XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

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

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito tributário e financeiro III [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNICURITIBA;
Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-326-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.
1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

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

XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III

Apresentação

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre justiça fiscal, extrafiscalidade ambiental, políticas públicas e tributação, sanções políticas em matérias tributárias, prescrição, atuação do CONFAZ, imunidades, impostos diversos, orçamentos e intervenção do Estado no domínio econômico entre outros. A importância dos temas, ora publicados, estão demonstrados na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas.

Participam da obra docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país que apresentaram seus artigos no Grupo de Trabalho nº 24 - Direito Tributário e Financeiro III, durante o XXV CONGRESSSO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Curitiba - PR, entre os dias 07 a 10 de dezembro de 2016, em parceria com o Programa de Pós-graduação em Direito do Centro Universitário de Curitiba – UNICURITIBA.

Os artigos apresentados e aqui publicados propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central - Direito e Desigualdades: diagnósticos e perspectivas para um Brasil justo.

Neste Livro encontram-se 19 trabalhos rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e afim. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Ambiental destacadamente.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial redimensionada, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de

ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Nossos cumprimentamos ao CONPEDI pela publicação destes escritos, agradecendo também aos autores pela exposição, debates e publicação de suas produções.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa – UNICAP

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - UNIMAR

UMA DISCUSSÃO ACERCA DOS LIMITES DA SANÇÃO POLÍTICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A DISCUSSION ABOUT THE LIMITS OF PUNISHMENT POLICY MATTERS TAX

Hadassah Laís de Sousa Santana
Denise Magalhães da Silva Quirino

Resumo

O presente artigo aborda o sistema normativo como construtor de um Direito que produzirá justiça e paz social e exemplifica por meio da discussão de sanções políticas aplicadas pelo Estado em matéria tributária. O Estudo parte do conceito de construção da norma e evolução das regras desejadas pelo Estado para verificar se ocorreu a permissão de uma sanção política e considera aspectos extrafiscais ao validar a ação do Estado, conquanto examina-se a extrafiscalidade como pressuposto para o exercício de atividades lícitas. A metodologia adotada é a pesquisa bibliográfica doutrinária e a análise de decisões judiciais acerca de sanção política.

Palavras-chave: Sanção política, Norma indutora, Extrafiscalidade

Abstract/Resumen/Résumé

This article discusses the legal system as a builder of a law that will produce justice and social peace and exemplifies through political sanctions applied by the State of discussion on tax matters. The study of the concept of construction of standard and evolution of rules desired by the state to verify that occurred permission of a political sanction and considers extrafiscal aspects to validate the action of the state, although examines the extrafiscality as a prerequisite for the activity exercise licit. The methodology is the literature and doctrinal analysis of judgments about political sanction.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Sanction policy, Inducer standard, Extrafiscality

1. INTRODUÇÃO

O Supremo Tribunal Federal cancelou o registro de uma indústria de cigarro que estava inadimplente com o pagamento de imposto sobre produtos industrializados. Nesse caso a pergunta que se faz é se o caso poderia ser considerado uma sanção política ou se haveria uma ação do sistema jurídico para equilíbrio de outros princípios como a livre-concorrência e ainda considerado a função extrafiscal da tributação.

O Direito é constituído como linguagem que ao mesmo tempo o determina e o constitui. A partir dessa concepção, o século XX aborda o Direito com uma perspectiva ampla, analítica que procura no papel da linguagem uma forma decisiva de construir o sentido da norma, rompendo nesse aspecto com o paradigma superado de que ao operador do direito cabia o dever de descobrir o verdadeiro sentido da norma, e avançando ao papel da semiótica em que o operador constrói o significado informado por sua realidade e inserido em uma ideologia, sendo necessário então, o controle da atividade do intérprete.

A noção de norma implica antecedente e consequente. Seria uma feição dúplice das regras do direito, em que a norma primária ou endonorma prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto e a norma secundária ou perinorma prescreve uma providência sancionadora no caso de descumprimento. É a norma conhecida a partir de um antecedente e um consequente, determinado em sentido amplo como sanção, que pode ter natureza de reparação ou de punição.

O Direito Tributário prevê quando da hipótese de descumprimento de uma obrigação (principal ou acessória) sanções pecuniárias, que não ilidem ao pagamento do integral do crédito tributário, conforme se verifica no artigo 157 do Código Tributário Nacional. Demonstra-se nessa medida uma natureza além da indenizatória, pois permanece devedor independente da obrigação de pagar multa por causa da infração cometida, concebendo, nessa medida a possibilidade de cumulação de penalidades administrativas e criminais.

