

**Universidade Anhanguera - Uniderp**

**Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes**

**DA ADMISSIBILIDADE DAS SANÇÕES POLÍTICAS**

**NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

**RAPHAEL FERREIRA DE SOUZA**

**Manhuaçu (MG)**

**2009**

**RAPHAEL FERREIRA DE SOUZA**

**DA ADMISSIBILIDADE DAS SANÇÕES POLÍTICAS  
NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

**Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação *lato sensu* TeleVirtual em Direito Tributário, na modalidade Formação para o Mercado de Trabalho, como requisito parcial à obtenção do grau de especialista em Direito Tributário.**

**Universidade Anhanguera – Uniderp**

**Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes**

**Orientador: Prof. Dr. George Augusto Niaradi.**

**Manhuaçu (MG)**

**2009**

## **TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro, para todos os fins de direito e que se fizerem necessários, que isento completamente a Universidade Anhanguera – Uniderp, a Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes e os professores indicados para compor o ato de defesa presencial de toda e qualquer responsabilidade pelo conteúdo e idéias expressas na presente monografia.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado.

Manhuaçu / MG, 30 de Dezembro de 2009.

**RAPHAEL FERREIRA DE SOUZA**

A meu pai, **Joaquim Suprano de Souza** (*in memoriam*),  
A meu avô materno, **Aristóteles Ferreira** (*in memoriam*),  
Por terem vivido por nós e para nós.

A minha mãe, **Rosângela Ferreira de Souza**,  
A minha avó materna, **Maria do Carmo Malacos Ferreira**,  
Pelos exemplos de vida e por terem plantado a semente.

A minha única irmã, **Mariana Ferreira de Souza**,  
Pela devoção explícita e velada que sempre me expendeu.

A **Sara Andressa Vinand**,  
A **Samuel Vinand**, e  
A **André Luiz Vinand**,  
Pelo carinho incondicional.

*“Dizem que certa vez um discípulo perguntou a seu mestre qual era o valor da verdade. O mentor lhe deu seu único anel e pediu-lhe fosse a uma loja bem simples para tentar trocá-lo por uma moeda de prata. O jovem voltou entristecido dizendo que só o haviam oferecido algumas de cobre. O mestre, então, mandou que fosse à melhor joalheria da cidade. O aprendiz voltou surpreso, contando que recebeu cem moedas de ouro pela jóia. O mestre, então, arrematou: ‘eis o valor da verdade. Ela só tem valor para quem a conhece’ ”.*

## RESUMO

O presente trabalho visa demonstrar a admissibilidade constitucional - e conseqüente aplicabilidade jurídica das sanções políticas - no Direito Tributário brasileiro, figuras tão hostilizadas pela literatura jurídica nacional. Para tanto, vale-se do método conceitual de exposição, exaurindo o estudo do princípio do devido processo legal (*due process of law*), relativamente ao tema, em sua dupla vertente: o devido processo legal formal (*procedural due process*) e o devido processo legal material (*substantive due process*).

**Palavras-chave:**

Sanções políticas, Direito Tributário Brasileiro, constitucionalidade, devido processo legal.

## ABSTRACT

The present work seeks to demonstrate the constitutional admissibility - and consequent juridical applicability of the political sanctions - in the Brazilian Tax Law, illustrations so harassed by the national juridical literature. For so much, it is been worth of the conceptual method of exhibition, exhausting the study of the brazilian due process of law, relatively to the theme, in your couple slope: the *procedural due process* and the *substantive due process*.

**Word-key:**

Political sanctions, Brazilian Tax Law, constitutionality, due process of law.

## ZUSAMMENFASSUNG

Die gegenwärtige Arbeit versucht, die verfassungsmäßige Zulässigkeit und daraus folgende juristische Anwendbarkeit der politischen Sanktionen, in der brasilianischen Steuer, deshalb von der nationalen juristischen Literatur belästigten Abbildungen, Direkt zu demonstrieren. Für so sehr ist es von der begrifflichen Methode der Ausstellung wert gewesen und erschöpft das Studium des Anfanges vom fälligen gesetzlichen Prozeß (*due process of law*), relativ zum Thema, in Ihrer Ehepaar Neigung,: der genau formelle gesetzliche Prozeß (*procedural due process*) und der fällige Prozeß gesetzliches Material (*substantive due process of law*).

**Schlüsselwort:**

Politische Sanktionen, brasilianisches Steuerrecht, Konstitutionalität, fälliger gesetzlicher Prozeß.

## SUMÁRIO

<b>PROLEGÔMENOS</b>	<b>10</b>
<b>CAPITULO 1</b>	
<b>Do Controle de Constitucionalidade</b>	<b>12</b>
Do conceito de inconstitucionalidade	
Inconstitucionalidade Formal x Inconstitucionalidade Material	
Do Fenômeno da Recepção	
A Teoria das Normas Constitucionais Inconstitucionais	
<b>CAPITULO 2</b>	
<b>Do devido processo legal (<i>due process of law</i>)</b>	<b>19</b>
O devido processo legal em sua acepção formal	
O devido processo legal em sua acepção material	
<b>CAPITULO 3</b>	
<b>Do conceito de sanção</b>	<b>22</b>
Sanção pena	
Sanção administrativa	
O atual conceito de “sanção política” em Direito Tributário	
<b>ENTENDIMENTO CONCLUSIVO</b>	<b>29</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>35</b>

## PROLEGÔMENOS

Muito tem sido dito acerca das intituladas *sanções políticas*, medidas de que se valem muitas autoridades administrativas para reprimir ilícitos tributários. Cuida-se, em verdade, de instituto deveras fustigado pela literatura jurídica e pelo Pretório Excelso<sup>1</sup> sem que, no entanto, verticalizem explicações acerca da questão.

Não há definição precisa do que seja “sanção política”. A literatura jurídico-tributária nacional traz, mediante exemplos, eventuais conseqüências dessas repressões, mas não expõe de forma clara e precisa do que se trata.

Pela própria denominação, verifica-se ser tema excessivamente abstrato e que, *ipso facto*, está a merecer maiores estudos e considerações da tributarística moderna, não apenas em razão de ser figura ordinariamente argüida (e criticada) nesta seara, mas – e principalmente – por se cuidar de figura jurígena que acarreta inúmeras repercussões, mormente na área empresarial, setor de alavancamento econômico do país.

