadas.” (BRASIL. Constituição [1967]. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967**. Brasília: Presidência da República, 1967a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 21 mar. 2022).

¹⁰ “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. (BRASIL. Constituição [1988]. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 mar. 2022).

prestação de distribuição antes cabia exclusivamente à empresa estatal e, agora, está permitida à iniciativa privada na forma da lei.¹¹

A ordem econômica constitucional sofreu maior grau de mutações sistêmicas durante o exercício de 1995, com a edição das Emendas Constitucionais n. 6, 7, 8 e 9,¹² seguindo os mesmos preceitos de abertura econômica e mitigando a atuação do Estado.

Com a consolidação do fenômeno da globalização e a tentativa de uniformização do discurso neoliberal regulador, no qual há um axioma de livre mercado classificado como um dogma fundamentalista, a EC n. 19/1998, além da Reforma Administrativa, promoveu importante alteração no art. 173 da Constituição da República para regular o exercício de exploração direta de atividade econômica pelo Estado.¹³

Tipificar uma concepção política nas instituições jurídicas constitucionais, principalmente dentro de um modelo plural como o brasileiro, nem sempre é satisfatório, pois aparenta referenciar um modelo estático, e não o é.

A pressuposição da existência de um conjunto de instituições e princípios fundamentais que informam a adoção de um regime político é um conceito ativo que busca superpor o fato estrutural a um elemento funcional para conectar a execução de uma atividade a um fim.

¹¹ BRASIL. **Emenda Constitucional n. 5, de 15 de agosto de 1995**. Altera o § 2º do art. 25 da Constituição Federal. Brasília: Presidência da República, 1995a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc05.htm. Acesso em: 12 jul. 2022.

¹² A Emenda Constitucional n. 6 alterou a redação do inciso IX do art. 170 e do § 1º do art. 176, além de revogar o artigo 171 e incluir o art. 246 no texto constitucional (BRASIL. **Emenda Constitucional n. 6, de 15 de agosto de 1995**. Altera o inciso IX do art. 170, o art. 171 e o § 1º do art. 176 da Constituição Federal. Brasília: Presidência da República, 1995b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc06.htm. Acesso em: 12 jul. 2022). A Emenda Constitucional n. 7 alterou o art. 178 e repetiu a inserção da redação do art. 246 modificado pela Emenda n. 6 (BRASIL. **Emenda Constitucional n. 7, de 15 de agosto de 1995**. Altera o art. 178 da Constituição Federal e dispõe sobre a adoção de Medidas Provisórias. Brasília: Presidência da República, 1995c. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc07.htm. Acesso em: 12 jul. 2022). A Emenda Constitucional n. 8 conferiu nova redação ao inciso XI e XII do art. 21 da Constituição da República, para autorizar concessão de serviço de telecomunicação pela iniciativa privada mediante poder regulamentar, retirando a exploração do serviço da União (BRASIL. **Emenda Constitucional n. 8, de 15 de agosto de 1995**. Altera o inciso XI e a alínea "a" do inciso XII do art. 21 da Constituição Federal. Brasília: Presidência da República, 1995d. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc08.htm. Acesso em: 12 jul. 2022). A Emenda Constitucional n. 9 conferiu abertura no mercado de petróleo e gás natural ao promover alteração ao § 1º e § 2º do art. 177 (BRASIL. **Emenda Constitucional n. 9, de 9 de novembro de 1995**. Dá nova redação ao art. 177 da Constituição Federal, alterando e inserindo parágrafos. Brasília: Presidência da República, 1995e. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc09.htm. Acesso em: 12 jul. 2022).

¹³ BRASIL. **Emenda Constitucional n. 19, de 4 de junho de 1998**. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm. Acesso em: 12 jul. 2022.

Seguindo os ensinamentos do Professor José Afonso da Silva¹⁴: “o regime é um complexo estrutural de princípios e forças políticas que configuram determinada concepção do Estado e da sociedade, e que inspiram seu ordenamento jurídico”.

O fundamentalismo neoliberal inspirou a inserção do fato estrutural “liberdade econômica” na “ordem econômica” (elemento funcional), com a clara finalidade de estruturar um Estado menos intervencionista.

As Emendas Constitucionais n. 33/2001,¹⁵ 42/2003¹⁶ e 44/2004¹⁷ são marcos normativos representativos de relevantes modificações sobre nosso objeto de estudo tributário, seja por representar nova disciplina ao ambiente jurídico da ordem econômica impositiva às Contribuições Sociais de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), ou pela reforma tributária de dezembro de 2003. Além de reestruturar regimes de tributação, modificar limites constitucionais ao poder de tributar, alterar competências fiscais e suas repartições de receita, estruturaram os alicerces de uma filosofia interventiva do Estado na economia por meio de um modelo de tributação direta:

Identificadas as mudanças do perfil de tributação com o passar dos anos, fixando-se a ideia de que as normas tributárias, longe de apenas gerarem de maneira constitucional a transferência de recursos do particular ao ente estatal, atuam também como potentes instrumentos de indução comportamental.¹⁸

Apesar da coloquial conclusão sobre o que compõe o **domínio econômico**, exige-se um necessário aprofundamento técnico para definir a amplitude semântica sobre a qual se insere o termo, tanto na forma de norma jurídica como de ambiente econômico, inexistindo uma pacificação uníssona de sua definição. Todavia, a ideia de sua fixação à atividade econômica, exercida pelos particulares ou na presença do Estado, se mantém presente em todas.

Interessa-nos dizer que, como norma jurídica, o domínio econômico não se confunde com a ordem econômica, considerando-se que, ao passo que o primeiro representa o ambiente ou o conjunto de relações jurídicas sobre o qual se contextualizam os fatos, o segundo diz

¹⁴ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 124.

¹⁵ BRASIL. **Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001**. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. Brasília: Presidência da República, 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm. Acesso em: 12 jul. 2022.

¹⁶ BRASIL. **Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2003a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em: 12 jul. 2022.

¹⁷ BRASIL. **Emenda Constitucional n. 44, de 30 de junho de 2004**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc44.htm. Acesso em: 12 jul. 2022.

¹⁸ BOMFIM, Diego Marcel C. **Tributação e livre concorrência**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 94.

respeito ao conjunto normativo regulatório das relações econômicas, aqui inseridos os reflexos decorrentes das incidências tributárias, como será mais bem trabalhado posteriormente.

Ademais, as reformas constitucionais operaram, também, sobre atividades econômicas específicas, mas que exercem impacto direto sobre a natureza global da ordem econômica, como é o caso da EC n. 36,¹⁹ ao conferir nova redação ao art. 222, de modo a permitir a participação de pessoa jurídica no capital social de empresa jornalística e de radiodifusão, bem como a Emenda Constitucional n. 40/2003,²⁰ a qual modifica o Sistema Financeiro Nacional, e a EC n. 49/2006,²¹ que exclui do monopólio da União a produção, a comercialização e a utilização de radioisótopos de meia-vida curta para usos médicos, agrícolas e industriais.

Esse raciocínio demonstra como a realização do direito humano opera contra a força do Estado e se assevera nas palavras de Norberto Bobbio:

Do ponto de vista teórico, sempre defendi – e continuo a defender, fortalecido por novos argumentos – que os direitos do homem, por mais fundamentais que sejam, são direitos históricos, ou seja, nascidos em certas circunstâncias, caracterizadas por lutas em defesa de novas liberdades contra velhos poderes, e nascidos de modo gradual, não todos de uma vez e nem de uma vez por todos.²²

O poder de reforma constitucional é uma outorga de competência do constituinte originário (ADCT, art. 3º) para regenerar a essência do texto magno, eliminando normas que não se justificam política, social e juridicamente.²³ A intervenção do constituinte derivado promoveu um total de 114 Emendas Constitucionais, com a última publicada em 18 de fevereiro

¹⁹ BRASIL. **Emenda Constitucional n. 36, de 28 de maio de 2002**. Dá nova redação ao art. 222 da Constituição Federal, para permitir a participação de pessoas jurídicas no capital social de empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens, nas condições que especifica. Brasília: Presidência da República, 2002a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc36.htm. Acesso em: 12 jul. 2022.

²⁰ BRASIL. **Emenda Constitucional n. 40, de 29 de maio de 2003**. Altera o inciso V do art. 163 e o art. 192 da Constituição Federal, e o caput do art. 52 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Brasília: Presidência da República, 2003b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc40.htm. Acesso em: 12 jul. 2022.

²¹ BRASIL. **Emenda Constitucional n. 49, de 8 de fevereiro de 2006**. Altera a redação da alínea b e acrescenta alínea c ao inciso XXIII do caput do art. 21 e altera a redação do inciso V do caput do art. 177 da Constituição Federal para excluir do monopólio da União a produção, a comercialização e a utilização de radioisótopos de meia-vida curta, para usos médicos, agrícolas e industriais. Brasília: Presidência da República, 2006a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc40.htm. Acesso em: 12 jul. 2022.

²² BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 1992. p. 5.

²³ BRASIL. **Constituição – ADCT de 1988**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/conadc/1988/constituicao.adct-1988-5-outubro-1988-322234-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 12 jul. 2022.

de 2022, por meio das quais se pretende adequar a realidade ao cumprimento de sua função na sociedade.

A Constituição da República de 1988, instituidora do Estado Democrático brasileiro há quase 35 anos, teve, portanto, sua ordem econômica conformada com inúmeras alterações constitucionais, que demonstram, objetivamente, uma construção de valores que mitigam o caráter intervencionista, dentro de uma estrutura normativa eivada de uma hipertrofia estatal.

Ao analisá-la comparativamente com suas antecessoras, a ordem econômica da Constituição da República vigente possui forte influência liberal em suas estruturas basilares, mas isso não implica em outorga de irrestrita liberdade aos agentes econômicos, nos moldes de uma utopia anarquista. A Constituinte confere ao Estado a função intervencionista de agente normativo e regulador da atividade econômica, conferindo-lhe a aptidão de **“fiscalizar, incentivar e planejar na forma da lei”** (art. 174 da Constituição da República),²⁴ como podemos destacar das afirmações de Daniel Moreti:

À nova concepção do liberalismo designou-se o termo neoliberalismo. É nesse cenário que se insere a atual Constituição brasileira, que declara o mercado interno como patrimônio nacional (art. 219) e estabelece o Estado como agente de intervenção no domínio econômico, não apenas para corrigir as falhas e imperfeições do mercado verificadas no modelo liberal e desempenhar as funções de organização e ordenação das relações humanas, mas também para promover a implantação de políticas públicas.²⁵

Afasta-se a ideia de um Estado dirigista das atividades econômicas, porquanto o constituinte consagra à ordem econômica uma concepção neoliberal de preservação de livre iniciativa e livre concorrência para coibir abusos e interferências de qualquer natureza, inclusive do Estado, que desregulem o caráter competitivo. O modelo da constituinte prevê o Estado como um agente econômico (participação) ou na forma de um agente regulador, disciplinando os regimes econômicos (intervenção), sendo ambas as formas utilizadas como instrumento de coordenação e garantia dos princípios da ordem econômica, no qual o Direito regula suas relações de produção.

Desse modo, a intervenção do Estado no domínio econômico é instrumento constitucional de realização de políticas públicas, com claro delineamento positivo autorizativo

²⁴ BRASIL. Constituição [1988]. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 mar. 2022.

²⁵ MORETI, Daniel. **Regime especial de controle e fiscalização de tributos e a livre concorrência**. São Paulo: Editora Noeses, 2017. p. 114.

de sua intervenção, historicamente mitigado, mas presente, devendo ser empreendida nos exatos limites outorgados pela ordem constitucional.

Dessa forma, o Direito, outorgado de poderes conferidos pela Constituição da República, disciplina as regras jurídicas em seu espectro de poder soberano, para conferir calculabilidade e previsibilidade ao mercado. Justamente por isso a ideia do capitalismo é essencialmente jurídica.

2.1 Competência constitucional tributária sancionatória

Após a crise do Estado Social, a Constituição da República de 1988 optou pela concepção do Estado Democrático de Direito, de modo a implementar a transferência do poder da classe dirigente para os destinatários das normas e do poder, com influência deles nas decisões e ações estatais, por meio dos mecanismos de deliberação democrática.

Na forma do denominado Estado Democrático do Direito, o poder das pessoas políticas atua em conformidade com os ditames da Lei Maior, para garantir o exercício dos direitos e garantias fundamentais pelos cidadãos, sem invadir ou extrapolar sua esfera de competência. Para tal, observemos as lições de Roque Antonio Carrazza:

Nos países onde existe o chamado **Estado de Direito**, a lei – norma geral, abstrata e igual para todos os que se encontram em situação jurídica equivalente – provém do Legislativo, cujos membros são eleitos pelo povo. Por exprimir, como vimos, a vontade geral, possui um primado sobre os atos normativos emanados dos demais Poderes. Deveras, a Administração Pública que a realiza nos casos concretos, apoia-se exclusivamente na lei. O Judiciário, de seu turno, é o garantidor máximo da legalidade.²⁶

Partindo da referida premissa, defende-se que as atuações dos poderes do Estado, nas formas delineadas na Constituição da República, representam os alicerces do Estado Democrático de Direito, sobre o qual o Poder Judiciário figura como garantidor da legalidade, da segurança jurídica e da certeza do direito em decorrência do ônus fiscal.

Isso porque, em decorrência da atividade estatal, houve por bem o constituinte estabelecer uma constituição rígida e asseguradora dos direitos e garantias aos cidadãos, para que fosse conferida ao sujeito passivo a previsibilidade da ação estatal, conforme as palavras do Professor José Artur Lima Gonçalves:

²⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 259-260.

Essa segurança é traduzida, portanto, na vedação da surpresa e no império da lei. Trata-se de princípio implícito que informa o subsistema constitucional tributário brasileiro, contendo e inibindo severamente a liberdade do administrador e do próprio legislador, que devem, ambos, atuar de forma a evitar o inopino, respeitando o regular desenvolvimento das atividades privadas, tal como idealizadas no exercício do livre direito ao planejamento e desenvolvimento das iniciativas empresariais. É a prevalência dos direitos e garantias individuais – constitucionalmente assegurados – sobre os chamados “privilégios da administração”.²⁷

Na forma do denominado Estado Democrático do Direito, o Poder Público atua positivamente para garantir o exercício dos direitos e garantias fundamentais aos cidadãos, oferecendo determinadas prestações positivas para sua fruição. De acordo com a lição de José Afonso da Silva, o Estado Democrático de Direito

[é] um tipo de Estado que tende a realizar a síntese do processo contraditório do mundo contemporâneo, superando o Estado capitalista para configurar um Estado promotor da justiça social que o personalismo e o monismo político das democracias populares sob o influxo do socialismo real não foram capazes de construir.²⁸

Assim, tratou o constituinte de preservar a garantia dos cidadãos em impedir que o Estado invada sua esfera individual (direitos e garantias fundamentais), sem deixar de incluir os denominados direitos fundamentais de segunda e terceira ordem (ou direitos sociais), que se revelam pelas prestações estatais positivas necessárias à realização dos princípios e objetivos da República, tal como a igualdade, a propriedade e a liberdade.

Os primados delimitadores da definição dos institutos, de modo direto ou referenciado, firmam-se no intuito garantidor da segurança jurídica e da certeza do direito, garantia dos cidadãos sobre os quais o ônus fiscal se opõe.

Observa-se que delimitar as características dos institutos a que o direito se refere opera ao intérprete garantias assecuratórias de limites ao legislador infraconstitucional na extensão dos efeitos sobre suas materialidades; assim, dentro de um universo de possibilidades interpretativas, não se mostra seguro outorgar ao legislador um quadro em branco para, indiscriminadamente, estabelecer conceitos que impliquem imputação do dever jurídico de pagar o tributo sobre materialidade não referida constitucionalmente.

²⁷ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda** – Pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 163.

²⁸ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 119-120.

Delimitar indiscriminadamente uma definição jurídica, como um condicionante aberto aos interesses do legislador ordinário, sem estabelecer conformidade aos dispositivos constitucionais delineadores da materialidade, torna inócua sua pretensão de atribuir previsibilidade ao sistema em face da certeza e da segurança jurídicas.

Com isso em vista, em razão de toda essa conjectura evolutiva, o constituinte conferiu aos entes federados as respectivas competências sobre materialidades específicas de tributação, lhes concedendo aptidão para criar normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a relação jurídica tributária, notadamente a regra-matriz de incidência tributária.²⁹ Daí emerge a noção definitória do que se conhece por competência tributária.

Competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no *am* e no *quantum* do tributo; a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei. [...] Noutro falar, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem.³⁰

Não obstante, o nosso sistema jurídico somente confere eficiência regulatória (de regular o comportamento humano) a uma norma jurídica quando dotada de caráter coercitivo, ou seja, há a utilização de mecanismo de conectividade pelo Estado. Essa lógica já possuía escopo desde a época dos estudos de Kelsen, o qual definiu o signo “norma jurídica” como a prescrição de uma conduta, cujo descumprimento importará em uma sanção. Para ele, a norma jurídica é dotada de imperatividade e coercitividade.³¹ Em que pese algumas ressalvas à referida definição, tal premissa ilustra a noção da conformação de sentido da norma jurídica se operar com a existência de mecanismo de coerção a ser exercido por órgão estatal.

Com base na supracitada argumentação, somente haverá a estrutura normativa completa quando a norma jurídica instituidora de uma relação jurídica deôntica estiver acompanhada de

²⁹ A definição da aglutinação de vocábulos “regra-matriz de incidência tributária”, desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho, pode englobar duas acepções, a depender da corrente científica a qual o intérprete se filiar: (i) aprioristicamente, ser compreendida como a norma tributária em sentido estrito, isto é, a norma jurídica definidora da incidência do tributo, bem como suas implicações no mundo real; ou (ii) poderá ser compreendida como a estrutura lógica (método) com o mínimo deôntico (hipótese com critério material, espacial e temporal e consequente com critério pessoal e quantitativo) para produzir os efeitos da obrigação tributária no mundo real.

³⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 533.

³¹ KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. 6. ed. Coimbra: Armênio Amado Editora, 1984. p. 93.

uma norma jurídica instituidora de sanção em razão do descumprimento do consequente da primeira norma. Por conta dessa dinâmica estrutural, denominam-se as normas instituidoras de relações jurídicas como normas primárias, enquanto restam denominadas as normas instituidoras de sanções como normas secundárias. A junção de ambas conforma a estrutura normativa completa. Sobre a referida premissa, é salutar a leitura de escólio da doutrina de Vilanova:

Fazendo-se um corte abstrato na série de normas que compõem unitariamente o sistema do direito positivo, vemos que uma regra jurídica completa consta de duas normas. Na norma primária, tem-se o pressuposto fático (ou hipótese de incidência) em relação-de-implicação com a consequência: a relação jurídica. Abstratamente, se ocorre o fato E, então A ficará numa relação R com B. Na norma secundária, a hipótese fática é a não observância do dever da parte do sujeito passivo, a qual implica o exercício da sanção e da coação (já aqui através do órgão jurisdicional).³²

Nesse sentido, para se obter uma estrutura normativa completa, repise-se, a norma jurídica primária não deverá ser isolada da norma jurídica secundária:

Nesse plano abstrato de considerações, toda norma jurídica completa dispõe de sanção coercitiva. As duas normas, primária e secundária, coexistem no sistema de direito positivo, são válidas simultaneamente. O fato de uma vir a ser aplicada e não a outra, portanto, é insuficiente para sustentar a existência de normas jurídicas sem sanção. Isso porque norma jurídica sem sanção deixa de ser jurídica. E a sanção sem norma não faz sentido. É justamente esta a ideia que se extrai do pensamento de Lourival Vilanova. Assim, o descumprimento de toda e qualquer norma projeta efeitos. O efeito que qualifica uma norma como jurídica é, justamente, a previsão de uma consequência coercitiva para o seu descumprimento ou o fato de o aparato estatal estar preordenado à aplicação da norma primária, mesmo contra a vontade do seu destinatário.³³

Neste espeque, a competência para a elaboração de norma jurídica primária atrai, em consequência do encadeamento lógico ao norte disposto, a competência para a elaboração de norma jurídica secundária, de modo a despender a estrutura normativa completa (apta à produção de efeitos no sistema jurídico) e regular adequadamente o comportamento humano.

Isso posto, quando há outorga de competência tributária pelo constituinte, tida como o poder de editar normas jurídicas constituidoras das respectivas relações jurídicas tributárias

³² VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no Direito**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 175.

³³ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 110-111.

(normas jurídicas primárias), também se está outorgando a competência tributária sancionatória, a qual deverá ser compreendida como o poder para se editar normas jurídicas sancionatórias em matéria tributária (normas jurídicas secundárias), porquanto somente corresponderão à estrutura normativa completa quando estiverem aglutinadas, nos termos da premissa ao norte posta.

Nesse ponto, o poder de tributar comporta a conformação do poder sancionador intrínseco à norma de competência tributária; vale dizer que o mesmo agente apto a produzir enunciados instituidores de tributos detém a aptidão de exercer o poder sancionatório decorrente do descumprimento de seus atos.

Assim sendo, ao se conferir ao Estado a aptidão constitucional para normatizar e regular matéria de Direito Tributário, se confere legitimidade ao mesmo Ente para dispor acerca do Direito Tributário Sancionador.

2.2 Princípios gerais da ordem econômica no Direito Tributário

Conforme descrito em linhas pretéritas, as normas constitucionais, por qualidade hierárquica superior, determinam e limitam o conteúdo material das normas infraconstitucionais, bem como imprimem uma ordem estrutural ao sistema que se pretende harmônico, podendo ser enquadradas em dois tipos: regras e princípios.

A doutrina moderna distingue regras e princípios como espécies normativas qualificadas deonticamente, sendo frequentemente associadas, à distinção, por intermédio de critérios de abstração e generalidade, no qual os princípios seriam normas de caráter mais aberto e as regras, como conteúdo conotativo fechado, suscetíveis à aplicação imediata. Por vezes, tem-se estruturado hierarquia entre essas espécies normativas, cuja valoração da norma tem atribuído, preferencialmente, uma em razão da outra.

Nosso entendimento resta fortemente influenciado pelo referencial teórico de Ronald Dworkin e Robert Alexy, segundo os quais não se distinguem as espécies normativas de acordo com seu maior ou menor grau de vagueza ou relação de sobreposição hierárquica, mas sim em relação à qualidade diretiva sobre a qual a norma se apresenta:

A diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica. Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se quanto à natureza da orientação que oferecem. As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e nestes casos a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e

neste caso em nada contribui para a decisão. [...] Um princípio como “Nenhum homem pode beneficiar-se de seus próprios delitos” não pretende [nem mesmo] estabelecer condições que tornem sua aplicação necessária. Ao contrário, enuncia uma razão que conduz o argumento em uma certa direção, mas [ainda assim] necessita uma decisão particular.³⁴

Isso porque ambos os doutrinadores identificam os princípios e regras como duas espécies normativas distintas, categorizando-as cada qual com sua especialidade diretiva de natureza deontológica. Apesar de pôr vezes representarem papéis superficialmente semelhantes, os princípios jurídicos possuem um padrão particular em sua diretiva normativa, que tem estrutura própria e não se limita ao grau de extensão ou generalidade do comando da norma.

Um comando normativo que estabeleça a ordem “[a]o cidadão deve ser assegurada uma vida digna” possui uma estrutura normativa diretiva a assegurar um bem jurídico, sem estabelecer as condições necessárias para sua aplicação, de modo que outro comando normativo que preveja “[a]o cidadão deve ser assegurado um salário-mínimo para garantir a vida digna” representa ordem estrutural diversa daquela, pois se refere a um comando sujeito à valoração de cumprimento ou não (regra do tudo ou nada): o cidadão recebe um salário-mínimo que lhe propicia dignidade; ou não o recebe e não lhe resta dignidade.

Independentemente do grau de valoração, verificamos que, estruturalmente, as regras e os princípios representam signos normativos distintos e ambos conformam o direito de acordo com suas proposições do dever-ser.

Portanto, podemos atribuir aos princípios a qualidade típica de prescrever conteúdos semânticos mais amplos, diretivos da construção semântica de outras normas, sendo regras ou não (visto a possibilidade de coalisão de princípios), podendo referir-se tanto a direitos individuais quanto a interesses coletivos, caracterizados por Alexy como mandamentos de otimização.

Princípios são mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas e fáticas. A máxima da proporcionalidade em sentido estrito, ou seja, exigência de sopesamento, decorre da relativização em face das possibilidades jurídicas. Quando uma norma de direito fundamental com caráter de princípio colide com um princípio antagônico, a possibilidade jurídica para a realização dessa norma depende do princípio antagônico. Para se chegar a uma decisão é necessário um sopesamento nos termos da lei de colisão. Visto que a aplicação de princípios válidos – caso sejam aplicáveis – é obrigatória, e visto que para essa aplicação, nos casos de colisão, é necessário um sopesamento,

³⁴ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2010. p. 39 e 41.

o caráter principiológico das normas de direito fundamental implica a necessidade de um sopesamento quando elas colidem com princípios antagônicos. Isso significa, por sua vez, que a máxima da proporcionalidade em sentido estrito é deduzível do caráter principiológico das normas de direitos fundamentais.³⁵

Como direitos fundamentais são direitos de hierarquia constitucional, estes só podem ser restringidos por normas de hierarquia constitucional (restrições diretamente constitucionais) ou por normas infraconstitucionais autorizadas por normas constitucionais (restrições indiretamente constitucionais).

A problemática das discussões acerca das restrições de direitos fundamentais não se encontra em seus conceitos, mas sim na forma de seu conteúdo, na extensão dessas restrições e na distinção entre as restrições e outros institutos, como a regulamentação, as configurações e as concretizações dos direitos fundamentais

Ademais, as restrições a direitos fundamentais não prescindem exclusivamente de caráter material, é necessário que sigam a conformidade formal, correspondente ao aspecto que diz respeito “à forma da afetação do bem protegido”.

Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença:³⁶

A ilustração dessa teoria pode facilitar a sua compreensão. Figure-se o exemplo de um conflito entre o direito fundamental da liberdade de expressão com o direito fundamental à privacidade que ocorrerá se um jornalista desejar expor dados pessoais de alguém numa reportagem. Os dois direitos têm a índole de princípios, eles não se diferenciam hierarquicamente, nem constituem um a exceção do outro. Muito menos se há de cogitar resolver o atrito segundo um critério cronológico. O conflito, portanto, não se resolve com os critérios usuais de solução das antinomias. Ao contrário, terá que ser apurado, conforme o caso, qual dos dois direitos apresenta maior peso. Não seria impróprio, assim, considerar que, se o indivíduo retratado não vive uma situação pública relevante, a privacidade terá maior peso do que se ele é ator de algum fato de interesse público significativo, quando o interesse geral na matéria poderá ser para emprestar maior peso à liberdade de expressão.³⁷

³⁵ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 117-118.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 276.

³⁷ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 112.

Existem alguns direitos individuais que possuem seu âmbito de proteção instituído direta e expressamente pelo ordenamento jurídico. Essas categorias de direito fundamental transferem ao legislador o objetivo de definir o próprio conteúdo a ser regulado, razão pela qual fala-se em regulação ou de conformação em vez da restrição. Nesses tipos de direitos fundamentais, o legislador possui o poder de conformação, concretizando ou densificando determinada faculdade fundamental.

A atividade de densificação normativa não se limita exclusivamente à regulamentação por normas secundárias, é aptidão do intérprete conformar o conteúdo normativo com enunciados indiretamente relacionados ao objeto de significação, afinal, o direito é uno e indivisível, regulado de acordo com suas relações intrínsecas de subordinação e coordenação normativa. Ademais, as disposições constitucionais compõem correlação semântica com as normas hierarquicamente inferiores, de acordo com sua compatibilidade material.

Pela própria natureza da relação jurídico-tributária e a compatibilidade do exercício da competência tributária como forma de indução econômica, seja pela oneração, seja pela desoneração do ônus fiscal ou até mesmo pela imposição de obrigações escriturais acessórias, compete ao intérprete apropriar-se dos primados do Direito Econômico para regular ou influir, mesmo que com caráter de extrafiscalidade, o núcleo da norma de comportamento tributário.

Para tal, necessário compreender que os princípios gerais da ordem econômica representam um conjunto de normas cujo objeto é a juridicização da política econômica do Estado, com a finalidade de reger as relações propriamente econômicas e a forma como deve se operar a intervenção do Estado no domínio econômico.

O *caput* do art. 170 da *Lex Mater* enaltece a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa como fundamento da ordem econômica na realização da dignidade da pessoa humana, de modo a estabelecer a inexistência de relação conflituosa na instrumentalização desses princípios. O caráter conciliatório dos institutos opera mediante o sopesamento principiológico para aproximação da norma jurídica de atingir sua finalidade.

A técnica constitucional houve por aproximar esses institutos, desde sua enunciação como fundamento da República Federativa, no art. 1º, inciso IV, da Lei Maior, para conciliar a relação de tensão de direitos socialmente presentes no cotidiano, com sua valoração jurídica fundamental.

A aproximação dos institutos próprios do Direito Tributário e do Direito Econômico reverberam caracteres normativos muito similares, desde sua natureza pecuniária à presença do Estado como um sujeito interventor; ademais, as normas de competência constitucionalmente fixadas fomentam uma aproximação semântica, principalmente principiológica. A Constituição

da República norteia a repartição de competências do Estado por meio do princípio da predominância do interesse, aludido pelo Professor José Afonso da Silva:

O princípio geral que norteia a repartição de competência entre as entidades componentes do Estado federal é o da predominância do interesse, segundo o qual à União caberão aquelas matérias e questões de predominante interesse geral, nacional, ao passo que aos Estados tocarão as matérias e assuntos de predominante interesse regional, e aos Municípios concernem os assuntos de interesse local, tendo a Constituição vigente desprezado o velho conceito do peculiar interesse local que não logrou a conceituação satisfatória em um século de vigência.³⁸

Atualmente, reconhece-se a inexistência de tributos **puros**, assim consideradas espécies tributárias que possuam mero interesse arrecadatório, de incorporar receitas aos cofres públicos; a cada espécie tributária é possível atribuir viés de fiscalidade ou de extrafiscalidade, conferindo ao legislador aptidão de operar os institutos fiscais de acordo com os interesses de política pública.

Assim, mais do que classificar tributos de acordo com sua função, identificam-se as funções indutoras de comportamento como normas jurídicas extrafiscais (indutoras) em cada espécie tributária. Considerando a referibilidade econômica do tributo, sua extrafiscalidade potencializa a interação dialógica entre os referidos ramos do Direito, que, didaticamente, encontram-se afastados, mas principiologicamente se aproximam.

A Constituição Federal, principalmente após as Emendas Constitucionais n. 33/2001, 42/2003 e 44/2004, aproximou a natureza interventiva do Estado à finalidade fiscal, criando aptidões fiscais sobre o domínio econômico, exaltando conclusões acadêmicas quase unânimes da unicidade do ordenamento jurídico. Nessa linha, a interação do Direito Econômico e do Direito Tributário permite a compreensão do estudo da incidência extrafiscal da tributação de acordo com os preceitos da ordem econômica. Nas palavras do Professor Diego Bonfim,

[e]ssa expressão pode ser empregada para indicar a relação que vem se pretendendo expor entre direito tributário e o direito econômico. Há uma relação de simbiose entre os dois microssistemas normativos, havendo interação positiva em sua abordagem conjunta, uma vez que, inegavelmente, as normas vinculadas a núcleos aglutinantes do direito econômico (como o princípio da livre concorrência), inegavelmente, influenciam as normas tributárias e, por consequência, o exercício da competência tributária.³⁹

³⁸ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 476.

³⁹ BOMFIM, Diego Marcel C. **Tributação e livre concorrência**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 74.

A compreensão da forma de utilização dos preceitos da ordem econômica para exercício da competência tributária é o elemento nuclear de nosso objeto de estudo, principalmente ao denotarmos esses conteúdos à competência tributária sancionatória e ao princípio da livre concorrência. Isso porque, apesar de sua correlação ao Direito Tributário, a função indutora das normas jurídicas não fundamenta a convalidação de normas incompatíveis com o ordenamento jurídico, tendo em vista que o exercício da competência tributária encontra limites prescritos em seu próprio regime jurídico.

O poder de tributar não pode extrapolar os direitos e garantias constitucionais dos contribuintes em predileção às normas de direito econômico que extrapolam o fundamento de legitimação do Estado, instituídas pelo legislador em matéria tributária.

Desse modo, o intérprete autêntico deve se pautar de acordo com o modelo de positivação normativo de cada regime jurídico, restando claro que o modelo de positivação do Direito Tributário é diverso do proposto pelo Direito Econômico, o que nos leva a concluir que a heterogeneidade semântica e pragmática das normas jurídicas percorre um modelo de significação próprio, de acordo com o regime jurídico no qual é estabelecido, regulando a interpretação jurídica das normas em razão do objeto normativo.

Mesmo que, de um certo ponto de vista, todas as normas sejam homogêneas e, quanto a este aspecto, interpretadas mediante um único método, é importante reconhecer que existem muitos modelos de exigência normativa quanto à subsunção do evento à norma, pelo relato de linguagem competente. É que as próprias normas jurídicas, também em função dos princípios que são aplicáveis a determinados conjuntos de normas, influenciam a forma de interpretação/aplicação dos enunciados legais. Trata-se de uma diferenciação que o intérprete precisa acolher em virtude da própria conformação de determinados conjuntos normativos e dos valores alocados por princípios que os compõem.⁴⁰

Por fim, nos importa esclarecer que os princípios gerais da atividade econômica representam eixos normativos expressáveis de diferentes formas, em cada campo de significação jurídica. Apesar do direito ser uno, cada ramo pretende regulamentar um perfil típico de relação intersubjetiva, razão pela qual o núcleo essencial do bem jurídico protegido se amolda à conformação súnica de cada relação.

Quando transportamos essa representação súnica dos princípios gerais da ordem econômica em matéria tributária, estamos conformando o conteúdo das regras jurídicas fiscais conforme disposição constitucional de eixo econômico, pois o direito é uno e indivisível e

⁴⁰ BOMFIM, Diego Marcel C. **Tributação e livre concorrência**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 158.

compete ao intérprete utilizar os instrumentos conferidos pelo ordenamento para coordenar as relações normativas dos institutos jurídicos.

2.3 Definição do conceito de tributo

Apoiado nas lições de Tércio Sampaio Ferraz Junior, quando uma fração do sistema passa a ter características, normas e princípios norteadores próprios que não se aplicam a outros ramos, é aconselhável à ciência do Direito que a análise de modo didaticamente autônomo. Isso ocorre com o Direito Tributário, sendo necessário compreender seu elemento nuclear, onde se reverberam as notas de incidência própria de seu sistema de referência.

Tributo como objeto é o instituto jurídico nuclear do subsistema tributário, sendo necessário o segregarmos das demais unidades autônomas do Direito para, assim, incidirmos sobre eles as normas jurídicas próprias do exercício de sua competência.

A definição de um termo, na forma de uma categoria lógica, é o exercício de fixação de elementos conotativos ou denotativos em uma classe, que permita compreender seu aspecto semântico para incluir objetos em seu conteúdo ou distingui-los daqueles sem características fixadas, auxiliando o intérprete na organização da realidade em que habita.

O Professor Paulo de Barros Carvalho,⁴¹ ao destacar a plurissignificação do termo “tributo”, elencou seis acepções jurídicas do referido vocábulo, são elas: a) como quantia em dinheiro; b) como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) como sinônimo de relação jurídica tributária; e) como norma jurídica tributária; f) como norma, fato e relação jurídica.

Isso porque o conceito é uma entidade linguística que determina a significação do signo, pela qual se perfaz a captação dos traços de unidade e permanência na linguagem edificadora da realidade humana, isolando-a dos outros elementos de linguagem que constroem uma ideia.

A conceituação é um ato de classificação, intrínseco ao sujeito cognoscente variável de acordo com o ponto de vista de que se faz a investigação. Segundo a teoria das classes, o intérprete utiliza os recursos da classificação para reordenar sua realidade de acordo com sua necessidade, utilizando-se das semelhanças entre os objetos para separá-los em classes.

Quando o legislador estabelece fatos e condutas pertencentes ao sistema jurídico, não está fazendo nada mais do que dividir fatos jurídicos e fatos não jurídicos, condutas prescritas

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 413.

e não prescritas pelo direito, estabelecendo, assim, os fatos e as condutas que produzem relevância jurídica como o campo de sua realidade.

Nesse sentido, o ato de classificar é uma operação lógica realizada pelo homem, separando os objetos em classes de acordo com as semelhanças entre eles existentes. Nas palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho:

Classificar é distribuir em classes, é dividir os termos segundo a ordem da extensão ou, para dizer de modo mais preciso, é separar os objetos em classes, de acordo com as semelhanças que entre eles existam, mantendo-os em posições fixas e exatamente determinadas com relação às demais classes.⁴²

O que define se um elemento pertence ou não a uma classe é a sua relação de pertinencialidade com ela, isto é, se enquadrar ou não ao critério eleito pelo cientista para identificá-lo. Nesse procedimento, como define Nicola Abbagnano⁴³ em seu *Dicionário de filosofia*, classificar corresponde a uma operação lógica de repartir um conjunto de objetos em classes coordenadas ou subordinadas, utilizando critérios oportunamente escolhidos e eleitos pelo cientista, compreendidos como qualquer relação de divisão, coordenação, distinção etc.

Nesse diapasão, revela-se necessário diferenciar o conceito de um tributo de sua definição, visando ultrapassar a ideia ou a noção representativa do objeto tributo de modo geral e abstrato, na forma de uma unidade semântica, para fixar-lhes elementos conotativos e denotativos que o categorizem logicamente, com vistas a distinguir sua classe de elementos discrepantes.

Geraldo Ataliba define tributo como conceito básico, vez que é

“[...] instituto nuclear do direito tributário (entendido com sub-ramo do direito administrativo), como obrigação (relação jurídica)”. E define juridicamente “tributo como obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos).⁴⁴

Como o instituto jurídico é elemento pertencente ao ordenamento, qualquer construção parte da influência dos preceitos constitucionais em sua significação. Podemos notar que a

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 124.

⁴³ ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 147.

⁴⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 10. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 34-35.

Constituição da República não dedica linhas diretamente a promover a denotação de uma definição para o termo tributo, e isso não nos parece o problema.

À Constituição não cabe promover a definição dos institutos jurídicos, pois faz parte do próprio ciclo de positivação normativo promover o encadeamento normativo próprio no qual as normas inferiores regulamentam o disposto nas normas superiores, é uma decorrência lógica da hierarquia do sistema.

Ocorre que, em suas normas de estrutura, diversas características desse instituto jurídico são inseridas para compor o conceito de tributo. O próprio art. 145, que inaugura o Capítulo I do título de Tributação e Orçamento (Título VI), indica notas próprias do conceito de tributo que, não isoladamente, conotam a significação do termo.

Quando o art. 146 da Constituição da República outorga à Lei Complementar exercer sua competência constitucional para estabelecer normas gerais de Direito Tributário, há uma concessão do direito subjetivo de compor o objeto nuclear dessa área, arrolando a ela aptidão de conformar seu conteúdo semântico.

Logo, a classificação proposta pelo cientista do direito deve ser fiel aos comandos do direito positivo, sob pena de as proposições exaradas incorrerem no valor de falsidade. Com efeito, analisando o enunciado prescritivo do art. 3º do CTN, verificamos que o legislador objetivou conferir uma definição do objeto, versando: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”⁴⁵

Entretanto, observa-se que essa definição de tributo se preocupa em determinar as diferenças específicas que o caracterizam, sem se preocupar em explorar uma conceituação específica para o instrumento, complementada com elementos que compõem seu espectro significativo, mas, mesmo assim, não exploram a amplitude semântica de todas as dimensões componentes do objeto a ser considerado. Além das diferenças específicas elencadas no art. 3º do CTN, o tributo pode ser objeto de uma relação jurídica obrigacional ou até mesmo a própria relação jurídica, da qual cabe ao Estado a titularidade da competência tributária.

Cientes de que as elucidações sobre a definição do conceito do tributo, mesmo isoladamente, possibilitam obras acadêmicas próprias a tomar a pretensão científica do pesquisador, partimos para reduzir o âmbito de aplicação do conceito com fins exclusivos de prospecção acadêmica. Nesse sentido, o tributo será categorizado, logicamente, como a norma

⁴⁵ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966.

jurídica tributária-matriz de incidência, decorrente da relação de causalidade normativa, mediante a incidência de um fato jurídico descrito no antecedente de uma norma geral abstrata, prescrevendo uma obrigação relacional entre o Estado, no interesse fazendário, e o sujeito passivo.

Essa categoria lógica normativa preenche seu conteúdo condicional por meio das disposições jurídico-positivas de objeto tributário, dentro da moldura constitucionalmente traçada para esse fim, com significativo conteúdo econômico.

Essa conclusão se revela de primordial importância, pois o tributo é, por definição, o objeto central do estudo das normas tributárias e sua estrutura atômica deve ser preservada e resguardada de referibilidade normativa não atinente à sua natureza típica, como um pilar norteador do Direito Tributário, mas sua refração sobre as normas indutoras de comportamento dos contribuintes pode atingir relações obrigacionais que excedem a relação jurídica entre sujeito ativo e passivo.

Nesse viés, não se fomenta a interpretação econômica no Direito Tributário, muito pelo contrário, objetiva-se seccionar o campo de atuação do agente estatal de acordo com seu eixo de competência constitucionalmente atribuída para exercício de sua atividade interventiva, reconhecendo a refração normativa da incidência tributária a outros ramos do direito, aqui referenciado o concorrencial, com a ressalva da submissão tutelar a poderes jurisdicionais distintos.

Nessa linha, duas parcelas de competência devem ser tomadas como imperativo lógico do objeto tributo: as normas de limitação de competência tributária, que estabelecem a moldura constitucional do arquétipo de seu regime jurídico, e a competência regulatória de intervenção sobre o domínio econômico, decorrente da natureza pecuniária de sua obrigação principal.

2.4 Liberdade econômica em matéria tributária

Os direitos fundamentais são conquistas do Estado de Direito e do Estado Constitucional, no qual a existência de direitos públicos subjetivos dos cidadãos foi consecução advinda dos tempos modernos, onde a atuação do Estado encontra limites. Essa limitação decorre da percepção de que os direitos do Estado não são mais infinitamente superiores aos direitos dos cidadãos, sendo reflexo das mudanças em relação às concepções do homem, as quais necessitaram de meditações e ocorreram de forma paulatina. Nessa perspectiva, entendeu-se, aos poucos, a necessidade da proteção do arbítrio do Estado, das autoridades.

A relação entre direitos fundamentais e tributação pode ser vista diretamente pelo fato de que o tributo “atinge obrigatoriamente dois direitos fundamentais do homem: o direito à propriedade privada e o direito de liberdade”,⁴⁶ seja como exceção ao princípio constitucional à propriedade, encampado no artigo 5º, inciso XXII, e no artigo 170, inciso II, ambos da Carta Magna, por implicar uma redução do patrimônio do contribuinte, ou pela indução de comportamento dos contribuintes para atingir finalidades não somente arrecadatórias, mas sociais, políticas ou econômicas, notadamente com a utilização de instrumentos de extrafiscalidade.

Em suma, importante fixarmos essa premissa, pois revela a inafastabilidade da disciplina dos direitos humanos na conformação normativa da limitação constitucional ao poder de tributar, como forma de garantia constitucional oposta perante a aptidão de competência tributária conferida ao legislador infraconstitucional na regulamentação do exercício do poder do Estado, de modo a preservar os direitos fundamentais dos sujeitos passivos na instituição de obrigações fiscais.

A importância do estudo da limitação dos direitos fundamentais, tendo como ponto fulcral a definição do âmbito de proteção, se dá pela instrumentalidade na resolução de conflitos relacionados ao exercício de direitos individuais, ponderados com outros direitos constitucionalmente protegidos.

As relações jurídicas de natureza pública têm, como característica típica, o escopo marcado pela bipolaridade, razão pela qual tais relações jurídicas albergam dois valores tensionados: de um lado, a autoridade do Poder Público e, de outro, a liberdade individual do cidadão. Esse espectro de bipolaridade se traduz na titularidade do Estado em atingir o direito de propriedade do particular, absorvendo parte de seu patrimônio, devendo, contudo, respeitar uma multiplicidade de normas de proteção ao sujeito passivo. Isso porque a qualificação dos direitos constitucionais como fundamentais reside no seu regime jurídico privilegiado, revestido de rigidez, imutabilidade e aplicabilidade imediata, outorgados pela Constituição da República, em proteção ao caráter de normas de direitos e garantias fundamentais abarcadas como cláusulas pétreas, conforme insculpido no art. 60, § 4º, da Carta Magna.

Nesse *status* normativo, identificamos a liberdade econômica como um gênero de direitos e garantias fundamentais, composta pelos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, que, apesar da nítida coexistência implicacional, não possuem relação de identidade, incidindo sobre campos hermenêuticos distintos.

⁴⁶ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 78.

A livre iniciativa é termo de semântica ampla e normatividade densa, sendo consagrada, principiologicamente, pelo constituinte, como instituto de caráter fundamental à formação da República Federativa do Brasil no inciso IV do art. 1º da Carta Magna, que ratifica seu fundamento no *caput* do art. 170 como norteador da ordem econômica.

O núcleo essencial do princípio da livre iniciativa em matéria tributária se impõe contra (modal proibido) a aplicação do Estado Fiscal a atos administrativos em desfavor de sujeitos passivos individualizados. A valoração desse primado na Constituição da República remete à fixação de critérios estruturais à organização da ordem econômica, positivamente estabelecidos como preventivos:

Atingido porém este ponto de minha exposição, devo salientar aspecto de extrema importância, em vista do que me permito referir à circunstância de o Direito ser prescritivo. O Direito não descreve situações ou fatos senão para a eles atribuir consequências jurídicas. Por isso o texto do art. 170 não afirma que a ordem econômica está fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa e tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, senão que ela deve estar, vale dizer, tem necessariamente de estar – fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, e deve ter – vale dizer, tem de necessariamente ter – por fim assegurar a todos existência digna, conforme ditames da justiça social. A perfeita compreensão dessa obviedade é essencial, na medida em que informará a plena compreensão de que qualquer prática econômica (mundo do ser) incompatível com a valorização do trabalho humano e com a livre iniciativa, ou que conflite com a existência digna de todos, conforme os ditames da justiça social, será adversa à ordem constitucional. Será, pois, inconstitucionalmente inconstitucional.⁴⁷

É, por natureza, um princípio basilar do liberalismo econômico, pois consubstancia o direito individual ao empreendedorismo e à proteção de suas garantias perante a atuação estatal, como concretização do direito fundamental à liberdade, qualificada sob a ótica de suas relações econômicas.

A maturação do entendimento que se conforma atualmente sobre livre iniciativa decorre, desde o século XVIII, da Revolução Industrial, em que se defendia a total liberdade do indivíduo no exercício de sua atuação econômica. Com a evolução das relações de produção e o surgimento da necessidade de propiciar melhores condições de vida aos trabalhadores, aprimoraram-se mecanismos de condicionamento da iniciativa privada para conformar o conceito moderno sobre o instituto.

⁴⁷ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 192-193.

A partir da citação de textos do Mestre Miguel Reale, extraído de artigo publicado na Folha de São Paulo de 19 de outubro de 1988 – “Inconstitucionalidade de congelamentos” –, o Professor Eros Roberto Grau confere destaque aos institutos de livre iniciativa e livre concorrência e seus distintos direitos fundamentais de proteção.

Ora, livre iniciativa e livre concorrência são conceitos complementares, mas essencialmente distintos. A primeira não é senão a projeção da liberdade individual no plano da produção, circulação e distribuição da riqueza, assegurando não apenas a livre escolha das profissões e das atividades econômicas, mas também a autônoma eleição dos processos ou meios julgados mais adequados à consecução dos fins visados. Liberdade de fins e de meios informa o princípio da livre iniciativa, conferindo-lhe um valor primordial, como resulta da interpretação conjugada dos citados arts. 1º e 170. Já o conceito de livre concorrência tem caráter instrumental, significando o ‘princípio econômico’ segundo o qual a fixação dos preços das mercadorias e serviços não deve resultar de atos de autoridade, mas sim do livre jogo das forças em disputa de clientela na economia de mercado.⁴⁸

Portanto, o núcleo essencial do princípio da livre concorrência em matéria econômica é diverso, seja em aspecto econômico, como compete a análise sob a égide do Direito Concorrencial, oposto em face do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade), seja em matéria tributária, oposto em face do Ente fazendário, com regime jurídico distinto, como será mais bem exposto em linhas posteriores.

Ciente de que o tributo corresponde a uma ação sobre o direito de propriedade e de liberdade do sujeito passivo, a atividade estatal tributária corresponde a uma exceção a esses direitos fundamentais. Entretanto, a própria exceção deve seguir os balizamentos constitucionais na forma de limitação ao seu exercício.

Esse racional constitucional é conhecido como limite dos limites, no qual o contribuinte e o responsável tributário detêm o direito fundamental à propriedade, com poderes amplos de uso, gozo e disposição de seu patrimônio, limitado à atuação estatal de tributar o bem juridicamente protegido, sobre o qual a atividade fiscal também encontra limitação dos preceitos constitucionais da vedação ao não confisco.

O poder de tributar excepciona o direito fundamental à propriedade privada (positivado, repise-se, no art. 5º, inciso XXII, e art. 170, inciso II, da Lei Maior), motivo pelo qual existem os direitos do sujeito passivo e os rígidos mecanismos para tributar, sintetizados nas palavras

⁴⁸ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 179-180.

do professor Roque Antônio Carrazza:⁴⁹ “Noutras palavras: o tributo, de algum modo, esgarça o direito de propriedade. Ora, na medida em que o direito de propriedade é constitucionalmente protegido, o tributo só será válido se, também ele, deitar raízes na Constituição”.

Atribui-se a essa categoria normativa a nomenclatura de limitações gerais ao poder de tributar. Apesar de nominar a Seção II do Título VI da Constituição da República Federativa, se posicionando sintaticamente a partir do art. 150, a referida categoria é constituída por normas jurídicas identificáveis em todo o texto constitucional, não se limitando à posição lógica que a nomenclatura indica.

A atividade estatal, portanto, desenvolve-se dentro dos limites impostos pelo ordenamento constitucional, visando estabelecer relação una entre os indivíduos, sem que ocorra a violação dos direitos individuais e coletivos. Tal premissa relativa aos direitos dos indivíduos se estende aos estrangeiros residentes no Brasil e às pessoas jurídicas brasileiras e estrangeiras que atuam regularmente no País.

