

**XXIV ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI - UFS**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

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

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

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

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

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

Conselho Fiscal

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

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

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

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

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFS;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Hugo de Brito Machado Segundo, Raymundo Juliano Feitosa– Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-046-6

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

Tema: DIREITO, CONSTITUIÇÃO E CIDADANIA: contribuições para os objetivos de desenvolvimento do Milênio.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI/UFS (24. : 2015 : Aracaju, SE).

CDU: 34



XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

É com grande júbilo e honra que apresentamos o livro do GT de Direito Tributário e Financeiro. Trata-se da primeira vez em que foram concentrados, em um mesmo Grupo de Trabalho, os referidos temas. Tal fato ocorreu, após reflexão conclusiva, de professores destacados para tal, neste sentido, por uma razão básica. O Direito Financeiro abrange o Direito Tributário; em outras palavras, quando tratamos de Direito Tributário, estamos, efetivamente, tratando de uma parte de singular importância do Direito Financeiro, associada à ideia da receita como componente fundamental do orçamento público, objeto central das finanças públicas. Por outro lado, o acentuar-se de uma divisão que é meramente didática, levou, durante décadas, ao estudo de temas tributários feito de maneira inteiramente divorciada da destinação dada aos recursos arrecadados (que seriam "problema do Direito Financeiro" e, por isso mesmo, ignorados pelos tributaristas). Aos poucos, isso parece ter conduzido a uma consideração meramente formal do Direito Tributário, demasiadamente preocupado com temas como o da estrutura da norma tributária, com o abandono de abordagens substanciais do fenômeno financeiro, voltadas à justiça da tributação, à capacidade contributiva, à igualdade e à extrafiscalidade, aspectos que, aos poucos, vão sendo retomados, com uma saudável reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro.

Por isso, consolidando-se a proposição, avaliação, aprovação, apresentação, discussão e, afinal, publicação em livro eletrônico, de temas absolutamente irmanados e interdependentes, permite-se não só a otimização daqueles procedimentos como a obtenção de conclusões melhor sistematizadas e devidamente contextualizadas.

Percebe-se nos trabalhos apresentados uma considerável evolução do pensamento e mesmo crítica quanto ao papel do Estado, enquanto credor e quase sempre destinatário das receitas tributárias.

Delimitando-se o conjunto de artigos apresentados, afere-se, numa mesma ou aproximada perspectiva, sub-grupos temáticos voltados para o processo tributário, seja ele judicial ou administrativo; como no caso do artigo denominado "o devido processo legal no sistema constitucional tributário brasileiro", bem como " o prazo para resposta no processo de consulta tributária". Em outro sentido, os tributos em espécie são tratados, em seus mais variados matizes e impactos sobre a vida do contribuinte brasileiro, abarcando o IGF, ITR,

ICMS IPI, dentre outros. Neste caso, a título de ilustração, conferimos artigos como "não incidência de imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores realizada por pessoa natural" ou mesmo "o uso extrafiscal do IPTU a partir da sanção premial como efetivo instrumento de políticas urbanas municipais".

Já sobre uma concepção mais voltada ao Direito Financeiro, sobretudo sob à luz do controle da atividade financeira no país, nos deparamos com articulados de peso como no caso aquele nominado "o controle da atividade financeira estatal pelo tribunal contas da União na Constituição Federal de 1988", acompanhado de "considerações sobre a política fiscal e os caminhos da extrafiscalidade".

Derradeiramente, fechando estes divisores no mesmo GT, identificam-se conteúdos associados à defesa do contribuinte brasileiro, reconhecidamente tão assolado pelo manto muitas vezes sufocante da tributação desmedida e mesmo incompreensível em suas incessantes mutações normativas. Nesta senda, apontamos "a lei de transparência fiscal: panorama da tributação sobre o consumo na esteira do acesso à informação".

Vale dizer que cada um dos trabalhos apresentados valeria longa reflexão e ponderação dadas à sua densidade científica e provocação contra o conservadorismo dogmático mormente na área de seu alcance.

O grande desafio que se desenha, há tempo imemoriais de nossa república, se dá por conta do real impacto de trabalhos, tão consistente na visão míope e renitente do legislador tributário brasileiro, em conjunto com a exegese dos tribunais cuja prestação jurisdicional, para nossa frustração, frequentemente, é calcada em repetição e obediência irrestrita aos desmandos normativos, estribados na incessante necessidade em fazer-se caixa em detrimento do direito cada vez mais fragilizado de propriedade, já que seu exercício se vê limitado dadas à sua repartição, ao Estado, que nos obrigamos a fazer, para as diversas esferas de tributação brasileira, cuja federação se desnuda, quase que exclusivamente, na competência tributária atribuída a todos os seus componentes, trazendo, com isso, maior e crescente vulnerabilidade financeira à toda sociedade brasileira.

SANÇÕES POLÍTICAS COMO INSTRUMENTO DE INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ORDEM ECONÔMICA.

SANCTIONS POLITICAL AS AN INSTRUMENT OF STATE INTERVENTION IN ECONOMIC ORDER

Marlusa Ferreira Dias Xavier

Resumo

Este texto visa analisar as sanções políticas, consideradas de natureza restritiva, e, tem como característica, impedir a continuidade dos negócios do contribuinte em débito. Tais sanções, nominadas como sanções políticas, traduzem-se numa forma indireta de execução fiscal, capazes de causar danos aos entes privados ao cercear a liberdade de iniciativa, violando o disposto na CF/88. Como o Estado utiliza-se de meios diversos para assegurar o efetivo desempenho da ordem econômica, cabe-lhe reprimir o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros (CF Art. 173, § 4^a). Porém, ao Estado cabe, além de manter a ordem econômica, garantir uma distribuição justa da carga fiscal e agir sob o comando dos princípios do Estado Democrático de Direito. Ocorre que para efetivar a arrecadação dos tributos, em alguns casos específicos, o agente fiscal administrativo utiliza-se de meios coercitivos, excessivos e inconstitucionais, ao impor sanções que causam constrangimentos, maculando os direitos fundamentais do contribuinte, sob o argumento da necessidade de forçar a liquidação do crédito tributário. O princípio da livre iniciativa e livre concorrência, que se pretende analisar neste trabalho de pesquisa, nasce de um contexto constitucional e será analisado em suas relações sistemáticas e em sua relação com outras normas, para se demonstrar, ao final, a ocorrência de intervenção à ordem econômica, pelo Estado, ao utiliza-se de sanções políticas para obtenção da efetivação do crédito tributário.

Palavras-chave: Ordem econômica, Livre concorrência, Intervenção, Sanções políticas

Abstract/Resumen/Résumé

This work pursues to analyze the sanctions of restrictive nature, which are characterized by impeding the business of the contributor in debt. Such sanctions known as political sanctions are truly understood as an indirect way of tax enforcement, liable to cause problems to the private entity in curtailing, the initiative freedom, violating the provisions of CF/88. As the State gets the several means to assure the economic order effective performance, it is up to the State to restrain the economic power abuse that objects to the marketing domination, to the ending of competition, and arbitrary increasing of profits (CF Article 173, § 4^a.) Therefore, it depends on the state, besides maintaining the economic order, to ensure a fair distribution of tax burden and act under the command of the Democratic State of Law principles. In order to make the tax collection effective, specific in some cases, the

administrative fiscal agent uses coercive, excessive, and institutional, in imposing sanctions which causes constraint, maculating the contributors essential rights, that matters of the necessity to force the tax credit ending. The principle of the free initiative and free competition, which are intended to be analyzed in this study, comes from a constitutional context and it will be reviewed in its systematic relations and with another rules, in order to evidence, at the end, the occurrence of an intervention towards the economic order when the State makes do of political sanctions as a tool for the tax credit effectiveness.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Economic order, Free competition, Intervention, Political sanction

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo acerca das sanções tributárias, especificamente as sanções políticas no âmbito tributário, que, segundo Paciello(1990, 45), é a consequência jurídica que a lei liga à inobservância de um preceito legal. No caso do tributo, refere-se à inobservância por parte do contribuinte das normas legais que regulam as obrigações tributárias, porém tal conceito refere-se às sanções administrativas tributárias, divergindo do conceito de sanção ao qual se pretende abordar.

A análise que se pretende, abrangerá teorias doutrinárias e textos jurisprudenciais que se debruçam nas pesquisas quanto as sanções, que nascem de um contexto jurídico e doutrinário, e que se atribuiu o termo sanção política para distinguir às ações do Estado que viessem a causar constrangimento ao contribuinte, como no caso do cerceamento da liberdade de exercer atividades econômicas, como forma de impor ao contribuinte o adimplemento do tributo devido.

Assim, para se compreender o alcance das sanções políticas, é necessário percorrer à ordem econômica constitucional, os princípios da livre concorrência e livre iniciativa, seguindo os mecanismos de intervenção do Estado e as sanções políticas como mecanismo de intervenção do Estado na Ordem Econômica.

O texto constitucional enuncia como fundamento, em seu Art. 1º, IV¹ os valores sociais do cidadão, gerando como consequência, um limite à livre iniciativa, sem, com isso, excluir a atividade normativa e reguladora do Estado. A ordem econômica existente surge a partir das falhas na estrutura econômica que se revelavam problemáticas, quando caí a crença na harmonia preestabelecida do mercado, ansioso por uma nova ordem econômica, diferente da existente no Estado Liberal que se firmava no mito da autorregulação do mercado.

¹ ACF/88 Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado democrático de direito e tem como fundamentos: IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.

Ressalta-se aqui que o Estado Democrático de Direito é aquele Estado que, na busca da efetivação da justiça social, programa a participação da sociedade através dos seus representantes, aproximando as concepções da atual democracia e do socialismo. Com essa nova concepção de Estado Democrático de Direito, viu-se surgir uma nova postura do Estado que, passou a ter, assim como o Direito, um papel importante na regulação da economia.

