

**LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR E A
VEDAÇÃO AO USO DE SANÇÕES POLÍTICAS COMO MÉTODO
COERCITIVO DE COBRANÇA DOS CONTRIBUINTE
INADIMPLENTES**

***CONSTITUTIONAL LIMITATIONS TO THE POWER TO TAX AND THE
POLITICAL SANCTIONS AS A COERCITIVE METHOD OF CHARGING
DEFAULTED TAXPAYERS***

Antonio Claudio Portella Serra e Silva*
Mariana Antunes Vieira**

Recebimento em 07 de agosto de 2017.
Aprovação em 25 de novembro de 2017.

Resumo: O presente artigo tem como objetivo analisar a conflituosa relação envolvendo a administração fiscal e o sujeito passivo da obrigação tributária. O Estado Fiscal adota uma política tributária cuja principal medida é aumentar tributos. Em contrapartida, como reação a essa carga tributária, os contribuintes vêm buscando cada vez mais desenvolver práticas de planejamento tributário para reduzir os encargos tributários. Dentro dessa realidade jurídica em que a disputa entre esses contendores vem alcançando níveis cada vez mais sofisticados e complexos, o Fisco começou a aplicar sanções com o intuito de coagir o contribuinte ao pagamento do tributo, restringindo indiretamente as possibilidades de discussão administrativa ou judicial da constituição do crédito tributário. Este trabalho visa justamente a análise dessas espécies coativas, esclarecendo as incompatibilidades entre elas e o ordenamento jurídico brasileiro de cunho eminentemente garantista.

Palavras-chave: Obrigação Tributária. Poder arrecadatório estatal. Poder sancionatório estatal. Sanções tributárias. Sanções Políticas. Vedações.

Abstract: This paper aims to analyze the conflictive relationship between the tax administration and the taxpayer. The Tax State adopts a tax policy whose main measure is to increase taxes. On the other side, as a reaction to this tax burden, taxpayers are increasingly seeking to develop tax planning practices to reduce tax burdens. Within this juridical reality in which the dispute between these contenders has reached increasingly sophisticated and complex levels, the Treasury began to apply sanctions in order to coerce the taxpayer to pay the tax, indirectly restricting the possibilities of administrative or judicial discussion of the constitution of the tax credit. This work aims precisely at the analysis of these coercive species, clarifying the incompatibilities between them and the Brazilian legal system eminently guarantor.

Keywords: Tax Obligation. State tax collection power. State sanctioning power. Tax penalties. Political sanctions. Prohibitions.

* Mestre em Direito Internacional Econômico pela Universidade Católica de Brasília, Brasília-DF. Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Professor de Direito Tributário e Teoria Geral do Processo do Instituto Prof. Camillo Filho, Teresina-PI. E-mail: acportella2@gmail.com.

** Pós-graduanda em Direito Tributário pela UCAM. Bacharela em Direito pelo Instituto de Ciências Sociais e Jurídicas Prof. Camillo Filho. E-mail: mariana_avieira@hotmail.com.

INTRODUÇÃO

Há muito tempo o Brasil caracteriza-se como um Estado Fiscal, priorizando a arrecadação de receitas como forma de garantir à população os direitos preconizados na Constituição Federal de 1988.

A legislação tributária, em específico a codificação das normas tributárias por meio do Código Tributário Nacional, visa garantir ao contribuinte a proteção necessária para estar em posição equivalente ao Estado, não ficando com seus direitos fundamentais sujeitos a todo e qualquer tipo de ameaça resultante do arbítrio estatal.

Ademais, a própria Constituição Federal de 1988 preocupou-se em estabelecer limites ao poder de arrecadação estatal. No entanto, mesmo com todos os esforços em proteger o contribuinte de atitudes desmedidas do Fisco, surgiram, ao longo dos anos, sanções aplicadas ao contribuinte inadimplente que priorizam a arrecadação em detrimento dos direitos lá garantidos.

Estas sanções, de modo coercitivo, exigem do contribuinte o pagamento do tributo, sob pena deste ter seus direitos cerceados, principalmente o direito à livre iniciativa e ao exercício de atividade econômica, o que gera um ônus desproporcional e desarrazoado ao sujeito passivo da relação tributária.