Com base nessa tessitura jurídica, o Estado não pode impedir o cidadão de exercer seus direitos. Assim, é oportuna a análise da lição de Paulo de Barros Carvalho:

No território dos tributos, por tocarem direitos relevantíssimos para o ser humano, como o da liberdade e o da propriedade, o legislador constitucional redobrou os cuidados de elaboração normativa, estatuidando princípios fundamentais de proteção aos direitos do cidadão, ao mesmo tempo em que deu cumprimento aos desígnios superiores da Federação, da República e da autonomia dos Municípios. E a complexidade desse sistema fez com que a disciplina prescritiva em matéria tributária atingisse níveis intensos, havendo uma multiplicidade de preceitos normativos dirigidos tanto aos agentes dos poderes tributantes como aos sujeitos passivos, atribuindo, a ambos, deveres e direitos correlatos.⁵⁰

No que tange ao objetivo dos direitos e garantias fundamentais, têm como foco a proteção do cidadão de arbitrariedades cometidas pelos poderes, mas, principalmente, protegê-los dos arbítrios do Legislativo, devido ao fato de ser esse o poder que “produz” as leis que podem lesar ou expor a risco os dispositivos referidos, assim como o Poder Executivo e o Judiciário também devem agir dentro de suas margens, respeitando as garantias e direitos assegurados pela Constituição. Ademais, conquanto os poderes devam exercer suas funções respeitando os limites estipulados pelo sistema, devem agir para garantir que os cidadãos

⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 420.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 3. ed. rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2009. p. 277.

usufruem de suas garantias. O dever de adimplir obrigações tributárias não pode, portanto, afetar os direitos fundamentais, pelo menos não em sua essência, posto que são cláusulas pétreas e têm aplicação imediata, com prevê o art. 5º, § 1º, da *Lex Mater*.

Os direitos fundamentais amparam o sujeito contra os Poderes do Estado, pois, mesmo dentro das competências tributárias, qualquer lei, regulamento ou ato administrativo de matéria tributária, em violação às garantias fundamentais, será inconstitucional.

Além de proteger os cidadãos, é de interesse do Estado arrecadar os tributos de forma correta e segura, porquanto é por intermédio da tributação que o Estado se instrumenta financeiramente. Com isso, nos dias de hoje a relação entre o sujeito passivo e o fisco é de igualdade jurídica, em que ambas as partes têm direitos e deveres previstos em lei, em sentido diametralmente oposto ao *modus operandi* praticado em décadas e séculos anteriores, nos quais o sujeito passivo era submisso ao fisco – a pessoa política com a competência de arrecadar os tributos.

A limitação dos direitos fundamentais tem como ponto fulcral a definição de seu âmbito de proteção, na dimensão dos direitos de defesa. O âmbito de proteção dos direitos individuais e as restrições a esses direitos são conceitos correlatos, dado que, nos termos da doutrina de Gilmar Ferreira Mendes,

[...] quanto mais amplo for o âmbito de proteção de um direito fundamental, tanto mais se afigura possível qualificar qualquer ato do Estado como restrição. Ao revés, quanto mais restrito for o âmbito de proteção, menor possibilidade existe para a configuração de um conflito entre o Estado e o indivíduo.⁵¹

O âmbito de proteção descreve os bens e objetos que serão protegidos ou garantidos pelo direito fundamental; as normas cuidam de determinadas ações ou condutas voltadas para lapidar a propriedade e a liberdade, mas também podem definir a amplitude e a conformação desses direitos individuais. A definição desse âmbito de proteção pode ser obtida, então, por meio de uma interpretação sistemática de normas constitucionais ou em confronto com eventual restrição a esse direito.

O esforço hermenêutico para defini-lo justifica-se pelo fato de que nem sempre pode-se afirmar que determinado bem, objeto ou conduta está protegido ou não por dado enunciado normativo. O âmbito de proteção dos direitos fundamentais contém, a um só tempo, uma norma de garantia, reconhecendo e garantindo determinado âmbito de proteção, e uma norma de

⁵¹ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 289.

autorização de restrições, permitindo ao legislador restringir a proteção constitucionalmente assegurada.

2.5 Extrafiscalidade e as normas tributárias indutoras

Na esteira do que fora enunciado alhures, quando houvera o firmamento da premissa conceitual do Sistema Constitucional Tributário sob o contexto do Estado Democrático de Direito instituído pela *Lex Mater* vigente, restou evidenciado que o Estado Fiscal (Fisco) é detentor do dever de assegurar o regular exercício de direitos fundamentais dos cidadãos, devidamente enunciados no Texto Constitucional. Tal mister repercute em diversos subsistemas jurídicos dos quais o Estado é parte integrante e ativa, inclusive na seara tributária.

Para suportar as obrigações constitucionalmente impostas ao Estado, é certo que o legislador constituinte operacionalizou vários mecanismos de obtenção de receita à Fazenda Pública, sendo o principal a outorga de competência para a instituição de tributos, isto é, os meios de arrecadação que permitem a transferência forçosa de recursos da sociedade ao Estado em prol de seu financiamento. Daí emerge a noção de atividade financeira da Fazenda Pública, a qual não se manifesta apenas com a arrecadação de tributos (transferência forçosa de patrimônio), senão vejamos a lição de Ricardo Lobo Torres:

Atividade financeira é o conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas. Os fins e os objetivos políticos e econômicos do Estado só podem ser financiados pelos ingressos na receita pública. A arrecadação dos tributos – impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios – constitui o principal item da receita. Mas também são importantes os ingressos provenientes dos preços públicos, que constituem receita originária porque vinculada à exploração do patrimônio público. Compõem, ainda, a receita pública as multas, as participações nos lucros e os dividendos das empresas estatais, os empréstimos etc. Com os recursos assim obtidos, o Estado suporta a despesa necessária para a consecução dos seus objetivos. Paga a folha de vencimentos e salários dos seus servidores civis e militares. Contrata serviços de terceiros. Adquire no mercado os produtos que serão empregados na prestação de serviços públicos ou na produção de bens públicos. Entrega subvenções econômicas e sociais. Subsidiaria a atividade econômica. A obtenção da receita e a realização dos gastos se faz de acordo com o planejamento consubstanciado no orçamento anual. Todas essas ações do Estado, por conseguinte, na vertente da receita ou da despesa, direcionadas pelo orçamento, constituem a atividade financeira.⁵²

⁵² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 3.

Com isso em vista, emerge a noção fiscal do tributo, ou seja, arrecadar. A ótica fiscal do tributo, tida por muitos doutrinadores como a sua função típica (vez que a própria lei reforça o caráter pecuniário da obrigação principal), é a utilização de valores destinados estritamente ao apreço financeiro da relação jurídica firmada na seara tributária:

Fala-se, assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva.⁵³

Entretanto, conforme premissa fixada logo ao norte, o mesmo legislador constituinte responsável pela outorga de competência para a instituição dos tributos como meio de custeio da atividade estatal também enunciou outros mecanismos para a utilização dos tributos como forma de estímulo de condutas para garantir direitos fundamentais. A título exemplificativo, podemos mencionar: (i) a asseguaração da função social dos imóveis urbanos e rurais e a progressividade do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU (art. 182, § 4º, inciso II, da Constituição da República)⁵⁴ e do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR (art. 153, § 4º, inciso I, da Carta Magna);⁵⁵ (ii) a seletividade do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (art. 153, § 3º, inciso I, da Carta Política)⁵⁶ e do Imposto sobre as Operações de Circulação de Mercadorias e sobre prestações de serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS (art. 155, § 2º, inciso III, da Lei Fundamental);⁵⁷ (iii) a outorga de competência para a instituição das Contribuições de Intervenção sobre o Domínio Econômico – Cides, do art. 149 da Lei Maior, e a atuação estatal para garantir os princípios positivados no art. 170 do mesmo diploma legal, dentre diversas

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 249-250.

⁵⁴ Art. 182, § 4º. “É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:
[...]

II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; [...]” (BRASIL. Constituição [1988]. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 mar. 2022).

⁵⁵ Art. 153, § 4º. “O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

I – será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; [...]” (Idem).

⁵⁶ Art. 153, § 3º. “O imposto previsto no inciso IV:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto; [...]” (Idem).

⁵⁷ Art. 155, § 2º. “O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; [...]” (Idem).

outras passagens nas quais o legislador outorgou competência aos entes federados para utilizarem alguns tributos como forma de induzir condutas. Desse modo, ao analisar tais disposições, resta evidente que o constituinte não outorgou competência apenas para a instituição de tributos com escopo fiscal, porquanto não serão sempre utilizados com viés meramente arrecadatário.

É a partir dessa noção – não estritamente arrecadatória – que a doutrina constrói a definição de extrafiscalidade. Para Paulo de Barros Carvalho, com base na utilização da teoria de classes (binária, com terceiro excluído), tudo aquilo valorado de forma não arrecadatória é extrafiscal:

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários, dá-se o nome de extrafiscalidade. [...] Consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatários de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão somente a finalidade do seu manejo.⁵⁸

Ainda sobre a definição do vocábulo ora estudado, Ricardo André Galendi Júnior e Luís Eduardo Schoueri sintetizam bem o escopo doutrinário acerca do tema, trazendo, contudo, expressão específica distinta. Os referidos autores indicam uma “força indutora” dos tributos, como espécie do gênero extrafiscalidade:

Usualmente, a doutrina lança mão da expressão “extrafiscalidade” para designar “as leis relativas à entrada derivada, que lhes confere características de consciente estímulo ao comportamento das pessoas e de não ter por fundamento precípua arrecadar recursos pecuniários a ente público”, ou, na definição de Ataliba, “o emprego dos instrumentos tributários – evidentemente por quem os tem à disposição – com objetivos não fiscais, mas ordinatórios”, lembrando este autor que, sendo inerente ao tributo incidir sobre a economia, a extrafiscalidade fica caracterizada pelo “emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades [...] regulatórias de comportamentos

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 250-251.

sociais, em matéria econômica, social e política”. Com igual amplitude, no conceito de Gerd Willi Rothmann, “[e]xtrafiscalidade é a aplicação das leis tributárias, visando precipuamente a modificar o comportamento dos cidadãos, sem considerar o seu rendimento fiscal”. Também Leila Paiva fala em extrafiscalidade como “utilização instrumental da norma jurídica tributária com o objetivo primário de direcionar o comportamento dos cidadãos”. Hely Lopes Meirelles se refere à “utilização do tributo como meio de fomento ou de desestímulo a atividades reputadas convenientes ou inconvenientes à comunidade”. Embora a expressão “função indutora” pareça mais adequada para indicar o fenômeno referido, este texto utiliza a expressão “função extrafiscal”, que, afinal, é gênero do qual a função indutora é espécie.⁵⁹

Essa noção é mais bem aprofundada na obra de Schoueri. Para o autor, existem três espécies de normas tributárias: (i) as arrecadadoras, (ii) as simplificadoras e (iii) as indutoras. O critério eleito para a classificação das normas é o funcional, i.e., analisará a sua função predominante, haja vista que uma norma poderá ter mais de uma função.⁶⁰ Assim sendo, as primeiras têm função arrecadatória, as segundas visam a simplificação do sistema tributário e as terceiras são as que “o legislador vincula a determinado comportamento um consequente, que poderá consistir em vantagem (estímulo) ou agravamento de natureza tributária”⁶¹ para induzir um comportamento pelo sujeito passivo. Para o autor,⁶² além das duas últimas normas tributárias indicadas (simplificadora e indutora) serem espécies do gênero extrafiscalidade (tudo aquilo afora o viés fiscal), há certa confusão na doutrina entre a utilização do vocábulo para se referir ao gênero ou à espécie:

Tomando a extrafiscalidade, deve-se notar que o termo pode referir-se a um gênero e a uma espécie. O gênero da “extrafiscalidade” inclui todos os casos não vinculados nem à distribuição equitativa da carga tributária, nem à simplificação do sistema tributário. No dizer de José Marcos Domingues de Oliveira, a “tributação extrafiscal é aquela orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc.” Inclui, neste sentido, além de normas com função indutora (que seria a extrafiscalidade em sentido estrito, como se verá abaixo), outras que também se movem por razões não fiscais, mas desvinculadas da busca do impulsionamento econômico por parte do Estado. [...] Tratando-se, entretanto, do objeto central do presente estudo, não parece adequado manter a expressão “extrafiscalidade”, já que, como visto,

⁵⁹ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André; SCHOUERI, Luís Eduardo. Irretroatividade e função extrafiscal do tributo: elementos para a superação definitiva da Súmula nº 584 do STF. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (org.); LEITE, Matheus Soares (org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 160-161.

⁶⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 29-30.

⁶¹ Ibid., p. 30.

⁶² Ibid., p. 32.

pode o mesmo termo ser empregado ora para o gênero, ora para a espécie. Ao mesmo tempo, a expressão pode implicar constituírem normas que já não se incluem na fiscalidade, com isso se desvincilhando dos ditames próprios do regime tributário. [...] A expressão “normas tributárias indutoras”, por outro lado, tem o firme propósito de não deixar escapar a evidência de, conquanto se tratando de instrumentos a serviço do Estado na intervenção por indução, não perderem tais normas a característica de serem elas, ao mesmo tempo, relativas a tributos e, portanto, sujeitas a princípios e regras próprias do campo tributário.⁶³

Destarte, ao analisarmos sob o prisma conceitual esposado por Schoueri, utilizamos, neste estudo, a definição de norma tributária indutora de condutas sociais, notadamente veiculada pelo exercício atípico da obrigação tributária principal, com a finalidade de regular o direito fundamental da liberdade, porquanto estimula a adoção de condutas humanas a delimitar o escopo de atuação dos sujeitos passivos.

Outrossim, examinando que o Estado brasileiro é Estado Fiscal,⁶⁴ os tributos em nosso sistema jurídico não carregam exclusivamente um único viés (ou, como delimitado por Schoueri ao norte, a norma tributária não possui exclusivamente uma função), mas tão somente um viés predominante. Um tributo não poderá ser visto sempre como exclusivamente fiscal ou exclusivamente extrafiscal, porquanto haverá um caráter discricionário eletivo pela autoridade

⁶³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 32-34.

⁶⁴ Entendemos que a Constituição brasileira ainda carrega diversos mecanismos voltados ao intervencionismo, presentes no Estado Social Fiscal, adotando menores restrições intervencionistas provocadas pelo Estado Democrático e Social Fiscal. Nesse sentido, mister a lição definitiva de Ricardo Lobo Torres: “[...] b) o Estado Social Fiscal corresponde ao aspecto financeiro do Estado Social de Direito (ou Estado de Bem-estar Social, ou Estado Pós-liberal, ou Estado da Sociedade Industrial), que floresce no Ocidente no curto séc. XX (de 1919 a 1989, aproximadamente). Deixa o Estado de ser o mero garantidor das liberdades individuais e passa à intervenção na ordem econômica e social. A atividade financeira continua a se fundamentar na receita de tributos, proveniente da economia privada, mas os impostos deixam-se impregnar pela finalidade social ou extrafiscal, ao fito de desenvolver certos setores da economia ou de inibir consumos e condutas nocivas à sociedade. Pela vertente da despesa a atividade financeira se desloca para a redistribuição de rendas, através do financiamento da entrega de prestações de serviços públicos ou de bens públicos, e para a promoção do desenvolvimento econômico, pelas subvenções e subsídios. O orçamento público se expande exageradamente e o Estado Social Fiscal entra em crise financeira e orçamentária a contar do final da década de 70; c) a partir da queda do muro de Berlin (1989), que, com o seu simbolismo, marca o início do processo de globalização, a crise dos socialismo e dos intervencionismos estatais e a mudança dos paradigmas políticos e jurídicos, fortalece-se o Estado Democrático e Social Fiscal, que coincide com o Estado Democrático e Social de Direito (ou Estado Subsidiário, ou Estado da Sociedade de Risco, ou Estado de Segurança). Mantém características do Estado Social, mas passa por modificações importantes, como a diminuição do seu tamanho e a restrição ao seu intervencionismo no domínio social e econômico. Vive precipuamente dos ingressos tributários, reduzindo, pela privatização de suas empresas e pela desregulamentação do social, o aporte das receitas patrimoniais e parafiscais. Procura, na via da despesa pública, diminuir as desigualdades sociais e garantir as condições necessárias à entrega de prestações públicas nas áreas da saúde e da educação, abandonando a utopia da inesgotabilidade dos recursos públicos. Nele se equilibram a justiça e a segurança jurídica, a legalidade e a capacidade contributiva, a liberdade e a responsabilidade” (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 9).

legislativa instituidora do tributo, assim como os tributos que visam induzir comportamentos também, em última linha, visam capturar certa arrecadação, mesmo mínima:

A opção, neste estudo, pela referência às “normas tributárias indutoras”, em lugar dos “tributos indutores” ou “tributos arrecadadores” deve-se à premissa de que as últimas categorias dificilmente se concretizariam, em sua forma pura. De um lado, por mais que um tributo seja concebido, em sua formulação, como instrumento de intervenção sobre o Domínio Económico, jamais se descuidará da receita dele decorrente, tratando o próprio constituinte de disciplinar sua destinação. Fosse irrelevante ou indesejada a receita proveniente dos chamados “impostos extrafiscais”, não haveria porque o constituinte contemplá-la. Por outro lado, a mera decisão, da parte do legislador, de esgotar uma fonte de tributação no lugar de outra implica a existência de ponderações extrafiscais, dado que o legislador necessariamente considerará o efeito sócio-económico de sua decisão.⁶⁵

Paulo de Barros Carvalho também compartilha de tal premissa.

Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.⁶⁶

Desse modo, observa-se que a extrafiscalidade é matéria inerente às normas tributárias, motivo pelo qual, repise-se, analisaremos as normas tributárias indutoras utilizadas com a finalidade de regular o direito fundamental da liberdade.

⁶⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 16.

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 250.

3 ESTRUTURA NORMATIVA DA ORDEM JURÍDICA

Ao delimitarmos o Direito como o conjunto de normas jurídicas válidas em determinado território, estamos afirmando que as normas jurídicas são elementos estruturais do Direito. Sendo assim, para compreendermos seu conteúdo, faz-se necessário dissecar seu elemento matriz – as normas jurídicas – e, para tal, carecemos de uma teoria para definir sua estrutura.

Quando o legislador estabelece fatos e condutas pertencentes ao sistema jurídico, não está fazendo nada mais do que dividir fatos em jurídicos e não jurídicos, isto é, condutas prescritas e não prescritas pelo Direito, estabelecendo, assim, fatos e condutas aptas a produzir relevância jurídica como o campo de sua realidade.

Conforme mencionado em linhas pretéritas, o Direito não é diretamente influenciado pelos fatores do ambiente, mas os assimila de acordo com seus próprios critérios, por meio das irritações promovidas em seus acoplamentos estruturais. Logo, por exemplo, os fatores econômicos, sociais ou políticos não interferem como *inputs* determinantes das modificações internas, mas os referidos fatores podem ingressar no sistema se passarem pelo processo de inserção.

Desse modo, os acoplamentos estruturais garantem somente a sincronicidade entre o sistema e o ambiente no evento em questão, e não propriamente a sincronização. De modo semelhante, ondas de ressonância podem ter comprimentos diferentes em sistemas acoplados, bem como complexidades diferentes. Assim, mesmo que, como demonstraremos no debate a seguir, o sistema jurídico esteja estruturalmente atrelado aos sistemas políticos e econômicos por dispositivos altamente específicos (constituição, propriedade, contrato), não há garantia de coordenação que não varie com o tempo. Só haverá garantia de especificidade suficiente para que sistemas surpreendam-se reciprocamente.⁶⁷

Posto isso, a evolução da filosofia no início do século XX e o surgimento do empirismo lógico, como base do neopositivismo, valorizaram a utilização do método analítico para valoração da aplicação das regras sintáticas na construção das normas jurídicas.

Dentre as regras sintáticas, destaca-se o juízo hipotético-condicional, o qual estrutura o mínimo de sintaxe para a manifestação da norma jurídica em uma relação de causalidade deôntica representada por *se A acontecer, então B deve-ser*, na qual a proposição implicante

⁶⁷ LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. Tradução de Saulo Krieger; tradução das citações em latim de Alexandre Agnolon. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 594.

descreve um possível acontecimento no mundo (A), enquanto a proposição implicada relaciona sujeitos por uma modalização deôntica (B).

Esse conteúdo normativo é o mínimo de sintaxe possível para a construção de uma norma jurídica, mas, como cediço, as relações jurídicas correspondem a fenomenologia de incidência muito mais complexa e representam um conjunto de relações proposicionais finitos somente aos horizontes do intérprete.

Reside aí a importância do método analítico para a redução de complexidade implicacional e definitiva da natureza normativa do objeto de estudo, sendo necessário restringir sua incidência a conteúdos típicos de sua qualificação normativa para, posteriormente, utilizarmos nossas conclusões sobre sua matriz de incidência em uma fenomenologia mais complexa.

Verificando a natureza das normas jurídicas como objetos extremamente complexos, identificamos uma característica bimembre em sua constituição. Tal diferenciação deriva dos estudos de Kelsen, em sua obra *Teoria Pura do Direito*,⁶⁸ na qual se identificou a existência da sanção atrelada à norma descritiva da conduta humana em razão da ordem coativa da norma pela aplicação da força estatal.

Estruturalmente, em seu sentido deôntico completo, as normas jurídicas prescrevem uma relação jurídica intersubjetiva e uma respectiva sanção, respaldada pela coercibilidade do Estado no exercício de sua função jurisdicional, conceitualmente denominadas em norma primária e norma secundária.

A presente qualificação lógico-proposicional, apesar de fundada na Teoria Geral de Kelsen, somente foi reconhecida pelo doutrinador em sua obra póstuma, *Teoria Geral das Normas*,⁶⁹ na qual requalifica sua estrutura normativa para a exposta ao norte.

Carlos Cossio opera os mesmos institutos normativos, por intermédio da necessária característica de bimebridade, nominando a norma primária de Kelsen como “endonorma”, enquanto à norma secundária nomina como perinorma. Nesse sentido, a norma primária corresponde a um conteúdo fático, com um consequente relacional devidamente tipificado na norma geral e abstrata de natureza dispositiva, enquanto a hipótese da norma secundária corresponde ao descumprimento da conduta intersubjetiva prescrita na norma primária, sobre a

⁶⁸ KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. Tradução de João Batista Machado. 6. ed., 5ª tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

⁶⁹ KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editora, 1986.

qual o Estado exerce sua força imperativa, como muito bem sintetiza o Professor Lourival Vilanova:

Seguimos a teoria da estrutura dual da norma jurídica: consta de duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária. Naquela, estatuem-se as relações deonticas direitos/deveres, como consequência da verificação de pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fácticas ou situações já juridicamente qualificadas; nesta, preceituam-se as consequências sancionadoras, no pressuposto do não-cumprimento do estatuído na norma determinante da conduta juridicamente devida.⁷⁰

Em seu sentido estrito, a norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática que propicia ao intérprete apartar as proposições jurídicas em critérios isolados, a fim de definir o núcleo semântico da norma jurídica tributária, o qual segue os padrões de homogeneidade sintática das normas jurídicas de sentido deontico completo, compostos por critérios implicadores genéricos, visando descrever fatos aptos a ensejar a constituição de uma relação jurídica.

Observa-se que a norma primária tem como escopo funcional, consoante norma geral e abstrata, a delimitação do âmbito de incidência da exação relativa da descrição conotativa de um conjunto de fatos, assim como ser objeto de questionamento sobre controle de constitucionalidade e legalidade.

Sintaticamente, a norma secundária encontra-se condicionada à realização de um fato ilícito, em determinado espaço e tempo, implicador de uma relação jurídica entre o Estado em exercício de sua função jurisdicional, no polo ativo, em que se prescreve uma providência sancionatória de natureza coativa, em razão do descumprimento da conduta.

Essa dualidade normativa representa a unidade do ordenamento jurídico, o qual somente se apresenta em sua completude na existência dessa relação-de-ordem não simétrica ponderada por Vilanova, na qual a norma sancionatória pressupõe uma norma de conduta.

Na completude, as regras do direito têm feição dúplice: (i) norma primária (ou endonorma, na terminologia de Cossio), a que prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto; (ii) norma secundária (ou perinorma, segundo Cossio), a que prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária.⁷¹

⁷⁰ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de Direito Positivo**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 73.

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 145.

Assim, as regras jurídicas inexistem isoladamente. É peremptório estarem atreladas às normas sancionatórias, que lhes conferem o qualificador jurídico, estabelecendo sua relação de pertencibilidade ao sistema na sua integridade constitutiva, composta pela descrição da conduta e pela providência coercitiva do Estado-Juiz.

Para obtermos seu sentido deontico completo, faz-se necessária a composição dúplici de norma primária e secundária, isto é, o sistema do direito necessita do direito material e do direito processual (sentido amplo) correlacionados, apesar de serem normas didaticamente destacáveis. Com efeito, a ausência de um torna incompleto o sentido deontico do outro, pois, como o direito processual estabelece a obrigação da autoridade judicial de sancionar o sujeito de direito violador do preceito primário, a ausência do direito material o torna um instrumento sem finalidade material, tornando-a inócua, enquanto a ausência do direito processual, como sistema secundário ao direito material, o desjuridiciza.

No caso das normas jurídicas, a implicação também presume um operador deontico neutro, precedido impreterivelmente por um ato de vontade de uma autoridade competente, responsável por conectar o fato hipotético ao consequente normativo.

Destarte, a norma jurídica com sentido deontico completo encontra disposição lógico-sintática estruturada com base na seguinte construção proposicional: $D\{[H \rightarrow C] \cdot [(-C) \rightarrow R'] \vee [(-C) \rightarrow S] \}$.

A complexa estrutura lógico-proposicional representa três eixos normativos ontologicamente distintos, porém, complementares ao sentido deontico completo: (i) norma primária dispositiva $[H \rightarrow C]$; (ii) norma primária sancionatória $[(-C) \rightarrow R']$; e (iii) norma secundária $[(-C) \rightarrow S]$.

O conteúdo normativo será mais bem aprofundado nas linhas doravante enunciadas, mas, *a priori*, é mister informar que a norma primária dispositiva em matéria tributária corresponde à norma tributária em sentido estrito, na qual reside a obrigação tributária, nos moldes do art. 3º do CTN. Noutro giro, a norma primária sancionatória corresponde ao conteúdo sancionatório punitivo decorrente do descumprimento da relação jurídica tributária prescrita na norma primária dispositiva. Por fim, a norma secundária é a estrutura cogente de juridicização da norma primária, dotada de coatividade do Estado Juiz.

3.1 Norma primária como regra-matriz de incidência tributária

As normas jurídicas são articuladas pela imputabilidade deontica, na qual um conectivo condicional atrela um antecedente a um consequente. Quando o conectivo condicional vincula

a descrição de uma conduta de potencial ocorrência no contexto social a uma relação intersubjetiva prescritiva de um objeto prestacional tributário, estaremos diante de uma Regra-Matriz de Incidência Tributária.

No caso das normas jurídicas, a implicação também presume um operador deôntico neutro, que pressupõe um ato de vontade de uma autoridade competente, responsável por conectar o fato hipotético ao consequente normativo.

Para o desiderato de cumprir a finalidade de regular condutas intersubjetivas dentro de determinado cenário social, as normas jurídicas precisam produzir mensagens de sentido deôntico-jurídico completo, ou seja, revestir-se de uma estrutura imputativa provida do mínimo necessário para transmitir uma comunicação no sistema do Direito.

Desse modo, o legislador precisa, por meio dos enunciados prescritivos, dar elementos ao intérprete que lhe permitam construir uma imputação conectiva da ocorrência de determinado fato (abstrato ou concreto) a uma consequência relacional entre dois ou mais sujeitos. Construída essa estrutura sintática, dizemos estarmos diante de uma norma jurídica em sentido estrito.

No âmbito tributário, mister concentrar as atenções à norma instituidora do tributo, advinda do exercício da competência legislativa tributária, aqui denominada Regra-Matriz de Incidência Tributária,⁷² cujos critérios outorgam sentido deôntico completo à proposição.

A instituição de tributos se dá mediante norma geral e abstrata, que prevê, em sua hipótese de incidência, as características dos acontecimentos econômicos que pretende tributar, estabelecendo os eventos de possível ocorrência em determinadas condições de tempo e espaço, dirigida a um número indeterminado de pessoas. No consequente, consta uma relação jurídica obrigacional consubstanciada em levar dinheiro aos cofres públicos no caso de ocorrência do evento descrito na hipótese. Para Geraldo Ataliba,

[o] vínculo obrigacional que corresponde ao conceito de tributo nasce, por força de lei, da ocorrência do fato imponível. A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso.⁷³

⁷² A estrutura formal da regra-matriz de incidência é construção científica de Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998).

⁷³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 4. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 62.

Logo, verifica-se que a Regra-Matriz de Incidência Tributária possui a mesma estrutura lógica de qualquer norma jurídica, diferenciando-se apenas quanto ao seu conteúdo, por apresentar, em seu antecedente, referências a um fato abstrato econômico e, em seu consequente, uma relação jurídica obrigacional, que tem por objeto uma prestação pecuniária a ser cumprida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo, como prescreve o artigo 3º do CTN.

Por fixação do direito positivo, o supracitado dispositivo legal apresenta características inerentes ao objeto prestacional, quais sejam: “prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.⁷⁴

Entretanto, observa-se que essa definição de tributo se preocupa em determinar as diferenças específicas que caracterizam o tributo, sem se preocupar em explorar uma conceituação específica para o instrumento, complementada com elementos que compõem o seu espectro significativo, mas, mesmo assim, não exploram a amplitude semântica de todas as dimensões componentes do objeto a ser considerado. Afora as diferenças específicas elencadas no art. 3º do CTN, o tributo pode ser objeto de uma relação jurídica obrigacional ou até mesmo a própria relação jurídica, da qual cabe ao Estado a titularidade da competência tributária.

Utilizando-nos das contribuições ao conhecimento científico promovidas pelo Professor Paulo de Barros Carvalho no desenvolvimento da estrutura normativa para fins de incidência do tributo, será necessário desmembrar os critérios que compõem a Regra-Matriz de Incidência Tributária como um instrumento lógico-sintático, com a pretensão de isolar as proposições jurídicas em critérios isolados, a fim de definir o núcleo semântico de suas funções sobre o objeto prestacional tributário.

3.1.1 Hipótese

A proposição-hipótese é descritiva de fato de potencial ocorrência no contexto social, nos termos da doutrina de Paulo de Barros Carvalho:

A proposição antecedente funcionará como descritora de um evento de possível ocorrência no campo da experiência social, sem que isso importe submetê-la ao critério de verificação empírica, assumindo os valores “verdadeiro” e “falso”, pois não se trata, absolutamente de uma proposição

⁷⁴ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966.

cognoscente do real, apenas de proposição tipificadora de um conjunto de eventos.⁷⁵

Seguindo o modelo exposto ao norte, a prescrição apresenta-se como instrumento limitador do estabelecimento de pretensões jurídicas conflituosas por meio de previsões da ocorrência de fatos extintivos no sistema, mediante um limitador do fluxo temporal.

Para a descrição completa do evento hipotético, a hipótese pressupõe a descrição de três aspectos factuais: o material, o espacial e o temporal. Tais aspectos são capazes de apresentar as notas conceptuais que possibilitam aos jurisdicionados a identificação das diretrizes para seu reconhecimento, isto é, o núcleo do acontecimento fático e seus condicionantes de espaço e tempo.⁷⁶

Resta necessário estabelecermos a classe de fatos previstos pelo ordenamento para que se impute a incidência de consequentes extintivos por meio da causalidade jurídica, sendo função do antecedente normativo materializar esse conjunto de fatos potenciais.

a) Critério material

O critério material figura como a descrição objetiva do comportamento de pessoas físicas ou jurídicas, composto por um verbo e seu complemento. Para fins de estudo desse critério da hipótese normativa, abstrairemos as condicionantes de espaço e de tempo, para nos concentrarmos no aspecto comportamental, que refletirá um fazer, um dar ou simplesmente um ser, razão pela qual sempre haverá a existência de um verbo na sua esquematização formal, bem como de seu complemento.⁷⁷

Desse modo, o critério material é o núcleo da hipótese de incidência e nele se relata um comportamento, com a descrição da imagem abstrata do fato jurídico. Para tanto, se perfaz por intermédio de um verbo mais um complemento, por exemplo: “auferir renda”, “industrializar produtos”, “vender mercadorias”, entre outros.

b) Critério temporal

O critério temporal é responsável por determinar o momento em que se considera ocorrido o fato jurídico, ou seja, traz as indicações, escolhidas pelo legislador, para que se

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2009. p. 132.

⁷⁶ Ibid., p. 148.

⁷⁷ Isso porque os denominados verbos de sentido completo, tais como os impessoais, comprometeriam a operatividade da norma.

determine o preciso instante em que o fato gerador se perfaz, fazendo surgir o liame jurídico que une devedor e credor em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.

Dada a sua importância, muitas vezes o legislador opta por descrever o evento fático mediante apontamento do seu critério temporal, tal como no caso da circulação de mercadorias que dá ensejo à tributação pelo ICMS, com a saída da mercadoria do estabelecimento.

Ora, considerando que os comportamentos perduram por determinado lapso temporal, é essencial que o legislador identifique, de forma clara e precisa, o instante em que o fato se torna juridicamente relevante, permitindo, assim, a aferição das normas subsumidas no caso.

Desse modo, possível afirmar que todos os fatos hipotéticos descritos no antecedente da Regra-Matriz de Incidência serão sempre instantâneos, pois, não obstante a sua configuração duradoura em determinado espaço de tempo no mundo fático, o legislador sempre trará a condicionante temporal que determinará o instante em que ele se torna relevante para fins da incidência tributária.

c) Critério espacial

O critério espacial da denominada Regra-Matriz de Incidência Tributária traz os locais em que o fato materialmente descrito deve ocorrer para que irradie as consequências normativas relacionais.

Nem sempre o critério espacial está expresso nas regras jurídicas. Nesses casos, a interpretação se faz mediante análise das marcas legais implícitas, que indicarão a condicionante espacial do evento hipotético descrito, tal como o âmbito de validade do texto legal.

Não é de se confundir, contudo, o âmbito eficaçional da norma com esse critério da norma tributária, já que, em alguns casos, referidos plexos não coincidirão.

Para acentuar a diferença entre os dois institutos, podemos utilizar como exemplo o IPTU, incidente nos casos em que se configura o comportamento de “ser proprietário de imóvel”. Nesse caso, embora a legislação municipal propague seus efeitos por todo o território do ente da Federação, somente incorrerá na hipótese de incidência do IPTU os proprietários de imóveis localizados na zona urbana do município.

Nesse contexto, a legislação precisa trazer os elementos necessários para que possamos identificar a classe de territórios urbanos, capaz de permitir que os contribuintes tenham

conhecimento do enquadramento (ou não) de seu comportamento no evento descrito na hipótese de incidência desse tributo.⁷⁸

Diante desses apontamentos, irrefutável a importância da descrição da condicionante espacial do evento hipotético não só porque dele indissociável, mas também por conta das regras constitucionais de competência por vezes não outorgarem a aptidão de tributar todos os fatos ocorridos dentro do território do ente da Federação.

3.1.2 Consequente relacional tributário

A definição do conteúdo relacional previsto no consequente normativo tributário possui direta referibilidade ao conceito de um tributo, visando ultrapassar a ideia ou a noção representativa do objeto tributo de forma geral e abstrata, como uma unidade semântica, para fixar-lhes elementos conotativos e denotativos que o categorizem logicamente e leve a distinguir sua classe de elementos discrepantes.

Alfredo Becker define tributo como objeto da relação jurídica que satisfaz o dever jurídico tributário. Em suas palavras,

[a] regra jurídica especificamente tributária é a que, incidindo sobre fato lícito, irradia relação jurídica em cujo polo negativo situa-se, na posição de sujeito passivo, uma pessoa qualquer e em cujo polo positivo situa-se, na posição de sujeito ativo, um órgão estatal de função executiva e com personalidade jurídica. A relação jurídica tributária (como, aliás, qualquer outra relação jurídica) vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo, impondo ao sujeito passivo o dever de efetuar uma predeterminada prestação e atribuindo ao sujeito ativo o direito de obter a prestação. O tributo é o objeto daquela prestação que satisfaz aquele dever.⁷⁹

Sendo assim, o tributo, como objeto, é repetidamente categorizado logicamente sobre a relação jurídica tributária prevista no consequente normativo da Regra-Matriz de Incidência, de modo que as concepções técnicas de sua definição prescindem de cautela ontológica em sua utilização.

⁷⁸ Baseado nessa premissa, Paulo de Barros Carvalho classifica esse critério em três espécies: a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico; b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido; c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010a. p. 325).

⁷⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 279-280.

A definição concebida pela Teoria Geral do Direito, sobre a qual construímos todos os tipos de relação jurídica existentes, decorre de sua identificação como “vínculo abstrato segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação”.⁸⁰

O conseqüente da Regra-Matriz de Incidência traz as notas das relações tributárias que se formam, isto é, prescrevem os direitos e as obrigações em torno de um objeto, advindos do fenômeno implicacional normativo, posto que, ocorrida a previsão do antecedente da norma, surgem as conseqüências decorrentes desse acontecimento e que se concretizam à medida que forem sendo colocadas no sistema do direito positivo.

Demonstra-se que o conteúdo do conseqüente normativo, para que se instaure uma relação jurídica, prescinde da presença de dois elementos: o subjetivo e o prestacional.

O elemento subjetivo revela-se na presença dos sujeitos de direito sintaticamente posicionados de acordo com as responsabilidades relacionais que sustentam, na qual o titular do direito subjetivo figura como sujeito ativo do conseqüente normativo, enquanto o titular do dever jurídico se posiciona como sujeito passivo que deverá cumprir a obrigação.

Assim, se classificam os aspectos do conseqüente normativo em pessoal (sujeitos ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

O direito subjetivo e o dever jurídico representam o elemento prestacional, que versa diretamente sobre a conduta a ser praticada, modalizada como obrigatória, proibida e permitida.

É incontestável a importância que os fatos jurídicos assumem no quadro sistemático do direito positivo, pois, sem eles, jamais apareceriam direitos e deveres, inexistindo possibilidade de regular a convivência dos homens, no seio da comunidade. Mas, sem desprezar esse papel fundamental, é pela virtude de seus efeitos que as ocorrências factuais adquirem tanta relevância. E tais efeitos estão prescritos no conseqüente da norma, irradiando-se por via de relações jurídicas. Isso nos permite dizer, com inabalável convicção, que o prescritor normativo é o dado por excelência da realização do direito, porquanto é precisamente ali que está depositado o instrumento da sua razão existencial.⁸¹

O elemento prestacional de toda relação jurídica caracteriza-se como a satisfação do direito subjetivo do qual se encontra investido o sujeito passivo, cujo cumprimento resulta na satisfação das expectativas sociais do direito.

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2009. p. 141.

⁸¹ Ibid., p. 538.

a) Sujeitos relacionados – Critério pessoal

O elemento subjetivo revela-se na presença dos sujeitos de direito sintaticamente posicionados de acordo com as responsabilidades relacionais que sustentam, na qual o titular do direito subjetivo figura como sujeito ativo do consequente normativo, enquanto o titular do dever jurídico se posiciona como sujeito passivo que deverá cumprir a obrigação, nas palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho:

O sujeito ativo, no direito tributário brasileiro, pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, mas não visualizamos óbice para que seja uma pessoa física. Dentre as pessoas jurídicas de direito público, temos aquelas investidas de capacidade política – são as pessoas políticas de direito constitucional interno – dotadas de poder legislativo e habilitadas, por isso mesmo, a inovar a organização jurídica, editando normas. Há outras, sem competência tributária, mas credenciadas à titularidade de direitos subjetivos, como integrantes de relações jurídicas obrigacionais. Entre as pessoas de direito privado, sobressaem as entidades paraestatais que, guardando a personalidade jurídico-privada, exercitam funções de grande interesse para o desenvolvimento de finalidades públicas.⁸²

Seguindo as memoráveis lições do Professor Geraldo Ataliba, o sujeito passivo da obrigação principal será sempre aquele que possuir conexão íntima com o núcleo de seu critério material, restando ao legislador orientar-se pela hipótese incidência constitucionalmente estabelecida, somente podendo ser onerado o destinatário constitucional da norma.

O legislador deve colocar como sujeito passivo, nos impostos, a pessoa cuja capacidade contributiva é manifestada (revelada) pelo fato impositivo. No Brasil, é a Constituição (art. 153, §1º) que obriga tal proceder, identicamente, nos regimes constitucionais que consagram, de modo restritivo para o legislador ordinário, o princípio da capacidade contributiva, como a Itália e a Espanha.⁸³

Sintaticamente adverso, identificamos o sujeito passivo, como titular de dever jurídico relativo ao cumprimento da obrigação, como

[...] sujeito passivo da obrigação tributária é por sua vez, a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação

⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2009. p. 624.

⁸³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 10. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 87.

pecuniária. Esse é, em termos jurídicos, o contribuinte, ou seja, aquele que deve realizar o pagamento dos tributos eventualmente devidos.⁸⁴

Portanto, há de se consignar que, em matéria de eleição do sujeito passivo tributário, não se encontra o legislador, nem mesmo em sede de Lei Complementar, utilizar-se de liberalidade de eleição, devendo sujeitar seu critério à conformidade ao texto constitucional.

Não há de se afastar a matéria de sujeição dos limites estabelecidos pela Carta Magna, pois, em razão da previsibilidade da ação estatal, como corolário da segurança jurídica, resta delimitado espectro de sujeitos passíveis de imputação normativa.

Entretanto, tendo em vista que não é função da Constituição da República esgotar a matéria, por decorrência da competência outorgada de seu art. 146, socorre-se das normas gerais em matéria tributária como instrumento indispensável as garantias do Pacto Federativo.

b) Objeto relacional – Critério quantitativo

O objeto obrigacional se centra no aspecto quantitativo da relação jurídica prevista no consequente da norma tributária *stricto sensu*. Para a Teoria Geral do Direito, a relação jurídica é definida como vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa chamada de sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.⁸⁵

A prestação de toda relação jurídica caracteriza-se como a satisfação do direito subjetivo do qual se encontra investido o sujeito passivo, cujo cumprimento resulta na satisfação das expectativas sociais do direito.

Nesse aspecto, o direito subjetivo e o dever jurídico representam o elemento prestacional que versa diretamente sobre a conduta a ser praticada, modalizada como obrigatória, proibida e permitida.

Na Regra-Matriz de Incidência Tributária, o direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo da relação jurídica tributária tem como aspecto central a prestação como um valor patrimonial, expresso em dinheiro, apurado mediante a conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota.

Para harmonizar as normas tributárias aos princípios constitucionais garantidores do direito à propriedade e não confisco, a base de cálculo tem como uma das funções mensurar o

⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: linguagem e método. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2009. p. 624.

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010b. p. 349-350.

núcleo econômico descrito no antecedente da Regra-Matriz de Incidência Tributária para, assim, definir o *debitum* tributário mediante a conjugação dessa base à alíquota prevista em lei.

Revelando-se como elemento essencial para conhecimento do *quantum debeatur*, versa a doutrina⁸⁶ sobre três funções distintas da base de cálculo, quais sejam (i) medir as proporções reais do fato, (ii) compor a específica determinação da dívida, e (iii) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

Ora, sabe-se que a norma jurídica tributária tem em seu antecedente a descrição de fatos presuntivos de riqueza, de forma a justificar a tributação mediante a imposição de prestação compatível com um percentual daquele fato econômico.

Daí sua função mensuradora e projetiva do valor da prestação pecuniária a ser exigida.

Não bastasse, assumindo a premissa de que a tributação somente é admitida pressupondo a ocorrência de um fato presuntivo de riqueza em seu antecedente, é certo que, em relação à prestação pecuniária, revelada mediante a aplicação do percentual da alíquota à base de cálculo, havendo conflito entre o evento hipotético (critério material) e a base imposta pelo legislador, prevalecer-se-á esta última como efetiva materialidade da exação. Nesse sentido leciona Paulo de Barros Carvalho:

[...] A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico tributário. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como medula da previsão fáctica. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada.⁸⁷

Tendo em vista que referida matéria configura importante núcleo do presente trabalho, será mais bem elucidada em linhas que seguem, pois os diferentes tipos de relação obrigacional tributária representam necessária conscientização para nossas conclusões mais profundas.

⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010b. p. 395.

⁸⁷ Ibid., p. 399.

3.2 Doutrina civilista sobre obrigações

Aproveitando das lições da doutrina civilista, em nosso ordenamento jurídico, as relações firmadas entre duas partes, um credor ou devedor, com vistas à satisfação de um objeto lícito, possível e determinado ou determinável, são definidas como obrigações jurídicas, nos termos do art. 104 e seguintes do Código Civil (Lei n. 10.406/2002).⁸⁸

As obrigações jurídicas podem ser definidas como relações jurídicas transitórias (se extinguem com o seu cumprimento) entre um sujeito credor e outro devedor, cujo objeto é a satisfação de uma prestação própria. Nesse sentido, colacionamos excerto da doutrina de Flávio Tartuce:

[...] conceitua-se a obrigação como sendo a relação jurídica transitória, existente entre um sujeito ativo, denominado credor, e outro sujeito passivo, o devedor, e cujo objeto consiste em uma prestação situada no âmbito dos direitos pessoais, positiva ou negativa. Havendo o descumprimento ou inadimplemento obrigacional, poderá o credor satisfazer-se no patrimônio do devedor.⁸⁹

Portanto, atualmente a obrigação jurídica pode tomar a feição de conjunto de direitos e deveres postos entre os sujeitos de uma relação jurídica, com vistas a satisfazer interesses próprios (por exemplo, o recebimento de uma quantia pecuniária e a prestação de um serviço específico). Sobre a questão, é salutar consignar escólio da doutrina de Nelson Rosenvald:

A obrigação deve ser vista como uma relação complexa, formada por um conjunto de direitos, obrigações e situações jurídicas, compreendendo uma série de deveres de prestação, direitos formativos e outras situações jurídicas. A obrigação é tida como um processo – uma série de atos relacionados entre si –, que desde o início se encaminha a uma finalidade: a satisfação do interesse na prestação. Hodiernamente, não mais prevalece o *status* formal das partes, mas a finalidade à qual se dirige a relação dinâmica. Para além da perspectiva tradicional de subordinação do devedor ao credor existe o bem comum da relação obrigacional, voltado para o adimplemento, da forma mais satisfativa ao credor e menos onerosa ao devedor. O bem comum na relação obrigacional traduz a solidariedade mediante a cooperação dos indivíduos para a satisfação dos interesses patrimoniais recíprocos, sem comprometimento dos direitos da personalidade e da dignidade do credor e devedor.⁹⁰

⁸⁸ BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília: Presidência da República, 2002b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 14 jul. 2022.

⁸⁹ TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: direito das obrigações e responsabilidade civil**. v. 2, 13. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 5.

⁹⁰ ROSENVALD, Nelson. **Dignidade humana e boa-fé**. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 204.

O nosso ordenamento jurídico alberga quatro tipos de obrigações: (i) positiva de fazer, (ii) positiva de dar, (iii) positiva de pagar e (iv) negativa de não fazer. As três primeiras consistem em ações (condutas comissivas): (i) a obrigação positiva de fazer é relativa à realização de alguma ação específica (ex.: prestação de serviço de pintura), está regulada no art. 247 e seguintes do Código Civil; (ii) a obrigação positiva de dar se refere à entrega de bem determinado, fungível ou não (ex.: entregar um produto/mercadoria), está regulada no art. 233 e seguintes do Código Civil; e (iii) a obrigação positiva de pagar é referente à realização de um pagamento pecuniário (geralmente atrelada à contrapartida das outras obrigações). Em contrapartida, a obrigação negativa de não fazer (iv) é caracterizada por ser uma conduta omissiva, isto é, o devedor deverá se ater a não realizar uma ação (ex.: contrato de exclusividade de artistas da música, no qual o devedor deverá se abster de realizar show ou apresentação em outro local que não o detentor da exclusividade), nos termos insculpidos nos arts. 250 e 251 do Código Civil.

No que concerne à doutrina civilista, portanto, encampada por Washington de Barros Monteiro,⁹¹ Caio Mário da Silva Pereira⁹² e Maria Helena Diniz,⁹³ o conceito de obrigação está atrelado a três pressupostos constitutivos: (i) pessoal ou subjetivo, (ii) vínculo jurídico e (iii) elemento material. Logo, a relação jurídica é o liame de imputação normativa que garante ao sujeito ativo o direito subjetivo de exigir do passivo o cumprimento de uma obrigação de (i) pagar, (ii) não pagar, (iii) fazer ou (iv) não fazer, de modo que as relações jurídicas tributárias seguem a mesma *ratio*.

3.3 Obrigações tributárias

O Código Tributário nacional institui, em seu artigo 113, dois tipos de obrigações tributárias, as principais e as acessórias, sendo a primeira aquela de cunho patrimonial pecuniário e a segunda decorrente de prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação e da fiscalização tributária.

⁹¹ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**. Direito das Obrigações. 1ª parte, v. 1. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 8.

⁹² PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 12.

⁹³ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 4.

Para Geraldo Ataliba,⁹⁴ o conteúdo essencial da norma tributária é a ordem ou comando para que se “entregue dinheiro ao Estado”, explicitando que os comandos jurídicos não se destinam a coisas, mas sim a exigir um comportamento humano.

Seus ensinamentos categorizam o Direito Tributário sobre a ótica da patrimonialidade, como aspecto econômico da relação jurídica sobre a qual seus estudos indicam “a quem deve pagar”, “quanto pagar”, “quando surge a contingência de pagar” como perquirições próprias do direito material, ao passo que questões como “como se deve pagar”, “o que ocorrerá se não pagar”, “quais as consequências de não pagar”, correspondem ao espectro de outra cadeira de direito, o administrativo tributário.⁹⁵

Nessa forma, as relações de cunho obrigacional tributário seriam sempre expressas com cunho monetário e pecuniário, no qual a noção de tributo corresponde à referibilidade do comportamento humano em entregar dinheiro ao Estado.

Alfredo Augusto Becker⁹⁶ categoriza a relação jurídica como um *facere* ou *non facere* em razão de seu caráter ser sempre pessoal, o conteúdo da prestação é sempre um ato positivo ou negativo de entregar ou não um bem existente; quando o objeto da prestação é um tributo a natureza da obrigação é tributária.

O Professor Roque Antônio Carrazza⁹⁷ esclarece que a relação jurídica tributária se refere não só ao cumprimento da obrigação principal, como à relação de pagar tributo *stricto sensu*. Ademais, gravitam em torno do tributo os deveres instrumentais (prestações positivas e negativas), cuja finalidade é promover a aplicação da norma jurídica tributária, considerando como inapropriada a locução “obrigação acessória”.

A realização do fato impositivo faz surgir tanto a obrigação principal, quanto as nominadas “obrigações acessórias”, que, consubstanciadas em um conteúdo não patrimonial, fazem emergir relações jurídico-tributárias de natureza de um fazer ou não fazer. Por decorrência de lei, carentes de cunho patrimonial, a propriedade de nominá-los como deveres instrumentais opera em maior consonância ao objeto que não pode ser aferido em pecúnia.

Em suma, o Ilustre Professor muito bem demonstra a existência de regimes jurídicos distintos entre a obrigação principal e os deveres instrumentais, entretanto, impõe que o preceito constitucional encampado no art. 5º, inciso II, opera em igual modo a proteção do fazer e não

⁹⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 10. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 21.