---

<sup>1</sup> Vide, por todos, a **ADI 173 / DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa**: “CONSTITUCIONAL. DIREITO FUNDAMENTAL DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. DIREITO DE PETIÇÃO. TRIBUTÁRIO E POLÍTICA FISCAL. REGULARIDADE FISCAL. **NORMAS QUE CONDICIONAM A PRÁTICA DE ATOS DA VIDA CIVIL E EMPRESARIAL À QUITAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. CARACTERIZAÇÃO ESPECÍFICA COMO SANÇÃO POLÍTICA. AÇÃO CONHECIDA QUANTO À LEI FEDERAL 7.711/1988, ART. 1º, I, III E IV, PAR. 1º A 3º, E ART. 2º. 1. (...) Caracterização de sanções políticas, isto é, de normas enviesadas a constranger o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento do crédito tributário. 3. Esta Cor te tem historicamente confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas (...)**”.

Nesse sentido, propõe-se o estudo mais detido e acurado do tema, a fim de se comprovar que não se cuida verdadeiramente de anomalia jurídica, mas sim de técnica administrativa válida e eficaz de repressão aos abusos perpetrados por particulares contra a Administração Pública.

## 1. DO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE:

Aferir a constitucionalidade de determinada figura é dizer se ela está ou não em consonância com a Carta Política que rege um Estado específico.

No Brasil subsistem dois sistemas distintos desse controle, ambos igualmente válidos e aplicáveis, a saber: o *difuso*, também chamado de *aberto*, *por via de exceção* ou *de defesa*, que é a permissão conferida a qualquer órgão julgador de verificar *in concreto* a compatibilidade de um ato questionado com a Constituição da República, e aquele intitulado *controle concentrado*, também conhecido como *por via de ação direta*, cuja competência foi atribuída pelo constituinte de 1988 ao Supremo Tribunal Federal.

Através deste último sistema busca-se obter a declaração de inconstitucionalidade da lei ou do ato normativo em tese, *i.e.*, independentemente da existência dos casos concretos, objetivando-se a invalidação do objeto questionado com vistas à garantia da segurança das relações jurídicas, que não podem ficar sabor de atos inconstitucionais. Com efeito, naquele o efeito do *decisum* é restrito: atinge apenas as partes diretamente interessadas em um caso específico. Neste, o efeito é *erga omnes*, atingindo e vinculando todos os tribunais e a administração do país.

No ponto, importante lição é ofertada por JORGE MIRANDA<sup>2</sup>,

---

<sup>2</sup> In: MENDES, Gilmar, COELHO, Inocêncio Mártires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. Pg. 1003.

Constitucionalidade e inconstitucionalidade designam conceitos de relação, isto é, a relação que se estabelece entre uma coisa – a Constituição – e outra coisa – um comportamento – que lhe está ou não conforme, que com ela é ou não compatível, que cabe ou não no seu sentido.

Assim, aferir a constitucionalidade de um ato normativo significa verificar sua compatibilidade com a vigente Constituição, através de seus requisitos formais e materiais. Para tanto, deve o exegeta valer-se de apenas paradigmas positivados, o que o STF chamou de *bloco de constitucionalidade*<sup>3</sup>.

### 1.1. Do conceito de inconstitucionalidade:

Pelo exposto até o momento é possível verificar que *inconstitucionalidade* é a desconformidade direta de um ato, público ou privado, com a Constituição da República, seja essa incompatibilidade formal ou material. Desta forma, se um servidor policial adentra a residência de um suspeito altas horas da madrugada a fim de capturá-lo, comete uma conduta flagrantemente inconstitucional por ofender diretamente o Art. 5º, XI, CRFB / 88<sup>4</sup>.

Tal inconstitucionalidade é declarada a partir da retro mencionada técnica do *controle de constitucionalidade*, que nada mais é que a necessidade de aferição decorrente diretamente da idéia de supremacia constitucional sobre o ordenamento

<sup>3</sup> Nesse sentido: **STF, ADI 1120 / PA. Rel. Min. Celso de Mello**. Ementa: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. INSTRUMENTO DE AFIRMAÇÃO DA SUPREMACIA DA ORDEM CONSTITUCIONAL. O PAPEL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COMO LEGISLADOR NEGATIVO. A NOÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE E COMO CONCEITO DE RELAÇÃO. **A QUESTÃO PERTINENTE AO BLOCO DE CONSTITUCIONALIDADE**. POSIÇÕES DOUTRINÁRIAS DIVERGENTES EM TORNO DO SEU CONTEÚDO. O SIGNIFICADO DO BLOCO DE CONSTITUCIONALIDADE COMO FATOR DETERMINANTE DO CARÁTER CONSTITUCIONAL, OU NÃO, DOS ATOS ESTATAIS. NECESSIDADE DA VIGÊNCIA ATUAL, EM SEDE DE CONTROLE ABSTRATO, DO PARADIGMA CONSTITUCIONAL ALEGADAMENTE VIOLADO. SUPERVENIENTE MODIFICAÇÃO/SUPRESSÃO DO PARÂMETRO DE CONFRONTO. PREJUDICIALIDADE DA AÇÃO DIRETA. (...). Na perspectiva, **o parâmetro da constitucionalidade (=normas de referência, bloco de constitucionalidade) reduz-se às normas e princípios da constituição e das leis com valor constitucional (...)**”.

<sup>4</sup> Nesse sentido: **RHC 86.082 / RS. Rel. Min. Hellen Gracie**. Ementa: DIREITO PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. NULIDADE DO PROCESSO. **ALEGAÇÃO DE PROVA ILÍCITA E DE VIOLAÇÃO AO DOMICÍLIO. INEXISTÊNCIA**. ESTADO DE FLAGRÂNCIA. CRIME PERMANENTE.

jurídico, da rigidez constitucional e da proteção dos direitos fundamentais. Este último, no dizer de ALESSANDRO PIZZORUSSO<sup>5</sup>, é a sua primordial finalidade.

## 1.2. Inconstitucionalidade Formal x Inconstitucionalidade Material

Cuida-se, aqui, de técnica classificatória dos vícios constitucionais quanto a sua espécie.

Por inconstitucionalidade *formal*, GILMAR MENDES, INOCÊNCIO COELHO e PAULO GONET<sup>6</sup> ensinam que são os vícios que afetam o ato normativo individualmente considerado, referindo-se aos pressupostos e procedimentos relativos à formulação do ato.

Essa espécie de anomalia pode ser *subjetiva*, quando referente à fase de iniciativa, ou *objetiva*, quando pertinente às demais fases do procedimento legislativo.

Já a inconstitucionalidade *material*, segundo os mesmo autores<sup>7</sup>, é a incompatibilidade em sentido substancial, ou seja, aquela referente ao próprio conteúdo do ato, dando causa a um conflito de regras ou princípios estabelecidos na Constituição.

## 1.3. Do Fenômeno da Recepção

Por *recepção* tem-se o fenômeno jurídico que ocorre quando o ordenamento jurídico pré-constitucional (direito preexistente à nova Constituição)

---

<sup>5</sup> In: MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. Pg. 635.