No Brasil, o texto constitucional de 1988 veio concretizar os ditames legais desse processo, ao instituir em seu Artigo primeiro e incisos de I a V proteção à soberania, à cidadania, à dignidade da pessoa humana, aos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e ao pluralismo político, como preceitua Fonseca (2005, p. 124).

O Artigo 170 da Constituição Federal remonta-se ao núcleo da ordem econômica brasileira, que esta fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, e, tem por fim, assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social [...]”(TAVARES, 2003, p. 133). Além disso, o dispositivo constitucional da ordem econômica trouxe no seu parágrafo único, o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previsto em lei.

Hoje, a intervenção do Estado na ordem econômica é capaz de distorcer todos os princípios que a própria Constituição reuniu no texto da ordem econômica.

Deste modo, pretende-se demonstrar, em especial, o uso das sanções políticas pelo Estado, os seus reflexos no contexto da Ordem Econômica Constitucional, tomando por base uma interpretação sistemática do Direito Tributário, seguindo a verificação dos resultados das aplicações de sanções políticas por parte do Estado junto às empresas privadas, os aspectos normativos e jurisprudenciais das violações à ordem econômica.

Para materialização dos objetivos propostos, o estudo valeu-se, do método indutivo para, partindo de análise de casos concretos que foram levados ao Poder Judiciário, no sentido de ser declarado inconstitucional o uso de sanções políticas, demonstrar se o uso de sanções políticas por parte do Estado interviu na ordem econômica e tributária, ou não.

2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ORDEM ECONÔMICA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E INTERVENÇÃO DO ESTADO POR MEIO DE SANÇÕES POLÍTICAS

Das ideias de mudança no contexto econômico delineado pela Constituição de 1988, veio os princípios, seguindo a tendência das constituições de muitos países e das próprias

constituições nacionais pretéritas. A Constituição brasileira de 1988 também incorporou no seu texto um conjunto de normas jurídicas com a finalidade de disciplinar o exercício das atividades econômicas por meio de mecanismos de proteção e restrição de tal exercício. Essas normas são localizadas no Título VII da Constituição Federal que caracteriza o sistema econômico capitalista brasileiro.

Para Esser (1983, p. 51), princípios são aquelas normas que estabelecem fundamentos para que determinado mandamento seja encontrado. Larenz (1969, p. 26), define princípios como normas de grande relevância para o ordenamento jurídico, na medida em que estabelecem fundamentos normativos para a interpretação e aplicação do Direito, deles decorrendo direta ou indiretamente normas de comportamento. Nessa contextualização, vê-se os princípios como pensamentos diretivos de uma regulação jurídica existente ou possível, mas que ainda não são regras suscetíveis de aplicação, na medida em que lhes falta o caráter formal de proposições jurídicas, isto é, a conexão entre uma hipótese de incidência e uma consequência jurídica.

Os princípios, a partir da Constituição de 1988, ganharam status de norma e na Carta Magna podem ser visto tanto de forma implícita como também explícita. Vale salientar que os princípios da Livre Concorrência e Livre Iniciativa, constantes no texto constitucional da Ordem Econômica são relevantes para a perfeita compreensão do mecanismo de intervenção do Estado na Ordem Econômica.

2.1 Princípio da Livre Concorrência

O princípio da livre concorrência se traduz na própria efetivação da liberdade de iniciativa (BASTOS, 2002, p. 807). Shoueri (2005, p. 95) por sua vez, vê na livre concorrência, a existência do mercado, integrante do patrimônio nacional pelos preceitos que emana da Carta Magna, no seu Artigo 219². A livre concorrência representa um dos pilares sustentadores da economia nacional, estando presente no Art. 170, IV da Constituição Federal.

Princípio de grande relevância para a ordem econômica e financeira do país, a livre concorrência inspira o Estado a promover incentivos aos participantes da atividade econômica com a contrapartida do cumprimento, por parte destes, de suas obrigações legais.

² Art. 219 da CF/88 - "O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal".

A intenção do constituinte foi incentivar e oferecer condições a participação das empresas de todos os portes, sejam grandes indústrias ou mesmo micro e pequenas empresas que são responsáveis por mover a economia, trazendo em compensação o desenvolvimento e progresso do País, sem olvidar da livre concorrência.

Importa ressaltar que no atual modelo de economia de mercado adotado pelo Brasil, as micro e pequenas empresas têm que dispor do incentivo e concessões dos grandes grupos, objetivando não incidir a concorrência desleal, o que acabaria por sucumbir estas do mercado.

De acordo com o princípio constitucional da livre concorrência, os agentes que atuam na atividade econômica possuem o direito à livre competição entre si, sem que haja intervenção do Estado, quando só poderiam intervir em determinada atividade econômica embasada em justificativas para referida intervenção.

Grau (2005, p. 199) vê na origem da livre concorrência a presença do princípio da livre iniciativa, na qual a Ordem Econômica prevista no texto de 1988, para atingir os seus fins - desenvolvimento e livre iniciativa harmonizados - deve garantir a liberdade de comércio e de indústria que consiste na não interferência do Estado e garantia da liberdade de iniciativa aos agentes privados, para criarem e explorarem uma atividade econômica. Essa liberdade restringindo-se apenas em virtude de lei e do Estado que impõe regras a serem seguidas.

A livre concorrência é um dos pilares da estrutura liberal da economia e tem muito a ver com a livre iniciativa (BASTOS, 2002, p. 807). Isso significa que só pode existir a livre concorrência onde houver livre iniciativa. Assim, a livre concorrência é algo que se agrega à livre iniciativa e consiste na situação em que se encontram os diversos agentes produtores de estarem dispostos à concorrência de seus rivais. Vale salientar que o ordenamento jurídico brasileiro condena as formas de concorrência contrárias ao disposto na Constituição através do princípio da livre concorrência, como por exemplo, o abuso de poder e a concorrência desleal.

Assim, como o capitalismo monopolista possibilita que o Estado intervenha com o propósito de coibir excessos, o Art. 173, § 4º da Constituição Federal, serve justamente como garantia para impedir o abuso de poder. De acordo com referido preceito legal, a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

Na interpretação de Shoueri (2005, p. 92), o Artigo 173 da Constituição, visa à preservação da livre concorrência, quando assegura que sempre que o Estado investir nas

atividades próprias dos entes privados, a este (o Estado) será imposto regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e às obrigações tributárias³.

Já a concorrência desleal, caracteriza-se pelo comportamento ilícito praticado pelos detentores da atividade econômica, sendo rechaçado pelo ordenamento jurídico brasileiro, seja na esfera cível ou criminal.

Também se extrai do Princípio da Livre Concorrência a utilização, por parte dos entes federados, dos mecanismos de implementação de tributos, como também, a inserção do Art. 146-A⁴ na Constituição, quando autoriza que se estabeleça critérios especiais de tributação por meio de lei complementar, desde que para prevenir desequilíbrios da concorrência.

A proteção da livre concorrência resulta na obtenção do equilíbrio econômico e, assim sendo, Shoueri (2005, p.96) entende que o Estado, ao ingressar em concorrência com o setor privado, não poderá abrir mão da cobrança de taxas ou tarifas, como modo de cobrir seus custos, sob pena de ferir o princípio da livre concorrência.

Com a implementação pelo Estado de políticas públicas fundadas na redução das desigualdades sociais e regionais do País, a Constituição Federal agrega responsabilidade também aos patrocinadores do desenvolvimento econômico. A redução das desigualdades configura-se como sendo um dos objetivos fundamentais da República Federativa, cuja previsão encontra-se no Art. 3, inciso III da CF/88⁵. Por esse preceito, os responsáveis econômicos têm a obrigação e o dever de combater ou ao menos reduzir as desigualdades e, ao mesmo tempo, promover o desenvolvimento regional.

Muito embora exista uma contradição presente neste princípio, pois diante de uma economia eminentemente capitalista, cujo objetivo principal é a aquisição do lucro e acumulação de capital, a redução das desigualdades e melhor distribuição de renda, torna-se um desafio em busca deste equilíbrio.

A redução das desigualdades como princípio constitucional, inicialmente no Artigo 3º, inciso III e, posteriormente, no Artigo 170, inciso VII, remete ao objetivo principal da ordem econômica, que nada mais é do que a busca para uma existência digna.

³Para Shoueri a livre concorrência tem vínculo imediato com o § 3º do Artigo 150 do texto constitucional que, tratando da imunidade recíproca afirma que esta não se aplica "ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados" (SCHOUERI, 2005, p. 96).

⁴ CF/88 - Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

⁵ Art. 3º CF/88 - Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Muller (1986, p. 45-59), na obra *Economia Mundial Contemporânea*, faz uma análise sobre a concentração de capital e traça um paralelo entre capital e pobreza, mostrando o surgimento de um novo bloco econômico, no qual estão inseridos países como México, Coréia do Sul e Brasil. Esse autor denomina estes países de subdesenvolvidos industrializados, mostrando os índices de industrialização entre eles, mas também os problemas sociais provenientes do crescimento econômico.

Outro grave problema a ser enfrentado na economia brasileira é a informalidade, pois diante da grande quantidade de trabalhadores sem regulamentação, que ficam à margem dos direitos, essa situação ratifica a fragilidade desta problemática no contexto econômico do país, muito embora a responsabilidade pela redução das desigualdades sociais repouse principalmente no próprio Estado, conforme preconiza o § 1º do Artigo 174 da Constituição Federal⁶.