É justamente sobre essas sanções que este trabalho se desenvolverá, destinando-se a analisar qual a sua definição, quais suas espécies e o entendimento jurisprudencial e doutrinário a respeito do tema.

1 OS LIMITES AO PODER SANCIONATÓRIO ESTATAL

1.1 AS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

Diante de um Estado de Direito, positiva-se no ordenamento jurídico normas que impõem ações ou omissões a serem realizadas por todos aqueles submetidos ao seu poder. Além da ordem emanada, a grande maioria das normas preveem expressamente sanções a serem aplicadas na hipótese do seu não cumprimento.

Machado (2015, p.387) expõe que:

Como acontece com as palavras em geral, a palavra sanção é plurissignificativa, mas na linguagem jurídica tem como sentido mais destacado o de consequência da não prestação, vale dizer, consequência do

não cumprimento do dever jurídico [...]. Não podemos esquecer que a sanção integra a estrutura da norma jurídica, assim expressa: dado o fato temporal, deve ser a prestação; e, dada a não prestação, deve ser a sanção.

O contexto da relação tributária acompanha a lógica de imposição de condutas ao contribuinte, sob pena de aplicação de sanções tributárias. Surgem obrigações principais (pecuniárias) e acessórias (fazer ou não fazer) a serem cumpridas a fim de que a arrecadação de receitas por parte do Estado possa ser efetivada, mantendo-se em funcionamento a máquina estatal. Assim, diante do poder arrecadatório, uma vez não cumpridas as obrigações pelo contribuinte, tem-se a imposição de sanções pelo Estado.

É nesse sentido que Masina *apud* Schauer (2016, p.31) afirma que:

O direito pode ser visto, pois, sob uma perspectiva voltada às suas principais características: imperatividade e coercibilidade. Dentro de tal perspectiva, é possível afirmar que existem normas ditas primárias, que representam a sua imperatividade. Tais normas prescrevem mandamentos, imposições, que permitem, ordenam ou proíbem determinados comportamentos. Pode ser dito, também, que existem outras normas, ditas secundárias, que têm como pressuposto lógico o prévio descumprimento de uma norma primária previamente existente, válida e vigente. As normas secundárias denotam a coercibilidade do Direito, sendo o modo pelo qual o ordenamento jurídico reage ao descumprimento de seus comandos primários.

A norma secundária, por sua vez, implicará necessariamente na aplicação de uma sanção àquele que não cumpriu o mandamento presente na norma primária, a fim de reprimir condutas contrárias ao ordenamento jurídico. No entanto, no que se refere às sanções relativas à matéria tributária, surge um obstáculo, haja vista a falta de previsão legal específica sobre seu conteúdo.

Mesmo não havendo codificação legal quanto às sanções tributárias, é necessária a existência de medidas repressoras que além de punir o contribuinte, evitem o não cumprimento de obrigações tributárias pela sociedade como um todo. Ou seja, a aplicação de sanções tributárias é primordial ao funcionamento regular da máquina estatal.

Entretanto, apesar de necessárias, a falta de previsão legal específica quanto a essas sanções faz com que elas sejam aplicadas pelo Estado de forma evidentemente discricionária, que, por sua vez, desconsidera princípios constitucionais protetivos do contribuinte, visando única e exclusivamente a arrecadação de receitas tributárias, o que gera extrema insegurança ao contribuinte.

As possibilidades de aplicação e as espécies de sanções tributárias são inúmeras. Machado (2015, p. 388) classifica estas sanções a partir dos direitos por elas atingidas

“em quatro espécies, a saber: sanções pecuniárias ou multas, sanções como instrumentos para obter a prestação devida, as sanções restritivas da liberdade pessoal e as sanções políticas”, sendo estas o objeto do presente estudo.

Além das sanções políticas, destacam-se as sanções pecuniárias ou multas, que, conforme visto anteriormente, são, resultantes do não cumprimento de obrigações tributárias, principais ou acessórias. E elas, por sua vez, são consideradas obrigações principais, exatamente por sua natureza pecuniária. Observa-se assim, que o não cumprimento de obrigação tributária, ainda que seja acessória, permite a imposição de multa, surgindo, assim, outra obrigação tributária principal.