⁹⁵ Ibid., p. 40.

⁹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 369.

⁹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 357.

fazer, visto que os “cidadãos não podem ter sua esfera de liberdade restringida, vale dizer, não podem ser compelidos a qualquer comportamento, positivo ou negativo, senão por meio de lei”.⁹⁸

Na concepção de Paulo de Barros Carvalho, a constituição do fato em linguagem competente irradia a imputação normativa entre um sujeito ativo titular de um direito subjetivo e um sujeito passivo dotado de um dever jurídico que estabelece o surgimento da obrigação tributária.⁹⁹

A fenomenologia da incidência tributária é o elemento constitutivo da obrigação tributária, sendo esta a conduta prestacional de entregar uma porção de moeda (objeto da obrigação) e respectivo crédito (valor pecuniário objeto da prestação).

As lições do Emérito Professor caracterizam a relação acessória do tributo das mesmas críticas patrimoniais sobre a constituição de seu objeto de relação, impropriamente chamado de obrigação, para segregá-los com base na denotação pecuniária:

No âmbito tributário, encontramos dois tipos de relação: (i) as de substância patrimonial e (ii) os vínculos que fazem irromper deveres instrumentais. A primeira dessas espécies é conhecida por “obrigação tributária”, tendo como objeto da prestação uma quantia em dinheiro, nos termos do art. 3º, do Código Tributário Nacional. Soltas ou gravitando em seu derredor está a segunda modalidade, representada por múltiplas relações que prescrevem comportamentos outros, positivos ou negativos, consistentes num fazer ou não fazer, os quais estão pré-ordenados a tornar possível a apuração, o conhecimento, o controle e a arrecadação dos valores devidos à título de tributos.¹⁰⁰

As acepções acima demonstram a referibilidade da obrigação tributária como uma categoria lógico-jurídica da qual o atributo de patrimonialidade resta inerente à definição de obrigação.

Dadas as justas e importantes ressalvas ao pensamento ao norte exposto, que corroboram da mais prestigiada doutrina de teoria geral do Direito, acompanhamos o pensamento exposto por José Souto Maior Borges,¹⁰¹ que não identifica, no vínculo existente da obrigação em matéria tributária, como pressuposto necessário à sua configuração, a patrimonialidade.

⁹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 362.

⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2009. p. 517.

¹⁰⁰ Ibid., p. 519.

¹⁰¹ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 63.

A definição da obrigação passa a ser uma categorização jurídico-positiva, na qual a Constituição da República, em seu art. 146, conferiu à Lei Complementar definir seus requisitos necessários à identificação, sendo as disposições classificatórias para fins civilistas dotadas de natureza de Lei Ordinária.

Dessa forma, incumbe ao Direito Positivo identificar os requisitos de um dever jurídico que represente uma obrigação tributária, esta como gênero, sobre os quais a obrigação principal e a acessória conformam espécies tipicamente distintas pelo Código Tributário Nacional.

O Código, assim, emprega o conceito de obrigação como gênero, a significar relação jurídica que pode assumir caráter patrimonial ou não patrimonial, de acordo com a natureza da prestação correspondente: na primeira hipótese, o objeto é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (obrigação principal); na segunda, um comportamento positivo ou negativo do sujeito passivo (obrigação acessória). Portanto, para o Direito Tributário, a patrimonialidade não constitui elemento necessário à configuração de vínculo obrigacional.¹⁰²

Referidas conclusões não nos afastam dos componentes comuns, exceto as críticas a nomenclaturas e à patrimonialidade como inerente à natureza obrigacional, as qualificações teóricas sobre as incidências relacionais e a compreensão de que a relação jurídica permeia o espectro de um “vínculo abstrato, segundo o qual por força de uma imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação”¹⁰³ permanecem norteando nosso raciocínio.

Portanto, as obrigações possuem existência autônoma, subsistindo uma em razão da outra, e o conceito afeito à doutrina civilista – segundo o qual “o acessório segue o principal” – não se traduz no âmbito tributário, pois o liame relacional qualificado para produzir a obrigação acessória se sustenta mesmo que a relação fática não comporte incidência da obrigação principal.

A autonomia de seus regimes é notável quando se impõe a norma de competência negativa da imunidade perante o cumprimento de seus deveres instrumentais, visto que nem mesmo sujeitos passivos que gozem de imunidades tributárias, como, por exemplo, as instituições religiosas, têm restringido seu direito de liberdade através da indução de um comportamento de fazer declarações ao Ente Fiscal não competente a exigir a incidência fiscal.

¹⁰² COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário** – Constituição e Código Tributário Nacional. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 142.

¹⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 141.

Assim, a “acessoriedade” da obrigação, nesse contexto, decorre exclusivamente da existência de uma obrigação principal que legitima a instituição de uma obrigação acessória, desde que respeitada a legalidade tributária.

A sistemática do perfil de obrigações constituídas pelo Código Tributário Nacional nos permite identificar direta incidência da relação jurídica prestacional distinta sobre direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, considerando a obrigação principal como aquela operada diretamente sobre o direito fundamental da propriedade privada do contribuinte, com efeito do Estado exigir compulsoriamente uma porção do patrimônio privado do sujeito passivo, restando ressalvada a proteção ao confisco.

Desse modo, o direito à propriedade é diretamente moldado sobre a obrigação principal, constituindo um de seus parâmetros constitucionais, sendo essa ideia correlacionada à noção de fiscalidade e à implementação de instrumento tributários para fins arrecadatários.

Os deveres instrumentais (obrigações acessórias) tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, compelindo o sujeito passivo a adotar comportamentos atinentes ao interesse da arrecadação e da fiscalização. A indução do comportamento prescrito pela Administração opera em caráter compulsório sobre a vontade ou interesse do contribuinte, de modo que sobre a execução de seu direito de liberdade paira o Poder Estatal, prescrevendo a conduta a ser adotada.

A relação jurídica tributária descrita sobre a obrigação acessória tem como natureza a imposição de uma conduta comissiva ou omissiva exigível no intuito de assegurar o cumprimento da obrigação principal (art. 115 do CTN), correspondendo à imposição de um “fazer” ou “não fazer”.

Não se pretende, aqui, simplificar os reflexos obrigacionais tributários; nos resta claro e evidente que as reverberações tributárias sobre os direitos fundamentais podem ser mais ou menos complexas, a depender do tipo fiscal em comento, entretanto, em relação à definição da tipologia legal encamada pelo art. 113 do CTN, nos parece clara a matriz fundamental sobre a qual a obrigação tributária pretende regular.

A regulação da obrigação tributária se opera pela opção jurídico-positiva utilizada pelo legislador complementar ao estabelecer o elemento prestacional da relação jurídica. Para Paulo de Barros Carvalho,

[a]o lado do elemento subjetivo, o enunciado relacional contém uma prestação como conteúdo do direito de que é titular o sujeito passivo. O elemento

prestacional fala diretamente da conduta modalizada como obrigatória, permitida ou não permitida.¹⁰⁴

Nesse sentido, o Código Tributário Nacional estabelece o elemento relacional da obrigação principal (art. 113, § 1º) e da obrigação acessória (art. 113, § 2º), o primeiro com uma conduta de “pagar” e o segundo com uma conduta de “fazer ou não fazer”.

Maior força atribui-se à percepção ao considerarmos a limitação promovida pelo art. 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição da República, ao vedar as pessoas políticas de disciplinarem, por lei ordinária, sobre o instituto da obrigação tributária, veiculada exclusivamente por Lei Complementar.

Ocorre que nosso ordenamento jurídico, além das obrigações decorrentes das normas primárias, instituiu uma terceira modalidade de obrigação, a obrigação sancionatória, que possui como relação jurídica estabelecer uma imputação normativa decorrente do não cumprimento da prestação, por um sujeito passivo apto, a conferir um direito subjetivo ao Fisco de restringir direitos do contribuinte em caráter punitivo, conforme se identificará a seguir.

¹⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 141.

4 TEORIA NORMATIVA DA SANÇÃO

Posto a necessidade de delimitarmos o sistema de referência, pois, logicamente, antes de ser um sistema jurídico é, em si, um sistema, pois, invocando as lições de Edgar Morin, Paulo Ayres Barreto¹⁰⁵ destaca: “tudo o que era unidade elementar, incluindo, sobretudo o átomo, vira sistema”.

Com supedâneo nos ensinamentos de Lourival Vilanova,¹⁰⁶ sistema implica ordem, isto é, considera-se “uma ordenação das partes constituintes, relações entre as partes ou elementos. As relações não são elementos do sistema. Fixam, antes, sua forma de composição interior, sua modalidade de ser estrutura”.

Desse modo, colhendo inspiração na Teoria dos Sistemas, desenvolvida por Niklas Luhmann,¹⁰⁷ o sistema do Direito Positivo se trata de um sistema comunicacional, que opera de forma dinâmica, complexa, autorregulável, operativamente fechado e cognitivamente aberto.

Luhmann identifica, dentro do sistema social, as ciências sociais autônomas (Direito, Economia, Política, entre outras), que se diferenciam pelas respectivas peculiaridades na sua forma de comunicação (Código e Programa), possuindo, cada uma delas, função específica de linguagem.

O termo “linguagem” compreende a extensão semântica ampla e abrangente, significando a capacidade do ser humano de se comunicar por intermédio de signos, cujo conjunto sistematizado compreende a língua, verdadeira instituição vigorando em determinada comunidade social, que cumpre o papel de comunicação entre seus membros. Com efeito, a linguagem somente pode ser concebida dentro de um discurso dialógico, porquanto ela própria depende da convenção entre membros de determinada sociedade detentora de um sistema de signos que se prestará para comunicações. Não há linguagem sem essa convenção social.

Todo subsistema social possui linguagens próprias, cada qual com um código e um programa especificados no próprio sistema. Assim, observamos caber a esses sistemas o estabelecimento dos códigos e programas aptos a desenvolverem mutações linguísticas constitutivas de suas realidades, onde a “realidade”, como objeto identificável, é um correlato interno das operações do sistema, e não uma qualidade pertencente aos objetos do conhecimento

¹⁰⁵ BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistema jurídico. In: CARVALHO, Paulo de Barros. **Construtivismo lógico-semântico**. v. I. São Paulo: Noeses, 2014. p. 250.

¹⁰⁶ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do Direito Positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 173.

¹⁰⁷ LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. Tradução de Saulo Krieger; tradução das citações em latim de Alexandre Agnolón. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

extralinguístico. Sob essa ótica, a realidade não é nada mais do que um indicador de aprovação sistêmica ao prestar provas de consistência de operações comunicacionais internas.

As referidas lições levam à conclusão quanto à existência da realidade extralinguística, ou externa a um sistema comunicacional, sendo este o pressuposto para conhecimento e razão de ser dos limites existentes entre sistema e ambiente. Sob tal prisma, o ambiente se revela por meio de dados extralinguísticos e o sistema, por intermédio de comunicações.

Por essas razões, entendemos mais apropriada a utilização da teoria dos sistemas, com a finalidade de compreender como se opera o fenômeno jurídico, ressaltando-se, contudo, que a opção se faz em razão de as bases sólidas deste estudo encontrarem-se na Filosofia da Linguagem e na posição construcionista, tendo a linguagem como construção linguística.

Dessa forma, a sociedade é funcionalmente classificada em vários sistemas referenciais, tais como sistema econômico, jurídico, político, entre outros, os quais desenvolvem funções próprias, por meio de códigos e programas internamente estabelecidos, além de conceitos autorreferenciais.

Tudo aquilo localizado fora do subsistema ao qual se dirigem as atenções é considerado ambiente, de tal sorte que a sociedade é ambiente diante do sistema jurídico, o sistema jurídico é ambiente em relação ao sistema político, e assim por diante. Cada sistema processa uma parcela das informações externas por meio de sua autopoiese. Com efeito, podemos categorizar o sistema jurídico como operativamente fechado e cognitivamente aberto, tendo em vista que sua programação permite o ingresso de informações do ambiente a ele referente a partir de seus próprios elementos.

Não obstante, é mister distinguir a fronteira interna do código – ou seja, o que separa o valor negativo do valor positivo – da fronteira externa dos sistemas sociais, capazes de diferenciá-lo de seu ambiente. Para o Direito, o código binário que se opera é o “lícito/ilícito”, mas este se diferencia do meio externo por intermédio da qualificação de normas jurídicas e normas não jurídicas. Assim, os sistemas interagem entre si mediante acoplamentos estruturais, consubstanciados em uma espécie de decodificação das irritações causadas pelo ambiente, efetuadas por meio da utilização de suas próprias interações internas, circularmente organizadas e operacionalmente fechadas.

O acoplamento estrutural possibilita que o sistema selecione as informações do ambiente tidas como relevantes para suas operações internas, sem, contudo, propiciar que tais informações intervenham diretamente em seu interior. A atuação desses acoplamentos estruturais se dá mediante a provocação de irritações registradas pelas estruturas dos sistemas, proporcionando a abertura cognitiva, mantendo-se ileso o fechamento operativo do sistema.

Somente a comunicação jurídica pode criar comunicação jurídica, não podendo ser inseridas comunicações externas no Direito Positivo, pois, embora essa circularidade seja interrompida por intermédio de referência ao ambiente, quando se dá o processo de seleção, a alteração do sistema decorre somente de operações comunicacionais produzidas internamente pelo próprio sistema.

O Direito encontra-se em constante interação com outros subsistemas sociais, processando os dados exteriores por meio de acoplamentos estruturais, os quais permitem o processamento dos dados externos, fazendo-os ingressar no sistema mediante uma linguagem apropriada, isto é, por intermédio do código “lícito/ilícito”.

Em razão disso, diz-se que o Direito, embora fechado operativamente, tem abertura cognitiva, haja vista a possibilidade de troca de informações entre o sistema e o ambiente, por meio de processos internos de filtragem conceitual, com reprodução dos elementos constitutivos com recepção de influências externas.

Por conseguinte, tratando-se o Direito de um subsistema dentre outros subsistemas sociais, os quais operam cada qual em sua clausura, por intermédio de códigos próprios, não cabe ao sistema econômico influir diretamente no jurídico, mas pode influenciá-lo de modo a forçá-lo a produzir atos comunicativos jurídicos (não mais econômicos). Desse modo, para sintetizar o norteamento de referencial teórico que acompanha o presente trabalho, dar-se-á referibilidade aos ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho:

[...] estabelecemos duas proposições que aceitamos por verdadeiras: a) o direito positivo é formado, única e exclusivamente, por normas jurídicas (para efeitos dogmáticos), apresentando todos o mesmo esquema sintático (implicação), ainda que saturadas com enunciados semânticos diversos (heterogeneidade semântica); b) por outro lado, como construção do ser humano, sempre imerso em sua circunstância (*Gasset*), é um produto cultural e, desse modo, portador de valores, significa dizer, carrega consigo uma porção axiológica que há de ser compreendida pelo sujeito cognoscente – o sentido normativo, indicativo dos fins (*telos*) que com ela se pretende alcançar.¹⁰⁸

Frente a tal conjectura, estão postos os preceitos norteadores do sistema jurídico, que serão utilizados para a investigação da problemática posta a estudo, bem como o meio pelo qual o referido sistema interage com o ambiente, razão pela qual é momento de avançarmos ao escopo da tributação.

¹⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 3 ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2009. p. 271.

4.1 Código Binário do Direito

Aprioristicamente, previamente a qualquer discussão em torno de tributação e sua incidência sancionatória, é mister firmarmos alguns conceitos operacionais de funcionamento do Direito Positivo, sua linguagem e regras de correlação, tudo com vistas ao firmamento de premissa científica norteadora à solução da problemática posta em análise.

Isso posto, pode-se buscar inspiração na Teoria dos Sistemas, desenvolvida por Niklas Luhmann, para delimitar o sistema do Direito Positivo como um sistema comunicacional dinâmico, complexo, autorregulável, operativamente fechado e cognitivamente aberto.

O precitado autor identifica as ciências sociais autônomas (Direito, Economia, Política, entre outras) dentro do sistema social, as quais se diferenciam por conta de suas peculiaridades comunicacionais internamente estabelecidas (Código e Programa), possuindo, cada uma delas, uma função específica de linguagem.

A linguagem e a comunicação são duas dimensões de um mesmo fenômeno, qual seja, a capacidade humana de processar e conceitualizar abstratamente os dados advindos da realidade; enquanto sistema estático, a linguagem é tomada como código, ao passo que, em um sistema dinâmico, a linguagem é tomada como comunicação.

Nesse espeque, todo subsistema social possui linguagens próprias, em que há um código e um programa especificados dentro do próprio sistema. Observa-se, de tal maneira, a competência própria a cada sistema em estabelecer os códigos e programas aptos a desenvolverem mutações linguísticas constitutivas de sua realidade, onde a “realidade”, como objeto identificável, é um correlato interno das operações do sistema, e não uma qualidade pertencente aos objetos do conhecimento extralinguístico. A realidade, por conseguinte, figura como um indicador de aprovação do sistema, ao prestar provas de consistência de operações comunicacionais internas.

Tudo aquilo localizado ao largo (fora) do subsistema ao qual se dirigem as atenções é considerado ambiente, de tal sorte que a sociedade é ambiente diante do sistema jurídico, o sistema jurídico é ambiente em relação ao sistema político e assim por diante. Cada sistema processa uma parcela das informações externas por meio de sua autopoiese.

Dessa forma, podemos categorizar o sistema jurídico como operativamente fechado (clausura operativa),¹⁰⁹ pois seus elementos se reproduzem por intermédio de si próprios, em

¹⁰⁹ Sobre o fechamento *operative*, Raffaele de Giorgi, comentando a obra de Luhmann, esclarece: “Fechamento de um sistema significa que, ao estimular os distúrbios que provenham do ambiente, o sistema só reage

operações internas de códigos que se apresentam em valores positivo e negativo, diferenciadores de cada subsistema. Por outro lado, é cognitivamente aberto, porquanto sua programação permite, a partir de seus próprios elementos, o ingresso de informações do ambiente a ele referente.

Não podemos confundir a fronteira interna do código, ou seja, o liame separador do valor negativo do valor positivo, com a fronteira externa dos sistemas sociais, capazes de diferenciá-lo de seu ambiente. Para o Direito, vislumbra-se o código binário operador na classificação típica das normas do sistema como o valor “lícito/ilícito”, diferenciando-se do meio externo pela análise do que é ou não Direito.

Assim, as normas constituídas por intermédio de atos de fala, que digam sobre licitudes e ilicitudes, fazem parte do Direito, enquanto quaisquer outras normas ficariam fora do Direito, tais como aquelas reveladas como morais e não morais, religiosas e não religiosas, bonitas e feias, verdadeiras e falsas etc.

Os sistemas interagem entre si por acoplamentos estruturais, consubstanciados em uma espécie de decodificação das irritações causadas pelo ambiente, efetuadas mediante a utilização de suas próprias interações internas, circularmente organizadas e operacionalmente fechadas. O acoplamento estrutural possibilita ao sistema selecionar as informações do ambiente relevantes para suas operações internas sem, contudo, propiciar que tais informações intervenham diretamente em seu interior. Ainda, sua atuação se dá mediante a provocação de irritações, devidamente registradas pelas estruturas dos sistemas, de modo a proporcionar a abertura cognitiva, mantendo-se ileso seu fechamento operativo.

Quanto a esse aspecto, assemelha-se à afirmação kelseniana no sentido de que o Direito regula a sua própria criação. Lourival Vilanova esclarece essa afirmativa da seguinte forma:

[...] o sistema de proposições normativas contém, como parte integrante de si mesmo, as regras (proposições) de formação e de transformação de suas proposições. As normas que estatuem como criar outras normas, isto é, as normas-de-normas, ou proposições-de-proposições, não são regras sintáticas fora do sistema. Estão no interior dele.¹¹⁰

entrando em contato consigo mesmo, ativando operações internas, acionadas a partir dos elementos que constituem o próprio sistema. Disto resulta a auto-referência e a autopoiese do sistema: o sistema produz e reproduz os elementos dos quais é constituído, mediante os elementos que o constituem” (DE GIORGI, Raffaele. **Direito, tempo e memória**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 191).

¹¹⁰ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do Direito Positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 126.

Entender o sistema jurídico como operativamente fechado não importa em afirmar a ausência de ambiente, entretanto, os ruídos vindos do ambiente só ganham importância no sistema se este reage e, entrando em contato consigo mesmo, ativa operações internas acionadas pelos próprios elementos integrantes do sistema.

O Direito encontra-se em constante interação com outros subsistemas sociais, processando os dados exteriores pelo uso de acoplamentos estruturais, que permitem o processamento dos dados externos, fazendo-os ingressar no sistema mediante uma linguagem apropriada, ou seja, por meio do código “lícito/ilícito”.

Em razão disso, o Direito, embora fechado operativamente, apresenta abertura cognitiva, haja vista a possibilidade de troca de informações entre o sistema e o ambiente, operada em processos de filtragem conceitual internos, com reprodução dos elementos constitutivos e recepção de influências externas.

O fechamento operativo e a abertura cognitiva do sistema jurídico, propostos por Luhmann, só são possíveis pela existência de seu código binário e de seu programa, ambos específicos. Essa abertura cognitiva do sistema jurídico possibilita que, conforme ensinamentos do professor Lourival Vilanova, se colham fatos do segmento social, político ou econômico, para submetê-los ao código lícito e ilícito, proporcionando os seus ingressos no ordenamento pela porta aberta das hipóteses normativas.

Concluindo, verificamos que o Direito Positivo é um extrato de linguagem prescritiva, no qual a criação e transformação dos seus elementos se perfazem por intermédio da autopoiese, ou seja, da auto-organização do sistema. O fechamento operativo e a abertura cognitiva do Direito são determinados pelo Código (lícito/ilícito), mediante o qual a linguagem se cria e se transforma pelo Programa, responsável por incorporar os fatos sociais ao Direito (abertura cognitiva), classificando-os como lícitos ou ilícitos. Dessarte, o elemento determinante para a definição da identidade ao sistema jurídico é um aspecto próprio da comunicação.

4.2 Teorias normativas das sanções

Perante a compreensão do código binário do Direito, com a noção de funcionamento do sistema e o modo pelo qual é internalizado no sistema, com fulcro no saber de lícito/ilícito, os fatos do ambiente, é salutar voltar o estudo à análise da sanção, mecanismo utilizado juridicamente para coibir os ilícitos.

Após muito tempo direcionando o estudo das sanções aos debates filosóficos, cada vez mais a ciência jurídica tem voltado sua atenção à apreensão de conhecimento acerca desse

objeto. Nesse sentido, sabe-se que todo conhecimento decorre da compreensão tida pelo sujeito acerca de algo, mediante estudo e reflexões da linguagem produzida sobre o objeto a ser conhecido. Logo, conhecer é saber emitir proposições sobre o objeto do conhecimento.

Seguindo as lições de Kelsen, para se inaugurar o estudo de uma teoria do direito, seguindo a pureza de sua metodologia de conhecimento científico à realidade jurídica, é necessário estabelecer como pressuposto a validade objetiva da ordem jurídica como corolário da sanção estatal.

Nessa perspectiva, esclarecemos que, apesar de não ser possível estabelecer um conceito comum a esse objeto, ao confrontar-se diferentes povos e culturas ou códigos linguísticos, temos sempre uma correlação do Direito como ordem de conduta humana, estatuído por uma sanção, como ato de coação exequível mesmo contra a sua vontade.

Diversas teorias sobre sanções foram desenvolvidas, estando todas atreladas ao seu conceito de coatividade. O caráter coativo de suas ordens é inerente ao Direito, é o meio pelo qual se pretende afastar as condutas sociais tidas como socialmente perniciosas, ou seja, condutas humanas indesejáveis, com um ato de coação.

Os atos socialmente desejáveis são caracterizados como lícitos, enquanto toda aquela conduta que contrariar os atos desejáveis por meio do descumprimento da conduta estabelecida é considerada ilícita ou infração, sendo justamente proibida por não ser socialmente desejável.

Esse ato de coação pode ser representado tanto pelo exercício do poder de polícia do Estado sobre os direitos dos cidadãos como pela privação de liberdade ou perda de bens, decorrentes da prática de atos em sentido contrário à lei, como a aplicação de um mal ao destinatário normativo.

Na leitura da obra de Kelsen, *Teoria pura do Direito*, há uma glorificação à sanção como conceito central da ordem jurídica, enquanto a prescrição de uma conduta somente teria atributo de juridicidade por meio de sua vinculação a uma norma sancionadora.¹¹¹

A relação entre ilícito e consequência do ilícito não consiste, assim – como pressupõe a jurisprudência tradicional –, em uma ação ou omissão, pelo fato de representar um ilícito ou delito, ser ligado um ato de coação como consequência do ilícito, mas em uma ação ou omissão ser um ilícito ou delito por lhe ser ligado um ato de coação como sua consequência. Não é uma qualquer qualidade imanente e também não é qualquer relação com uma

¹¹¹ Daí sua clássica distinção entre a existência de normas autônomas e não autônomas, considerando estas normas não sancionadoras e aquelas, normas sancionadoras. Com efeito, as normas não sancionadoras fixam apenas um dos pressupostos de normatividade, sendo tipicamente classificadas como aquelas que estabelecem as condutas a serem praticadas, sem força coativa, e devem ser vinculadas a uma norma autônoma, qualificada pelo ato de coação, para que lhe fosse atribuída relevância ontológica, ao passo que a norma autônoma era ontologicamente relevante independente de sua vinculação a outra norma.

norma metajurídica, natural ou divina, isto é, qualquer ligação com um mundo transcendente ao Direito positivo, que faz com que uma determinada conduta humana tenha de valer como ilícito ou delito – mas única e exclusivamente o fato de ela ser tornada, pela ordem jurídica positiva, pressuposto de um ato de coerção, isto é, de uma sanção.¹¹²

Kelsen identificava como normas primárias as normas de sanção, de relevância ontológica. As normas de conduta, chamadas nesse momento de normas secundárias, foram relegadas ao segundo plano, apenas como uma derivação lógica das normas sancionatórias.

Bobbio,¹¹³ nesse mesmo diapasão, salienta a importância do conceito de sanção para a teoria do Direito por ele elaborada, propondo uma releitura da fórmula estrutural promovida por Kelsen.¹¹⁴ Apesar de possuir ideias análogas, possui como traço distintivo de suas estruturas de normas jurídicas o fato de que nelas a norma primária sempre representaria um ilícito e a secundária, uma sanção.

Em suas lições, à violação do dever-ser dá-se o nome de ilícito, o qual consiste numa ação quando a norma é um imperativo negativo e numa omissão quando a norma é um imperativo positivo, sobre o qual o sistema promove a incidência da sanção para anular a conduta não conforme ou eliminar suas consequências danosas.

Desse modo, na visão de Bobbio, a sanção é um ato em resposta à violação, como um expediente do sistema normativo para salvaguardar a lei, reconhecendo como sua finalidade principal garantir a sua eficácia, motivo pelo qual considera a coerção uma característica constitutiva do direito, não um elemento secundário, elevando o autor a um dos nomes mais representativos da teoria sancionista.

Tal ponderação é representativa de que, além do Direito retirar sua validade de suas próprias normas e de possuir uma estrutura deôntica, a própria existência da sanção seria fundamental para identificar uma norma jurídica, isso porque a sanção jurídica é um expediente institucionalizado, regulado por norma fixas e precisas, cuja execução tipicamente delimitada a um sujeito de execução, qualidades distintas da sanção social, subjetiva e decorrente da reprovação das normas de costume social.

¹¹² KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 78.

¹¹³ BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do Direito**. Tradução de Denise Agostinetti; revisão da tradução de Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 237.

¹¹⁴ Estrutura lógica posteriormente invertida em publicação póstuma de Kelsen, e em *Teoria geral das normas*, mantendo-se suas correlações conceituais: “Se se admite que a distinção de uma norma que prescreve uma conduta determinada e de uma norma que prescreve uma sanção para o fato de violação da primeira seja essencial para o Direito, então precisa-se qualificar a primeira como norma primária e a segunda como secundária – e não o contrário como foi por mim anteriormente formulado” (KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1986. p. 181).

Partindo das inquietações promovidas pelo estudo das normas de Kelsen, Carlos Cossio rejeita a ideia da dissociação normativa promovida, pois, para ele, reside sentido ontológico somente sobre a norma sancionatória. Na concepção do doutrinador argentino, as normas primárias e secundárias correspondem a realidades indissociáveis de uma única norma mais abrangente, atribuindo relevância ontológica à prescrição da prestação de conduta, na qual sempre se faz presente a alternativa do adimplemento ou violação do dever.

Desse modo, como estrutura indissociável, Cossio relacionou a conjunção de dois juízos hipotéticos, sendo o primeiro um pressuposto fático prescritor de uma conduta desejada e, o segundo, a prescrição do descumprimento da conduta tendo por consequência de sua transgressão a sanção.

Assim, o doutrinador argentino buscava salientar a conduta humana em projeção sobre a norma, de maneira que a norma é a forma pela qual se toma conhecimento da conduta humana, já que é o substrato erigido pelo Direito. Situando o Direito no campo da cultura, sua Teoria Ecológica do Direito apresenta a conduta como o principal elemento da ciência jurídica e revela que a norma jurídica possui estrutura disjuntiva inexoravelmente lícita ou ilícita, abrangendo ambas as possibilidades.

Para Vernengo,¹¹⁵ a sanção jurídica corresponde ao exercício da potestade punitiva, na qual, por faculdade ou obrigação, cabe exclusivamente ao Estado a privação de direitos por atos de força socialmente admitidos por meio de lei.

Para o autor argentino, a sanção constitui uma relação irreflexiva, estabelecida entre dois ou mais indivíduos, promovendo a privação de um ou mais bens e direitos por atos de força socialmente admitidos e permitidos unicamente ao Estado, em exercício da potestade de punir nos termos da lei. Nesse sentido, ela consubstancia o melhor instrumento para que o Direito cumpra seu papel regulador da sociedade, na medida em que serve como expediente efetivo para que o destinatário da mensagem jurídica paute sua conduta dentro dos limites da licitude.

Isso representa que, além do Direito retirar sua validade de suas próprias normas e de possuir uma estrutura deôntica típica, a própria existência da sanção seria fundamental para a identificação de uma norma jurídica.

Considerando-se, todavia, a premissa onde todos os sistemas normativos são essencialmente coativos, não é este elemento diferenciador do Direito Positivo de outros sistemas, como a religião, a moral, a economia, entre outros, nos quais a coatividade também

¹¹⁵ VERNENGO, José Roberto. **Curso de teoría general del Derecho**. 2. ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1988. p. 183.

se faz presente. A normatividade desses tipos de sistema é qualificada por essa característica, como aptidão ativa para coagir.

A atribuição de juridicidade a uma construção normativa não deriva exclusivamente da coação, mas sim da forma como a coação é exercida.¹¹⁶

Lourival Villanova, ao debruçar seus estudos sobre a coatividade normativa trabalhada por Kelsen, identificou no consequente sancionatório a existência de um nexo relacional que vinculava o infrator ao Estado no exercício de cunho jurisdicional, na forma de Estado-Juiz, para assegurar o cumprimento da obrigação insatisfeita. Dessa forma, seguindo as lições do professor Lourival Vilanova:

Em reescritura reduzida, num corte simplificado e abstrato, a norma jurídica apresenta composição dúplici: norma primária e norma secundária. Na primeira, realizada a hipótese fáctica i.e., dado um fato sobre o qual ela incide, sobrevém, pela causalidade que o ordenamento institui, o efeito, a relação jurídica com sujeitos em posições ativa e passiva, com pretensões e deveres (para nos restringirmos às relações em sentido estrito). Na segunda, hipótese fáctica, o pressuposto é o não cumprimento, a inobservância do dever de prestar, positivo ou negativo, que funciona como fato jurídico (ilícito, antijurídico) fundante de outra pretensão, a de exigir coativamente perante órgão estatal a efetivação do dever constituído na norma primária.¹¹⁷

Silva,¹¹⁸ por sua vez, estabelece a relação entre sanção, coerção e coação da seguinte forma. Sanção representa o direito subjetivo de ordem processual postulatório de força de coatividade do Estado-Juiz, com a finalidade de assegurar a garantia de um direito, ao qual seu descumprimento representa a prática de um ato indesejável socialmente, ou seja, são normas coativas de conduta humana, na qual se atribui a determinado indivíduo poder ou competência para aplicar a outro indivíduo um ato coativo como sanção. Prescinde, então, de uma conduta antijurídica, de um ilícito ou delito para que se constitua.

¹¹⁶ A força de coação não se revela necessariamente através de uma pena, como muito bem assevera o professor Geraldo Ataliba “A sanção não é sempre e necessariamente um castigo. É mera consequência jurídica que se desencadeia (incide) no caso de ser desobedecido o mandamento principal de uma norma. É um preconceito que precisa ser dissipado – por flagrantemente anticientífico – a afirmação vulgar, infelizmente repetida por alguns juristas, no sentido de que sanção é castigo. Pode ser, algumas vezes. Não o é muitas vezes. Castigo, pena, penalidade é espécie do gênero sanção jurídica. Nem toda sanção é castigo, embora todo castigo (espécie) seja sanção.” (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 10. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 44).

¹¹⁷ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no Direito**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 188.

¹¹⁸ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário sancionatório**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

Dessa forma, a coação jurídica é a forma do exercício de um poder contra um indivíduo que pratica uma conduta socialmente indesejável socialmente, de modo que o ato de coação me parece intrinsecamente ligado ao poder sancionador da autoridade dotada dessa aptidão.

Os atos de coerção distinguem-se na medida em que não são ligados à força psicológica que a existência do poder sancionatório exerce sobre os indivíduos, de modo que, mesmo ante a inexistência da conduta ilícita, a força coerciva tende a inibir a prática de seus atos; logo, a coação prescinde de antecedente ilícito para se manifestar, enquanto a coerção prescinde exclusivamente da sanção geral e abstratamente prevista para que produza efeitos sociais.

Assim, a coatividade do sistema jurídico, como a aptidão ativa de coagir, decorre de atividade intrínseca ao Estado no exercício de seu poder jurisdicional, com a finalidade de assegurar a garantia de outro direito; a seu turno, o descumprimento da conduta pretendida representa a prática de um ato indesejável socialmente, ou seja, são normas coativas de conduta humana, atribuindo-se ao Poder Público o poder ou a competência para aplicar a outro indivíduo um ato coativo restritivo de direitos.

Entretanto, para compreender seu efeito coativo e de que forma ele opera sobre os direitos e as garantias individuais do contribuinte, é necessário dedicarmos atenção à sua estrutura lógico-semântica para correlacionarmos suas características a nosso objeto de estudo.

4.3 Norma primária sancionatória

Quando o Fisco promove a aplicação de penalidades pecuniárias ou multas administrativas, estamos diante de uma sanção pecuniária típica, a qual, apesar de prever em seu antecedente a prática de um ilícito fiscal, possui natureza de norma primária (se estruturam segundo um juízo condicional dispositivo sobre um liame de natureza obrigacional) de cunho sancionatório:

A circunstância de prescreverem um ilícito no seu antecedente, por outro lado, não é suficiente para qualificá-las como norma secundária, uma vez que seu consequente não prevê a atuação do Estado-juiz, mas tão somente a aplicação, na esfera administrativa, de uma dada penalidade.¹¹⁹

Impõe-se, assim, critério classificatório no qual as normas jurídicas que inserem sanções no ordenamento também compõem subclasse das regras de conduta, às quais podemos denominar normas primárias sancionatórias, correspondentes à estruturação lógica de uma

¹¹⁹ LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 540-541.

norma sancionatória relativamente à descrição de um fato ilícito localizado na posição sintática do antecedente e um vínculo jurídico próprio da ontologia do direito. Nesse sentido, imputa a relação de implicação entre a infração devidamente identificada no espaço e no tempo e o consequente relacional sancionatório, sendo este prescritor ordinariamente representado por multas fiscais e penalidades pecuniárias como liame de natureza obrigacional promovido a título de sanção, relacionando o autor do ato infrator, titular do dever jurídico de pagamento, ao Estado, aqui investido do interesse fazendário, como titular do direito subjetivo de exigir a penalidade.

Com efeito, para distinguir se determinada relação jurídica com conteúdo pecuniário é de natureza obrigacional tributária ou sancionatória, basta observar o antecedente normativo. Caso ele denote a prática de determinada conduta lícita, estaremos diante de uma relação jurídica obrigacional tributária, entretanto, se o antecedente normativo prevê o descumprimento de uma relação jurídica, estaremos diante de uma relação jurídica sancionatória.

Podemos, assim, concluir que a norma primária sancionatória compreende duas dimensões ontológicas, na qual a primeira representa uma (i) proposição-implicante descritiva de uma hipótese abstrata ou um fato concreto e a segunda representada por uma (ii) proposição-implicada prescritiva de um vínculo relacional entre sujeitos de direitos e deveres, modalizados em permitido, proibido e obrigatório.

Conceitualmente, então, a norma primária sancionatória possui caracteres da norma primária dispositiva expressa na Regra-Matriz de Incidência Tributária, entretanto, a conformação de seu conteúdo semântico opera em distinção de suas funções normativas. Seguindo as lições do Professor Paulo de Barros Carvalho,

[n]o terreno do estudo das infrações e sanções também é utilíssimo o esquema metodológico da regra-matriz, permitindo análise minuciosa do suposto, que traz a descrição hipotética do fato ilícito, e bem assim do consequente, que nos leva à prescrição dos elementos que compõem o nexo sancionatório. Tudo o que dissemos sobre os critérios da hipótese tributária vale para o antecedente da norma sancionatória, que tem seu critério material (uma conduta infringente do dever jurídico), um critério espacial (determinado lugar em que deve ocorrer a conduta) e um critério temporal (instante em que considera acontecido o ilícito). Na consequência, deparamos com um critério pessoal (sujeito ativo, investido do direito subjetivo de exigir a multa, e sujeito passivo, obrigado a pagá-la) e um critério quantitativo (base de cálculo da sanção pecuniária e percentagem sobre ela aplicada).¹²⁰

¹²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no Direito Tributário**. v. I. São Paulo: Noeses, 2011. p. 299.

Assim, os elementos lógicos da norma primária sancionatória coincidem com os elementos da Regra-Matriz de Incidência Tributária (norma primária dispositiva), distinguindo-as do conteúdo semântico que preenche cada critério. Tal fato decorre da qualidade de homogeneidade sintática e da heterogeneidade semântica das normas jurídicas.

De acordo com a heterogeneidade semântica, podemos distinguir a norma sancionatória da dispositiva pelo seu conteúdo proposicional, pois a norma sancionatória sempre descreverá, em seu antecedente normativo, um ato ilícito, ou seja, o descumprimento de uma norma.

Logicamente, podemos construir a norma primária dispositiva como “D:[H $\rightarrow$ C]” e a norma primária sancionatória como “D:[(-C) $\rightarrow$ R’]”, onde o antecedente normativo desta representa o descumprimento do consequente normativo daquela.

Semanticamente, podemos classificar o antecedente da norma primária sancionatória como infrações tributárias, que se distinguem do antecedente da norma primária dispositiva por possuir seu conteúdo conformado pela prática de um ato ilícito.

4.3.1 *Infração como antecedente normativo sancionatório*

Como dito em linhas pretéritas, a infração, ou ilícito, é o código pelo qual o sistema jurídico classifica as condutas indesejáveis, segregando os atos socialmente toleráveis e as condutas perniciosas que a sociedade quer afastar.

Os atos socialmente desejáveis são caracterizados como lícitos, enquanto toda aquela conduta que contrariar os atos desejáveis por meio do descumprimento da conduta estabelecida é considerada ilícita ou infração, sendo justamente proibida por não ser socialmente desejável.

Desse modo, podemos conceituar infração ou ilicitude como um comportamento que contraria a conduta prevista, passível de sanção, como estabelece Luciano Amaro: “Aí é que se põe a noção de infração, traduzida numa conduta (omissiva ou comissiva) contrária ao direito”.¹²¹

As infrações tributárias podem se dividir em dois campos de incidência, que conceitualmente segregamos em infrações fiscais e infrações penais fiscais, hodiernamente nominadas como delitos fiscais, que conceitualmente versam sobre regras com objeto tributário, mas, para fins ontológicos, possuem regimes jurídicos distintos, como assevera o Professor Paulo Coimbra:

¹²¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013. p. 458.

A propósito, a inegável existência e regimes jurídicos peculiares às infrações tributárias delituosas e não-delituosas no direito pátrio representa, em si mesma, óbice intransponível à aceitação, no Brasil, da identidade da natureza jurídica de ambas, porquanto revelam e evidenciam sua distinção: as infrações fiscais delituosas estão inseridas no regime jurídico próprio do Direito Penal, enquanto as não-delituosas encontram-se insertas no regime jurídico próprio do Direito Tributário, sob influências supletivas do Direito Administrativo. Com efeito, caso possuíssem a mesma natureza jurídica, estariam sujeitas ao mesmo regime jurídico. Em outras palavras, se possuem regimes jurídicos distintos é porque têm naturezas jurídicas distintas.¹²²

Uma vez que os regimes jurídicos dos delitos fiscais e das infrações tributárias representam um grande distanciamento ontológico, não é prudente estudarmos suas implicações como se comuns fossem. Importa, aqui, categorizar que a legislação brasileira pouco produz condutas tipicamente delituosas em matéria tributária. Podemos citar como exemplo o crime de apropriação indébita previdenciária, previsto no art. 168-A, incluído pela Lei n. 9.983/2000,¹²³ no Código Penal.

Acrescenta-se os tipificados crimes contra a ordem tributária, prescritos na Lei n. 8.137/1990,¹²⁴ que, apesar de apresentar similitude semântica para com institutos próprios do Direito Tributário sancionatório, previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964,¹²⁵ não possuem identidade ontológica com os referidos institutos.

Justamente por isso a classificação dessas infrações em (i) objetivas e (ii) subjetivas se tornou uma das mais difundidas academicamente, por estarem fundadas no critério diferenciador embasado na participação do agente.

As infrações objetivas, nas quais se incluem os ilícitos fiscais, assim consideradas as tipificadas no regime administrativo tributário, independem da intenção do agente. Realizada a

¹²² SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário sancionatório**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 146.

¹²³ BRASIL. **Lei n. 9.983, de 14 de julho de 2000**. Altera o Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19983.htm. Acesso em: 16 jul. 2022.

¹²⁴ BRASIL. **Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm. Acesso em: 16 jul. 2022.

¹²⁵ “Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.” (BRASIL. **Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14502.htm. Acesso em: 16 jul. 2022).

prestação implica em desaparecimento do vínculo, ao passo que, em caso de seu descumprimento, exige-se a prestação sancionatória independentemente do *animus* do agente.

Já as infrações subjetivas, nas quais estão inseridos os delitos fiscais, assim consideradas as condutas típicas do regime penal, necessitam da presença do *animus* de dolo ou culpa na prática da infração, sendo o elemento volitivo condição típica na implicação do consequente sancionatório.

De fato, o campo sancionatório de Direito Penal tende a reprimir condutas mais gravosas, pois se opõem contra bens jurídicos mais relevantes e, portanto, mais rigorosos, ao passo que os ilícitos fiscais, por oposição a bens jurídicos de menor potencial lesivo, sendo menos rigorosos em punibilidade, dispensam a comprovação do dolo, no qual a vontade do agente é irrelevante.

O Professor Paulo Roberto Coimbra¹²⁶ foi um dos doutrinadores que melhor construiu significações normativas em matéria tributária, aplicadas através de princípios próprios de Direito Penal, conferindo outra significação ao conteúdo das infrações tributárias a partir desses preceitos.

A intertextualidade dos diplomas normativos encontra fundamento no art. 108, inciso III, do Código Tributário Nacional, em capítulo dedicado à interpretação e integração da legislação tributária, onde reconhece os princípios gerais de direito público (do qual o Penal é espécie) para conformação normativa da autoridade competente.

O ilícito fiscal que compõe o antecedente da norma primária sancionatória limita-se, portanto, ao regime jurídico tributário, que pode ser conformado por princípios gerais de direito público, mas também por processo de integração destes com as disposições próprias de seu sistema de referência.

4.3.2 Sanção como consequente relacional sancionatório

O consequente normativo da norma primária sancionatória recebe o nome de sanção, aqui considerada como a qualidade normativa decorrente do caráter punitivo, e não como aptidão do Estado-Juiz. Nesse momento, a sanção opera como reação de caráter repressivo à incidência da infração, seu antecedente lógico.

O conceito de sanção e de ilícito será sempre correlativo, haja vista a sanção ser consequência do ilícito e o ilícito ser um pressuposto dela. Isso faz com que a conexão lógica e

¹²⁶ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Grandes temas do Direito Tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 466.

necessária entre a infração e a sanção não possua significação ou justificativa causal, mundo do ser, mas sim normativa, do **dever ser**; é a conexão entre o antecedente normativo do ato ilícito com seu consequente.

[...] designa-se por sanção tributária à relação jurídica que se instala, por força do acontecimento de um fato ilícito, entre o titular do direito violado e o agente da infração. Além desse significado, obrigação e sanção querem dizer, respectivamente, o dever jurídico cometido ao sujeito passivo, nos vínculos obrigacionais, e a importância devida ao sujeito ativo, a título de penalidade ou de indenização, bem como os deveres de fazer ou de não fazer, impostos sob o mesmo pretexto.¹²⁷

Para tanto, a sanção corresponde a uma relação jurídica na qual se estabelece um objeto prestacional de natureza punitiva em que o Estado, inserido em seu interesse fazendário, possui direito subjetivo de exigir do contribuinte uma obrigação pecuniária.

A título de teoria geral do Direito, os vínculos obrigacionais potenciais de uma relação de cunho sancionatório se dividem em dois tipos: (i) sanções pecuniárias e (ii) sanções não pecuniárias, estas consideradas como aquelas que operam em restrição a demais direitos não relacionados à propriedade. Sobre esse eixo classificatório subdividem-se outros subtipos, com particularidades próprias do regime jurídico pretendido.¹²⁸

Por opção do legislador complementar, temos que as sanções tributárias correspondem a objetos de cunho prestacional pecuniário, como podemos sintetizar pelas palavras do Professor Robson Maia Lins:

De fato, é preciso observar que, no direito tributário, temos dois tipos de normas primárias dispositivas: (i) as que prescrevem o dever de pagar tributo (RMIT); e (ii) as que prescrevem o cumprimento de deveres instrumentais. Ambas, em seu antecedente (hipótese), fazem referência a um acontecimento lícito de possível ocorrência. Seu consequente, no entanto, é diverso: enquanto as primeiras trazem as notas de uma relação jurídica de conteúdo pecuniário (dever de pagar tributo), as segundas, no seu consequente, atribuem ao sujeito passivo uma obrigação de fazer (dever instrumental), que pode corresponder, por exemplo à manutenção de livros fiscais, elaboração de declarações ou emissão de notas fiscais. Contudo, o fato é que, apesar de, no consequente, essas normas estatuírem relações jurídicas de conteúdo distinto (patrimonial no primeiro caso, não patrimonial no segundo), ambas vêm acompanhadas de

¹²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2018. p. 888.

¹²⁸ Ao tratar das espécies de sanções tributárias, o Professor Paulo de Barros Carvalho enumera uma série de mandamentos sancionatórios ao qual o legislador brasileiro tem associado os ilícitos fiscais “a) penalidades pecuniárias, b) Multa de ofício, c) Multa punitiva por infração, d) Multa isolada, e) Multa agravada, f) Multa de Mora, g) Juros de Mora, h) Acréscimos legais, i) Correção Monetária, e j) Outras providências, como apreensão de mercadorias e de documentos, bem como dos veículos que o transportarem; e, da mesma forma, suspensão ou inclusão de contribuinte a regime fiscal especial, etc.” (Ibid., p. 890)

normas secundárias que têm idêntica formulação, já que o descumprimento do dever de pagar tributos ou dos deveres instrumentais resulta no dever de pagar uma penalidade pecuniária.¹²⁹

Assim, as sanções classificadas como não pecuniárias, no âmbito do Direito Tributário, representam exceções à punibilidade normativa administrativa. Esse tipo de sanção não foi eleita pelo legislador complementar para materialidade especificamente tributária, de modo que a maturidade acadêmica sobre essas restrições ainda é embrionária em concepção normativa fiscal.

Como veremos *a posteriori*, apesar do tipo punitivo das infrações tributárias ser implicado a uma penalidade pecuniária, é comum o Fisco utilizar-se de mecanismos administrativos para sancionar ilícitos fiscais.

Por esse motivo, o ramo do Direito Penal Tributário tem muito a contribuir com o referido modelo interpretativo que se atribui ao conteúdo sancionatório, em que se pretende cercear privilegiadamente a liberdade, ao invés de ingressar no patrimônio do contribuinte para atingir sua propriedade:

No entanto, por atingir a sanção criminal direitos humanos da mais alta relevância, foi no campo do Direito Penal que se desenvolveram estudos mais aprofundados sobre o ilícito e suas consequências. A evolução histórica na aplicação das penas fez com que restassem mundialmente consagrados princípios básicos que garantem a liberdade e a vida dos seres humanos.¹³⁰

Impõe-se, assim, que as normas jurídicas a inserirem sanções no ordenamento também compõem subclasse das regras de conduta, às quais podemos denominar normas primárias sancionatórias, que correspondem à estruturação lógica de uma norma sancionatória relativa à descrição de um fato ilícito que ocupa posição sintática do antecedente e um vínculo jurídico próprio da ontologia do direito impõe a relação de implicação entre a infração devidamente identificada no espaço e no tempo, com o consequente relacional sancionatório. Este é um prescritor das multas fiscais e penalidades pecuniárias como liame de natureza obrigacional promovido a título de sanção, relacionando o autor do ato infrator, titular do dever jurídico de pagamento, ao Estado, aqui investido do interesse fazendário, como titular do direito subjetivo de exigir a penalidade.

¹²⁹ LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 541-542.

¹³⁰ MELO, Daniela Victor de Souza. Abrandamento da objetividade do injusto fiscal. In: COIMBRA, Paulo Roberto (coord.). **Grandes temas do Direito Tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 129.

Assim, para distinguir se determinada relação jurídica com conteúdo pecuniário é de natureza obrigacional tributária ou sancionatória, basta observar o antecedente normativo. Caso este denote a prática de determinada conduta lícita estaremos diante de uma relação jurídica obrigacional tributária, entretanto, se o antecedente normativo prevê o descumprimento de uma relação jurídica, estaremos diante de uma relação jurídica sancionatória.

4.3.2.1 Responsabilidade tributária sancionatória

É útil recordar, a eleição dos sujeitos que compõem a relação jurídica pouco tem a ver com a seleção arbitrária do legislador de indicar sujeitos dotados de direitos da personalidade para situar naquela posição lógica-sintática; a sujeição possui raízes na teoria geral do Direito, matéria que versa sobre os conceitos fundamentais em linguagem descritiva do Direito Positivo como um todo.

Os sujeitos da relação pressupõem a existência de um sujeito ativo titular de um direito subjetivo convergente e um sujeito passivo titular de dever jurídico, que irradiem para a ocorrência dos fatos previstos nas hipóteses normativas.