A sanção no Direito Tributário envolve sanções tributárias penais, sanções penais tributárias e sanções políticas e sobre estas últimas concorre um entendimento por parte do poder judiciário que rechaça sua aplicação, largamente utilizada pelo poder executivo.

O presente estudo pretende discorrer sobre os limites à atuação repressora do Estado a partir de uma reflexão na dicotomia Direito e Moral no papel das normas que induzem ou reprimem determinado comportamento. Analisar-se-á alguns aspectos relativos à sanção como conceitos, o aspecto extrafiscal da norma indutora determinada no direito tributário penal. A metodologia utilizada será pesquisa bibliográfica, com análise de normas jurídicas e decisões judiciais, além da doutrina e discussões acadêmicas, como a que originou a motivação para o presente artigo, ocorrida no XXIV CONPEDI, realizado no ano de 2015, em Minas Gerais/Brasil, no grupo de pesquisa Direito Tributário e Financeiro, referente ao tema.

2. O CONTEÚDO JURÍDICO DA NORMA SANCIONADORA

A coação foi por muito tempo um elemento da atividade estatal. Kant afirma que a coação complementa o Direito (1997) e Jhering, ao falar sobe a força cogente da sociedade sobre a vontade humana pontua que sem a remuneração ou a coação é inconcebível a vida social, pois a inexistência da primeira impede as relações negociais e sem a coação seriam impraticáveis o Direito e o Estado (2002).

Kelsen (2003) afasta a moral da aplicação do Direito, pois neste a coação integra sua essência, distanciando-se nessa medida da moral. A conduta social desejada ocorre a partir da ameaça de uma medida de coerção a ser aplicada em caso de conduta contrária. Não se pontua no presente trabalho a recompensa ou promessa de vantagem à conduta, que também constitui motivação.

Becker (1998) no Direito Tributário vincula a coercibilidade como propriedade lógica da relação jurídica, bilateral, afirma ser a concentração contínua da força Estatal projetada. A sanção é a prestação que a regra jurídica traz com o objetivo de cumprimento de outra regra jurídica, como eficácia jurídica do conteúdo de uma relação jurídica

Bobbio (2005) avança e afasta um pouco o Direito da coerção, dando a ele uma função indutora. Distingue, para tanto, comandos e proibições demonstrando que não há incompatibilidade entre normas positivas e sanções negativas ou entre normas negativas e sanções positivas e a punição nada mais é do que rechaçar um comportamento contrário a uma proibição. De todo modo, em um Estado assistencial se exige do Direito mais do que uma conduta refletindo a norma, mas a estimulação de atos considerados úteis e isso ocorre por meio da sanção positiva, como prêmio a uma boa ação. As regras

são então proposições que irão influenciar o comportamento de determinado indivíduo ou grupo a um objetivo prescrito e não a outro.

As normas norteiam tributárias uma conduta desejada e a possibilidade de utilizar a norma tributária como indutora atrai revisitar a teoria geral do Direito, quando Paulo de Barros Carvalho (2008) afirma que a linguagem surge integrando e constituindo o direito e Warat (1995) afirma que a linguagem do direto obedece aos planos sintáticos, semânticos e pragmáticos e aduz que há dois tipos de regras, uma de formação e uma de derivação. O primeiro tipo de regra indica uma maneira de combinar símbolos elementares como pressuposto para que haja uma linguagem sintaticamente significativa adiante e o segundo tipo de regra permite criar outras regras a partir daquelas que já foram dadas.

Paulo de Barros (2008) afirma que o sujeito do conhecimento não extrai o sentido oculto no texto, mas constrói em função de sua ideologia, dentro do seu universo de linguagem, da sua cultura. Nessa medida o Direito passa a ser um objeto cultural, compreendido como fenômeno linguístico que Bakhtin denomina dialógico, pois se refugia nos atributos intertextuais para uma orientação do discurso, pois há sempre uma comunicação dual que leva em conta o discurso de outrem. A intertextualidade é concebida primariamente no diálogo normativo, de forma intrajurídica, e posteriormente tendo o direito como objeto, mas a partir de outras variáveis do conhecimento como a história do Direito, a Antropologia e etc.

O Direito tem por finalidade uma construção que estabelece e permite soluções que ordenam, dirimem ou orientam a paz social e mesmo quando uma das partes não tenha o seu pleito satisfeito de forma plena, a decisão sustenta, a partir de uma norma, um sistema pacífico.

