

**CURSO DE DIREITO**

João Arthur Santos Flesch

**SANÇÃO POLÍTICA E OS REGIMES ESPECIAIS DE FISCALIZAÇÃO: ABUSO  
DO DIREITO DE COBRANÇA OU GARANTIA DE EQUILÍBRIO E PROTEÇÃO DA  
ORDEM TRIBUTÁRIA**

Santa Cruz do Sul

2016

João Arthur Santos Flesch

**SANÇÃO POLÍTICA E OS REGIMES ESPECIAIS DE FISCALIZAÇÃO: ABUSO  
DO DIREITO DE COBRANÇA OU GARANTIA DE EQUILÍBRIO E PROTEÇÃO  
DA ORDEM TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso, modalidade monografia, apresentado ao Curso de Direito da Universidade de Santa Cruz do Sul, UNISC, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Prof. Dr. Max Moller  
Orientador

Santa Cruz do Sul  
2016

## **TERMO DE ENCAMINHAMENTO DO TRABALHO DE CURSO PARA A BANCA**

Com o objetivo de atender o disposto nos Artigos 20, 21, 22 e 23 e seus incisos, do Regulamento do Trabalho de Curso do Curso de Direito da Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC – considero o Trabalho de Curso, modalidade monografia, do acadêmico João Arthur Santos Flesch adequado para ser inserido na pauta semestral de apresentações de TCs do Curso de Direito.

Santa Cruz do Sul, 1º de Junho de 2016.

Prof. Dr. Max Moller  
Orientador

*Ao Senhor, por guiar-me e iluminar meu caminho até aqui, possibilitando-me todo o conhecimento adquirido.*

*“Sempre necessitamos ambicionar alguma coisa que, alcançada, não nos faz  
desambiciosos.”*

(ANDRADE, Carlos Drummond. *O Averso das Coisas*)

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço aos meus familiares pelo incentivo e apoio, aos amigos pela paciência e pela compreensão nos momentos de ausência, aos professores e colegas do Curso de Direito pelos ensinamentos e amizade e ao professor orientador, Max Moller, pelo encorajamento e sabedoria transmitida na realização desta monografia.

## RESUMO

O presente trabalho monográfico trata do tema “sanção política e os regimes especiais de fiscalização. Abuso do direito de cobrança ou garantia de equilíbrio e proteção da ordem tributária”. Pretende-se, à luz conjuntura jurisprudencial da situação em tela, analisar, discutir e apresentar os principais aspectos que envolvem essa problemática. Para tanto, utiliza-se a metodologia de pesquisa bibliográfica que consiste, basicamente, na leitura e comparação dos julgados dos tribunais ao longo dos anos quanto a abordagem do problema. Partindo-se do pressuposto de que a sonegação fiscal é um problema que afeta não só a arrecadação do Estado, mas também a economia e que como ente responsável pela fiscalização cabe ao Estado coibi-la. Dentro os meios que dispõe o Estado para efetivar a fiscalização e cobrança está o uso de uma fiscalização especial, que se legítima em determinados casos face potencialidade de dano em virtude da prática sonegatória. Contudo as fazendas públicas, quando da aplicação da fiscalização especial, vêm sofrendo com entraves na aplicação dessa, surgindo discussões quanto a constitucionalidade desse tipo de fiscalização, contudo recentemente esse problema passou a ganhar novos contornos e uma abordagem mais aprofundada nos tribunais pátrios o que procurar-se-á demonstrar no presente trabalho. “Sanção política e os regimes especiais de fiscalização. Abuso do direito de cobrança ou garantia de equilíbrio e proteção da ordem tributária” é um tema que se apresenta como fundamental tanto para os interesses de arrecadação do Estado quanto para o mercado e a economia, uma vez que a lesão aos direitos decorrentes das práticas sonegatórias atingem ambas as esferas supracitadas.

**Palavras-chave:** Ordem Econômica; Sanção Política; Regimes Especiais de Fiscalização.

## ABSTRACT

This paper is about a subject "Political sanction and special inspection regimes. Abuse of the right of collection or balance security and protection of the tax system." It is intended, in the light jurisprudential context of the situation on the screen, analyze, discuss and present the main issues surrounding this problem. For this, it uses the bibliographical research methodology consists basically in reading and comparison of judgments passed by courts over the years as the approach to the problem. Starting from the assumption that tax evasion is a problem that affects not only the collection of the State, but also the economy and as being responsible for monitoring the state must restrain it. Within the means available to the State to carry out the inspection and collection is the use of special supervision, which is legitimate in certain cases face potential damage due to the tax evasion practice. However the treasuries, when the application of special supervision, have suffered from obstacles in its implementation, emerging discussions about the constitutionality of such surveillance, but recently this problem has to gain new contours and a more detailed approach in patriotic courts what to look for If it will demonstrate in this study. "Sanction policy and special inspection regimes. Abuse of the right of collection or balance security and protection of the tax system "is a theme that appears as essential both for the collection of interests of the state as to the market and the economy, since the injury to the rights arising from tax evasion practices reach both above spheres.

**Key-words:** Tax system; Political sanction; Special Inspection Regimes.



## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>9</b>
<b>2</b>	<b>ORDEM ECONÔMICA E TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>11</b>
<b>2.1</b>	<b>A evolução do Estado e surgimento de uma ordem econômica constitucional.....</b>	<b>11</b>
<b>2.2</b>	<b>Os princípios da ordem econômica na Constituição federal de 1988: neutralidade tributária, livre iniciativa e a livre concorrência.....</b>	<b>16</b>
<b>3</b>	<b>SONEGAÇÃO FISCAL E OS REGIMES ESPECIAIS DE FISCALIZAÇÃO .....</b>	<b>24</b>
<b>3.1</b>	<b>A sonegação fiscal como fator de desequilíbrio da concorrência .....</b>	<b>24</b>
<b>3.2</b>	<b>Fiscalização especial e os regimes especiais de fiscalização.....</b>	<b>30</b>
<b>4</b>	<b>SANÇÃO POLÍTICA.....</b>	<b>36</b>
<b>4.1</b>	<b>As súmulas 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal e os fundamentos da tese da sanção política.....</b>	<b>36</b>
<b>4.2</b>	<b>A análise da constitucionalidade dos regimes especiais de fiscalização e a evolução jurisprudencial da Suprema Corte em relação à tese da sanção política .....</b>	<b>40</b>
<b>4.3</b>	<b>As recentes evoluções jurisprudenciais e a nova abordagem, no Supremo Tribunal Federal, quanto à tese da sanção política. ....</b>	<b>45</b>
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>54</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>57</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O crescimento da dívida ativa tributária, em todos os níveis da federação, tem gerado grande preocupação principalmente por parte das fazendas públicas. O problema, primeiramente, afeta a arrecadação do Estado e por consequência afeta a sociedade quando do fornecimento dos serviços públicos. Em uma segunda consequência afeta a economia, o que se observa na verificação de um comportamento preocupante de parte dos contribuintes, qual seja o inadimplemento contumaz e deliberado que acabam por acumular quantias vultosas, tornando difícil a cobrança desses valores através das vias ordinárias de fiscalização e cobrança. Assim, a preocupação reside tanto no crescimento da dívida, quanto na prática sonegatória contumaz.

Trata-se de uma inadimplência deliberada que é utilizada como planejamento tributário. Esse tipo de comportamento lesa a concorrência e altera significativamente as relações no mercado. Cabe então ao Estado, na sua função precípua de ente tributador, a devida fiscalização e imposição de sanções com o fim de coibir essas práticas, surgindo dessa forma, como alternativa para contenção e combate a esse tipo de prática, a utilização da fiscalização especial.

O presente trabalho analisará a maneira como foi tratada a aplicação desta fiscalização especial na jurisprudência pátria ao longo do tempo, bem como a constitucionalidade dos meios específicos de combate a inadimplência contumaz. Para isso será objeto do presente estudo o surgimento da tese da Sanção Política na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, inicialmente como meio de proteção a práticas de fiscalização abusivas e posteriormente como a sua aplicação passou a significar um entrave para a aplicação dos regimes especiais de fiscalização.

Procurar-se-á expor as diferenças entre as condutas que legitimaram o surgimento da Sanção Política e as que legitimam a aplicação dos regimes especiais de fiscalização. Procurar-se-á também demonstrar as diferenças nas fundamentações desde as mais antigas as mais recentes, com a análise dos pontos essenciais e de elementos indispensáveis que somente foram acrescentados recentemente nos tribunais.

É comum aos julgados os quais envolvem a tese da sanção política a fundamentação nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade ao aplicar a restrição de direitos na cobrança a devedores contumazes. Contudo, será objeto

deste estudo a verificação de quais os parâmetros adotados pelos órgãos julgadores para aferir, a partir do caso concreto e do impacto que as práticas sonegatórias, para aferição de razoabilidade ou proporcionalidade, entre a sanção utilizada e o dano causado pela conduta lesiva.

## 2 ORDEM ECONÔMICA E TRIBUTÁRIA

### 2.1 A evolução do Estado e surgimento de uma ordem econômica constitucional

Com as revoluções burguesas na Inglaterra, França e EUA durante o século XVII teve-se o surgimento do Estado Liberal rompendo-se com a anterior ordem absolutista, superando-se assim a ideia de um poder divino e inerente a figura do rei, passando-se para um Estado Constitucional com seu poder limitado pela própria Constituição no intuito de frear possíveis ações abusivas por parte de quem detinha o poder.

Os ideais do liberalismo buscavam, dentre outras, a proteção da liberdade individual<sup>1</sup> e – sob o viés de mercado e econômico – a não intervenção do Estado na economia. Contudo, acabou por se verificar a impossibilidade de uma total ausência de intervenção como fora proposto no ideal liberal, conforme ensina Grau (2015) inicialmente as imperfeições do liberalismo<sup>2</sup>, bem evidenciadas na passagem do século XIX para o século XX e nas primeiras décadas desse último, associadas à incapacidade de auto regulação dos mercados, conduziram à atribuição de novas funções ao Estado.

Segundo Maluf (2011), os idealizadores do Estado Liberal não levaram em conta as mudanças que aconteciam conjuntamente com o surgimento desse novo modelo de Estado, quais sejam as oriundas da Revolução Industrial. A figura do operário de fábrica com o advento das máquinas teve sua mão de obra substituída

---

<sup>1</sup> Ponto central do liberalismo é a ênfase na liberdade dos indivíduos, com igualdade de direitos jurídicos e políticos, mas cujas ações devem ser recompensadas de acordo com os talentos individuais e disposição para o trabalho, ou seja, com o uso que cada indivíduo faz de sua liberdade, como podemos perceber no próprio sentido da palavra “liberal”, que deriva do latim “liber” e “referia-se a uma classe de homens livres; em outras palavras, homens que não eram nem servos nem escravos [...] passou a ser cada vez mais associado a ideias de liberdade de escolha” (HEYWOOD, 2010, p. 37). (Grifos originais).

<sup>2</sup> O surgimento do capitalismo industrial no século XIX e o posterior avanço da industrialização pareciam realizar o sonho do desenvolvimento e progresso para a civilização ocidental mas não foi bem isso o que aconteceu. O aumento da riqueza também foi acompanhado do aumento das desigualdades sociais, tornando mais difícil ignorar as diferenças entre uma classe trabalhadora cada vez mais desfavorecida com baixos salários, condições de vida e de trabalho degradantes e a classe burguesa, individualismo econômico passou a ser questionado tanto quanto a ideia de um “Estado mínimo”. Por isso os chamados “liberais modernos” começaram a defender a ideia de um “Estado interventor” como forma de corrigir as injustiças e desigualdades sociais. O liberalismo moderno manteve, contudo, as principais características do “liberalismo clássico”, como a defesa da individualidade, da liberdade e a ideia de uma administração econômica com ênfase no mercado.

por algo que não se necessitava pagar, a necessidade por mão de obra humana foi reduzida obrigando os indivíduos a aceitarem trabalhar em condições precárias, com baixos salários e cargas horárias exaustivas, a mulher teve de sair de casa e se juntar ao homem na indústria para que pudessem manter a família, os filhos também tinham de ajudar e conseqüentemente tinham que se afastar dos estudos, e paralelo a isso a riqueza aumentava por parte dos detentores do poder econômico enquanto que a classe assalariada seguia em situação análoga à escravidão, criando assim uma imensa desigualdade social.

Nas palavras de Maluf (2011, p. 146),

o Estado Liberal tudo assiste de braços cruzados, limitando-se a policiar a ordem pública. É o Estado-Polícia (*L'Etat Gendarme*). Indiferente ao drama doloroso a imensa maioria espoliada, deixa que o forte esmague o fraco, enquanto a igualdade se torna uma ficção e a liberdade uma utopia. (Grifos originais).

Essa ausência de proteção e vulnerabilidade, à qual passou a ficar exposta a classe operária, chama atenção para os problemas ocasionados pelo modelo de Estado vigente, como vemos na descrição de Dallari (1998, p. 99),

a burguesia enriquecida, que já dispunha do poder econômico, preconizava a intervenção mínima do Estado na vida social, considerando a liberdade contratual um direito natural dos indivíduos. Sob influência do jus naturalismo, outros direitos naturais foram sendo proclamados, sobretudo no âmbito econômico, como a propriedade, visando a impedir qualquer interferência do Estado no sentido de criar algum condicionamento à manutenção e ao uso dos bens, ou alguma restrição aos termos de qualquer contrato. Quanto às relações econômicas, a obra célebre de Adam Smith, "A Riqueza das Nações", publicada em 1776, correspondia perfeitamente aos desejos dos grandes proprietários e comerciantes, sustentando que cada homem é o melhor juiz de seus interesses e deve ter a liberdade de promovê-los segundo a sua livre vontade. Afirmando a existência de uma ordem natural, capaz de assegurar a harmonia espontânea de todos os interesses. (Grifos originais).

O Estado Social surge então como uma resposta para esse abuso do poder econômico, preconizando a proteção da coletividade e postulando uma maior preocupação com as questões sociais já que, mesmo que o direito de propriedade e a autonomia da vontade privada bastassem para regulamentar a atividade econômica - visto as diretrizes de não intervenção do Estado no domínio econômico - os abusos passaram a extrapolar a esfera econômica e afetar a esfera social.

Percebe-se então que essa não intervenção jamais se deu de forma total

como explica Moraes (2012, p. 848),

a partir da Constituição de Weimar (1919), que serviu de modelo para inúmeras outras constituições do primeiro pós-guerra, e apesar de ser tecnicamente uma constituição consagradora de uma democracia liberal – houve a crescente constitucionalização do Estado Social de Direito, com a consagração em seu texto dos direitos sociais e a previsão de aplicação e realização por parte das instituições encarregadas dessa missão [...] A necessidade de regulamentação da maior intervenção estatal na economia, por pressão da corrente política socialdemocrata nas diversas Assembleias Constituintes, gerou a existência de previsões expressas nas diversas constituições, gerando a denominada constituição econômica.