Dadas às peculiaridades regionais e sociais do País, cabe ao Estado planejar e buscar soluções para a redução das desigualdades, através da inclusão de políticas públicas e programas de desenvolvimento, específicas para as necessidades de cada região. No entanto, percebe-se uma constante agressão a tal princípio quando se vê atrelado ao descumprimento de normas fiscais tributárias, o Estado concedendo tratamentos desiguais aos juridicamente iguais nas concessões de incentivos ou mesmo no tratamento fiscal desigual.

Exemplificando essa ação do Estado, temos os casos das Guerras Fiscais, caracterizadas pela concessão de benefícios fiscais à indústria "X", de forma isolada, sem permitir que esses benefícios possam ser estendidos às demais indústrias instaladas na mesma região, o que gera uma afronta ao princípio em análise. Percebe-se, nesse tipo de ação, uma violação à Constituição no que diz respeito aos princípios da ordem econômica que traz para o Estado a responsabilidade pelo desenvolvimento econômico do país.

A violação à ordem econômica passou a ser vista como uma afronta ao presente princípio, quando se observou em diversos tribunais manifestações no sentido do reconhecimento da inconstitucionalidade de Leis Estaduais que exigiam distância mínima para instalação de farmácias⁷.

⁶Constituição Federal de 1988 – Art. 174 § 1º - A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

⁷ **Ementa:** REMESSA DE OFÍCIO E APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. CONCESSÃO DA SEGURANÇA. ARGUIÇÃO DE PRELIMINAR DE INCOMPETÊNCIA ABSOLUTA DO JUÍZO A QUO. REJEIÇÃO. NATUREZA ADMINISTRATIVA. LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO DE FARMÁCIA. **EXIGÊNCIA DE DISTÂNCIA MÍNIMA.** MANIFESTA INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 7º, DA LEI ESTADUAL Nº 5.469 /2005. MANUTENÇÃO, IN TOTUM, DA SENTENÇA

Seguindo os postulados da ordem econômica, o STF, ao julgar o Recurso Extraordinário 648.622 oriundo do TRF da 2ª Região, no qual se discutia a fixação dos preços dos produtos derivados da cana-de-açúcar, invoca os referidos princípios para declarar à violação a ordem econômica e em especial ao princípio da livre iniciativa:

AG. REG. NO RE 199902010376449 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO.

Decisão: Por maioria de votos, a Turma negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio. Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli. 1ª Turma, 20.11.2012.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ADMINISTRATIVO. INTERVENÇÃO DO ESTADO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA DO ESTADO. FIXAÇÃO PELO PODER EXECUTIVO DOS PREÇOS DOS PRODUTOS DERIVADOS DA CANA-DE-AÇÚCAR ABAIXO DO PREÇO DE CUSTO. DANO MATERIAL. INDENIZAÇÃO CABÍVEL.

1. A intervenção estatal na economia como instrumento de regulação dos setores econômicos é consagrada pela Carta Magna de 1988.

2. Deveras, a intervenção deve ser exercida com respeito aos princípios e fundamentos da ordem econômica, cuja previsão resta plasmada no Art. 170 da Constituição Federal, de modo a não malferir o princípio da livre iniciativa, um dos pilares da República (Art. 1º da CF/1988) (stf.jus.br/re-648.622).

Com essa medida, o Estado deve garantir a todos os contribuintes o livre exercício de atividade econômica, sem criar ou permitir interferências indevidas que prejudiquem a livre competição dos mercados, o que significa dizer que as atividades econômicas não poderão se desenrolar subjulgadas pela força das leis econômicas, se isso implicar em prejuízos à concorrência pela forma a que o "desmedido elastério dado a um não amesquinhe o outro além do que seria admissível" (MACHADO SEGUNDO, 2009, p. 403).

2.2 Princípio da Livre Iniciativa

A Livre Iniciativa se caracteriza como um dos princípios fundamentais para a ordem econômica e financeira do país, prevista e protegida pela Magna Carta, objetivando garantir

RECORRIDA. I- A matéria ventilada na Ação Mandamental possui nítida natureza administrativa, vez que se trata do questionamento de uma decisão oriunda de servidores públicos da Secretaria de Fazenda do Estado do Piauí, não incorrendo em situação que enseje a discussão da relação fisco-contribuinte ou que se refira sobre o poder de tributar do Estado. II- Encampando a orientação jurisprudencial do STF, mostra-se evidente a inconstitucionalidade do Art. 7º, da Lei Estadual nº 5.465 /2005, por exigir **distância mínima** para localização e funcionamento de farmácias, em clara ofensa ao princípio constitucional da livre concorrência, e, ainda, porque, para a legitimidade da norma, não basta aspectos formais de edição ou formalidade extrínseca, derivada da abstrata previsão de competência legislativa, sendo indispensável, ainda, a validade material, essencial da norma; vale dizer, a compatibilidade do objeto da lei ou ato normativo com o arcabouço constitucional, hierarquicamente superior, ausente no caso da legislação em análise. III- Reexame Necessário e Apelo Voluntário conhecidos, mas para negar provimento ao último, mantendo incólume a sentença de 1º grau, pelos seus justos e jurídicos fundamentos. IV- Jurisprudência dominante dos tribunais superiores. V- Decisão por votação unânime, em harmonia com o parecer ministerial.

uma economia de livre mercado, mas também proporcionar e trazer um equilíbrio aos cidadãos no oferecimento da dignidade, justiça e desenvolvimento social.

O Princípio da Livre Iniciativa atrelado ao da liberdade concorrencial, assim como todos os demais princípios da ordem econômica, devem ser instrumentos direcionadores das ações do Estado, não podendo ser relativizado ou comprimido por qualquer motivo, sendo permitido apenas quando tal supressão aconteça para dar lugar a efetivação de um outro direito fundamental.

Essa atuação do Estado, a qual se designa por sanção política, tem sido motivo de batalhas judiciais que resultam em posições contrárias pelos Ministros do STF, como no caso da Indústria American Virginia que teve sua atividade suspensa, abrindo o mercado para a concorrência e sofrendo violação à livre iniciativa, enquanto direito fundamental do contribuinte.

Discorreu sobre essa temática o Ministro Cezar Peluso ao julgar o AC 1.657-MC⁸ da Indústria de Cigarros, tendo inclusive sido contrário ao corolário do próprio princípio nos

⁸ (SE“American Virginia Indústria e Comércio Importação Exportação Ltda. pretende obter efeito suspensivo para recurso extraordinário admitido na origem, no qual se opõe a interdição de estabelecimentos seus, decorrente do cancelamento do registro especial para industrialização de cigarros, por descumprimento de obrigações tributárias. [...] Cumpre sublinhar não apenas a legitimidade deste outro propósito normativo, como seu prestígio constitucional. A defesa da livre concorrência é imperativo de ordem constitucional (Art. 170, IV) que deve harmonizar-se com o princípio da livre iniciativa (Art. 170, *caput*). Lembro que ‘livre iniciativa e livre concorrência, esta como base do chamado livre mercado, não coincidem necessariamente. Ou seja, livre concorrência nem sempre conduz à livre iniciativa e vice-versa (cf. FARINA, AZEVEDO, SAES: *Competitividade: Mercado, Estado e Organizações*, São Paulo, 1997, cap. IV). Daí a necessária presença do Estado regulador e fiscalizador, capaz de disciplinar a competitividade enquanto fator relevante na formação de preços. Calixto Salomão Filho, referindo-se à doutrina do eminente Min. **Eros Grau**, adverte que ‘livre iniciativa não é sinônimo de liberdade econômica absoluta [...]. O que ocorre é que o princípio da livre iniciativa, inserido no *caput* do Art. 170 da CF, nada mais é do que uma cláusula geral cujo conteúdo é preenchido pelos incisos do mesmo Artigo. Esses princípios claramente definem a liberdade de iniciativa não como uma liberdade anárquica, porém social e que pode, conseqüentemente, ser limitada.’ A incomum circunstância de entidade que congrega diversas empresas idôneas (ETCO) associar-se, na causa, à Fazenda Nacional, para defender interesses que reconhece comuns a ambas e à própria sociedade, não é coisa de desprezar. Não se trata aqui de reduzir a defesa da liberdade de concorrência à defesa do concorrente, retrocedendo aos tempos da ‘concepção privatística de concorrência’, da qual é exemplo a ‘famosa discussão sobre liberdade de restabelecimento travada por Rui Barbosa e Carvalho de Mendonça no caso da Cia. de Juta (*Revista do STF* (III), 2/187, 1914)’, mas apenas de reconhecer que o fundamento para a coibição de práticas anticoncorrenciais reside na proteção a ‘ambos os objetos da tutela: a lealdade e a existência de concorrência [...]. Em primeiro lugar, é preciso garantir que a concorrência se desenvolva de forma leal, isto é, que sejam respeitadas as regras mínimas de comportamento entre os agentes econômicos. Dois são os objetivos dessas regras mínimas. Primeiro, garantir que o sucesso relativo das empresas no mercado dependa exclusivamente de sua eficiência, e não de sua ‘esperteza negocial’ – isto é, de sua capacidade de desviar consumidores de seus concorrentes sem que isso decorra de comparações baseadas exclusivamente em dados do mercado. Ademais, o caso é do que a doutrina chama de tributo extrafiscal proibitivo, ou simplesmente proibitivo, cujo alcance, a toda a evidência, não exclui objetivo simultâneo de inibir ou refrear a fabricação e o consumo de certo produto. A elevada alíquota do IPI caracteriza-o, no setor da indústria do tabaco, como tributo dessa categoria, com a nítida função de desestímulo por indução na economia. E isso não pode deixar de interferir na decisão estratégica de cada empresa de produzir ou não produzir cigarros. É que, determinada a produzi-lo, deve a indústria submeter-se, é óbvio, às exigências normativas oponíveis a todos os participantes do setor, entre as quais a regularidade fiscal constitui requisito necessário, menos à concessão do que à preservação do registro especial, sem o qual a produção de cigarros é

termos que ora defendemos, posto compreendermos que a livre iniciativa se coaduna com a vontade do contribuinte de desenvolver determinada atividade. A majoração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI sobre fabricação de cigarros tem caráter de tributo desestimulante, pois eleva os custos a patamares excessivos, sendo utilizado pelo Estado como instrumento de desaceleração da produção de cigarros no País.