O ordenamento é formado por um conjunto de textos que englobam todos os enunciados normativos coletivos ou individuais, concretos que se espraiam inclusive na seara privada dos contratos. Robles afirma que os textos que compõem o ordenamento surgem ao longo do tempo e são gerados por distintos autores. O ordenamento é um texto heterogêneo quanto à sua origem, tempo e a própria linguagem utilizada. Vive-se em um tempo de “motorização legislativa” uma criação desmensurada seja jurídica ou legislativa de textos jurídicos que irão compor o ordenamento.

A dogmática jurídica servirá para a interpretação da norma, do texto jurídico bruto para sistematizá-lo de forma coerente ao sistema do qual emana como resultado de uma elaboração doutrinária. O sistema jurídico iria refletir o ordenamento a partir dos elementos relacionados entre si.

O sistema implica a organização das normas depois de depuradas suas contradições e ambiguidades, sendo competência de vários atores a construção do Direito. Robles afirma que o sistema é mais inteligente do que o ordenamento, pois o legislador pode cometer um erro ou uma má definição de conceito, mas a doutrina corrige e elabora um conceito mais apurado, que entrará em contato com decisões judiciais e irá revelar as melhores alternativas e possibilidades e levará racionalidade com coerência e harmonia, dissolvendo as imperfeições ou distorções do ordenamento.

Para Robles (1998), o sistema deve refletir o ordenamento, sem invenções, apenas ajustando e organizando significados. Ele demonstra essa premissa quando afirma que os operadores do Direito estudam pela doutrina e não somente pela letra das leis, e quando encontram uma distorção na aplicação da lei se socorrem da doutrina e não do texto bruto inserto no ordenamento, sendo este o ponto de partida para chegar no sistema.

O texto prescritivo e norma jurídica são objetos distintos, pois aquele é, por assim dizer, os textos de direito positivo "em bruto", esperando a interpretação por parte dos juristas. São unidades soltas, como estruturas atômicas, sem sentido deôntico, que se acoplarão a outras unidades formando normas jurídicas completas, com significação deôntico-jurídica. A necessária análise, percuciente, ampla, em conformidade com a Constituição permite retirar o teor significativo de uma regra de direito.

A teoria semiótica na hermenêutica jurídica de Paulo de Barros comporta uma unicidade do texto positivo com quadro subsistemas. O primeiro com um conjunto de enunciados; o segundo, com o conjunto de conteúdos de significação dos enunciados prescritivos; o terceiro as significações normativas e o quarto à forma superior do sistema normativo.

Considerando o direito como objeto da cultura com o conteúdo revestido de valores que ora se mitigam em função da ideologia de quem interpreta ou dos problemas da metalinguagem, e, mesmo com suas possíveis incongruências a construção do

conteúdo e o alcance da comunicação legislada levará a incursões sobre outros preceitos positivados no direito, que estabelecerão os vínculos com outras normas.

O direito no curso da história regula condutas intersubjetivas que refletem valores que são preciosos àquele grupo social e o intérprete partindo do texto legislado constrói o sentido normativo. Inerente a essa afirmação está o subjetivismos que emerge do próprio sistema e se descortina para a hermenêutica do Direito.

Correlacionar a hermenêutica do Direito com o Estado e a moralidade conflui para um pensamento hegeliano que denota a teoria do conhecimento como o sujeito sendo o construtor da realidade em que a razão, não de maneira abstrata, mas em um formato dialético, que identifica nas práxis um agente de superação a partir da antítese e síntese, reestruturando relações humanas em uma estrutura funcional e ética.

O direito determina a liberdade tendo por objeto o comportamento de múltiplos sujeitos projetando a liberdade, fixando limites entre o lícito e o ilícito, entre o justo e o injusto. A justiça nessa medida determina a formação do direito, alimenta uma realidade enquanto liberdade efetiva. Hegel traz a historicidade do direito e da sociedade em que o direito se desenvolve. A lei é a forma para si da direito plenamente conhecida ou posta ao conhecimento de todos, e a sentença é a qualificação legal de um caso que garante o direito subjetivo,

Ross (2007) afirma que as regras de xadrez e as regras jurídicas são diretivas pois determinam e estipulam ações a serem praticadas quando se for jogar o jogo, mas o verdadeiro sentido das regras só poderão se compreendidos quando em uma perspectiva intersubjetiva dos jogadores

O presente artigo parte do pressuposto que o direito terá legitimidade na ideia de correção moral ou algum ideal de justiça, Alexy (2008) traz o princípio Kantiano da universalidade e a submissão do Direito à moral, pois só a moral pode fundamentar a força obrigatória do Direito. Os valores compartilhados serão objetivamente capazes de delinear o que pode ser uma prática justa.