Esse modelo de constituição econômica<sup>3</sup> trouxe uma nova maneira de visualizar o papel do Estado no sistema econômico e a sua relação com o mercado. Para Nusdeo (2013), a necessidade de um direito econômico restou positiva com o advento da constituição de Weimar, a qual criou a tradição de constituições que passaram a trazer em seus textos um capítulo dedicado a estruturar o sistema econômico.

Ainda nas palavras de Nusdeo (2013, p. 408),

esse novo sistema, por obvio, não eliminou o mercado - nem o pretendia – mas simplesmente procurou atenuar ou eliminar as suas falhas operacionais mais evidentes e ao mesmo tempo aceitar a colocação na pauta nacional de objetivos ou metas de cunho programático destinados à efetivação e aperfeiçoamento dos seus resultados em termos demandados pela sociedade organizada politicamente: o Estado.

Assim percebe-se a união, no texto constitucional, de normas de cunho político, social e econômico, o que nas palavras de Moreira (1974) citado por Moraes (2012, p. 849), seria:

o conjunto de preceitos e instituições jurídicas, garantidos os elementos definidores de um determinado sistema econômico, institui uma

---

<sup>3</sup> Segundo Grau (2015, p. 77-78), “a ideia de Constituição econômica ganhou corpo na doutrina alemã, neste século, a partir da consideração do quanto dispões a Constituição de Weimar a respeito da *vida econômica*. A doutrina portuguesa, de outra parte, tal qual, antes dela, a italiana, à ideia tem detido cuidadosa atenção. Inicialmente concebida em termos amplos, como conjunto de normas voltadas à organização econômica, o preenchimento, hoje de vastas zonas do texto constitucional por normas de caráter socioeconômico – e de cunho diretivo – importa em que, como anota Jose Simões Patrício, essa noção seja tida por ultrapassada. Conceitua-se, então, como “o conjunto de preceitos e instituições jurídicas que, garantindo os elementos definidores de um determinado sistema econômico, instituem uma determinada forma de organização e funcionamento da economia e constituem, por isso mesmo, uma determinada ordem econômica” (Vital Moreira), ou definida a partir de sua função, como “formada pelo *ordenamento essencial da actividade económica* – contendo os princípios e as normas essenciais ordenadoras da economia, dos quais decorrem sistematicamente as restantes normas da *ordem jurídica da economia*” (Antônio L. Souza Franco).” (Grifos originais).

determinada forma de organização e funcionamentos da economia e constitui, por isso mesmo, uma determinada ordem econômica.

Não obstante, antes de adentrar em uma análise mais profunda e tendo em vista à amplitude do termo ordem econômica, é preciso delimitar a linha de raciocínio que será tomada. Por tratar-se de um trabalho de cunho eminentemente jurídico a ordem econômica será tida como parcela da ordem jurídica. Sendo preciso apontar para as conotações diferentes que surgem para aquele termo, que nas palavras de Grau (2015), são ordem econômica – mundo do ser – e ordem econômica – mundo do dever ser, essa última sim, como parcela da Ordem Jurídica.

Primeiramente, cabe fazer breves apontamentos quantos a essas conotações e suas distinções para que então se passe para uma análise constitucional e tributária da ordem econômica. Tais distinções são postas por Grau (2015, p. 65) citando Moreira (1973) da seguinte forma,

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

Verificado tal cenário no âmbito jurídico constitucional, importa analisar o conceito de ordem econômica como parte da ordem jurídica (mundo do dever ser) que atua como um agente transformador e operacionalizador da ordem econômica (mundo do ser), que Grau (2015, p. 70) define como,

o conjunto de normas que define, institucionalmente, um determinado modo de produção econômica. Assim, ordem econômica, parcela da ordem jurídica (mundo do dever ser), não é senão o conjunto de normas que institucionaliza uma determinada ordem econômica.

Para as constituições liberais a Ordem Econômica (mundo do ser) não precisava estar expressa em seus textos, pois não necessitava de regulação era considerada perfeita e apta a regular as relações econômicas em plenitude. E assim

era necessário apenas garantir determinadas normas de proteção quanto à propriedade, autonomia da vontade ou liberdade contratual para que se perfectibilizasse o meio ideal para o fluir do capitalismo concorrencial. Nas palavras de Grau (2015, p. 72) “esta, contudo, era uma ordem econômica, parcela da ordem jurídica, que meramente retratava, recebendo-a, a ordem econômica praticada no mundo real”.

Teve-se então a passagem de uma ordem econômica (mundo do ser) para outra ordem econômica (mundo do dever ser), essa transformação é explicada por Grau (2015, p. 72) da seguinte forma,

a transformação a que me refiro se dá no instante em que as precedentes ordens econômicas (mundo do dever-se) passam a instrumentar a implementação de políticas públicas. Vale dizer: no instante em que a ordem econômica – parcela da ordem jurídica -, já instalada no nível constitucional, passa a predicar o aprimoramento da ordem econômica (mundo do ser), visando à sua preservação.

Pode-se ilustrar essa transformação com uma breve análise do art. 170 da Constituição Federal de 1988: “a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios”. Ao atrelar a existência e condicionar a atuação a princípios denota o cunho transformador do texto normativo. Fala-se em existência digna, justiça social, valorização do trabalho humano, claramente aspectos que não se observava na anterior ordem econômica liberal. A correta leitura a ser feita do artigo 170 da Carta Magna seria, nas palavras de Grau (2015, p. 66):

as relações econômicas – ou atividade econômica – *deverão ser* (estar) fundadas na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por fim (fim delas, relações econômicas ou atividade econômica) assegurar a todos a existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípio. (Grifos originais).

No entanto apesar de se verificar tal passagem, não há a extinção da ordem anterior em detrimento da nova, segundo Grau (2015, p. 73),

a introdução, no nível constitucional, de disposições específicas atinentes à conformação da ordem econômica (mundo do ser), não consubstancia, em rigor, uma ruptura dela. Antes, pelo contrário, expressa – como venho afirmando – o desígnio de se aprimorar, tendo-se em vista a sua



autodefesa. A ordem econômica (mundo do dever-ser) capitalista, ainda que se qualifique como *intervencionista*, está comprometida com a finalidade de preservação do capitalismo. Daí a feição social, que lhe é atribuída, a qual, longe de desnudar-se Omo mera concessão a um modismo, assume, nitidamente, conteúdo ideológico. Assim, a transformação que nela – ordem econômica parcela da ordem jurídica – se opera não decorre senão da circunstância de alterar-se a sua compostura. Não se cuida, pois de transformação que se manifeste em razão de, inovadoramente, a ordem jurídica, inclusive, desde o advento das Constituições escritas, ao menos implicitamente, no seio delas. (Grifos Originais)

Temos assim definida uma Constituição econômica, a qual integra o todo maior da Carta Magna de 1988, suas disposições servem como pilar para a regulamentação jurídica da macroeconomia. Essa regulamentação jurídica regula a intervenção do Estado, nas palavras de Bullos (2012, p. 1507)

o constituinte de 1988 optou por um ordenamento econômico composto. Por isso, a ordem econômica na Carta de 1988 está impregnada de princípios e soluções contraditórias. Ora abre brechas para a hegemonia de um capitalismo neoliberal, ora enfatiza o intervencionismo sistemático, aliado ao dirigismo planificador, ressaltando até elementos socializantes.

Assim tem-se até aqui premissa de que o conjunto de princípios reguladores da ordem econômica e positivados no texto constitucional baliza os interesses conflitantes, assegurando tanto a atuação no mercado conforme a pratica capitalista neoliberal, quanto o intervencionismo do Estado na Economia, formando assim um conjunto de normas híbridas, e agora seguir-se-á para a análise desses princípios.

## **2.2 Os princípios da ordem econômica na Constituição federal de 1988: neutralidade tributária, livre iniciativa e a livre concorrência**

O artigo 170 da Constituição Federal traz expressa previsão da necessidade de fundamentação da ordem econômica em diversos princípios, dos quais se destacará a neutralidade tributária, livre Iniciativa e a livre Concorrência.

Primeiramente cabe fazer alguns esclarecimentos quanto à ideia de neutralidade que se pretende abordar no presente trabalho, qual seja a de que ser neutro nem sempre irá significar uma conduta de não agir, sem interferência ou posicionamento, já que por vezes será preciso tomar providências para que se possa preservar o direito em foco.

Assim têm-se duas acepções para abordar quanto ao princípio da

neutralidade tributária, uma de característica mais geral que nas palavras de Lima (2005) é entendida como não interferência do tributo em relação à economia, em geral, como um ideal de política fiscal, visando à eficiência econômica. Dessa visão geral passa-se para uma mais restrita relacionada diretamente com a livre concorrência, entendendo assim que um tributo não pode influenciar o preço e a competição no mercado.

Nesse sentido ensina Santos (2013), que a neutralidade tributária poderia ser vista a partir de uma visão tradicional de mercado de maneira a pensá-la com a ideia de que um tributo não deve ser fator de desequilíbrio das leis de mercado, e para isso deve-se pressupor um mercado perfeito, que na ótica econômica funcione de maneira eficiente e racional, o que é uma utopia. Tendo em vista a inexistência desse e a realidade de um mercado dotado de diversas imperfeições torna-se necessário pensar a neutralidade tributária sob uma ótica mais estrita de maneira a relacioná-la com a livre concorrência na persecução de uma competitividade igualitária.

Quanto a isso assevera Lima (2005, p. 70) que:

a neutralidade é a neutralidade da tributação, atividade essencial do Estado, em relação a livre concorrência, visando a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, aferível pelo grau de equilíbrio do mercado.

Percebe-se aqui a intrínseca relação entre o princípio da neutralidade com a livre concorrência e a acepção que essa confere para aquele, nas palavras de Lima (2005) citando Ferraz Junior (2005), o fundamento do dever de neutralidade tributária é, imediatamente, o princípio da livre concorrência, em uma dimensão de igualdade de condições competitivas, e, mediadamente, a livre iniciativa.

Com isso pode-se pensar não só em uma atuação negativa do estado em relação à tributação de maneira a não alterar o equilíbrio, mas também em uma ação positiva na busca da proteção dos referidos princípios face às imperfeições do mercado econômico como citado anteriormente. Barbosa (2013, p. 10) esclarece que,

a questão a se perquirir é se o Estado pode, respeitando o princípio da neutralidade, atuar positivamente, buscando o equilíbrio das condições competitivas do mercado, com escopo de preservar a igualdade entre os competidores. A resposta a essa questão passa, necessariamente, pela compreensão de que a neutralidade tributária encontra fundamento imediato no princípio da livre concorrência, em sua dimensão de igualdade de

condições competitivas, e, mediatamente, na livre iniciativa, a qual é base da Ordem Econômica, na qual que está inserida a própria livre concorrência. Passa, ainda, pela compreensão de que o Estado deve, de forma branda e adequada, intervir na economia, especialmente por meio de regulação, exercendo seu papel de supervisor do desenvolvimento.

O Estado no exercício da sua essencial atividade de tributação tem como principal função a arrecadação, base do sistema de financiamento do estado e inerente a essa atividade. Encontra-se conjuntamente ao poder de tributar o dever de fiscalizar o pagamento dos tributos, bem como buscar sempre a efetivação das medidas tomadas com o intuito de adimplir os valores devidos ao fisco.

Quanto a isso assevera Leão (2007, p. 39),

não obstante a ênfase dada aos direitos fundamentais, ênfase, como já dito, oportuna e necessária, foram inseridas, também, na Carta Magna, de forma mais abrangente que nas constituições anteriores, normas relativas ao sistema tributário nacional. Sacha Calmon Navarro Coelho (1999) afirma que o Brasil inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário, fazendo dele o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação. Essa “inundação” deixa clara a importância do tema e a preocupação que ele desperta entre nós. Pagar tributos é dever dos que possuem capacidade econômica para tanto. Assim, diante desse dever, sem o qual, hoje, não se poderia falar de vida em comunidade, nada mais oportuno que a própria Constituição regular esse dever, de forma a evitar abusos por parte do poder estatal. (Grifos originais).

É dever do Estado, portanto, inerente ao seu direito de instituir e cobrar tributos, observar a sua neutralidade na medida em que não seja o tributo abusivo ou indevido, não obstante também é dever do Estado efetivar a cobrança desses tributos, para que o inadimplemento desses, além de afrontar as normas constitucionais e lesar o Estado, não se torne um diferencial de concorrência. Aqui se identifica a necessidade de uma atuação positiva do Estado visando à garantia da neutralidade tributária e da livre concorrência, pois não bastaria apenas criar tributos de maneira equitativa respeitando tais princípios, é preciso garantir que outros fatores, como a sonegação e evasão fiscal, não afrontem os também referidos princípios.

Nas palavras de Lima (2005, p. 71),

o princípio da livre concorrência, artigo 170, inciso IV, da Constituição Federal, possui uma dimensão que pode ser traduzida pela necessidade de proteção da igualdade de condições competitivas, a qual impõe ao Estado um dever geral de atuar imparcialmente em face dos concorrentes, para não desequilibrar o jogo do mercado, e, mais especificamente, de agir da mesma forma quando do exercício de sua atividade essencial de tributação.

Seguindo a linha princípio-lógica estabelecida, o princípio da livre iniciativa citado no artigo 1º, IV e 170, caput da Constituição Federal, derivada da liberdade, e liberdade aqui se tem tanto no sentido amplo, positivado como norma na Carta Constitucional de 1988, quanto no sentido de restrito de liberdade de atuação no mercado econômico e assim, direciona-se o foco para o artigo 170 da Constituição Federal e para o significado que reveste o princípio da maneira como está inserido no dispositivo constitucional, pode-se traduzi-lo como uma liberdade econômica ou liberdade de iniciativa econômica. Segundo Grau (2015) essa significação é originária do édito de Turgot, de nove de fevereiro de 1776, o qual determinou que fosse livre a qualquer pessoa a realização de qualquer negócio ou exercício de qualquer profissão ou ofício, desde que cumpridas às formalidades legalmente exigidas. Aqui se volta a observar que mesmo sendo um princípio de características liberais, o Estado se resguarda na qualidade de regular sua aplicação, mantendo certo grau de intervenção. Inclusive, a livre iniciativa, positivada na redação do artigo 170 da Constituição Federal, nas palavras de Grau (2015, p. 203),

o caráter liberal da ordem econômica na Constituição de 1988 tem relevância normativa menor. Pois é certo que postulação primária da liberdade de iniciativa econômica, como acima anotei, é a garantia da legalidade: liberdade de iniciativa econômica é liberdade pública precisamente ao expressar *não sujeição a qualquer restrição estatal senão em virtude de lei*. (Grifos originais).