<sup>6</sup> In: MENDES, Gilmar, COELHO, Inocêncio Mártires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Op. cit.* p. 1003.

<sup>7</sup> In: MENDES, Gilmar, COELHO, Inocêncio Mártires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Op. cit.* p. 1015.

mostra-se compatível com a nova ordem constitucional, sendo por ela admitido como válido e, conseqüentemente, vigente. Em outros termos, cuida-se do

“acolhimento que uma nova constituição posta em vigor dá às leis e atos normativos editados sob a égide da Carta anterior, desde que compatíveis consigo. O fenômeno da recepção, além de receber materialmente as leis e atos normativos compatíveis com a nova Carta, também garante a sua adequação à nova sistemática legal.”<sup>8</sup> (Sem grifos no original)

Em sentido inverso, quando as normas infraconstitucionais forem incompatíveis com a nova Carta Política serão consideradas *não recepcionadas*, sendo, portanto, inadmitidas no novel ordenamento jurídico. No ponto, cabe uma observação: em que pese se tratar de norma constitucional não admitindo o direito pretérito, o Supremo Tribunal Federal utiliza a denominação *revogação*<sup>9</sup> para se referir ao tema.

Consoante as lições de MARCELO ALEXANDRINO e VICENTE PAULO<sup>10</sup>,

“(...) a própria CF / 88 expressamente tratou da recepção de toda a legislação tributária anterior não compatível com o novo Sistema Tributário Nacional, no seu ADCT, Art. 34, §5º.”

Assim, é lícito asseverar que o Código Tributário Nacional foi plenamente recepcionado pela atual ordem constitucional.

<sup>8</sup> In: MORAES, Alexandre de. *Op. cit.*, p. 580.

<sup>9</sup> Vide, e. g., o **RE 353.508 AgR / RJ, Rel. Min. Celso de Mello**: “IPTU - RECURSO DO MUNICÍPIO QUE BUSCA A APLICAÇÃO, NO CASO, DA TÉCNICA DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE (...). O “STATUS QUAESTIONIS” NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 2. MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DA DECISÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE: TÉCNICA INAPLICÁVEL QUANDO SE TRATAR DE JUÍZO NEGATIVO DE RECEPÇÃO DE ATOS PRÉ-CONSTITUCIONAIS. (...) Revela-se inaplicável, no entanto, a teoria da limitação temporal dos efeitos, se e quando o Supremo Tribunal Federal, ao julgar determinada causa, nesta **formular juízo negativo de recepção, por entender que certa lei pré-constitucional mostra-se materialmente incompatível com normas constitucionais a ela supervenientes. - A não-recepção de ato estatal pré-constitucional, por não implicar a declaração de sua inconstitucionalidade - mas o reconhecimento de sua pura e simples revogação** (RTJ 143/355 - RTJ 145/339) (...)”.

<sup>10</sup> ALEXANDRINO, Marcelo, PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004. Pg. 30.

Oportuno mencionar que o CTN não é lei de tributação. Como norma complementar à Constituição que é, cuida de leis sobre tributação. É uma lei sobre leis, estabelecadora de regras gerais - como as Normas Complementares mencionadas no Art. 100, III, do próprio CTN, que cuida das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas.

#### **1.4. A Teoria das Normas Constitucionais Inconstitucionais**

O cerne da teoria em análise (*Verfassungswidrige Verfassungsnormen*), desenvolvida pelo jus-filósofo OTTO BACHOFF<sup>11</sup>, cuida, em breve síntese, da capacidade de conflitos entre regras positivadas de uma mesma Constituição. Haveria, segundo o mencionado professor, a possibilidade de um dispositivo de nível superior conflitar expressamente com um de hierarquia inferior dentro de um mesmo Estatuto Fundamental.

Seriam de grau superior as normas que fossem materialmente constitucionais, *i. e.*, que cuidassem exclusivamente de matérias constitucionais – a exemplo de direitos e garantias fundamentais, da gestão e limites dos Poderes, da organização política do Estado entre outras – e, em contrapartida, seriam inferiores as normas constitucionais que pudessem ser tratadas pela legislação infraconstitucional – como o Art. 242, §2º, da CRFB / 88, que cuida da administração do colégio Dom Pedro II - , prescindindo, pois, de serem analisadas pelo Direito Constitucional. As cláusulas pétreas (*Ewigkeitsgarantie*) seriam as regras de grau superior por excelência<sup>12</sup>.

Desta forma, havendo conflito, nos Estados que adotam essa postura, deve prevalecer a regra de maior dignidade constitucional.

---

<sup>11</sup> In: MORAES, Alexandre de. *Op. cit.*, p. 651.

A República Federativa do Brasil, contudo, tem rechaçado essa doutrina.

Conforme se observa na ADI nº 815-3 / DF, Rel. Min. Moreira Alves, o Supremo Tribunal Federal não admite a possibilidade de choque intra-constitucional de preceitos, sejam regras ou princípios. Veja-se a ementa:

“Ação direta de inconstitucionalidade. Parágrafos 1º e 2º do artigo 45 da Constituição Federal. - **A tese de que há hierarquia entre normas constitucionais originárias dando azo à declaração de inconstitucionalidade de umas em face de outras e impossível com o sistema de Constituição rígida.** - Na atual Carta Magna "compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição" (artigo 102, "caput"), o que implica dizer que essa jurisdição lhe é atribuída para impedir que se desrespeite a Constituição como um todo, e não para, com relação a ela, exercer o papel de fiscal do Poder Constituinte originário, a fim de verificar se este teria, ou não, violado os princípios de direito suprapositivo que ele próprio havia incluído no texto da mesma Constituição. - Por outro lado, as **cláusulas pétreas não podem ser invocadas para sustentação da tese da inconstitucionalidade de normas constitucionais inferiores em face de normas constitucionais superiores, porquanto a Constituição as prevê apenas como limites ao Poder Constituinte derivado ao rever ou ao emendar a Constituição elaborada pelo Poder Constituinte originário, e não como abarcando normas cuja observância se impôs ao próprio Poder Constituinte originário com relação as outras que não sejam consideradas como cláusulas pétreas, e, portanto, possam ser emendadas.** Ação não conhecida por impossibilidade jurídica do pedido.” (Sem negrito no original)

Nesse íterim, havendo a menor possibilidade de tal acontecimento, deve o exegeta, segundo o STF, valer-se de dogmas hermenêuticos a fim de coadunar os dispositivos constitucionais supostamente em confronto. Par tanto, exige do intérprete a consideração dos postulados da unidade constitucional, da concordância

---

<sup>12</sup> In: MENDES, Gilmar, COELHO, Inocêncio Mártires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Op. cit.* p. 1030.

prática (ou a harmonização), da correção funcional, da eficácia integradora, da força normativa da Constituição, da máxima efetividade, da interpretação conforme a Constituição e da proporcionalidade (ou da proibição do excesso, também chamado da razoabilidade).<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> In: MENDES, Gilmar, COELHO, Inocêncio Mártires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Op. cit.* p. 110 – 120.