A competência tributária é a aptidão lógico-condicionada concedida pela Constituição da República ao legislador para emitir atos comunicacionais capazes de produzir mutações dentro do próprio sistema, no caso o sistema tributário, que vinculem atos obrigacionais relativos a deveres fiscais a terceiros.

Desse modo, dedicou o Código Tributário Nacional, em seus artigos 136, 137 e 138, a dispor acerca da responsabilidade tributária por infrações, para o qual destaca-se: “Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”¹³¹

Em voga, e sempre em discussão, reside a tomada de premissa sobre a interpretação, construída sobre as disposições ao norte. De um lado, a corrente adepta da responsabilidade objetiva, representada por Paulo de Barros Carvalho, Aliomar Baleeiro, Ricardo Lobo Torres, Ives Gandra Martins, Sacha Calmon Navarro, entre outros. Em oposto, contando com doutrinadores como Ruy Barbosa Nogueira, Luciano Amaro, Alberto Xavier, Paulo Roberto Coimbra Silva, e mais, temos o entendimento pela responsabilidade subjetiva por infrações.

¹³¹ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966.

Simplificadamente, as correntes divergem acerca dos requisitos imputativos de responsabilidade sancionatória na prática do ato infrator. Para a corrente adepta da responsabilidade objetiva os elementos volitivos (dolo e culpa) do agente são prescindíveis, comprovada a presença (i) da conduta; (ii) do resultado; e (iii) do nexo de causalidade entre a conduta e o resultado, restaria imputada a responsabilização.

Aos adeptos da responsabilidade subjetiva, para que seja imputada responsabilidade ao infrator é necessário que se identifique, além dos requisitos da responsabilidade objetiva, elementos intrínsecos à intenção do infrator, (iv) a presença de dolo ou culpa.

A responsabilidade objetiva decorre da adoção do Estado brasileiro da teoria do risco administrativo, consagrada no § 6º do art. 37 da Constituição da República, de modo que, dotado de aptidão constitucional, a nosso ver optou por generalizar a responsabilidade do infrator independentemente de sua intenção, desvinculada de culpa e de dolo.

Observa-se que, diferentemente da responsabilidade penal, considerando os caracteres típicos dos ilícitos tributários, a responsabilidade em matéria de infrações e sanções eleita pelo Código Tributário Nacional é objetiva. Via de regra, a análise da intenção do agente que descumpriu os deveres legais fiscais é irrelevante, bastando o contribuinte descumprir o dever jurídico previsto em seu consequente relacional para que lhe sejam imputadas as sanções previstas.

Lastreado nas lições de Ricardo Lobo Torres,

[a]deriu o CTN, em princípio, à teoria da objetividade da infração fiscal. Não importa, para a punição do agente, o elemento subjetivo do ilícito, isto é, se houve dolo ou culpa na prática do ato. Desimportante também que se constate o prejuízo da Fazenda Pública.¹³²

No mesmo sentido, esclarece Maria Rita Ferragut:

Nos termos desse artigo, a regra geral é de que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente (executor material da infração) ou do responsável, bem como do dano provocado pela conduta. Por isso, a infração fiscal é objetiva, configurando-se pelo mero descumprimento dos deveres tributários de fazer e não fazer e da obrigação de dar, todos previstos na legislação. O dolo e a culpa, certamente, são prescindíveis. Pretende-se, com isso, evitar que o acusado alegue que não tinha condições financeiras para adimplir a obrigação, ignorava a lei ou desconhecia a

¹³² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 228.

qualificação jurídica dos fatos, tendo praticado infração sem qualquer intenção de lesar o Fisco.¹³³

Como bem esclarece Paulo Roberto Coimbra Silva,¹³⁴ os firmamentos doutrinários não se limitam somente à tomada díspar de correntes opostas de responsabilidade, como objetiva ou subjetiva, existe em torno do tema uma série de complexidades a serem sanadas.

Isso porque o próprio art. 136 do Código Tributário Nacional estabelece a possibilidade de responsabilização subjetiva e prescreve “[...] salvo disposição de lei em contrário”, conferindo uma abertura semântica para a atribuição de relevância a culpabilidade das infrações.

Sendo assim, a normatividade do dispositivo outorga à Lei Ordinária aptidão de competência para instituir requisitos imputativos de responsabilidade de acordo com a intenção do infrator. Caso haja qualificador volitivo de dolo ou culpa para fins de dosimetria da punibilidade prevista em Lei, estaremos diante da configuração de responsabilidade subjetiva por infrações tributárias no ordenamento sancionatório.

Como se pode observar em regra geral, a responsabilidade tributária por infrações é objetiva, entretanto, caso haja previsão de lei em sentido contrário, esta será subjetiva, sem representar qualquer desconformidade com o ordenamento, como é o caso das imputações punitivas do § 1º, art. 44, da Lei n. 9.430/1996,¹³⁵ que impõe a presença de dolo para configurar fatos jurídicos como sonegação, fraude e conluio.

Ocorre que essa subjetividade não se dá pura e simplesmente na ausência de responsabilização objetiva; a normatividade prescrita por lei ordinária deverá estabelecer uma responsabilidade subjetiva com presunção de culpa, para fins de se satisfazer o princípio da presunção de inocência.

¹³³ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 146.

¹³⁴ “No Brasil, por sua vez, várias correntes doutrinárias podem ser identificadas em torno do tema, dentre as quais destacam-se: i) a antiga e ultrapassada tese dos que sustentam responsabilidade objetiva, o que equivaleria à presunção absoluta de culpa do infrator; ii) os que admitem responsabilidade objetiva condicionada aos temperamentos ou amortecedores erigidos pelo próprio digesto tributário, na prática, no mais das vezes ignorados ou mal aplicados; iii) a dos que defendem não haver sido reconhecida a responsabilidade objetiva pelo CTN, prescindindo a prática infracional, por força de seu art. 136, tão somente da intenção (ou dolo) do infrator, mas não descurando-se de sua culpa, que há de ser comprovada como requisito à sua imputação; iv) o entendimento de ser a suposta responsabilidade objetiva assentada no art. 136 do CTN inconstitucional, porquanto afronta o princípio da presunção da inocência; e v) a dos que introjetam no Direito Tributário Sancionador a teoria da imputação objetiva, incluindo em sua tipificação elementos de cunho subjetivo.” (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Grandes temas do Direito Tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 320.)

¹³⁵ BRASIL. **Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 16 jul. 2022.

A presunção de inocência, disposta no art. 5º, LVII da Constituição da República, foi elevada ao grau de direitos e garantias individuais constitucionalmente qualificadas como limitação às prerrogativas da potestade punitiva do Estado em comprovar a culpabilidade do acusado.

Observa-se que a aplicabilidade da presunção da inocência não se dirige somente às sanções exclusivamente penais, podendo ser manifestado sobre todos os diversos ramos do direito, incluindo-se o campo das sanções previstas no Direito Tributário, tanto é que o próprio *caput* do art. 112 do Código Tributário Nacional¹³⁶ já previa em maior concretude essa garantia, em compatibilidade material da Constituição da República.

Portanto, em face da inserção de norma supletiva com base no art. 136 do Código Tributário Nacional, resta firmada responsabilidade subjetiva com presunção de culpa. Conforme Luciano Amaro,

[e]nfim, subjaz à responsabilidade tributária a noção de culpa, pelo menos *stricto sensu*, pois, ainda que o indivíduo não atue com consciência e vontade do resultado, este pode decorrer da falta de diligência (portanto negligência) sua ou de seus prepostos, no trato de seus negócios (pondo-se, aí, portanto, também a culpa *in elegendo* ou *in vigilando*).¹³⁷

Cabe, assim, à fiscalização, por meio da linguagem das provas, constituir o fato jurídico dolo do plano fenomênico (mundo do ser) para o mundo do direito **dever ser**, como uma proposição relacional à infração prevista no antecedente da norma primária sancionatória no momento da lavratura do auto de infração e imposição de multa.

4.3.2.2 Obrigação sancionatória e o dialogismo do conteúdo da obrigação tributária

Conforme resta muito bem referenciado por Bruce Bastos Martins em texto da obra coordenada pelo Professor Robson Maia Lins, o uso do método analítico proporciona a identificação de relações lógicas implicacionais das normas jurídicas, seja de natureza intraproposicional, interproposicional e internormativa.

O método analítico no direito tributário permite ao jurista identificar todas essas relações intraproposicionais (entre os critérios constitutivos da

¹³⁶ “Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: [...]” (BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966).

¹³⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013. p. 471.

proposição), interproposicionais (entre as proposições constitutivas da norma jurídica) e internormativas (entre as normas jurídicas constitutivas do sistema do direito) que, na dinâmica de criação do direito, constituem normas primárias dispositivas, normas primárias sancionatórias e normas secundárias ou processuais. Veja-se:

Relações intraproposicionais: $D(p \text{ (cm.ct.ce)} \rightarrow (q \text{ (s' r s''))})$

Relações interproposicionais: $D(p\text{-implicante} \rightarrow q\text{-implicada})$

Relações internormativas: $D((p \rightarrow s' r s'') \vee ((p \rightarrow q) \rightarrow s' r s''))$.¹³⁸

No referido texto, o doutrinador demonstra, com muito êxito, a relação dialógica dos princípios da capacidade contributiva e do não confisco incidentes sobre a estrutura da Regra-Matriz de Incidência Tributária e a reverberação de sua incidência sobre a norma primária sancionatória. Ainda, leciona sobre “a estrutura da norma em sentido completo, e como as relações internormativas se desdobram, analiticamente, no direito tributário, de uma norma primária dispositiva para uma norma primária sancionatória”.¹³⁹

Assim, chamamos a atenção para o mesmo pressuposto dialógico presente na relação internormativa da norma primária dispositiva com a norma primária sancionatória, especificamente no conteúdo de sua obrigação.

Como observamos em linhas pretéritas, a obrigação tributária presente no consequente normativo da Regra-Matriz de Incidência Tributária é uma categoria jurídico-positiva disposta no art. 113 do Código Tributário Nacional.

O conteúdo material da obrigação se desdobra em duas condutas: (i) “pagar tributo ou penalidade pecuniária”, para obrigações principais, nos termos do § 1º; e (ii) “prestações positivas ou negativas, no interesse da Administração”, para obrigações acessórias, previstas no § 2º.

A infração tributária prevista no antecedente normativo da norma primária sancionatória é uma implicação direta do descumprimento do consequente normativo da norma primária dispositiva, devendo, logicamente, representar o descumprimento de uma obrigação de pagar, ou o descumprimento de uma obrigação de fazer ou não fazer.

Os critérios constitutivos das normas jurídicas, apesar de representarem instrumentos ontologicamente isolados, são dialogicamente comunicáveis e operam em mutabilidades específicas nos enunciados tributários. Para fins de teoria geral do Direito, toda e qualquer

¹³⁸ MARTINS, Bruce Bastos. Introdução ao método analítico e ao círculo hermenêutico no percurso gerador de sentido da norma primária sancionatória. In: LINS, Robson Maia (coord.). **Direito Tributário sancionatório**. São Paulo: Noeses, 2021. p. 218.

¹³⁹ Ibid. p. 237.

relação jurídica é composta por dois elementos: o subjetivo e o prestacional, estando este último a falar diretamente com a conduta.

Para tratar essa relação dialógica, o Professor Paulo de Barros de Carvalho assevera que “no terreno do estudo das infrações e sanções também é utilíssimo o esquema metodológico da Regra-Matriz”.¹⁴⁰ Isso porque “as indicações precisas dos sujeitos do vínculo e a forma de calcular-se o montante da penalidade aplicável ou a delimitação do dever infringido pela prática ilícita, tudo isso vamos encontrar no critério do consequente”.¹⁴¹

Essas lições reverberam, em relação aos elementos nucleares da estrutura proposicional da Regra-Matriz de Incidência Tributária, o critério material, exercendo-o sobre o antecedente normativo e a base de cálculo, presente no critério quantitativo, do consequente da norma jurídica. A essas duas proposições foram conferidos, pelo legislador constitucional, os caracteres necessários à identificação da natureza tributária da exação.

O isolamento do binômio proposicional permite identificar abstratamente a atuação estatal ou um fato próprio do particular pela análise do critério material, assim como mensurar a natureza da conduta praticada pela base de cálculo, possibilitando ao intérprete identificar os traços de enunciação demarcadores do acontecimento tributário.

Nota-se a inaptidão da hipótese de incidência para, sozinha, dizer qualquer coisa de definitivamente valiosa sobre a composição intrínseca do fato colhido pela incidência, sobre sugerir a necessidade premente de consultarmos sempre a base de cálculo, se o objetivo é conhecer a natureza jurídica da exação e mensurá-la corretamente. Não é por menos, aliás, que se atribui ao binômio constitucional “hipótese de incidência/base de cálculo”, a propriedade de definir a índole do tributo. E utilizei o adjetivo “constitucional” para salientar o *status* desse princípio de dualidade compositiva, constando, como de fato consta, de preceito expresso da Lei Suprema.¹⁴²

A dicção do § 2º do art. 145 da Constituição da República – “as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos” –¹⁴³ não se limita a estabelecer uma vedação exclusiva à relação de identidade entre as quantificações materiais, mas elucidam um critério diferenciador entre a natureza sýgnica de suas grandezas.

¹⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2009. p. 873.

¹⁴¹ Ibid., p. 889.

¹⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no Direito Tributário**. v. I. São Paulo: Noeses, 2011 p. 299.

¹⁴³ BRASIL. Constituição [1988]. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 jul. 2022.

A base de cálculo de um imposto sempre irá exprimir um elemento sýgnico de riqueza do contribuinte que revele sua capacidade contributiva, ao passo que a base de cálculo das taxas não possui referibilidade com a riqueza do contribuinte, mas sim com o custo da atividade estatal. Isso nos leva a afirmar que a vedação não se opera sobre a base de cálculo de imposto existente, mas sobre base de cálculo própria de imposto que exprima capacidade contributiva.

Desse modo, temos que o próprio mandamento constitucional se preocupa em diferenciar a mensuração do fato jurídico tributário de tributos vinculados a uma atividade estatal daqueles não vinculados a essa atividade, relacionado exclusivamente à capacidade contributiva. Referido preceito constitucional positiva a relação sýgnica do binômio “critério material/base de cálculo” como relação interproposicional apta a demonstrar a natureza jurídica da exação.

O dialogismo opera entre os enunciados construídos nas significações proposicionais, de modo que o antecedente normativo da norma primária sancionatória será expresso pelo descumprimento de uma “obrigação de pagar” ou de uma “obrigação de fazer”; qualquer um dos dois atos ilícitos apresenta conformidade material para compor a norma jurídica tributária sancionatória, pois expressa as obrigações previstas no art. 113 do Código Tributário Nacional.

Esse racional encontra-se inserido nos ensinamentos de Maria Ângela Lopes Paulino Padilha, ao especificar as funções próprias da base de cálculo presente no consequente da norma primária sancionatória, de acordo com a doutrina do Professor Paulo de Barros Carvalho:

(i) função mensuradora servindo para medir a gravidade da infração tributária – núcleo factual do antecedente normativo; (ii) a função objetiva, determinando o valor específico da multa cominada ao sujeito passivo e (iii) a função comparativa com o escopo de verificar se, ao eleger a base de cálculo da sanção pecuniária, o legislador observou o aspecto material descrito no antecedente da norma primária sancionatória, i.e., o dever cumprido.¹⁴⁴

Para nosso estudo, a função comparativa da base de cálculo sancionatória possui especial destaque, pois há relevância não somente na função quantificativa da obrigação, mas na confirmação, afirmação e/ou infirmação da infração.

Como dito em linhas pretéritas, o critério material descrito no antecedente da norma primária sancionatória é o ato ilícito, descumprido no consequente da norma primária dispositiva, logo, a obrigação, consubstanciada por mandamento jurídico-positivo do art. 113 do CTN, refere-se a uma ação de “pagar” (§ 1º) ou “fazer” (§ 2º).

¹⁴⁴ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 284.

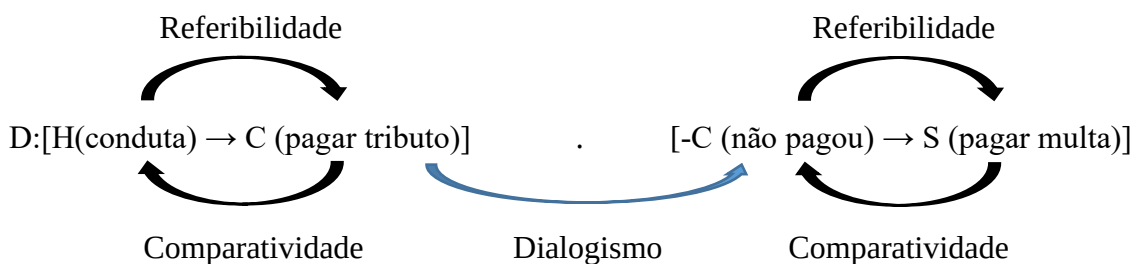
Por força da função comparativa, quando a norma jurídica descumprida referir-se a uma obrigação principal “pagar”, a base de cálculo sancionatória deve eleger uma sanção referível ao dever descumprido, o não pagamento.

Logo, o não pagamento de uma obrigação principal, que corresponde a (tributo) prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitui sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, possui referibilidade à imposição de uma sanção relacionada ao cumprimento de uma (multa) obrigação pecuniária, instituída por lei mediante uma atividade administrativa vinculada.

Há a realização da função comparativa da base de cálculo tributária sancionatória quando o legislador elege o cumprimento de uma obrigação pecuniária incidente sobre o patrimônio do contribuinte, mitigando seu direito à propriedade, em punição ao descumprimento de uma obrigação principal de “pagar” tributo.

Por implicação lógica decorrente do dialogismo dos enunciados prescritivos tributários, a eleição do legislador sobre a composição de seus critérios não é livre; como mera opção, o contexto normativo apresenta regramentos normativos que devem operar em favor da conformidade do sistema jurídico tributário.

As relações dialógicas que compõem o contexto tributário da norma primária dispositiva reverberam na modalidade de obrigação instituída na norma primária sancionatória, de modo que a demonstração gráfica de um encadeamento primário de obrigações principais seria representado da seguinte forma:



Onde leia-se: na Regra-Matriz de Incidência Tributária, o conteúdo hipotético da conduta prevista na norma primária dispositiva possui referibilidade com a obrigação principal prevista no seu consequente normativo, este, por função comparativa, deve afirmar, confirmar ou infirmar o critério material (obrigação de pagar). O conteúdo hipotético da norma primária sancionatória é o descumprimento do consequente normativo da norma primária dispositiva (obrigação de pagar). Portanto, deve apresentar referibilidade aos direitos restringidos no

consequente proposicional sancionatório, de modo que a base de cálculo sancionatória, em função comparativa, verifica a observância do legislador na eleição da restrição de direito em conformidade com o conteúdo material da proposição-hipótese (obrigação de pagar).

A *ratio* da comunicação dialógica dessas proposições encontra descrição qualitativa nas palavras de Bruce Bastos Martins, quando compara o mesmo efeito sobre a ótica da capacidade contributiva:

Os critérios constitutivos da norma tributária, longe de serem entidades isoladas, estão semanticamente vinculados entre si, bem como com o contexto comunicacional da língua tributária – dialogismo entre textos estrito e amplo pertinentes aos enunciados gerais, abstratos, individuais ou concretos de natureza tributária.¹⁴⁵

Maior cautela reside no descumprimento de uma obrigação acessória ou dever instrumental, verificando-se que o antecedente da norma primária sancionatória corresponde a ato ilícito relacionado ao descumprimento de uma obrigação de “fazer”.

No que concerne a uma conclusão lógica não positiva, haveria a necessidade lógica de o legislador eleger, na base de cálculo sancionatório, um elemento referível ao dever descumprido, um “fazer”, mitigando o direito de liberdade do contribuinte para coagir a execução da ação.

Entretanto, não fora essa a opção do legislador complementar. Apesar de, “[e]m outras palavras, a base de cálculo [haver] de ter uma correlação lógica e direta com a hipótese de incidência do tributo”,¹⁴⁶ sobre a norma primária sancionatória reside a exceção por mandamento jurídico-positivo do Código Tributário Nacional.

4.3.2.3 Conversibilidade da obrigação sancionatória como condição jurídico-positiva

Conforme firmado em linhas pretéritas, o art. 146, III, “b”, da Constituição da República, outorgou à Lei Complementar a aptidão de competência tributária para legislar sobre “obrigações tributárias”.

Ainda rememorando nossas premissas, acompanhamos os ensinamentos dos Professores José Souto Maior Borges e Regina Helena Costa ao afirmarmos que a qualificação

¹⁴⁵ MARTINS, Bruce Bastos. Introdução ao método analítico e ao círculo hermenêutico no percurso gerador de sentido da norma primária sancionatória. In: LINS, Robson Maia (coord.). **Direito Tributário sancionatório**. São Paulo: Noeses, 2021. p. 218.

¹⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2009. p. 645.

do conteúdo de “obrigações” para o Direito Tributário é matéria de âmbito jurídico-positivo, sendo assim, com caracteres definidos por meio de Lei Complementar.

Quando tratamos sobre obrigações acessórias ou deveres instrumentais, sempre, independentemente de seu cumprimento ou não, há limitações aos direitos fundamentais correlacionados. Isso porque, mesmo que não represente decréscimo patrimonial ao contribuinte, a obrigação do Estado em imputar um dever de “fazer ou não fazer”, descrito no consequente relacional primário dispositivo, opera em limitação ao direito de liberdade.

Saliente-se ainda que, embora nem sempre o cumprimento dos deveres instrumentais tributários acarrete um decurso no patrimônio dos contribuintes ou de terceiros a eles relacionados, o certo é que, impondo-lhe ações ou abstenções, acaba por afetar-lhes direitos, liberdades e garantias.¹⁴⁷

Ao estudarmos sobre o conteúdo da obrigação acessória sancionatória, nos deparamos com o sempre criticado § 3º do art. 113 do CTN, ao dispor que “§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”¹⁴⁸.

Ad cautelam, inequívoca análise se reverbera em notar a atecnia do legislador em promover a confusão do descumprimento de uma norma acessória para obrigação tributária, como se o seu conceito se entrelaçasse com uma penalidade pecuniária, única e exclusivamente em decorrência de seu caráter pecuniário econômico, que podemos resumir na análise do Professor Robson Maia Lins:

Essa equiparação, no entanto, vai de encontro às próprias disposições do CTN, em especial a do art. 3º, que estabelece o conceito de tributo. Afinal, se tributo decorre de ato lícito, não poderá ser qualificada como obrigação “tributária” os deveres pecuniários que decorrerem de atos ilícitos, como é o caso das multas pelo não pagamento de tributos e pelo descumprimento de deveres instrumentais.¹⁴⁹

Apesar de corroborar com as críticas ao citado dispositivo, acredito na sua contribuição positiva ao norteamo de uma regulação sancionatória típica de nosso sistema tributário

¹⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 366.

¹⁴⁸ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966.

¹⁴⁹ LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 435.

nacional, a conversibilidade da natureza da sanção de obrigação acessória para a imposição sancionatória de natureza típica da obrigação principal – penalidade pecuniária.

Ao expormos o encadeamento normativo da obrigação principal, demonstramos que, por função comparativa da base de cálculo, a norma primária sancionatória deve eleger um signo referível no aspecto material descrito no antecedente, estabelecendo, assim, uma obrigação de pagar.

Caso houvesse encadeamento normativo lógico na eleição da base de cálculo da norma primária sancionatória decorrente do descumprimento de uma obrigação acessória, a relação sancionatória que deveria operar seria uma prestação restritiva de seu direito de “fazer ou não fazer” em mitigação ao direito fundamental da liberdade do contribuinte.

Logicamente, as noções oponíveis à obrigação acessória deveriam ser as mesmas, mas não o são, exclusivamente por um fundamento jurídico-positivo, o § 3º do art. 113 do Código Tributário Nacional. Esse dispositivo, dotado de sua aptidão constitucional em criar normas de estrutura de natureza obrigacional, converte a relação prestacional sancionatória acessória para outra sanção, de tipicidade própria de uma obrigação principal, a penalidade pecuniária incidente sobre o patrimônio do contribuinte, mitigando seu direito à propriedade.

O art. 113, § 3º, do CTN determina que a inobservância de uma obrigação acessória se converte em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária, correspondendo a autorizar a punibilidade ao descumprimento de uma norma que exerce limitação direta ao exercício da liberdade (obrigação acessória), a ser convertida em uma sanção na forma de restrição ao seu direito de propriedade (penalidade pecuniária).

O legislador opera em típico exercício de interesse político ao privilegiar a aplicação de sanções tributárias sobre o patrimônio do contribuinte, que, dotado de aptidão constitucionalmente conferida, identifica aquela pretensão da qual entende privilegiada, nas palavras do Professor Roque Antonio Carrazza:

Além disso, o legislador, ao sancionar o descumprimento de um dever jurídico com uma multa, está se limitando a recorrer a um dos mais corriqueiros expedientes do Direito para impor a obediência de seus mandamentos, isto é, está acenando com medida que vulnera fundo um dos bens mais preciosos da pessoa: a propriedade.¹⁵⁰

Desse modo, em relação à aptidão constitucionalmente conferida aos entes tributantes ao privilegiar a natureza sancionatória pecuniária, vulnerando seu direito de propriedade, a Lei

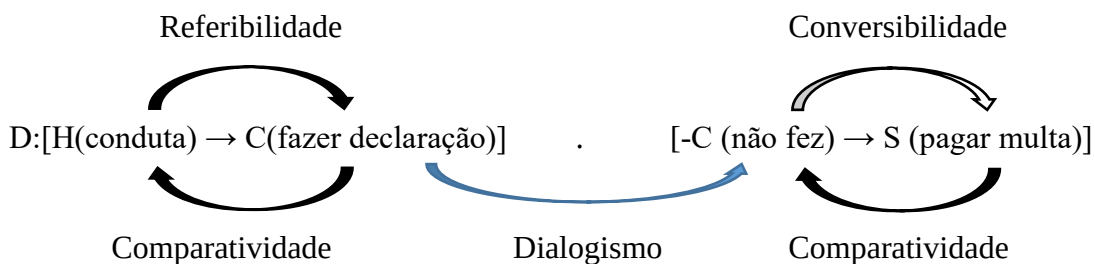
¹⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 359.

Complementar limita o espectro de sanções para afastar aquelas de natureza não pecuniária dos demais órgãos legiferantes.

Foi conferida a Lei Complementar a aptidão constitucional de introduzir normas gerais de Direito Tributário, prestigiando o pacto federativo e a autonomia municipal, para articular a construção de outras normas jurídicas introduzidas por lei ordinária da União, estados, Distrito Federal e municípios, que deverão procurar âmbito de validade material no conteúdo previsto na norma de estrutura prevista no CTN.

O exemplo aqui constante, próprio da relação de hierarquia material das sanções tributárias, implica reconhecer que a Lei Ordinária dos entes federativos não pode sancionar direitos diversos da imputação punitiva pecuniária, pois fora outorgada competência sancionatória seja para o descumprimento de uma obrigação principal ou acessória, com penalidade pecuniária por disposição do § 1º e § 3º do art. 113 do CTN.

Portanto, a fenomenologia da conversibilidade asseverada pela norma geral pode ser demonstrada nos moldes do seguinte encadeamento normativo:



Onde leia-se: na norma matriz de obrigação acessória, o conteúdo hipotético da conduta prevista na norma primária dispositiva possui referibilidade com a obrigação acessória prevista no seu consequente normativo, este, por função comparativa, deve afirmar, confirmar ou infirmar o critério material (obrigação de fazer). O conteúdo hipotético da norma primária sancionatória é o descumprimento do consequente normativo da norma primária dispositiva (obrigação de fazer). Destarte, não apresenta referibilidade dos direitos restringidos entre sua proposição hipótese e a proposição consequente, por condição jurídico-positiva há conversibilidade da restrição de direitos para natureza pecuniária, enquanto a base de cálculo sancionatória, em função comparativa, verifica a observância do legislador a conversibilidade prevista em Lei Complementar (obrigação de pagar).

A conversibilidade é uma característica jurídico-positiva típica do consequente relacional da norma primária sancionatória decorrente do descumprimento de obrigação acessória ou dever instrumental, e encontra fundamento de validade no art. 113, § 3º, do Código Tributário Nacional.

A conversão de modo transverso, que implique em converter o consequente relacional da norma primária sancionatória decorrente do descumprimento de obrigação principal de uma penalidade pecuniária para uma medida restritiva do direito de liberdade individual dos contribuintes, não encontra fundamento de validade na Constituição da República ou em Lei Complementar.

Inexiste, em lei complementar ou na Constituição da República, a competência tributária à atividade estatal para promover, mediante a inobservância de uma limitação direta ao exercício da propriedade (obrigação principal), a conversão para restrição ao direito de liberdade do contribuinte, seja ele qual for.

A admissibilidade, no ordenamento jurídico, da conversibilidade da sanção punitiva das obrigações acessórias reside exclusivamente em decorrência da condição jurídico-positiva do § 3º do art. 113 do CTN, dotado de aptidão outorgada pelo art. 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição da República. Assim, nos socorremos das lições de José Souto Maior Borges:

Até porque a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância se converterá em principal, relativamente à penalidade pecuniária (CTN, art. 113, §3º). Significa afirmar: se não mais é obrigação acessória, **dever no sentido analisado**, mas obrigação principal, será porque houve uma circunscrição temporal sem a qual **não seria possível sua “conversão”** em obrigação pecuniária, a de pagar penalidade tributária.¹⁵¹

A referência do “dever no sentido analisado” citado pelo Professor, decorre da categoria jurídica sobre a qual embasamos nossos estudos, aqui privilegiando a análise do sistema do Direito Tributário, seguindo o regime jurídico de caráter sancionatório outorgado a ele, esclarecendo que o Direito Penal Tributário opera de modo diverso, com regime jurídico próprio, e busca sancionar o descumprimento de obrigações de cunho tributário, próprias ao direito material penal, com sanções restritivas de seu direito fundamental à liberdade.

Por uma opção do legislador, a relação sancionatória restritiva de liberdade decorrente do descumprimento de uma obrigação principal não fora outorgada por competência ao Direito Tributário, mas exclusivamente ao Direito Penal Tributário, especificamente por meio da Lei n. 8.137/1990, que será mais bem detalhada em momento oportuno.

Resta aqui um importante critério identificador de uma sanção política, a identificação, no critério quantitativo sancionatório, de uma restrição à liberdade de iniciativa, pois “usamos quantitativo aqui nas acepções de quantificar o valor pecuniário e de quantificar a forma e

¹⁵¹ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 52. Grifos nossos.

intensidade do dever”.¹⁵² Caso a forma do dever jurídico eleito não comporte aptidão outorgada pelo ordenamento para sancionar o contribuinte, há uma desconformidade da sanção com a Constituição da República.

4.4 Norma secundária – Conteúdo sancionatório jurisdicional

Nessa premissa, a norma primária possui como funcionalidade a delimitação do âmbito relacional da exação (consequente), mediante a incidência sobre uma descrição de conduta disposta no antecedente, enquanto a norma secundária prescreve a relação de cunho jurisdicional da qual o Estado participa coercitivamente (consequente) em caso de descumprimento da exação (antecedente).

Ambas as normas primárias, dispositiva e sancionatória, se entrelaçam lógica e semanticamente à norma secundária, conferindo à norma a qualidade de jurídica por intermédio da sanção, como força coativa exercida pelo Estado-juiz.

A premissa é a de que no Direito inexistente regra sem sanção, pois a norma jurídica necessita da coercitividade da ação estatal para que se qualifique a norma de conduta com o atributo de juridicidade.

A juridicidade da norma é qualificada pelo tipo de coerção exercida e diversos outros normativos restam qualificados pela característica prescritiva de conduta (moral, religião, consuetudinário etc.), divergindo entre elas sobre o tipo de coerção exercida dentro daquele sistema de referência. A norma jurídica é qualificada pela coerção do Estado-Juiz, conforme leciona Kelsen:

É, por isso, de rejeitar uma definição do Direito que o não determine como ordem de coação, especialmente porque só através da assunção do elemento coação no conceito de Direito este pode ser distintamente separado de toda e qualquer outra ordem social, e porque, com o elemento coação, se toma por critério um fator sumamente significativo para o conhecimento das relações sociais e altamente característico das ordens sociais a que chamamos “Direito”; e mais especialmente ainda porque só então será possível levar em conta a conexão que existe – na hipótese mais representativa para o conhecimento do Direito, que é a do moderno direito estadual - entre o Direito e o Estado, já que este é essencialmente uma ordem de coação e uma ordem de coação centralizadora e limitada no seu domínio territorial de validade.¹⁵³

¹⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2009. p. 889.

¹⁵³ KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. Tradução de João Batista Machado. 6. ed., 5. tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 38.

Assim, a norma secundária atribui juridicidade à norma primária, caracterizando-a como jurídica, nas palavras de Lourival Vilanova:

Norma primária (oriunda de normas civis, comerciais, administrativa) e norma secundária (oriunda de norma de direito processual objetivo) compõem a bimembridade da norma jurídica: primária sem a secundária desjuridiciza-se; a secundária sem a primária reduz-se a instrumento, meio, sem fim material, adjetivo sem o suporte do substantivo.¹⁵⁴

Para o desiderato de cumprir a finalidade de regular condutas intersubjetivas em determinado cenário social, as normas jurídicas precisam produzir mensagens de sentido deôntico-jurídico completo, isto é, revestir-se de uma estrutura imputativa provida do mínimo necessário para transmitir uma comunicação no sistema do Direito.

Na posição lógica da norma secundária, o conceito de sanção se distancia do conteúdo sancionatório previsto na norma primária sancionatória, pois não objetiva reparação/punição de uma conduta; aqui, o conteúdo de sanção opera como um eixo relacional que vincula os sujeitos da relação jurídica material à tutela jurisdicional do Estado-Juiz, que detém direito subjetivo sobre os sujeitos para exercer coativamente a ordem.

Operar os mecanismos jurisdicionais sobre relações jurídicas da qual o Estado, como indivíduo, integra o campo da sujeição é uma das tarefas mais difíceis no campo sancionatório, pois estruturar barreiras sobre o avanço do direito subjetivo da Administração sobre as liberdades e os direitos subjetivos dos cidadãos demanda necessária segregação de suas figuras no campo executivo e jurisdicional.

A figura do Estado-Juiz, na visão contemporânea, é intrinsecamente ligada aos conceitos de jurisdição e Poder Judiciário, sendo, assim, sujeito distinto daquele presente na sujeição ativa da norma primária, detentor de direito subjetivo perante o contribuinte de exigir obrigação tributária.

Nosso ordenamento constitucional fundamenta a base empírica da jurisdição no art. 5º, inciso XXXV, ao atribuir que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito” como um dever jurídico do Estado perante seus indivíduos, contraposto ao direito subjetivo dos indivíduos da inafastabilidade jurisdicional.

Os eixos de direito jurisdicional formam a relação angular dos sujeitos da relação primária com o Estado-Juiz na forma de juridicização de sua conduta, sobre a qual

¹⁵⁴ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no Direito**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 190.

[...] há regra proibitiva do uso da coação, porque o poder de coação ficou como direito subjetivo público do Estado-Juiz. Tirou-se ao indivíduo o direito subjetivo de auto-aplicar a coação, não sendo legítimo o uso da própria força pelos indivíduos-membros da comunidade, no pressuposto da antijuridicidade.¹⁵⁵

Há muito o Direito se afasta da noção de autotutela, na qual a parte violada pelo abuso de liberdades de terceiros satisfaz sua pretensão mediante uso próprio de sua força. Seguindo as lições de Ada Pellegrini Grinover,¹⁵⁶ a prática de tais atos na fase bárbara só resultou na predominância de irracionalidade e desproporcionalidade dos atos de sanção, sem que se considerassem noções de defesa, escusas ou dosimetria. Isso porque a sanção como direito subjetivo coercitivo não é autoaplicável, o sujeito ativo detentor de um direito subjetivo material não possui competência de coagir o devedor e a coação é direito subjetivo público do Estado-Juiz, como assevera Aurora Tomazini de Carvalho:

A coação jurídica não é auto aplicável. O poder coercitivo é direito subjetivo público, exercido pelo Estado-Juiz, pois nenhum indivíduo tem legitimidade jurídica para usar da própria força com a finalidade de assegurar deveres prescritos em normas jurídicas. Tal função compete exclusivamente ao Estado e só se concretiza por meio de uma atuação jurisdicional. A norma secundária institui esta possibilidade coativa, própria de todas as normas jurídicas, que o direito só permite ser exercida pelo Estado-Juiz. Por isso, invariavelmente, num dos polos da relação prescrita em seu consequente há de estar presente a figura do Estado-Juiz.¹⁵⁷

Nesse sentido, a estrutura de sujeição da norma secundária opera de ordem processual triádica, em cadeia angular, na qual existe a figura dos sujeitos presentes na relação de sujeição da norma primária e o Estado-Juiz, na figura do órgão jurisdicional detentor do direito subjetivo sancionatório perante as partes.

O Estado-Juiz, na norma secundária, detém capacidade relacional sancionatória perante o sujeito ativo processual (autor) e com o sujeito passivo processual (réu), de modo que o cunho coativo do direito materialmente resguardado na norma primária encontra seu fundamento de juridicidade na relação que as partes possuem perante o órgão jurisdicional.

O exercício da tutela jurisdicional representa mais do que a estrutura de um formalismo institucional, representa indispensável elemento de isonomia entre as partes na garantia de seus

¹⁵⁵ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no Direito**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 195.

¹⁵⁶ GRINOVER, Ada Pellegrini. **Teoria geral do processo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 82.

¹⁵⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 310.

direitos subjetivos. Seja no exercício típico ou atípico, através de seus tribunais administrativos, a Administração Pública despe-se de suas prerrogativas conspícuas para exercer o poder jurisdicante.

Assim, o exercício de força coativa, para restringir direitos e garantias de liberdade e propriedade dos contribuintes, não é aptidão normativa de qualquer das partes relacionadas na norma material, haja vista ser o Estado-Juiz o exclusivo detentor de competência coercitiva para exercer a sanção em exercício de seu poder jurisdicional, agindo na composição de conflito de interesses:

A dosimetria é a busca do equilíbrio ponderado entre a ação (ilícito) e a reação (jurisdicional), e exige obviamente, que a apreciação dos fatos (conduta do agente), que ensejam a reprimenda e a aplicação do próprio castigo (sanção repressiva) sejam previamente definidos; além dessas exigências, impõe-se que sejam efetivados por alguém desinteressado, ou alheio aos interesses materiais conflitados (isenção do órgão julgador) mediante a atuação do justo processo jurídico, espaço de igualdade e de justiça: essa é a explicação mais sumária da noção de jurisdição judicial estatal.¹⁵⁸

Caso o exercício de direito à tutela jurisdicional de natureza processual não se realize, isso não representa sua inexistência, e sim quer dizer que não houve a denotação de seu direito subjetivo, seja por falta de requisitos, seja pela ausência de condições materiais de sua incidência. A individualização de sua conduta não se opera sobre a obrigação, mas a abstrata competência do dever jurídico da tutela jurisdicional permanece e poderá ser constituída como relação jurídica de natureza pública com o Estado-Juiz e as partes da relação material pela fenomenologia da incidência.

O Estado como órgão jurisdicional encontra-se eivado de um complexo emaranhado de direitos e deveres processuais decorrentes da incidência das normas constitucionais que instituem e demarcam sua competência para resolução da relação jurídica entre réu e autor, qualificada angularmente na norma secundária, com dever de prestação de tutela jurisdicional, mesmo que potencialmente.

¹⁵⁸ MAIA FILHO, Napoleão Nunes. **O poder administrativo sancionador**. Ribeirão Preto: Migalhas, 2012. p. 75-76.

5 NATUREZA JURÍDICA DAS SANÇÕES POLÍTICAS

Antes de adentrar as razões, é necessário ressaltar que a potestade administrativa em aplicar sanções remonta aos primórdios da formação do Estado Moderno, quando a concentração de funções estava associada ao poder do Monarca ou Imperador, que reunia as atribuições estatais de legislar, administrar e julgar.

Contemporaneamente, graças às chamadas revoluções liberais, responsáveis por produzir, no decorrer da história, as estruturas dos Estados Constitucionais, a presença de uma vontade política soberana, como a do Estado, se manifesta por meio de seus poderes estatais, que determinam seus atos e decisões, desprendendo o poder do Estado do poder pessoal do governante.

Nesse caso, a titularidade do poder estatal é regida como a vontade do povo, que a concretiza por seus agentes estatais, num postulado de poder contraposto à consagrada separação de poderes da teoria constitucional de Montesquieu:

Distribuem-se através de três tipos fundamentais para efeito desse mesmo exercício as múltiplas funções do Estado uno: a função legislativa, a função judiciária e a função executiva, que são cometidas a órgãos ou pessoas distintas, com o propósito de evitar a concentração de seu exercício numa única pessoa.¹⁵⁹

Com a edição do texto constitucional de 1988, a forma de atuação do Estado buscou alicerces na teoria do ato administrativo como sustentação teórica para garantir a eficácia dos direitos fundamentais. O Estado regulador brasileiro fora encampado de uma função estrutural para lidar com a imposição de uma realidade econômica e social heterogênea.

Entretanto, em um ambiente de crise federativa, que remonta a tradições históricas de nosso País, o modelo de regulação administrativa de condutas tende a exprimir competências sobre a forma única de verticalização de poder.¹⁶⁰

Como forma de expressão de poder, o Direito Sancionador sempre se exprimiu através de notas de coercibilidade do Estado na pretensão de execução forçada, sobre a ótica de invasão

¹⁵⁹ BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 137-138.

¹⁶⁰ Na evolução político-institucional brasileira, “podemos afirmar que a ideia de Estado Administrativo foi criada com o intuito de restringir e vigiar os poderes públicos”, em contraposição ao modelo do Executivo Unitário, com regime hierárquico entre os órgãos executivos e protagonizando uma máquina administrativa caracterizada pela centralização de unidade. Com essa estrutura democrática “Piramidal, Napoleônica, isto é, centralizada na figura do Chefe do Poder Executivo (Executivo Unitário) sob a teoria tripartite da separação de poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário)”, o Estado brasileiro unitário viveu o seu apogeu (LEITE, Fabrício Dantas. *Regulação não cooperativa: o modelo regulatório administrativo em ambiente de crise federativa*. In: SCAFF, Fernando Facury (coord.). **Federalismo (s)em Juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 67).

da esfera privada dos cidadãos, instrumento de satisfação de uma norma não espontaneamente cumprida.

Em cunho tributário, o elemento de coerção não destoa de um quadro geral normativo e o aparelho estatal se opõe ao contribuinte para forçar seu cumprimento, mediante a caracterização do ilícito. Dessa forma, pode-se identificar a sanção tributária em sentido amplo como:

Por fim, a sanção jurídica será tributária para os ilícitos tipificados na lei tributária ou fiscal, reguladora da instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos, disciplinando a relação jurídica entre sujeito passivo – titular do dever jurídico de recolher o tributo e cumprir os deveres instrumentais – e sujeito ativo – titular do direito subjetivo de exigir referidos deveres tributários.¹⁶¹

Do ponto de visto ontológico, as sanções tributárias, cíveis, trabalhistas, eleitorais e penais não apresentam distanciamentos conceituais, já que todas decorrem da violação de um dever legal, em sentido amplo, e correspondem a estruturas lógicas deônticas descritivas de uma infração e prescritivas de uma relação jurídica sancionatória.

O caráter distintivo da materialidade das sanções jurídicas reside na tutela das relações jurídicas protegidas e o ordenamento confere caracteres típicos de restrição a direitos para cada bem jurídico protegido, sendo possível, por vezes, identificar o regime jurídico a que se subsume a norma pela análise do tipo sancionatório constituído.

Exemplificativamente, constituída a conduta “não pagamento de ICMS”, podemos destacar dois tipos de sanção, “multa de 100% sobre o valor do imposto” e “detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa”. Sem fundamentar o regime jurídico sobre o qual se subsomem as referidas sanções, é perceptível ao operador do direito identificar dêiticos¹⁶² de enunciação normativa referindo a primeira sanção à subsunção ao regime jurídico tributário, ao passo que a segunda se subsume ao regime jurídico penal. A conclusão decorre exclusivamente do bem jurídico restrito na sanção.

¹⁶¹ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 63.

¹⁶² “A produção do Direito (a enunciação), que o insere no tempo histórico, deixa as suas marcas (a enunciação enunciada). São os dêiticos. Eles permitem identificar pessoas, momentos, locais, procedimentos etc. São os suportes físicos dessas marcas que têm cunho significativo. Os dêiticos não são o processo, mas estão no lugar dele para que se possa a ele retornar. As projeções lançadas para fora da enunciação permitem estudar o procedimento utilizado para a constituição do texto. Mas no Direito, como tudo se dá por intermédio das normas, a instalação e a forma como os dêiticos serão mostrados no documento normativo são também reguladas pelo Direito. Sem proposições normativas do sistema jurídico positivo nada pertence ao mundo jurídico. As normas abrem suas hipóteses para receber no universo do Direito os seus habitantes. Por meio dos dêiticos o Direito prende-se à realidade.” (IVO, Gabriel. **O Direito e a sua linguagem**. 2015. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/09/Gabriel-Ivo.pdf>. Acesso em: 3 jun. 2022).

Conscientemente ou não, resta claro ao operador do direito que, por opção do legislador, a restrição de direitos pretendidos para sancionar o ilícito penal é a punibilidade da liberdade pessoal do agente. A determinação da infração penal depende unicamente de sua tipificação legal, em uma vontade estatal de classificar a prática daquela conduta como socialmente nociva, ao passo que, para a culpabilidade do agente, faz-se imprescindível a comprovação da subjetividade deste, ou seja, a conformação subjetiva do dolo.

Isso porque, em caráter sancionatório, à tipificação criminal foi conferido o mais alto grau de restrição de direito, o direito de restrição à liberdade pessoal, como podemos destacar da doutrina de Zelmo Denari:

Quando as normas jurídicas tributárias são sancionadas com penas privativas ou restritivas de liberdade, elas se emancipam e passam a integrar a província do Direito Penal. Quando isto não se dá, os ilícitos fiscais¹⁶³ não se emancipam e, em termos disciplinares, formam objeto do Direito Tributário Penal.¹⁶⁴

Ao analisarmos o regime jurídico das sanções restritivas de direitos de liberdade, portanto, o ordenamento jurídico pátrio conferiu a tutela punitiva desse bem jurídico ao Direito Penal. As infrações tributárias que formam um tipo penal são categoricamente sancionadas com penas restritivas de liberdade, como expresso na Lei n. 8.137/1990.

Com a crescente complexidade das relações intersubjetivas, o sistema necessitou que se estruturassem subsistemas normativos, que respeitassem a unicidade do Direito, mas garantissem as especificidades das relações particulares:

De nossa parte, usaremos como critério a ordem em que os substantivos aparecem na denominação, pois elas indicam o âmbito do estudo, notadamente a prevalência da pena restritiva de liberdade em uma das hipóteses. Assim, Direito Tributário Penal, para nós, é a parte da disciplina Direito Tributário que estuda os ilícitos que sujeitam seus autores a penas privativas de liberdade.¹⁶⁵

Há uma diferença qualitativa entre os ilícitos fiscais e os crimes tributários, porém, ambos são estruturados de acordo com o princípio da determinação ou tipicidade fechada, para

¹⁶³ Utilizando a nomenclatura utilizada pelo doutrinador, quando os ilícitos fiscais apresentam um exacerbado grau de nocividade social se convertem em delitos fiscais, sendo essas infrações típicas de Direito Penal (COSTA JÚNIOR, Paulo José da. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 4 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 7).

¹⁶⁴ DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 4. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 82.

¹⁶⁵ BECHO, Renato Lopes. O Direito Tributário sancionador e as sanções político-administrativas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 222, p. 106, mar. 2014.

impor ao legislador a utilização de conceitos precisos e determinados, a fim de permitir o máximo de objetividade na previsão das condutas.

O termo “tipo” assume, no Direito Tributário, a mesma rigidez técnica, própria ao Direito Penal, residindo a diferenciação entre os dois institutos no caráter de culpabilidade, para o qual o tipo penal exige a caracterização da subjetividade dolosa da conduta. A seu turno, o ilícito tributário decorre de uma regra de culpabilidade objetiva, temperada pelo art. 136 do CTN, apesar de ambos os institutos jurídicos compartilharem de princípios sancionatórios comuns.

A liberdade, como um valor jurídico, representa, contudo, um espectro normativo de uma amplitude semântica ilimitada. Kant¹⁶⁶ estruturou sua doutrina de ordenamento classificando-a como princípio supremo, sua lei universal, e apesar de ser inserido em um ambiente histórico no qual o direito natural era predominante, suas razões reverberam conexões filosóficas até hoje, como muito bem trabalhado pelo Professor Renato Becho em sua obra.¹⁶⁷

Quando denotamos esse conteúdo semântico ao campo de significação das sanções em nosso ordenamento jurídico, temos que a Constituição da República diferenciou as esferas de restrição de direitos de liberdade de acordo com o ramo de conhecimento jurídico, como fora perfeitamente exposto por Zelmo Denari:

Referimo-nos à natureza das respectivas sanções: enquanto as infrações tributárias são punidas com sanções objetivas que afetam, prioritariamente, o patrimônio do infrator, podendo atingir seus bens empresariais ou particulares, sua atividade industrial, comercial ou profissional, ou restringir até seus direitos, os delitos fiscais são punidos com sanções subjetivas, de caráter pessoal, previstas na legislação penal e quase sempre privativas da liberdade pessoal.¹⁶⁸

Logo, o cunho sancionatório da restrição ao direito de liberdade pessoal incide sobre o ordenamento penal, ao passo que a restrição sancionatória opera no ramo do Direito Tributário sobre a égide da liberdade econômica.

Vale ressaltar, a segregação das restrições de direitos decorre, fundamentalmente, da especificidade dos respectivos institutos jurídicos e da adoção de princípios gerais próprios das referidas disciplinas jurídicas, contudo, não afetando a unicidade do Direito, na qual a natureza

¹⁶⁶ KANT, Immanuel. **Crítica da razão prática**. Tradução de Valério Rohden. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 77.

¹⁶⁷ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 333.

¹⁶⁸ DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 4. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 12-13.

de suas sanções se aproxima pela égide constitucional e seu espaço aberto ao campo de liberdade.

Nosso trabalho não objetiva destrinchar as restrições ao direito de liberdade pessoal, motivo pelo qual o estudo sobre o regime jurídico sancionatório irá se limitar a analisar a sanção como restrição de direitos à liberdade econômica, reflexa ao Direito Tributário.

Por si só, esse espectro sancionatório representa um alto grau de complexidade normativa e alta carga legislativa (outra propriedade típica do Direito Tributário), sendo necessário organizar a categoria normativa antes de propor uma definição jurídica a seus institutos.

Pelo exposto, dada a necessidade de organizar o conglomerado de sanções previstas no ordenamento jurídico, resta necessário perpassarmos pelos fundamentos basilares da teoria de classes, os quais serão utilizados em nossa proposta, tendo em vista que, com base nas premissas aqui expostas, formularão nossa proposta definitória.