Por ser definida como uma das bases da ordem econômica reconhece-se a característica empreendedora do homem na atividade econômica, estando a presente ordem centrada na atividade pessoal e portando não na atividade estatal. Contudo, como já visto anteriormente o Estado possui o dever de atuar tanto positivamente quanto negativamente e assim, visto que a Livre iniciativa deve ser vista conjuntamente com a valorização do trabalho humano por essa também ser um dos fundamentos do texto constitucional, tem-se que na iniciativa encontra-se a ausência de impedimentos e expansão (atuação negativa do Estado) e na Valorização do trabalho humano se tem participação sem alienações na construção da riqueza econômica (atuação positiva do Estado).

Mais uma vez encontramos um princípio que busca o equilíbrio com o objetivo de garantir que toda pessoa possa exercer o seu direito entrar no mercado, bem

como impedir que os abusos decorrentes da desigualdade de condições e de hipossuficiência de uns em relação a outros afete esse direito. Aqui necessários se faz entrar na abordagem da livre concorrência, pois um dos desdobramentos da atuação do Estado é garantir que não haja concorrência desleal capaz de impedir que determinado indivíduo permaneça no mercado, pois estaria ferindo a livre iniciativa, os únicos fatores que podem determinar a permanência ou não de alguém no mercado são os próprios fatores de risco da atividade econômica e ao passo que outros fatores como a sonegação fiscal com objetivo de obter vantagem concorrencial e formação de cartéis, passa o Estado a ter o dever de intervir de maneira a estabelecer o equilíbrio e o cessar do abuso de poder econômico.<sup>4</sup>

Para Bernart (2006), as normas constitucionais têm o objetivo de limitar os efeitos do liberalismo, que sem controle demonstrou historicamente e até hoje produzir efeitos danosos. A livre concorrência surge como princípio constitucional da ordem econômica justamente para buscar efetivar, junto com os demais princípios já expostos aqui, essa limitação ao meio de produção capitalista. Seguindo na lógica de Bernart (2006, p. 33),

a Livre Concorrência, conjuntamente com outros princípios, tem como objetivo a defesa do desenvolvimento econômico, que grande parte dos países do mundo, pelo menos os ocidentais, busca atualmente. Sem a livre concorrência não há como se fundamentar o modelo econômico atual. Ocorre que o Princípio da Livre Concorrência, por vezes, recebe críticas sobre a necessidade de sua exteriorização, pois “se há liberdade de comércio há concorrência”, assim a livre concorrência seria uma decorrência necessária e até lógica da livre iniciativa. Esta assertiva tem fundamento na medida em que não há como haver liberdade de iniciativa ou de comércio sem haver concorrência; se é permitido livremente o ingresso em determinada atividade econômica, não existe motivo para não se permitir que haja a permanência na atividade escolhida, cujo efeito decorrente gera a concorrência. (Grifos originais).

Contudo, apesar da garantia de entrada via Livre iniciativa e garantia de livre concorrência, e por livre entende-se uma concorrência mantida leal, livre de elementos que a influenciem de maneira ilegal e contra os princípios constitucionais. É preciso que se apliquem tais princípios conjuntamente, pois um complementa o outro, sendo consequências entre si. Para tanto, garantir essa se mantenha justa, e por justa, aqui volto a citar Bernart (2006, p. 34), que aborda os ensinamentos de

---

<sup>4</sup> Abuso do poder econômico e livre concorrência são incompatíveis, visto que confrontantes. No entanto, o texto constitucional reconhece o primeiro, que deverá ser reprimido, quando visar à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário de lucros (art. 173, § 4º) e consagra o segundo como princípio geral da atividade econômica (LEÃO, 2007, p. 116).

Calixto Salomão Filho, se entende que “o sucesso dos concorrentes dependa de sua eficiência, não sendo permitido o desvio de consumidores por outros meios que não em dados do mercado.” Essa definição é importante para a abordagem posterior de deslealdade concorrencial baseada em utilizar-se dos valores devidos ao fisco para manter preços mais baixos que os de mercado, uma prática que claramente exorbita os dados de mercado tornando a concorrência desleal.

Segundo Lima (2005, p. 26-27),

deve ser compreendida a livre concorrência como princípio de uma ordem econômica, que tem como fundamentos a livre iniciativa e a valorização do trabalho humano e finalidade de assegurar a todos uma existência digna, sob os ditames da justiça social e conformado com outros princípios que lhe dão espaço relativo, assegurada, ainda a repressão ao abuso do poder econômico que vise à eliminação da concorrência, pelo Estado em seu papel de agente normativo e regulador da atividade econômica.

Assim a Constituição a despeito de limitar a atuação do Estado através desses princípios, tanto pela via indireta da tributação, quanto pela via direta de intervenção, também impõe a ele o dever de proteger a efetiva aplicação ao caso concreto dos princípios até aqui expostos, buscando efetivação da sua função reguladora. É nesse cenário que entra o dever desse de intervir na economia e restabelecer o equilíbrio entre os concorrentes, e para isso é preciso que o poder público possa utilizar-se de meios coercitivos efetivos e com a eficácia necessária para cumprir a sua função. Porém não basta que existam apenas tais meios de coerção, mas também é preciso uniformizar o entendimento dos tribunais e que esse entendimento seja pautado na visão de que o princípio da livre concorrência, e também os demais princípios balizadores da ordem econômica, como por exemplo, a Livre Iniciativa não deve ser aplicada de forma isolada como garantia individual de determinado contribuinte que o utiliza para se abster de pagar o devido tributo.

Para demonstrar essa necessidade de atuação do Estado na garantia desses princípios pegar-se-á o exemplo citado por Santos (2013), que analisa a questão de empresas de combustíveis que buscam decisões liminares para garantir evidente vantagem uma vez que tem como objetivo o pagamento de tributos por alíquotas diferenciadas oriundas de dispositivos legais não mais vigentes. Tal questão foi analisada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do mandado de Segurança 24.159-4/DF. O caso consistia no ajuizamento de diversas ações para obtenção do direito de recolher tributos com base em legislação não mais vigente. Uma vez

denegada uma dessas ações a empresa ficava no aguardo das demais ações até que lhe fosse concedido o direito, e com isso a empresa passava a pagar menos tributo podem redirecionar essas quantias, ficando clara a má fé processual e a ofensa ao princípio da livre concorrência. Santos (2013) a traz parte do voto da Ministra Ellen Greice o qual julga pertinente a análise, e que também irei expor:

ademais a situação de privilégio acarreta desestruturação do mercado de combustíveis, ao assegurar a uma só empresa a aquisição de combustíveis, junto à refinaria, por preço inferior ao que é cobrado às demais empresas do setor, em afronta ao princípio da livre concorrência. [...] Apoiada em dados do sindicato do próprio setor, a União apontou que a margem de lucro, por litro, é, para as distribuidoras, em média, de R\$ 0,050, enquanto o da impetrante pode ter passado a R\$ 0,36, ou seja, 720% a maior. Para demonstrá-lo, juntou gráficos que apontam o desmensurado crescimento das aquisições da empresa, a partir das decisões desonerativas. Basta ver que a empresa Macon adquiriu, ao longo do ano de 2000, em média três milhões de litros/mês, mas após a sentença (17/11/00) passou a comprar 50 milhões litros/mês (SANTOS, 2013, p. 17).

A partir do voto na ministra Ellen Greice percebe-se a necessidade de atuação do Estado com base na proteção da livre concorrência e como já referido anteriormente buscando de forma positiva a garantia da neutralidade tributária não permitindo que o tributo se torne diferencial de mercado.

Contudo, o Estado nem sempre se posiciona utilizando-se de uma análise global e conjunta de todo o conjunto de princípios e acaba por buscar a proteção de apenas um deles individualizado o que acaba por ferir indiretamente os demais, como se vê no seguinte julgado do Supremo Tribunal Federal,

ag.reg. no recurso extraordinário com agravo 917.575 SP– sanções políticas no direito tributário – inadmissibilidade da utilização, pelo poder público, de meios gravosos e indiretos de coerção estatal destinados a compelir o contribuinte inadimplente a pagar o tributo (súmulas 70, 323 e 547 do stf) – restrições estatais, que, fundadas em exigências que transgridam os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade em sentido estrito, culminam por inviabilizar, sem justo fundamento, o exercício, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, de atividade econômica ou profissional lícita [...] – o poder de tributar – que encontra limitações essenciais no próprio texto constitucional, instituídas em favor do contribuinte – “não pode chegar à desmedida do poder de destruir” (min. Orosimbo nonato, rda 34/132) [...] recurso de agravo improvido. (Grifos originais).

Aqui se faz necessário a análise da maneira como é visto o presente caso, uma vez que a suprema corte abre um precedente que de certa forma possibilita a inadimplência ao passo que impede o poder público de efetivar a cobrança devida

ao fisco, sob o pretexto de estar protegendo a livre iniciativa, porém isso possibilitaria, por exemplo, que o referido estabelecimento redistribuísse o valor que ora sonega para seus preços, e assim teríamos uma nova ilegalidade e a violação da livre concorrência, mas essa violação restaria protegida por precedente que buscou apenas a proteção da liberdade de iniciativa. Posteriormente o mesmo julgado será analisado de maneira mais ampla em seu inteiro teor, mas para a presente abordagem o que se ressalta é a necessidade de sempre se analisar o caso concreto diante de todos os princípios, uma vez que não podem eles serem vistos de maneira isolada sob risco de conflitos onde um feriria o outro.



### 3 SONEGAÇÃO FISCAL E OS REGIMES ESPECIAIS DE FISCALIZAÇÃO

#### 3.1 A sonegação fiscal como fator de desequilíbrio da concorrência

A Constituição Federal de 1988 traz em seu bojo fundamentos e objetivos, destinados a regular a atuação no Estado na busca e garantia dos interesses da coletividade.<sup>5</sup> A partir dessas bases constitucionais é preciso que o Estado garanta meios para que se mantenha sempre na busca desses objetivos e fundamentos e por isso que é dever do Estado prestar serviços públicos de qualidade, fornecer assistência aos necessitados e garantir a igualdade entre todos e para isso necessita-se de receitas. Um Estado possui maneiras de obter receitas e uma delas, a tributação, passa a ser nosso ponto de análise, ela tem como objetivo, essencialmente, o financiamento da máquina pública, de maneira que é dever de todos, considerando a sua capacidade econômica, pagarem tributos.

Quanto a isso ensina Leão (2007, p. 35),

para que possa alcançar objetivos e cumprir as obrigações prevista na Constituição, o Estado Necessita de receitas, que na acepção financeira, exprimem especialmente o total de rendas ou total de rendimentos prefixados ou previstos num ordenamento.

Assim justifica-se o poder de tributar do Estado, para obtenção de renda para persecução dos objetivos fundamentais. Segundo Ribeiro (1993) citado por Leão (2007) o poder de tributar é inerente ao Estado e decorre da soberania, tornando-se uma das formas de exteriorização dessa. Assim como o poder de polícia, que possibilita o Estado aplicar sanções e restringir determinadas condutas para garantir direitos, o poder de tributação possibilita ao Estado, no exercício de sua soberania, chegar até o contribuinte e exigir a devida contribuição para assim financiar a máquina pública.

---

<sup>5</sup> Está insculpido na Constituição Federal, no art. 3º, incisos I, II, e III, que são objetivos fundamentais da República Federal do Brasil, dentre outros, construir uma sociedade justa e solidária; garantir o desenvolvimento social. Erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Especificamente, na área da seguridade social, a Constituição determina que as ações destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e assistência social devem ser de iniciativa do Poderes Públicos e, também, da sociedade (art. 194). A educação é dever do Estado e da família (art. 205) e fomentar práticas desportivas (art. 217). Ele deve promover e incentivar o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação da coletividade (art. 225). A área de atuação do Estado Brasileiro é vastíssima, As atribuições são muitas, e muitas são as despesas. Para fazer frente a elas, ele necessita de recursos, e parte significativa desses é obtida via cobrança de tributos. (LIMA, 2007, p. 35).

O Estado brasileiro configura-se como um Estado Tributário<sup>6</sup> na medida em que concentra a suas receitas na tributação e não na atividade econômica. Leão (2007) citando uma pesquisa do IBGE, diz que em 2005 a carga tributária brasileira representava 37,82% do PIB. Essa elevada carga tributária onera excessivamente o contribuinte, que na expectativa de retorno sob a forma de serviços públicos e melhores infraestruturas estatais, assiste a uma má administração desses valores que, em poucas oportunidades, são devidamente aplicados retornam na forma de benefícios para esse contribuinte. Não obstante, tal realidade influencia e é um dos fatores geradores outro problema ainda mais sério para o Estado, dessa vez de ordem arrecadatória, a sonegação fiscal. A má distribuição e aplicação dos recursos, seja por má administração seja por corrupção, gera um sentimento de indignação, que se agrava diante a inércia da Administração Pública na tomada de providência, levando a novos problemas como a fuga para uma economia informal, e até mesmo as práticas sonegatórias.

Segundo Santos (2013), as práticas de sonegação são de diversas ordens: a instabilidade, complexidade e inadequação da legislação tributária, que por consequência acarreta uma atuação comprometida dos órgãos públicos no processo de fiscalização; a economia informal; a excessiva carga tributária ou a sua má distribuição; e também a ausência da conscientização para com o cumprimento das obrigações legais.

Essas práticas ilícitas, além dos problemas na arrecadação dos tributos sonegados, afetam o equilíbrio da concorrência posto que criam uma desigualdade de condições de competição na qual o inadimplente ao se abster de pagar o devido tributo tem a possibilidade de redirecionar esses valores, por exemplo, para o preço do produto final. Assim fica configurada uma desleal concorrência com aquele que pagou devidamente seus tributos e se tentar ajustar o preço terá uma queda no seu faturamento, queda essa que não ocorre com o inadimplente visto que se utilizou

---

<sup>6</sup> Lima busca esclarecer as diferenças entre Estado Fiscal e Estado Tributário citando Navais “Para esse, o Estado contemporâneo não tem que se apresentar necessariamente como um Estado Fiscal, já que pode atingir seus objetivos configurando-se como um Estado Tributário. Para ele, Estado Tributário é aquele predominantemente assente em termos financeiros e não em tributos unilaterais como os impostos, mas sim em tributos bilaterais, como as taxas, contribuições especiais, etc. Ele conclui “*Por outras palavras, um estado para respeitar o dualismo essencial estado/economia ou sistema de economia privada (assente portando na liberdade individual), não carece de estabelecer o primado e muito menos o exclusivismo dos impostos como contributo do cidadão para as despesas necessárias à realização das tarefas estaduais, podendo estas serem majoritariamente suportadas através de tributos bilatérias (máxime taxas)*” (LIMA, 2007, p. 37).

dos valores devidos à fazenda pública para reduzir valores sem perda de lucro. Godoy e Basso (2014, p. 04) citam que,

a postura anticoncorrencial deriva da atuação de empresas que sustentam a sua sobrevivência financeira na sonegação fiscal, abusando do direito de ação para se esquivar das cobranças fiscais. Há empresas que atuam no mercado a partir da sonegação, pretendendo alcançar uma fatia de consumidores por meio de um preço artificialmente alcançado com base em uma sonegação contumaz.