Ademais, o caso é do que a doutrina chama de tributo extrafiscal proibitivo, ou simplesmente proibitivo, cujo alcance, a toda a evidência, não exclui objetivo simultâneo de inibir ou refrear a fabricação e o consumo de certo produto. A elevada alíquota do IPI caracteriza-o, no setor da indústria do tabaco, como tributo dessa categoria, com a nítida função de desestímulo por indução na economia. E isso não pode deixar de interferir na decisão estratégica de cada empresa de produzir ou não produzir cigarros (AC 1.657 MC).

O Estado argumenta no sentido de que a continuidade da fabricação de tal produto, no caso cigarros, por ser um produto que causa graves prejuízos aos consumidores e a sociedade em geral, não deve ser estimulado, como assim se pronunciou o Ministro Cezar Peluso, demonstrando o caráter violador da vontade do contribuinte.

A suspensão e o cancelamento da inscrição no cadastro fazendário implicam verdadeira proibição do exercício da atividade econômica pelo contribuinte. Nada, portanto, justifica tal providência, posto que o art. 5º, inciso XIII, da CF/88, coloca no altiplano dos direitos fundamentais a liberdade profissional, a dizer que *é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer*, enquanto o art. 170, parágrafo único, da Lei Maior, diz que *é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo os casos previstos em lei* (MACHADO SEGUNDO, 1998, p 46-47).

Ao Estado cabe estimular, proteger, incentivar o desenvolvimento econômico harmônico, incentivar a atuação do ente privado no mercado econômico como forma de garantir um aumento na própria arrecadação, instrumento de obtenção de recursos para cumprimento dos fins sociais do mesmo. No entanto, o que se vê nas atuais aplicações de sanções políticas é o uso de argumentos que se desarmonizam com os preceitos constantes no Art. 5º, inciso XIII e Art. 170 da CF/88 e violam a livre iniciativa de exercício de atividade econômica lícita.

3 SANÇÕES POLÍTICAS NATUREZA JURÍDICA E ESPECIFICIDADES

As sanções que se analisará, diferente das constantes no Código Tributário Nacional, nasceu do conceito jurídico doutrinário aos atos abusivos do Estado em relação ao cidadão,

vedada e ilícita.” (AC 1.657-MC, voto do Rel. p/ o ac. Min. **Cezar Peluso**, julgamento em 27-6-2007, Plenário, DJ de 31-8-2007.)

restringindo direitos, impedindo o desenvolvimento natural das relações econômicas, causando danos econômicos e intervindo no processo da concorrência de mercado.

No Brasil, o pragmatismo que norteia as questões tributárias envolve uma realidade que leva o cidadão a se deparar com a mensuração de valores referentes a dívidas fiscais que alcançam patamares insuportáveis, capazes de gerar uma insegurança jurídica a todos os contribuintes.

No atual quadro governamental, vê-se o esvaziamento da autoridade do atual governo civil que se vê compelido ao uso do “abuso de poder” – “sanções políticas”, para impor a vontade governamental, em detrimento da vontade coletiva.

Em um Estado de Direito, tem-se, de um lado, a figura do governo ditando as normas e impondo a regulação e, do outro lado, não menos importante, por ser o detentor do poder de gerar riqueza com a realização de atividades econômicas que geram tributos, o cidadão - pessoa física ou jurídica - na condição de hipossuficiente em relação ao Estado. No entanto, para diminuir as diferenças tem-se a figura do judiciário exercendo o controle nas relações entre Estado e contribuinte.

A Constituição estabelece a relação jurídica entre governo e contribuinte e, nos limites dessa, vê-se a autorização do Estado, no exercício governamental, adentrar na esfera da liberdade e propriedade privada, o que torna relevante a figura do Poder Judiciário exercendo o controle dessa relação quando provocado através das ações judiciais.

Considerando os aspectos da legalidade e segurança jurídica que se reveste as normas tributárias, não se concebe ações contrárias à legalidade, na concepção de um Estado de Direito, no qual se atribui à lei a função de principal instrumento da justiça material, uma vez que essa lei deve garantir, na maior extensão possível, a segurança jurídica ou certeza do Direito.

No aspecto das sanções políticas buscam-se os limites da legalidade, conjugado com a razoabilidade e proporcionalidade dos atos para se garantir efetivamente ao contribuinte à segurança jurídica diante das ações do Estado, como bem proclamou Pio XII, citado por Xavier (1978, p. 50) ao afirmar que "a ordem jurídica querida por Deus nasce do inalienável direito do homem à segurança jurídica e, por ele, uma esfera concreta do direito protegido contra todo ataque arbitrário".

Percebe com isso que o ato da aplicação de sanções políticas gera uma quebra na segurança jurídica do contribuinte que se vê obrigada a suportar sanções constrangedoras e despidas de previsão legal.

Para se analisar a natureza jurídica do instituto das sanções políticas enfrenta-se um paradoxo entre o sentido jurídico das sanções políticas e a legalidade constitucional das ações do Estado dentro de um Estado Democrático de Direito, uma vez que essas características são de países que não estão democraticamente consolidados, mas evoluindo em busca da democracia plena.

Afigura a ciência jurídica que a “sanção política” é de natureza jurídica adstrita a uma deformação do “*modus agendi*”, sendo esse um fenômeno típico da sociedade civil democrática, inserida no Estado Democrático de Direito. Sua existência está relacionada à deformação de conceitos próprios ao Estado de Direito. Com isso, traduzem-se Sanções Políticas como sendo a conversão, a subversão do Estado de Direito.

No Brasil do final do século XX e início do século XXI viu-se a prática das “sanções políticas” por parte do Governo sob a justificativa da crise de autoridade do governo civil, o que demonstrou ser uma ação própria de países que ainda não amadureceram democraticamente (SIQUEIRA, 2001, p. 45).

O CTN no seu Art. 3^o definiu explicitamente o tributo e implicitamente a sanção e faz a distinção das sanções, ao colocar que o tributo será toda prestação pecuniária que não constitua sanção de ato ilícito, trazendo a natureza da sanção como sendo uma norma secundária autônoma que ocorrerá no momento em que a primeira hipótese, ou seja, o não cumprimento da obrigação principal ocorrer.

Sem a sanção, a grande maioria das pessoas não cumpriria com a obrigação tributária principal, como interpreta Martins (1983, p. 115), razão pela qual a sanção é a própria causa primeira do cumprimento da norma material. Isso contraria o aspecto formal, por ser aplicável apenas após a ocorrência do descumprimento da norma material, o que faz dela não causa, mas consequência.

Na utilização de critérios lógico-cronológicos, com o fim de verificar o sentido da norma, Carvalho (2005, p. 154) esclarece que as normas primárias estabelecem deveres jurídicos, uma conduta e as secundárias impõem penas àqueles que não cumprem o dever estatuído nas normas primárias.

Para Kelsen (1999, p.11) a principal norma é a que condiciona a sanção dada a não prestação. Se uma norma prevê para o descumprimento de uma prestação uma específica sanção, é porque dentro da ordem proposta juridicamente existe o desejo que a prestação se cumpra, demonstrando o caráter secundário que revestia a norma impositiva.

⁹ Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Na Legislação tributária podem-se encontrar sanções tanto de ordem positivas, sendo as que estipulam sanções e incentivos capazes de fomentar atividades econômicas,¹⁰ quanto às negativas. Toda norma que prescreve uma sanção pelo descumprimento de alguma norma legal tributária, resulta em uma não prestação.

validade da aplicação de sanções não depende apenas de uma anterior qualificação legal delas, é necessária que a infração punível pela sanção seja de qualquer forma, ofensiva a um bem jurídico tutelada.

Ensina Harada¹¹ que determinados grupos de empresas poderão ter seu direito de participação em certame licitatório vedado, no caso de se encontrarem com pendências de natureza tributária, nos termos previsto na Lei nº. 7.711/88 Art. 1º, inciso I¹², o qual traz como condição de regularidade, para estar na licitação, à comprovação de quitação de créditos tributários, o que segundo o autor, traduz-se em sanção política e agressão direta ao princípio do livre exercício de qualquer atividade econômica, constante na Carta Magna, no título Da Ordem Econômica, em seu Art. 170.

Apesar de existir normas legais que regulam as licitações, como no caso da Lei 8.666/93, faz-se necessário esclarecer que o aspecto analisado pelo autor não se refere às normas licitatórias, mas sim à violação ao texto constitucional, ao restringir a liberdade de participação do processo licitatório. Ou seja, os quesitos para comprovação de condição regular do contribuinte, não podem ser elementos que impeçam o contribuinte de estar concorrendo com os demais participantes da licitação.

Para Santi (1996, p. 28) tem-se aí a sanção como relação jurídica decorrente do inadimplemento de deveres jurídicos. No direito positivo, segundo Villanova (1989, p. 199) a sanção é considerada o núcleo da norma secundária que tem como consequência a habilitação atribuída a alguém para pleitear o cumprimento de um dever jurídico. O vocábulo Sanção pode ser empregado para fazer referência à norma individual e concreta, expedida pelo órgão competente, na aplicação pelo descumprimento de uma prestação ou dever.

Sanção pode ser traduzida em uma consequência que o ordenamento jurídico estabelece para certas ações ou omissões, sendo classificada como mecanismo repressivo,

¹⁰ Como exemplo de sanções positivas temos as sanções punitivas, tais como as que estipulam restrições e limitações a direitos. Edmar Oliveira Andrade Filho, *Infrações e sanções tributárias*, p.21.