## 2. DO DEVIDO PROCESSO LEGAL (*DUE PROCESS OF LAW*)

Princípio que remonta à *Magna Charta Libertatum*, de 1215<sup>14</sup>, hoje conta com previsão até mesmo no Art. XI, nº 1, da Declaração Universal dos Direitos do Homem.

Segundo a clássica doutrina constitucional<sup>15</sup>,

“O devido processo legal configura dupla proteção ao indivíduo, atuando tanto no âmbito material de proteção ao direito de liberdade, quanto no âmbito formal, ao assegurar-lhe paridade total de condições com o Estado-persecutor e plenitude de defesa (direito a defesa técnica, à publicidade do processo, à citação, de produção ampla de provas, de ser processado e julgado por juiz competente, aos recursos, à decisão imutável, à revisão criminal).”

Complementando o exposto, a moderna dogmática constitucional<sup>16</sup> aduz que

“É provável que a garantia do devido processo legal configure uma das mais amplas e relevantes garantias do direito constitucional, se considerarmos a sua aplicação nas relações de caráter processual e nas relações de caráter material (princípio da proporcionalidade / direito substantivo).”

Assim, em síntese esclarecedora, é possível admitir que a cláusula do devido processo legal (*due process of law*), prevista no Art. 5<sup>a</sup>, LIV, CRFB / 88, ostenta que todo procedimento estatal - administrativo, legislativo e judiciário – deve seguir parâmetros legais, previamente definidos no ordenamento jurídico, sob os

---

<sup>14</sup> In: MORAES, Alexandre de. *Op. cit.*, p. 92.

<sup>15</sup> In: MORAES, Alexandre de. *Op. cit.*, p. 93.

<sup>16</sup> In: MENDES, Gilmar, COELHO, Inocêncio Mártires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Op. cit.* p. 641.

limites da razoabilidade/proporcionalidade. Possui duas dimensões: a formal e a material.

### **2.1. O devido processo legal em sua acepção formal**

Também chamado de *procedural due process of law*, deve ser entendido como garantia de acesso à justiça e à observância de procedimentos processuais previamente estabelecidos.

Contudo, consoante as sempre oportunas observações de HUMBERTO THEODORO JÚNIOR<sup>17</sup>, “a garantia do devido processo legal não se exaure na observância das formas da lei para a tramitação das causas em juízo”, conforme adiante se demonstrará.

### **2.2. O devido processo legal em sua acepção material**

Trata-se da manifestação do devido processo legal em sua órbita substantiva – a do direito material -, conglobante de outros ramos do direito, como o administrativo, o tributário, o penal, dentre tantos outros.

Conhecido modernamente como *substantive due process of law*,

“(...) realiza, entre outras, a função de um superprincípio, coordenando e delimitando todos os demais princípios que informam tanto o processo como o procedimento. Inspira e torna realizável a *proporcionalidade* e *razoabilidade* que deve prevalecer na vigência e harmonização de todos os princípios do direito processual de nosso tempo.<sup>18</sup>”

---

<sup>17</sup> In: THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. 41ª ed. Vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 2004. Pg. 24.

<sup>18</sup> In: THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Op. cit.*, p. 24.

Nessa perspectiva, é possível constatar que o ordenamento jurídico moderno já não cuida mais apenas de procedimentos, mas também da ponderação na parte material dos atos estatais. Como a jurisprudência demonstra, hoje subsiste verdadeira determinação ao Estado para que seus atos e normas sejam eivados de razoabilidade (*reasonableness*) e racionalidade (*rationality*)<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> **ADI nº 1511 – MC, Rel. Min. Carlos Velloso.** Ementa: “CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. UNIVERSIDADE. PROVÃO. Lei 9.131, de 24.XI.95, artigo 3º e parágrafos. C.F., art. 5º, LIV; art. 84, IV; art. 207. (...) deixo expresso que a Constituição de 1988 consagra o devido processo legal nos seus dois aspectos, substantivo e processual, nos incisos LIV e LV, do art. 5º, respectivamente. (...) ***Due process of law, com conteúdo substantivo — substantive due process — constitui limite ao Legislativo, no sentido de que as leis devem ser elaboradas com justiça, devem ser dotadas de razoabilidade (reasonableness) e de racionalidade (rationality), devem guardar, segundo W. Holmes, um real e substancial nexa com o objetivo que se quer atingir. (...).***”

### 3. DO CONCEITO DE SANÇÃO

Etimologicamente, *sanção* significa punição, reprimenda por abuso cometido, seja por comissão (ação) ou de omissão. Já o termo *política*, na expressão em estudo, traduz a idéia de arbitrário, discricionário. Em suma, uma punição por aquilo que é desconforme o interesse governamental dominante em determinado momento histórico.

Por outro lado, à luz da Teoria das Normas, um preceito primário é um comando normativo voltado àqueles a quem a regra se destina. Caso descumprido tal mandamento, haverá um “castigo” àquele que vilipendiou a norma de conduta pré-estabelecida. É o que leciona ANDRÉ MONTORO<sup>20</sup>:

“(...) a proteção [da norma jurídica] é representada fundamentalmente pela sanção, que pode ser definida como ‘a consequência jurídica que atinge o sujeito passivo pelo não cumprimento da sua prestação’, ou, na formulação e GARCIA MAYNEZ, ‘é a consequência jurídica que o não cumprimento de um dever produz em relação ao obrigado’. A sanção é uma ‘consequência’. Pressupõe um ‘dever’, que não foi cumprido. A ‘sanção’ não se confunde com a ‘coação’. Como vimos, ‘sanção’ é a consequência da não prestação, estabelecida pela ordem jurídica. ‘Coação’ é a aplicação forçada da Sanção.” (Sem grifos no original)

Complementando o claro ensinamento de ANDRÉ MONTORO, FRANCESCO CARNELUTTI giza que:

“Este meio de diferente natureza em que se resolve a imposição do preceito recebe o nome de sanção; sancionar significa precisamente tornar qualquer [regra], que é o preceito, inviolável ou sagrada.<sup>21</sup>”

“Atuar a sanção quer naturalmente significar pôr em movimento a causalidade, determinando uma transformação do mundo exterior, empregando, assim, a força. Sem esta, nem se prende o ladrão o objeto roubado, nem se leva para a prisão. Deste modo, ao elemento econômico da imposição do preceito junta-se o elemento físico; ou melhor, o elemento econômico funda-se no elemento físico. Por isso dizemos que a sanção implica coação, significando com esta palavra a força empregada contra o homem para vencer a resistência.<sup>22</sup>”

Assim, é possível constatar, sem dificuldades, que *sanção* é a punição por uma conduta desviada, infratora de uma regra específica (administrativa, civil ou criminal).