Assim, inicialmente a sonegação fiscal é vista como um problema de ordem arrecadatória gerando sérios danos ao sistema financeiro do Estado e é um dos fatores prejudiciais para uma efetiva aplicação das políticas públicas. Não obstante esse viés problemático, o fisco encontra outra face da sonegação fiscal, nessa há praticas sonegatórias com a intenção de obter a vantagem concorrencial.

Segundo Santos (2013, p. 16),

em tempos recentes (no Brasil especialmente a partir de meados de 1990)<sup>59</sup>, a questão da sonegação começou a ser trabalhada não como um problema que afeta apenas aos entes públicos, mas como uma questão que atinge a própria sociedade – com a diminuição do ingresso de recursos públicos -, os consumidores – que, apesar de inicialmente poderem usufruir de preços mais acessíveis, possivelmente serão onerados, com o passar do tempo, por preços superiores, em face da criação de monopólios, frutos da eliminação predatória da concorrência pela(s) empresa(s) que pratica(m) a sonegação – e, por fim, as sociedades empresárias, as quais passam a sofrer sérias dificuldades de concorrer com outras empresas que praticam evasão fiscal.

A presente relação da sonegação fiscal com a livre concorrência se conecta diretamente com a necessidade do Estado de agir na garantia da igualdade entre os participantes da relação econômica que segundo Santos (2013, p. 07), significa tanto um direito inerente a cada indivíduo quanto um dever do Estado,

a livre concorrência deve ser interpretada como a liberdade inerente a todos os particulares de ingressar, permanecer e atuar em uma determinada atividade econômica. Por outro lado, significa, também, que todos os agentes econômicos devem ter iguais possibilidades, sendo que: a) o Estado não pode, por meio de atos, gerar desigualdades entre os particulares; b) o Estado deve combater as ações dos particulares que possam gerar desigualdades entre os agentes econômicos.

Cabe ressaltar que a desigualdade existente dentro do conceito da livre iniciativa não se confunde com essa desigualdade anteriormente citada, pois aquela

é característica da Ordem Econômica e se verifica no produto final o qual irá se diferenciar por diversos fatores, por exemplo, o nível de tecnologia aplicada, investimento e, conseqüentemente, qualidade do produto. Essa desigualdade ao final é lícita e inerente ao modelo econômico vigente, isso é o que Santos (2013, p. 8), citando os ensinamentos de Grau (2006), diz ser uma igualdade jurídico formal:

a desigualdade é característica de uma ordem econômica fundada na livre iniciativa, e que se processa por meio da livre concorrência. Contudo, como bem refere Eros Graus, “a livre concorrência, no sentido que lhe é atribuído – 'livre jogo das forças do mercado, na disputa de clientela' –, supõe desigualdade ao final da competição, a partir, porém, de um quadro de igualdade jurídico-formal”. (Grifos originais).

Restando claro que a sonegação fiscal distorce a concorrência sendo lesiva para essa e para a competitividade do mercado, podem-se abordar algumas situações que agravam ainda mais a situação. A primeira delas é em relação à característica de determinados tributos, e a segunda é em relação aos substratos de incidência do tributo e a sua repercussão quando se avalia as conseqüências das práticas de sonegação fiscal.

Determinados impostos são dotados das características da seletividade e da extra fiscalidade. A Constituição Federal determina quais impostos têm a característica da seletividade, significando que suas alíquotas poderão variar conforme a essencialidade do produto. Com isso se objetiva uma melhor distribuição da carga tributária uma vez que os produtos essenciais são consumidos por todas as classes sociais enquanto aquele supérfluo tende-se a destinarem-se às classes mais abastadas podendo ser tributados de maneira mais elevada. Já a Extra fiscalidade imbuí ao tributo outra função além da função arrecadatória própria desses, passam os tributos a ter uma função de regulação econômica, viabilizam a intervenção do Estado na economia<sup>7</sup>. Os tributos dotados de características extrafiscais não se sujeitam a anterioridade anual ou nonagesimal, visto que quando utilizados como meios interventivos necessitam de celeridade na sua instituição para que se alcance o fim desejado.

Posto essas características pode-se estabelecer a relação que elas têm como

---

<sup>7</sup>A principal finalidade de muitos tributos [...] não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo (BECKER, 1998, p. 587-588).

agravantes nos casos de sonegação fiscal. As alíquotas dos tributos atingidos pela seletividade e/ou extra fiscalidade podem se elevadas constituindo vultosas quantias, que quando não recolhidas tem uma maior repercussão sobre a concorrência e o mercado. Cita-se aqui o tabaco, que atualmente com uma alíquota superior a 60%, por ser um produto supérfluo e ainda lesivo a saúde possui alíquotas seletivas que elevam dessa forma a carga tributária desse produto. Chegando-se ao ponto de determinada empresa não efetuar o recolhimento e esses mais de 60% forem revertidos para o preço final do produto ou para o seu custeio, não serão apenas um diferencial na concorrência, mas iram significar a exclusão dos demais competidores do mercado visto à impossibilidade de concorrer com tamanha discrepância de valores.

A segunda situação ocorre em relação à tributação e os substratos de incidência existentes. O Estado dispõe de ferramentas para realizar a tributação, e dentre elas estão os impostos, espécies de tributo com função eminentemente arrecadatória, o que se extrai do próprio conceito disposto no art. 16 do CTN (Código Tributário Nacional), “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Assim não é necessário ao Estado que preste algum serviço público para que possa exigir o devido imposto, tal exigência como já foi tratada se justifica como meio do Estado para auferir renda. Essa tributação possui diferentes substratos de incidência quais sejam: a renda, o consumo e o patrimônio.

A forma como o Estado tributa esses diferentes substratos de incidência demonstra o perfil, o propósito, a relevância e as consequências advindas da carga tributária que é depositada em cada um dos substratos. O Estado Brasileiro adota uma tributação mista que abrange a renda, o consumo e o patrimônio, contudo, opta por incidir com maior carga tributária no consumo em detrimento dos demais. Isso, quando visto conjuntamente com o problema da sonegação fiscal com viés anticoncorrencial acaba por incluir o consumidor final no rol de lesados pela referida prática, uma vez que determinados impostos existentes na tributação do consumo, como no caso do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) que permite o repasse, o que altera o contribuinte de fato do referido imposto. Nessa modalidade de tributo o valor a ser pago a título de imposto é repassado na sua totalidade para o consumidor final.

A responsabilidade pelo recolhimento permanece no último integrante da

relação que efetua o repasse e recebe o valor do consumidor final, passando-se a esse apenas o encargo de pagar o valor do tributo resultante da cadeia produtiva do produto em questão. Assim tem-se a situação agravante, pois, além de obter o lucro da transação, quando restar configurada a sonegação, o autor do fato receberá também o valor do imposto que foi pago pelo consumidor final, não recolhido e juntamente com o valor de lucro poderá ser repassado para o custeio ou para o preço final no objetivo de superar a concorrência ou gerar um enriquecimento ilícito.

Assim resta claro que a sonegação fiscal, seja ela eventual seja ela contumaz, acarreta graves problemas, não só para a economia, mas também para a vida em sociedade, já que ao mesmo tempo em que desequilibra a concorrência e ocasiona a exclusão de empresas do mercado, também afeta a sociedade pelo fato de que os valores não arrecadados faltam ao Estado para a prestação dos serviços públicos.

Segundo Leão (2007) uma reportagem do jornal O Globo, do caderno Razão Social nº 31 de dezembro de 2005, trouxe um estudo feito pelo IBTP (Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário) revelando que, das 7.347 empresas pesquisadas, 64% (sessenta e quatro por cento) sonegaram impostos em 2004. Dessas, 49% (quarenta e nove por cento) são médias empresas e 27% (vinte e sete por cento) são grandes empresas. Ainda segundo o referido estudo a estimativa do valor sonegado em 2004 foi de R\$ 1.000.020.000.000,00 (um trilhão e vinte milhões de reais) consistindo em 39,27% do faturamento total dessas empresas. Essa realidade evidencia o grave problema que a sonegação traz não só para o fim arrecadatório do Estado, mas também para a concorrência, na medida em que esses valores sonegados se tornaram um diferencial no preço e no custeio passando a desequilibrar a concorrência, como explica Lima (2005, p. 102),

quando as empresas passaram a ter dificuldade em concorrer com aquelas que, livres de tributos pela sonegação, podiam oferecer produtos semelhantes a preço muito inferior, a sonegação fiscal passou a ser tratada como um problema de risco à livre concorrência. Por isso, passaram até mesmo a ocupar a mídia notícias sobre o desequilíbrio provocado pela sonegação fiscal em mercados competitivos como o da cerveja, do fumo, dos combustíveis e dos supermercados, que, salienta-se, são setores pressionados por elevada carga tributária.

Portanto a raiz do problema da sonegação fiscal é não somente as empresas que sonegam com o intuito específico de obter vantagem concorrencial, mas

também o modo como é feita a tributação e a ausência de uma fiscalização efetiva em relação às grandes empresas, o que instiga o sentimento de injustiça perante outros setores. Santiago (2010, p. 361) expõe que,

descontada a precariedade inerente a qualquer estatística sobre esta matéria, há um consenso de que 40% da renda nacional bruta, 50% da mão-de-obra não-rural e 90% da mão de obra rural encontram-se na informalidade, não pagando impostos, contribuições sociais e os demais tributos devidos. Uma pesquisa da Fundação Getúlio Vargas entre 50.000 empresas com até cinco pessoas apurou que apenas 15% pagavam tributos, 12,3% registravam os seus empregados e 20,1% estavam formalmente constituídas. A sonegação grassa também entre os profissionais liberais e as médias empresas, sendo sensivelmente menor entre as empresas de grande porte, sujeitas que estão a uma fiscalização cerrada da parte dos órgãos arrecadadores e à auditoria independente obrigatória de suas contas.

Segundo Leão (2007), a perversidade dessa realidade distorce e desvirtua a própria democracia. Restando aos que pagam corretamente, também precisam pagar pelos que sonegam. A livre concorrência resta indiscutivelmente afetada. Ainda nas palavras de Leão (2007), agora citando Botelho (2005), as soluções que até o momento foram adotadas para combater a sonegação fiscal nunca foram eficientes, sendo que duas medidas utilizadas poderiam ser a solução. Uma consiste em buscar a adesão, ao menos parcial, dos contribuintes, na arrecadação dos tributos. A outra seria reforçar o poder público, fortalecendo dos meios de repressão e acirrando a fiscalização. É essencial ao Estado Democrático de Direito seguir na margem existente entre a coação e liberdade, não permitindo que garantias se tornem privilégios e não permitindo que se enxergue apenas a liberdade, pondo diversos outros direitos em detrimento dessa, a coação existe justamente para impor limites e para ter uma relação de equilíbrio.

### **3.2 Fiscalização especial e os regimes especiais de fiscalização**

O combate à sonegação fiscal e por consequência a busca pela igualdade e garantia da livre concorrência tem demonstrado uma necessidade de meios mais efetivos de fiscalização uma vez que os adotados até o presente não são suficientes para parar a sonegação contumaz que é o maior problema. A fiscalização tributária precisa ser efetiva para que possa garantir a igualdade e a livre concorrência, contudo para que essa fiscalização seja efetiva muitas vezes é preciso que sejam

tomadas medidas mais severas que as usuais e quanto a isso cabe o questionamento sobre um possível conflito entre direitos como salienta Leão (2007, p. 71):

se entende a fiscalização tributária como um direito constitucional subjetivo dos cidadãos, além de um dever do Estado, é de se perguntar se, no exercício daquela, surge a questão da colisão entre o direito dos demais membros da sociedade e o direito dos contribuintes. Deve-se perguntar, também, se o exercício da fiscalização tributária especial pelo Estado se configura como uma restrição aos direitos fundamentais dos contribuintes.

É preciso pensar sobre a existência ou não da restrição a direitos fundamentais como o da livre iniciativa em face da fiscalização tributária especial, novamente esclarece Leão (2007, p. 72):

a doutrina e a jurisprudência dominantes, no Brasil e no Direito Comparado, admitem as restrições a direitos fundamentais. Conforme o magistério de Sarmiento (2005), as restrições podem ser realizadas diretamente pelo Poder Judiciário, em casos de conflitos entre princípios constitucionais não solucionados previamente pelo Legislador, ou quando as restrições levadas a efeito por este se revelem inconstitucionais.

A fiscalização é garantia constitucional a ser exercida pelo Estado na forma da lei, conforme a inteligência do art. 174 “caput” da Constituição Federal. E é dever de todo aquele que praticou determinado fato gerador que pague o devido tributo, não sendo possível admitir a escusa do pagamento com base na evocação de princípios usados de forma distorcida para mascarar o contumaz inadimplemento. A fiscalização tributária visa justamente coibir tais abusos.<sup>8</sup>

A sonegação fiscal como já citado anteriormente causa um sério desequilíbrio na concorrência lesando diretamente os princípios da igualdade, livre iniciativa e neutralidade tributária, e como se verá a seguir no presente trabalho não há que se falar em restrição de direitos ao passo que com a fiscalização tributária especial estar-se-á apenas buscando a garantia desses princípios ora lesados.

Em que pese a fiscalização especial ser o meio disponível para o combate à

---

<sup>8</sup> Se todos os contribuintes são iguais e estão sujeitos às mesmas obrigações tributárias, na forma da lei, é certo que aqueles que não cumprem essas obrigações são desiguais e estão sujeitos à fiscalização especial por parte da Administração. Como já salientado, no caso dos tributos federais, a Lei 9.340, de 27/12/1996 (BRASIL, 2006), que possui lastro constitucional, dispõe, de forma expressa, quais são as hipóteses ou as condutas que tornam desiguais contribuintes que são iguais. São essas condutas ilegais, praticadas por determinados contribuintes, que tornam os iguais desiguais e permitem, ou melhor, impõem a atuação da Administração, no sentido de que ela aja, preventivamente, para evitar a prática da sonegação fiscal que, generalizada, inviabilizaria a própria existência do Estado Democrático de Direito (interesse da coletividade). (LEÃO, 2007, p. 104-105).



sonegação fiscal contumaz essa encontra críticas na jurisprudência nacional conforme cita Leão (2007. p. 95),

sobretudo na jurisprudência pátria, notadamente, na do Supremo Tribunal Federal, as críticas que se fazem à fiscalização especial se fundamentam, sobretudo, em alegações de que a imposição ou a efetivação desta feriria direitos fundamentais constitucionalmente assegurados. Segundo tal jurisprudência, a fiscalização especial seria contrária ao princípio da igualdade. Se todos os contribuintes são iguais, não haveria razão para tratá-los de forma diferenciada, submetendo alguns à fiscalização especial. Entende-se, também, que ela feriria os princípios da liberdade de trabalho e da liberdade de iniciativa econômica. Fiscalizar de forma preventiva e rigorosa, segundo essa jurisprudência, seria impedimento ao exercício dessas liberdades, visto que ela poderia causar constrangimentos ao contribuinte e a seus clientes, ou poderia cercear ou inibir a prática de ações ou atos inerentes ao exercício dessas liberdades.