Válido mencionar que sobre a incidência de multa por infrações tributárias, o Supremo Tribunal Federal confirma a necessidade de observância à proporcionalidade entre a conduta do contribuinte e o valor da sanção aplicada, não devendo esta possuir efeito confiscatório.

O princípio da vedação ao confisco se apresenta como uma das limitações à arrecadação estatal, não sendo, entretanto, único preceito responsável por barrar a atuação arbitrária do Estado quando da imposição de sanções tributárias.

Por fim, o artigo 112 do Código Tributário Nacional dispõe sobre a interpretação das normas que tratam das penalidades tributárias, estabelecendo que, havendo dúvidas quanto ao enquadramento da conduta do contribuinte no que versa ao dispositivo legal, quanto à autoria, imputabilidade ou punibilidade do acusado ou ainda quanto à natureza da própria sanção aplicada, deverá o intérprete utilizar a interpretação mais favorável àquele, o que de certa forma se assemelha ao brocardo jurídico *in dubio pro reo*.

1.2 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS PRINCÍPIOS LIMITADORES DA ARRECADAÇÃO ESTATAL

O Código Tributário Nacional em seu título IV traz os dispositivos relativos à Administração Tributária, dividindo-os em três capítulos: Fiscalização, Dívida Ativa e Certidões Negativas.

Estes capítulos prescrevem a forma como os órgãos públicos realizarão, primeiramente, a fiscalização e, posteriormente, a arrecadação dos créditos tributários já devidamente constituídos. Sobre a Administração Tributária, Sabbag (2014, p. 943) explana que:

A administração Tributária traduz-se num conjunto de ações e atividades, integradas e complementares entre si, que almejam garantir o cumprimento pela sociedade da legislação tributária, que se mostra por meio da presença fiscal, quer no âmbito da facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, quer na construção e manutenção da percepção de risco sobre o calculado inadimplemento. Essas ações e atividades se sustentam na normatização da legislação tributária e num conjunto integrado de sistemas de informação, alimentados por dados cadastrais e econômicos-fiscais, fornecidos ao Fisco pelos próprios contribuintes ou por terceiros, mediante a apresentação de diversas modalidades de declaração.

Assim, a fiscalização será realizada, conforme exposto no artigo 199 do código supramencionado, com assistência mútua da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Esta atividade desenvolvida pelos entes federados coloca-se, de acordo com Alexandre (2016, p. 530), como “um poder-dever orientado pela isonomia, que, em matéria tributária, se prende à ideia de tributar cada pessoa na medida de sua capacidade contributiva”, possibilitando que o crédito tributário seja devidamente cobrado após o esgotamento do prazo fixado para seu pagamento, o que se dará por meio da dívida ativa.

Uma vez constituída a dívida ativa, poderão ser realizadas por parte do Estado as providências executórias necessárias ao pagamento do tributo por aquele contribuinte que possui débitos tributários, utilizando-se o ente público, para tanto, da coercibilidade que lhe é inerente.

Sendo eficaz a cobrança do crédito tributário, poderá o contribuinte exigir a expedição de certidões negativas que comprovem o cumprimento da obrigação tributária, o que se dará na forma disposta no artigo 205 do Código Tributário Nacional.

Percebe-se que é na atividade da Administração Tributária que o Estado encontra o poder necessário à cobrança dos tributos já lançados, tornando-se factível a arrecadação de receitas estatais.

Não pode o Estado, contudo, realizar a cobrança de forma arbitrária e discricionária, devendo obedecer aos princípios limitadores de sua atuação, sob pena de violar direitos e garantias individuais do contribuinte. Schoueri ensina que:

Importante outrossim, é a colocação de que a fiscalização se faz com respeito aos direitos individuais. Ou seja: não é facultado à Administração, posto que em nome do interesse público de arrecadar e deixar de lado os direitos individuais.

Não se prega aqui sejam os direitos individuais absolutos. Todos os direitos, inclusive os individuais, encontram limites. O que se aponta é que, no caso em confronto entre o interesse da Administração Tributária e a proteção dos direitos individuais, o Constituinte houve por bem prestigiar os últimos.