Para Alexy (2008) a argumentação jurídica que idealiza um discurso prático, o ponto de partida seria a constatação de que no limite, a fundamentação sempre dirá respeito a questões práticas, ao que é obrigatório, permitido ou proibido. Nessa medida, o discurso jurídico seria caracterizado por uma série de condições restritivas, às quais a

argumentação jurídica se encontra submetida e que, em resumo, se referem à vinculação à lei, ao precedente e à dogmática.

Tais condições podem ser expressas por meio de um sistema de regras e formas específicas do argumentar jurídico que não conduzem a um único resultado em cada caso concreto.

Em todos os casos minimamente problemáticos são necessárias valorações que não são dedutíveis diretamente do material normativo preexistente, assim a racionalidade do discurso jurídico depende em grande medida de se saber se, e em que medida essas valorações adicionais são passíveis de um controle racional. A questão da racionalidade na fundamentação jurídica leva, então, à questão acerca da possibilidade de fundamentação racional de juízos práticos ou morais gerais.

A sanção significa punição, reprimenda por uma ação ou omissão. Pode ser delineada como consequência jurídica quando não ocorre o cumprimento da prestação que se pressupõe a um dever que não foi cumprido. A sanção significa pôr em movimento determinando uma transformação ao mundo exterior, sendo nesta medida necessário o emprego de meios para vencer a resistência do homem.

A sanção no Direito tributário cumpre três eixos. A sanção penal tributária, a sanção tributária penal e a sanção política. A opção em tratar determinada conduta como crime deve ser parcimoniosa em face dos princípios da subsidiariedade e da fragmentariedade.

A distinção entre a sanção penal tributária e a sanção administrativa tributária tem a priori a diferenciação na própria competência para legislar, quando na Constituição Federal, no artigo 22, I, fica outorgado à União a competência para legislar sobre Direito Penal e aos entes políticos de maneira comum, no que concerne aos tributos de sua competência, as sanções administrativas tributárias.

O bem tutelado na sanção penal tributária está descrito na Lei 8.137/1990, na qual o legislador selecionou algumas condutas conexas à obrigação tributária (seja principal ou acessória) e as classificou como crime, determinando nessa medida uma maior importância ao bem jurídico a ser tutelado, estabelecendo de maneira geral uma pena restritiva de direitos, como reclusão e detenção. A sanção pelo fato do descumprimento de um dever legal permeia tanto o direito público como o direito

privado, a depender da relevância da ilicitude. Nessa medida o lançamento faz então parte da tipicidade, sem ele não existe o tipo penal referido no artigo 1º da Lei 8.137, que não se confunde com o artigo 2 da mesma lei, já que se trata de crime formal.

A penalidade tributária penal implica um tipo de pena patrimonial como multa de ofício, multa de mora, restrições administrativas e outras condicionantes. As sanções administrativas tributárias estarão estabelecidas nas leis concernentes à instituição do próprio tributo e nas normas referentes às obrigações acessórias, afastando-se nessa medida das sanções penais, descritas em diplomas legais específicos. E, por algum tempo discutiu-se acerca do lançamento como condição objetiva de punibilidade, conforme Sepúlveda Pertence delineou nos julgamentos concernentes no STF, ou se o lançamento estava inscrito na própria tipicidade conforme lecionava Joaquim Barbosa.

A sanção política poderia ser classificada como um ato de governo que rechaça determinada conduta colidente aos negócios públicos, não podendo ser considerada o ato de Estado. Esta é considerada no Direito tributário como restrição ou proibição que impele a um contribuinte de forma oblíqua a pagar o crédito. Mas tal medida parece inconstitucional pois ofende constitucionalmente a liberdade econômica, a livre iniciativa, a liberdade profissional, o devido processo legal, o direito de defesa.

Noutra medida, o Estado não pode se valer do poder de tributar para obter a prestação do que lhe é próprio, sendo rechaçadas as medidas comumente arbitradas como recusa de certidão negativa quando não existe lançamento consumado, regime especial de fiscalização, perdimento de mercadorias.

3. Limites à instituição de sanções por parte do Estado

A necessidade de lei para instituição de sanção é aparentemente inegável, haja vista que a administração pública não é livre para instituir sanções em qualquer circunstância. Remete-se aos requisitos da ditadura Vargas, quando Ives Gandra (1998) contextualiza estas sanções na conduta da Administração quando forçosamente impõe suposto débito tributário, sendo por Rôla (2007) definida como medidas cavilosas não previstas em lei usualmente e de forma abusiva para forçar a arrecadação pretendida, quase sempre indevida.