Ainda que tais críticas de cunho constitucional, como afirma Leão (2007) o fundamento para uma fiscalização especial é também constitucional.<sup>9</sup>

Ainda nas palavras de Leão (2007) o regime especial de fiscalização é prerrogativa da administração para atuar na garantia do interesse público, tendo por objetivo prevenir e impedir a sonegação fiscal.<sup>10</sup> Assim os regimes especiais de fiscalização são os meios a serem utilizados quando a acumulação de débitos se torna tão expressiva que o simples ajuizamento de uma execução fiscal não obterá sucesso. Portanto deve-se buscar com a utilização desses regimes a prevenção, e

---

<sup>9</sup> Ao contrário da jurisprudência mencionada, defende-se, aqui, que os princípios que proibiriam a existência e a imposição da fiscalização especial são justamente os princípios que a fundamentam e permitem a sua imposição. Esses princípios são, na verdade, o motivo determinante e justificativo da existência da fiscalização especial. Não obstante serem o fundamento, eles são, também, o objetivo perseguido pelo Estado com a imposição da fiscalização. Só se realiza a igualdade no campo tributário quando todos pagam segundo a sua capacidade e cabe ao Estado, pois, exigir que essa igualdade aconteça de fato. Liberdade de trabalho e liberdade de iniciativa econômica não pressupõem direito de sonegação de tributos. O dever de pagar tributos e a fiscalização desse pagamento não são fatores impeditivos do exercício dessas liberdades. Pagar tributos é dever constitucional; fiscalizar o pagamento desses tributos, na forma da lei, é também dever do Estado e direito dos cidadãos. Esses deveres e direitos, constitucionalmente assegurados, não se aniquilam, ao contrário, devem coexistir no exercício das atividades econômicas. Finalmente, a fiscalização especial permite, junto com outros fatores, a concretização do princípio da livre concorrência (LEÃO, 2007, p. 95).

<sup>10</sup> Na busca desses objetivos, a Administração Tributária não se deve limitar a executar judicialmente créditos tributários não pagos, ou a realizar as fiscalizações de rotina. Ela não pode assistir inerte à formação de passivos milionários, para depois executá-los judicialmente, o que, na maioria das vezes, é feito sem nenhum sucesso. Ela pode e deve agir preventivamente, face a situações fáticas concretas e excepcionais que o exijam (situações excepcionais exigem atitudes excepcionais). A omissão, nesses casos, como já salientado, é tipificada como crime e deve ser repudiada. O regime especial de fiscalização contribui, de forma concreta, para a efetivação dos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da livre iniciativa; isso, desde que aplicado nos limites da estrita legalidade, que vise ao interesse da coletividade e respeite os direitos e garantias fundamentais constitucionalmente assegurados (LEÃO, 2007, p. 76-77).

impedir o crescimento de quantias voluptuosas, quanto a isso diz Leão, (2007, p. 76),

na busca desses objetivos, a Administração Tributária não se deve limitar a executar judicialmente créditos tributários não pagos, ou a realizar as fiscalizações de rotina. Ela não pode assistir inerte à formação de passivos milionários, para depois executá-los judicialmente, o que, na maioria das vezes, é feito sem nenhum sucesso. Ela pode e deve agir preventivamente, face as situações fáticas concretas e excepcionais que o exijam (situações excepcionais exigem atitudes excepcionais).

Essa excepcionalidade pode ser aferida da própria legislação quando essa delimita e especifica os regimes e os casos em que são aplicáveis, com clara observância do princípio da legalidade e ao interesse público que deve ser basilar para que se possam afastar as hipóteses de inconstitucionalidade desses regimes.

A lei 9430/96 traz em artigo 33 trata dos Regimes especiais de fiscalização elencando em seus incisos as hipóteses em que é permitida a aplicação dos referidos regimes, a redação do referido artigo é a seguinte:

Art. 33. A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pelo sujeito passivo, nas seguintes hipóteses:

I - Embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

II - resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde se desenvolvam as atividades do sujeito passivo, ou se encontrem bens de sua posse ou propriedade;

III - evidências de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual;

IV - realização de operações sujeitas à incidência tributária, sem a devida inscrição no cadastro de contribuintes apropriado;

V - prática reiterada de infração da legislação tributária;

VI - comercialização de mercadorias com evidências de contrabando ou descaminho;

VII - incidência em conduta que enseje representação criminal, nos termos da legislação que rege os crimes contra a ordem tributária.

A análise desses incisos já demonstra a sua importância na fiscalização tributária, nos casos dos incisos I e II, as tentativas de embaraço à fiscalização e a resistência a essa impedindo a entrada no estabelecimento, são claramente atentatórias a boa fé e a legalidade, pois é dever da empresa manter seus livros e

anotações contábeis em dia e disponíveis à fiscalização. O inciso III tem-se a prática do chamado uso de “Laranjas”, configurando exercício irregular da atividade econômica, existindo diferença entre as pessoas registradas para aparentemente parecerem os administradores enquanto quem realmente o faz são terceiros não documentados.

O inciso IV quando constatado, configura crime visto que a não inscrição no correto cadastro é ilícito tributário, visto que tem por fim reduzir ou suprimir o tributo devido. O caso do inciso V talvez seja o que mais retrata o tema do presente trabalho, qual seja o reiterado descumprimento de obrigação tributária, uma vez que o descumprimento eventual ou único não ensejaria a aplicação dos referidos regimes, contudo a prática deliberada e reiterada do não cumprimento da obrigação tributária legitima a aplicação da fiscalização especial. Por fim os incisos VI e VII apenas pela prática da conduta já seria possível a responsabilização criminal uma vez que constituem condutas tipificadas na lei penal, o que não impossibilita nem exclui a responsabilização administrativa perante a legislação tributária.

Em diversos deles há na prática da conduta a configuração de crime fiscal, como nos casos dos incisos V e VII nos quais podemos enquadrar a prática da sonegação fiscal. A lei 4.729 de 14/07/1965, inclusive determina a obrigatoriedade da autoridade que detiver o conhecimento da prática criminosa de remeter ao ministério público sob pena de responsabilidade.

O artigo 33 não só elenca as hipóteses de cabimento dos regimes especiais, mas também Medidas que podem ser aplicadas após a identificação de alguma das condutas acima referidas, como se pode ver na continuação da redação do referido artigo:

§ 2º O regime especial pode consistir, inclusive, em:

I - manutenção de fiscalização ininterrupta no estabelecimento do sujeito passivo;

II - redução, à metade, dos períodos de apuração e dos prazos de recolhimento dos tributos;

III - utilização compulsória de controle eletrônico das operações realizadas e recolhimento diário dos respectivos tributos;

IV - exigência de comprovação sistemática do cumprimento das obrigações tributárias;

V - controle especial da impressão e emissão de documentos comerciais e fiscais e da movimentação financeira.

§ 3º As medidas previstas neste artigo poderão ser aplicadas isolada ou cumulativamente, por tempo suficiente à normalização do cumprimento das obrigações tributárias.

§ 4º A imposição do regime especial não elide a aplicação de penalidades previstas na legislação tributária.

Uma primeira observação a ser feita é quanto à possibilidade de cumulatividade das medidas disposta no §3º, desde que haja proporcionalidade e razoabilidade na aplicação, o que se deve verificar caso a caso, para que se possa adequar às medidas cabíveis para cessar as irregularidades.

De outro aspecto, é preciso fazer uma observação quanto a não taxatividade do rol de medidas conforme dispões o §4º ao garantir que não serão afastadas as penalidades previstas na legislação tributária ainda que se esteja aplicando os regimes especiais de fiscalização.

Assim percebe-se que existem os meios para que se efetue a devida fiscalização e aplicação de medidas, entretanto o problema se encontra nos limites entre até onde pode ir o Estado e onde ele passa a atuar com excesso. E cediço que o Estado deve atuar dentro da legalidade respeitando a proporcionalidade entre a medida tomada e o fim a que se propõe. Existe aqui um conflito de direitos, onde o Estado tem o dever de coibir as práticas ilícitas no papel de representante da sociedade e do direito dessa de que a lei seja cumprida e que ninguém a sobrepuje, e de outro lado encontra-se o contribuinte que sonega - em determinados casos de maneira reiterada e contumaz - e alega que o Estado age de maneira desproporcional e fere direitos daquele. A questão passa a ser, então, se é cabível alegar um direito para que se possa “ter o direito de continuar lesando o direito alheio”.

## 4 SANÇÃO POLÍTICA

### 4.1 As súmulas 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal e os fundamentos da tese da sanção política

Até o presente momento verificou-se a existência e importância dos princípios que regem a ordem econômica bem como o recente problema da sonegação fiscal contumaz e também os meios que o Estado detém para coibir essa prática, quais sejam os Regimes Especiais de Fiscalização. Porém a atuação do Fisco na aplicação desses regimes vinha, até o início da última década, sendo freada com base nas alegações de meios de cobrança abusivos configurando a chamada sanção política.

O termo surgiu na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em decisões que buscavam coibir o fisco de se utilizar de meios coercitivos diversos dos ordinários de cobrança que acabavam por dificultar a atividade da empresa, mais especificamente de alguns precedentes julgados em 1961, 1962 e 1967 (RE n. 39.933/AL, RMS n. 9698/Guanabara e RE n. 60.664/RJ 64.054/SP), serviram de base para a edição das Súmulas 70, 323 e 457, do Supremo Tribunal Federal<sup>11</sup>.

No que se refere à súmula nº 70 do Supremo Tribunal Federal, aprovada em 13 de dezembro de 1963, um de seus precedentes, o RMS 9668, traz, em parte do voto do Ministro Relator Henrique D'Avila, o seguinte argumento,

não se trata de saber ou não se o *quantum* da dívida foi bem ou mal apurado, se a impetrante tem ou não direito a redução dos 40% no imposto de vendas e consignações, relativa à mão de obra. Não se conforma a impetrante é com a medida extravagante e arbitrária que lhe foi aplicada, ou seja, a interdição do seu estabelecimento, como pena destinada a compeli-la ao pagamento do débito. Ora, a prefeitura do antigo Distrito Federal – hoje Estado da Guanabara – dispõe de meio regular e adequado para a cobrança da dívida, que é o executivo fiscal. (Grifos originais).

Pode-se então perceber que o fisco no caso em análise nem ao menos possibilitou a discussão do débito ou tentou primeiramente esgotar os meios

---

<sup>11</sup> Súmula nº 70: é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula nº 323: é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Súmula nº 547: não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

ordinários de cobrança, partindo desde já para uma medida coercitiva a fim de obter os valores devidos.

Sob a ótica da súmula de nº 323, aprovada também no dia 13 de dezembro de 1993, teve como objetivo a inconstitucionalidade de lei tributária local que permitia a apreensão de mercadorias ou bens. Ora tal lei local viola claramente a constituição extrapolando a competência municipal para legislar sobre tributos. Em seu voto o Ministro relator Ary Franco ao julgar pela inconstitucionalidade da norma local cita a decisão do Tribunal que local que determinou em primeira instancia a inconstitucionalidade,

é vedado ao município, ainda que sob a denominação de taxa, criar imposto não incluído na sua competência tributária ou expressamente proibido pela constituição. Os municípios não têm competência para dispor sobre apreensão de mercadorias ou bens, como meio de forçar o pagamento de seus tributos ou multas.

Percebe-se que novamente a fazenda pública em questão apesar de dispor dos meios ordinários de cobrança optou por exercê-la de maneira diversa e com natureza eminentemente confiscatória.

Por fim a súmula de nº 547, aprovada em três de dezembro de 1969, teve como precedentes o RE 63047, RE 60664, RE 64054 e o RE 63045. Tais precedentes tratam da tentativa do fisco de impedir o funcionamento das atividades lícitas dos contribuintes em atraso. No RE 63047, que teve como objeto a impossibilidade do contribuinte em transacionar com o fisco, o Ministro relator Gonçalves de Oliveira utiliza-se inclusive da súmula nº 70 para fundamentar a inconstitucionalidade da medida e confirma o mesmo entendimento do juiz de primeira instância no sentido de que de a exigibilidade do tributo devido deve ser feita via execução fiscal, não podendo existir qualquer outro gravame além da penhora que garante o juízo, e que impossibilitar a transação com o fisco, sem que se cumpra a decisão administrativa é subjugar o particular ao arbítrio do Executivo. O RE 60664e RE 63045 mantêm a mesma lógica do recém exposto quanto ao RE 63047, naqueles o fisco também tentou impedir o regular funcionamento de atividade lícita como meio coercitivo para cobrar tributos devidos, e o voto do relator se manteve no sentido de vedação a esse tipo de prática, novamente referindo-se ao entendimento anterior da corte contido na sumula nº 70, no princípio da liberdade de trabalho e no fato dos débitos ainda estarem sub-judice.

Assim, nota-se que a origem da tese da sanção política remonta as constituições de 1946 e 1947, e sequer possibilitavam a discussão do débito ou esgotava-se a esfera ordinária de cobrança via execução fiscal.

Ao se verificar o momento da criação de tais precedentes observa-se que os mesmos foram elaborados considerando-se determinados fundamentos, quais sejam às claras abusividades do fisco na cobrança dos devidos tributos, o que resta claro na literalidade das súmulas. Com o passar dos anos, contudo, seguiu-se aplicando esse entendimento de maneira generalizada e superficial para se atestar a inconstitucionalidade dos meios de cobrança utilizados, e aqui me refiro aos regimes especiais de fiscalização previstos na lei 9430/96, sem que se tivesse a preocupação em analisar o caso concreto e verificar a correlação entre os motivos que justificaram a inconstitucionalidade nos casos sumulados e nos casos mais recentes. É notável que esses regimes possuem uma maior severidade, mas ela é necessária face a dificuldade de se obter sucesso com os meios usuais legalmente disponíveis.<sup>12</sup>

Em uma leitura isolada dos textos sumulados é evidente que as condutas ali estabelecidas têm características abusivas, portanto podem ser consideradas inconstitucionais, porém o que não se pode fazer é estender a aplicação dos referidos entendimentos a todos os demais casos sem que eles guardem a devida correspondência com os fundamentos e possam ser alcançados por esses. O caso concreto deve ser analisado para que se verifique se a demanda constitui as mesmas características daquelas as quais justificaram a criação das súmulas.