As limitações ao poder de arrecadação estatal são bastante discutidas na atualidade. Isto porque, questiona-se a respeito da possibilidade de aplicação dos princípios constitucionais tributários (princípios previstos no artigo 150 da Constituição Federal), e dos princípios penais quando da imposição e cobrança de sanções tributárias.

Diante da divergência doutrinária, Masina (2016, p. 53) afirma que:

A ideia de aplicar os princípios constitucionais tributários como limites às sanções administrativo tributárias não se mostra correta. Os enunciados constitucionais são claros ao dispor que tais garantias servem como limitações à instituição e cobrança de tributos. O vocábulo “tributo” chega a ser repetido em quatro dos seis incisos do dispositivo constitucional, evidenciando que a restrição do campo de aplicabilidade dos chamados princípios constitucionais tributários, exclusivamente direcionados aos tributos e não às sanções, foi obra consciente do legislador constituinte e não fruto do acaso.

Apesar de ser vista pelo mencionado autor como incorreta, a utilização de princípios constitucionais como limitadores da arrecadação estatal já foi defendida pelo Supremo Tribunal Federal, no que diz respeito ao princípio do não confisco, conforme decisão proferida no RE 501.838.

Assim, no que diz respeito aos princípios constitucionais tributários, deve-se levar em consideração a divergência doutrinária e jurisprudencial relacionadas ao tema, não sendo razoável considerar que esses princípios não se aplicam às sanções tributárias pelo simples fato de que tributo não pode ser confundido com sanção, penalidade.

Isso porque, o artigo 150 da Constituição Federal utiliza em seus incisos apenas a palavra tributo, não fazendo menção às sanções tributárias. Atrelado a isso, tem-se que, conforme expresso no conceito de tributo previsto no Código Tributário Nacional, tributo não é sanção por ato ilícito, havendo diferença semântica entre sanção e tributo.

No entanto, os princípios previstos na Constituição Federal de 1988 atuam como verdadeiros limitadores do poder de tributar, almejando uma maior proteção ao contribuinte, razão pela qual também é plausível sua aplicação para limitação do poder de cobrança do tributo pelo Estado, com a consequente possibilidade de cominação de sanções.

Já quanto à inviabilidade de incidência de princípios penais o autor supracitado (2016, p.60) fundamenta seu posicionamento no fato de que:

As hipóteses das normas penal e administrativa podem coincidir na descrição de um mesmo ilícito. Sua unicidade, contudo, não permite que se fale em identidade ontológica de ilícitos; o ilícito, como descumprimento de uma determinada norma primária, é um só [...]. As sanções penais e administrativas [...], apresentam entre si importantes diferenças tanto em relação aos bens jurídicos que protegem como especialmente em relação aos bens jurídicos que restringem. Tais diferenças justificam a existência de regimes jurídicos diversos.

Diante desta incompatibilidade entre os princípios penais e as sanções administrativas, tem-se a impossibilidade de serem utilizados como limitadores do poder arrecadatório estatal.

Deve-se considerar, contudo, que o ordenamento jurídico não se resume a princípios constitucionais específicos à relação tributária ou penais, havendo princípios constitucionais expressos e implícitos que possuem caráter geral, haja vista objetivarem o respeito e a observância aos direitos fundamentais e a própria manutenção do Estado Democrático de Direito.

Ressalta-se que a não congruência entre os princípios penais e as sanções tributárias não indica que a atuação estatal será ilimitada quanto à imposição e exigibilidade destas sanções. Muito pelo contrário, conforme mencionado, não há vedações à aplicabilidade dos princípios constitucionais tributários e dos princípios gerais expressa ou implicitamente previstos ao longo do texto constitucional às sanções tributárias.

Como exemplo, tem-se os princípios da legalidade, da reserva legal, da segurança jurídica, além dos postulados normativos da razoabilidade e proporcionalidade, da proibição do excesso, e da legitimidade.