¹¹ Sanções políticas como meio coercitivo indireto de cobrança do crédito tributário. Artigo publicado no site <http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/30742-32814-1-PB.pdf>. (HARADA, s/d)

¹² Lei. 7.711/88, Art. 1º Sem prejuízo do disposto em leis especiais, a quitação de créditos tributários exigíveis, que tenham por objeto tributos e penalidades pecuniárias, bem como contribuições federais e outras imposições pecuniárias compulsórias, será comprovada nas seguintes hipóteses:

II - habilitação e licitação promovida por órgão da administração federal direta, indireta ou fundacional ou por entidade controlada direta ou indiretamente pela União. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7711.htm.

estando na mesma condição de um preceito utilizado pelo ordenamento jurídico para regular a vida em sociedade. Se usado em sentido negativo, é uma consequência da violação de uma norma, que autoriza o uso da força pelo Estado ou a quem lhe faça às vezes.

3.1 Sanção Política e sanção administrativa aspectos diferenciadores

A sanção política diferentemente da sanção tributária que impõe uma multa pelo não cumprimento de uma obrigação tributária principal ou acessória, causa em certas situações o congelamento da própria atividade econômica do contribuinte, gerando uma asfixia que pode fazer cessar sua própria existência, pela impossibilidade de continuidade de suas atividades comerciais, de efetuar operações de crédito com instituições financeiras oficiais e até mesmo privadas, participar de licitações públicas e muitas outras situações que penalizam o funcionamento da atividade empresarial.

Nesse sentido, a sanção política se apresenta como resquício da ditadura Vargas, como preleciona Martins (1989, p.36) que trata do tema como uma evolução da Sanção contra devedores remissos, evoluindo a técnica intimidatória para as relações do Cadastro Informativo - CADIN, com o objetivo do corte do crédito oficial.

No mesmo sentido, Calliendo (2012, p. 675) conceitua sanções políticas como sendo as medidas punitivas sancionatórias que tenham por objetivo coagir o contribuinte ao pagamento de tributos pela limitação dos seus direitos. Representa a ação de um Estado distanciado das normas legais que regem o Estado Constitucional.

Sanção política é aquele constrangimento, aquela ameaça feita a um cidadão contribuinte, pessoa física ou jurídica, para que, submetido à coação ou processo psicológico que lhe leve a sentimento de fragilidade e falta de opção tempestiva ou economicamente viável, concorde com tudo o que o agente do Poder Executivo deseje, independentemente de um exame de seus próprios direitos.

Nesse sentido, aprofundando o conceito inicial, vale fazer referência ao conceito emanado por Paulsen (2008, p. 176) para quem sanção política resume-se em todas as formas pelas quais o governo tenta impor restrições ou dificuldades ao contribuinte, de maneira que este venha a abandonar direitos básicos que lhes são assegurados no Estado de Direito.

Machado Segundo (2004, p. 221) vê sanções políticas como sendo expedientes utilizados pelo governo com o objetivo de obrigar o contribuinte a abrir mão do exercício dos seus direitos.

Infere-se desse conceito um ato praticado pelo agente tributante ao total arrepio da legalidade, quando aplica sanções de modo deturpado, como forma de constituir método rápido e eficaz para a cobrança de tributos, fugindo à análise da proporcionalidade e atuando à revelia de um devido processo legal. O uso da sanção, nesse sentido proposto, não tem o condão de punir o ilícito praticado, mas força o contribuinte ao adimplemento da quantia que lhe é exigida. Tal sanção utiliza muitas vezes do expediente de apreensão de mercadorias e negação de autorização do uso de sistema de notas fiscais eletrônicas, chegando inclusive ao cancelamento ou suspensão de CNPJ.

Segue-se na conceituação da Sanção Política como algo abstrato que acontece na escuridão, na penumbra. Trata-se da circunstância que demonstra despotismo de governo, manifestado de forma sublinear, o que constitui mais uma ameaça do que uma ação destinada a obter resultado previamente eleito como desejado, ignorando a lei.

Na busca da melhor compreensão das sanções políticas, temos o conceito apresentado por Machado (2004, p. 221) o qual classificou as sanções políticas como ato restritivo de direito tendente a fazer o contribuinte submeter-se a um processo de arrecadação, dissociado da legalidade e da proporcionalidade do ato em relação à infração, e, até mesmo, da capacidade contributiva do contribuinte de suportar a carga tributária imposta. Adotando-se essa interpretação, chega-se a conclusão da ilegalidade dos atos do Estado que se inserem nas sanções políticas.

A Constituição de 1988 traz no seu Artigo 5º Direitos e Garantias Fundamentais ao Cidadão, pessoa física ou jurídica, tais como a tutela do direito da propriedade, do livre acesso ao judiciário, do direito ao devido processo legal, da liberdade do exercício das profissões e o Princípio da Livre Iniciativa.

Por outro lado, ao Estado é garantido o direito de cobrar os tributos devidos pelo contribuinte. Esses direitos estão elencados na Lei 6.830 conhecida como Lei das Execuções Fiscais que outorga ao executivo fiscal, eficácia judicial na busca do custeio do bem público.

Para manter-se o controle na relação fisco e contribuinte, a legislação constitucional e a infraconstitucional impuseram impedimentos ao Estado quanto à utilização de meios de coação indireta ao pagamento de tributos.

Na atuação do Estado em busca da efetivação do crédito tributário, muitas são as ações fiscais que se caracterizam como sendo de ordem inconstitucional, resultando na concepção de serem essas ações verdadeiras sanções políticas.

Como elemento caracterizador das sanções políticas, encontra-se a sua natureza punitiva. Assim, sua utilização contraria o Art. 3º do CTN que determina que os tributos sejam prestações pecuniárias que não constituam sanção de ato ilícito.

Quando o Estado se utiliza de meios ilícitos para obter a arrecadação do tributo devido, temos a violação do Art. 3º do CTN se o contribuinte, em débito com o fisco, é coagido ao pagamento do tributo, pois como assevera a lei, a sanção deve estar submetida aos princípios de proteção do contribuinte e ao devido processo administrativo.

A Sanção com finalidade arrecadatória tem como objetivo forçar o contribuinte ao pagamento dos tributos inadimplentes. Mostrando a sua finalidade fiscal, ou seja, aumentar a arrecadação, contrariando a função extrafiscal que seria provocar a realização de determinado comportamento por parte do contribuinte.

No caso da limitação de direitos fundamentais do contribuinte tais como: a limitação ao direito fundamental de estabelecimento, de contratar, de empreender, de exercer profissão ou ofício, de constituir ou atuar por meio de empresa, ocorre à ofensa ao direito de propriedade que representa ofensa direta às normas de proteção ao arbítrio do Estado.

Sanções políticas de natureza abusiva representam conduta desproporcional e não razoável, inadequada, ilegítima, não justificando tal ação como meio de obtenção do tributo devido. Para os fins de cobrança, o Estado dispõe de norma específica, como no caso da Lei 6.830/80, podendo ser utilizados outros meios legais para proceder à cobrança.

No mesmo sentido percebe-se no ato do agente tributante, violação ao princípio constitucional da razoabilidade caracterizado pela desproporção da pena em relação ao delito que se pretende punir. Isso pode acontecer no caso de um inadimplemento de tributo que encontra na Lei 6.830 o mecanismo legal para efetivação do débito pelo Estado, ou mesmo a possibilidade de aplicação de sanção administrativa fiscal albergada pela norma que regula tais sanções, com previsibilidade normativa e análise do caso concreto, mas nunca capaz de constringer o contribuinte, retirando-lhe a capacidade de gerar renda, de garantir a obtenção de valores para adimplir os encargos trabalhistas e mesmo de conseguir pagar o tributo devido.

Os que entendem de forma contrária, como a Ministra Ellen Gracie e o Ministro Cezar Peluso, justificam sua posição alegando a condição de devedor contumaz. No entanto, o sistema Tributário Nacional não trouxe previsão legal para limite de endividamento do contribuinte junto ao fisco, embora apresente vasta legislação que possibilita ao Estado cobrar a dívida, sem com isso causar danos irreparáveis ao contribuinte.

O Ministro Celso de Mello enfatizou a necessidade de ponderação dos atos da Administração Tributária que resulta na inviabilização da atividade empresarial ou profissional do contribuinte, através de sanções políticas que visem a constranger o devedor a satisfazer débitos fiscais.´´´

As sanções não podem ser aplicadas de forma desproporcional e à total revelia da Lei, pois no Estado Democrático de Direito, no qual a Constituição Cidadã assegura proteção contra violação dos direitos fundamentais e, para isso, invoca os princípios constitucionais e tributários, não há como conceber a constitucionalidade de tal sanção política dentro do nosso Estado.

3.2 As ações intervencionistas do Estado através do uso das sanções políticas

As sanções políticas se apresentam sob diversas maneiras de atuação do Estado fiscal. Nesse aspecto, encontram-se a intervenção indireta, que se preceitua como ato proibitivo, restritivo e impeditivo de se realizar o que a lei conceitua como ações de comércio.

A jurisprudência do nosso país tem acumulado diversas formas de ações do Estado, classificadas como sanções políticas, as quais enumeraram algumas espécies.

Dentre as espécies que levantou discussões no judiciário tem-se a falta de autorização de impressão de documento fiscal, que consiste em um ato da administração fiscal que resulta na não liberação de emissão de documentos fiscais para o contribuinte. Nesse caso, o fisco utiliza-se do argumento de fundado temor à sonegação.