Ao construir conjuntos, classificamos, e, ao explicar aquilo que permitiu isolar o objeto, definimos. Definição e classificação, portanto, são operações lógicas que se aproximam demasiadamente e, muitas vezes, se implicam reciprocamente.

Classe é a palavra empregada para designar o conjunto que reúne elementos, segundo um método ou critério. Assim, a pertinência de um objeto a um dado conjunto é resultado de um juízo binário (pertence ou não pertence) sobre a propriedade em questão. Classificar é a operação que permite reunir em conjuntos certos elementos, pressupondo a diferença.

O conjunto de indivíduos que preenchem alguns requisitos de admissão, os quais promovem uma identidade entre os referidos sujeitos, em determinado aspecto, conforma uma classe. Esta é uma entidade linguística aglutinadora de um conjunto de objetos, em razão de reunirem específicas características definitórias, como leciona Paulo de Barros Carvalho:

Toda classe é suscetível de ser dividida em outras classes. É princípio fundamental em Lógica que a faculdade de estabelecer classes é ilimitada enquanto existir uma diferença, pequena que seja, para ensejar a distinção. O número de classes possíveis é, por conseguinte, infinito; e existem, de fato, tantas classes quantos nomes, gerais e próprios. Porém, se examinarmos, uma a uma, as classes dos elementos químicos ou dos planetas, e se considerarmos em que particularidades os indivíduos de uma classe diferem dos que a ela não pertencem, encontraremos sob esse aspecto uma diferença bastante nítida entre duas classes distintas.¹⁶⁹

¹⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 117.

As subclasses são os conjuntos inseridos em outro conjunto de maior dimensão, abrangendo este último (conjunto maior) todos os elementos do anterior (conjunto menor). Nesse prisma, as classes envolvem todos os elementos que compõem as subclasses nelas inseridas.

A afirmação no sentido de não haver classificações certas ou erradas, mas sim úteis ou inúteis, não é de se aplicar às classificações jurídicas, tendo em vista que estas, conforme orientação de Eurico Marcos Diniz de Santi, têm em si finalidades eminentemente prescritivas. Ensina o supracitado autor que existem dois níveis de classificações jurídicas:

a) aquelas construídas no Direito Positivo e b) as descritas na Ciência do Direito. As classificações no direito positivo têm cunho nitidamente prescritivo e o fim precípua de outorgar regimes jurídicos e definir situações jurídicas específicas aos produtos dessa classificação. De outra parte, as classificações da Ciência do Direito caracterizam-se por se apresentar em linguagem descritiva e, justamente, têm por objeto descrever as proposições prescritivas do direito positivo.¹⁷⁰

Logo, a classificação proposta pelo cientista do Direito deve ser fiel aos comandos do direito positivo, sob pena de as proposições exaradas incorrerem no valor de falsidade. Já a utilidade não pode ser considerada critério jurídico para fins classificatórios, posto estar a descrição do objeto adstrita aos limites impostos pelo Direito Positivo.

Quanto ao critério classificador, as classificações podem ser divididas em intrínsecas, quando o critério que informa a classificação compõe a definição do objeto classificado, e extrínsecas, quando o critério diferenciador for externo à coisa classificada.

A referida divisão das espécies de classificação é nos útil no presente estudo, porquanto a diversidade das posições doutrinárias acerca do ato classificatório das espécies de responsabilidade tributárias se dá, notadamente, em face da adoção de critérios inerentes à norma tributária *stricto sensu*.

As normas jurídicas por si só são elementos complexos a prescindirem de um conceito classificatório para que estudemos sua ampla acepção, de modo que, quanto mais critérios de diferenciação específica forem opostos perante as classes, mais subclasses decorrerão sobre o instituto-gênero proposto.¹⁷¹

¹⁷⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Análise crítica das definições e classificações jurídicas como instrumento para compreensão do direito. In: SUNDFELD, Carlos Ari; VIEIRA, Oscar Vilhena (coords.). **Direito global**. São Paulo: Max Limonad, 1999. p. 298.

¹⁷¹ “(i) Eleger um único fundamento para divisão em cada etapa do processo classificatório; (ii) as classes identificadas e em cada etapa deste processo devem esgotar a classe superior; e (iii) as sucessivas operações de divisão devem ser feitas por etapas, de forma gradual.” (FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do conceito**

Ao passo que a natureza jurídica do antecedente normativo será sempre descritiva de uma conduta antijurídica, correspondente a uma infração tributária, seu consequente normativo pode variar entre uma penalidade pecuniária ou não pecuniária.

Assim, a dualidade na qualidade normativa que compõe o consequente sancionatório representa importante elemento distintivo de categorias normativas sancionatórias. “No consequente das normas primárias sancionadoras, são previstas penalidades pecuniárias ou não pecuniárias impostas pela própria Administração Pública, sem a presença do Estado-jurisdição”.¹⁷²

Visando reduzir as complexidades, e cientes de que a natureza pecuniária é o eixo distintivo das normas sancionatórias, mister nos atermos à doutrina do Professor Heleno Taveira Tôres sobre sua classificação:

No espaço das sanções administrativas em matéria tributária, cumpre distinguir as seguintes modalidades: i) sanções patrimoniais (multas) e ii) sanções não patrimoniais de caráter interventivo, mais conhecidas como ‘sanções políticas’ (restrições de direitos, perdimento, imputações de deveres formais mais gravosos, perda de benefícios).¹⁷³

O doutrinador esclarece, em suas lições posteriores, que, apesar de conformarem o mesmo gênero de classe, as sanções políticas não conformam a totalidade do conteúdo conotativo da classe de sanções não patrimoniais de caráter interventivo, destacando, em sua classificação, a existência de dois institutos diferentes relacionados à sua espécie:

Não adotamos a expressão ‘sanção política’ para dizer das modalidades de sanções administrativas não-patrimoniais de caráter interventivo, por entendermos que aquelas somente serviriam para identificar as sanções cujo procedimento de aplicação superasse os limites constitucionais ou legais ou não fosse contemplada em lei prévia, o que não é o caso.¹⁷⁴

Seguindo a doutrina do professor, portanto, utilizar exclusivamente o critério pecuniário para segregar a identificação da tipologia das normas sancionatórias nos parece insuficiente ao objeto de estudo proposto. Isso porque restam categoricamente presentes, na legislação ordinária, elementos sancionatórios não pecuniários que extrapolam os limites constitucionais

de tributo. 2010. 149 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010. p. 169).

¹⁷² MORETI, Daniel. **Regime especial de controle e fiscalização de tributos e a livre concorrência**. São Paulo: Noeses, 2017. p. 51.

¹⁷³ TÔRES, Heleno Taveira. Pena de perdimento de bens e sanções interventivas em matéria tributária. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, n. 49, p. 55-76, maio/jun. 2006.

¹⁷⁴ Ibid., p. 76.

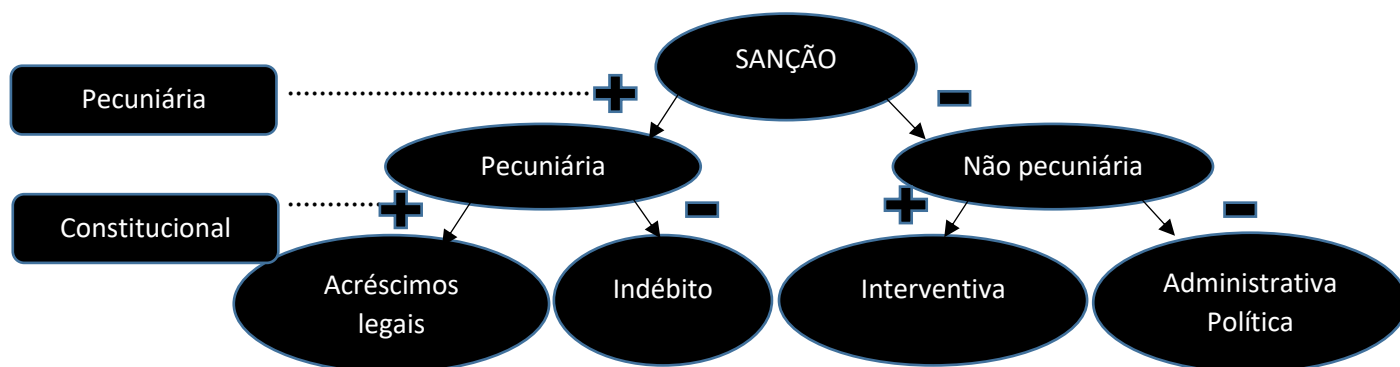
ou legais, sendo necessário utilizar, para fins acadêmicos, mesmo que didaticamente, a conformidade constitucional como elemento distintivo dessa categoria normativa.

Assim, identificamos, no ato de classificação das sanções tipicamente tributárias, a necessidade de utilizar dois critérios de diferenciação específica: (i) natureza pecuniária e (ii) conformidade constitucional.

A fenomenologia da classificação se opera quando o critério de diferenciação específica incide sobre uma classe, produzindo uma segregação de seus elementos de forma positiva ou negativa, atraindo à subclasse aqueles institutos que apresentam relação de pertinência com o critério de diferenciação ou sua ausência, produzindo novas subclasses tantos quantos forem os critérios diferenciadores utilizados pelo intérprete:

A presença de atributos ou caracteres que distinguem determinada espécie de todas as demais espécies de um mesmo gênero denomina-se “diferença”, ao passo que “diferença específica” é o nome que se dá ao conjunto de qualidades que se acrescentam ao gênero para determinação da espécie, de tal modo que é lícito enunciar “a espécie é igual ao gênero mais a diferença específica ($E = G + De$)”.¹⁷⁵

Podemos representar o racional de nossa proposta classificatória das sanções fiscais no seguinte modelo gráfico:



Onde leia-se: partindo do gênero normativo de sanção, utilizando o critério de diferenciação específica de natureza pecuniária, surgem duas espécies, as que apresentam características positivas ao critério, pertencem à espécie pecuniária e as que apresentam características negativas ao critério pertencem à espécie não pecuniária. Utilizando um novo critério de diferenciação específica, o da conformidade constitucional, surgem quatro subespécies, de acordo com a relação de pertencibilidade, positiva ou negativa, de suas características com os critérios.

¹⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 124.

Assim, verificamos a utilização de dois critérios de diferenciação específicos sobre o gênero de classe ‘sanção jurídica’, isto é, aquela sanção prevista no ordenamento jurídico – não inseridas as sanções de natureza religiosa, social, econômica, entre outras – em quatro subclasses definitórias. Seguindo as variáveis eleitas, definimos quatro tipos de sanções jurídicas:

- a) Sanção jurídica de natureza pecuniária com conformidade constitucional, nominalmente classificada como **acréscimos legais**.
- b) Sanção jurídica de natureza pecuniária sem conformidade constitucional, nominalmente classificada como **indébito**.
- c) Sanção jurídica de natureza não pecuniária com conformidade constitucional, nominalmente classificada como **sanção interventiva**.
- d) Sanção jurídica de natureza não pecuniária sem conformidade constitucional, nominalmente classificada como **sanção administrativa política**.

Aqui exposto, identificamos que a lógica dos termos sígnicos tem por finalidade, além da definição, a classificação de operações e incidências normativas que conformam o regime jurídico daqueles institutos, sendo matéria primordial em qualquer proposta acadêmica.

No que concerne ao termo sígnico **acréscimos legais**, utilizamos aqui, com intuito classificatório, seu sentido amplo, no qual identifica-se, nessa classe normativa, o mais variado conjunto de institutos sancionatórios, como multa de mora, multa de ofício, multa isolada, multa agravada, multa qualificada, juros, entre outras.

A expressão “acréscimos legais” tem duas acepções: uma estrita, utilizada para designar a correção monetária e os juros de mora; outra, em sentido amplo, empregada para mencionar tudo aquilo que aumenta o *quantum* do débito tributário a ser recolhido, compreendendo a correção do valor aquisitivo da moeda, juros de mora, multa de mora e sanção punitiva eventualmente aplicada. Enfim, o montante da importância exigida do administrado, menos o valor originário da exação.¹⁷⁶

O Sistema Tributário Brasileiro identifica, nessa classe de institutos, o modelo típico de incidência sancionatória, tanto o é que o § 3º do art. 113 do CTN estabeleceu a conversibilidade

¹⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 897.

do descumprimento de obrigação acessória em incidência pecuniária, conforme restou aprofundado em linhas pretéritas (item 4.3.2).

A sanção jurídico tributária significamente nominada de **indébito** condiz com o instituto jurídico tipicamente eleito pelo Sistema Tributário Brasileiro (natureza pecuniária), mas que apresenta desconformidade constitucional em sua imputação punitiva. O fundamento de validade desse instituto classificatório possui posição jurídico-positiva no art. 167 do CTN, ao atribuir direito de restituição de indébito, na forma dos tributos indevidamente pagos, as incidências punitivas de caráter pecuniário-sancionatório.

Podemos, assim, concluir que haverá a classificação de uma incidência pecuniária-sancionatória onde se conforme quaisquer vícios de inconstitucionalidade,¹⁷⁷ seja em excesso punitivo por proporcionalidade, não confisco, entre outros que violem o direito de propriedade do patrimônio do contribuinte.

Cientes de que compete um aprofundamento acadêmico específico sobre as sanções pecuniárias, intencionalmente, nos limitaremos a apresentar as espécies decorrentes dessa classificação sancionatória para identificar o conteúdo conotativo que não pertence às nossas digressões, as quais dedicaremos mais atenção, as sanções não pecuniárias.

Conforme relatado ao norte, o Sistema Tributário Nacional privilegiou as sanções pecuniárias como aquelas tipicamente cabíveis em matéria fiscal e, para alguns doutrinadores, são essas (pecuniárias) as únicas sanções cabíveis sobre a matéria, como Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁷⁸ leciona: “as sanções fiscais só podem ser mesmo pecuniárias (multa)”. Para o doutrinador, as sanções interventivas não podem ser privativas de liberdade, entretanto, não acompanhamos esse raciocínio por inteiro.

Sanções pecuniárias são aquelas tipicamente tributárias, isso porque o Código Tributário Nacional privilegia essa modalidade sancionatória, conforme dicção do art. 113 do Digesto, estabelecendo, inclusive, uma relação de conversibilidade punitiva sobre o descumprimento de obrigações acessórias nos termos de seu § 3º (explicitado no item 4.3.2.3).

Ocorre que, dentro do espectro conotativo das sanções, existem aquelas tipicamente restritivas de direitos e que não possuem natureza pecuniária, de modo que, apesar do devido rigor técnico exigido pelo sistema normativo, categorizam-se como sanções de natureza não pecuniárias. Nesse regime jurídico identificamos o objeto central de nossos estudos.

¹⁷⁷ Aqui, as inconstitucionalidades são consideradas em sentido amplo, como conformidade constitucional e infraconstitucional de seus institutos. Podemos tomar por exemplo o “pagamento a maior da multa”, com previsão de restituição no art. 165, I, do CTN.

¹⁷⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das infrações tributárias**. São Paulo/Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 51.

5.1 Sanções tributárias não pecuniárias

Os contornos constitucionais das sanções não pecuniárias exigem majorada perícia técnica para sua compreensão, pois o próprio Sistema Tributário Nacional não o elege como típica penalidade tributária. Esse contorno foi outorgado às penalidades pecuniárias. Entretanto, o Sistema Constitucional não modaliza essas restrições como proibidas, conferindo-lhes espaço semântico, mas exigindo qualidade normativa refinada para não incidir em inconstitucionalidade.

Consideram-se sanções não pecuniárias as relações jurídicas presentes no consequente da norma primária sancionatória, qualificadas como penalidades impostas pela Administração Pública restritivas de direitos dos contribuintes não expressos em moeda corrente.

É característica típica das sanções não pecuniárias a atuação do Estado no controle e na fiscalização das atividades econômicas sob a égide do poder de polícia conferido à Administração para condicionar e restringir o exercício do direito de liberdade em prol dos interesses da coletividade.

O exercício desses atos de restrição decorre de atos administrativos ou expedientes regulatórios que tendem a condicionar a prática de atos do contribuinte ao cumprimento de certas condições e/ou requisitos. Em sede de regime jurídico tributário, o art. 78 do CTN¹⁷⁹ confere à Administração Fazendária a aptidão de restringir liberdades econômicas em prol do interesse público.

Fundado no poder-dever de fiscalização fazendária, resta incontestável o reconhecimento da competência fiscal de exigir ou proibir a prática de determinados atos contrários à legislação, sob pena da utilização de sanções restritivas como instrumento de repressão dessas ilicitudes.

Contudo, o referido poder de polícia não é ilimitado, o intervencionismo estatal no Estado Democrático de Direito encontra óbice nos limites legais (em seu sentido amplo),

¹⁷⁹ “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 da produção e do 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.” (BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966).

resguardadas a adequação, necessidade, proporcionalidade, e, principalmente, o devido processo legal em suas duas vertentes, adjetiva e substantiva.

De fato, diferentemente de parte da doutrina, a qual reconhece as sanções pecuniárias como expediente único de punibilidade em matéria de Direito Tributário, o Sistema Tributário Nacional outorgou aos entes tributantes (União, estado, Distrito Federal e municípios) a competência tributária sancionatória de natureza pecuniária, mas conferiu à República Federativa do Brasil, mediante Lei Complementar fundada no art. 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição, restringir direitos de liberdade econômica decorrentes da prática de infração tributária, norma sancionatória de natureza não pecuniária.

A Constituição da República outorga à Lei Complementar competência para regular relações jurídicas tributárias, entre elas o consequente sancionatório, sobre o qual o próprio Código Tributário Nacional, recepcionado como tal, houve por prever casos específicos aos quais competiria a restrição de direitos de liberdade econômica, considerados, assim, como excepcionalidades ao ordenamento, apesar de reconhecer como sanção típica do sistema a penalidade pecuniária, como exposto pela Professora Maria Ângela Padilha: “São exemplos de sanções não pecuniárias no Direito Tributário: i) perdimento de bens; ii) apreensão de mercadorias; iii) indeferimento de CND; iv) regime especial de controle e fiscalização e v) as denominadas ‘sanções políticas’.”¹⁸⁰

Perceba que, ao estruturar os elementos componentes da classe de sanções não pecuniárias, a ilustre Professora houve por segregar os elementos em conformidade com a Lei Maior (perdimento de bens, apreensão de mercadorias,¹⁸¹ indeferimento de certidão de regularidade fiscal e regime especial de controle e fiscalização) daqueles em desconformidade com o texto constitucional (sanções políticas).

Nos termos expostos no item 4.3.2.2, o art. 113 do Código Tributário Nacional prescreve como tipo sancionatório decorrente do descumprimento de obrigação principal e acessória a sanção de natureza pecuniária. O referido dispositivo possui natureza de norma de estrutura, destinada a disciplinar a forma de produção de outras normas. Nesse caso, o art. 113 do CTN destina a forma como União, estados, municípios e Distrito Federal devem constituir suas obrigações sancionatórias, obrigatoriamente em caráter pecuniário.

¹⁸⁰ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 165.

¹⁸¹ A apreensão de mercadorias, utilizada pela doutrinadora, refere-se àquelas correspondentes ao cumprimento do poder de polícia fiscalizatório: “poderá haver a apreensão de mercadorias quando desacompanhadas de documentação fiscal idônea, as quais ficam retidas até a comprovação da legitimidade de sua posse pelo proprietário” (Ibid., p. 215).

De outro modo, dispositivo legal adjetivado por igual hierarquia e especificidade do Código Tributário Nacional pode estabelecer uma sanção de natureza não pecuniária, restritiva de direitos de liberdade econômica, desde que apresente conformidade normativa à Constituição da República.

É nesse permissivo semântico que se sustentam as sanções restritivas de direitos de liberdade econômica (lícitas) não consideradas como sanções políticas (ilícitas), nominadas de sanções interventivas.

A própria jurisprudência pátria tem admitido institutos legais sancionatórios que restringem direitos à liberdade dos contribuintes, mesmo sem fixar linhas categóricas à qualificação de sua licitude. Alguns traços de enunciação são referíveis da Corte Constitucional e do ordenamento positivo. Partimos desses preceitos para estabelecer uma relação deôntica desses comandos legais.

Categoricamente, podemos citar alguns institutos reconhecidamente como sanções interventivas, como aquelas citadas pela Professora Maria Ângela Padilha em linhas anteriores, mas pretendemos densificar a análise da conformidade constitucional em dois pontos fulcrais a elucidações de mérito: (i) sanção como restrição ao direito concorrencial para contratos públicos, fundada no art. 193 do CTN, e (ii) sanção como impeditivo para fruição de benefício fiscal, exemplificada pelo art. 17 da Lei Complementar n. 123/2006.¹⁸²

Existem várias controvérsias sobre a instituição de sanções interventivas, entre elas a vedação concorrencial para participação de contribuintes sem regularidade fiscal na celebração de contratos públicos, por força do art. 193 do Código Tributário Nacional.¹⁸³

Classificada como uma sanção não pecuniária, resta constantemente presente em debate a conformidade do referido dispositivo com o livre exercício da atividade econômica, resguardado pelo parágrafo único do art. 170 da Carta Magna. Não obstante, o preceito constitucional relativiza a liberdade econômica, outorgando ao legislador infraconstitucional

¹⁸² BRASIL. **Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Brasília: Presidência da República, 2006b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 17 jul. 2022.

¹⁸³ “Art. 193. Salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que o contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre.” (BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966).

“nos casos previsto em lei”, conferindo ao preceito da legalidade condição jurídica limitadora de sua fruição.

Todavia, a significação simples do enunciado não alcança a unicidade do Direito, em uma análise atécnica, pois um não operador jurídico haveria por promover simples conclusões sobre a possibilidade legislativa de limitar o exercício da atividade econômica. Portanto, faz-se imperioso relembrar as noções introdutórias utilizadas neste trabalho que sistematizam a forma operativa dos princípios da ordem econômica em matéria tributária. Destarte, a conclusão seria pela subjetividade da resposta, de modo que o questionamento cabível seria “como limitar a liberdade econômica em matéria tributária?”. Em concepções jurídicas, pretensões afirmativas ou negativas nem sempre representam o melhor caminho.

O Supremo Tribunal Federal analisou a constitucionalidade material da exigência de regularidade fiscal em julgamento datado de 3 de junho de 1971, no MS n. 19.903, de Relatoria do Min. Djaci Falcão. Naquela oportunidade, o referido dispositivo era confrontado em decorrência da inabilitação pelo Senado Federal de concorrer em licitação sem a comprovação da regularidade fiscal em sede de qualificação preliminar. Apesar de não fundamentar o permissivo constitucional no art. 193 do CTN, o entendimento da Corte pela constitucionalidade decorreu da adequação da vedação sancionatória ao controle de legalidade do Decreto-Lei n. 200/1967,¹⁸⁴ em seu art. 131, inciso III, subsidiando a classificação de regularidade fiscal à idoneidade financeira do proponente.

Como exposto, o legislador constitucional houve por outorgar à Lei Complementar competência para dispor sobre **obrigações tributárias**, em seu art. 146, inciso III, alínea “b”, da Carta Magna, inseridas dentro da classe de obrigações, os consequentes relacionais sancionatórios.

Em matéria tributária, a Lei (em sentido amplo) remissiva pelo parágrafo único do art. 170 da CF é a Lei Complementar, isso porque, ao incidir o princípio geral da ordem econômica ao Direito Tributário, deve-se conformar sua concepção semântica de acordo com o regime jurídico estabelecido pelo ramo do Direito invocado.

Isso posto, quando examinamos a vedação concorrencial, notadamente aquela responsável pela restrição de liberdade econômica dos sujeitos passivos na ocasião da

¹⁸⁴ BRASIL. **Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1967b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 17 jul. 2022.

participação em certames licitatórios, podemos verificar exemplo notório de sanção interventiva, pois essa vedação apresenta conformidade constitucional ao ser prevista no CTN.

Sobre o tema, salutar colacionar os ensinamentos da Professora Regina Helena Costa, em comentário sobre o Código Tributário Nacional:

versando sobre a prova de quitação de tributos, o dispositivo prestigia a ideia segundo a qual não deve o Estado celebrar contrato com quem é seu devedor, constituindo limitação legítima, ditada pelo interesse público, ao exercício do direito individual de licitar e contratar com a Administração Pública.¹⁸⁵

Fortificando as conclusões da Ministra do STJ, importa consignar que o próprio CTN optou por conferir natureza preferencialmente pecuniária às sanções tributárias, sendo competente o mesmo Diploma Legal, portanto, para conferir sanções excepcionais fundadas na restrição concorrencial.

Ressalvamos que o Código Tributário Nacional não confere essa restrição atípica de direitos concorrenciais como modalidade absoluta se outorga competência administrativa aos entes federados, de acordo com seu Poder Legislativo, para exercer vedação concorrencial sobre seus contratos públicos através da exigência de comprovante de regularidade fiscal.

Ademais, a relação sancionatória prevista no dispositivo não possui abertura semântica ampliativa de vínculo relacional, de modo que o art. 193 do CTN opera sancionando o sujeito passivo de um débito tributário perante o mesmo ente contratante presente na sujeição ativa tributária.

Dessa forma, a norma primária sancionatória de natureza não pecuniária incide sobre a norma de contratação pública, que inexoravelmente deve ocupar a posição lógico sintática do critério pessoal da Regra-Matriz de Incidência Tributária, como uma condição de ineficácia técnica de homologação da contratação, operando, assim, como uma sanção administrativa restritiva de direitos concorrenciais. Nos termos sintetizados pelos Professores Aliomar Baleeiro e Misabel Abreu Machado Derzi,

[a] cautela prevista no art. 193 já era observada invariavelmente nas propostas de fornecedores, empreiteiros etc., em concorrência pública ou coleta de preços. Alguns diplomas federais e estaduais já proibiam que concorresse quem estivesse em mora com o Fisco. Note-se que o art. 193 é liberal, pois exige que os contratantes e proponentes provem a quitação somente em relação à atividade em cujo exercício contrata ou concorre. Créditos tributários de outra origem podem coexistir em mora. [...] A interpretação

¹⁸⁵ COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional comentado em sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 412.

lógica leva a sustentar que o sujeito ativo pode autorizar a aceitação de proposta do sujeito passivo em débito dos seus impostos, não porém em relação aos débitos para com outras pessoas de Direito Público.¹⁸⁶

Isso porque a extensão dos efeitos obrigacionais sancionatórios a entes federativos que não compõem a Regra-Matriz de Incidência Tributária do débito fiscal desnatura a sanção interventiva para uma sanção administrativa política, visto que a conformidade material da restrição do direito à liberdade concorrencial é restrita ao sujeito ativo do tributo, por disposição do art. 193 do Código Tributário Nacional.¹⁸⁷

Importa esclarecer que a própria Constituição Federal necessitou delimitar moldura ao referido tipo sancionatório não pecuniário, quando houve por entender pela necessidade de extensão semântica da vedação, para prever, em seu art. 195, § 3º, a vedação concorrencial perante o Poder Público, em caráter nacional, restritivamente sobre débitos fiscais integrantes do sistema de seguridade social, assim como o recebimento de benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

No que concerne ao recebimento de benefícios ou incentivos, podemos aqui identificar outro elemento característico de sanções interventivas, configurando-se como uma sanção tanto à vedação à fruição do benefício desprovido de regularidade fiscal quanto à sua exclusão de benefícios vigentes.

Opera em caráter sancionatório norma constitucionalmente válida que estipule como condição a fruição de benefício ou incentivo fiscal vigente, de modo a categorizar referida natureza sancionatória como uma lícita sanção não pecuniária por disposição constitucional.

Analizando outra modalidade de sanção ao contribuinte por meio de restrição de direitos de liberdade econômica, podemos citar as vedações e exclusões do regime tributário diferenciado concedido à microempresa e à empresa de pequeno porte, fundado na Lei Complementar n. 123/2006, conhecido como Simples Nacional.

A moldura constitucional do referido tratamento tributário diferenciado concretiza diretrizes fundamentais de favorecimento fiscal a empresas de micro e pequeno porte, a fim de

¹⁸⁶ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário brasileiro**. 14 ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1.416.

¹⁸⁷ Data vênua, existe forte corrente doutrinária com entendimento divergente, ao classificar referido dispositivo com natureza de sanção política. “Há várias possibilidades para se classificar tais sanções. De nossa parte, as dividimos em sanções político-administrativas, pecuniárias e penais. Aquelas, objeto central de nossa atenção neste trabalho, implicam em restrições de direito que não acarretam em vantagem patrimonial ao credor (ainda que para reequilibrar a relação não cumprida), como as pecuniárias, ou em restrições de liberdade, como as penais. As sanções político-administrativas significam proibições para o faltoso, como a veiculada no artigo 193 do CTN, que veda aos devedores do Fisco contratar com a administração pública” (BECHO, Renato Lopes. O Direito Tributário sancionador e as sanções político-administrativas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 222, p. 106, mar. 2014).

estimular o desenvolvimento social e a livre iniciativa, com fundamento no art. 146, III, “d”, parágrafo único, e art. 170, IX, da Carta Magna. O regime tributário diferenciado ofereceu tratamento fiscal menos oneroso a empresas que demonstrassem menor capacidade contributiva, com vistas a estimular seu desenvolvimento econômico.

Ocorre que contribuintes inadimplentes com suas obrigações tributárias encontram obstáculo na adesão ao tratamento tributário diferenciado em face da condicionante disposta no inciso V do art. 17 da Lei Complementar n. 123/2006, a qual estabelece a necessária regularidade fiscal perante as Fazendas Públicas Federal, Estadual e Municipal para fruição do benefício.

Irresignados, contribuintes promoveram diversas ações no intuito de classificar a referida sanção administrativa como uma sanção política, por correlacionar a exigibilidade dos créditos tributários e a vedação de adesão ao Simples Nacional como forma de cobrança indireta de tributos, hipótese sobre a qual fixaram-se as premissas gerais das Súmulas 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal para afastar a incidência de medidas restritivas tributárias.

Dessa forma, fora conferida a admissibilidade da Repercussão Geral ao RE 627.543/RG, Tema 363,¹⁸⁸ do Supremo Tribunal Federal, para verificar a constitucionalidade da sanção interventiva impeditiva de adesão ao Simples Nacional por pessoa jurídica em situação de irregularidade fiscal perante os órgãos de Administração Fazendária.

Em seu julgamento, datado de 30 de outubro de 2013, o Min. Relator Dias Toffoli enaltece as alterações da Emenda Constitucional n. 42/2003, a qual trouxe modificações aos art. 146 e 170, alínea “a”, da CRFB, destacando que a outorga à Lei Complementar para a definição de tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte não constitui afronta às Súmulas do Supremo, restando resguardados os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, com a seguinte fixação de tese

É constitucional o art. 17, V, da Lei Complementar 123/2006, que veda a adesão ao Simples Nacional à microempresa ou à empresa de pequeno porte que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa.¹⁸⁹

¹⁸⁸ Tema 363 – Impedimento à adesão ao regime tributário do Simples Nacional de microempresas ou empresas de pequeno porte com pendências tributárias ou previdenciárias.

¹⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 627.543/RG**. Recorrente: Lona Branca Coberturas e Materiais Ltda. Recorrido: União. DJ-e 29.10.2014. Relator: Min. Dias Toffoli. Redação da tese aprovada nos termos do item 2 da Ata da 12. Sessão Administrativa do STF, realizada em 09/12/2015.

Apesar de representar atípico espectro normativo sancionatório, o Sistema Nacional Tributário permite a incidência de sanções não pecuniárias restritivas de direitos de liberdade econômica qualificados pela qualidade constitucional da norma. Todavia, além da tecnicidade diferenciada, principalmente revelada pela necessidade de Lei Complementar para estabelecer a sanção, a esse instituto normativo nominamos de sanções interventivas.

A legislação nacional apresenta outros exemplos de restrição ao direito de liberdade econômica, mas, intencionalmente, não tratamos de duas consideradas sanções administrativas fiscais, com constitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal: (i) o protesto de certidão de dívida ativa e (ii) o impeditivo de regime especial de atividade econômica, consubstanciado no art. 2º do Decreto-Lei n. 1.593/1977,¹⁹⁰ haja vista que, em nossas premissas, não identificamos caráter de conformidade constitucional, doravante tratado em tópico próprio.

Quando não identificamos a qualidade constitucional da restrição de direitos de liberdade econômica, partimos para a espécie sancionatória hodiernamente classificada como sanção política, objeto central do presente estudo e a seguir aprofundada.

Desde os primórdios constitucionais brasileiros, a classificação do regime jurídico das sanções políticas sempre despertou mais conclusões do que sistematizações. O Professor Ruy Barbosa Nogueira já asseverara que “sanções políticas são resquícios do *ancien régime* anterior à Revolução Francesa. Não têm cabimento dentro do atual Sistema Tributário Nacional”,¹⁹¹ sendo sempre consideradas elemento congênere à inconstitucionalidade.

A nomenclatura do vocábulo sanção política decorre de um reconhecimento histórico da tipologia dessas sanções não pecuniárias à inconstitucionalidade, “as chamadas sanções políticas são historicamente, consideradas como inconstitucionais”,¹⁹² termo que, apesar de referendar um ordenamento social, é tipicamente jurídico, derivado de construção normativa jurisprudencial.

Importante compreender que o termo “político” deve ser considerado com todas as ressalvas possíveis, visto que, no direito positivo, não existem imputações de sanções tipicamente políticas; nesse sistema, todas as sanções são jurídicas. A linguagem do direito positivo é dotada de autonomia normativa, sobre a qual um agente político, sujeito de direito não competente, não pode exercer força coativa em razão do descumprimento de uma norma.

¹⁹⁰ BRASIL. **Decreto-Lei n. 1.593, de 21 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, em relação aos casos que especifica, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1593.htm. Acesso em: 17 jul. 2022.

¹⁹¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 205.

¹⁹² LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 557.

Em sua proposta classificatória, o Professor Renato Lopes Becho¹⁹³ identifica, no espectro de sanções tributárias, três grupos de deveres decorrentes do descumprimento de normas jurídicas relacionadas a tributos: (i) sanções político-administrativas, (ii) sanções pecuniárias e (iii) sanções penais.

Apesar de operarmos modelos classificatórios logicamente distintos, nossas conclusões materiais alcançam conteúdo semântico convergente à proposta do Professor, tendo em vista que o instituto sancionatório de Direito Tributário, terminologicamente preferida como sanção política por mera questão de estilo e homenagem às lições de Ruy Barbosa Nogueira,¹⁹⁴ é instrumento de restrição à liberdade econômica do contribuinte perante a Administração Fazendária. Vejamos:

Por sanções político-administrativas nomeamos todas aquelas decorrências do descumprimento de deveres para com o Fisco que se caracterizem por restrições de direitos, sem impacto direto ou perceptível com as operações básicas da matemática quanto ao valor a ser pago, mas que restringirão as atividades do sujeito passivo.¹⁹⁵

Portanto, o atributo “político” inserido no termo decorre de qualificação negativa desse tipo de sanção, apto a demonstrar a utilização desconforme o cunho sancionatório com o preceito constitucionalmente outorgado à tributação. A identificação de seu conteúdo condiz com a constatação de um desajuste no uso ordinário para classificação de uma sanção de natureza inconstitucional.

A mesma correlação pode ser efetuada à natureza da sanção pecuniária categoricamente inconstitucional, à qual se atribui a expressão “*indébito*” para classificar a sanção derivada das disposições do art. 167 do CTN, ou seja, sanções pecuniárias predicadas pela inconstitucionalidade. A segregação sígnica das classes é um artifício utilizado pela ciência para promover a diferenciação semântica dos institutos para evitar ruídos comunicacionais. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho,¹⁹⁶ “[o]s nomes são palavras tomadas voluntariamente para designar indivíduos e seus atributos, num determinado contexto de comunicação”.

¹⁹³ BECHO, Renato Lopes. O Direito Tributário sancionador e as sanções político-administrativas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 222, p. 108, mar. 2014.

¹⁹⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 204.

¹⁹⁵ BECHO, Renato Lopes. O Direito Tributário sancionador e as sanções político-administrativas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 222, p. 108, mar. 2014.

¹⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 117.

Seguindo as lições de Hely Lopes Meireles,¹⁹⁷ atos políticos são praticados por agentes de Governo dentro da discricionariedade constitucionalmente atribuída às suas competências, que se fundam na conveniência e oportunidade da Administração, sem se aterem a critérios jurídicos preestabelecidos.

Entende-se não haver como se ver a classificação específica desses atos como entidade ontologicamente autônoma da Administração ou de qualquer esfera de Poder, já que o cunho político opera em sua fundamentação ou justificativa, mas ontologicamente não opera, sobre o regime jurídico diferenciado, um ato dotado de competência discricionária praticado por intermédio de uma valoração de fundamento político.

A nomeação de um Ministro de Estado, por exemplo, não deixa de ser um ato administrativo pela outorga de competência discricionária por uma decisão política, assim como uma sentença, valorada de acordo com as predileções políticas de um magistrado, não afasta o cunho do ato normativo do regime jurídico:

Coerentemente com esse entender, negamos a existência de ato político como entidade autônoma. O que existe, a nosso ver, é sempre ato administrativo, ato legislativo ou ato judiciário informado de fundamento político. O impropriamente chamado ato político não passa de um ato de governo, praticado discricionariamente por qualquer dos agentes que compõem os Poderes do Estado. A lei é um ato legislativo com fundamento político; o veto é um ato executivo com fundamento político; a suspensão condicional da pena é um ato judiciário com fundamento político. Daí a existência de uma Política legislativa, de uma Política administrativa e de uma Política judiciária. Por idêntica razão se pode falar em Política econômica, Política militar, Política agrária etc., conforme seja o setor objetivado pela atividade governamental que o procura orientar no sentido do bem comum.¹⁹⁸

Com efeito, apesar de corresponder a uma aptidão de discricionariedade administrativa, funcional ou reguladora, se não convergir ao arquétipo constitucionalmente outorgado à tributação, a sanção, mesmo se fundada no poder de polícia estatal, encontrar-se-á eivada de inconstitucionalidade.

Desse modo, ao tratarmos de sanções políticas¹⁹⁹ propriamente ditas, estamos nos referindo pejorativamente à prática de uma sanção administrativa emanada pelo Poder

¹⁹⁷ MEIRELES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 849.

¹⁹⁸ MEIRELES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 48.

¹⁹⁹ “Pela descrição do que estamos nos referindo, as sanções político-administrativas poderiam perfeitamente ser chamadas de sanções administrativas. Entretanto, Ruy Barbosa Nogueira já as nominava de sanções políticas e a doutrina – como Luís Eduardo Schoueri – rotula de sanções administrativas aquelas outras que preferimos chamar de pecuniárias. A diferença é antes de estilo do que de fundo, pois estamos tratando da mesma coisa.” (BECHO, Renato Lopes. O Direito Tributário sancionador e as sanções político-administrativas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 222, p. 110, mar. 2014).

Fazendário, inserida numa relação jurídico-tributária com o intuito de coagir o contribuinte ao pagamento de tributo, utilizando-se de desconformidade constitucional em seu conteúdo sancionatório como forma de restrição ao direito de exercício de atividade lícita decorrente da prática de uma infração fiscal.

Não se afigura cabível a verificação dos requisitos de finalidade política, tampouco opinar acerca dos efeitos econômicos que reverberam sobre a ineficiência de um sistema fiscal. Tal correlação nominal limita-se à utilização do termo como adjetivo, sem implicar conclusão de sua subsunção a regimes diversos do campo de análise jurídica, atento a análise ao controle de validade do ato administrativo e à sua compatibilidade aos direitos fundamentais.

Entretanto, a conformação do instituto das sanções políticas tem forte fundamento de validade na jurisprudência da Suprema Corte, diferentemente da violação ao direito de propriedade, para o qual o constituinte houve por promover fundamentação diretamente vinculada ao art. 150, inciso IV, da Carta Magna, positivado na seção das Limitações do Poder de Tributar, onde o constituinte originário vedou a utilização de tributo com efeito de confisco.

Dessa feita, a violação do Estado Fazendário ao direito de liberdade econômica do contribuinte encontra-se atrelado ao valor normativo previsto na ordem econômica, parágrafo único do art. 170 da CF, carecendo de sistematizações sígnicas que, não bem operadas, promoveram diversas atecnicidades superlativas do poder interventivo estatal para exigir tributos inadimplidos, requerendo uma *ratio* própria desse instituto jurídico, constantemente ressignificado ao longo do tempo.

5.2 Teoria dos precedentes na conformação de definições jurídicas

Partindo da premissa positivista do Direito, segundo a qual este pode ser considerado como um sistema lógico de realidade ordenada, detentor de linguagem particular e formado por normas jurídicas, cujo objeto é a ordenação social relativa a uma sociedade e território específicos, discriminados pelo referido sistema, é assente a noção de que tal estrutura será regida pelos próprios elementos formadores: as normas jurídicas. Por conseguinte, as normas jurídicas ditam a ordenação do sistema, sendo responsáveis por trazer significado aos signos de linguagem jurídica, bem como introduzem outras normas jurídicas no próprio sistema, atuando como veículos introdutores:

Em suma: a norma veículo introdutor resulta da aplicação da norma sobre a produção jurídica e é da espécie concreta e geral, construída a partir da leitura

da epígrafe e do preâmbulo do documento normativo, responsável por introduzir enunciados prescritivos no sistema. O seu antecedente é composto por um enunciado protocolar – fato jurídico – que projeta no documento normativo a linguagem constitutiva do agente competente, do espaço, do tempo em que se realizou a sua atividade, bem como deixa indícios (nome da espécie do veículo introdutor) do procedimento utilizado para a confecção do documento. Todos presumidos *juris tantum*. O consequente é composto de uma relação jurídica modalizada pelo functor obrigatório (O), que prescreve o dever de toda a comunidade observar as regras jurídicas criadas pelo exercício de uma dada competência e de um dado procedimento. Para concluir, cabe esclarecer que nenhum enunciado-enunciado entra no sistema de direito positivo sem ser através de um veículo introdutor previsto pelo próprio sistema.²⁰⁰

Assim, os vocábulos “sanção política” somente adquiriram significado jurídico (dotação de sentido na esfera do Direito) quando foram introduzidos pelo veículo introdutor no sistema jurídico, acompanhados de norma jurídica responsável pela definição do conceito jurídico dos termos, razão pela qual, previamente à análise da definição do conceito dos signos aglutinados “sanção política”, é salutar a compreensão do modo pelo qual foram introduzidos no ordenamento jurídico.

Para serem vertidas em enunciados, as normas jurídicas se sujeitam ao chamado processo de enunciação, onde a autoridade sistematicamente autorizada para a criação da norma cumpre a concatenação de atos necessários para a elaboração do texto de suporte (material físico no qual a norma será fundada). Parte da doutrina entende ser o processo de enunciação a fonte do Direito, conforme podemos inferir no escólio elucidativo de Lins:

Diante dessas considerações, podemos afirmar que fonte do direito é a atividade psicofísica de ponência de enunciados prescritivos no sistema, cuja atividade se atribui o nome de “enunciação”. Na linha tradicional, aponta-se como fonte do direito a lei, o costume, a doutrina e a jurisprudência. Tal posicionamento não é equivocado se o corte estabelecido é distinto. A partir das premissas fixadas nesse trabalho, no entanto, a postura é no sentido de considerar ser “fonte” a atividade humana de produção dos enunciados prescritivos. [...] Transpondo tais considerações para o Direito, e considerando que é um sistema normativo criado pelo homem para regular condutas intersubjetivas, identificaremos sua fonte como a enunciação de novos textos prescritivos. Muitas vezes, no direito tributário, a lei é apontada como única fonte. No entanto, esta afirmação não se coaduna com a definição por nós defendida. A lei, na realidade, é o produto, sendo a atividade de enunciá-la a fonte propriamente dita.²⁰¹

²⁰⁰ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p. 132.

²⁰¹ LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 47 e 49.

Da leitura do excerto doutrinário há indicativo do entendimento de parte da doutrina, para a qual o processo de enunciação poderá ser exercido por órgãos competentes distintos, notadamente em três esferas: legislativa, administrativa ou judicial.

O processo de enunciação legislativo, exercido pelos órgãos legislativos (Assembleia Constituinte, Congresso Nacional, Assembleia Legislativa de Estado, Câmara Legislativa do Distrito Federal e Câmara dos Vereadores Municipal), é o processo padrão no Direito, responsável pela produção do veículo introdutor Lei (*stricto sensu*). O processo de enunciação administrativo, por sua vez, é excepcional e resulta na produção de atos infralegais regulamentares, atos administrativos (o lançamento tributário enuncia norma jurídica individual e concreta) e decisões administrativas. Já o processo de enunciação judicial é aquele que perfaz o veículo introdutor da decisão judicial, à qual poderá veicular norma jurídica individual (regra geral) e concreta ou mesmo norma jurídica geral (julgados vinculantes) e concreta. Não obstante, cada órgão poderá enunciar normas por processos não predominantes, como é o caso de norma jurídica individual e concreta emanada pelo Legislativo no julgamento de *impeachment* ou das normas gerais e abstratas emanadas pelos órgãos jurisdicionais quando da normatização de atos organizacionais, tais como Portarias acerca das disposições de ingressos em estabelecimentos do Judiciário.

Desse modo, as normas jurídicas introduzidas pelas leis, atos normativos infralegais ou mesmo decisões judiciais (vinculantes ou não vinculantes) poderão conformar definições jurídicas, sob a condição de obedecerem à estrutura hierárquica do sistema. Frente a tal premissa, é defeso aos atos infralegais e às decisões judiciais disporem de forma distinta acerca de definições jurídicas enunciadas em leis,²⁰² especialmente a Constituição da República. A definição, diferentemente de conceito, é tida como a fixação de significado para palavra ou, sob outro aspecto, é a forma de adoção de critérios para a elaboração de um conceito, desenvolvido no campo das ideias. Sobre a temática da diferenciação de definição e conceito, é salutar collocarmos escólio de Favacho:

O termo “definição” será aqui encarado como uma categoria lógica: a compreensão do aspecto semântico de um termo ocorre quando estamos aptos

²⁰² Cumpre destacar situações em que o julgador solucionará conflito entre normas de mesma hierarquia, de modo que poderá prevalecer definição jurídica, como fora o caso da definição jurídica de serviço para fins de incidência de Imposto sobre Serviços (ISS), na ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n. 651.703/PR, no qual a axiologia constitucional permitiu prevalência da definição de conceito constitucional sobre a definição de conceito enunciada nas leis de direito privado (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 651.703/PR**. Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. ISSQN [...]. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/772432251/recurso-extraordinario-re-651703-pr>. Acesso em: 17 jul. 2022).

a incluir objetos nesta classe (pelos seus critérios) e distingui-lo de outros objetos (que não possui as características exigidas). A criação de um nome para uma classe, nesse pensamento, se assemelha à definição. [...] A palavra torna-se inteligível graças a outras palavras contidas em nossa experiência colateral. É necessária uma rede de significados (teoria) que possa elucidar qualquer termo, tomando o cuidado de não cair em um círculo vicioso de significados, ou em uma tautologia. Definir é fixar o significado das palavras, fixar critérios para os conceitos. Desta feita, não definimos coisas, definimos palavras. E conceito é ideia. Precisamos apontar os critérios dessa ideia para que possamos alcançá-la. Este ato é o definir, definir conceito.²⁰³

Com isso em vista, quando uma norma jurídica está fixando um sentido, agora jurídico, para uma expressão ou conjunto de vocábulos, estará definindo um conceito jurídico ou, simplesmente, realizando uma definição jurídica. Tal mecanismo, somado ao processo de enunciação, é o possibilitador do ingresso de termo(s) na estrutura linguística do Direito, porquanto passará a ter significado jurídico somente após a sua definição e o seu ingresso no sistema.

Relativamente ao objeto deste estudo, conforme será *a posteriori* demonstrado na análise evolutiva do conceito dos vocábulos aglutinados “sanção política”, resta evidente que a origem enunciativa dos referidos signos derivou de normas jurídicas cujos veículos introdutórios foram decisões judiciais, no caso nomeadas como precedentes, frente à sua observância obrigatória no seio do processo de enunciação judicial ou ainda, em alguns casos, no processo de enunciação administrativo.²⁰⁴ Isso ocorreu em virtude da ausência de previsão legal específica definidora dos referidos vocábulos, porquanto, em nosso sistema jurídico, existam somente concepções constitucionais axiológicas decorrentes da garantia à livre iniciativa econômica insculpida no art. 170 da *Lex Mater*, que levam a fundar o racional no qual a Fazenda Pública não poderá obstar um direito fundamental sob a *ratio* de inadimplemento de tributos, nos termos doravante indicados quando do firmamento do conceito de sanção política.

Destarte, considerando que uma definição²⁰⁵ do conceito jurídico de “sanção política” somente encontra supedâneo em normas jurídicas enunciadas em decisões judiciais, tidas como pronunciamentos do Estado no exercício da jurisdição, não poderemos prosseguir este estudo científico, para o adequado enfrentamento do objetivo proposto a estudo, sem antes analisar o fundamento pelo qual os precedentes judiciais constituem normas jurídicas introdutoras de

²⁰³ FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do conceito de tributo**. 2010. 149 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010. p. 30.

²⁰⁴ Quando introduzidas por normas jurídicas oriundas de súmulas vinculantes, as definições jurídicas elaboradas pelo Supremo Tribunal Federal deverão ser observadas pela Administração Pública em seus processos de enunciação, como insculpido no art. 103-A, *caput*, da Constituição da República.

²⁰⁵ Fixação de significado e critérios semânticos específicos de diferenciação.

outras normas jurídicas em nosso ordenamento jurídico, aptas a conformarem a construção de sentido jurídico a palavras (definir seu conceito jurídico).

A doutrina, ao estudar a Ciência do Direito, desenvolveu corrente própria, cujo objeto é a própria aplicação dos precedentes judiciais, seus critérios de aplicação, significados e, sobretudo, a eficácia das normas jurídicas produzidas pelas decisões judiciais persuasivas e/ou vinculantes. Esse estudo denomina-se de Teoria dos Precedentes Judiciais, sendo imprescindível para a conformação da definição de conceitos jurídicos e normas jurídicas de caráter geral.