Isto posto, há inúmeras limitações de observância obrigatória pelo Estado quando da imposição de sanções ao contribuinte que não efetuou o pagamento do crédito tributário dentro do prazo estipulado para tanto, sendo vedada qualquer atuação estatal arbitrária ou discricionária, sob pena de ferir direitos fundamentais e desconsiderar o Estado Democrático de Direito.

2 AS SANÇÕES POLÍTICAS NA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como espécies de sanção tributária surgem as sanções políticas, sendo elas penalidades não pecuniárias que restringem indevidamente direitos do contribuinte, restando este lesado. É nesse sentido que Masina (2016, p. 88) afirma:

Em variadas situações, a legislação dos entes políticos (União, Estados e Municípios) estabelece que o descumprimento de obrigações tributárias servirá como justificativa à aplicação de sanções administrativo-tributárias não pecuniárias, que consistirão na restrição a certos direitos (exceto a liberdade de ir e vir, que só pode ser restrita pelas sanções penais aplicáveis pelo Poder Judiciário).

Percebe-se que as chamadas sanções políticas possuem aparência/presunção de legalidade, haja vista serem previstas nas legislações federais, estaduais e municipais. No entanto, na essência, tais sanções limitam indevidamente direitos do contribuinte e/ou responsável, levando coercitivamente ao pagamento de tributo que ainda poderia ser discutido nas esferas administrativa ou judicial.

Machado (2015, p. 393) explica que:

Consideramos sanções políticas aquelas que, a rigor, não constituem sanção, porque não tem como pressuposto o cometimento ilícito. Por isto, as qualificamos como políticas, pois a rigor, não são propriamente jurídicas, exatamente porque não correspondem àquilo que, no âmbito desta *Teoria Geral do Direito Tributário*, definimos como sanção.

As sanções políticas obrigam, de forma indireta, o pagamento da obrigação tributária, desequilibrando a relação ente contribuinte e ente tributante, haja vista a imposição do cumprimento da obrigação como única alternativa de não ensejar as sanções, que atingem direitos primordiais do contribuinte, como os garantidores de sua liberdade econômica.

Masina *apud* Moraes (2016, p. 89) discorre que “mesmo sujeitas a uma série de limitações legais e principalmente constitucionais, as sanções políticas expressam de forma bastante nítida sua vocação pedagógica, especialmente quanto ao cumprimento da obrigação relativa ao pagamento do tributo”, ou seja, apesar de eivadas de inconstitucionalidade, as sanções políticas possuem força pedagógica consideravelmente superior às demais sanções admitidas no direito tributário. Dessa forma, são eficazes quanto a finalidade de sua instituição: diminuir o interesse de descumprimento de obrigações tributárias.

Diaz *apud* Martins (2010, p. 3) discorre que estas sanções são contextualizadas como resquícios da Ditadura de Vargas, ocasião em que a Administração aspirava, através da impossibilidade dos demais com ela transacionar, forçá-los a reconhecerem a existência dos supostos débitos tributários.

Entretanto, em um Estado Democrático de Direito não se pode admitir que

sanções ofensivas a direitos fundamentais de contribuintes sejam aplicadas pela Administração Pública, ainda que estejam objetivando uma arrecadação mais célere de receitas essenciais ao funcionamento da máquina estatal.

Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988, objetivando garantir a existência de um Estado Democrático de Direito, trouxe expressamente direitos fundamentais inerentes a toda e qualquer pessoa. Como forma de assegurá-los, o Constituinte Originário elaborou diversos princípios a serem observados pela administração tributária.

O artigo 150 da Constituição Federal enumera diversos princípios constitucionais tributários. Inicialmente, é imposta a observância à legalidade para a exigência ou aumento do tributo. Assim, apenas por meio de lei é possível realizar estas condutas, haja vista a necessidade de não surpreender o contribuinte com a exigência de uma parcela pecuniária ou aumentos imprevisíveis, que pode atingir diretamente o seu planejamento orçamentário.

Observa-se que a legalidade não é introduzida no ordenamento brasileiro apenas como limitação do poder de tributar, estando prevista também no artigo 5º, inciso II do mesmo dispositivo que afirma que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, reforçando a necessidade de lei para a imposição ou elevação da carga tributária.