Portanto, *sanção política* deve ser interpretada como toda repressão estatal arbitrária, *i.e.*, sem fundamento legítimo, com vistas à supressão de determinada conduta considerada desinteressante nos negócios públicos pelo governo, figura transitória em todo Estado Democrático. Um ato de governo, não um ato de Estado, pois.

### 3.1. Sanção penal

Algumas condutas lesionam mais gravemente o interesse coletivo. Em razão disso, foram erigidas também à categoria de *crimes*<sup>23</sup>. Tratam-se, pois, de infrações merecedoras de repressão (sanção) mais intensa e efetiva em razão da

---

<sup>20</sup> MONTORO, André Franco. **Introdução à Ciência do Direito**. 25ª ed. São Paulo: RT, 2000. Pp. 467 – 468.

<sup>21</sup> CARNELUTTI, Francesco. **Teoria Geral do Direito**. São Paulo: LEJUS, 2000. P. 114.

<sup>22</sup> CARNELUTTI, Francesco. *Op. Cit.*, p. 117.

<sup>23</sup> ROGÉRIO GRECO, conquanto adote a teoria tripartida do conceito analítico do delito, ensina, lembrando DAMÁSIO, DOTTI, MIRABETE e DELMANTO, que *crime* é o resultado decorrente da soma de um fato típico (criação legislativa prévia à ocorrência da conduta anti-social punível) com a conduta antijurídica (perpetrada pelo agente que se pretende punir). In: GREGO, Rogério. **Curso de Direito Penal**. Vol. I. Rio de Janeiro: Impetus, 2005. Pg. 161.

relevância do bem jurídico tutelado pela norma violada. LUCIANO AMARO<sup>24</sup> chega a afirmar que:

“A sanção pelo fato do descumprimento de um dever legal permeia, como se viu, o direito público e o direito privado. Dependendo da gravidade da ilicitude (em função de relevância do direito ferido, ou dos meios empregados, ou da condição da pessoa do infrator, ou dos motivos que o levaram à infração) a sanção pode (e deve) ser mais ou menos severa. Aliás, é de suma importância que a pena seja adequada à infração, por elementar desdobramento do conceito de justiça.” (Sem grifos no original)

Fato importante e que deve ser rememorado é o que admite-se a tripla repressão dos ilícitos perpetrados sem que se possa cogitar de *bis in idem*. Isso se deve ao princípio da independência das instâncias civil, administrativa e penal, preceito largamente admitido e utilizado pelos Tribunais Superiores<sup>25</sup>, capaz de punir em estamentos diferentes a conduta indesejada. Aliás, comumente a sanção penal traz como *penas acessórias* as administrativas<sup>26</sup> e as civis, como a suspensão ou proibição de se obter a permissão ou habilitação para dirigir veículo automotor (Art. 306 da Lei Nacional nº 9.503 / 97) e a obrigação de reparação do dano causado (Art. 74, I, do Código Penal), respectivamente, prescindindo-se, pois, de um processo administrativo ou de um processo civil de natureza cognitiva.

Entretanto, questão de suma relevância é a dos delitos praticados por pessoas jurídicas.

Por não possuírem vontade própria, essas entidades não devem ser responsabilizadas criminalmente. Essa é a clássica manifestação do princípio da

<sup>24</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. Pp. 416 - 417.

<sup>25</sup> À guisa de exemplos: **STF, MS 23625 / DF. Rel. Min. Maurício Correa**. Ementa: “MANDADO DE SEGURANÇA. AUTONOMIA E INDEPENDÊNCIA DAS INSTÂNCIAS PENAL E ADMINISTRATIVA. EXCEÇÃO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO INEXISTENTE. INSUFICIÊNCIA DE PROVAS. DILAÇÃO PROBATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE” e **STJ, MS 14039 / DF. Rel. Min. Felix Fischer**. Ementa: “MANDADO DE SEGURANÇA. SERVIDOR PÚBLICO CIVIL. PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR. SINDICÂNCIA PRELIMINAR. CONTRADITÓRIO. ILEGALIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. PRESCRIÇÃO PARCIAL DA PRETENSÃO PUNITIVA. REFORMATIO IN PEJUS. NÃO OCORRÊNCIA. **PRINCÍPIO DA INDEPENDÊNCIA ENTRE AS INSTÂNCIAS PENAL E ADMINISTRATIVA**. ARTIGOS 125 E 126 DA LEI Nº 8.112/90. CÓPIA INTEGRAL DO PAD. INEXISTÊNCIA. WRIT CONHECIDO PARCIALMENTE. SEGURANÇA DENEGADA”.

<sup>26</sup> AMARO, Luciano. *Op. cit.*, p. 423.

culpabilidade. Todavia, não se ignora a existência de determinação constitucional para a incriminação dessas entidades (Arts. 173, §5º, e 225, §3º, da CRFB / 88).

Como adverte LUIZ FLÁVIO GOMES<sup>27</sup>, “(...) a responsabilidade da pessoa jurídica não é propriamente ‘penal’, no sentido estrito da palavra.” Deve se buscar, segundo o citado jurista, um meio termo entre o Direito Penal e o Direito Administrativo. Um *tertius genus*, ainda em desenvolvimento, que ele chamou de *direito sancionador*.

Como conciliar os dois comandos não é o desiderato desta obra. Busca-se, tão somente, demonstrar que, no caso em tela, o direito penal não se coaduna perfeitamente ao caso em estudo. Nesse sentido, importante se faz a presença das regras hermenêuticas supra mencionadas e das intituladas “penas acessórias”, notadamente as administrativas, verdadeiros “penduricalhos” que seguem a pena principal - privativa de liberdade, em razão de sua procedência criminal.

### 3.2. Sanção administrativa

À luz do exposto, constata-se que a repressão administrativa pode ser impingida como pena principal, quando aplicada isoladamente - no caso de multa de trânsito, por exemplo -, ou acessória, quando cumulada a outra de maior gravidade.

Além disso, o Direito Tributário, integrante que é do Direito Público, naturalmente se submete às normas administrativistas, reitoras da máquina pública. Portanto, o ilícito fiscal decorre da violação das regras administrativo-tributárias. Exemplo corriqueiro é o descumprimento de uma obrigação principal ou acessória, que traz como sanção, via de regra, uma multa.