A relação entre indivíduo e Estado é vertical e caracteriza-se no Direito Tributário pela coercitividade da obrigação como objeto da relação jurídica. Sendo

assim, da mesma forma que há no ordenamento jurídico a delegação ao Estado de poder para exercício de suas atividades em contrapeso há direitos e garantias do contribuinte que devem ser observados para impedir abuso de poder por parte do Estado.

A limitação dos poderes do Estado à tributação é uma luta antiga que tem seu marco na história do Rei João Sem-Terra e conflui com a própria aquisição do conteúdo de cidadania pelo contribuinte.

O valor pressuposto da legalidade impele a um juízo moral da lei construída conforme o sistema que se insere legítimo a ordenar determinada conduta, conveniente a situações constitucionalmente autorizadas.

O Supremo Tribunal Federal consagrou enunciados que dizem inadmissível a imposição de sanções políticas, conforme se vê na súmula 70, que afirma não ser possível a interdição de estabelecimento para coagir o contribuinte a pagar determinado tributo.

O precedente desta súmula discutia a possibilidade de interdição de estabelecimento comercial como meio coercitivo para que o contribuinte pagasse um débito que este entendia estar quantificado erroneamente referente ao imposto de vendas e consignações incidentes sobre a atividade de construção civil. O relator afirmou que o Estado dispõe de meio regular e adequado para a cobrança de dívida, que é o executivo fiscal. Não é lícito ao Estado constituir um procedimento que seja contrário à lei e ao próprio estado de direito e afirmou que não era lícito ao fisco interditar estabelecimentos comerciais com o propósito de competir ao pagamento de impostos ou multa e que os contribuintes teriam o direito de impugnar a legitimidade dos débitos fiscais, quando convocados, pelos meios regulares.

Ressalta-se que esse entendimento é de 1962. Demonstra-se assim que o sistema jurídico está sendo delineado para afastar a ação do estado que seja conflitante com a construção das normas no sentido daquilo que se aferiu pelos operadores do direito.

A súmula 323, também do Supremo Tribunal Federal, afirmou que não é admissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para o pagamento de tributos.

O precedente foi o RE 39.933 que discutia a constitucionalidade de um artigo constante de Código Tributário Municipal para arrecadar bens com finalidade de quitar dívidas fiscais. Nessa decisão o relator, Ministro Ary Franco afirmou que a apreensão de mercadoria como forma de cobrança de dívida fiscal é manifesta ilegalidade não cabendo fazer justiça com mão própria se a lei estabelece a ação executiva fiscal para a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública em geral.

Outra manifestação do Supremo Tribunal Federal é a súmula nº 547 que afirma não ser lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito, adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

A súmula decorreu de vários julgados em que o contribuinte que estivesse devendo a Fazenda Nacional estaria impedido de operar nas repartições fiscais na compra de selos e estampilhas dos impostos de consumo e vendas mercantis; despachar mercadorias nas alfândegas ou mesas de rendas; transigir de qualquer modo com a Fazenda Pública e o então ministro Aliomar Baleeiro afirmou que a Fazenda possui meios próprios para pretender cobrar seus débitos.

O Ministro Joaquim Barbosa reconheceu a inconstitucionalidade de leis que obrigavam a comprovação de regularidade fiscal na hipótese de transferência de domicílio para o exterior e vinculava o registro ou o arquivamento do contrato social e os atos similares à quitação de créditos tributários. O entendimento foi no sentido de que havia ofensa ao direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas e, inclusive ao devido processo legal manifestado na garantia de acesso aos órgãos do executivo ou judiciário para controle da validade dos créditos tributários.

Outra manifestação do judiciário se deu quando o Supremo Tribunal Federal rechaçou a exigência de Certidões Negativas de Débitos pessoais de cada um dos sócios para o registro de empresas. A regularização fiscal não pode ser autorização para atividade econômica. Mesmo o contribuinte reincidente no crime de sonegação de tributos pode exercer os atos econômicos que lhe forem próprios, isso porque a lei penal não comina a pena de proibição do exercício do comércio aos que praticarem tal ato. A ilicitude de não pagar tributos devidos não exclui o direito fundamental de exercer a atividade econômica constante no artigo 170 da Constituição Federal.