Noutro ponto, também é disposto como garantia do contribuinte a igualdade, de modo que é vedado o tratamento desigual de contribuintes que se encontram em situações equivalentes. A importância da isonomia tributária ganha intenso relevo diante do que preceitua o *caput* do artigo 5º da CF/88 de que “todos são iguais perante a lei, sem distinções de qualquer natureza”. É evidente a preocupação do legislador com o arbítrio e os privilégios em matéria tributária, chegando ao ponto de estabelecer uma especialização em torno da matéria.

Ademais, a tributação deve observância ao princípio da não surpresa, não podendo ser exigidas do contribuinte parcelas sem a observância da anterioridade nonagesimal ou do exercício financeiro, a fim de que ele não seja surpreendido, evitando-se que o pagamento do tributo não resulte em prejuízos à sua subsistência.

Princípio importantíssimo ao estudo das sanções políticas é a vedação ao confisco, ou seja, o tributo não pode ser utilizado com efeito confiscatório, o que influencia tanto na valoração da carga tributária quanto na forma de cobrança do crédito

tributário.

É vedada ainda, a utilização de tributos interestaduais ou intermunicipais como limitadores da circulação de pessoas em território nacional, não podendo haver cerceamento da liberdade de locomoção dos contribuintes.

Conforme levantado anteriormente, não são apenas os princípios constitucionais previstos no artigo 150 que influenciam na tributação, havendo outros, como o da publicidade, da ampla defesa e do contraditório, da reserva legal, da razoabilidade e proporcionalidade, da livre iniciativa, da inafastabilidade de jurisdição, do duplo grau de jurisdição, da segurança jurídica, entre outros.

Assim, as sanções políticas que coercitivamente exigem ao pagamento do tributo acabam por atingir diversos direitos e garantias do contribuinte, em inúmeras perspectivas, a depender do tipo de sanção aplicada ao contribuinte.

Isso porque, a exigência do pagamento do tributo sob pena de aplicação de sanção que possa resultar em intenso ônus ao contribuinte, desencorajando-o de questionar administrativa ou judicialmente a constituição do crédito tributário viola a ampla defesa e contraditório, mostrando-se tais medidas como empecilhos ao acesso ao Poder Judiciário.

Não obstante, Machado (2015, p. 395) dispõe que:

As razões pelas quais são inconstitucionais as sanções políticas podem ser assim resumidas: (a) implicam indevida restrição ao direito de exercer atividade econômica, expressamente assegurado no art. 170, parágrafo único, da vigente CF; e (b) configuram cobrança de tributo sem o devido processo legal, com violação do direito de defesa do contribuinte, expressamente assegurado pelo art. 5º, LIV, da mesma CF.

Dessa forma, por violarem direitos e princípios constitucionais, cerceando o direito de defesa do contribuinte e priorizando de forma desmedida e arbitrária a cobrança de tributos pelo Estado fiscal, o uso das sanções políticas deve ser vedado.

3 AS SANÇÕES POLÍTICAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DO PIAUÍ

Da legislação tributária do Estado do Piauí, é possível identificar inúmeras medidas que configurar verdadeiras sanções políticas, como, por exemplo, a exigência de quitação de débitos tributários como condição para autorização de emissão de notas fiscais eletrônicas pelo contribuinte.

Instado a manifestar-se sobre o tema, o Tribunal de Justiça do Piauí, em

consonância com a jurisprudência do STJ e do STF, declarando a inconstitucionalidade¹ de norma que prevê a exigência de pagamento de débitos como condição para autorização de emissão de notas fiscais eletrônicas pelo contribuinte sob o argumento de que o Fisco possui outros meios para a cobrança de seus créditos, não podendo se utilizar de vedações à atividade comercial para coibir o contribuinte ao pagamento de tributos.

Noutro ponto, a Lei nº 6.949/2017, do Estado do Piauí, que regula o Processo Administrativo Tributário local, em seu artigo 20, inciso II discorre que o procedimento fiscal tem início com a apreensão de mercadorias, livros ou documentos, pelo prazo de sessenta dias, prorrogável por igual período, bastando para tanto, qualquer ato que indique a continuação dos trabalhos.