Para a fixação da premissa do estudo sobre o qual pretendemos nos debruçar neste momento, urge definirmos a extensão de significado do vocábulo “precedente”, isto é, delimitar o corte de estudo da teoria ora analisada. Nesse espeque, adotamos a noção de precedente utilizada por Camilotti, segundo a qual esse pode ser entendido como a decisão judicial prévia, apta a influenciar as demais decisões judiciais posteriores, seja pelo seu caráter persuasivo, seja pelo vinculante, o que poderá acarretar a elaboração de uma definição jurídica novel no sistema:

O precedente é tido como uma decisão anterior, potencialmente influente para outras decisões futuras. Destaca-se o elemento do óbvio cronológico. Precedente é um adjetivo oriundo da língua latina (*precedens, proecedentis*) que significa que precede. O verbo preceder, de mesma origem (*precedere*), significa estar diante de, anteceder, chegar antes de, existir antes de, suceder ou ocorrer antes de, anteceder. Uma decisão anterior que potencialmente pode exercer influência sobre uma decisão posterior. Essa extensão, de tom mais vago e impreciso não se faça errônea, mas ao oposto, seja o ponto de partida para especificações e distinções necessárias ao uso do termo. Sequencialmente ao elemento cronológico, por ligação direta com o tempo, emerge uma segunda distinção, sempre encontrada na doutrina, que é dada pelo paralelismo comparativo entre decisão e jurisprudência, que também merece destaque por sua utilidade. Precedente não é jurisprudência, porém, por incrível que possa parecer, os termos por vezes são usados indistintamente. O precedente é uma decisão judicial. A primeira em seu gênero. A que firmou um entendimento sobre um caso. Jurisprudência é coletivo de decisões que se harmonizam no mesmo sentido decisório. [...] Ao sentido precedente, portanto, alinha-se dimensão semântica de decisão, em sentido *lato*; não sem especificar que tratamos de decisão judicial, emitida por órgãos integrantes do Poder Judiciário, em razão do objeto da presente investigação.²⁰⁶

O precedente, dessa maneira, é decisão judicial oriunda do processo de enunciação judicial – regulado sob o prisma do devido processo legal, indicador dos procedimentos a serem adotados para que o órgão jurisdicional prolate a decisão judicial. Destarte, sob essa premissa,

²⁰⁶ CAMILOTTI, José Renato. **Precedentes judiciais em matéria tributária no STF**: pragmática da aplicação de súmulas vinculantes e os critérios de verificação para a aplicação e distinção (*distinguishing*). 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 68 e 70.

o precedente produz normas jurídicas (uma introdutora e outra introduzida), pois a autoridade judicante realiza, com base em procedimentos prescritos pelo próprio sistema, a atividade psicofísica de ponência de enunciados prescritivos em seu interior. Thomas da Rosa de Bustamante é adepto da referida concepção, corroborando a ideia na qual a fonte do direito é o processo de enunciação e a norma dele fundante, para elencar os precedentes como as fontes das normas oriundas das decisões judiciais onde forem aplicados:

Como se percebe, adoto uma concepção de fontes do Direito em que a locução é entendida no sentido de fontes não de “regras jurídicas gerais”, mas do “conjunto de prescrições tanto gerais como individuais” que compõem o Direito. Uma “norma individual”, no sentido de Kelsen, e uma “norma adscrita”, no sentido que adotamos nesse trabalho, constituem também “Direito” para fins de se determinar as suas fontes. Podemos, por conseguinte, considerar as decisões judiciais como “normas” de caráter especialmente concreto e os precedentes como uma das espécies de “fontes” dessas normas.²⁰⁷

As decisões judiciais enunciam normas jurídicas concretas (tanto a introdutora, nos termos ensinados por Moussallem, quanto a norma jurídica introduzida), posto que analisam as patologias postas a julgamento. Entretanto, as normas jurídicas introduzidas, a depender do seu grau de vinculação, constituirão norma jurídica geral ou abstrata. Nesse sentido, há critério classificatório de grau de influência, motivo pelo qual a doutrina classifica os precedentes em (i) persuasivos ou (ii) vinculantes. Os precedentes vinculantes são aqueles cuja observância é obrigatória, como é o caso dos estampados no art. 927 da Lei n. 13.105/2015 (Código de Processo Civil).²⁰⁸ Noutro giro, os precedentes apenas persuasivos são definidos como aqueles detentores de grau de influência nas decisões supervenientes, mas sem possuir o *status* de aplicação obrigatória.

No sentido de decisão judicial, portanto, o precedente tem a expectativa de afetar a linguagem jurídica ou, ainda melhor, influenciar a produção da linguagem jurídica em certo sentido. É, neste aspecto, um mecanismo

²⁰⁷ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Teoria do precedente judicial**: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais. São Paulo: Noeses, 2012. p. 294.

²⁰⁸ “Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I – as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;
II – os enunciados de súmula vinculante;
III – os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;
IV – os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;
V – a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.” (BRASIL. **Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em: 17 jul. 2022).

potencialmente gerador de empatia aos argumentos fáticos e/ou teses jurídicas defendidos. É neste sentido que queremos destacar o tom de persuasão que utilizaremos para diferenciarmos o gênero do termo precedente, tratado topicamente em item pregresso. Assim, haveremos de diferenciar os precedentes persuasivos dos precedentes vinculativos ou obrigatórios. O critério de distinção é nítido. Trata-se da observância obrigatória ou facultativa de determinados fundamentos justificadores adotados em uma decisão que caracterizou-se como precedente, por ser a primeira a tratar de determinada questão ou porque o sistema jurídico assim a qualifica, questão que será analisada em futuro breve. Esse critério envolve diretamente a capacidade e liberdade de produção de linguagem jurídica decisória acerca de uma situação que, em tese, amolda-se aos esquadros fáticos ou normativos da fundamentação dos precedentes. Se o julgador possuir o arbítrio de seguir os fundamentos do precedente, a natureza que lhe é conferida é nitidamente persuasiva; se, por outro lado, os fundamentos de uma decisão original não puderem ser ignorados pelas autoridades julgadoras em casos similares, restando-lhes apenas argumentar pela similitude e aplicar os mesmos fundamentos da decisão adotada no precedente, trata-se de um precedente obrigatório.²⁰⁹

Assim, quando os fundamentos do precedente forem alçados ao patamar vinculante, estar-se-á introduzindo norma geral no sistema, caso contrário, será introduzida norma individual. A título exemplificativo, vejamos a análise realizada por Camilotti sobre a natureza jurídica das súmulas vinculantes, fundadas no art. 103-A da Constituição da República:

A Súmula Vinculante é uma norma jurídica da espécie geral e concreta, que é veículo introdutor de outros enunciados no sistema de comunicação jurídica. Essa é a natureza das Súmulas Vinculantes: são instrumentos introdutores de enunciados no sistema de direito positivo brasileiro, com ênfase especial no sistema decisório judicial, mas não exclusivamente a ele.²¹⁰

Todavia, ao adotarmos a premissa segundo a qual o precedente produz normas jurídicas (introdutora e introduzida), deveremos analisar o conteúdo integrador das referidas normas jurídicas, à medida que a decisão judicial engloba relatos fáticos (relatório), *ratio decidendi* e a prescrição dispositiva.

Prima facie, alguns poderão confundir a noção da enunciação de norma jurídica com o *status* de coisa julgada de parte do decisório, insculpido nos arts. 503, *caput*, e 504 do Código de Processo Civil,²¹¹ o que os levaria a esposar entendimento no qual as normas jurídicas

²⁰⁹ CAMILOTTI, José Renato. **Precedentes judiciais em matéria tributária no STF**: pragmática da aplicação de súmulas vinculantes e os critérios de verificação para a aplicação e distinção (*distinguishing*). 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 71-72.

²¹⁰ Ibid., p. 512.

²¹¹ “Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.

[...]

Art. 504. Não fazem coisa julgada:

enunciadas pelo processo de enunciação judicial se restringiriam à prescrição dispositiva. Essa ótica, contudo, merece reparo, pois o caráter de definitividade em nada deve influenciar para a qualificação das normas jurídicas enunciadas no suporte físico.

A *ratio decidendi* ou razão de decidir pode ser definida como a(s) razão(ões) fundamental(is) para que o órgão judicante tenha chegado a sua decisão daquela forma. À luz da teoria de precedentes, portanto, a construção de sentido jurídico da prescrição dispositiva do precedente é vinculada à razão de decidir, o que, em análise finalística, é o verdadeiro local onde são estruturadas as definições jurídicas, as quais influenciarão decisões posteriores. Sob tal ótica, as razões de decidir servem de suporte físico para a concepção das normas jurídicas oriundas dos precedentes judiciais. Thomas da Rosa de Bustamante, inclusive, indica a importância da reconstrução da *ratio decidendi* na aplicação do precedente:

A reconstrução da *ratio decidendi* – isto é, das regras adstritas que têm força de precedente – deve ser, portanto, uma elucidação das premissas normativas tomadas como etapas de justificação de uma decisão judicial. Parece adequado, nesse sentido, um modelo exegetico [Siltala 2000:84-90] de reconstrução das normas a partir da interpretação das decisões judiciais. “Quando um juiz faz referência a uma decisão anterior, o faz a uma regra universal contida na decisão” [Moral Soriano 2002:138]. A interpretação dos precedentes deve conter, portanto, uma “análise normativa”, cujo objetivo é “a individualização da regra ou norma: mas não a situação individual que constitui o decisum, senão as *rationes decidendi*” (Chiassoni 1999:145).²¹²

O supracitado autor enxerga, assim, o conjunto de regras adstritas como integrante das razões de decidir. Camilotti adota raciocínio similar, também conferindo *status* de norma(s) jurídica(s) à(s) *ratio(nes) decidendi*:

Pensamos ser plenamente possível evidenciar a razão de decidir como uma norma jurídica, ou seja, como uma proposição ou proposições que são construídas a partir da interpretação dos textos jurídicos havidos no núcleo fundamental dos motivos levaram à tomada da decisão tida como precedente. [...] A toda evidência, ao enxergar a possibilidade de construir uma norma advinda da *ratio decidendi*, haveremos de sumariá-la. Queremos dizer que a *ratio* é eminentemente texto. São os argumentos, narrativas e fundamentos da decisão que permitirão a identificação de seu núcleo fundamental determinante, e, a partir dessa composição, é possível estabelecer a construção de norma no sentido lógico-estrutural já consagrado, em antecedente e

I – os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

II – a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.” (BRASIL. **Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 17 jul. 2022).

²¹² Apud BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Teoria do precedente judicial**: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais. São Paulo: Noeses, 2012. p. 277-278.

consequente, cujo elo seja o elemento deôntico neutralizado (dever-ser). A norma da *ratio*, aqui, é tomada como um redutor de complexidades.²¹³

Nesse espeque, é na *ratio decidendi* que se encontram enunciadas as normas jurídicas capazes de serem aplicadas em casos supervenientes. Essas normas, ao serem inseridas no sistema de linguagem jurídica, têm o condão de definir conceitos jurídicos.

Destarte, sob a ótica analisada durante esse trecho da tese, o sistema jurídico – conforme autorização advinda da competência jurisdicional prescrita pela Constituição da República – admite a produção de normas jurídicas pelos órgãos judicantes, razão pela qual têm permissão sistêmica para verter em linguagem competente e despendar significação a vocábulos ainda não compreendidos na comunicação jurídica, conformando, então, definições jurídicas ainda não conformadas dentro do sistema.

Partindo dessa premissa, podemos partir para a análise da evolução conceitual no sistema de linguagem jurídica dos vocábulos aglutinados “sanção política”.

5.3 Evolução do conceito de sanção política

Por muito tempo figurou como um axioma a vedação da utilização de qualquer outro meio coercitivo de pagamento, diverso da Execução Fiscal, como forma de coagir o contribuinte inadimplente ao pagamento do crédito tributário, conceito definido por Hugo de Brito Machado, que leciona: “Em Direito Tributário, a expressão sanções políticas corresponde a restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento de tributo”²¹⁴.

O entendimento do Professor Hugo de Brito representa o pensamento consagrado pela jurisprudência como forma de garantir aos contribuintes a ineficácia de quaisquer atos que, de forma oblíqua pretendessem o recebimento do crédito tributário. Quando uma sanção, por parte do ente tributante, restringir direitos fundamentais, cerceando a “liberdade de exercer atividade lícita em matéria tributária”, será caracterizada uma sanção política.

²¹³ CAMILOTTI, José Renato. **Precedentes judiciais em matéria tributária no STF**: pragmática da aplicação de súmulas vinculantes e os critérios de verificação para a aplicação e distinção (*distinguishing*). 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 102-103.

²¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Sanções políticas no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 30, p. 46, 1998.

A primeira vez que a Corte Constitucional enfrentou o tema foi no julgamento do RE 33.523/DF,²¹⁵ datado de 25 de setembro de 1957, que discutia a constitucionalidade do art. 1º do Decreto-Lei n. 5, de 1937.

O referido dispositivo legal instituía vedação a contribuintes – responsáveis ou fiadores, para despacho de mercadorias nas Alfândegas ou Mesas de Rendas – adquirirem estampilhas dos impostos de consumo e de vendas mercantis, nem transigirem, por qualquer outra forma, com as repartições públicas do País quando estivessem em situação irregular com débitos para com a Fazenda Nacional.

Naquela oportunidade, o dispositivo fora considerado constitucional, em votação unânime, em que os ministros seguiram o entendimento contido no voto do Min. Relator Cândido Mota Filho de que não haveria restrição à atividade comercial quando esta fosse feita em conformidade à lei. No voto do Min. Relator há justificativa de um alcance moralizador na defesa de direitos da Administração Pública.

Ao revisitar o tema por meio do RE n. 63.026/SP,²¹⁶ julgada em 25 de abril de 1968, o plenário da Suprema Corte decidiu declarar a inconstitucionalidade das sanções administrativas prescritas nos Decretos-Lei n. 5 e 42 de 1937, sendo este último uma norma de garantia para a execução dos despachos e procedimentos previstos no Decreto-Lei n. 5/1937 sem a incidência da sanção política.

No voto do Ministro Aliomar Baleeiro, com fulcro no art. 141, § 4º, da Constituição de 1946, rechaçou-se a legalidade da norma por atentar contra a garantia de direito individual dos contribuintes, tendo em vista que restava ao Fisco outras prerrogativas e privilégios na cobrança fiscal que asseguravam a revisão da controvérsia fiscal pelos magistrados.

Nesse período, se consagraram as Súmulas 70, 323 e 547, as quais encampam a tese no que atine à vedação das práticas de sanção política, em decorrência da violação a direitos e garantias do contribuinte:

²¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário 33.523/DF**. O exercício de comércio e suas limitações legais. O art. 1º do Dec-Lei n. 5 de 1937, que veda aos contribuintes que estiverem em débito com a Fazenda Nacional, determinadas vantagens e a certos direitos, e perfeitamente legal. Relator(a): Min. Cândido Motta. Julgamento: 25/07/1957. Publicação: 19/09/1957. Decisão: Conheceram do recurso, a que deram provimento, por unanimidade de votos.

²¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 63.026/SP**. Solve et repete. Não é lícito à autoridade proibir o contribuinte em débito de adquirir estampilhas, despachar mercadorias nas alfândegas e exercer as suas atividades profissionais. Relator(a): Min. Amara. Santos. Redator(a) do acórdão: Min. Aliomar Baleeiro. Julgamento: 25/04/1968. Publicação: 28/11/1969. Decisão: Conhecido unanimemente, negou-se provimento, contra os votos dos Mins. Relator e Thompson Flores. Declarou-se a inconstitucionalidade das ações administrativas, contidas nos Decretos-Leis n. 5 e 42, de 1937. Votou o Presidente. Plenário, em 25/4/68.

- Súmula 70/STF: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.
- Súmula 323/STF: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.
- Súmula 547/STF: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Os verbetes expostos acima são datados de 13 de dezembro de 1963 (Súmulas 70 e 323) e 3 de dezembro de 1969 (Súmula 547), e desde aquela época já referenciavam como violação aos direitos do contribuinte o óbice ao exercício de atividades lícitas.²¹⁷

Assim, as restrições impostas pela Fazenda Pública por meio de atos administrativos que indiretamente busquem a satisfação do crédito tributário são sempre confrontadas ao direito fundamental de liberdade ao exercício de atividade profissional lícita. Os entendimentos sumulados destacados classificam como sanção política a cobrança indireta de tributos por meio de impedir ou dificultar o exercício das atividades empresariais do contribuinte.

Como característica típica de relações de natureza pública, as relações são marcadas pela bipolaridade, significando que possuem dois valores tensionados: de um lado, a autoridade do Poder Público, e, de outro, a liberdade individual do cidadão. Esse espectro de bipolaridade se traduz na titularidade do Estado em atingir o direito de propriedade do particular, absorvendo parte de seu patrimônio, devendo, contudo, respeitar uma multiplicidade de normas de proteção ao contribuinte que resguardam o exercício da liberdade econômica, previsto no art. 170, *caput*, e parágrafo único, da Constituição da República de 1988, observando que, ao proceder a ato administrativo restritivo da atividade empresarial, estaria transgredindo uma limitação constitucional ao poder de tributar fundada no direito à liberdade.

Conforme esclarece a Professora Regina Helena Costa,²¹⁸ as limitações constitucionais ao poder de tributar exercem a função de “contenções ao exercício dessa atividade estatal” mediante a instituição de diretrizes positivas (princípios) e diretrizes negativas (imunidades). O

²¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 64.054**. Min. Aliomar Baleeiro, DJ 24.04.1968. p. 580. “Mas se pode afirmar pacificada a jurisprudência. O S.T.F., pleno, por unanimidade, julgando os Recursos Extraordinários nº. 60.653 e 63047, relatados pelo eminente Ministro Gonçalves de Oliveira decidiu que a Fazenda Pública deve cobrar seus créditos pelo executivo fiscal, sem bloquear nem impedir direta ou indiretamente com invocação daqueles diplomas da ditadura, a atividade profissional lícita do contribuinte. Assim já se haviam pronunciado as Turmas.”

²¹⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário** – Constituição e Código Tributário Nacional. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 40.

princípio do livre exercício da atividade econômica, como as demais diretrizes positivas, é de máxima relevância à atividade fiscal, pois “constituem os vetores, e podem ser definidos como as normas fundantes de um sistema, cujos forte conteúdo axiológico e alto grau de generalidade e abstração ensejam o amplo alcance de seus efeitos, orientando a interpretação e a aplicação de outras normas”.

Seguindo a tradição da Corte, a *ratio* do Supremo Tribunal Federal reconheceu inúmeros atos administrativos do Estado-Fazenda como sanções políticas que representavam obstáculo ao livre exercício de atividade lícita em razão do descumprimento de deveres fiscais.

Nesse sentido, no julgamento do RE 413.782/SC,²¹⁹ a Suprema Corte consignou que seria incompatível com a *Carta Magna*, notadamente a disposição do parágrafo único do artigo 170 do texto constitucional, a previsão no regulamento do ICMS do estado de Santa Catarina, que impedia os sujeitos passivos em débito com o Fisco de emitir notas fiscais em bloco, sujeitando-os à emissão de nota fiscal avulsa, o que importava, na prática, na necessidade de permissão do Fisco para fins da impressão dos documentos fiscais.

De igual maneira, no RE 565.048/RS,²²⁰ o Supremo Tribunal Federal entendeu pela inconstitucionalidade da medida empregada pelo estado do Rio Grande do Sul, que submetia os contribuintes em débito com a Fazenda do ente federado à prestação de garantias reais ou fidejussórias, para que obtivessem autorização concernente à emissão de notas fiscais, enfatizando a Corte que referida prática terminaria por inviabilizar a atividade econômica do sujeito passivo.

Por fim, cite-se o RE 633.239/RS²²¹, ocasião na qual a Corte Suprema se manifestou pela inconstitucionalidade da retenção de mercadorias como forma de compelir o sujeito

²¹⁹ “Débito fiscal – Impressão de notas fiscais – Proibição – Insubistência. 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.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 413.782**. Relator(a): Marco Aurélio, julgado em 17/03/2005, DJ 03-06-2005 PP-00004 EMENT VOL-02194-03 PP-00618 LEXSTF v. 27, n. 320, 2005, p. 286-308 RT v. 94, n. 838, 2005, p. 165-176 RDDT n. 120, 2005, p. 222).

²²⁰ “Tributo – Arrecadação – Sanção política. Discrepa, a mais não poder, da Carta Federal a sanção política objetivando a cobrança de tributos – Verbetes nº 70, 323 e 547 da Súmula do Supremo. Tributo – Débito – Notas fiscais – Caução – Sanção política – Improriedade. Consubstancia sanção política visando o recolhimento de tributo condicionar a expedição de notas fiscais a fiança, garantia real ou fidejussória por parte do contribuinte. Inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 42 da Lei nº 8.820/89, do Estado do Rio Grande do Sul.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 565.048**. Relator(a): Marco Aurélio, julgado em 29/05/2014, Acórdão eletrônico repercussão geral – Mérito Dje-197 Divulg 08-10-2014 Public 09-10-2014).

²²¹ “Ementa: Agravo regimental em Recurso Extraordinário. Tributário. Rio Grande do Sul. Leis estaduais 6.537/73 E 8.820/89. ICMS. Apreensão de mercadorias por tempo indeterminado e em desacordo com a finalidade legal. Sanção política. Agravo regimental a que se nega provimento.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário 633.239 AgR**. Relator(a): Joaquim Barbosa, julgado em 22/03/2011, Dje-065 Divulg 05-04-2011 Public 06-04-2011 Ement VOL-02497-02 PP-00367).

passivo ao pagamento de tributos, consignando ser esta situação prática eivada de inconstitucionalidade.

Nesse julgado, no entanto, o Ministro Relator Joaquim Barbosa sustentou a possibilidade de o Fisco proceder à retenção temporária de mercadoria desde que tal prática resultasse em restrição proporcional e razoável ao exercício da atividade econômica do contribuinte, consideradas, para tanto, a temporariedade da retenção e a finalidade do procedimento, fundamentos esposados pela Corte na ocasião do julgamento da ADI 395/SP,²²² demonstrando uma mudança na conformação do conceito de sanção política empregado pela Corte.

Conforme se observou das *ratio decidendi* empregadas nos julgamentos elencados, é possível definir a conformação da definição jurídica das sanções políticas até esse momento no tempo, como sanção não pecuniária imputativa de um dever jurídico relacional na forma de toda e qualquer forma alternativa de cobrança de crédito fiscal, exercida coativamente na ausência do Estado-Juiz e que represente óbice ao livre exercício de atividade lícita pelo contribuinte.

Justamente por esse fato, uma forte corrente doutrinária defendia que a única espécie de sanção tributária era aquela de natureza pecuniária, conferindo às sanções restritivas de direitos de liberdade *status* de inconstitucionalidade, como pode ser exemplificado pelas lições do Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Em segundo lugar, a de que a infração tributária pode ocasionar penas pecuniárias, mas não penas privativas da liberdade, atribuição da lei penal, nem pena de confisco ou perdimento de bens, que exige lei específica tipificante e um processo de execução especial.²²³

²²² “Ementa: Ação Direta de Inconstitucionalidade. Art. 163, § 7º, da Constituição de São Paulo: Inocorrência de sanções políticas. Ausência de afronta ao art. 5º, inc. XIII, da Constituição da República. 1. A retenção da mercadoria, até a comprovação da posse legítima daquele que a transporta, não constitui coação imposta em desrespeito ao princípio do devido processo legal tributário. 2. Ao garantir o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, o art. 5º, inc. XIII, da Constituição da República não o faz de forma absoluta, pelo que a observância dos recolhimentos tributários no desempenho dessas atividades impõe-se legal e legitimamente. 3. A hipótese de retenção temporária de mercadorias prevista no art. 163, § 7º, da Constituição de São Paulo, é providência para a fiscalização do cumprimento da legislação tributária nesse território e consubstancia exercício do poder de polícia da Administração Pública Fazendária, estabelecida legalmente para os casos de ilícito tributário. Inexiste, por isso mesmo, a alegada coação indireta do contribuinte para satisfazer débitos com a Fazenda Pública. 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 395**. Relator(a): Cármen Lúcia, julgado em 17/05/2007, Dje-082, Divulg 16-08-2007, Public 17-08-2007 DJ 17-08-2007 PP-00022 EMENT VOL-02285-01 PP-00052 RTJ VOL-00201-03 PP-00823 RDDT n. 145, 2007, p. 181-185 RT v. 96, n. 866, 2007, p. 101-106).

²²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 489.

A consolidação do vetor do livre exercício da atividade econômica como elemento caracterizador de sanção política segue dois *leading cases* indispensáveis à conformação do bem jurídico protegido de acordo com o norteamento atual, o caso “*American Virginia*”, da Ação Cautelar n. 1657/RJ (DJ 31/07/2007)²²⁴ e Recurso Extraordinário 550.769/RJ (DJ 03/04/2014),²²⁵ de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, e, mais recentemente, o reconhecimento da constitucionalidade do protesto de Certidão de Dívida Ativa pela Fazenda Nacional, julgado com base na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.135/DF,²²⁶ de Relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso (DJ-e 07/02/2018).

No caso “*American Virginia*” se impugnava o cancelamento do registro especial de industrialização de cigarros, com base no não pagamento de tributo por força do art. 2º do Decreto-Lei n. 1.593/77.

Em julgamento no qual o Relator foi vencido, o Pleno do Supremo Tribunal Federal indeferiu a concessão da cautela, por não considerar o indeferimento do regime especial decorrente do não pagamento de tributo um ato representativo de uma sanção política.

Acompanhando o voto do Ministro Cezar Peluso, a Corte entendeu que, em razão da sua singularidade e do caso concreto, o mercado de cigarros estaria sujeito a um regime especial de atividade econômica que não se confunde ao regime geral, sendo, assim, tolerável a aplicação de sanções que visam resguardar a livre concorrência, de modo que, *in casu*, o que ocorria era uma concorrência desleal da empresa dentro daquela atividade especial:

O Decreto-Lei nº. 1.593/77 outorga exclusivamente aos detentores de registro especial na Secretaria da Receita Federal o direito de exercer atividade de fabricação de cigarros, cuja produção, como aduz o memorial da Fazenda, é meramente tolerada pelo poder público, que a respeito não tem alternativa política e normativa razoável. Sua função está em resguardar interesse específico da administração tributária no controle da produção de cigarros e que não é apenas de cunho fiscal-arrecadatório. Antes a indústria do tabaco envolve, como é intuitivo, implicações importantes sobre outros atores e valores sociais, tais como os consumidores, os concorrentes e o livre mercado, cujos interesses são também tutelados, com não menor ênfase, pela ordem

²²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Medida Cautelar em Ação Cautela 1.657-6 Rio de Janeiro**. Recurso. Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial [...]. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>. Acesso em: 17 jul. 2022.

²²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 550.769 Rio de Janeiro**. Constitucional. Tributário. Sanção política. Não-pagamento de tributo. Indústria do cigarro. Registro Especial de funcionamento. Cassação. Decreto-lei 1.593/1977, art. 2º, II. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5569814>. Acesso em: 17 jul. 2022.

²²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.135 Distrito Federal**. Direito Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei n. 9.492/1997, art. 1º, parágrafo único. Inclusão das certidões de dívida ativa no rol de títulos sujeitos a protesto. Constitucionalidade. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14308771>. Acesso em: 17 jul. 2022.

constitucional. [...] Esta finalidade extrafiscal que, diversa da indução do pagamento de tributo, legitima os procedimentos do Decreto-Lei nº. 1.593/77, é a defesa da livre concorrência. Toda a atividade da indústria de tabaco é cercada de cuidados especiais em razão das características desse mercado, e, por isso, empresas em débito com tributos administrados pela SRF podem ver cancelado o registro especial – que é verdadeira autorização para produzir –, bem como interditados os estabelecimentos.²²⁷

Sem nos voltarmos ao mérito da matéria, o aspecto mais relevante daquele julgado consistia que, em caráter inaugural, o Supremo se voltava à análise de questões materiais próprias daquela atividade econômica, inaugurando “uma nova orientação surgiu em oposição à sua lógica construtiva e à sua objetividade. Para o estudo atual das sanções políticas, morais e indiretas, é inafastável a análise aprofundada da Ação Cautelar 1.657-6, uma vez que permitiu a entrada de nova variável no cenário das sanções, ao nosso ver, a discricionariedade no uso da sanção indireta, ou seja, seu uso conforme o caso concreto”.²²⁸

O novel entendimento, com base em parecer do Professor Tércio Sampaio Ferraz Júnior, busca prestigiar a defesa da livre concorrência como imperativo de ordem constitucional. Apesar de possuir fundamentação no livre mercado, importa consignar que a livre concorrência com este não se confunde, não representando liberdade econômica absoluta, de modo que, por vezes, dar-se-á mais importância à presença do Estado como regulador da competitividade a depender da atividade econômica exercida.

Outro ponto de formação conceitual relevante, e mais recente, fora o julgamento da ADI 5.135/DF,²²⁹ de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, que objetivava a declaração de inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 1º da Lei n. 9.492/1997, inserido pela Lei n. 12.767/2012, que incluiu as Certidões de Dívida Ativa no rol dos títulos sujeitos a protesto.

O entendimento consolidado na jurisprudência anterior do Supremo era a de que o protesto de CDA se apresentava como uma sanção política por ser considerada (i) desnecessária, para qualificação das características de certeza, liquidez e exigibilidade do

²²⁷ Min. Cezar Peluso, voto-vista Medida Cautelar em Ação Cautelar n. 1.657/RJ, p. 275 e 277. DJ 31.08.2007 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Medida Cautelar em Ação Cautela 1.657-6 Rio de Janeiro**. Recurso. Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial [...]. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>. Acesso em: 17 jul. 2022).

²²⁸ GANDARA, Leonardo André. Sanções políticas, morais e indiretas: Uso de mecanismos institucionais da sanção tributária e breves comentários sobre a influência no mercado de cigarros. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (coord.). **Grandes temas do Direito Tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. P.318.

²²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.135 Distrito Federal**. Direito Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei n. 9.492/1997, art. 1º, parágrafo único. Inclusão das certidões de dívida ativa no rol de títulos sujeitos a protesto. Constitucionalidade. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14308771>. Acesso em: 17 jul. 2022.

crédito, que se consumavam com sua inscrição, e (ii) inadequada, pela ausência de previsão legal na Lei n. 6.830/80 (conhecida como Lei de Execuções Fiscais – LEF) e no CTN, além de (iii) desproporcional para buscar a satisfação do crédito tributário.

Nossa construção não objetiva analisar todos os argumentos discutidos no julgado, entretanto, para corroborar o estudo do caso, é interessante elencar as razões que contribuíram para a formação do entendimento. Sinteticamente, em sede do voto do Ministro Barroso, foram destrinchados por ele os argumentos que sustentavam a manutenção do entendimento sobre a caracterização do protesto como sanção política. Corroborando o devido processo legal, por intermédio do art. 38 da Lei de Execuções Fiscais, o Ministro relator fez referência ao executivo fiscal como único meio judicial de cobrança do tributo, entretanto, suas disposições não se restringem à utilização de instrumentos extrajudiciais para sua satisfação.

Quanto à violação à proteção da atividade econômica, o Eminentíssimo Ministro ressaltou que o protesto é ato de publicidade de débito como meio de obtenção da satisfação extrajudicial e que as restrições à linha de crédito comercial da pessoa jurídica não constituem uma consequência imediata da publicidade conferida ao crédito tributário pelo protesto como forma de embaraço à livre iniciativa e à liberdade profissional. Isso representaria, no máximo, uma decorrência indireta do instrumento, a qual, porém, não pode ser imputada ao Fisco, mas aos próprios atores do mercado creditício, que verificam a existência da dívida como um imperativo negativo na avaliação.

A desproporcionalidade da medida foi desqualificada, porquanto o protesto fora considerado mecanismo que causa menor sacrifício ao contribuinte do que os demais instrumentos de cobrança disponíveis, em especial a Execução Fiscal. Nessa senda, a Corte entendeu que, por meio do protesto, se mitigaria o risco de penhora de bens, renda e faturamento e de expropriação do patrimônio do devedor, além do que representaria realização do princípio da economicidade da recuperação dos créditos tributários com fins de atingir a justiça fiscal, conformados pelos arts. 37 e 70 da Constituição da República.

Justamente sobre esse carácter que se desenvolvem nossas razões, isso porque, no entendimento do Ministro relator, não basta que se aplique uma medida coercitiva do recolhimento do crédito tributário restritiva de direitos fundamentais do contribuinte para que seja considerada uma sanção política, é necessário verificar se tais restrições se operam dentro de um espectro de razoabilidade e proporcionalidade.

Tal entendimento a respeito das sanções políticas amolda-se com perfeição aos atuais princípios de interpretação constitucional. Como se tem afirmado,

os direitos fundamentais não são absolutos, admitindo-se eventuais restrições para a proteção de outros bens e interesses constitucionais. A validade constitucional de tais limitações estará, porém, condicionada à observância de determinados limites formais e materiais (os chamados limites dos limites), dentre os quais se destacam: (i) o princípio da reserva legal, (ii) o princípio da proporcionalidade, e (iii) a preservação do núcleo essencial dos direitos restringidos.²³⁰

Chamamos a atenção para a preservação do núcleo essencial dos direitos restringidos, visto que a questão é entender em que momento se opera a transgressão aos direitos de liberdade econômica. Sobre a temática, Alexy²³¹ pontuava que a problemática das discussões acerca das restrições de direitos fundamentais não se encontra em seus conceitos, mas sim na forma de seu conteúdo, na extensão dessas restrições e na distinção entre as restrições e outros institutos como a regulamentação, configurações e concretizações dos direitos fundamentais.

O reconhecimento da preservação do núcleo essencial dos direitos restringidos decorre da consagração da livre concorrência como forma de se evitar que contribuintes inadimplentes extraiam vantagens competitivas indevidas da sonegação de tributos. Todavia, como direitos fundamentais são direitos de hierarquia constitucional, estes só podem ser restringidos por normas de hierarquia constitucional (restrições diretamente constitucionais) ou normas infraconstitucionais autorizadas por normas constitucionais (restrições indiretamente constitucionais), assunto do qual tratamos pormenorizadamente em momento subsequente.

Por fim, o julgamento da ADI resultou na fixação da seguinte tese: “O protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer **direitos fundamentais garantidos aos contribuintes** e, assim, não constituir sanção política”.²³²

As percepções da Corte Constitucional em matéria de sanções políticas sempre demonstraram referibilidade imediata à violação do valor da livre concorrência. Ao analisar o RE 627.543/RG, julgado sob a égide de Repercussão Geral (Tema 363 do Supremo Tribunal Federal), referido no tópico 5.1 ao categorizar o impedimento do art. 17, V, da Lei Complementar n. 123/2006, a contribuintes inadimplentes perante o Fisco, fixou-se como eixo

²³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.135 Distrito Federal**. Direito Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei n. 9.492/1997, art. 1º, parágrafo único. Inclusão das certidões de dívida ativa no rol de títulos sujeitos a protesto. Constitucionalidade. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14308771>. Acesso em: 17 jul. 2022.

²³¹ Capítulo 6 de ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

²³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.135 Distrito Federal**. Direito Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei n. 9.492/1997, art. 1º, parágrafo único. Inclusão das certidões de dívida ativa no rol de títulos sujeitos a protesto. Constitucionalidade. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14308771>. Acesso em: 17 jul. 2022.

distintivo de sua diretriz constitucional a neutralidade fiscal, como se assevera no voto do Ministro Dias Toffoli:

Portanto, a condicionante do inciso V do art. 17 da LC 123/06 não se caracteriza, *a priori*, como fator de desequilíbrio concorrencial, pois se constitui em exigência imposta a todas as pequenas e as microempresas (MPE), bem como a todos os microempreendedores individuais (MEI), devendo ser contextualizada, por representar também, forma indireta de se reprovar a infração das leis fiscais e de se garantir a neutralidade, com enfoque maior na livre concorrência.²³³

A diretriz de conformidade constitucional na exigência do *status* de regularidade fiscal do contribuinte para usufruir do benefício fiscal do Simples Nacional demonstra claramente que a valoração definitiva das sanções não pecuniárias é objetivamente fixada na proporcionalidade sobre a qual penalidade incide em face da livre concorrência.

Outro caso paradigmático refere-se ao julgamento da ADI 5.881/DF²³⁴ (apensadas as ADIs 5932/DF, 5886/DF, 5890/DF, 5925/DF e 5931/DF), datada de 9 de dezembro de 2020, em que se verificava a constitucionalidade dos arts. 20-B, § 3º, inciso II, e 20-E, todos da Lei n. 10.522/2002, conferindo à Procuradoria da Fazenda Nacional a aptidão de promover a averbação da certidão de dívida ativa, em órgãos de registro de bens e direitos com a finalidade de tornar ativos dos contribuintes inadimplentes para com o Fisco Federal indisponíveis, antes da propositura da Execução Fiscal.

Sustentava o Fisco Federal que referida medida de indisponibilidade patrimonial decorre de garantia pré-executória apta a evitar a dilapidação patrimonial dos devedores, em razão da ineficiência satisfativa da Execução Fiscal, tendo em vista a “implementação de um novo modelo de cobrança da dívida ativa da União, baseado no ajuizamento seletivo de execuções fiscais, nas desjudicialização e na racionalização dessa atividade”.²³⁵

De grande relevância empírica é também o Relatório de Avaliação da Execução de Programas de Governo n. 21, datado de fevereiro de 2013. A Controladoria-Geral da União, em razão da competência atribuída pelo art. 74 da Constituição da República, promoveu a

²³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 627.543/RG**. Recorrente: Lona Branca Coberturas e Materiais Ltda. Recorrido: União. DJ-e 29.10.2014. Relator: Min. Dias Toffoli. Redação da tese aprovada nos termos do item 2 da Ata da 12. Sessão Administrativa do STF, realizada em 09/12/2015. p. 17.

²³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.881/DF**. Direito Constitucional, tributário e processual civil. Ações diretas de inconstitucionalidade. Averbação da Certidão de Dívida Ativa (CDA) em órgãos de registro e indisponibilidade de bens do devedor em fase pré-executória. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1190322016/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-5881-df-0064891-1420181000000/inteiro-teor-1190322324>. Acesso em: 18 jul. 2022.

²³⁵ Idem, p. 25.

análise dos procedimentos adotados pela Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para o alcance de seus objetivos institucionais na gestão da Dívida Ativa da União. Tal avaliação buscou efetuar uma análise da eficácia administrativa no controle de seu crédito fiscal, limitando o estudo a inscrições de débitos com valor superior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), relativos às contas de 2007 e 2008.

Um dos questionamentos elaborados pela Controladoria-Geral da União objetivava analisar se o processo de inscrição da Dívida Ativa da União estava sendo conduzido de maneira eficiente e conforme a legislação pertinente.

Sua conclusão foi pela ineficiência do processo de inscrição, devido à intempestividade no envio dos créditos fiscais pela Receita Federal do Brasil para a Procuradoria da Fazenda Nacional da respectiva unidade federativa para efeito de inscrição na dívida ativa.²³⁶ Dos resultados obtidos, fora verificado que até 1.402 processos, de uma amostragem de 5.187, foram enviados à Procuradoria da Fazenda Nacional às vésperas da prescrição.²³⁷

A resolução de mérito da referida ADI, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, por maioria de votos, entendeu pelo julgamento parcialmente procedente dos pedidos formulados na ação direta, para considerar inconstitucional a parte final do inciso II do § 3º do art. 20-B da Lei n. 10.522/2002, com redação dada pela Lei n. 13.606/2018, onde se lê “tornando-os indisponíveis”.²³⁸

O dispositivo afastado pela declaração de inconstitucionalidade teve desatrelado de suas razões a caracterização de sanção política, apesar do voto do Relator, Ministro Marco Aurélio, identificar caracteres de violação sobre a livre iniciativa.

Em se tratando da atividade tributária do Estado brasileiro, essas balizas foram impostas na Constituição, especialmente por meio da fixação de princípios de observância obrigatória. Assegurar o equilíbrio entre Tributação, Democracia e Liberdade requer do Supremo preocupação com esses elementos estruturais do Sistema Constitucional Tributário, tarefa a ser empreendida mediante a defesa das liberdades fundamentais contra um Estado – sócio despreocupado com os riscos do negócio – sempre em busca de arrecadar mais e mais.²³⁹

²³⁶ BRASIL. Controladoria Geral da União. **Relatório de Avaliação da Execução de Programas de Governo n. 21**. Brasília: CGU, fev. 2013. p. 42.

²³⁷ Idem, p. 23

²³⁸ BRASIL. **Lei n. 13.606, de 9 de janeiro de 2018**. Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; altera as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/13606.htm. Acesso em: 18 jul. 2022.

²³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.881/DF**. Direito Constitucional, tributário e processual civil. Ações diretas de inconstitucionalidade. Averbção da Certidão de

Entretanto, restou vencedor o voto do Min. Luís Roberto Barroso, reconhecendo a inconstitucionalidade exclusivamente sobre o ato de indisponibilidade sem a intervenção do Poder Judiciário à reserva de jurisdição, aproximando o mérito da relação jurídico tributária sancionatória a uma conformação com o direito fundamental de propriedade.

Consagra-se assim, uma bipolaridade de valores na existência sgnica entre sanções políticas e direitos fundamentais, de modo que a restrição desproporcional de direitos fundamentais do contribuinte, que transgrida seu núcleo essencial de preservação por intermédio de um ato administrativo promovido pelo Estado – em especial aqueles correlacionados à liberdade econômica – correspondem à qualificação de um ato de sanção política.

5.4 Classificação normativa das sanções políticas

Em uma análise clássica, esse tipo normativo é cingido de divergências doutrinárias que relacionam o cerceamento da livre iniciativa, como a utilização da tributação em caráter extrafiscal, com o intuito de evitar a prática de conduta de irregularidade fiscal em prejuízo à livre concorrência.

Cada vez mais se torna frequente a utilização, por parte do Fisco, de medidas pré-executórias para combater o não pagamento de tributos e a reiterada prática de condutas danosas à arrecadação, justificando a implementação de medidas administrativas para exigir o crédito sobre o fundamento da praticabilidade tributária, utilizando instrumentos administrativos com a finalidade extrafiscal.

De fato, a extrafiscalidade tributária tem como finalidade induzir o comportamento do sujeito passivo, utilizando como supedâneo uma carga fiscal mais ou menos onerosa para a prática de atos condizentes à política pública, por motivações alheias ao mecanismo arrecadatório.

Entretanto, por vezes a implementação do prestígio dessa natureza política do legislador resulta pragmaticamente em ato danoso ao sujeito passivo, com *animus* de punibilidade. A prevalência dessa natureza extrafiscal aproxima os signos de uma eterna zona cinzenta existente

Dívida Ativa (CDA) em órgãos de registro e indisponibilidade de bens do devedor em fase pré-executória. p. 28. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1190322016/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-5881-df-0064891-1420181000000/inteiro-teor-1190322324>. Acesso em: 18 jul. 2022.

entre o tributo e a sanção, sobre a qual o professor Alfredo Augusto Becker clareia os horizontes:

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. O ilícito como elemento integrante da hipótese de incidência é o único elemento que distingue, no plano jurídico, a sanção do tributo extrafiscal “proibitivo”.²⁴⁰

Aplicando uma hermenêutica analítica de decomposição da linguagem jurídica, não nos parece satisfatório classificar as materialidades discorridas anteriormente como conteúdo típico de conduta social, sobre o qual se subsume a incidência da norma jurídica.

Como esclarecem os ensinamentos da doutrina do Professor Robson Maia Lins, a proposição-hipótese sancionatória é descritiva de fato ilícito tributário decorrente do descumprimento de uma obrigação principal e/ou acessória:

Por sua vez, ao analisarmos a regra sancionatória temos que seu antecedente descreve um fato qualificado pelo descumprimento de um dever estipulado no consequente da regra-matriz de incidência. Essa conduta recebe o nome de “ilícito” ou “infração tributária”. [...] Assim o ilícito tributário pode advir do não pagamento da importância pecuniária, ou do não cumprimento dos deveres instrumentais ou formais.²⁴¹

Nesse sentido, a hermenêutica analítica nos permite identificar, pelo código binário qualificador dos fatos jurídicos (lícito/ilícito), se a natureza normativa se refere à utilização da tributação com caráter extrafiscal ou de uma sanção sobre o descumprimento de uma obrigação.

Entendemos que o *animus* punitivo atrelado a essa norma veicula uma sanção no sentido de obrigação, caráter punitivo, como a multa fiscal, advinda da decorrência de uma ilicitude. Por conseguinte, afasta a incidência da medida com caráter de extrafiscalidade e a relaciona à finalidade punitiva.

Desse modo, as sanções políticas são objetos prestacionais presentes no consequente da norma primária sancionatória, pertencentes à classe de sanções jurídicas não pecuniárias, aquelas relativas à referibilidade de obrigações de fazer ou não fazer privativas de liberdade econômica, sendo categorizadas como restrições ou proibições impostas ao contribuinte ao

²⁴⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 652-653.

²⁴¹ LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 533.

exercício da livre iniciativa previsto no parágrafo único do art. 170 da Constituição da República.

Hodiernamente, o conceito de sanção política encontra-se atrelado à utilização de meios indiretos para a satisfação da obrigação tributária, operando em sentido contrário aos preceitos garantidores da seguridade da ordem econômica.

Conclusivamente, as sanções políticas possuem natureza de proposição consequente da norma primária sancionatória, a qual prevê, em seu antecedente, um ato ilícito de irregularidade fiscal, relativo ao descumprimento de uma obrigação principal ou acessória, estabelecida em determinado tempo e espaço, que implica um consequente relacional não pecuniário prescritivo de direito subjetivo propriamente coativo ao Estado-Administração, com aptidão de cercear a liberdade econômica do contribuinte em desconformidade com a Constituição da República.

5.4.1 Limites de sujeição passiva de obrigações de natureza não pecuniária

Conforme exposto anteriormente, categoricamente as sanções políticas correspondem às sanções de natureza não pecuniárias, que implicam a aplicação de uma punição administrativo-tributária representativa de cerceamento de livre iniciativa, tais como instituições de regime especial de fiscalização, pena de perdimento, apreensão de mercadorias, dentre outras.

Da mesma forma que, ao eleger o responsável tributário por infrações – o qual deverá compor a sujeição passiva da norma sancionatória –, devem ser observadas as limitações constitucionalmente previstas, compete ao legislador observar o regramento restritivo do princípio da pessoalidade das sanções, previsto no art. 5º, inciso XLV, da Constituição da República.²⁴²

O princípio da pessoalidade das sanções exerce, sobre a norma de competência, um limite lógico que condiciona o exercício legiferante, ao atribuir extensão dos efeitos da norma sancionatória a pessoa diversa daquela que descumpriu a norma.

Apesar da aplicabilidade desse dispositivo em matéria não penal não ser consenso entre os doutrinadores, firmamos posição pela classificação do ordenamento jurídico como uno, regulado de acordo com suas relações intrínsecas de subordinação e coordenação normativa, de

²⁴² “Art. 5º [...] XLV – nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido.” (BRASIL. Constituição [1988]. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 mar. 2022).

modo que as disposições constitucionais compõem correlação semântica às normas hierarquicamente inferiores, de acordo com sua compatibilidade material, sendo, portanto, compatível aos regramentos e às limitações das sanções em matéria tributária.

Da mesma forma que a eleição do legislador pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária encontra limitações no núcleo de seu critério material, por força do princípio da capacidade contributiva, contido no § 1º do art. 151 da Constituição da República, a seleção legislativa para imputação de responsabilidade sobre a relação jurídica sancionatória restringe-se aos limites prescritos pelo princípio da pessoalidade das sanções, disposto no art. 5º, inciso XLV, da Constituição da República.

Nesse caso, a criatividade do legislador para a atribuição de cada uma das categorias de responsabilidade – pelo tributo e pelas infrações fiscais – encontra limites específicos:

- a) a eleição dos responsáveis tributários é restrita, por força do princípio da capacidade contributiva; e
- b) a indicação de responsáveis pelas infrações tributárias é significativamente restringida pelo princípio da personalidade das sanções.²⁴³

Limitação da responsabilidade nada mais é do que restringir os efeitos da sanção ao agente que pratica as infrações, da mesma forma que o tributo é restringido a sujeitos que possuam conexão ao fato gerador, como destaca Edmar Oliveira: “é delimitada pela existência de alguma vinculação com o fato gerador e com o princípio da capacidade contributiva em relação aos tributos e personalização da pena no que tange as penalidades”.²⁴⁴

Conforme dito em linhas pretéritas, em regra, a responsabilidade tributária por infrações é objetiva, sendo necessária a conformação da (i) conduta, (ii) do resultado e (iii) do nexo de causalidade entre a conduta e o resultado.

Desse modo, a infração tributária praticada, além de representar o descumprimento da conduta prevista no consequente normativo da primária dispositiva, deve apresentar nexo de causalidade em relação ao seu resultado.

Considerando que a materialidade da infração é composta pelo conteúdo relacional prescrito no consequente normativo da norma primária dispositiva, o nexo de causalidade da conduta somente se insere na composição do consequente da norma primária sancionatória se houver identidade entre os sujeitos passivos, ou seja, o nexo de causalidade é representado

²⁴³ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário sancionatório**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 327.

²⁴⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e sanções tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 182.

objetivamente pela relação de identidade do sujeito passivo na regra-matriz do tributo ou de seu dever instrumental e o sujeito passivo da norma primária sancionatória.

Considerando a subsunção normativa derivada da responsabilidade objetiva justificada pela necessária identidade do sujeito passivo nas duas estruturas de norma primária, para configuração do ilícito nas infrações tributárias se faz necessário o preenchimento dessa condição lógica.

Em consonância com a interpretação aqui proposta, irradiada pelas disposições do princípio da pessoalidade das penas, restam consagradas as disposições correspondentes à interpretação benéfica ao contribuinte, instituídas pelo art. 112 do Código Tributário Nacional:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:
[...]
II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou **extensão dos seus efeitos**; [...].²⁴⁵

A positivação desse dispositivo é decorrência lógica dos valores insculpidos nas premissas do *in dubio pro reo*, princípio da boa-fé objetiva e a pessoalidade da pena, que, em maior grau de concretude, tendem por limitar os efeitos da responsabilidade sancionatória, fixando que deve ser afastada a incidência punitiva em caso de dúvida.

No direito penal, vigora o princípio *in dubio pro reo*; no campo das infrações e sanções tributárias, preceito análogo é utilizado, ao prescrever o Código Tributário Nacional a interpretação benigna (isto é, favorável ao acusado), quando houver dúvida sobre a capitulação do fato, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou sobre a natureza ou **extensão dos seus efeitos**, bem como sobre a autoria, imputabilidade ou punibilidade, e ainda sobre a natureza ou graduação da penalidade aplicável.²⁴⁶

Portanto, seja na fixação da infração mediante processo de subsunção do conteúdo hipotético relativo ao descumprimento de uma norma jurídica, ou na constituição da penalidade, relativamente à sujeição do conseqüente obrigacional sancionatório, ou, até mesmo, sobre a extensão dos efeitos imputadores de responsabilidade sobre deveres jurídicos de natureza tributária sancionatória, deve ser aplicada a interpretação benigna ao contribuinte, em sentido lato.

²⁴⁵ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Grifos nossos.

²⁴⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013. p. 248.

Por esse motivo, conclui-se, aplicando a interpretação benigna em matéria de sanções tributárias, prevista no art. 112 do Código Tributário Nacional, que a responsabilidade por infração deve se limitar à figura do infrator, sendo assim considerado aquele que possui identidade em ambas as posições lógico-sintáticas da sujeição passiva primária. Nessa perspectiva, não se pode propagar a responsabilidade sobre sujeitos diversos daquele que possui conexão material com a infração, em respeito à pessoalidade da pena estabelecida no inciso XLV do art. 5º da Constituição da República.