O RE nº 550.769/RJ foi um caso no qual a pessoa jurídica detinha como objeto pessoal o comércio de produtos tabagistas e teve a interdição de seu estabelecimento em

razão de sua inadimplência quanto ao Imposto sobre produtos industrializados – IPI. A empresa teve seus registros especiais cancelados e foi impedida de exercer sua atividade econômica, conforme norma contida no artigo 2, inciso II do Decreto nº 1.593/1977. A decisão do julgamento foi dada em 2007 pelo pleno do STF, tendo por relator o Ministro Cezar Peluso.

O Imposto sobre Produtos Industrializados, o IPI, tem como critério material o desembaraço aduaneiro, a saída de produtos de estabelecimentos industriais e produtos apreendidos ou abandonados que são arrematados em leilão. E a função extrafiscal do IPI possui grande relevância, seja como forma de fiscalização dos produtos que ingressam no Brasil, o que tem impacto no controle das importações e, portanto, do perfil de consumo pelo brasileiro de artigos considerados supérfluos ou produtos de consumo desaconselhável, como as bebidas e os cigarros.

A decisão do Supremo Tribunal Federal foi além da tributação e analisou implicações concorrenciais de um arranjo tributário que repercutia na livre concorrência e na saúde pública, pois na medida em que reduz ou aumenta a demanda e a oferta de cigarros por oscilação artificial dos preços desses produtos tal conduta poderia até mesmo ser considerada anticompetitiva nos termos da Lei 8.884/94 ao "impor preços excessivos ou aumentar sem justa causa o preço de bem ou serviço" (art. 21, inciso XXIV).

Em 2005 houve um processo fiscal de verificação das condições para manutenção de registro especial previsto no Decreto-lei nº. 1.593/1977. Esse requisito é a condição necessária para que se possam fabricar cigarros e nos termos do art. 2º, II, do referido Decreto-lei, o não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, é hipótese de cancelamento do registro especial.

A Secretaria da Receita Federal apurou que havia irregularidade fiscal e foi dado um prazo para que fosse realizado o recolhimento dos débitos, mesmo os que estivessem com exigibilidade suspensa.

A empresa ajuizou uma medida cautelar para assegurar o livre-exercício de atividade econômica lícita, permitir a fabricação de cigarros, enquanto se discutia, no recurso extraordinário correlato, violação à liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade (arts. 5º, incisos XIII

e LIV, e 170, parágrafo único, da Constituição, e Súmulas 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal).

O argumento pautava-se no entendimento de que o Fisco estava usando de sanção política para coibir a empresa a quitar seu débito. A empresa afirmava que não era devedora da quantia exigida e os débitos estavam suspensos por decisão liminar.

O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI corresponde a 70% do preço do cigarro e sendo a alíquota mais alta da Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados repercute imediatamente no preço.

A norma que a empresa pretende afastar é o Decreto-Lei 1.593/77, que exige registro especial como condição inafastável a empresas tabagistas. Dentre os requisitos para emissão desse registro está o não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Eis o teor do dispositivo impugnado:

O pedido das empresas tabagistas afirma que há um embaraço ou mesmo vedação do exercício profissional e coage o sujeito passivo à observância das obrigações tributárias, características típicas de sanção política. Asseveraram que as sanções políticas não foram recepcionadas pela Constituição de 1988 por contrariedade aos seus arts. 5º, incisos XIII e LIV, e 170.

A União alegou que o decreto-lei era constitucional e que os contribuintes possuíam diversas inscrições na Dívida Ativa da União que juntas somavam um bilhão de reais, e ressaltava que havia claro indício de práticas nocivas à livre-concorrência.

A sentença em primeiro grau de jurisdição ter concordado com a tese defendida pelas empresas tabagistas, mas o Tribunal Regional Federal da 2ª região, na instância recursal reformou a sentença proferida para aduzir que a magnitude da arrecadação da atividade tabagista e seu impacto na saúde pública justificam a restrição imposta pelo decreto-lei, o que levou a discussão ao Supremo Tribunal Federal em recurso extraordinário paralelo.

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região considerou que o rigor fiscal estava amparado pelas características da indústria do cigarro e na função extrafiscal da tributação nesse caso como forma de combater produto nocivo à saúde. Considerou que na outra ponta, na seara econômica, o contribuinte comercializava seus produtos por um

preço mais vantajoso do que seus concorrentes, violando nessa medida o princípio da isonomia, já que havia claramente a abstinência no recolhimento do tributo referido.