Ocorre que, conforme posicionamento defendido anteriormente, a apreensão de mercadorias apenas é admissível por tempo suficiente à realização do auto de infração, de modo que o prazo previsto na lei supramencionada não se mostra razoável, haja vista ser bastante extenso para simples concretização de auto de infração, enquadrando-se tal medida como verdadeira sanção política.

Ademais, o decreto nº 11.913/05 do Estado do Piauí trazia as regras de um regime especial de fiscalização e recolhimento do ICMS nas operações realizadas por contribuintes que se encontravam em situação fiscal irregular perante a Fazenda Estadual, estabelecendo medidas coercitivas ao pagamento do tributo para aqueles que estavam submetidos ao regime, como por exemplo, exigência do ICMS, antecipadamente, na primeira unidade fazendária do Estado do Piauí àqueles em que se comprove a retenção na fonte pelo estabelecimento, cancelamento de qualquer benefício fiscal concedido ao contribuinte, entre outras.

Este decreto, entretanto, foi revogado em 2008 pelo decreto nº 13.501, havendo, atualmente, previsão legislativa estadual semelhante ao Regime Especial de Fiscalização no decreto nº 13.500/08, que configura sanção política vedada pela jurisprudência brasileira.

Não há viabilidade em aceitar sanções políticas que estejam explícita ou implicitamente previstas na legislação piauiense. Isso porque, tais sanções atingem indiretamente direitos fundamentais do contribuinte, forçando-o ao pagamento do

¹ (TJ-PI. Agravo de instrumento 2014.0001.003264-4, 1ª Câmara especializada cível, data de julgamento: 08/09/2015)

tributo, mesmo não concordando com sua constituição. Assim, caso o contribuinte se encontre ameaçado por imposição dessas sanções pelo Fisco, resta utilizar-se da via judicial a fim de ter seus direitos protegidos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme explanado nos primeiros tópicos do presente artigo, o Estado brasileiro é marcado por forte característica arrecadatária, sendo essencial para o funcionamento da máquina estatal a arrecadação de receitas públicas, principalmente por meio de cobrança de tributos. Dentro desta perspectiva, foram atribuídos ao Estado amplos poderes para a fiscalização, cobrança e arrecadação de receitas tributárias.

Em seguida, demonstrou-se que este poder estatal não pode se sobrepor aos limites constitucionais essenciais à preservação dos direitos do contribuinte. Ademais, nesse contexto, percebeu-se que as impugnações ao lançamento do crédito tributário apresentam-se como primordiais ao contribuinte, que poderá questionar a atuação estatal na imposição do crédito tributário.

Explanou-se, ainda, que mesmo com tantas limitações, o Estado exorbita seus poderes, aplicando sanções que visam exclusivamente coagir o contribuinte ao pagamento do tributo.

Detalhando este entendimento, analisou-se especificamente as sanções políticas, tratando desde o seu conceito e motivos da sua incompatibilidade com o ordenamento jurídico, até as características e entendimentos jurisprudências sobre cada uma de suas espécies.

Foi na análise das espécies de sanções que poderiam ser caracterizadas como políticas, em comparação com o conteúdo levantado nos primeiro e segundo tópicos, e especialmente nas vedações das sanções políticas já sumuladas pelo Supremo Tribunal Federal (Súmulas 70, 323 e 547), que se evidenciou a inconstitucionalidade de sanções que visam indevidamente coagir o contribuinte ao pagamento do tributo.

Em conclusão, a incompatibilidade das sanções políticas com os princípios e direitos fundamentais estipulados na Constituição Federal de 1988 é evidente, não devendo ser aceitas práticas que obriguem, por meio de coação, o contribuinte ao pagamento do tributo devido. Entretanto, ressalta-se que mesmo havendo a inegável inconstitucionalidade, inúmeras leis preveem medidas sancionatórias que possuem

verdadeira natureza política, necessitando, assim, ser retiradas do ordenamento, a fim de não violar direitos do contribuinte.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. 10. ed. São Paulo: Método, 2016.