No mesmo sentido, a aplicação de regime especial de arrecadação de impostos, imposta pelo fisco ao contribuinte que se encontrar em débito com o fisco, sendo esse ato abusivo e causador de restrições à livre iniciativa de atividade econômica. Nesses casos tem se posicionado o STF e o STJ quanto à inconstitucionalidade do uso por parte do Estado de meios abusivos para forçar o contribuinte ao pagamento de impostos.

O STF considerou inconstitucionais as normas que deixavam à mercê da autoridade fiscal os critérios do regime especial. Tal entendimento foi visto no julgamento do RE 1.154.527-RS, como também no RE 76.455, nos quais foi declarado inconstitucional o caráter punitivo e sancionador das exigências para aplicação do regime especial que consiste na exigência, por parte do fisco, de que o contribuinte antecipe seu imposto antes mesmo de realizar o fato gerador, como também o pagamento do ICMS em cada operação realizada.

Várias são as espécies de sanções políticas, tais como: apreensão de mercadorias com o fim de forçar o contribuinte a pagar os impostos; impedimento do registro e arquivamento

de contrato social; impedimento de registro e arquivamento de alterações contratuais e distratos; impedimento de transferência de domicílio para o exterior. Em todos os casos, houve manifestação expressa do STF quanto à inconstitucionalidade de dispositivo de lei que regulavam as ações, como no caso da ADIn 394-1 ajuizada pelo Conselho Federal da OAB que versava sobre a inconstitucionalidade de dois dispositivos da Lei 7.711/88.¹³

A inscrição do contribuinte no CADIN insere-se nas espécies de sanções políticas e também teve manifestação por parte do STJ. Na ementa do STJ, o relator Ministro Mauro Campbell Marques, decidiu pela inobservância do devido processo legal assegurado no Art. 5º, Inciso LV da CF/88,¹⁴ quando o Fisco inscreve o contribuinte no CADIN.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. COMPENSAÇÃO. REQUISITOS DO DECRETO Nº 70.235/72 E DA LEI Nº 9.430/96, ART. 74. INOBSERVÂNCIA. NULIDADE.

- A exigência pelo Fisco de valores considerados não recolhidos na época própria deve ser feita em procedimento fiscal, no qual seja assegurado ao contribuinte o devido processo legal.

- Ofende o direito de defesa no processo administrativo fiscal a conduta da autoridade administrativa que emite aviso de cobrança, ou inscreve o débito em dívida ativa, sem a intimação do contribuinte. Decreto nº 70.235/72 e Art. 74 da Lei nº 9.430/96.¹⁵

Vê-se, pois, que a mais alta Corte de Justiça do País de forma acertada e justa, protege o contribuinte das sanções políticas, firmando-se nos conceitos de legalidade albergado pela Constituição Federal. Da mesma forma, o STJ garantiu a efetiva proteção Constitucional no julgamento do Recurso Especial supracitado, o qual também se discutia a constituição do crédito tributário através de DCTF.

Machado (1998, p. 47) vê como sendo um ato abusivo do Agente Fiscal aplicar sanções políticas, não devendo o contribuinte manter-se inerte diante de tal fato, mas devendo reagir como forma de deter o avanço de ações dessa natureza, pois somente através de manifestação de insatisfação total, através da busca da reparação dos danos suportados é que se conseguirá frear o agente fiscal. Como bem expõe o autor, o contribuinte tem o direito de buscar reparação dos danos suportados:

¹³ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7711.htm Artigo 001º da Lei nº 7711 de 022 de dezembro de 1988 e Decreto-Lei nº 97834 de 016 de junho de 1989. (Decreto regulamentar)

¹⁴ **Art. 5º** - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

¹⁵ RE Nº 1.320.915 - PE (2012/0076805-5) (Relator Min. Mauro Campbell Marques). www.stj.gov.br.

O caminho para inibir as sanções políticas é a ação de indenização por perdas e danos, contra a entidade pública, com pedido de citação também da autoridade responsável pela ilegalidade, tudo com fundamento no art. 37 e seu § 6º da Constituição Federal. A sanção política conforme o caso pode causar dano moral, dano material, e lucros cessantes, tudo a comportar a respectiva indenização, desde que devidamente demonstrados (MACHADO, 1998, p. 46).

Surge com o ato abusivo do Estado uma afronta aos Direitos e Garantias Constitucionais, como no caso do Devido Processo Legal e da liberdade de exercer atividade econômica, conforme preceitos que emanam da CF/88.

Conforme Machado Segundo, essa atitude do Estado vem sendo repelida pelo Poder Judiciário há mais de 30 anos, recentemente o Supremo Tribunal Federal, através da edição da súmula de nº. 323 pacificou que "é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos". Acompanhando entendimento mantido pelo STF, o Superior Tribunal de Justiça, no Ag 865708 DF 2007/0037855-7 - SEGUNDA TURMA tem entendido que:

[...] a fazenda pública somente poderá cobrar seus créditos através de processo executivo fiscal, nos termos do que recomenda a lei n.º 6.830/80, não lhe cabendo autorização para apreender, reter e leiloar mercadorias com vistas ao recebimento de multas e taxas. Aliás, a própria súmula 323 do Supremo Tribunal Federal dispõe que: "verbis". "É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para o pagamento de tributos" (Relator Ministro HERMAN BENJAMIN www.stj.gov).

Analisando o caso do cancelamento do registro especial da empresa American Virginia, que resultou na suspensão das atividades da referida indústria, percebe-se a presença de diversos atos do Estado afrontando os preceitos constitucionais, dentre eles aparece a livre concorrência.

Machado Segundo (2009, p. 419) evidencia tal preceito ao dispor que "Há autorização estatal para o exercício da atividade, porém, não pode ser condicionada especificamente ao pagamento dos tributos, posto que assim estaria subvertido todo o sistema de garantias constitucionais contra a exigência de tributos indevidos." Seguindo esse pensamento, o voto do Ministro Celso de Mello no Recurso Extraordinário (RE) 413.782-8/SC aduz:

Cabe acentuar, neste ponto, que o Supremo Tribunal Federal, tendo presentes os postulados constitucionais que asseguram a livre prática de atividades econômicas lícitas (CF, art. 170, parágrafo único), de um lado, e a liberdade de exercício profissional (CF, art. 5º, XIII), de outro - e considerando, ainda, que o Poder Público dispõe de meios legítimos que lhe permitem tornar efetivos os créditos tributários - firmou orientação jurisprudencial, hoje consubstanciada em enunciados sumulares (Súmulas 70, 323 e 547), no sentido de que a imposição, pela autoridade fiscal, de restrições de índole punitiva, quando motivada tal limitação pela mera

inadimplência do contribuinte, revela-se contrária às liberdades públicas ora referidas. (MACHADO SEGUNDO, 2009, p. 419)

Como forma de coibir os abusos praticados pelo Estado, através de ações fiscalizadoras, o Supremo Tribunal Federal aprovou três súmulas relativas à matéria, quais sejam a 70, 323 e a 547, com seguinte teor:

70. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

323. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

547. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. (www.stf.jus.br)

Através das súmulas o STF firmou sua jurisprudência no sentido de declarar inválidas leis que estipulam sanções fora dos parâmetros da razoabilidade, tais como a restrição ao contribuinte de contratar com o poder público, a imposição de regime especial de apuração de tributos ou do cumprimento de obrigações acessórias. Esses regimes especiais, via de regra, surgem de atos administrativos que visam a definir como deve ser seguido tal regime e as consequências pelo seu descumprimento.

Nesses casos, estamos diante de verdadeira afronta ao princípio da legalidade, que tem sido objeto de decisões do STF como no caso do RE nº. 100.919-5, publicado no DJ de 04.03.1988 que sustentava a necessidade de observância do Princípio da Legalidade e que as determinações da Administração devem ser fundamentadas em lei.

Além da exigência de lei, as determinações sobre obrigações específicas ou especiais devem estar apoiadas no princípio constitucional da razoabilidade, para que não venha o ente público impor deveres que impeçam ou dificultem - sem justo motivo - o livre desenvolvimento do direito ao exercício de atividade econômica.

No caso de apreensão de bens, encontra-se expresso no Regulamento aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº. 4. 543/02¹⁶, no seu Art. 618, condições para aplicação da pena de perdimento da mercadoria, nas hipóteses que configurem dano ao Erário.

¹⁶**Art. 618** . Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 105, e Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 23 e § 1º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59): (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003).
I - em operação de carga ou já carregada em qualquer veículo, ou dele descarregada ou em descarga, sem ordem, despacho ou licença, por escrito, da autoridade aduaneira, ou sem o cumprimento de outra formalidade essencial estabelecida em texto normativo;

No entanto, há previsão legal de conversão da pena de perdimento de bens em pecuniária, tomando por base o valor aduaneiro das mercadorias, o que não atende ao princípio da proporcionalidade. Assim, o máximo do tributo a ser exigido seria o montante do tributo que seria eventualmente suprimido.

Nessa ordem, o STF também se posicionou quanto ao meio correto para cobrança de dívidas fiscais como sendo através da execução fiscal, tornando-se clara a ilegalidade praticada pelo Estado ao decidir por determinar o cancelamento da atividade do ente privado, impedindo que a empresa mantenha suas atividades normais, dificultando o próprio adimplemento do débito fiscal.

O fato irrecusável, nesta matéria, como já evidenciado pela própria jurisprudência desta Suprema Corte, é que o Estado não pode valer-se de meios indiretos de coerção, convertendo-os em instrumentos de acertamento da relação tributária, para, em função deles – e mediante interdição ou grave restrição ao exercício da atividade empresarial, econômica ou profissional – constranger o contribuinte a adimplir obrigações fiscais eventualmente em atraso. (DECRETO n° 4. 543/02 Art. 618).

O julgado em análise demonstra o total abuso por parte do Estado que se traduz na ilegalidade do ato, ferindo a Constituição Federal que assegura à sociedade e aos contribuintes, pessoa física e jurídica, a tutela do direito da propriedade, da liberdade do exercício das profissões e o Princípio da Livre Iniciativa¹⁷.