---

<sup>27</sup> GOMES, Luiz Flávio. **Responsabilidade “penal” da pessoa jurídica**. Disponível em [HTTP://www.blogdolfq.com.br/article.php?story=20070924110620139](http://www.blogdolfq.com.br/article.php?story=20070924110620139). Acesso em 24.09.2005. Material da 1ª aula da Disciplina Tutela Penal dos Bens Jurídicos Supra-Individuais, ministrada no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* TeleVirtual em Ciências Penais – UNIDERP – IPAN – Rede LFG. Pg. 5.

Quando há o desrespeito de determinada regra tributária, portanto, a sanção administrativa pode e ensejar punição isolada ou cumulativa, conforme a lesão resultante da conduta do agente. É a gravidade desta que determina a quantidade e a espécie de punição, consoante o magistério de LUCIANO AMARO<sup>28</sup>: “Noutras palavras, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária”. O citado professor segue seu raciocínio concluindo que deve se graduar a sanção conforme a gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos.

Insta rememorar que tributo não se confunde com penalidade. As exações têm por desiderato arrecadar fundos para o Estado, em quanto que a penalidade visa a observância da norma jurídica.

Não se deve confundir, pois, Direito Penal Tributário com Direito Tributário Penal, que, segundo GERD ROTHMANN<sup>29</sup>,

“O Direito Penal Tributário é Direito Penal que versa sobre matéria tributária. O Direito Tributário Penal é Direito Tributário que trata das infrações no âmbito administrativo.”

KIYOSHI HARADA verticaliza um pouco mais as explanações sobre o ponto, trazendo à colação que

“O Direito Tributário Penal abarcaria todas as infrações tributárias decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias, vale dizer, alcançaria todas as condutas comissivas ou omissivas que, por afrontosas às normas tributárias de natureza substantiva ou formal, ensejam sanções de natureza administrativa. (...) Já no chamado ‘Direito Penal Tributário a disciplina contra o crime é mais rigorosa ou

---

<sup>28</sup> AMARO, Luciano. *Op. cit.*, pp. 423 – 424.

<sup>29</sup> ROTHMANN, Gerd Willi. Evento ocorrido no Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em 18.09.2008. Resumo disponível em <http://www.jfms.gov.br/news.htm?id=2686>. Acesso em 01.11.2009, às 00:12 hs.

destacada', exigindo, 'em boa técnica, a expedição de uma lei configurando crime e cominando pena'<sup>30</sup>.

Exatamente no mesmo sentido caminha o magistério de RUY NOGUEIRA:

“Tendo em vista a própria legislação vigente, podemos verificar que certos ilícitos tributários estão configurados apenas em leis administrativas fiscais e são em princípio de apreciação dos órgãos administrativos fiscais. Outros, além de constituírem infração fiscal e quanto a esta estarem sujeitos a julgamento administrativo, incidem também no Direito Penal (CP, leis penais, e Lei das Contravenções Penais) e neste último aspecto submetidos à competência judiciária. (...) Por isso é que certos autores falam mesmo em um Direito Administrativo Tributário Penal e em um Direito Penal Tributário para distinguirem-se os ilícitos abrangidos e punidos pelo próprio Direito Tributário dos configurados e sancionados pelo Direito Penal.<sup>31</sup>”

“Portanto, as chamadas infrações fiscais são os desatendimentos das obrigações tributárias principais ou acessórias e a cominação de penalidades para essas ações ou omissões está prevista nessa mesma legislação administrativo tributária. Estas penalidades são impostas e julgadas pelas autoridades fiscais administrativas por meio do procedimento de lançamento (...). Por isso, esta matéria é de Direito Administrativo Tributário Penal.<sup>32</sup>”

Portanto, não há como se equivocar. A matéria é clara e pacífica. Existem gritantes diferenças nos tratamentos entre as meras infrações fiscais e os crimes tributários.

### 3.3. O atual conceito de “sanção política” em Direito Tributário

Em última análise, no Direito Tributário Brasileiro a expressão *sanção política* indica, consoante a literatura jurídica nacional<sup>33</sup>, a restrição ou proibição impingida a um contribuinte como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento de

<sup>30</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2004. Pp. 570 - 571.

<sup>31</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1999. Pg. 191.

<sup>32</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Op. cit.*, p. 193.

<sup>33</sup> Vide, por todos, a obra de AMARAL, Gustavo. **Sanções políticas e a arrecadação tributária: as inconstitucionalidades do cadastro nacional de pessoas jurídicas**. Disponível em: <http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/Congresso/utese35.htm>. Acesso em 16.10.2009, às 00:47 hs.

exações. Diz-se que tal medida é inconstitucional porque ofensiva ao direito de livre iniciativa laboral (Art. 5<sup>a</sup>, XIII), à liberdade profissional (Art. 170, parágrafo único) e ao devido processo legal (Art. 5<sup>o</sup>, LIV), todos do *Estatuto do Contribuinte*<sup>34</sup>.

Argüem que semelhante medida administrativa não se coaduna com a definição legal de tributo (Art. 3<sup>o</sup> do Código Tributário Nacional), traduzindo, no fundo, verdadeira sanção, o que seria proscrito pela própria definição legal de tributo. Bradam, em coro, que as Súmulas 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal, são elementos claramente capazes de identificar e impedir a indigitada sanção.

Segundo essas mesmas vozes, o Estado se vale do poder de tributar para, coagindo o sujeito passivo através de atos abusivos, obter a prestação do crédito tributário que lhe é próprio.

Nessa esteira, o bedel HUGO DE BRITO<sup>35</sup> cita como exemplos costumeiros deste fenômeno a apreensão de mercadorias, a inscrição em cadastro de inadimplentes, a recusa do fornecimento de Certidões Negativas de Débito – CND quando inexistente lançamento consumado contra o contribuinte, o regime especial de fiscalização, dentre outros. Enfim, consoante o aludido jurista, são as mais variadas formas de restrições a direitos do contribuinte, como forma de impingilo ao pagamento de tributos.

*Rogata maxima venia*, críticas abertas e sem fundamento.

Conquanto sejam sedutoras e pareçam procedentes as argüições supra mencionadas, na verdade não resistem a um exame mais atento. Cuida-se de figura que ostenta plena validade constitucional, conforme a seguir se concluirá.

---

<sup>34</sup> Expressão de que se vale ROQUE CARRAZZA para designar os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. In: CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2004. Pg. 390.

## ENTENDIMENTO CONCLUSIVO

Por todo o exposto é possível asseverar que não se cuida propriamente de uma forma alternativa de cobrança de tributos. Os contribuintes não podem ser considerados *vítimas*<sup>36</sup>, sempre. Tudo está a depender do estudo de cada caso concreto.