BOMFIM, Diego. **O Regime Especial de Fiscalização**. Publicado em 18/12/2012. Disponível em: <<http://alfonsin.com.br/o-regime-especial-de-fiscalizao/>>. Acesso em: 25/05/2017.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, DF. Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Brasília: DF, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 07 de fevereiro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 501838/RN**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Data de publicação: 19/06/2012. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21917349/agreg-no-recurso-extraordinario-re-501838-rn-stf>>. Acesso em: 08/02/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **Recurso Extraordinário nº 422941/DF**. Relator: Ministro Carlos Velloso. Data de publicação: 24/03/2006. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2948273/recurso-extraordinario-re-422941-df>>. Acesso em: 03/03/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Súmula nº 323**. Data de publicação: 13/12/1963. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=323.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 17/04/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Súmula nº 547**. Data de publicação: 10/12/1969. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=547.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 17/04/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Súmula nº 70**. Data de publicação: 13/12/1963. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=70.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 15/04/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Súmula Vinculante nº 21**. Data de publicação: 10/11/2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=21.NUME.%20E%20S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes>>. Acesso em: 08/02/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Súmula Vinculante nº 28**. Data de publicação: 17/02/2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=28.NUME.%20E%20S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes>>. Acesso em: 08/02/2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. Terceira Turma Cível. **Apelação Cível nº 20110111641692/DF**. Relator: Nídia Corrêa Lima. Data de publicação: 15/09/2014. Disponível em: <<https://tj-df.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/140557869/apelacao-civel-apc-20110111641692-df-0002209-3320118070018>>. Acesso em: 26/05/2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Piauí. Primeira Câmara Especializada Cível. **Agravo de Instrumento nº 2014.0001.003264-4/PI**. Relator: Fernando Carvalho Mendes. Data de publicação: 11/09/2015. Disponível em: <<https://tj-pi.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/291999043/agravo-de-instrumento-ai-32646220148180000-pi-201400010032644>>. Acesso em: 01/06/2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Piauí. Quarta Câmara Especializada Cível. **Agravo de Instrumento nº 2014.0001.003262-0/PI**. Relator: Raimundo Nonato da Costa Alencar. Data de publicação: 27/10/2015. Disponível em: <<http://www.tjpi.jus.br/e-tjpi/home/jurisprudencia/buscar/pc;>>. Acesso em: 01/06/2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Piauí. Quarta Câmara Especializada Cível. **Apelação Cível nº 00124617720128180140/PI**. Relator: Des. Raimundo Nonato de Costa Alencar. Data de publicação: 31/03/2015. Disponível em: <<https://tj-pi.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/292317567/apelacao-civel-ac-124617720128180140-pi-201400010011252?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 22/04/2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Piauí. Quarta Câmara Especializada Cível. **Reexame Necessário nº 00008036020108180032/PI**. Relator: Des. Raimundo Nonato de Costa Alencar. Data de publicação: 11/03/2015. Disponível em: <<https://tj-pi.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/292341949/reexame-necessario-reex-8036020108180032-pi-201400010023140>>. Acesso em: 22/04/2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Piauí. Terceira Câmara Especializada Cível. **Apelação/ Reexame Necessário nº 2015.0001.001372-1/PI**. Relator: Francisco Antônio Paes Landim Filho. Data de publicação: 09/03/2016. Disponível em: <<http://www.tjpi.jus.br/e-tjpi/home/jurisprudencia/buscar/pc;>>. Acesso em: 04/06/2017.

DIAZ, Victoria. As Sanções Políticas no Direito Tributário. Rio Grande do Sul: PUCRS, 2010. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2010_2/victoria_diaz.pdf>. Acesso em: 15/01/2017.

MASINA, Gustavo. **Sanções Tributárias**: definição e limites. São Paulo: Malheiros, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELO, Alessandro Franco de. A inconstitucionalidade da apreensão de mercadorias pelo fisco após a lavratura do respectivo auto de infração. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIII, n. 79, ago. 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8164>. Acesso em 11 maio de 2017.

MELO, José Eduardo Soares de; PARISI, Fernanda Drummond; TORRES, Heleno Taveira (Coords.). **Estudos de Direito Tributário em homenagem ao professor Roque Antônio Carrazza**. São Paulo: Malheiros, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.