O Ministro Joaquim Barbosa, vencido, deferiu a liminar para afastar os efeitos do cancelamento do registro, pois teria sido cancelado ante a inadimplência tributária das empresas contribuintes. Em seu voto, asseverou que o cancelamento do registro especial obsta o direito fundamental ao livre exercício da atividade econômica, cujas consequências seriam dificilmente revertidas em razão dos danos advindos da paralisação das empresas. Afirmou que a lide apesar de tratar das vicissitudes e idiossincrasias do mercado de cigarros que justificam tratamento fiscal diferenciado e rigoroso por razões de saúde pública e de concorrência, mas que a possibilidade da exigência de regularidade fiscal em comento configuraria sanção política e iria de encontro à jurisprudência do Tribunal. Além disso, a concessão da cautelar garantiria a efetividade da prestação jurisdicional até o exame definitivo do recurso extraordinário.

O Ministro Cezar Peluso, voto vencedor, manteve as exigências tributárias do Decreto-Lei 1.593/77 relativas ao registro especial, que se revelaria "verdadeira autorização para produzir".

Uma das ressalvas é de que o IPI no mercado de cigarros é item importante na formação do preço de venda do produto em razão do reflexo no lucro. Nessa medida, não vislumbrou necessidade de salvaguardar as atividades das empresas, isso porque a continuidade no funcionamento dessas empresas colocaria em risco os consumidores, a sociedade e a condição objetiva de livre concorrência e livre iniciativa, alçados a valores constitucionais de caráter não absoluto.

O voto traz a discussão que se pauta acerca do Direito e da moralidade e das sanções como normas indutoras. O Ministro alude a natureza extrafiscal do referido decreto lei e menciona Luís Eduardo Schoueri (2005).

O Fisco teria interesse específico em regular o mercado de cigarros e assegurar a adimplência tributária, pontos estes que culminariam na defesa da livre concorrência e da livre iniciativa, nos termos do art. 146-A da Constituição e da doutrina conforme ensinamentos de Misabel Derzi (2005. p. 116-117):

> A plena consciência da mutabilidade e da complexidade da realidade, no Direito Tributário, tem levado reativamente, ao fortalecimento da estabilidade das relações jurídicas. E esse fortalecimento é fator decisivo de

> concorrência. Não se trata, pois, de lutar contra o inexorável: a mutabilidade do sujeito; a falibilidade do homem e a fugacidade da vida; a complexidade das relações sociais; e a imprevisibilidade dos riscos. Para os diferentes sistemas tributários, a questão não está em negar o implacável, mas em garantir que o sistema, selecionando, identificando, nomeando e separando os elementos intrasistemáticos, possa diferenciar-se do ambiente e, com isso, cumprir a sua função essencial: a de atender as expectativas, a maioria delas, e, com isso, sustentar-se o sistema jurídico na previsibilidade, na estabilidade e na possibilidade de compensação pelos danos provocados por contingências determinadas.

Uma ponderação importante é quando o acórdão enumera dentro da atividade econômica que a função social cumpre caráter de direito fundamental, havendo nessa medida um sopesamento de princípios.

4. Conclusão

O principal fator no deslinde foi as decisões estratégicas da empresa de planejamento tributário e concorrência desleal, usando as normas para ferir o próprio sistema jurídico e nesse caso ficou explicita a função indutora da norma tributária para aduzir que o IPI seria tributo extrafiscal proibitivo e não excluiria o escopo inibir ou refrear a fabricação e o consumo de cigarro como intervenção do estado na economia por indução, influenciando a decisão das empresas quanto à produção.

Nesse sentido, seria prenúncio da sanção escrita, já que “uma vez cancelado o registro, cessa, para a empresa inadimplente, o caráter lícito da produção de cigarros; se persistente, a atividade, de permitida, passa a ostentar o modal deôntico de não permitida, ou seja, proibida”.

A inadimplência, no caso concreto, representaria vantagem competitiva ilícita ou abusiva, não configuraria sanção política, mas sim imperativo de política pública e, com base na lição de José Afonso da Silva, inferiu que a livre iniciativa só seria juridicamente amparada se fosse legítima, isto é, se obedecesse aos ditames da concorrência legal ao cumprimento da função social da empresa.

A discussão validada a partir do caso foi a de que não haveria uma sanção política e sim uma repressão administrativa que coibiu um estratagema empresarial em detrimento do fisco e da própria coletividade, já que o Imposto é destinado como receita

para as atividades do Estado e havia uma desproporcionalidade de custo em relação às outras empresas do setor.

No caso do mercado de tabacos, quando há fraude em prejuízo do Fisco ocorre a suspensão das atividades e o cancelamento da inscrição no Cadastro de Contribuintes. Nesse caso, a liberdade de exercício profissional depende de inscrição especial como condição para a atividade.