[...] interdição de estabelecimento comercial ou industrial motivada pela impontualidade do sujeito passivo tributário relativamente ao cumprimento de seus deveres tributários. Embora contumaz devedor tributário, um sujeito passivo jamais pode ver aniquilado completamente o seu direito à livre iniciativa em razão do descumprimento do dever de recolher os tributos por ele devidos aos cofres públicos. “O Estado deve responder à impontualidade do sujeito passivo com o lançamento e a execução céleres dos tributos que entendem devidos, jamais com o fechamento da unidade econômica.” (Ministro CELSO DE MELLO Relator EXTRAORDINÁRIO 666.405) .

Na sequência, percebe-se que o STF, por entender a inconstitucionalidade das sanções aplicadas pelo Estado, como a interdição do estabelecimento comercial, para obter o adimplemento de débitos tributários, assegura ao indivíduo a prática e continuidade de suas atividades, demonstrando que a proibição de continuidade das atividades industriais do sujeito passivo, viola o seu direito à livre iniciativa.

¹⁷ Os princípios evidenciados se encontram no art. 170 da CF/88 como princípios da ordem econômica que se traduz em direitos fundamentais tutelados pela Constituição. Para análise dos princípios e sua relação com as ações do Estado Tributante junto ao contribuinte, reportar-se ao item 2.3 e seus subitens.

A Lei 6.830¹⁸ que organiza, limita e regulamenta a forma especial com que o fisco pode adentrar no patrimônio privado, com o fim de satisfazer seus créditos, assegura o processo de execução fiscal, em seu Art. 1º. disciplinando as formas cabíveis e legais para satisfação do crédito por parte da fazenda pública.

Seguindo essa análise, não poderíamos deixar de enfatizar o caráter abusivo e violador da própria ordem econômica e especificamente pelo processo de intervenção que o Estado utiliza no momento de cercear o direito de continuidade da atividade comercial.

Sobre tal aspecto, reporta-se aqui ao parecer do Professor Hugo de Brito Machado Segundo que assim discursiviza:

A ação em tela atacou apenas o ato de cancelamento de seu registro especial, vale dizer, atacou apenas a sanção política a ela aplicada. Bastava, portanto, para a fundamentação do pedido, a tese que sustentou com base na jurisprudência firme do Supremo Tribunal Federal. Afinal, devidos ou não, os tributos por ela não pagos não podem justificar o seu fechamento (MACHADO SEGUNDO, 1998, p.38).

É evidente o caráter abusivo do órgão estatal, como também a total inobservância aos princípios constitucionais que garante a liberdade de iniciativa, a livre concorrência e a proteção da propriedade privada, direitos fundamentais albergados pela Carta Magna que acrescenta no seu Art. 5º, inciso. XIII a garantia ao indivíduo quanto à liberdade de exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer.

O Ministro Cezar Peluzo fez menção à existência de aliança entre o Estado e os concorrentes, por perceber que a eliminação de um dos concorrentes do mercado resultaria em benefícios para aqueles que nele permaneciam, demonstrando o reflexo negativo da ação estatal diante da decisão de suspensão da autorização de funcionamento, como forma de coagir o contribuinte a pagar os tributos devidos.

Como se pode facilmente observar, na versão oferecida aos fatos pela consulente, está ela sendo massacrada pela Fazenda Pública, no interesse das maiores produtoras de cigarros em funcionamento no País, suas concorrentes. E isto, aliás, explica a aliança, referida pelo Eminentíssimo Ministro Cezar Peluzo, entre a Fazenda e concorrentes da consulente, favorecidas com o novo critério de determinação do valor do tributo de que se cuida, e favorecidas também com a sanção aplicada à consulente, posto que sua eliminação, com o fechamento de seus estabelecimentos, é fato que inegavelmente amplia o mercado para as suas concorrentes e isto é sem dúvida uma forma de favorecimento. Seria esse fato – a interdição dos estabelecimentos da consulente – uma forma de proteção do livre mercado, ou seria,

¹⁸ Lei 6.839, Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm

pelo contrário, uma forma de viabilizar o abuso do poder econômico e o aumento arbitrário dos lucros, por parte das produtoras de cigarros, concorrentes da consulente, que se manifestam aliadas da Fazenda Pública?(MACHADO SEGUNDO, 2008, p. 38)

Na interpretação dada por Machado Segundo (2008, p. 38), adentra-se a principal questão do ato abusivo do Estado que se perfaz na própria intervenção na ordem econômica, com o favorecimento dos concorrentes na comercialização dos seus produtos e com a restrição do consumidor de ter acesso ao produto da empresa interdita.

O mercado se molda com a livre concorrência que se encontra consagrada constitucionalmente e está diretamente ligada à livre iniciativa, reclamando a não interferência do Estado, de forma que venha a favorecer uns em detrimento de outros que sofrem punições excessivas e comprometedoras da continuidade das atividades que desenvolvem o que gera reflexos negativos na economia e na livre concorrência, que no dizer de Machado Segundo (2008, p. 38) traduz-se "numa proibição, dirigida aos cidadãos, de que uns suprimam a livre iniciativa de outros, impedindo-os de permanecerem na competição".

A ação do Estado intervindo na ordem econômica, na ótica dos direitos fundamentais do contribuinte, ao impor sanções que atingem a liberdade e o uso da propriedade privada, distancia-se do dever de proporcionalidade, decorrente de direitos e garantias fundamentais inseridos na Constituição. Como exemplo claro de violação ao direito fundamental da propriedade, tem-se a conduta do Estado ao apreender mercadorias para forçar a efetivação do pagamento do imposto.

As análises do Judiciário quanto aos atos do Estado que resultam em constrangimento do contribuinte tem se direcionado para a necessidade de se garantir o direito de livre iniciativa do cidadão, como bem se posicionou o Ministro Celso de Mello no julgamento do Recurso Extraordinário Nº. 666.405 / RS:

Cumpra assinalar, por oportuno, que essa percepção do tema, prestigiada pelo saudoso e eminente Ministro ALIOMAR BALEEIRO ("Direito Tributário Brasileiro", p. 878/880, item n. 2, 11ª ed., atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, 1999, Forense), é também compartilhada por autorizado magistério doutrinário que põe em destaque, no exame dessa matéria, o direito do contribuinte ao livre exercício de sua atividade profissional ou econômica, cuja prática legítima – qualificando-se como limitação material ao poder do Estado – inibe a Administração Tributária, em face do postulado que consagra a proibição de excesso (**RTJ 176/578-580**, Rel. Min. CELSO DE MELLO), **de impor**, ao contribuinte inadimplente, **restrições** que configurem **meios gravosos e irrazoáveis** destinados a constranger, **de modo indireto**, o devedor a satisfazer o crédito tributário. (**RTJ 176/578-580**, Rel. Min. CELSO DE MELLO).

O postulado da livre iniciativa aplicada ao caso concreto, tem uma conotação normativa positivada, garantindo a qualquer cidadão a liberdade e impondo a não intervenção estatal, que não pode ser aceita quando viola os demais postulados constitucionais, anulando o conceito mínimo de livre iniciativa, como também, a garantia da legalidade que determina a existência de lei para que se admita legítima a intervenção do Estado.

No julgamento do RE 550769, o Ministro Joaquim Barbosa relator do recurso teceu novas considerações à matéria, inclusive divergindo de posições anteriores daquela corte sobre as sanções políticas, quando considerou constitucional dispositivo que vincula a concessão de registro especial para a fabricação e comercialização de cigarros à regularidade da situação fiscal da empresa.

Em voto divergente, o ministro Gilmar Mendes, fez referência às súmulas daquela corte que surgiram como meio de coibir a utilização de meios "oblíquos" para forçar o contribuinte a adimplir os tributos devidos, observando não haver divergência entre as situações que ensejaram as súmulas e as constantes do Decreto Lei 1.593/1977, por se tratar em ambos os casos verdadeira sanções políticas.

Como a liberdade de comercializar tem como escopo assegurar o regime de mercado no cenário econômico nacional, qualquer conduta do Estado que venha coibir o regime de livre concorrência estará violando os postulados constitucionais. A intervenção do Estado por meio da utilização indevida de sanções políticas ofende diretamente a liberdade de continuidade da atividade exercida pelo entre privado, ao impedir o legítimo exercício do direito de contratar, de empreender, de constituir ou atuar por meio de empresa. Tal situação pode ser vista no caso do uso de sanções políticas, especificamente com a interdição de estabelecimento para a cobrança de tributo.

Como as leis de mercado determinarão as circunstâncias em que haverá ou não o êxito do empreendedor, cada participante no jogo de interesses do mercado busca os melhores resultados econômicos possíveis. Assim, todas as empresas almejam conseguir maior e melhor espaço. Isso deve se dar licitamente, já que a concorrência é uma disputa, entre duas ou mais pessoas, em condições de igualdade, cada ente almejando um espaço, com objetivos lícitos e compatíveis com as aspirações nacionais.

Como afirma Celso Ribeiro Bastos, "é essa atividade concorrente e competitiva dos diversos agentes, que expõem no mercado produtos assemelhados, que leva à otimização dos recursos econômicos e a preços justos, na medida em que, por intermédio da concorrência recíproca, evitam-se os lucros arbitrários e os abusos do poder econômico".

Calliendo (2012, p.695) ao citar Alexy, reporta-se à proteção dos bens jurídicos pelos direitos fundamentais por ações, qualidades e posições jurídicas que não podem ser dificultadas, prejudicadas ou eliminadas. Os direitos fundamentais, para efetivar-se, precisam de medidas de proteção para não ocorrer ofensa ao direito fundamental da liberdade econômica, composto por liberdade de criação de empresas e liberdade de acesso ao mercado, liberdade de organização do empresário e liberdade de direção da empresa.