5.5 Definição de sanção política

Por muito tempo, a visão do que se considera sanção política restou atrelada a uma ideia de congruência com o devido processo legal adjetivo, ou seja, o meio próprio de satisfazer a exação se opera mediante execução fiscal, em garantia ao contraditório e à ampla defesa. Esse pensamento encontra seu núcleo sintetizado nas palavras do Mestre Ruy Barbosa Nogueira:

Parece que dispondo o fisco do privilégio da execução fiscal, que desde logo se inicia pela penhora dos bens do devedor, as chamadas sanções políticas não passam de resquícios ditatoriais, que deveriam desaparecer da nossa legislação, pois no Estado Democrático de Direito não nos parece que seja justo a administração fazer uma verdadeira execução de dívida por suas próprias mãos e, nesse caso, ela efetivamente a faz, pois não convoca o Poder Judiciário e muitas vezes corresponde mutatis mutandis a verdadeira pena de morte, ou seja, ruína econômica de empresas, antes do julgamento do Poder Judiciário.²⁴⁷

Por vezes, as definições firmadas em enunciados prescritivos são modificadas por meio da autopoiese do direito, na qual variações de entendimento ou alterações legislativas promovem uma revisão na interpretação do significado de determinado signo linguístico.

Alterada a definição do enunciado prescritivo, há modificação nos critérios de pertinência dos objetos que compõem a classe formada pelo conceito. *Prima facie*, as mudanças podem parecer implicar reflexos teóricos superficiais. Entretanto, a redefinição de critérios de pertinencialidade sobre a classe representa modificar os elementos pertencentes àquele conjunto normativo por não mais satisfazer suas condições, e, de mesmo modo, outros objetos que não faziam parte de seu campo de incidência, passam a pertencer.

Não se trata, aqui, da modificação usual de um termo ou de ressignificações semânticas em outros subsetores do ordenamento jurídico. A repercussão na compreensão das normas

²⁴⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 206.

jurídicas tributárias é um fenômeno próprio dos sistemas linguísticos, havendo uma contínua evolução conceitual decorrente do dinamismo da linguagem, que provoca mutações em seus conceitos pelo uso da comunidade jurídica:

Dado o fechamento operacional do sistema jurídico, a despeito de sua abertura cognitiva, é certo que os usos a se considerar para uma alteração conceptual devem ser aqueles dos próprios textos do direito: notadamente a legislação (nos casos que vimos no item 4.2), mas também os atos de fala da administração e da jurisprudência.²⁴⁸

O fechamento operacional do sistema jurídico não representa a estática de seus conceitos normativos. Mesmo sem a alteração dos enunciados prescritivos, a autopoiese do direito legitima a mutação dos conceitos constitucionais, desde que provocados por seus intérpretes autênticos. No caso do conceito de sanções políticas, sua mutação operou-se pelo uso da linguagem dada pelo Supremo Tribunal Federal.

Com a modificação do entendimento sobre a matéria, decorrente da atualizada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, verificamos o surgimento de uma nova *ratio* à conformação do *definiens* desse instituto jurídico. Seu conteúdo deixa de se atrelar à simplicidade de toda e qualquer medida expropriatória diversa da Execução Fiscal, para um signo subjetivado à presença de indicativos típicos de sua constituição.

Ao surgimento de uma nova *ratio* na conformação conceitual tem-se atribuído cada vez mais força ilocucionária ao ato de fala à jurisprudência, principalmente após as modificações implementadas pela Lei n. 13.105/2015, que instituiu o Código de Processo Civil vigente.

Ao longo desta pesquisa acadêmica, foi destacado um rígido núcleo de elementos fundamentais de identificação das sanções políticas, cuidadosamente destacados em contraponto a direitos e garantias fundamentais circundantes a um tema constitucionalmente privilegiado não em razão de uma específica posição sintática, mas pelo enorme feixe de conflitos constitucionalmente qualificados pela relação de tensão entre o poder sancionatório do Estado-Fazendário e a livre iniciativa do contribuinte.

Desse modo, dedicar um capítulo à definição normativa, neste momento, representa sintetizar o percurso gerador de sentido alcançado até aqui para permitir elucubrar significações mais densas correlacionadas às impropriedades presentes no uso da alteração conceptual do instituto das sanções políticas.

²⁴⁸ BRITO, Lucas Galvão de. **Tributar na era da técnica**: como as definições feitas pela agência reguladora vêm influenciando a interpretação das normas tributárias. São Paulo: Noeses, 2018. p. 144.

Primeiramente, é importante rememorar a posição sintática das sanções políticas. São elas consequentes proposicionais que compõem a norma primária sancionatória, prescrevendo um direito subjetivo ao agente fazendário de sancionar o contribuinte com uma restrição não pecuniária, obstando o livre exercício de uma atividade econômica.

Materialmente, há um apurado grau de complexidade normativa intrínseca à tipologia das sanções políticas, pois elas representam um **(i) ato administrativo de execução forçada na ausência do Estado-Juiz**. O excesso do exercício de poder de polícia pelo Estado-Administração para atribuir coatividade ao direito subjetivo da proposição sancionatória-punitiva promove, portanto, desconformidade à proposição normativa de conteúdo primário, em face da sanção-coação conformar qualidade normativa própria da norma secundária, contrariando as limitações objetivas impostas por meio do devido processo legal para exigência do tributo:

Conforme indicado no início deste estudo, a sanção é o efeito do descumprimento da norma, enquanto a coerção é a possibilidade (daí se fala em coercibilidade – potência – como categoria diferente da coercitividade – ação) de execução forçada, a cargo do Poder Judiciário, para satisfação do direito.²⁴⁹

A tipologia da norma primária não apresenta um Estado-Juiz interventor da relação jurídica processual, de cunho jurisdicional, para resguardar direitos assecuratórios de execução, sendo assim, as medidas dotadas de coercibilidade potencial são exercidas coercitivamente pelo próprio sujeito detentor do direito subjetivo.

Comparativamente às sanções pecuniárias, exercidas dentro do próprio campo de ordem institucional, a constituição de uma multa fiscal por um auto de infração, ou sua qualificação como título executivo, não autoriza o Ente Fiscal a promover a restrição coercitiva da pecúnia do patrimônio do contribuinte para seus cofres públicos. O sistema constitucional tributário exige a atuação por meio do devido processo legal adjetivo em garantia aos pressupostos processuais que visam obrigar ao contraditório e à ampla defesa:

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 ato 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

²⁴⁹ BECHO, Renato Lopes. O Direito Tributário sancionador e as sanções político-administrativas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 222, p. 114, mar. 2014.

do tributo e a 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, imitir-se na esfera patrimonial do devedor, para sacar os valores que postula como seus.²⁵⁰

Assim, a identificação da sanção política como consequente relacional sancionatório de natureza não pecuniária facilita destacar a força coativa conferida à execução do direito subjetivo sem a presença do Estado-Juiz, sendo exercido diretamente pelo Estado-Fazendário em excesso ao seu poder de polícia, o que viola direitos e garantias fundamentais dos contribuintes sem o devido processo legal.

Acrescenta-se a **(ii) patente desproporcionalidade da medida coativa**, tendo em vista que, além do devido processo legal adjetivo, há violação do devido processo legal substantivo, também sendo elemento perene as sanções políticas, ao utilizar-se do exercício da potestade punitiva fora dos limites da ordem jurídica:

As sanções políticas violam também o devido processo legal substantivo, afrontando a razoabilidade nas suas três dimensões (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito), pois essas asseguram que os atos praticados pela Administração Pública devem conter, respectivamente, equilíbrio entre meios e fins, a utilização da medida menos gravosa ao administrado e que as vantagens dela oriundas se deem em maior grau do que os prejuízos decorrentes.²⁵¹

Os próprios conceitos de proporcionalidade e razoabilidade encontram-se atrelados à ideia subjacente do exercício do Poder Público, de modo a ponderar o exercício de seu poder de polícia para não onerar excessivamente a atividade do contribuinte.

Ocorre que, mesmo que não haja oneração excessiva na utilização da modalidade de sanção, o grau de infração apresente alto nível de prejudicialidade e haja intencionalidade do agente em lesar o Fisco, a tipologia sancionatória eleita pelo Legislador Complementar deve ser respeitada, pois fora a ele conferida a aptidão de estabelecer relações obrigacionais sancionatórias entre a União, estados, municípios e Distrito Federal e os contribuintes, por disposição do art. 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição da República.

²⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010b. p. 324-325.

²⁵¹ MORETI, Daniel. **Regime especial de controle e fiscalização de tributos e a livre concorrência**. São Paulo: Editora Noeses, 2017. p. 64.

Inexistindo, em Lei Complementar, outorga de competência sancionatória para os entes federados promoverem restrição de direitos de liberdade econômica decorrente da incidência de específico ilícito tributário, é categorizado como sanção política, tendo em vista a **(iii) a indevida conversibilidade da sanção pecuniária para uma sanção restritiva de direitos sem fundamento jurídico-positivo compatível com o art. 146 da Constituição Federal.**

No espaço de tensão existente entre os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes e a aplicação de medidas administrativas mais eficazes de arrecadação tributária, sem a presença da tutela jurisdicional na resolução do conflito, operam-se as chamadas sanções políticas:

Em direito tributário, sanção política corresponde à imposição de penalidade de natureza não pecuniária pela Administração Tributária, mediante o emprego de meios coercitivos, consubstanciados em restrições, vedações ou condicionamentos à fruição de direitos essenciais dos contribuintes, como forma indireta de obrigá-los ao pagamento de tributos.²⁵²

O Código Tributário Nacional institui obrigações típicas que se operam diretamente sobre cada um desses direitos fundamentais, obrigação principal (art. 113, § 1º), como limitador do direito à propriedade privada, pois representa a expropriação de parte do patrimônio do contribuinte para pagamento do crédito fiscal, e a obrigação acessória (art. 113, § 2º), como limitador do direito à liberdade, tendo em vista que modaliza como obrigatória a prática de determinada conduta do contribuinte.

Assim, considerando a natureza de incidência sobre o bem jurídico fundamental da norma primária dispositiva, necessariamente, o antecedente normativo sancionatório atrai a tutela jurisdicional ao campo de incidência do mesmo direito fundamental.

Há, portanto, indício de sanção política quando aplicar-se uma sanção restritiva de direitos de liberdade a um contribuinte que descumprir uma norma tributária que prescreva, em seu consequente normativo, um dever jurídico de natureza pecuniária, ou seja, que restrinja seu direito de propriedade.

Isso porque, seja em detrimento do descumprimento de uma obrigação principal ou de uma obrigação acessória, o consequente sancionatório da norma tributária não resta conformado como uma restrição ao direito de livre iniciativa, em razão de uma condição jurídico-positiva, pois o § 3º do art. 113 do CTN promove a conversibilidade do objeto relacional da sanção em uma obrigação pecuniária. Ademais, inexistente, no ordenamento jurídico

²⁵² MORETI, Daniel. **Regime especial de controle e fiscalização de tributos e a livre concorrência**. São Paulo: Editora Noeses, 2017. p. 62.

– em conformidade ao art. 146 da Constituição da República – fundamento de validade para conversibilidade do descumprimento de obrigação principal para sanção restritiva de liberdade.

A restrição de direitos de livre iniciativa oposta perante os contribuintes é o fundamento constitucional norteador das garantias assecuratórias que limitam a atuação do Estado perante a atividade empresarial, destacado pelo Professor Miguel Reale como:

[...] a projeção da liberdade individual no plano da produção, circulação e distribuição das riquezas, assegurando não apenas a livre escolha das profissões e das atividades econômicas, mas também a autônoma eleição dos processos ou meios julgados mais adequados à consecução dos fins visados. Liberdade de fins e meios informa o princípio da livre iniciativa.²⁵³

Logo, atrelado a uma sanção política sempre estará presente a (iv) **ofensa ao direito individual à livre iniciativa pela restrição imposta no consequente sancionatório**, o exercício do poder de polícia sancionatório violando o preceito do livre exercício de atividade econômica, que não é absoluto, ilimitado, mas tampouco autoriza o condicionamento ao pagamento pontual do tributo.

Isso porque o exercício de atividade lícita é resguardado pelo constituinte e o inadimplemento fiscal não confere *status* de ilicitude à atividade desenvolvida. A conduta de não pagamento é codificada pelo modal ilícito e, em contrapartida, conserva-se a licitude da atividade:

Tem-se aqui uma ingerência estatal nas liberdades conferidas ao contribuinte no exercício de suas atividades privadas, sem o prévio procedimento judicial autorizando-a, com vistas ao recolhimento de tributo não pago, em expressa violação aos arts. 1º, IV (livre iniciativa e valorização do trabalho); 5º, *caput* (inviolabilidade à liberdade e propriedade), incisos XIII (livre exercício do trabalho, ofício ou profissão), XXII (garantia do direito à propriedade), XVIII, XIX (liberdade de associação), LIV (ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal); LVII (presunção de inocência); e/ou 170, *caput*, IV e parágrafo único (princípios gerais da atividade econômica), todos da Constituição Federal, conforme as circunstâncias do caso concreto.²⁵⁴

As sanções interventivas e as sanções políticas distinguem-se nesse ponto, pois, apesar de compor categoria normativa de sanção não pecuniária, as sanções interventivas operam em

²⁵³ REALE, Miguel. Medidas provisórias – choque na economia – controle de preços – liberdade empresarial – penalidades e discricionariedade. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v. 91, p. 68, 1989.

²⁵⁴ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 169.

espaços autorizados a restringir a livre iniciativa, instituídas, principalmente, em prol da fiscalização tributária e do controle de fatos tributáveis.

Isso nos leva a um ponto fulcral, que se insurge perante a formação de entendimento jurisprudencial da Suprema Corte ao utilizar-se do princípio da livre concorrência para qualificar o espaço conferido à restrição da livre iniciativa como forma de proteção do domínio econômico, capaz de reprimir a utilização do não pagamento de tributo como forma anticoncorrencial para classificar uma sanção política como uma sanção interventiva.

As novas conformações semânticas das sanções políticas, em decorrência do caso “*American Virginia*”, conferiram *status* de sanção interventiva a restrições de direitos à livre iniciativa de contribuinte classificado como “devedor contumaz”, por utilização do inadimplemento tributário para obter posição concorrencial privilegiada, de modo a conferir uma excludente de inconstitucionalidade às sanções políticas caso a **(v) intervenção repressiva do Estado Fazendário opere em proteção à livre concorrência**.

Maria Ângela de Lopes Paulino, ao analisar os novos contornos semânticos outorgados pelo caso “*American Virginia*”, em construção pelo Supremo Tribunal Federal na classificação do instituto das sanções políticas, leciona:

Nessa senda, a medida restritiva de direito assumiria o seu caráter de “sanção política” quando consubstanciar meio coercitivo desproporcional para exigir, indiretamente, o pagamento dos tributos sem o devido processo legal e afrontando liberdades e direitos garantidos na Magna Carta, com a exceção de restar comprovada, no caso concreto, a prática desenfreada e contínua de infrações tributárias, configurando situação típica de concorrência desleal.²⁵⁵

Entretanto, o mecanismo excludente utilizado pela Suprema Corte, que vem sendo reiterado nos julgamentos recentes e pelas cortes inferiores, confere ao Estado Fazendário aptidão intervencionista diversa dos preceitos constitucionalmente estabelecidos.

O perfil de intervenção do Estado na ordem econômica alargou o campo de tensão das capacidades institucionais, principalmente daquelas correlacionadas à União, nas quais a sobreposição de competências regulatórias de condutas socialmente aceitas extrapolam, por vezes, as delimitações de funções e o alcance dos poderes do Estado, sem a observância do campo de regulamentação estruturalmente estabelecido pelo próprio Executivo para exercer a coatividade repressiva sobre a livre concorrência na forma de sanção.

²⁵⁵ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 178.

A regulamentação, dentro de uma ideia estrutural do Direito como um todo, identifica o elemento da livre concorrência por intermédio de uma pluralidade de agentes econômicos, na qual a redução da regulação de mercado é a mínima possível. Acerca da premissa, mister se faz colacionar o escólio de Tércio Sampaio Ferraz Junior:

[a] livre concorrência de que fala a atual constituição como um dos princípios da ordem econômica (art. 170, IV) não é a do mercado concorrencial oitocentista de estrutura atomística e fluída, isto é, exigência estrita de pluralidade de agentes e influência isolada e dominadora de um ou uns sobre outros. Trata-se, modernamente, de um processo comportamental competitivo que admite gradações tanto de pluralidade como quanto de fluidez. É este elemento comportamental – a competitividade – que define a livre concorrência.²⁵⁶

Dessa forma, ao identificarmos os elementos sýgnicos das sanções políticas nas normas sancionatórias promovidas pela Fazenda, o Supremo Tribunal Federal tem afastado sua tipicidade em confronto à livre concorrência em matéria tributária. Podemos resumir a relação de conflito nas palavras da Professora Maria das Graças Oliveira, que, em seu estudo sobre as sanções tributárias, destaca:

Já no campo das sanções políticas, o STF tem historicamente confirmado e garantido a proibição dessas sanções invocando, para tanto, o direito ao exercício de atividade econômica e profissionais lícitas, a violação do devido processo legal substantivo (falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se predispõem a substituir os mecanismos de cobrança de crédito tributários) e a violação do devido processo legal, ressaltando, contudo, que 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.²⁵⁷

Como exposto anteriormente, a conformação material das sanções políticas teve forte influência da enunciação jurisprudencial da Suprema Corte, porquanto as normas jurídicas aplicadas em casos supervenientes se encontram enunciadas na *ratio decidendi* dos precedentes, normas jurídicas que se inserem no sistema da linguagem jurídica e passam a ter o condão de definir conceitos jurídicos.

²⁵⁶ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. A economia e o controle de Estado apud GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 210.

²⁵⁷ OLIVEIRA, Maria das Graças Patrocínio. **Sanções tributárias e os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade**. São Paulo: Almedina, 2020. p. 132.

De acordo com a teoria dos precedentes, a construção de sentido jurídico da prescrição dispositiva do precedente é vinculada à razão de decidir. Assim, o Estado-Juiz (órgão julgante), ao exercer a aptidão de produzir normas jurídicas em conferência de maior grau de concretude aos conceitos jurídicos estabelecidos, verte em linguagem competente e despende significação a vocábulos estruturados em conotação normativa, conformando, então, definições jurídicas ainda não conformadas dentro do sistema.

No caso das sanções políticas, a *ratio decidendi*, materializada como elemento excludente de definição normativa, é a utilização da livre concorrência em repressão a estruturas empresariais em posição concorrencial privilegiada em decorrência do não pagamento de tributos.

Podemos sintetizar a *ratio decidendi* que tem se consolidado no Pretório Excelso sobre o núcleo valorativo da livre concorrência nas sanções políticas no trecho do voto do Min. Joaquim Barbosa proferido na ADI n. 173/DF:

Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que tem 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.²⁵⁸

É certo que nesse ponto reside a nossa maior divergência sobre a estrutura deôntica que vem se consolidando para classificar uma sanção não pecuniária a seu gênero sanção política, o equivocado uso dos preceitos repressivos da livre concorrência em matéria tributária como medida de combate ao desequilíbrio concorrencial.

Em análise particular, a Suprema Corte tem conformado o princípio da livre concorrência em desconformidade jurídico-positiva ao Sistema Tributário Nacional, apropriando-se da significação reguladora desse preceito de forma atípica ao regramento outorgado pela Constituição Federal em matéria tributária.

Conforme dito em linhas pretéritas, de acordo com o regime jurídico sobre os quais se operam as relações normativas, os preceitos constitucionais apresentam uma moldura signífica própria. Em Direito Econômico, os preceitos da Livre Concorrência objetivam regular relações jurídicas estranhas à seara tributária, de modo que a moldura típica desse princípio

²⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 173/DF**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Julgamento: 25 de setembro de 2008. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: Divulgação 19 de março de 2009. Dje-053.

constitucional no Direito Tributário encontra-se eivada de particularidades jurídico-positivas fixadas pelo próprio Constituinte.

Necessário compreender, portanto, de que modo o operador constitucional deve promover a incidência do princípio da livre concorrência em matéria tributária, com vistas a não exercer desconformidades constitucionais na imputação de normas sancionatórias fiscais, sobre uma equivocada semântica concorrencial, como se demonstra em tópico seguinte.

Para tal, resta importante ressignificarmos a livre concorrência em matéria tributária, para demonstrar de que forma o constituinte estrutura a conformação desse preceito normativo perante a relação Fisco e contribuinte.

6 TRIBUTAÇÃO E LIVRE CONCORRÊNCIA

No século XXI, a liberdade reforçou o aspecto coletivo, pois a sociedade não mais espera a atuação do Estado para garantir sua liberdade, ela exige sua liberdade como instrumento de inclusão social. Assim, o Estado não é mais veículo para resgate das camadas sociais desfavorecidas.

Passa, então, a figura das normas indutoras do Estado a uma percepção diferenciada, pois se o Estado não mais é necessariamente o veículo de inclusão social, não se justifica uma transferência excessiva a ele de recursos financeiros, já que eles não representam o espectro de liberdade coletiva, revelando-se mais aptos para atingirem a inclusão social nas mãos da sociedade civil.

Dessa forma, o princípio da livre concorrência perde as amarras que o limitavam ao conteúdo semântico de um direito subjetivo de titularidade do agente econômico e se eleva à qualidade de um bem jurídico tutelado, como um instrumento de efetivação de um bem maior à coletividade, seja na forma de preservação de livre mercado ou no fomento de objetivos da ordem econômica, conforme art. 219 da Constituição Federal.²⁵⁹

É preciso compreender que a proteção ao mercado diverge da proteção ao mercador e, por isso, o princípio da livre concorrência objetiva conferir igualdade nas condições de competitividade, permitindo o livre jogo das forças do mercado e reprimindo o abuso de direito, não servindo para estabelecer uma relação de igualdade perante os competidores.

O princípio da livre concorrência, em uma de suas manifestações, impõe uma igualdade de condições na atuação de mercado, nunca uma igualdade absoluta entre os competidores. O texto constitucional legitima e reconhece expressamente a existência do poder econômico, não o tolhendo, desde que não verificado abuso no seu exercício, seja pela tentativa de dominação de mercados, eliminação da concorrência ou aumento arbitrário de lucros.²⁶⁰

A vantagem competitiva é um dos alicerces de um sistema econômico livre e o ideal funcionamento da ordem econômica requer um mercado competitivo em que se protege a capacidade dos empreendedores concorrerem, estabelecendo uma proteção a práticas anticoncorrenciais e ao abuso de poder econômico.

²⁵⁹ “Art. 219. O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal.” (BRASIL. Constituição [1988]. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 mar. 2022).

²⁶⁰ BOMFIM, Diego Marcel C. **Tributação e livre concorrência**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 180.

Portanto, garantir a igualdade de condições do mercado em matéria tributária exprime forte conotação através do princípio da neutralidade tributária do Estado, conferindo a este um dever de não interferência sobre as condições dos agentes econômico na disputa pelo mercado.

É preciso compreender que, apesar de estreitamente ligados, o princípio da livre concorrência em matéria tributária não possui relação de identidade com o de isonomia tributária, seus bens jurídicos protegidos desencontram-se ao comparar sua efetividade ao caso concreto. A concessão de um benefício fiscal como medida fomentadora do desenvolvimento regional pode gerar referibilidade ao material à isonomia tributária, tratando os desiguais de forma desigual, ao passo que, num contexto de proteção ao mercado, a medida pode representar ofensa à livre concorrência decorrente da intervenção do Estado nas condições de competição.

O princípio da livre concorrência atua na conformação da norma de competência tributária para instituir majorações e desonerações fiscais através de normas tributárias indutoras, voltadas à concretização de comportamentos concorrências, e estabelece um dever de neutralidade tributária ao Estado, na forma de uma regra jurídica garantidora de tratamento igualitário, visando a preservação da concorrência.

Logo, deriva da irradiação de efeitos da livre concorrência em matéria tributária a exigência do tratamento equânime dos agentes econômicos pelo Ente estatal para evitar desequilíbrios concorrenciais pela utilização de uma tributação desigual; ainda, quando inserido em contexto de função extrafiscal, o princípio funcionará como um delineador normativo.

O princípio da livre concorrência em matéria tributária pode se manifestar impondo aos entes detentores de competência tributária limites negativos, ora impedindo um tratamento não igualitário no âmbito da tributação com função fiscal (neutralidade tributária), ora servindo como um dos parâmetros de avaliação da juridicidade da discriminação empreendida por uma tributação com anseios extrafiscais, além de legitimar a tomada de posturas positivas pela utilização de normas tributárias indutoras que tenham como fundamento a preservação da livre concorrência.²⁶¹

O Estado exerce sua competência tributária sobre a tensão de valores normativos sensíveis; de um lado, deve atuar como agente garantidor da livre concorrência e, de outro, não pode assumir a função de agente de desequilíbrio. A norma tributária, como norma de conteúdo econômico, produz efeitos sobre o comportamento dos contribuintes, que deixarão ou serão estimulados a praticarem determinada conduta de acordo com seu custo fiscal; esse é o caráter indutor da norma enquanto meio de intervenção sobre o domínio econômico.

²⁶¹ BOMFIM, Diego Marcel C. **Tributação e livre concorrência**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 202-203.

Toda norma jurídica tributária produz, portanto, efeito indutor no domínio econômico, cabendo ao legislador ponderar os efeitos jurídico-econômico de sua instituição a ponto de não promover ambiente anticompetitivo. Esse é o eixo normativo da neutralidade tributária em razão da livre concorrência, a ponto de evitar criar distinções nas concorrências de condições similares, que deveriam estar submetidas à mesma carga tributária.

No controle de constitucionalidade das normas tributárias por ofensa à livre concorrência, importa ver que o Direito Econômico já oferece meios para se aferir o grau de afetação do referido princípio, instrumento fundamental para a ponderação à luz dos benefícios que possam advir da medida, inclusive para a própria livre concorrência.²⁶²

Por fim, resta importante referenciar, as disposições constitucionais que delimitam o exercício da livre concorrência em matéria tributária modelam seu eixo de incidência sobre os critérios que compõem a Regra-Matriz de Incidência Tributária, ocupando a posição sintática de norma primária dispositiva.

Conforme estruturação normativa em linhas pretéritas, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal promove a incidência do princípio da livre concorrência como excludente de qualificação normativa da sanção ao *status* de inconstitucionalidade, na forma de sanção política.

Nas linhas que seguem, serão estruturados os eixos de incidência normativa do princípio da livre concorrência, princípio constitucional da ordem econômica que compõe o arquétipo de competência tributária, mas possui tipologia normativa específica sobre a égide do regime jurídico tributário.

6.1 Normas gerais como instrumento tributário de regulação da livre concorrência

Por reverberação do princípio geral da reserva legal, previsto no art. 5º, II, a Constituição da República outorga ao legislador infraconstitucional a conformação das normas reguladoras de direitos fundamentais, visando densificar seu conteúdo normativo ou restringir poderes ou faculdades, destacando para tanto que, algumas vezes, a densificação e concretização do direito dependerá da expedição de normas legais.

Por natureza, a Constituição da República não tem função exauriente de texto normativo, pois compete à legislação infraconstitucional regulamentar as normas

²⁶² SCHOUERI, Luiz Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões do Direito Tributário**. v. 11. São Paulo: Dialética, 2007. p. 271.

constitucionais dentro do arquétipo legal outorgado. No entanto, em determinadas categorias de direitos fundamentais a constituinte transfere ao legislador a definição do conteúdo a ser regulado ou restringido, como assevera o Ministro Gilmar Mendes em sua obra:

Para indicar as restrições, o constituinte utiliza-se de expressões diversas, v. g., “nos termos da lei” (art. 5º, VI e XV), “nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer” (art. 5º, XII), “atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer” (art. 5º, XIII), “salvo nas hipóteses previstas em lei” (art. 5º, LVIII). Outras vezes, a norma fundamental faz referência a um conceito jurídico indeterminado, que deve balizar a conformação de um dado direito. É o que se verifica, v. g., com a cláusula da “função social” (art. 5º, XXIII).²⁶³

Essa categoria de direito fundamental transfere ao legislador destinatário a função objetiva de definir o conteúdo do âmbito de proteção, seja mediante a conformação do direito individual, seja pela restrição dos poderes do Estado.

Pelo fato de serem direitos fundamentais que dependem de produção legislativa para sua densificação, uma das suas peculiaridades está no fato de que a opção do constituinte deve vincular e obrigar o Estado a produzir a conformação ou restrição em consonância ao princípio da reserva legal, não tendo o legislador a livre disposição da forma ou matéria, existindo um dever de legislar para conferir conteúdo e efetividade aos direitos constitucionais com âmbito de proteção estritamente normativo.

A técnica de restrição indireta à proteção à livre concorrência pode ser evidenciada na edição da Emenda Constitucional n. 42/2003, que inseriu o art. 146-A²⁶⁴ na Constituição da República, onde houve por outorgar à Lei Complementar o estabelecimento de critérios especiais de tributação, com o fim específico de prevenir o desequilíbrio na concorrência.

No caso, se instituiu um âmbito de proteção estritamente normativo aos critérios de tributação para prevenção à livre concorrência, que devem ser previstos em lei complementar, de modo que o Estado, no exercício de sua função intervencionista sobre o domínio econômico, é titular do direito de estabelecer regras de prevenção à livre concorrência por meio da instituição de mecanismos tributários, sendo limitados pelo tipo legal específico: “Se direito individual e restrição são duas categorias que se deixam distinguir lógica e juridicamente, então

²⁶³ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 291.

²⁶⁴ “Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.” (BRASIL. Constituição [1988]. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 mar. 2022).

existe, a princípio, um direito não limitado, que, com a imposição de restrições, converte-se num direito limitado (*eingeschränktes Recht*).²⁶⁵

O primado da outorga da lei complementar, e não da lei ordinária, decorre tanto pela predileção de quórum qualificado à aprovação de matéria estritamente sensível à coletividade, a evitar distorções relativas à concorrência, quanto pela ratificação do constituinte na consagração da neutralidade fiscal, em que a carga fiscal não deve ser utilizada como ferramenta de desequilíbrio competitivo, mas como uma garantia de igualdade competitiva.

Aqui, não se coaduna com a doutrina econômica do direito da corrente neoclássica, que pretende instituir o tributo, ideologicamente, sem representar um fator de definição da conduta do agente fiscal, pois, independentemente da função fiscal ou extrafiscal, a indução de comportamentos é incidência típica da natureza fiscal sobre a liberdade econômica dos cidadãos, motivo pelo qual a fundamentação desse princípio se coaduna à tributação não como uma proibição, mas sobre a ótica da garantia a um ambiente de igualdade, tal como explicam os Professores Humberto Ávila²⁶⁶ e Luís Eduardo Schoueri.²⁶⁷

Em decorrência da competência legislativa em matéria de Direito Econômico e Tributário, emanada no comando do art. 24, I, e § 1º²⁶⁸ da Constituição, e a natureza material de norma geral de Direito Tributário do conteúdo normativo promovido pelos critérios especiais de tributação, art. 146 da Carta Magna, o veículo introdutor da norma jurídica é típico de lei complementar.

O Constituinte originário de 1988 inovou ao outorgar à lei complementar a competência de veicular normas para (a) dispor sobre conflitos de competência entre entes da Federação, (b) disciplinar limitações constitucionais ao poder de tributar e (c) estabelecer normas gerais em matéria tributária, como definições de espécies de tributos, fatos geradores, base de cálculo,

²⁶⁵ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 295.

²⁶⁶ “Compreender a neutralidade como a proibição total de qualquer influência no comportamento dos contribuintes é negar não só as finalidades da tributação, como, também, a atuação estatal no direcionamento das atividades de iniciativa privada, conforme permite o art. 174 da Constituição. Ser neutro, pois, não pode significar a proibição do ente estatal exercer qualquer influência comportamental direta ou indireta por meio da tributação.” (ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 102).

²⁶⁷ “[...] admitir que a neutralidade tributária não significa a não interferência do tributo sobre economia, mas, em acepção mais restrita, neutralidade da tributação em relação à livre concorrência, visando garantir um ambiente de igualdade tributária de condições competitivas, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre-concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de Direito Tributário**. v. 11. São Paulo: Dialética, 2007. p. 254).

²⁶⁸ “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico. § 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.” (BRASIL. Constituição [1988]. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 mar. 2022).

contribuintes, lançamento, prescrição, decadência e outros, conforme disposto no art. 146, III, do texto constitucional.

Com base nas lições do Professor Roque Antônio Carrazza, as disposições do art. 146 da Constituição da República devem ser interpretadas em total harmonia com as demais disposições de competência presentes no texto constitucional, de forma que a autonomia jurídica dos demais entes que compõem a República Federativa do Brasil não seja violada.

Isso porque, dentro do sistema constitucional vigente, as normas gerais são normas de harmonização do sistema tributário, com a finalidade de buscar a uniformidade da tributação praticada por todos os entes da Federação. Isso significa dizer que, em matéria de normas gerais, a Constituição da República elegeu a lei complementar como seu veículo introdutor legal, entretanto, conforme exposto em linhas anteriores, o sistema normativo é mais complexo do que aparenta.

Dessa forma, o art. 146, III, da Constituição da República não promove quaisquer violações ao pacto federativo, somente hierarquiza conteúdos normativos com caracteres de normas gerais. A hierarquia é a forma utilizada pelo sistema jurídico para resolver suas contradições internas e a utilização desse método é, na verdade, uma necessidade ontológica de harmonizar o direito positivo.

A Lei Complementar prevista no art. 146-A da Constituição deverá prescrever uma norma geral instituidora dos critérios especiais de tributação criados para prevenir desequilíbrio da concorrência, sendo, por natureza, uma norma de estrutura, voltada a União, estados, Distrito Federal e municípios, na qual se estabelecem diretrizes normativas para o exercício da competência tributária de cada ente da Federação.

Nesse caso, cabe à União, por meio do Congresso Nacional, produzir regras gerais ao Estado brasileiro, sobre a tipicidade de uma lei nacional, sendo destinada a disciplinar a matéria em caráter geral, ocupando posição hierarquicamente superior sobre as leis federais, estaduais e municipais, pois configura mecanismo de adequação da legislação ordinária ao mandamento da Constituição da República como fundamento de validade. Seguindo esse entendimento, compartilhamos os ensinamentos de Daniel Moreti:

A norma geral que venha a ser editada com fundamento no art. 146-A da Constituição, embora deva trazer elementos de direito tributário e de direito econômico, deve respeitar as demais disposições constantes da Constituição da República para fixação de normas gerais nos dois campos. Como a competência conferida à União pelo art. 146-A da Constituição até o momento não foi exercida, seu eventual exercício para, por meio de lei complementar, criar norma geral tributária voltada a prevenir o desequilíbrio da concorrência,

deve estabelecer mecanismos amplos de prevenção aos distúrbios concorrenciais.²⁶⁹

Objetivando harmonizar a complexidade de nosso Estado Federal, composto por três entes superpostos, o espectro significativo das normas gerais de Direito Tributário outorga ao Legislador Nacional, no qual o Congresso atua como eixo central da Federação, a capacidade de conter agressões ao sistema federativo e ao princípio da autonomia dos municípios, regulando especificamente regras jurídicas que perpetrassem o recinto das competências outorgadas aos estados-membros, invadindo prerrogativas constitucionais alheias.

Assim, ao contrário de violar o pacto federativo, as normas gerais funcionam como expediente demarcador dele, que além de uniformizar a legislação, evitando conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, estados, Distrito Federal e municípios, e, nos mesmos termos, refere-se às inovações do art. 146-A da Constituição da República, incluso pelo constituinte derivado pela EC n. 42/2003.

6.2 Normas indutoras como extensão semântica dos critérios especiais de tributação

Compreendido o veículo introdutor competente para estabelecer normas gerais tributárias reguladoras da livre concorrência, resta necessário aprofundar o conteúdo normativo outorgado pela Constituição da República, dadas a abstração e a vaguidade sobre o termo “critérios especiais de tributação” como instrumento regulatório econômico.

De acordo com a disposição do art. 146-A, o constituinte positivou a qualidade preventiva do conteúdo normativo, logo, estamos diante de uma norma indutora, sobre a qual o agente econômico adota um comportamento modalizado como permitido, entre outros possíveis, dentro da tipicidade lícita, assim conceituada pelo Professor Schoueri:

Diverso é o caso das normas de intervenção por indução. Caracteriza-as o fato de serem normas dispositivas. O agente econômico não se vê sem alternativas; ao contrário, recebe ele estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação de vontade, levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador. Este, por sua vez, sempre deve contar com a possibilidade de seus incentivos/desincentivos não serem suficientes para tomada da decisão pelo agente econômico, a quem assim, é assegurada a possibilidade de adotar comportamento diverso, sem que por isso recaia no ilícito. O Estado abre mão de seu poder de dar ordens, substituindo-o por seu poder econômico, com

²⁶⁹ MORETI, Daniel. **Regime especial de controle e fiscalização de tributos e a livre concorrência**. São Paulo: Editora Noeses, 2017. p. 174.

efeito equivalente. Do ponto de vista sintático, dir-se-á que a norma vincula à hipótese duas consequências ligadas pela conjunção alternativa.²⁷⁰

No campo de análise tributária, as normas indutoras se exprimem por mecanismos de extrafiscalidade e o Estado utiliza políticas de incentivos e desestímulos fiscais para direcionar a prática de determinada conduta, interferindo indiretamente na liberdade do indivíduo, sem tipificar o exercício de comportamento diverso como ilícito.

Há, portanto, enorme semelhança entre a norma indutora tributária e a norma sancionatória, pois, além de punir uma conduta não pretendida pelo sistema jurídico, essa norma possui como função desestimular a prática de determinada conduta. O sistema tributário segrega suas condutas desejáveis das condutas perniciosas, classificando-as como infração, assim, sempre que o descumprimento normativo versar sobre o inadimplemento de uma conduta relativa ao não pagamento de tributo ou o descumprimento de um dever instrumental, terá o ilícito natureza tributária.

A relação semântica dos critérios especiais será sempre a um modelo de tributação extrafiscal, tendo em vista que sua pretensão é induzir a comportamentos garantidores da livre concorrência. Quando restar identificado que o antecedente normativo decorre de um ato ilícito, seu consequente não será uma relação jurídica tributária, mas uma sanção.

A prevalência dessa natureza extrafiscal aproxima os critérios especiais de tributação preventivos de uma eterna zona cinzenta existente entre o tributo e a sanção, sobre o qual o professor Alfredo Augusto Becker clareia os horizontes:

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. O ilícito como elemento integrante da hipótese de incidência é o único elemento que distingue, no plano jurídico, a sanção do tributo extrafiscal “proibitivo”.²⁷¹

A norma de estrutura, com base no art. 146-A da Constituição da República, que tem por finalidade prevenir desequilíbrio concorrencial, se insere na classe de “tributo extrafiscal proibitivo”, categorizado por Becker.

²⁷⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre-concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de Direito Tributário**. v. 11. São Paulo: Dialética, 2007. p. 43-44.

²⁷¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 652-653.

A extensão semântica dos critérios especiais de tributação para prevenção ao desequilíbrio concorrencial não alcança a natureza normativa de sanção política por sua natureza preventiva. O antecedente normativo de uma sanção política decorre de um fato ilícito, no qual há a relação à prática do contribuinte de descumprir uma norma jurídica prescrita.

As características estruturais desse complexo emaranhamento normativo conformador do tributo denotam que este não pode constituir sanção de ato ilícito, optando o legislador pela eleição do antecedente normativo de natureza lícita para o tipo fiscal.

Entretanto, apesar da análise superficial indicar uma qualificadora simples da natureza tributária, suas reverberações semânticas não apresentam tal característica. De fato, o antecedente ilícito é o único elemento sígnico distintivo de uma sanção e uma tributação com caracteres de extrafiscalidade atrelados à sua quantificação fiscal, mas compreender o que se conforma nesse ato ilícito é a função mais sensível ao operador.

Há, portanto, incompatibilidade com a extensão semântica dos critérios especiais de tributação com antecedentes normativos descritivos de fato típicos, como “não pagamento de tributos” ou “não cumprimento de obrigações acessórias”, dada sua natureza normativa preventiva, de tributação indutora de comportamento dos contribuintes, ou seja, natureza jurídica de norma primária dispositiva:

Esses critérios poderão prever a instituição de obrigações acessórias mais rígidas e setoriais, a fixação de critérios de verificação da neutralidade tributária no exercício da competência tributária por oneração fiscal, a criação de regras para implantação de regimes não cumulativos tendentes a não gerar distorções concorrenciais, critérios gerais de observância obrigatória quando do exercício da competência tributária por exoneração (como criação de regras de revisão dos incentivos fiscais em prazos certos e periódicos), regras sobre edição de parcelamentos especiais cumulados com anistias, balizas normativas para a concessão de regimes especiais de tributação, enfim, o estabelecimento de normas gerais que tenham o condão de impor aos detentores de competência tributária uma atuação não fomentadora de distúrbios (exógenos) sobre a livre concorrência.²⁷²

Quando a indução de comportamento decorre da tipicidade de um ato ilícito tributário, não se coaduna com a natureza de um critério especial de tributação, mesmo que o veículo seja introdutor de lei complementar, por desconformidade normativa. Outro fundamento de desqualificação semântica do critério especial é de natureza material, qual seja, conformidade ao conceito de normas gerais de Direito Tributário.

²⁷² BOMFIM, Diego Marcel C. **Tributação e livre concorrência**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 195.

O art. 24, § 1º, da Constituição da República qualifica o critério especial de tributação para prevenir desequilíbrio de concorrência como normal geral de Direito Tributário, nos remetendo às disposições do art. 146 da Carta Magna.

Para o professor Geraldo Ataliba, que se debruçou como poucos ao estudo da matéria, o conteúdo das normas gerais de Direito Tributário tem a função de regular limites constitucionais e de resolver conflitos de competência dos entes tributantes, em prestígio ao pacto federativo e à autonomia municipal, acompanhados por aqueles que se destacavam como adeptos da corrente dicotômica.

Entretanto, entendemos que a competência constitucional conferida às normas gerais de Direito Tributário operam sobre o arquétipo da norma de competência da Regra-Matriz de Incidência Tributária não só como normas resolutivas de conflito de competência e reguladoras de limites objetivos, a outorga constitucional houve por conferir à lei complementar capacidade de densificar o conteúdo normativo de regras jurídicas especialmente qualificadas como normas gerais.

Não se defende a capacidade da invasão da esfera de competência dos entes tributantes para atribuir significado diverso ao permissivo Constitucional, mas as normas jurídicas qualificadas no art. 146, III, da Constituição da República são normas gerais de Direito Tributário, cujo exercício da competência tributária é condicionado ao arquétipo previsto em lei complementar, respeitadas as diretrizes do Pacto Federativo e a autonomia dos municípios.

Interessante observar as lições de Regis Fernandes de Oliveira ao tratar intimamente as normas gerais de direito tributário com a Constituição da República.

Cabe à legislação complementar estabelecer normas gerais que, a nosso ver, confundem-se com os princípios, sobre “definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes” (alínea a do inciso III do art. 146 da CF). Entende-se, pois, como norma geral, por disposição constitucional, ainda que o não sejam, a definição do fato gerador, base de cálculo e identificação do contribuinte pode ser feita pelo Código Tributário Nacional, o que não agride a intimidade dos entes federativos.²⁷³

Assim, os critérios especiais de tributação são instrumentos extrafiscais de intervenção no comportamento dos contribuintes por indução, instituídos como uma norma geral de tributação mediante uma lei nacional, sobre o qual os Entes estatais norteiam seu exercício de competência tributária para prevenir a livre concorrência.

²⁷³ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. p. 179.

A materialidade dessa norma geral é ampla, poderíamos considerar a instituição de obrigações acessórias comuns ou compartilhadas sobre serviços digitais, fundado no inciso I do art. 146, para resguardar conflitos de competência entre os municípios. A competência conferida ao legislador complementar permite a utilização dessa norma indutora como mecanismo de regulação da livre concorrência através da não cumulatividade, como defendido por Diego Bonfim²⁷⁴ em apurado estudo sobre a matéria, ao identificarmos a materialidade do art. 146, II, da Constituição da República.

O permissivo Constitucional do inciso III, art. 146, confere à lei complementar a competência para estabelecer normas gerais sobre o arquétipo da Regra-Matriz de Incidência Tributária, suas espécies de tributos e lançamento, assim como prescrição e decadência, de modo que a utilização de regimes especiais de tributação e concessões de incentivos fiscais podem ser instituídos com caráter concorrencial, sobre o qual a própria imposição tributária opera como mecanismo de extrafiscalidade.

De acordo com o mesmo fundamento, também podem prever instrumentos de proteção à prática de evasão e sonegação fiscal, além de o campo de incidência para aplicação de obrigações acessórias adquirir mais rigidez, que impacte sobre a concorrência de mercado, operando sobre instrumentos de fiscalização e administração tributária, pois refletem o exercício de sua capacidade tributária ativa.

Importante compreender que o art. 146-A da Constituição da República não promove uma ampliação de competência, mas confere mecanismo de indução do exercício de competência constitucional sobre o qual o ente Federado promove o exercício de sua capacidade tributária.

No entanto, a outorga de competência confere mecanismos indutores de prevenção à prática de infrações que promovam desequilíbrio concorrencial, não sendo sua função reprimir a violação à livre concorrência:

Em outros termos, o art. 146-A da Constituição autoriza a edição de normas gerais, por meio de lei complementar, apenas para prevenir desequilíbrios concorrenciais, mas não outorga competência para edição de normas que tenham por finalidade a repressão de atos tidos como anticoncorrenciais, uma vez que o papel de repressão a atos violadores da concorrência cabe às normas de direito econômico, com fundamento nos arts. 24, I, e 173, § 4º, da Constituição, conforme será demonstrado a seguir.²⁷⁵

²⁷⁴ BOMFIM, Diego Marcel C. **Tributação e livre concorrência**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 195.

²⁷⁵ MORETI, Daniel. **Regime especial de controle e fiscalização de tributos e a livre concorrência**. São Paulo: Editora Noeses, 2017. p. 164.

O reconhecimento de similitude material entre as normas gerais e as normas de direito concorrencial, estas repressoras das infrações econômicas, promove distorções sobre a delimitação de competências constitucionais outorgada aos entes federativos, outorgando, a título exemplificativo, poderes de ordem econômica de interesse nacional a deliberações atípicas dos municípios, conforme será mais bem explorado adiante.

6.3 Intervenção fiscal repressiva em proteção concorrencial

A questão que se opera é: quem determina o agente detentor do poder ou competência para sancionar um ato socialmente indesejado? A resposta nos parece simples: aquele que detém a aptidão para regular conduta, prevista na norma primária, de modo que na Constituição da República se destacam os art. 146-A e o § 4º do art. 173 em regular o exercício ao direito à livre concorrência.

O § 4º do art. 173,²⁷⁶ cumulado com o art. 174 da CF,²⁷⁷ outorga competência à Lei Ordinária para **reprimir** o abuso de poder econômico, o desequilíbrio concorrencial e o aumento arbitrário de lucro, além da forma sobre a qual o agente normativo exercerá seu imperativo poder:

Nesse terreno do controle de condutas anticompetitivas, o CADE exerce o seu papel de poder de polícia, no âmbito do Direito Administrativo Sancionador, motivo pelo qual é frequente a utilização de conceitos e princípios aplicáveis ao Direito Penal. O controle de condutas tem fundamento constitucional no art. 173, § 4º, da CF, o qual estabelece que a lei irá reprimir o abuso de poder econômico.²⁷⁸

A regulação da ordem econômica foi privilegiada desde a vigência da Constituição de 1946, sendo-lhe atribuída mais densidade normativa pela Lei n. 4.137/1962,²⁷⁹ como um

²⁷⁶ “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

[...]

§ 4º A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.” (BRASIL. Constituição [1988]. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 mar. 2022).

²⁷⁷ “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.” (Idem).

²⁷⁸ SILVEIRA, Paulo Burnier da. **Direito da concorrência**. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 63.

²⁷⁹ BRASIL. **Lei n. 4.137, de 10 de setembro de 1962**. Regula a repressão ao abuso do poder econômico. Brasília: Presidência da República, 1962. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14137.htm. Acesso em: 18 jul. 2022.

instrumento do Estado cuja função era fiscalizar a gestão econômica. A partir da entrada em vigor da nova Lei de Defesa da Concorrência, a Lei n. 12.529/2011,²⁸⁰ foi reorganizado o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência e a política de concorrência no Brasil, mas manteve uma máxima que se repetia desde a entrada em vigor da Lei n. 8.884/1994,²⁸¹ a outorga ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade) da prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica.²⁸²

O regime jurídico repressivo anticoncorrencial não possui qualquer similaridade ao regime jurídico tributário, isso porque, diferentemente dos outros ramos do direito sancionador, os ilícitos concorrenciais não são definidos de forma taxativa. Nesse quesito, o Direito Tributário possui até mais similaridade ao Direito Penal, pois ambos os ramos jurídicos operam sobre a égide da tipicidade fechada.²⁸³

Atentando-nos às lições do Professor Luís Eduardo Schoueri na inovadora obra de titulação ao posto de Professor titular de Legislação Tributária da Faculdade de Direito da USP, temos:

A distinção entre o poder de tributar e o poder de regular se faz sentir, em termos constitucionais brasileiros, também quando se trata do tema da competência: conquanto tenha o constituinte, nos artigos 22 a 30, tratado do último, sem deixar de prever, no artigo 24, a “competência concorrente” para tratar de Direito Tributário, ali não se viu incluída a competência tributária,

²⁸⁰ BRASIL. **Lei n. 12.529, de 30 de novembro de 2011**. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei nº 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12529.htm. Acesso em: 18 jul. 2022.

²⁸¹ BRASIL. **Lei n. 8.884, de 11 de junho de 1994**. Transforma o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) em Autarquia, dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1994. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8884.htm. Acesso em: 18 jul. 2022.

²⁸² “Art. 1º Esta Lei estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência - SBDC e dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica, orientada pelos ditames constitucionais de liberdade de iniciativa, livre concorrência, função social da propriedade, defesa.” (BRASIL, 2011, op. cit.).

²⁸³ “A legislação concorrenciais estabeleceu um tipo aberto para o conceito de infração à ordem econômica: ‘constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, ainda que não sejam alcançados: I – limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre-iniciativa; II – dominar mercado relevante de bens ou serviços; III – aumentar arbitrariamente os lucros; e IV – exercer de forma abusiva posição dominante’. Dessa forma, essa é a capitulação legal adequada para fundamentar a existência de uma infração à ordem econômica em casos concretos.” (SILVEIRA, Paulo Burnier da. **Direito da concorrência**. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 67).

que foi regulada em capítulo próprio, a partir do artigo 145 da Constituição da República.^{284,285}

Como se pode observar, os conceitos de sanção e de infração são correlativos: a sanção é consequência da infração e a infração é um pressuposto da sanção, logo, a competência outorgada pela Constituição para reprimir abusos ao bem jurídico protegido da livre concorrência (art. 1º, IV; e 5º, LIV, da CF), como limites objetivos do poder de polícia do Estado, é do Cade e não cabe ao ente tributante promover ato administrativo sancionador de uma infração sobre um bem jurídico protegido que não detém o poder regulador.