Em uma análise do sistema, levando em conta outras normas jurídicas, o artigo 188, inciso I do Código Civil induz que não constitui ato ilícito o que for praticado para o exercício de um direito reconhecido, o artigo 174 da Constituição envolve atitude e políticas governamentais de incentivo ou desestímulo de mercado em postura estatal de regulação da economia e o artigo 219 que afirma o mercado ser um patrimônio nacional, devendo ser objeto de proteção, inclusive pelos critérios especiais de tributação. Ressalta-se que é preciso pautar um tratamento isonômico aos contribuintes.

A decisão mantida foi de que não haveria razoabilidade jurídica ao pedido da requerente, pois havia uma condição ao exercício da atividade econômica de industrialização de cigarros que quando descumpridos retiravam a licitude da produção, sendo, portanto, uma atividade ilícita.

Nesse caso, a norma tributária não teve um caráter meramente arrecadatório, mas uma defesa da livre concorrência, pois o cancelamento da inscrição no Registro Especial retirou a licitude da atividade tornando-a ilícita e proibida. Não contrariando nessa medida a tese de que o sistema continua a rechaçar as sanções políticas como formas enviesadas de cobrança de tributo ou meramente com finalidade de arrecadação. Nota-se uma função extrafiscal da medida adotada. Não se tratou aqui de uma finalidade desproporcional.

Fica claro que as sanções políticas como forma de obrigar o contribuinte ao pagamento de tributos são rechaçadas pelo sistema jurídico e violam valores constitucionais individuais e coletivos. Não há que se falar em superação de precedentes do STF, isso porque os valores resguardados no caso que se trouxe vão além da arrecadação, mas enaltece e protege valores constitucionais necessários ao caminho desejado pelo Estado na construção de seu sistema normativo.

REFERÊNCIAS

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. Ed. São Paulo, Lejus 1998, p. 1998 p. 314

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. Tradução: Fernando Pavan Baptista; Ariani Bueno Sudatti. 3. Ed. Bauru: Edipro, 2005. P. 26

BOTALLO, Eduardo Domingo. **Fundamentos do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos de incidência**, 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. 71 - 79

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário:* **linguagem e método**, 2ª ed. São Paulo : Noeses, 2008. (157)

DERZI, Misabel Abreu Machado. Segurança jurídica como fator de concorrência tributária. *In*: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues. **Princípios constitucionais fundamentais**. Volume 1. São Paulo: LEX, 2005.

ECO, Umberto. **História da Beleza**. Rio de Janeiro: Record, 2004

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Práticas tributárias e abuso de poder econômico. *In*: **Revista de Direito da Concorrência**, nº 9, jan-mar/2006. Brasília: IOB/CADE, 2006.

JHERING, Rudolf. **A finalidade do Direito.** Tradução Heder K. Hoffmann, Campinas: Bookseller, 2002. P. 166

José Alberto Rôla. Direitos fundamentais e certidões negativas, p.. 473. In Machado, Hugo de Brigo (org.) **Certidões negativas e Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007.

KANT, Immanuel. **Introduccion a la Teoria del Derecho**. Tradução: Felipe G. Vicen. Madrid. Marcial Pons, 1997, p.47

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003. P. 27 – 29)

LONDE, Carlos Rogério de Oliveira. GUEDES, Fernanda Antunes. **Eventuais efeitos sancionatórios da extrafiscalidade e sua (in) adequação ao ordenamento jurídico pátrio**. Direito tributário e financeiro II. [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/ FUMEC/Dom Helder Câmara; coordenadores: Maria Lírida Calou De Araújo E Mendonça, Antônio Carlos Diniz Murta, Valcir Gassen – Florianópolis: CONPEDI, 2015. (p. 427 – 451)

MACHADO, Hugo de Brito. Sanções políticas no direito tributário. *In*: **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 30. São Paulo: Dialética, mar/98.

MARTINS, Ives Gandra. **Da Sanção tributária**. 2. Ed. Ver e atual. São Paulo: Saraiva, 1998, p, 36.

MORCHON, Gregorio Robles. **Teoria del derecho**: fundamentos de teoria comunicacional del derecho, v. 1. Madrid : Civitas, 1998, p. 111.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e Jurisprudência. 11ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32-33 e 47.

TORRES, Ricardo Lôbo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 326/327.

WARAT, Luis Alberto. **O direito e sua linguagem**, 2ª ed. aumentada. Porto Alegre : Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.