---

<sup>12</sup> Segundo Moller (2014, p 04) em análise da efetividade da cobrança judicial da dívida ativa no Brasil, citando pesquisas do IPEA e do CNJ “Verifica-se, por exemplo, que apenas 60% das execuções fiscais conseguem completar a etapa de citação, muito embora a cobrança federal tenha a disposição uma série muito maior de dados cadastrais. Há penhora em apenas 15% dos casos e leilão desses bens em apenas 2,6% desses casos. A dívida ativa federal, entretanto, consegue um índice de cerca de 30% de recuperação em razão dos conhecidos e generosos programas de parcelamento concedidos pelos órgãos federais. Através de acordo de cooperação técnica entre o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada e o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), assinado em 2008, o Ipea divulgou em 2011, o Comunicado do Ipea nº 83 – Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal. O estudo inédito apontou que um processo de execução fiscal (cobrança financeira) na Justiça Federal leva em média 2.989 dias para ser julgado, isto é, oito anos, dois meses e nove dias. E se ocorressem todas as etapas da execução fiscal, o tempo ainda seria maior: 5671 dias, quase 16 anos. Outra pesquisa, conduzida pelo CNJ, demonstra que a dívida ativa em geral sofre um índice de represamento – processos novos e extinção de antigos pelo pagamento – de cerca de 90%, de modo que geralmente a cobrança dos Estados, considerando seus passivos tributários, atinge em média 4%. No âmbito do Estado do Rio Grande do Sul, por exemplo, em relação aos executivos fiscais em curso, considerados como viáveis, quais sejam aqueles que tramitam há menos de 10 anos, considerando o último processo judicializado do contribuinte, a meta de cobrança para 2013, considerando todo o Estado, é de 3,22% do estoque, conforme dados do Grupo Gestor do Crédito Tributário.

Para se verificar a inconstitucionalidade dos regimes especiais de fiscalização seria necessário partir de uma análise dos precedentes que deram origem aos dispositivos sumulados. Para esse fim, cito a análise concisa do professor Moller (2014, [http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista\\_05052014](http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista_05052014)),

a denominação é oriunda de alguns precedentes julgados em 1961, 1962 e 1967 [...] São precedentes, portando, fundados na Constituição de 1946 e 1967, sendo que, da análise dos casos, verifica-se que impediam o exercício do próprio direito de contribuinte à discussão do débito, uma vez que a sanção vinha antes da própria possibilidade de discussão judicial. No caso do RE 60.644-RJ, que deu origem à súmula 547, o Coletor Federal da Barra Mansa impedia “o impetrante de transacionar com repartições públicas do país” enquanto não pagasse o imposto atrasado que, diga-se, estava em discussão judicial. [...] o Recurso em MS 9698, que deu origem à súmula 323, onde houve a cobrança administrativa – com ameaça de fechamento do estabelecimento – sem possibilitar ao contribuinte a possibilidade de discussão judicial sobre o tributo sobre o qual tinha serias divergências quanto à base de cálculo aplicada. (Grifos originais)

Notadamente os meios utilizados pelo fisco que motivaram a elaboração das súmulas não guardam nenhuma relação com os atuais regimes especiais de fiscalização. Portanto não é possível julgá-los como inconstitucionais já que pertencem à atual conjuntura legislativa e a fundamentação utiliza-se de precedentes ultrapassados e de outra ordem constitucional que não guardam semelhança com os meios especiais de fiscalização. Ainda que se tente alegar quanto a esses regimes configurarem uso de sanção política eles em nada se assemelham com as condutas sumuladas pelo STF, o texto normativo na Lei 9430/96, mais precisamente em seu art. 33, §2º expõe medidas dentro da legalidade guardando consonância com os princípios constitucionais, uma vez que é em virtude desses princípios que se necessitou a criação de uma fiscalização especial na tentativa de buscar combater as práticas ilícitas reiteradas e garantir a igualdade e a livre concorrência. Quanto a isso Leão, (2007, p. 95) afirma que,

só se realiza a igualdade no campo tributário quando todos pagam segundo a sua capacidade e cabe ao Estado, pois, exigir que essa igualdade aconteça de fato. Liberdade de Trabalho e liberdade de Iniciativa econômica não pressupõem direito de sonegação de tributos. O dever de pagar tributos e a fiscalização desse pagamento não são fatores impeditivos do exercício dessas liberdades. Pagar tributos e dever constitucional; fiscalizar o pagamento desses tributos, na forma da lei, é também dever do Estado e direito dos cidadãos. Esses deveres e direitos, constitucionalmente assegurados, não se aniquilam, ao contrário, devem coexistir no exercício das atividades econômicas.

Ora se irá permitir que se impeça a fiscalização especial alegando afronta aos



princípios da igualdade e livre concorrência, estar-se-á justamente deixando que esses princípios sejam violados e usados como empecilho para uma correta aplicação da legislação tributária.

#### **4.2 A análise da constitucionalidade dos regimes especiais de fiscalização e a evolução jurisprudencial da Suprema Corte em relação à tese da sanção política**

Primeiramente cabe fazer duas distinções, a primeira refere-se aos dois tipos de sonegação fiscal visto que atualmente se verifica a existência de uma sonegação eventual motivada por inúmeras razões, dentre elas a alta carga tributária e crises econômicas e um segundo tipo de sonegação, aquela deliberada e contumaz com o claro objetivo de obter vantagem concorrencial. É quanto a essa última que irá ater-se a partir de agora devido ao imenso potencial danoso que ela traz para toda a economia e sociedade afetando os mais diversos setores.

Por tratar-se aqui de uma prática reiterada e que acumula passivos tributários vultosos a cobrança se torna ainda mais difícil e morosa, porquanto os meios usuais não permitem que o fisco tenha uma maior efetividade. Dessa forma faz-se necessário a utilização dos já referidos regimes especiais de fiscalização que constituem meios mais severos e adequados para casos não ordinários e comuns de sonegação fiscal.

Também é importante observar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, até o ano de 2009 como se verá mais a diante, jamais tinha feito essa distinção, julgando sempre todos os casos de sonegação fiscal como se fossem iguais sem analisar a evolução dessas práticas bem como sem adequar o entendimento perante a evolução legislativa. A suprema corte seguiu aplicando a tese da sanção política aos regimes especiais de fiscalização sob a alegação de que se deveria utilizar-se dos meios usuais de cobrança e fiscalização e de que a inconstitucionalidade se justificava na proteção da iniciativa e livre concorrência, assim ao não tratar a sonegação contumaz de maneira diferenciada e equipará-la aos demais casos de sonegação criou-se um precedente que apesar de alegar proteger a concorrência também protegia o sonegador contumaz da ação do fisco.

Exatamente quanto a essa abordagem de sonegação contumaz que se faz aqui a segunda distinção relativa às realidades entre a época de edição das sumulas

e a atual, quanto a isso volto a citar a análise do professor Moller (2014, [http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista\\_05052014](http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista_05052014)),

faz-se esse destaque exatamente para destacar o quão distinto era a realidade da época em que forjado o conceito da prática atual – seja considerando as ações do Fisco, seja o ordenamento jurídico, seja a realidade de mercado (concorrencial). Outrossim, verifica-se que a relação de inadimplência é tratada apenas pelo enfoque bilateral da relação tributária entre Fisco e contribuinte. Uma vez que o descumprimento poderia ser de qualquer obrigação, praticamente todos os contribuintes poderiam estar incurso na sanção, não advindo dessa, necessariamente, uma vantagem que afetasse a concorrência.

Seguindo a lógica proposta pelo já referido autor, o RE 115.452-7<sup>13</sup>, de São Paulo, que efetua a transição entre as constituições de 1967 e a de 1988, configuraram um ponto importante para a discussão relativa à sanção política no presente caso “diversamente daqueles analisados nas Súmulas, a média impingida pelo Fisco tratava apenas de contribuintes que tivessem um debito acumulado desproporcional, antecipando-lhes o prazo de recolhimento do ICM (à época)”(MOLLER, 2014, [http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista\\_05052014](http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista_05052014)).

Segundo Moller(2014), o julgado acima e os posteriores as súmulas possuem a característica de pouca fundamentação ou discussão e pautam-se na brevidade e a remissão às sumulas, sem que se tivesse exaurido a discussão a quanto à compatibilidade das súmulas e entendimentos com a ordem constitucional de 1988, principalmente com uma visão para a proteção da ordem econômica e da concorrência.

Atualmente, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, persiste, de maneira geral, com a vedação aos regimes especiais, julgando-os inconstitucionais. Segundo Leão (2007, p. 121),

a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em matéria de regime especial de fiscalização, tem sido reiterada no sentido de se considerar

---

<sup>13</sup> No caso, o Min. Relator limitou-se a afirmar que as “sanções cominadas ao contribuinte, carecem de respaldo constitucional, particularmente à vista da inaceitável margem de arbítrio reservada aos agentes do Fisco.” Como razões, transcreve o RE 106.759, onde reconhecido o arbítrio fiscal por falta de previsão legal das sanções, o que não era o caso dos autos. Tal fundamentação ensejou a oposição de Embargos de Declaração e, posteriormente, Embargos de Divergência, nos quais restou assentado que a imposição de regime especial de fiscalização – assim entendida a ação que visa o estabelecimento de condições diferenciadas restritivas aos contribuintes que não cumprem regularmente com o recolhimento do tributo - “viola a garantia constitucional da liberdade de trabalho”, constituindo “meio indireto de cobrança de tributo”.(MOLLER, 2014, [http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista\\_05052014](http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista_05052014)). (Grifos originais).

inconstitucional a aplicação do mesmo. No entanto, na análise dos diversos acórdãos, podemos constatar que a matéria foi sempre tratada de modo superficial, sem que, nas circunstâncias fáticas dos casos concretos, fosse abordada em toda a sua complexidade e profundidade.

Essa superficialidade se verifica na medida em que a fundamentação usada é baseada, parafraseando Leão (2007, p. 122) citando os ensinamentos de Streck (2006), em precedentes utilizados como uma espécie de “pauta geral”, porém o que realmente acontece é a utilização descontextualizada de decisões (Grifos próprios). Ainda nas palavras de Leão (2007, p. 122),

da forma como são mencionados os acórdãos utilizados como precedentes, constata-se que esses se transformaram em uma “pauta geral”, que poderia e que pode ser aplicada de forma universal, em todos os casos que tratam de algum regime especial de fiscalização. Como exemplo, podemos citar um verbete do tipo “o regime especial, mesmo quando autorizado em lei, impõe limitações à atividade comercial do contribuinte, em violação à garantia de liberdade de trabalho” ou “a aplicação do regime especial fere o princípio da livre concorrência”. Tais verbetes são utilizados como se todos os regimes especiais de fiscalização fossem iguais, sem nenhuma preocupação com o caso concreto, com as medidas efetivamente aplicadas em cada situação. As citações dos precedentes demonstram a orientação da Corte Suprema, mas estão longe de fundamentar as decisões, de forma coerente, como se espera seja feito em um Estado de Direito. (Grifos originais).

Nessa linha fica claro que a superficialidade que pautou o julgamento do RE 115.452-7 é usada como precedente para julgamentos posteriores como, por exemplo, no caso do RE 231.543-0 de 02/02/99, o qual a ementa é a seguinte:

EMENTA. TRIBUTÁRIO. REGIME ESPECIAL DE RECOLHIMENTO DO ICMS INSTITUÍDO PELO ART. 52 DA LEI MINEIRA Nº 6.763/75. Orientação firmada pelo Plenário do STF, quando do julgamento do ERE 155.452, Rel. Min. Carlos Velloso, de que o regime especial do ICMS, mesmo quando autorizado em lei, impõe limitações à atividade comercial do contribuinte, em violação à garantia de liberdade de trabalho, inserta no art. 5º, XIII, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido. (Grifos originais).

O presente julgado tratava de regime diferenciado para o recolhimento do ICMS criado pela legislação estadual. Consta no relatório do referido recurso apenas o fato de que o recorrente desejava ser excluído do regime especial de recolhimento do ICMS o qual foi submetido em virtude de lei estadual, sendo que o entendimento do Tribunal de Justiça de Minas Gerais foi de que houve a recepção da referida lei pela constituição e que era possível a aplicação do regime. O STF sem que se

fizesse menção alguma sobre quais as medidas tomadas pelo administrador público, declarou a inconstitucionalidade do regime sob a alegação de que o mesmo estaria ferindo o princípio da liberdade de trabalho e limitando a atividade comercial do contribuinte. Cito aqui a análise do voto do relator feita por Leão (2007, p. 137),

em seu voto, que foi seguido pelos demais membros da Turma, o relator limitou-se a afirmar que o Plenário do STF firmou orientação no sentido de que regime especial do ICMS, mesmo quando autorizado em lei, impõe limitações à atividade comercial do contribuinte, em violação à garantia de liberdade de trabalho, inscrita no art. 5º, XIII, da Constituição Federal (BRASIL, 2006. p. 576). Sequer foram mencionadas as medidas aplicadas pelo indigitado regime especial. Não há, no julgamento citado, análise do Poder de Polícia preventivo do Estado, do poder de fiscalização da Administração Tributária e, muito menos, das medidas aplicadas pela Administração Tributária, via regime atacado. De forma genérica e superficial, considera-se inconstitucional qualquer regime especial de fiscalização.

Seguindo a lógica de uso dos precedentes, no RE 195.621-6, de 07/11/2000, a fundamentação se manteve no padrão anterior,

TRIBUTO – REGIME ESPECIAL – PRAZO DE RECOLHIMENTO TRATAMENTO DIFERENCIADO – GLOSA – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. Conflita com a Constituição Federal, em face da liberdade de Comércio, da livre concorrência e do princípio da não-cumulatividade, a imposição de recolhimento de tributo que implique obrigação de satisfazer diariamente o valor correspondente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Precedente: ERE nº 115.452, relatado pelo Ministro Carlos Velloso perante o Pleno, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 16 de novembro de 1990. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 1990). (Grifos originais).

O referido julgado trata também de regime especial para o recolhimento do ICMS. Nesse caso a inconstitucionalidade residiu no fato de o regime especial impor o recolhimento diário do ICMS. Uma das alegações do relator foi de que a situação diferencial criada pelo referido regime, desequilibrava a livre concorrência. No entanto não procede de coerência a referida decisão como se percebe da análise de Leão (2007, p. 138),

a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (BRASIL, 2006, p. 245-246), em seu art. 24 “caput”, determina que a lei estadual é que disporá sobre o período de apuração e prazo de pagamento do ICMS. Dispõe, ainda, no art. 26 que a lei estadual poderá estabelecer que o regime de apuração do imposto se dê das seguintes formas; “[...] I – que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço, dentro de determinado período; II – que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço em cada operação; [...]” Há, portanto, nítida incompatibilidade entre

a fundamentação do voto do ministro e a lei que, por determinação constitucional, regula a espécie. [...] Certamente, essas formas de apuração do imposto, mercadoria por mercadoria, ou diária, são dificultosas, mas não são inconstitucionais nem ilegais. (Grifos originais)

E, por fim, volto a citar o recente julgado do Supremo Tribunal Federal que estabeleceu a inconstitucionalidade do impedimento de emissão de nota fiscal por contribuinte inadimplente com o fisco com base nas sumulas 70, 323 e 547 da referida corte:

ARE 915424 / SP - SÃO PAULO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. Relator (a): Min. CELSO DE MELLO. Julgamento: 25/09/2015. [...] Impossibilidade constitucional de o estado legislar de modo abusivo ou imoderado (rtj 160/140-141 – rtj 173/807-808 – rtj 178/22-24). O poder de tributar – que encontra limitações essenciais no próprio texto constitucional, instituídas em favor do contribuinte – “não pode chegar à desmedida do poder de destruir” (min. orosimbo nonato, rda 34/132). A prerrogativa estatal de tributar traduz poder cujo exercício não pode comprometer a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria do contribuinte. A significação tutelar, em nosso sistema jurídico, do “estatuto constitucional do contribuinte”. Doutrina. Precedentes. Recurso extraordinário a que se nega seguimento. (Grifos originais).