A relação de tensão da autoridade do Estado em induzir condutas restritivas da liberdade do contribuinte segue norteamento constitucional delimitado pelo âmbito de proteção que descreve os bens e objetos que serão protegidos pelo direito fundamental ao seu exercício, de modo a proteger os direitos fundamentais dentro de um arquétipo constitucional qualificado, rígido e restrito, como limite à atuação do legislador infraconstitucional.

O sistema segrega suas condutas desejáveis, atos socialmente toleráveis, das condutas perniciosas que a sociedade pretende por afastar, como ato socialmente indesejável, classificando-as como infração, e indica o sujeito regulador dessa conduta, de modo que, dentro de um exercício de competências legislativas verticais, privativas ou reservadas, cada qual seja responsável por seu âmbito de proteção.

O âmbito de proteção sobre a ordem econômica possui características essencialmente distintas da ordem tributária, uma vez que a realidade dinâmica da economia confere a necessidade de caracteres dinâmicos e flexíveis, capazes de outorgar ao agente intervencionista estatal certa mobilidade na implementação de políticas públicas econômicas que se adéquem a rápida variação do mercado.²⁸⁶

²⁸⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 327.

²⁸⁵ Complementando esse raciocínio, o Professor Luís Eduardo Schoueri, em mesma obra: “No sistema brasileiro, as competências legislativas se repartem pelo modo horizontal (competência privativa ou reservada) e vertical (competência concorrente). No caso da competência reguladora, será ela exercida pela União, enquanto esta estabelece normas gerais, podendo os Estados e Distrito Federal exercer competência suplementar. Adota-se o princípio da subsidiariedade: aquilo que os Estados podem regular não deve ser tratado pela União. Aquilo que os Municípios podem resolver não deve ser regulado pelos Estados. A intervenção sobre o Domínio Econômico dar-se-á, pela União, quando em caráter ‘geral’ da norma. Do mesmo modo, se norma municipal seria suficiente, descabida a lei estadual sobre o assunto. A intervenção sobre o Domínio Econômico pelos ‘entes menores’ deverá, entretanto, sempre ser tomada com a devida cautela, tendo em vista a possibilidade de a legislação, conquanto local, produzir efeitos que se espalham além das fronteiras do ente legislante. Note-se, entretanto, que diversas matérias ficam no campo de competência privativa da União, descabendo, em tais campos, intervenção pelos Estados e Municípios.” (Ibid., p. 352).

²⁸⁶ No âmbito do Direito Econômico, esta característica é especialmente relevante, quando se tem em conta que “devido à natureza profundamente dinâmica da realidade econômica”, as leis que versam sobre Direito Econômico “têm de ser dotadas de ‘flexibilidade’, de ‘mobilidade’, para corresponderem às modificações e às

Parece-nos, contudo, que a exceção firmada pela Corte Suprema não se revela a mais acertada, merecendo severas críticas, visto que i) a Administração Fazendária não é ditada de competência para combater práticas empresariais que configurem comportamento anticoncorrencial, cuja análise compete a órgãos próprios, especificamente ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE, e à Secretaria de Direito Econômico, nos termos da Lei n. 8.884/94, bem como, ii) descumpridas as obrigações tributárias, ainda que reiteradamente, o Fisco dispõe de meios legítimos para exigí-las, lembrando aqui da função tutelar do Poder Judiciário, investido da competência institucional de exigir coercitivamente, condutas devidas.²⁸⁷

Desse modo, a intervenção sobre o domínio econômico de natureza diretiva (repressiva) sancionatória é objeto estranho às normas tributárias, pois não compete à ordem tributária impor um comportamento deonticamente modalizado como obrigatório ou proibido aos agentes econômicos que lhe imputem sanção. Limitam-se as normas tributárias à indução de comportamento, tendentes a estimular ou desestimular adequação fática à norma fiscal, modalizada deonticamente em uma permissão de conduta, sobre a qual o contribuinte se subsume à incidência mais ou menos favorável, de acordo com seu exercício de liberdade econômica.

Assim, para distinguir o cerne de proteção dos direitos fundamentais como limites objetivos ao poder de tributar, a natureza do descumprimento normativo deve versar sobre o inadimplemento de uma conduta relativa ao não pagamento de tributo ou o descumprimento de um dever instrumental, pois somente assim o ilícito terá natureza tributária: “Definimos a infração tributária, portanto, como toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais”.²⁸⁸

No que concerne à relação entre o poder de tributar e os direitos fundamentais, o poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado. O Estado exerce o seu poder tributário sob permanente limitação dos direitos fundamentais e de suas garantias constitucionais.

variações da política econômica decorrentes daquele dinamismo. Daí o artigo 174 do texto constitucional, discorrendo acerca da intervenção sobre o Domínio Econômico referir que ‘o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento’. Se a intervenção se faz ‘na forma da lei’, significa que não é necessário que cada intervenção concreta se dê por lei; importa, outrossim, que lei discipline a forma como a intervenção se dará.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 239-240).

²⁸⁷ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 178-179.

²⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 847.

Quando o Supremo Tribunal Federal qualifica o “devedor contumaz” para atribuir uma excludente de inconstitucionalidade por meio da tipologia do princípio da livre concorrência em matéria tributária, desnaturando a sanção política para uma sanção interventiva como forma de proteção repressiva ao ambiente econômico, o faz em desconformidade constitucional ao próprio preceito.

A livre concorrência não incide sobre a norma primária sancionatória e o ente fazendário não é dotado de competência repressiva sobre infração à ordem econômica, portanto, incompetente para exercer a aptidão. A sanção deve ser conformada com os direitos e garantias fundamentais conferidos pela Constituição Federal, para que não excedam restrições ao direito de liberdade econômica do contribuinte por sujeitos incompetentes a regular esse âmbito de proteção.

Ainda, os direitos e garantias individuais constituem barreiras intransponíveis à introdução de inovações no sistema tributário, uma vez que limitam a própria ação estatal tanto de exigir tributos quanto da aplicação de sanções.

6.4 Tributação como instrumento de intervenção do Estado

Na dimensão dos direitos de defesa, o âmbito de proteção dos direitos individuais e as restrições a esses direitos são conceitos correlatos, pois quanto mais amplo for o âmbito de proteção de um direito fundamental, maiores são as possibilidades de qualificar um ato Estatal como passível de mitigar seu exercício; de modo oposto, quanto mais restrito for o âmbito de proteção, menores serão os conflitos entre Estado e indivíduo sobre referido direito.

Conforme dito em linhas pretéritas, a autoridade do Estado em invadir a liberdade do contribuinte possui uma multiplicidade de limitações ao seu exercício, de modo a proteger seu núcleo essencial dentro de um arquétipo constitucional rígido e restrito de atuação do legislador infraconstitucional.

A intervenção do Estado brasileiro sobre o domínio econômico se dá por meio da regulação legislativa da atividade econômica e opera sobre duas modalidades (i) por direção, na qual há determinação dos agentes econômicos de modo individualizado para que empreendam determinadas condutas, utilizando-se de norma jurídicas repressivas, e (ii) por indução, na qual há implementação de estímulos positivos ou negativos para induzir os agentes econômicos a empreender determinadas condutas, utilizando normas jurídicas indeterminadas (sem determinação de sujeito).

O direito à liberdade, apesar de passível de limitação ou restrição, não pode ser mitigado a ponto de esvaziar o conteúdo de seu núcleo essencial, dada a vedação constitucional encampada pelo art. 60, § 4º, IV, da Constituição da República, que conferiu às garantias individuais *status* qualificado de limites dos limites à atuação do Estado.

As limitações ao poder de tributar são especiais manifestações dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte, que decorrem de princípios ou regras políticas sobre a qual o constituinte atribuiu eficácia jurídica qualificada:

No direito tributário interno, a máxima da liberdade vai exigir que o Estado exerça sua competência tributária respeitando a liberdade de existência, de livre arbítrio e de propriedade do contribuinte. Para que a máxima kantiana da liberdade (“age externamente de modo que o livre uso de teu arbítrio possa coexistir com a liberdade de todos de acordo com uma lei universal”) seja cumprida, o ordenamento jurídico-tributário deve prever um conjunto de dispositivos protetivos do contribuinte. O Estado não pode tributar livremente, pois sua liberdade de tributação tem que coexistir com a liberdade de existência do contribuinte (que inclui a liberdade de ser proprietário, de decidir como será seu desenvolvimento econômico, que permita sua subsistência e outras necessidades desse jaez). [...] Os princípios inseridos em nossa Constituição Federal significam barreiras de atuação estatal, demonstrando que a liberdade do Estado enquanto ente tributante não é absoluta. Pelo contrário. A atividade fiscal, estatal por natureza, é amplamente limitada, para permitir uma significativa margem de liberdade de atuação do contribuinte.²⁸⁹

Os direitos e garantias individuais constituem barreiras intransponíveis à introdução de inovações no sistema tributário, uma vez que limitam a própria ação estatal de exigir tributos e as formas de coação do Estado na execução de suas garantias.

Isso porque a qualificação dos direitos constitucionais como fundamentais reside no regime jurídico privilegiado, revestido de rigidez, imutabilidade e aplicabilidade imediata, outorgados pela Constituição da República, em proteção ao caráter de normas de direitos e garantias fundamentais abarcadas como cláusulas pétreas nos termos do art. 60, § 4º, da Carta Magna.

Os direitos fundamentais são atingido diretamente pela tributação e o direito à liberdade é alcançado indiretamente, pois a incidência do poder do Estado pode modular comportamento dos contribuintes de acordo com os objetivos perquiridos sobre a ordem econômica, mas mesmo a forma de restrição a esse direito não relativiza a especial proteção outorgada em caráter qualificado pelo constituinte:

²⁸⁹ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 335.

A qualificação de direitos constitucionais como fundamentais reside no regime jurídico de especial proteção que a Constituição lhes outorgou, traduzido, essencialmente, pelo nível singular de proteção de suas normas, por constituírem os direitos e garantias fundamentais cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, IV), e pela aplicação imediata de seus preceitos (art. 5º, § 1º).²⁹⁰

As normas tributárias indutoras são intrinsecamente vinculadas ao direito fundamental da liberdade, pois, através da utilização dessas normas em caráter de intervenção sobre o domínio econômico, os contribuintes são incentivados ou desestimulados a adotar comportamentos desejados pelo legislador através de regimes fiscais mais benéficos ou onerosamente menos interessantes.

O Ministro Gilmar Mendes, em sua obra *Curso de Direito Constitucional*, destaca que por vezes o próprio constituinte²⁹¹ estabelece a forma de restringir direitos individuais, tais como encampados no art. 5º, incisos XII, XIII e XV, da CF/88, no qual a norma constitucional, que restringe o âmbito de proteção dos direitos fundamentais, contém a um só tempo uma norma de garantia, reconhecendo e garantindo determinado âmbito de proteção, e uma norma de autorização de restrições, permitindo ao legislador restringir a proteção constitucionalmente assegurada.

Parece-nos o caso da proteção ao direito de livre concorrência em matéria tributária, pelo qual, por meio da instituição de uma restrição mediata, o constituinte acaba por asseverar a garantia do Estado Fiscal na sua preservação e a possibilidade de excepcionalmente estabelecer critérios restritivos de liberdade econômica por meio de lei complementar, com finalidade específica de prevenir desequilíbrio concorrencial, por força do art. 146-A da Constituição da República, em que a “Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência”.²⁹²

Apesar de tratarmos de um dispositivo inserido pela EC n. 42/2003, o dispositivo estabelece diretrizes intervencionistas na liberdade econômica, que foram utilizadas como fundamento na conformação do Supremo Tribunal Federal das novas concepções sobre sanção política, conferidas no caso “American Virginia”, com a finalidade de afastar a neutralidade

²⁹⁰ COSTA, Regina Helena. Tributação e dignidade da pessoa humana. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco. **Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 813.

²⁹¹ “Para indicar restrições, o constituinte utiliza-se de expressões diversas, v.g., 'nos termos da lei' (art. 5º, VI e XV), 'nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer' (art. 5º, XIII), 'atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer' (art. 5º, XIII), 'salvo nas hipóteses previstas em lei' (art. 5º, LVIII). Outras vezes, a norma fundamental faz referência a um conceito jurídico indeterminado, que deve balizar a conformação de um dado direito. É o que se verifica v.g., com a cláusula da 'função social' (art. 5º, XXIII).” (MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 291).

²⁹² BRASIL. Constituição [1988]. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 mar. 2022.

econômica do Estado perante uma desconformidade sistêmica de desequilíbrio concorrencial decorrente do não pagamento de tributo.

Complementa-se, neste ponto, que, em particular entendimento, a violação à livre concorrência em matéria tributária não se impõe sobre a necessidade de registro especial para o exercício da atividade econômica de industrialização do cigarro. Essa restrição está prevista no arquétipo constitucional do ordem econômica (parágrafo único do art. 170) e seu excesso decorre da vedação de concessão como instrumento sancionatório tributário, subsumindo a infração de não pagamento de tributo à regulação de comportamento dos agente econômicos, como forma de reestabelecer o desequilíbrio concorrencial, finalisticamente incompatível com a coatividade tributária.

Do mesmo modo, a convalidação da constitucionalidade do ato de protesto da Certidão de Dívida Ativa decorre de uma consagração da “garantia da livre concorrência, evitando-se que agentes possam extrair vantagens competitivas indevidas da sonegação de tributos”.²⁹³

As restrições a direitos fundamentais não prescindem exclusivamente de caráter material, é necessário que elas sigam a conformidade formal, que corresponde ao aspecto sobre a “forma da afetação do bem protegido”.

As posições constitucionais formais, que têm importância sobretudo em conexão com as reservas legais no âmbito dos direitos fundamentais, significam que um peso preponderante de princípios constitucionais colidentes não confere a eles, por si só, o *status* de autorizações suficientes para a intervenção. Assim, por exemplo, o Executivo tem que poder se apoiar em uma restrição constitucional indireta, na forma de uma lei, mesmo quando princípios constitucionais colidentes, como restrições constitucionais diretas, fundamentam materialmente uma intervenção.²⁹⁴

Se as restrições são indiretamente constitucionais, fossem permitidas apenas a reprodução de restrições diretamente constitucionais se lhes atribuiria um caráter meramente declaratório, e nunca constitutivo. Entretanto, essas restrições (indiretas) devem ser interpretadas de acordo com o poder de decidir do legislador, de forma que esse tipo de restrição seria um permissivo direto ao legislador infraconstitucional de exercer ou não esse poder, de aplicar ou não a restrição.

²⁹³ Ver Ementa, item 3.2, de BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.135 Distrito Federal**. Direito Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei n. 9.492/1997, art. 1º, parágrafo único. Inclusão das certidões de dívida ativa no rol de títulos sujeitos a protesto. Constitucionalidade. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14308771>. Acesso em: 17 jul. 2022.

²⁹⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 291.

Registre-se, ainda, que a EC n. 42, de 2003, inseriu o art. 146-A, que prescreve que “lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”. Conferiu, assim, novo papel a essa espécie tributária (Lei Complementar), com vista a prestigiar princípio geral da atividade econômica, qual seja, a livre concorrência (art. 170, IV, CR).²⁹⁵

Portanto, a restrição ao direito fundamental da livre concorrência sobre o poder de tributar compete exclusivamente a lei complementar,²⁹⁶ limitada sua regulamentação à fixação de critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios, os quais, inclusive, divergem de sanção, como fora tratado anteriormente.

Observamos, assim, que tanto o cancelamento do registro especial para indústria de cigarros, disposto no art. 2º do Decreto-Lei n. 1.593/1977, quanto a autorização de protesto das certidões de dívida ativa do parágrafo único do art. 1º da Lei n. 9.492/1997²⁹⁷ não implicam critérios especiais de tributação, configurando forma de afetação imprópria para restrição do bem jurídico protegido da livre concorrência em matéria tributária, visto que:

[...] tem-se uma reserva legal ou restrição legal qualificada quando a Constituição não se limita a exigir que eventual restrição ao âmbito de proteção de determinado direito seja prevista em lei, estabelecendo, também, as condições especiais, os fins a serem perseguidos ou os meios a serem utilizados.²⁹⁸

As reservas legais conferidas possuem importância por impedirem a multiplicação de conflitos entre direitos individuais diversos, conferindo segurança jurídica à tensão entre Estado e contribuinte, de maneira a evitar que sanções fiscais restrinjam direitos fundamentais por meio de atos arbitrários.

²⁹⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário** – Constituição e Código Tributário Nacional. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 32.

²⁹⁶ Nesse mesmo sentido, o Professor Luís Eduardo Schoueri leciona: “Assim é que as normas tributárias indutoras sujeitam-se: I) por força do veículo pelo qual se introduzem no mundo jurídico, às regras de repartição de competências tributárias; II) por força da matéria que regulam, às regras de competência legislativa. Conclui-se, portanto, pela necessária concomitância de competências, para que se introduzam normas tributárias indutoras válidas no ordenamento brasileiro.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 351).

²⁹⁷ BRASIL. **Lei n. 9.492, de 10 de setembro de 1997**. Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19492.htm. Acesso em: 18 jul. 2022.

²⁹⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 305.

A convalidação desses instrumentos como aptidões de competência ao ente tributante para corrigir distorções nas concorrências é, portanto, imprescindível de edição através de lei complementar, caso contrário não podem configurar aptidões a uma norma tributária indutora da ordem econômica, mas sim a uma norma regulatória de indução da ordem econômica, que não compete ao ente fazendário, e sim ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade), de acordo com as restritas delimitações de competência constitucionalmente reservadas.

Analizando a doutrina de Karl Friauf, o Professor Luís Eduardo Schoueri sintetiza a necessária dissociação de regime jurídico:

[...] o emprego de normas tributárias indutoras constitui tentativa do Estado de fugir das amarras impostas pelos direitos individuais (propriedade, proteção à livre iniciativa, etc), concluindo que tais amarras continuam a proteger o contribuinte, se o Estado se vale de normas tributárias indutoras. Entende que as normas intervencionistas não se podem valer da dignidade constitucional dos impostos, devendo-se medir sua constitucionalidade diretamente, i.e., não enquanto normas de tributação, mas diretamente como normas de intervenção sobre o Domínio Econômico.²⁹⁹

Ademais, as restrições diretamente constitucionais também exigem uma determinação por parte do legislador das diferenças entre restrições indiretamente constitucionais e restrições diretamente constitucionais, que nos levam necessariamente a perquirir sobre o conteúdo do núcleo essencial da livre concorrência em matéria tributária.

Os princípios gerais da atividade econômica capitulados no art. 170 da Constituição da República categorizam as restrições aos direitos individuais que seriam imanentes ao exercício da atividade lícita, razão pela qual não caberia ao legislador a competência para fixar restrições, mas sim de interpretação dos limites.

A mesma norma pode possuir tanto finalidade tributária quanto interventiva sobre a ordem econômica, na forma da fixação de carga fiscal e de estruturação econômica, sendo que sobre essa norma a constitucionalidade dos limites se sujeita a um controle de validade interpretativo regido por cada um dos sistemas compatíveis

O núcleo essencial do princípio da livre concorrência em matéria tributária não permite que o Estado Fiscal aplique atos administrativos contra contribuintes individualizados; ademais, a valoração desse primado na Constituição da República remete a fixação de critérios estruturais à organização da ordem econômica, positivamente estabelecidos como preventivos. Já o núcleo

²⁹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 228.

essencial do princípio da livre concorrência em matéria econômica é diverso, e compete a análise sobre a égide do Direito Concorrencial, podendo, neste caso, ser repressivo:

A tributação, no entanto, só se manifesta mediante a intervenção por indução, nunca por direção. É que o contribuinte não pode ser obrigado, mesmo por lei, a praticar o fato gerador (fato jurídico tributário) de determinado tributo, sob pena de ofensa ao princípio do não confisco, bem como de quebra da fenomenologia tributária, toda ela baseada na possibilidade de o sujeito passivo optar pela não realização de atos que atraíam a incidência da norma tributária. É justamente por essa razão que a tributação como instrumento de indução comportamental se mostra efetiva.³⁰⁰

Como exemplo, podemos citar os benefícios fiscais regionais, que objetivam, através de um favorecimento fiscal, a indução de comportamentos destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Em sentido oposto, podemos utilizar a própria indução tributária negativa da indústria do cigarro, pela própria conformação de preço considerada no caso *American Virginia*, no qual o ônus fiscal sobre o exercício dessa atividade econômica lícita é desestimulado através da implicação fiscal de 70% (setenta por cento) na composição do preço de venda do produto.

Importante asseverar que as garantias constitucionais protegem as liberdades através da concretização da segurança jurídica para a efetiva proteção dos direitos fundamentais e limitam o exercício do poder fiscal através das capacidades atribuídas pela Constituição da República.

Apesar de nominar uma seção como “Das Limitações do Poder de Tributar”, esse conteúdo classificatório abarca toda a classe de direitos fundamentais próprios do indivíduo, inseridos em uma relação jurídico-tributária, abrangendo também partilhas de competência, espécies tributárias e garantias constitucionais, que também incluem conotações negativas ao exercício de poder tributante em preservação ao contribuinte.

Desse modo, o núcleo essencial da proteção sobre a livre concorrência em matéria tributária se relaciona em não obstar a prática de atividade lícita como uma restrição desproporcional ao exercício da liberdade, que não se opera dentro da política de oneração da carga tributária. Esse fenômeno de desvio de finalidade se opõe sobre o direito fundamental de propriedade do indivíduo, que segue as diretrizes de proteção na relação do poder tributante sobre a égide de garantia do princípio do não confisco.

O limite imposto sobre a livre concorrência como uma norma tributária indutora de intervenção sobre a ordem econômica encontra amparo em garantir o exercício de atividade

³⁰⁰ BOMFIM, Diego Marcel C. **Tributação e livre concorrência**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 102.

lícita, que pode ou não prever critérios especiais de tributação para induzir comportamentos, com a finalidade de prevenir desequilíbrios concorrenciais, mas nunca para sancionar comportamentos com a finalidade de restabelecer a concorrência.

A finalidade repressiva de comportamentos concorrenciais compete a normas sancionatórias reguladoras da ordem econômica, sobre a qual o constituinte houve por bem atribuir aptidão e requisitos diversos daqueles outorgados à matéria fiscal, para que se convalide restrição ao direito fundamental de sua liberdade.

A relação de liberdade e tributo se positiva com mais precisão e tem suas raízes atreladas aos incisos XXII e XXIII do art. 5º da Constituição da República, que proclamam o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa, fornecendo substrato econômico para a imposição fiscal.

Podemos citar, nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva, que, dentre outros fatores, se guia pelo princípio da igualdade e interfere em conformação semântica fundamental com a livre concorrência sobre a ordem econômica para identificar situações de equivalência fática. A capacidade contributiva e os princípios da ordem econômica possuem uma relação de integração para alcançar os primados da justiça social e da solidariedade.

Princípios restritivos, por si só, não são capazes de colocar o indivíduo em determinadas posições definitivamente restringidas. Para alcançar uma restrição definitiva é necessário haver um sopesamento entre o princípio constitucional atingido e o(s) princípio(s) que o restringe(m). Além disso, os próprios princípios possuem natureza de restrições, de modo que os princípios colidem com seus conteúdos para conformar as extensões uns dos outros, figurando conotativamente como normas que podem restringir direitos fundamentais.

Isso nos leva a concluir que a relação entre o poder de tributar e os direitos fundamentais é uma relação de conformação de valores sobre o qual versava Alexy,³⁰¹ em que o alcance do

³⁰¹ “O fato de o Tribunal Constitucional Federal falar em uma ‘ampla margem de conformação’ do legislador na ‘valoração do complexo de interesses’ não significa necessariamente que se trata de uma discricionariedade normativa para sopesar. Isso vale também quando ele iguala a valoração do complexo de interesses à ‘quantificação dos interesses contrapostos’ e à ‘determinação da necessidade de proteção’. Isso tudo pode ser facilmente interpretado no sentido de um impasse estrutural no sopesamento. É necessário apenas que os interesses do empresário e do trabalhador sejam classificados como sendo de importância similar para se chegar à conclusão de que tanto a isenção de obediência das pequenas empresas às regras mais rígidas de proteção contra demissões quanto sua inclusão nessas regras estão inseridas na discricionariedade estrutural, ou seja, ambas são facultadas ao legislador. Isso pressupõe somente a aceitação de que, nesse caso, os direitos fundamentais admitem um escalonamento apenas rudimentar, de forma a criar um considerável impasse no sopesamento, ao qual corresponde uma discricionariedade estrutural equivalentemente ampla, que abarca tanto as medidas legislativas quanto uma abstenção em relação a elas. A ‘valoração do complexo de interesses’ por meio do legislador incluindo-se aí a ‘quantificação’ por ele realizada – não é, *per definitionem*, uma valoração e uma quantificação jurídicas no âmbito da discricionariedade estrutural, mas uma valoração e uma quantificação políticas. Seu resultado é juridicamente facultativo. Os princípios de direitos fundamentais podem constituir objetos de sopesamento na discricionariedade estrutural, mas, em razão do impasse estrutural, eles não podem determinar o sopesamento. A competência de controle do Tribunal Constitucional é, então, limitada, sem que seja necessária uma discricionariedade cognitiva do legislador, pois as competências do

poder do Estado é o resultado desses valores contrapostos com os direitos fundamentais do indivíduo, como nos apropriamos das lições do Professor Ricardo Lobo Torres: “O poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado. O Estado exerce o seu poder tributário sob permanente limitação dos direitos fundamentais e de suas garantias constitucionais”.³⁰²

Refina o raciocínio o Professor, referenciando a natureza da bipolaridade da liberdade fiscal, pois, ao mesmo tempo em que o tributo garante a liberdade através de instrumento que viabiliza o exercício do poder de polícia para preservar os excessos cometidos contra o indivíduo, pode extraordinariamente limitar o seu exercício quando oprimida pela legitimidade do tributo.

Por fim, podemos concluir que o constituinte determinou os limites de atuação do poder de polícia do Estado, utilizando-se dos direitos fundamentais para limitar a atuação dos entes federativos sobre cada regime de competência, prevendo mecanismos diferenciados para proteger o núcleo essencial de cada bem jurídico protegido de acordo com cada âmbito de proteção, para que o dinamismo das relações de ordem tributária e ordem econômica sejam garantidos de acordo com suas especificidades.

Tribunal terminam nos limites daquilo que é definitivamente devido.” (ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 621-622).

³⁰² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. vol. III, 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 14.

7 CONCLUSÃO

Percorremos a análise jurídica sobre os caracteres que conformam a sanção política e identificamos que, apesar da qualificação do ato, sua estrutura normativa segue o regime jurídico de um ato administrativo, sobre o qual se pretende promover uma restrição de direitos dos contribuintes, com a finalidade de promover o adimplemento do crédito tributário não recolhido oportunamente.

O estudo do caso se mostra cada vez mais relevante em decorrência da própria modificação da política de eficiência fiscal, que tem valorizado cada vez mais medidas extrajudiciais para promover a satisfação de seu crédito.

A interpretação conferida a essa prática da administração na exigibilidade do crédito tributário foi reprimida pela jurisprudência, que, de modo pacífico, acompanhava o direcionamento consolidado nas Súmulas do STF n. 70, 325 e 542, editadas sobre égide anterior ao presente texto constitucional, mas promoviam referibilidade valorativa aos preceitos fundamentais da Constituição de 88 em afastar toda e qualquer restrição ou proibição ao exercício de atividade lícita do contribuinte, como forma indireta de exigir o pagamento do tributo.

Esse conceito de sanção política sempre foi atrelado a um exercício pleno ao direito fundamental da liberdade econômica ao exercício de atividade lícita, convalidando apenas restrições decorrentes aos direitos fundamentais do contribuinte quando promovidos em sede de Execução Fiscal.

A virada hermenêutica sobre o tema decorre da nova conotação semântica conferida pelo Supremo Tribunal Federal, no qual 2 (dois) *leading cases* representam vetores de resignificação do termo, o caso “*American Virginia*” e o reconhecimento da constitucionalidade do protesto de Certidão de Dívida Ativa, respectivamente Ação Cautelar n. 1657/RJ, RE 550.769/RJ e ADI n. 5135/DF.

O norteamento normativo dos *decisum* houve por consagrar a livre concorrência em matéria tributária como excludente tipológica de sanções políticas, pois a prática das referidas medidas promovia uma função regulatória de restabelecer a ordem econômica desequilibrada por agentes inadimplentes perante o Fisco.

Estabeleceu-se que, para configurar um ato de sanção política, é necessário identificar, na questão materialmente proposta da atividade econômica, se a medida não se faz necessária para regulamentar um substrato especial anticoncorrencial de acordo com a análise do caso concreto.

Ademais, os julgados conferiram ao Estado Fazendário a função de resguardar a livre concorrência através de atos repressivos para reestabelecimento da ordem concorrencial desequilibrada através do inadimplemento fiscal, levando em consideração (i) o princípio da reserva legal, (ii) o princípio da proporcionalidade, e (iii) a preservação do núcleo essencial dos direitos restringidos, para exercer seu controle de validade.

Reconheceu assim, o Supremo Tribunal Federal, a competência do Estado Fiscal de restringir os direitos fundamentais relativos à liberdade econômica do contribuinte como forma de intervenção do Estado na ordem econômica, desde que respeitado o princípio da proporcionalidade, de modo a relativizar a hermenêutica jurisprudencial da livre iniciativa.

O conceito de sanção encontra-se atrelado à coatividade, entretanto, identificamos que diversos sistemas normativos também apresentam caracteres de coatividade, como a religião, a moral, entre outros. O elemento diferenciador da coatividade como atributo de juridicidade revela-se na forma do ato coator, sendo o exercício de coercibilidade do Estado em função jurisdicional.

Assim, é necessário consolidar o entendimento acerca da conexão lógica e necessária entre o conceito de sanção e infração, do qual a sanção é consequência do ato infrator, enquanto o ilícito é um pressuposto da sanção, ao passo que toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais será uma infração fiscal.

A conexão entre o antecedente normativo do ato ilícito com seu consequente constitui elemento de identificação próprio da relação sancionatória, sendo o ente fiscal aquele que exerce a repressão a um comportamento ilícito relativo ao inadimplemento de tributo ou ao descumprimento de dever instrumental.

O tipo de sanção eleito pelo ordenamento jurídico é fato que carece de aprofundamento teórico, isso porque, com base no art. 146, III, da Constituição Federal, cumulado com o art. 113 do Código Tributário Nacional, tendo o legislador complementar optado por conferir ao Estado o poder sancionador tributário de promover medidas sancionatórias pecuniárias, de natureza restritiva aos direitos fundamentais de propriedade.

Elegeu o legislador complementar, por condição jurídico-positiva, a outorga de competência aos entes tributantes para instituição de obrigação relacional sancionatória de cunho pecuniário, visto que, seja em decorrência de uma obrigação de pagar (obrigação principal), seja de uma obrigação de fazer (obrigação acessória), o Código Tributário Nacional estabelece a conversibilidade da relação jurídica sancionatória em uma obrigação de pagar.

Nesse contexto, quando a legislação ordinária estabelece uma norma sancionatória tributária imputativa de restrição ao direito de livre iniciativa em decorrência de uma infração fiscal pelo não pagamento de tributo (obrigação de pagar), estamos diante de uma sanção política por ausência de referibilidade da infração à natureza jurídica da relação jurídica sancionadora. A ausência de previsão jurídico-positiva, prevista em lei complementar, que autorize a conversibilidade sancionatória de uma infração pecuniária viola a função comparativa do núcleo da sanção, pois promove restrição irreferível ao âmbito de proteção previsto na materialidade da norma.

Mesmo assim, nem toda sanção não pecuniária é uma sanção política. O legislador complementar reserva, em sua esfera de competência, a atribuição de instituir obrigações sancionatórias restritivas de liberdade econômica, estabelecendo, no próprio Código Tributário Nacional, institutos dessa tipologia, e a essas obrigações nominamos de sanções interventivas.

O modelo atual de intervenção do Estado na ordem econômica alarga o campo de tensão com os direitos fundamentais do contribuinte graças à tradição de verticalização de poder do País, que induz ao Executivo uma sobreposição de competências. Este, inserido num ambiente de crise do pacto federativo, confere uma aparente aptidão que não lhe convém.

A identificação do regime jurídico normativo é necessária para a compreensão do âmbito de proteção de direitos e garantias individuais do cidadão, que estão protegidos naquela relação jurídica, pois quanto mais amplo for o direito fundamental, maiores são as formas de o Estado mitigar seu exercício. Logo, ao tratarmos de um direito fundamental derivado do exercício da liberdade, há uma multiplicidade de limitações que, de acordo com a natureza da relação jurídica, pode ou não representar uma transgressão a uma vedação constitucional qualificada de limites dos limites, pelo art. 60, § 4º, IV, da Constituição da República, revestida de rigidez, imutabilidade e aplicabilidade imediata.

O poder de tributar atinge o direito fundamental da liberdade, pois possui a aptidão de modular comportamentos de forma indutiva. Assim, as normas tributárias indutoras são intrinsecamente vinculadas ao direito fundamental da liberdade, pois, através da utilização dessas normas em caráter de intervenção sobre o domínio econômico, os contribuintes são incentivados ou desestimulados a adotar comportamentos desejados pelo legislador através de regimes fiscais mais benéficos ou onerosamente menos interessantes.

Com a edição da atual Constituição da República, as formas de atuação do Estado na ordem econômica buscaram alicerces na teoria do ato administrativo, como sustentação teórica para garantir a eficácia dos direitos fundamentais. O Estado regulador brasileiro fora

encampado de uma função estrutural para lidar com a imposição de uma realidade econômica e social heterogênea.

Como resultado do dinamismo da linguagem jurídica, os contornos semânticos das sanções políticas não mais se exaurem nas medidas indiretas de cobrança do crédito tributário. A Suprema Corte conferiu novo tratamento normativo à classe de sanções não pecuniárias, reconhecendo, nas sanções políticas, caracteres de (i) ato administrativo de execução forçada na ausência do Estado-Juiz, ii) desproporcionalidade da medida coativa para realização do crédito tributário e iii) ofensa ao direito individual à livre iniciativa pela restrição imposta no consequente sancionatório, criando, entretanto, uma exceção de inconstitucionalidade da norma sancionatória caso a (iv) intervenção repressiva do Estado Fazendário opere em proteção à livre concorrência, desnaturando a sanção política para uma sanção interventiva.

Conformar esse ambiente com o valor da livre concorrência, no ambiente amplo da ordem jurídica, remete à força axiológica de um ambiente plural dotado de mínima regulação de mercado, no qual a competitividade é elemento sýgnico.

Por ser um valor elementar a todos os sistemas jurídicos, é necessária a compreensão da figura do Estado sobre o qual a aptidão de coagir deve ser fixada, estando entrelaçados os art. 146-A e § 4º do art. 173 da Constituição da República como fundamento desse exercício coativo sobre a ordem tributária, em determinação à forma sobre a qual esse poder se impõe sobre a livre concorrência.

Como norma axiologicamente presente em toda e qualquer relação de exercício econômico, coube ao constituinte conferir diferentes modelos de regulação desse direito fundamental como forma de operacionalizar o dinamismo próprio de cada esfera de atuação. A distinção do regime jurídico da livre concorrência foi classificada no âmbito constitucional, tanto sobre o poder de tributar quanto sobre o poder de regular a ordem econômica, apresentando características típicas distintas e restrições diferenciadas.

Destacam-se as distintas características da outorga do constituinte ao conferir ao Estado Fiscal a aptidão de editar normas tributárias indutoras sobre a ordem econômica, com a criação de critérios especiais de tributação, buscando prevenir desequilíbrio concorrencial por meio de lei complementar.

A repressão de comportamentos transgressores das diretrizes da ordem econômica, por meio do exercício do poder de polícia do Estado, foi outorgada à edição de lei ordinária para estabelecer a forma sobre a qual esse poder será exercido. A forma de regulação da intervenção econômica sobre os agentes comportamentais dar-se-á através do Conselho Administrativo de

Defesa Econômica (Cade), ao qual, por força da Lei n. 12.529/2011, compete a prevenção e a repressão das infrações contra a ordem econômica.

Como afirmamos, o conceito de sanção e de infração são correlativos: a sanção é consequência da infração e a infração é um pressuposto da sanção, logo, se a competência outorgada pela Constituição para regular o bem jurídico protegido da livre concorrência (art. 1º, IV; e 5º, LIV da CF) e o livre exercício da atividade econômica (art. 170, CF), como limites objetivos do poder de polícia do Estado, é do Cade, não cabe ao ente tributante promover ato administrativo sancionador de uma infração sobre um bem jurídico protegido de que não detém o poder regulador.

Ademais, o art. 146-A da Constituição da República restringe o âmbito de proteção do direito fundamental da livre concorrência em matéria tributária, de modo tanto a afastar a imposição de instrumentos concorrenciais tributários sem a devida reserva de lei complementar como a repressão de condutas do instrumento sancionatório tributário por subsunção da infração de não pagamento de tributo à regulação de comportamento dos agentes econômicos para restabelecer o desequilíbrio concorrencial, finalisticamente incompatível com a coatividade tributária.

Por isso, a utilização de sanções restritivas de liberdade sobre o fundamento de proteção à livre concorrência opera em descompasso com o regime jurídico desse princípio e com a sua tipologia tributária. O fundamento de validade da livre concorrência em matéria tributária se limita à aplicação de critérios especiais de tributação de natureza preventiva (normas primárias dispositivas), portanto, em descompasso com a posição lógico-sintática de normas sancionatórias, tomando por categóricas sanções políticas de dispositivos normativos que objetivem inserir esses perfis de comando.

Reprimir condutas em face da regulação concorrencial não configura aptidão da norma tributária indutora da ordem econômica, mas sim da norma regulatória de indução da ordem econômica jurisdicionada pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade), de acordo com as restritas delimitações de competência constitucionalmente reservadas.

A livre concorrência, como princípio geral da ordem econômica, possui finalidade tributária e finalidade regulatória interventiva sobre a ordem econômica, na forma da fixação de carga fiscal e de estruturação de políticas econômicas. Ademais, o núcleo essencial do princípio da livre concorrência em matéria tributária não permite que o Estado Fiscal aplique atos administrativos contra contribuintes individualizados, pois a valoração desse primado na Constituição da República remete à fixação de critérios estruturais em preservação à ordem econômica.

O núcleo essencial da proteção sobre a livre concorrência em matéria tributária não possui tipologia normativa de irradiar efeitos fiscais com a finalidade de reprimir comportamentos anticoncorrenciais, não sendo fundamento hábil para desnaturar uma sanção política, convertendo-a em sanção interventiva.

REFERÊNCIAS

- ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e sanções tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 10. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 4. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário brasileiro**. 14 ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistema jurídico. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros. **Construtivismo lógico-semântico**. v. I São Paulo: Noeses, 2014.
- BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECHO, Renato Lopes. O Direito Tributário sancionador e as sanções político-administrativas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 222, p. 103-116, mar. 2014.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2022.
- BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do Direito**. Tradução de Denise Agostinetti; revisão da tradução de Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- BOMFIM, Diego Marcel C. **Tributação e livre concorrência**. 1. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.
- BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRASIL. **Constituição – ADCT de 1988**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/conadc/1988/constituicao.adct-1988-5-outubro-1988-322234-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 12 jul. 2022.

BRASIL. Constituição [1967]. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967**. Brasília: Presidência da República, 1967a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 21 mar. 2022.

BRASIL. Constituição [1988]. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 mar. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1967b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 17 jul. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 1.593, de 21 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, em relação aos casos que especifica, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1593.htm. Acesso em: 17 jul. 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 5, de 15 de agosto de 1995**. Altera o § 2º do art. 25 da Constituição Federal. Brasília: Presidência da República, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc05.htm. Acesso em: 12 jul. 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 6, de 15 de agosto de 1995**. Altera o inciso IX do art. 170, o art. 171 e o § 1º do art. 176 da Constituição Federal. Brasília: Presidência da República, 1995b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc06.htm. Acesso em: 12 jul. 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 7, de 15 de agosto de 1995**. Altera o art. 178 da Constituição Federal e dispõe sobre a adoção de Medidas Provisórias. Brasília: Presidência da República, 1995c. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc07.htm. Acesso em: 12 jul. 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 8, de 15 de agosto de 1995**. Altera o inciso XI e a alínea “a” do inciso XII do art. 21 da Constituição Federal. Brasília: Presidência da República, 1995d. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc08.htm. Acesso em: 12 jul. 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 9, de 9 de novembro de 1995**. Dá nova redação ao art. 177 da Constituição Federal, alterando e inserindo parágrafos. Brasília: Presidência da

República, 1995e. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc09.htm. Acesso em: 12 jul. 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 19, de 4 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1998. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm. Acesso em: 12 jul. 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. Brasília: Presidência da República, 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm. Acesso em: 12 jul. 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 36, de 28 de maio de 2002. Dá nova redação ao art. 222 da Constituição Federal, para permitir a participação de pessoas jurídicas no capital social de empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens, nas condições que especifica. Brasília: Presidência da República, 2002a. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc36.htm. Acesso em: 12 jul. 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 40, de 29 de maio de 2003. Altera o inciso V do art. 163 e o art. 192 da Constituição Federal, e o caput do art. 52 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Brasília: Presidência da República, 2003b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc40.htm. Acesso em: 12 jul. 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2003a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em: 12 jul. 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 44, de 30 de junho de 2004. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc44.htm. Acesso em: 12 jul. 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 49, de 8 de fevereiro de 2006. Altera a redação da alínea b e acrescenta alínea c ao inciso XXIII do caput do art. 21 e altera a redação do inciso V do caput do art. 177 da Constituição Federal para excluir do monopólio da União a produção, a comercialização e a utilização de radioisótopos de meia-vida curta, para usos médicos, agrícolas e industriais. Brasília: Presidência da República, 2006a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc40.htm. Acesso em: 12 jul. 2022.

BRASIL. Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT,

aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Brasília: Presidência da República, 2006b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 17 jul. 2022.

BRASIL. **Lei n. 4.137, de 10 de setembro de 1962.** Regula a repressão ao abuso do poder econômico. Brasília: Presidência da República, 1962. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4137.htm. Acesso em: 18 jul. 2022.

BRASIL. **Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964.** Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm. Acesso em: 16 jul. 2022.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. **Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 16 jul. 2022.

BRASIL. **Lei n. 8.884, de 11 de junho de 1994.** Transforma o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) em Autarquia, dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1994. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8884.htm. Acesso em: 18 jul. 2022.

BRASIL. **Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 16 jul. 2022.

BRASIL. **Lei n. 9.492, de 10 de setembro de 1997.** Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9492.htm. Acesso em: 18 jul. 2022.

BRASIL. **Lei n. 9.983, de 14 de julho de 2000.** Altera o Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9983.htm. Acesso em: 16 jul. 2022.

BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Brasília: Presidência da República, 2002b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 14 jul. 2022.

BRASIL. **Lei n. 12.529, de 30 de novembro de 2011.** Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei nº 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112529.htm. Acesso em: 18 jul. 2022.

BRASIL. **Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Brasília: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 17 jul. 2022.

BRASIL. **Lei n. 13.606, de 9 de janeiro de 2018.** Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; altera as Leis nº s 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/113606.htm. Acesso em: 18 jul. 2022.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Relatório de Avaliação da Execução de Programas de Governo n. 21.** Brasília: CGU, fev. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 173/DF.** Relator Min. Joaquim Barbosa. Julgamento: 25 de setembro de 2008. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: Divulgação 19 de março de 2009. Dje-053.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 64.054.** Min. Aliomar Baleeiro, DJ 24.04.1968. p. 580.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 70.** É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2194>. Acesso em: 11 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 323.** É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2136>. Acesso em: 11 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 547.** Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2201>. Acesso em: 11 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.135 Distrito Federal**. Direito Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei n. 9.492/1997, art. 1º, parágrafo único. Inclusão das certidões de dívida ativa no rol de títulos sujeitos a protesto. Constitucionalidade. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14308771>. Acesso em: 17 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.881/DF**. Direito Constitucional, tributário e processual civil. Ações diretas de inconstitucionalidade. Averbação da Certidão de Dívida Ativa (CDA) em órgãos de registro e indisponibilidade de bens do devedor em fase pré-executória. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1190322016/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-5881-df-0064891-1420181000000/inteiro-teor-1190322324>. Acesso em: 18 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 550.769 Rio de Janeiro**. Constitucional. Tributário. Sanção política. Não-pagamento de tributo. Indústria do cigarro. Registro Especial de funcionamento. Cassação. Decreto-lei 1.593/1977, art. 2º, II. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5569814>. Acesso em: 17 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 627.543/RG**. Recorrente: Lona Branca Coberturas e Materiais Ltda. Recorrido: União. DJ-e 29.10.2014. Relator: Min. Dias Toffoli. Redação da tese aprovada nos termos do item 2 da Ata da 12. Sessão Administrativa do STF, realizada em 09/12/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 651.703/PR**. Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. ISSQN [...]. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/772432251/recurso-extraordinario-re-651703-pr>. Acesso em: 17 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário 33.523/DF**. O exercício de comércio e suas limitações legais. O art. 1º do Dec-Lei n. 5 de 1937, que veda aos contribuintes que estiverem em débito com a Fazenda Nacional, determinadas vantagens e a certos direitos, é perfeitamente legal. Relator(a): Min. Cândido Motta. Julgamento: 25/07/1957. Publicação: 19/09/1957.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário 633.239 AgR**. Relator(a): Joaquim Barbosa, julgado em 22/03/2011, Dje-065 Divulg 05-04-2011 Public 06-04-2011 Ement VOL-02497-02 PP-00367.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 395**. Relator(a): Cármen Lúcia, julgado em 17/05/2007, Dje-082, Divulg 16-08-2007, Public 17-08-2007 DJ 17-08-2007 PP-00022 EMENT VOL-02285-01 PP-00052 RTJ VOL-00201-03 PP-00823 RDDT n. 145, 2007, p. 181-185 RT v. 96, n. 866, 2007, p. 101-106.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Medida Cautelar em Ação Cautela 1.657-6 Rio de Janeiro**. Recurso. Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial [...]. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>. Acesso em: 17 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 63.026/SP**. Solve et repete. Não é lícito à autoridade proibir o contribuinte em débito de adquirir estampilhas, despachar mercadorias nas alfândegas e exercer as suas atividades profissionais. Relator(a): Min. Amara. Santos. Redator(a) do acórdão: Min. Aliomar Baleeiro. Julgamento: 25/04/1968. Publicação: 28/11/1969.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 413.782**. Relator(a): Marco Aurélio, julgado em 17/03/2005, DJ 03-06-2005 PP-00004 EMENT VOL-02194-03.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 565.048**. Relator(a): Marco Aurélio, julgado em 29/05/2014, Acórdão eletrônico repercussão geral – Mérito Dje-197 Divulg 08-10-2014 Public 09-10-2014.

BRITO, Lucas Galvão de. **Tributar na era da técnica**: como as definições feitas pela agência reguladora vêm influenciando a interpretação das normas tributárias. São Paulo: Noeses, 2018.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Teoria do precedente judicial**: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais. São Paulo: Noeses, 2012.

CAMILOTTI, José Renato. **Precedentes judiciais em matéria tributária no STF**: pragmática da aplicação de súmulas vinculantes e os critérios de verificação para a aplicação e distinção (*distinguishing*). 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do Direito**: o construtivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010a.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no Direito Tributário**. v. I. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: linguagem e método. 3. ed. rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010b.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: linguagem e método. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das infrações tributárias**. São Paulo/Rio de Janeiro: Forense, 2001.

COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional comentado em sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário** – Constituição e Código Tributário Nacional. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

COSTA, Regina Helena. Tributação e dignidade da pessoa humana. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco. **Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 4 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2000.

DE GIORGI, Raffaele. **Direito, tempo e memória**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 4. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2000.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil brasileiro**: teoria geral das obrigações. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2010.

FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do conceito de tributo**. 2010. 149 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009.

GALENDI JÚNIOR, Ricardo André; SCHOUERI, Luís Eduardo. Irretroatividade e função extrafiscal do tributo: elementos para a superação definitiva da Súmula nº 584 do STF. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (org.); LEITE,

Matheus Soares (org.). **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária**: fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda** – Pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

GRINOVER, Ada Pellegrini. **Teoria geral do processo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

IVO, Gabriel. **O Direito e a sua linguagem**. 2015. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/09/Gabriel-Ivo.pdf>. Acesso em: 3 jun. 2022.

KANT, Immanuel. **Crítica da razão prática**. Tradução de Valério Rohden. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. 6. ed. Coimbra: Armênio Amado Editora, 1984.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. Tradução de João Batista Machado. 6. ed., 5ª tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editora, 1986.

LEITE, Fabrício Dantas. Regulação não cooperativa: o modelo regulatório administrativo em ambiente de crise federativa. *In*: SCAFF, Fernando Facury (coord.). **Federalismo (s)em Juízo**. São Paulo: Noeses, 2019.

LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. Tradução de Saulo Krieger; tradução das citações em latim de Alexandre Agnolón. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019.

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

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. **O poder administrativo sancionador**: origem e controle jurídico. Ribeirão Preto: Migalhas, 2012.

MARTINS, Bruce Bastos. Introdução ao método analítico e ao círculo hermenêutico no percurso gerador de sentido da norma primária sancionatória. *In*: LINS, Robson Maia (coord.). **Direito Tributário sancionatório**. São Paulo: Noeses, 2021. p. 211-239.

MEIRELES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**. Direito das Obrigações. 1ª parte, v. 1. São Paulo: Saraiva, 2015.

MORETI, Daniel. **Regime especial de controle e fiscalização de tributos e a livre concorrência**. São Paulo: Editora Noeses, 2017.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, Maria das Graças Patrocínio. **Sanções tributárias e os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade**. São Paulo: Almedina, 2020.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

REALE, Miguel. Medidas provisórias – choque na economia – controle de preços – liberdade empresarial – penalidades e discricionariedade. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v. 91, p. 68-75, 1989.

ROSENVALD, Nelson. **Dignidade humana e boa-fé**. São Paulo: Saraiva, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Análise crítica das definições e classificações jurídicas como instrumento para compreensão do direito. *In*: SUNDFELD, Carlos Ari; VIEIRA, Oscar Vilhena (coords.). **Direito global**. São Paulo: Max Limonad, 1999. p. 289-304

SCHOUERI, Luiz Eduardo. Livre concorrência e tributação. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões do Direito Tributário**. v. 11. São Paulo: Dialética, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

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

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Grandes temas do Direito Tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SILVEIRA, Paulo Burnier da. **Direito da concorrência**. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: direito das obrigações e responsabilidade civil**. v. 2, 13. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

TÔRRES, Heleno Taveira. Pena de perdimento de bens e sanções interventivas em matéria tributária. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, n. 49, p. 55-76, maio/jun. 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. vol. III, 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VERNENGO, José Roberto. **Curso de teoría general del Derecho**. 2. ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1988.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do Direito Positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no Direito**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.