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

Não é que haja restrição às liberdades constitucionais, dentre as quais os direitos de livre iniciativa laboral e de liberdade profissional. Cuida-se, em verdade, de sanção administrativa imposta como *privação temporária* de direitos – o que se faz, inclusive, a bem da coletividade. É o caso da proibição de participar temporariamente<sup>37</sup> de concorrência pública para os contribuintes em débito com o

---

<sup>35</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 11.

<sup>36</sup> Leia-se: Sujeitos passivos que experimentam arbitrariedades fiscais.

<sup>37</sup> O Art. 5º, XLVII, “b”, do *Estatuto do Contribuinte* proíbe penas perpétuas.

Erário. Se não são capazes nem mesmo de manter em dia suas obrigações civis mais ordinárias, como podem almejar um contrato com a Administração Pública, por exemplo? Parece proscrição razoável (*reasonableness*) e racional (*rationality*).

Nesse sentido, algumas vedações aos inadimplentes são muito mais que justificadas. Assim a inscrição como devedor inadimplente no CADIN, evitando, desta forma, com que a pessoa jurídica devedora dê novos “golpes” na Administração; a recusa no fornecimento de Certidão Negativas para a participação em licitações, evitando, outrossim, o alto risco de inadimplemento em contratos administrativos, o que gera inegavelmente imenso transtorno coletivo; a proibição de sócio de empresa inadimplente constituir ou participar de outra empresa, dentre tantas outras sanções (*rectius*, “prevenções”). Essas figuras parecem configurar, em verdade, instrumentos de tutela da coletividade. Evidente manifestação da supremacia do interesse público sobre o particular.

Há mais.

Interessante exemplo é trazido por FRIEDERICH AICHINGER<sup>38</sup>, quando analisou o “Caso American Virginia”. Cuidava-se, na espécie, de pessoa jurídica que detinha como objeto social o comércio de produtos tabagistas e que experimentou a interdição de seu estabelecimento comercial em razão de sua inadimplência quanto ao imposto sobre produtos industrializados - IPI. Além dos embargos ao exercício profissional, dita pessoa jurídica ainda teve seus registros especiais cancelados.

Muito embora os pretórios do país tenham se posicionado (erroneamente, insista-se) pela ocorrência de malsinada “sanção política”, entendendo que no caso havia indevida influência do fisco sobre o sujeito passivo a fim de coibi-lo a quitar seu débito (bilionário, por sinal) fora dos parâmetros do devido processo legal, fato é que tratava-se, a rigor, de engenhosa e temerária postura comercial.

O sujeito passivo afirmava não ser devedor da quantia exigida pela União. Além disso, a maior parte dos débitos estava com sua exigibilidade suspensa por força de uma decisão liminar. Com isso, a empresa protelava judicialmente seu passivo, comercializando, por outro lado, seus produtos por preços mais vantajosos aos seus consumidores que os seus concorrentes, violando, assim, claramente o princípio da isonomia em razão da sua abstinência no recolhimento de relevante tributo - sobretudo na área do tabaco<sup>39</sup>, em detrimento das concorrentes, que recolhem a exação com a devida habitualidade.

Assim, parece que no “Caso American Virginia”, por exemplo, não se pode falar de “sanção política”, mas sim de repressão administrativa, regida pelo devido processo legal administrativo-tributário em suas duas vertentes, que pretendeu coibir evidente estratégia empresarial em detrimento do fisco federal (coletividade nacional) e de outras empresas do setor. Destarte, sempre deve ser feita uma ponderação de valores.

Também devem ser sopesadas as características ímpares do mercado tabagista, relativamente ao “Caso American Virginia”. Havendo fraude em prejuízo da Fazenda Pública (e da isonomia), como parece ter acontecido, naturalmente a suspensão das atividades e o cancelamento da inscrição no cadastro fazendário são medidas que se impõem e implicam, naturalmente, na proibição do exercício da atividade econômica pelo contribuinte. Isso porque, *in casu*, a liberdade de exercício profissional depende de inscrição especial, condição *sine qua non* para o exercício de atividade empresarial nesse segmento.

Nessa ótica, não há que se falar em abuso do direito de cobrar. Antes, pelo contrário, é de se elogiar a postura da Administração Pública. A par disso, subsiste o Art. 188, I, do Código Civil, que preconiza não constituir ato ilícito o

---

<sup>38</sup> AICHINGER, Friederich. *Sanções Políticas e o caso American Virginian*. In: **Direito Público**. Coordenadora: CASTRO, Dayse Starling Lima. Minas Gerais: PUC – Minas, 2009. Pp. 719 e ss.

<sup>39</sup> Segundo o Instituto Nacional do Câncer - INC, aproximadamente 65% do valor final dos cigarros é composto de IPI. Confira em [http://www.inca.gov.br/releases/press\\_release\\_view.asp?ID=2042](http://www.inca.gov.br/releases/press_release_view.asp?ID=2042). Acesso em 01.11.2009, às 02:21 hs.

praticado no exercício regular de um direito reconhecido – na espécie, o dever de reprimir fraudes fiscais.

Notadamente, cada caso é um caso específico e deve ser analisado minuciosamente. Pode haver excessos administrativos em determinado momento, mas, por presunção<sup>40</sup>, todos os atos praticados pela Administração são considerados legítimos e válidos. Portanto, constitucionais, legais e plenamente aplicáveis.

Enfim, a análise do jogo comercial detém relevância para esta obra. O que precisa ser respondido é se havia ou não a malquistada “sanção política” – entenda-se “sanção administrativa”, como se viu - na questão.

Parece de bom alvitre admitir que haverá dita sanção (administrativa) sempre que houver infrações por parte dos administrados. Para tanto, deve a Administração valer-se, sempre, do devido processo legal - sobretudo na sua acepção substantiva, que exige a presença dos elementos<sup>41</sup> necessidade (*Erforderlichkeit*) e a adequação (*Geeignetheit*) para a configuração do princípio da razoabilidade (ou da proporcionalidade, ou vedação do excesso) nos meios coercitivos de cobrança e proteção do erário.

Aliás, como bem acentuam GILMAR MENDES, INOCÊNCIO COELHO e PAULO GUSTAVO BRANCO<sup>42</sup>,

“No âmbito do direito constitucional, que o acolheu e reforçou, a ponto de impô-lo à obediência não apenas das autoridades administrativas, mas também de juízes e legisladores, esse princípio acabou se tornando consubstancial à própria idéia de Estado de Direito pela sua íntima ligação com os direitos fundamentais, que lhe dão suporte e, ao mesmo tempo, dele dependem para se realizar.”