Toda ação do Estado que importar em medida capaz de gerar restrição excessiva ao contribuinte, será inconstitucional e vedada pelo ordenamento jurídico por implicar em ofensa direta ao direito fundamental, ao mínimo existencial, por atingir o contribuinte em relação ao direito de exercer atividade econômica ou profissional.

A decisão do STF no RE 550769, da vala do Relator Ministro Joaquim Barbosa divergiu de entendimento pretérito do Supremo Tribunal Federal e veio reforçar a violação aos direitos fundamentais do contribuinte e reforçar o uso de sanções políticas por parte do Estado como meio de forçar o pagamento de tributos, sobrepondo à norma específica de efetivação da cobrança de tributos constantes na Lei 6.830/80.

Nesse contexto, percebe-se que o princípio da legalidade estampado na Norma Tributária, assegura ao contribuinte proteção às arbitrariedades do fisco. No caso da efetivação da cobrança do tributo, o Estado dispõe de lei específica e não se utilizando dela para tal desiderato, afronta à própria norma.

Veja que os direitos fundamentais do contribuinte assegura uma ordem econômica justa. Como bem pondera Paulo Calliendo (2012, p. 685) não há na tributação uma mera relação de poder ou uma relação contratual entre Estado e cidadão, mas, essencialmente, uma relação jurídica como se dá o pacto fundamental na constituição de uma relação de liberdade e igualdade entre público e privado, o que demonstra que na tributação, não se está diante de mera atividade política do Estado de arrecadar tributos para efetivar os objetivos propostos pela norma jurídica.

Para Calliendo (2012, p. 687), a punição ao contribuinte, forçando o pagamento de tributo pelo uso de sanções políticas, não possui um efeito autônomo de demonstrar uma reação social a um comportamento, mas, implica uma restrição dos seus direitos, forçando-os ao pagamento dos seus débitos, tornando essa ação uma finalidade fiscal, por intentar o aumento da arrecadação e, não extrafiscal, por provocar a adoção de determinado comportamento por parte do contribuinte.

5 CONCLUSÃO

O surgimento do Estado intervencionista deu-se após as mudanças ocorridas no Estado Liberal para o Estado regulador, fato responsável pelo surgimento de um Estado que se preocupava com a fonte de financiamento dos recursos necessários à realização dos fins econômicos e sociais, como também com a tributação que era o instrumento de arrecadação de rendas aos cofres públicos.

Com as mudanças ocorridas no Estado que reverenciava a liberdade sem intervenções, nasce à figura do Estado de Direito, Estado este com Constituição em texto escrito que normatizava as ações e capaz de ordenar as normas tributárias, orçamentárias e financeiras constantes na Constituição.

No novo quadro que se delineou o Estado Fiscal, viu-se o surgimento do desenvolvimento econômico, oriundo da correta política fiscal, implementada pelos entes públicos, em busca da plenitude dos fins constitucionais e do desenvolvimento econômico e social.

O desenvolvimento econômico, as modulações nas constituições para adequar-se às exigências da sociedade, trouxe para o Estado a condição legal de intervir na ordem econômica.

O fenômeno da intervenção surge em meio às preocupações do próprio Estado com o desenvolvimento econômico equilibrado, sem afastar-se dos direitos sociais e garantias constitucionais próprias do Estado de Direito.

O processo de mudança político e social resultou no aparecimento de um Estado preocupado com os ideais econômicos e sociais que assegurassem a todos uma ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, com o fim de garantir a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social. Essas mudanças se concretizaram com a inclusão no texto constitucional de um capítulo que regula a ordem econômica.

O ato do Estado ao aplicar sanções desproporcional e abusiva tem sido rechaçado pelo Judiciário que, primeiramente as classificou como sendo sanções políticas e, em muitos casos, reconheceu a inconstitucionalidade do ato por reconhecer à violação a própria Constituição Federal de 1988 que traz em seu texto a garantia ao direito de liberdade, o direito de propriedade, como todos os demais constantes do título "Da Ordem Econômica".

A liberdade de iniciativa garantida constitucionalmente ampara a liberdade de iniciativa econômica e todas as demais formas de organização econômica, que se resumem na

apropriação privada da propriedade e dos bens de produção e consumo. A aceitação ética e econômica do princípio firmado, segundo o qual as empresas devem ter fins lucrativos e a admissão da concorrência como melhor meio de obter eficácia nos negócios, permite maiores oportunidades aos melhores.

A liberdade de comercializar tem como escopo assegurar o regime de mercado no cenário econômico nacional. Portanto, qualquer conduta do Estado que venha coibir o regime de livre concorrência, estará violando os postulados constitucionais. Há de se considerar que a intervenção do Estado, por meio da utilização indevida de sanções políticas, ofende diretamente a liberdade de iniciativa e de continuidade da atividade exercida pelo ente privado.

Toda sanção política que partir da administração fiscal do Estado e importar em medida capaz de gerar restrição excessiva ao contribuinte, será inconstitucional e vedada pelo ordenamento jurídico por implicar em ofensa direta ao direito fundamental e por atingir o direito de exercer atividade econômica ou profissional. Isso porque “Ao Estado caberá proteger, regular, impedir os desvios e abusos por parte dos entes privados, como forma de proteger o direito de todos a um mercado equilibrado e concorrente”.

O uso de sanção política como mecanismo de efetivação do crédito tributário não mantém relação harmônica com o Estado Democrático de Direito, causando prejuízos à ordem econômica e torna essa ação inconstitucional e prejudicial ao desenvolvimento econômico que se pretende, fundado nos princípios da livre iniciativa e livre concorrência do mercado.

Demonstra-se o caráter intervencionista do Estado com a aplicação de sanções políticas, ao se analisar o contexto principiológico constante na Constituição Federal de 1988 que regula o mercado e os contribuintes, harmonizando os poderes do Estado e as garantias fundamentais do contribuinte dentro do mercado produtivo, econômico e concorrencial.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. In: **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I n. 3, junho, 2001.

ÁVILA, Humberto. **O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2005.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cautelar** nº 1.657-MC/RJ. Relator: Ministro Joaquim Barbosa.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário** nº 346.084-6.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. **Recurso Especial. Matéria Tributária RE** nº 181.475-6.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de constitucionalidade**, Matéria tributária. Tributação. ADI MC 2.010/DF.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região processo n. 0027352-30.2012.4.01.3400.

BRUNA, Sergio Varella. **O poder econômico e a conceituação do abuso em seu exercício.** – **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

CALIENDO, Paulo. Sanções Políticas no Direito Tributário: conteúdo e vedação – In: MANEIRA, Eduardo e TORRES, Heleno Taveira.(coord.). **Direito Tributário e a Constituição**. São Paulo: Quarties Latin, 2012, p. 675-701.

CARVALHO, Carlos Eduardo Vieira de. A apuração de práticas restritivas da concorrência. **Revista do Instituto Brasileiro de Estudos das Relações de Concorrência e de Consumo**. 1994, n. 4.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico, direito, economia, tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CASSONE, Vittorio. Sanções Administrativas Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 466-511.

CASTILHO, Paulo César Baria de. **Confisco Tributário**. São Paulo: RT, 2002.

CASTRO, Joaquim Luiz de. Responsabilidade Tributária de Sucessores. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisa Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p 601-647.

CINTRA, Carlos Cesar Sousa; PONTES, Helenilson Cunha. **Qualificação das Multas Tributárias e o Princípio da Proporcionalidade**. Fortaleza, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

DIFINI, Luis Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

FERRAZ, Roberto (coord.) **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação** São Paulo: Quartier Latin, 2009.

FONSECA, João Bosco Leopoldino. **Direito Econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

GOUVEIA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HARADA, Kiyoshi. **Sanções políticas como meio coercitivo indireto de cobrança do crédito tributário**. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/30742-32814-1-PB.pdf>>. Acesso em: 20 abr., 2013.

ICHIHARA, Yoshiaki. Sanções Tributárias: questões sugeridas. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Sanções Administrativas Tributárias**. Fortaleza-CE: Dialética, 2004.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Batista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das Sanções Tributárias. **Sanções Administrativas Tributárias**. Fortaleza-CE: ICET Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Sanções Políticas no Direito Tributário. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 30, p. 38-46, mar. 1998.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 397-426.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da Imposição Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1983.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva. In: **Caderno de Pesquisas Tributárias** 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 38-105.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da Sanção Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1998.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MOREIRA, Vital. **A ordem jurídica do capitalismo**. Coleção Universitária. Lisboa: Caminho, 1987.
- MÜLLER, Geraldo. A economia mundial contemporânea: uma introdução. **Revista de Economia Política**, São Paulo, 1986.
- NEVES, José Carlos de Souza Costa e CAMPOS, Djalma. **Sanções Tributárias**. In: MARTINS, Ives G. da Silva. **Caderno de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p. 13-26.
- PACIELLO. As Sanções do Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias** . v. 4. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p. 27-193.
- PACHECO, Cláudio. **Tratado das Constituições Brasileiras**. vol III. Rio de Janeiro: Freitas Barros, 1965, p. 397-398.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.
- POLETTI, Ronaldo. **Constituições Brasileiras, 1934**. Brasília: Senado Federal e Ministério da Ciência e Tecnologia, Centro de Estudos Estratégicos, 1999.
- SANTI, Eurico Marco de. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Max Limond, 1996.
- SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigações sobre a sua natureza e suas causas**. 3. ed. São Paulo: Nova cultural, 1988.
- TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: Método, 2003.
- VELLOSO, Andrei Pitten. **O Princípio da Isonomia Tributária**. Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- VILA NOVA, Lourival. **Causalidade e relação no Direito**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.
- XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.