A fundamentação usada remete-se as sumulas 70, 323 e 547, e reproduz o discurso de inconstitucionalidade dos regimes especiais, principalmente atribuindo à prática ilícita a alcunha de “mera inadimplência”. Nitidamente se verifica a tentativa de minimizar o problema justificando uma possível desproporcionalidade da medida transformando um descumprimento de obrigação tributária em “mera inadimplência”. Parte da decisão do ministro Celso de Mello no ARE 915424, com julgamento em 25/09/2015, diz que:

o Estado não pode valer-se de meios indiretos de coerção, convertendo-os em instrumentos de acerto 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. (Grifo próprio).

Apesar da maior preocupação do fisco ser em relação aos devedores contumazes o fato dos demais serem eventuais não justifica o não pagamento de tributos. Verifica-se assim o que foi exposto anteriormente em relação à rasa fundamentação e também a utilização dos princípios isoladamente na tentativa de assegurar direitos sem que se analise em profundidade o caso concreto e perceba-se que há um arco grande de direitos que passa a ser lesado a partir de decisões como essa.

Outro ponto da fundamentação é a menção a utilização dos meios de fiscalização ordinária, contudo a realidade da cobrança judicial claramente demonstra a necessidade de maior efetividade e utilização de meios especiais para isso, uma pesquisa do IPEA citada por Moller (2014, [http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista\\_05052014](http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista_05052014)), retrata bem essa questão,

verifica-se, por exemplo, que apenas 60% das execuções fiscais conseguem completar a etapa de citação, muito embora a cobrança federal tenha a disposição uma série muito maior de dados cadastrais. Há penhora em apenas 15% dos casos e leilão desses bens em apenas 2.6% desses casos.

Não obstante os dados supracitados, seguindo nas palavras do professor Moller (2014, [http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista\\_05052014](http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista_05052014)), no sentido de ressaltar outra pesquisa por ele citada a qual relata uma realidade bastante pertinente:

no caso do Rio Grande do Sul, por exemplo, a inadimplência planejada constitui um percentual muito reduzido se comparada ao percentual de devedores de tributos no Estado. Entretanto, este pequeno grupo é responsável por grande parte do passivo tributário estadual. Em um universo de 60 mil contribuintes, apenas 930 podem ser classificados como devedores contumazes, o que representa algo em torno de 1,5% do total de contribuintes. Esse pequeno grupo, entretanto, é responsável por 45% do passivo tributário Estadual. Outrossim, essa desproporção ocorre também se examinada o próprio microgrupo de contumazes. Destes 930 contumazes, apenas os 20 maiores devedores são responsáveis por quase metade dos débitos de contumazes.

Apesar de não existirem direitos absolutos em nossa constituição, a suprema corte brasileira em sua jurisprudência teve ao longo dos anos fixado entendimento diverso a isso uma vez que permitiu que o mesmo princípio que deveria garantir o direito à livre concorrência fosse utilizado para lesá-la.

#### **4.3 As recentes evoluções jurisprudenciais e a nova abordagem, no Supremo Tribunal Federal, quanto à tese da sanção política**

Baseado em uma nova ordem constitucional, a interpretação dada às normas de combate as práticas de inadimplência deliberada que levam em conta diversos princípios tiveram avanços significativos. Nas palavras de Moller (2014, [http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista\\_05052014](http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista_05052014)),

É comum aos julgados os quais envolvem a tese da sanção política a fundamentação nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade ao aplicar a restrição de direitos na cobrança a devedores contumazes. Contudo, o que se verifica é a já citada superficialidade dos argumentos, sem que se analise o caso concreto e o impacto que as práticas sonegatórias em julgamento causaram, causa e irá causar. Ora não há como julgar desproporcional ou não razoável uma medida que nem sequer avalia o dano causado pela conduta lesiva.<sup>14</sup>

Quando observado a nível estadual, no que concerne a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, o entendimento já se tornou pacífico como se verifica nos casos das ADI'S 70048229124 e 70057809915 do Pleno do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul.

A ADI 70048229124 trata de arguição de inconstitucionalidade, suscitada, de ofício, pela colenda Segunda Câmara Cível, nos autos do agravo de instrumento interposto pela Indústria e Comércio de Bebidas Fratelly LTDA., contra decisão que indeferiu liminar em mandado de segurança impetrado contra ato do Diretor do Departamento da Receita Pública do Estado do Rio Grande do Sul, a fim de que não fosse incluída (ou excluída se já houver a inclusão) no Regime Especial de Fiscalização (REF), previsto no Decreto Estadual nº 48.494/2011, que regulamentou a Lei Estadual nº 13.711/2011. Em análise difusa do controle de constitucionalidade da lei estadual o desembargador relator Arno Werlang posiciona-se favoravelmente ao afastamento da tese de inconstitucionalidade sob a seguinte fundamentação,

submete-se ao exame deste Órgão Especial o controle difuso da constitucionalidade da Lei Estadual nº 13.711/2011, que alterou a Lei Estadual nº 6.537/73, e que dispõe sobre o procedimento tributário administrativo, bem como do Decreto Estadual nº 48.494/2011, que regulamenta o artigo 2o da referida lei, que define contribuinte devedor

---

<sup>14</sup> Isso apenas reforça o entendimento de que, da forma como vem sendo aplicada, a proporcionalidade e a razoabilidade nos tribunais pátrios – salvo raríssimas exceções – está nada tem a ver com a medida proposta por Alexy para solução de casos difíceis de confronto entre normas constitucionais. Da forma em que adotada nesses casos, pode-se dizer que razoabilidade judicial se assemelha ao que outrora foi a discricionariedade administrativa: insidiável e inacessível, pois não necessita de justificativa ou parâmetros. Talvez o ápice da falta de critério na aplicação do princípio da razoabilidade está no julgamento sobre a constitucionalidade da EC 62/2009, que trata dos precatórios, onde o Supremo Tribunal Federal, no julgamento das ADIns 4357 e 4425, acabou por julgar parcialmente inconstitucionais dispositivos de Emenda Constitucional, com base na razoabilidade; afirmando carecer de razoabilidade disposições do próprio Poder Constituinte derivado. Mais grave, julgou inconstitucional por falta de razoabilidade e, após, suspendeu a execução do julgado porquanto compreendeu que a solução adotada pela Corte Constitucional não aproveitava a ninguém, tornando o texto pior que o original. (MOLLER, 2014, [http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista\\_05052014](http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista_05052014)).

contumaz e trata do Regime Especial de Fiscalização - REF - e modifica o Regulamento do ICMS (RICMS), por ofenderem, no entendimento da Câmara suscitante (fls. 674/682), os princípios da isonomia, da liberdade de exercício de atividade profissional e da livre concorrência comercial, insculpidos nos artigos 5º, caput e inciso XIII, e 170, inciso IV, da Carta Federal, e artigo 1º da Carta Estadual. O douto parecer lançado pelo eminente Procurador-Geral de Justiça em exercício (fls. 688/697), entretanto, não compactua da existência do vício de inconstitucionalidade trazido à discussão, porque, em síntese, segundo entende, nos textos legais sob exame, em que pese, neles, haver diferença entre os contribuintes, nem a Lei, nem o Decreto Estadual ferem o princípio da isonomia, por não revelarem arbitrariedades, discriminações ou favoritismos a determinado grupo, buscando, ao contrário, no tratamento desigual, a igualdade entre todos. Da mesma forma, não demonstram qualquer impedimento à livre iniciativa e ao livre exercício da atividade econômica, impondo somente submissão às limitações das facilidades que a legislação permite, às quais todos os contribuintes devem respeito, sem o propósito de coagir ao pagamento do tributo, mas visando a tornar a inadimplência menos vantajosa, tanto em relação ao fisco, como em relação aos demais contribuintes que recolhem em dia.

Observa-se a partir do voto do relator que a fundamentação se preocupa com as consequências do inadimplemento tanto para o fisco quanto para os demais contribuintes. Não obstante, o relator atenta para a qualificação do devedor contumaz que é trazida pela própria lei, legitimando a possibilidade de aplicação da fiscalização especial. Segundo a Lei estadual dos Regimes Especiais de fiscalização do Estado do Rio Grande do Sul, Lei nº 13.711/11, mais tarde, regulamentada, quanto ao seu artigo 2º, pelo Decreto Estadual nº 48.494/2011, a definição de *contribuinte devedor contumaz* é:

Art. 2º O contribuinte será considerado como devedor contumaz e ficará submetido a Regime Especial de Fiscalização, conforme disposto em regulamento, quando qualquer de seus estabelecimentos situados no Estado, sistematicamente, deixar de recolher o ICMS devido nos prazos previstos no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS.

§ 1º Para efeitos deste artigo, considera-se como devedor contumaz o contribuinte que:

I - Deixar de recolher o ICMS declarado em Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA –, sucessiva ou alternadamente, de débitos referentes a 8 (oito) meses de apuração do imposto, considerados os últimos 12 (doze) meses; ou

II - tiver créditos tributários inscritos como Dívida Ativa que ultrapassem limite de valor definido em instruções baixadas pela Receita Estadual.

§ 2º Não serão considerados devedores contumazes, para os termos a que se refere o “caput” do art. 2.º, as pessoas físicas ou jurídicas, titulares originários de créditos oriundos de precatórios inadimplidos pelo Estado e suas autarquias, até o limite do respectivo débito tributário constante de Dívida Ativa.

§ 3º Não serão computados para os efeitos deste artigo os débitos cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do Código Tributário Nacional.



Art. 3º O contribuinte deixará de ser considerado como devedor contumaz se os débitos que motivaram essa condição forem extintos ou tiverem sua exigibilidade suspensa.

Destaca-se a importância de se estabelecer critérios objetivos para identificar e enquadrar o devedor contumaz nas hipóteses de aplicação dos Regimes Especiais de Fiscalização, visto que devem sim ser tratados de forma diferenciada pelos órgãos de fiscalização face a sua conduta deliberada em não adimplir com os tributos devidos.

O relator ainda atenta para a questão do interesse público presente nesse tipo de demanda, segundo o desembargador Arno Werlang(ADI nº 70048229124),

em face disso, porque se está tratando de comportamento contumaz negativo e de recursos públicos é que me permito visualizar a questão trazida a exame pelo vértice do interesse público tão-somente, o qual, sempre, deve se sobrepor ao privado. Consagrado princípio do direito, a supremacia do interesse público sobre o privado há que ser reconhecida e, mais do que isso, há que se fornecer meios para que assim se opere. Na hipótese em exame, de mero enquadramento do contribuinte devedor contumaz no Regime Especial de Fiscalização, os princípios da isonomia, da liberdade de exercício de atividade profissional e da livre concorrência comercial não restam ofendidos. Mormente, se levado em conta que não há igualdade possível entre os contribuintes que, regamente, cumprem com suas obrigações para com o Poder Público e os que, sistematicamente, delas se afastam seja porque razões forem. Cuida-se, nesses casos, de diminuir a diferença entre eles, com alteração do sistema de recolhimento do imposto, na medida em que se reduz o monte da arrecadação que não ingressa nos cofres públicos. Tal ponto de diferença é alcançado com a contumácia da inadimplência, que se torna impossível o mesmo tratamento a todos os contribuintes, sejam pontuais ou não.

O referido caso foi julgado improcedente por maioria no sentido de não reconhecer a inconstitucionalidade dos dispositivos legais estaduais.

No que tange a ADI 70057809915, também do Pleno do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, trata-se de incidente de inconstitucionalidade suscitado de ofício pela colenda 1ª Câmara Cível deste Tribunal, em sessão de julgamento realizada no dia 12-03-2013, em relação à constitucionalidade dos artigos 2º e 3º da Lei Estadual n.º 13.711/2011, em apelação cível interposta nos autos do mandado de segurança que Indústria de Postes IndasulLtda move contra o Subsecretário da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul.

Em entendimento análogo ao da ADI 70048229124, a relatora em grande parte de seu voto remete-se a fundamentação utilizada na ADI, seguindo no entendimento de que não constituiu vício algum o enquadramento de contribuinte

como devedor contumaz e conseqüentemente passível de fiscalização especial.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, contudo, o entendimento ainda não é pacífico, mas recebeu recentemente novas teses de discussão e abordagem quanto à tese da sanção política e a sonegação contumaz.

Em dois julgados recentes do Supremo Tribunal Federal, iniciou-se o que parece ser uma mudança de paradigma acerca dos regimes especiais de fiscalização e da sanção política. O assunto foi objeto de nova discussão, mas dessa vez com uma argumentação mais profunda e com posicionamentos que divergem das antigas súmulas.

Fala-se aqui da ação cautelar nº 1657 do ano de 2009 e do Recurso Extraordinário nº 550,769 de 2013. Ambos envolvendo a mesma empresa e o mesmo regime de fiscalização. Casos em que é questionada a constitucionalidade do artigo 2º do Decreto nº 1593/77, que prevê a possibilidade de cassação do registro especial de funcionamento de empresa de fumo em caso de inadimplemento de tributo. Moller (2014, [http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista\\_05052014](http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista_05052014)), de maneira precisa argumenta,

aqui estamos diante de um caso especial, porquanto o regime tabagista já é, por natureza, um regime tributário especial; caracterizado por uma sobre taxação do produto, exatamente para compensar a existência dessa atividade tolerada. Entretanto, no julgado do caso emergem posicionamento que dissonam das antigas sumulas, bem como as discussões travadas em ambos os julgados foram amplas e trouxeram referencias interpretativas claras para a análise de outros casos, de certa forma superando as tradicionais sumulas relativas à sanção política.

Essa mudança de entendimento quanto a uma matéria na qual um tribunal já possui determinado posicionamento chama-se de *overruling*, que seria uma forma dos tribunais de adequar o seu entendimento as mudanças que ocorrem na sociedade, afastando entendimentos que já não condizem com a atual realidade, já que essas mudanças podem distorcer a aplicação de determinada lei uma vez que essa foi elaborada dentro de um contexto e com um determinado objetivo visando regular um modelo de sociedade e um tipo de comportamento, ao passo que esse modelo se modifica durante o processo de evolução da sociedade é preciso que a lei os alcance da mesma forma e assim o objetivo do legislador permaneceria.