---

<sup>40</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003. Pp. 382-383.

<sup>41</sup> MENDES, Gilmar, COELHO, Inocêncio Mártires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, *Op. cit.*, p. 330.

<sup>42</sup> MENDES, Gilmar, COELHO, Inocêncio Mártires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, *Op. cit.*, p. 121.

Nessa mesma esteira, parece que quando a Administração exige prévia satisfação do débito tributário como requisito para a outorga da autorização para a impressão de documentos fiscais (RE 374.981 / RS<sup>43</sup>) não se pode falar em ato arbitrário, mas de ato em plena observância da Lei estadual, regente da matéria naquele caso (*procedural due process of Law*), e do pleno ajuste à razoabilidade (*substantive due process of Law*), posto que os contumazes na sonegação tributária devem receber tratamento distinto daqueles que permanecem adimplentes às suas obrigações ou as atrasam apenas esporadicamente, conforme as naturais variações de mercado. Essa clássica manifestação do princípio da isonomia: tratar os iguais com igualdade e os desiguais com desigualdade, na medida em que se desigualam.

*Habemus legem.* Por isso não se prescinde do devido processo legal. Através dele, havendo proporcionalidade, não há que se cogitar da aplicação das súmulas do Supremo Tribunal Federal, sempre argüidas pelos críticos da medida.

Urge mencionar, ademais, que o Código Tributário Nacional - expressamente recepcionado pela atual ordem constitucional, sendo guindado, ainda, à dignidade de Lei Complementar a atual Constituição da República - traz expressamente em seu Art. 100, III, o elemento capaz de embasar a *legalidade* da medida (práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas).

Isso porque, se o fenômeno da recepção, além de receber materialmente as leis (bloco de constitucionalidade) e atos normativos compatíveis com a nova Carta, *também garante a sua adequação à nova sistemática legal*, e, ainda, considerando que o atual ordenamento jurídico brasileiro não admite a teoria das normas constitucionais inconstitucionais, lícito é concluir pela recepção e licitude de tais medidas. Dessa maneira, observa-se plenamente os princípios hermenêuticos exigidos pelo Supremo Tribunal Federal. Assim, há que se aplicar as técnicas de

---

<sup>43</sup> Ementa: “**SANÇÕES POLÍTICAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO. INADMISSIBILIDADE DA UTILIZAÇÃO, PELO PODER PÚBLICO, DE MEIOS GRAVOSOS E INDIRETOS DE COERÇÃO ESTATAL DESTINADOS A COMPELIR O CONTRIBUINTE INADIMPLENTE A PAGAR O TRIBUTO (SÚMULAS 70, 323 E 547 DO STF).** (...) DOUTRINA. PRECEDENTES. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.”

interpretação constitucional (inclusive o principio da razoabilidade) para sopesar os valores dominantes, *in casu*, administrativos, por serem de interesse público direto.

Portanto, conquanto gere inúmeras polêmicas, a técnica em questão há de ser considerada válida e plenamente aplicável, porém sob limites.

Assim, em conclusão, o único limite reconhecido às sanções administrativas é o devido processo legal.

É necessário alterar a atual concepção de Estado. Ainda hoje imagina-se que a Administração Pública, sobretudo na seara tributária, é “O Leviatã”, conquanto essa figura, criada por THOMAS HOBBS, date do século XVII. Há que se mudar o modo de pensar. Em pleno século XXI, onde as estruturas privadas oscilam conforme a tecnologia e os acontecimentos, o Estado deve seguir soberano e capaz de assegurar os direitos do cidadão e da coletividade concomitantemente. Essa a razão pela qual foi criado e subsiste nos dias que seguem. Todavia, deve existir sob nova fórmula, capaz de atender a demanda que se lhe é exigida de todos os ângulos. É o momento do *Estado Poiético*<sup>44</sup>.

Sabidamente é preciso um esforço ingente alcançar esse novo conceito, que nada mais pretende que o Direito Constitucional-Administrativo-Tributário aplicado.

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

---

<sup>44</sup> Poiético vem do grego “*poiesis*” e significa fazer. O poiético é o fazer humano para conseguir um resultado, um produto. Uma razão poiética é uma razão servil.

## REFERÊNCIAS

AICHINGER, Friederich. *Sanções Políticas e o caso American Virginia*. In: **Direito Público**. Coordenadora: CASTRO, Dayse Starling Lima. Minas Gerais: PUC – Minas, 2009.

ALEXANDRINO, Marcelo, PAULO, Vicente. **Direito tributário na Constituição e no STF**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

AMARAL, Gustavo. **Sanções políticas e a arrecadação tributária: as inconstitucionalidades do cadastro nacional de pessoas jurídicas**. Disponível em: <http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/Congresso/utese35.htm>. Acesso em 16.10.2009, às 00:47 hs.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BARROS, Celso Luiz. **Ciência das finanças: fundamentos de direito financeiro e tributário**. São Paulo: EDIPRO, 1999.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3ª Ed. Coimbra: Almedina, 1999.

CARNELUTTI, Francesco. **Teoria Geral do Direito**. São Paulo: LEJUS, 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

FERNANDES, Marcos Antonio Oliveira. **Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: BF&A, 2006.

GOMES, Luiz Flávio. BIANCHINI, Alice. **Reflexões e anotações sobre os crimes tributários**. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, PP. 509 – 526. Material da 1ª aula da disciplina Direito Internacional Tributário e Direito Penal Tributário, ministrada no curso de especialização TeleVirtual em Direito Tributário – UNIDERP / Rede LFG.

GOMES, Luiz Flávio. **Responsabilidade “penal” da pessoa jurídica**. Disponível em: [HTTP://www.blogdolfg.com.br/article.php?story=20070924110620139](http://www.blogdolfg.com.br/article.php?story=20070924110620139). Acesso em: 24.09.2005. Material da 1ª aula da Disciplina Tutela Penal dos Bens Jurídicos Supra-Individuais, ministrada no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* TeleVirtual em Ciências Penais – UNIDERP – IPAN – Rede LFG.

GREGO, Rogério. **Curso de Direito Penal**. Vol. I. Rio de Janeiro: Impetus, 2005.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Ilícito tributário**. In: *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Malheiros. 24ª ed. Revista, atualizada e ampliada, Capítulo III, p. 455. Material da 1ª aula da disciplina Direito Internacional Tributário e Direito Penal Tributário, ministrada no curso de especialização TeleVirtual em Direito Tributário – UNIDERP / Rede LFG.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MENDES, Gilmar, COELHO, Inocêncio Mártires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MONTORO, André Franco. **Introdução à ciência do direito**. 25ª ed. São Paulo: RT, 2000.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1999.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. 41ª ed. Vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 2004.