No caso da sonegação fiscal e a atual conjuntura da inadimplência reiterada e planejada precisa ser levada em conta para a aplicação da lei e para se avaliar a

proporcionalidade e razoabilidade das medidas. Nos cenários passados onde se encontravam casos eventuais de sonegação fiscal podia-se falar em desproporcionalidade quando da aplicação de um regime especial bastando o uso dos meios tradicionais.

Contudo, trazendo a análise para a questão do inadimplemento contumaz é necessário que se leve em consideração muitos outros fatores e não apenas a relação bilateral entre o contribuinte e o fisco. É preciso que se tenha em mente que os vultosos passivos acumulados por essa atividade ilícita irão gerar sérios danos para a economia e concorrência e consequentemente sendo revertido para a própria sociedade.

Nos presentes casos percebe-se na leitura dos julgados a abordagem dos pontos relativos ao anterior posicionamento e os argumentos utilizados para rebater cada um desses pontos a fim de modificar o entendimento anterior. Assim chama-se a atenção para os novos pontos postos em discussão. O primeiro refere-se à abordagem da necessidade de proteção a concorrência, ponto defendido no presente trabalho e que ao longo dos anos não era analisado da maneira específica e detalhada de maneira a considerar o viés da proteção constitucional e a relação de proteção que se utiliza dos regimes especiais de fiscalização. O segundo ponto é quanto ao abuso do direito de liberdade de empresa com o objetivo de lesar a concorrência a partir da sonegação fiscal deliberada figurando com planejamento tributário. Moller (2014, [http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista\\_05052014](http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista_05052014)), citando parte do voto do Min. Lewandowski no RE n. 750.669 esclarece que “em que pese à orientação desta corte a respeito da sanção política, tal entendimento não contempla o descumprimento reiterado de obrigação tributária.”

O Ministro Joaquim Barbosa, em seu voto no RE 550.769, sintetiza bem a questão dizendo que:

não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não razoável.

A caracterização do abuso ao direito de empresa resta clara a partir da verificação do constante descumprimento da obrigação tributária, o inciso V da Lei 9430/96 é claro ao apontar como motivo para utilização dos regimes especiais de

fiscalização a prática reiterada de infração da legislação tributária. Não obstante a presença do requisito caracterizador verificado entre a correspondência da conduta ilícita com uma ou mais hipóteses do artigo 33 da referida lei, há o requisito relativo à proporcionalidade e razoabilidade das medidas a serem tomadas. O parágrafo 2º do referido artigo elenca algumas medidas que podem ser aplicadas, mas o mesmo não é taxativo porquanto em seu parágrafo 4º diz que “a imposição do regime especial não elide a aplicação de penalidades previstas na legislação tributária”, fato que possibilita a aplicação em conjunto de duas ou mais medidas a fim de se garantir o cumprimento da lei.

Quanto à análise da razoabilidade e proporcionalidade dos referidos julgados, cito novamente as considerações feitas pelo professor Moller (2014, [http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista\\_05052014](http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista_05052014)),

o uso da proporcionalidade e razoabilidade das medidas impostas foram objeto de intenso debate no julgamento da AC 1.667, porquanto a medida legalmente prevista era a de cassação da licença especial de funcionamento, o que implica no encerramento das atividades da empresa. [...]vencendo a argumentação no sentido de que o retardamento da aplicação da medida, de outro lado, possibilitaria à empresa, que já acumulava vultoso passivo fiscal, agravar ainda mais tal passivo e, principalmente, continuar a prejudicar os demais agentes do setor que cumpriam suas obrigações legais e tributárias. Conforme sintetizado pelo Min. Joaquim Barbosa, de certa forma afastando a presunção de inconstitucionalidade que caracterizaram qualquer matéria envolvendo a restrição de direitos, muitas vezes sequer analisando as medidas impostas: “para ser tida como inconstitucional a restrição à atividade econômica deve ser desproporcional e não razoável.” (Grifos originais).

Pode-se a partir disso afirmar-se que a decisão de razoabilidade/proporcionalidade ou não de determinada medida deve ser feita a partir de análise pormenorizada da prática a qual se deseja combater a fim de que se tome a medida adequada. Ao contrário do anterior posicionamento da jurisprudência, nesses julgados mais recentes afastou-se a aquela visão geral e superficial, ficando claro que o caso em tela não era um simples caso de sonegação fiscal e sim uma prática reiterada, mostrando-se adequadas as medidas restritivas em face do acúmulo de vultoso passivo tributário.

Outrossim, essa mudança no posicionamento quanto à matéria, pode indicar um início de uma nova abordagem quanto ao tema da sanção política uma vez que o Supremo Tribunal Federal, qualificando a discussão, trouxe uma evolução na possibilidade de aplicação dos regimes especiais de fiscalização no combate as

práticas sonegatórias anticoncorrenciais, deixando claro que esse problema não afeta apenas a arrecadação do fisco, mas todo o mercado e a economia.<sup>15</sup> A partir desse novo entendimento pode-se buscar afastar por completo os antigos posicionamentos que, segundo Moller (2014, [http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista\\_05052014](http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista_05052014)), eram revestidos de um “pseudoliberalismo” que possibilitava a existência de um capitalismo predatório de competição.

Verificamos a importância deste novo posicionamento no recentemente julgado ARE 914045, no qual se buscava o reconhecimento de repercussão geral sobre o julgado que envolve a constitucionalidade de regime especial de fiscalização utilizado pelo Estado de Minas Gerais na cobrança de tributos, o julgado possui a seguinte ementa,

recurso extraordinário com agravo. repercussão geral. [...] 2. O Supremo Tribunal Federal tem reiteradamente entendido que é inconstitucional restrição imposta pelo Estado ao livre exercício de atividade econômica ou profissional, quanto aquelas forem utilizadas como meio de cobrança indireta de tributos. 3. Agravo nos próprios autos conhecido para negar seguimento ao recurso extraordinário, reconhecida a inconstitucionalidade, incidental e com os efeitos da repercussão geral, do inciso III do §1º do artigo 219 da Lei 6.763/75 do Estado de Minas Gerais.(Grifos originais)

Em que pese tenha sido reconhecida incidentalmente a inconstitucionalidade do referido regime, atenta-se aqui, em contrapartida da decisão, que fora reconhecida a repercussão geral a respeito da matéria e a fundamentação do Ministro Luís Roberto Barroso deixa clara o ponto a que se pretendeu chegar com o presente trabalho, qual seja o de uma análise mais pormenorizada das circunstâncias que envolvem os casos de aplicação dos regimes especiais de fiscalização bem como a sua relação direta com os precedentes sumulados.

Em seu voto, no ARE 914045 o ministro apesar de concordar com a declaração de inconstitucionalidade da medida, afirma que:

6. Estou de acordo com o reconhecimento da natureza constitucional e da repercussão geral de ambas as questões suscitadas. [...] No entanto, tenho dúvidas sobre a conveniência de uma reafirmação de jurisprudência nos

<sup>15</sup> Não seria admissível, diga-se, dentro de um regime ordinário de operação de empresas; apenas sendo agravado nos casos de inadimplência reiterada, com a constituição deliberada do passivo tributária, que permite que empresas sólidas, ao invés de possuírem um diferencial positivo, acabam sofrendo uma concorrência desleal de empresas constituídas com a finalidade específica de acumular dívidas antes da dissolução. Sofrem, não apenas com a perda do mercado, mas, ao fim e ao cabo, com a repactuação social do passivo tributário gerado, que retorna na forma de novos tributos (MOLLER, 2014, [http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista\\_05052014](http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista_05052014)).

termos propostos para o tema (ii). Apesar da existência das Súmulas 70, 323 e 547/STF1, aprovadas entre 1963 e 1969, a matéria comporta sutilezas que devem ser mais bem discutidas em Plenário físico. 9. Em outro julgamento recente (j. 30.10.2013), sujeito ao regime da repercussão geral, o Tribunal considerou válida a exigência de regularidade fiscal para adesão ao Simples Nacional, rejeitando a incidência das Súmulas 70, 323 e 547/STF, invocando, entre outros fundamentos, a proporcionalidade da medida, sua generalidade e a necessidade de assegurar o equilíbrio concorrencial.

Pode-se perceber que o Ministro em seu voto se utiliza da necessidade de uma abordagem mais qualificada da matéria e faz referência a inúmeros casos atuais em que o Supremo Tribunal Federal tem relativizado a aplicação imediata das súmulas 70, 323 e 547, mencionando o risco de se abordar genericamente um tema com tantas peculiaridades, o Ministro deixa isso claro no encerramento da fundamentação e no seu voto.

## 5 CONCLUSÃO

A tributação constitui um dos meios dos quais dispõe o Estado para financiar a máquina pública e fornecer os serviços públicos necessários a sociedade, isso se extrai do texto constitucional que rege nosso ordenamento jurídico, dele também se conclui que é dever do contribuinte se manter em dia com as suas contribuições e é dever do Estado fiscalizá-las de maneira a garantir a efetiva arrecadação coibindo a inadimplência e impedindo possíveis abusos e ilegalidades advindos das práticas de sonegação fiscal.

A inadimplência é algo inexorável à própria obrigação tributária, uma vez que as obrigações de caráter econômico estão sujeitas à inadimplência. Diversos fatores podem ocasionar o fato de não ser possível efetuar determinado pagamento no respectivo termo. Entretanto, há casos em que a inadimplência deixa de ser algo circunstancial e passa a ser habitual, constituindo algo danoso tanto socialmente, pelo prejuízo do Estado; como no âmbito da própria ação da empresa, uma vez que pode causar a concorrência desleal.

A sonegação fiscal possui uma dupla incidência prejudicial para a sociedade ao passo que além de configurar um problema arrecadatório para os cofres públicos também afeta diretamente o mercado, a economia e a concorrência. Nos últimos anos ela tem merecido considerável atenção em face dos elevados prejuízos que causa, seja ao erário público, seja para a concorrência, seja para o contribuinte - como no caso do Rio Grande do Sul onde 45% do passivo tributário estadual é oriundo de uma pequena parcela de 1,5% do total de contribuintes - que sustenta dano indiretamente na sua carga tributária elevada.

Assim o problema da sonegação fiscal deve ser visto sob duas óticas diferentes, quais sejam a da sonegação eventual e a da sonegação contumaz e deliberada. Essa última, objeto do presente estudo, e que tem como objetivo a obtenção de vantagem concorrencial, lesa os princípios que compõem a ordem econômica, como a livre iniciativa e a livre concorrência. A garantia dessa ordem consiste em dever do Estado que o faz com base na legislação constitucional e infraconstitucional, sobretudo via execução fiscal e via regimes especiais de fiscalização.

A escolha entre um meio e outro varia conforme a necessidade e o tipo de problema a ser enfrentado. Os meios ordinários de cobrança foram criados para lidar

com os respectivos casos ordinários de inadimplemento. A partir do momento que essa prática adquire a forma deliberada de inadimplemento passa-se a ter a necessidade de utilização de meios que possam prevenir uma alta potencialidade de danos.

A considerável acumulação de passivos tributários, consideravelmente danosos, justifica um regime de exceção na cobrança e guarda respaldo constitucional, visto que a Constituição impõe ao Estado a proteção dos direitos por ela concedidos e a lesão dos princípios de ordem constitucional não pode ser relevada.

Entretanto, no princípio não fora este o posicionamento do Supremo Tribunal Federal no seu entendimento quanto à matéria, surgiu na jurisprudência dessa corte no período anterior à constituição de 1988 a tese da sanção política, consolidada nos textos das súmulas 70, 323 e 547 do STF. A suprema corte atribuía a característica de sanções políticas as tentativas desproporcionais e arbitrárias do fisco na cobrança de dívidas tributárias antes mesmo da sua efetiva discussão administrativa e sem que se tivesse esgotado essa via. Assim impedir até mesmo a discussão do débito ocorria em abuso a administração pública. Inegável que as medidas adotadas pelo fisco foram manifestamente inconstitucionais e mereciam o devido cerceamento.

Ocorre que com o passar dos anos e após o surgimento da ordem constitucional de 1988, surgiram para o Estado os regimes especiais de fiscalização criados pela lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996 e em consonância com os princípios constitucionais da época da sua criação. Esses passaram a ser usados para dar mais efetividade à cobrança da dívida tributária, trazendo em suas normativas medidas mais enérgicas e efetivas para o tratamento daqueles contribuintes que adotavam comportamentos manifestamente ilegais e evasivos face aos tributos devidos.

No entanto, a suprema corte brasileira passou a estender o entendimento formulado anteriormente para os referidos regimes julgando-os inconstitucionais em diversos casos, alegando que o fisco deveria utilizar-se dos meios usuais de cobrança na persecução dos contribuintes inadimplentes.

Ao estender esse entendimento, contudo, o STF o fez sem levar em conta a face da sonegação fiscal contumaz e deliberada e o fez de maneira superficial e sem a adequada fundamentação, apenas limitando-se a citação do texto sumulado como



se esse guardasse estrita relação com todos os casos de utilização de fiscalização especial. Com isso criou-se perigosos precedentes que permitiram que empresas alegassem a inconstitucionalidade das medidas contra elas utilizadas para que não efetuassem forçadamente o recolhimento dos devidos tributos e assim seguiam acumulando enormes passivos tributários. Essa situação claramente lesa os princípios constitucionais da livre concorrência uma vez que uns passam a contribuir enquanto outros adquirem judicialmente o direito de não o fazer apesar de terem esse dever. Esse diferencial ao tentar ser combatido pelo Estado encontrava nos precedentes da suprema corte um entrave.

Diferentemente ocorre na jurisprudência a nível estadual que têm fixado entendimento favorável a aplicação dos regimes especiais de fiscalização e fundamentando sua posição na necessidade de um combate mais efetivo à sonegação fiscal contumaz, demonstrando inclusive uma maior preocupação com o dano que esse tipo de pratica provoca para o fisco e para a economia.

Em que pesa o Supremo Tribunal Federal não ter pacificado entendimento quanto à matéria, recentemente, um novo passo foi dado no que se refere à tese da sanção política na jurisprudência pátria e indicou um possível novo rumo para a discussão quanto à utilização dos regimes especiais de fiscalização e o seu cabimento, em julgados recentes o Supremo Tribunal Federal deixou de aplicar o antigo entendimento da maneira como fazia em julgados anteriores, modificando a sua visão para a matéria e finalmente reconhecendo o problema da sonegação fiscal contumaz. Assim o tribunal superior trouxe para a abordagem do tema questão crucial para a análise da proporcionalidade e razoabilidade, qual seja a gravidade das ações as quais se está tentando coibir com a utilização de uma fiscalização especial.

Essa nova preocupação com o tema da Sanção Política restou clara na fundamentação do Ministro Luís Roberto Barroso em seu voto no ARE 914045, que ressaltou a necessidade de concessão da característica de repercussão geral ao caso bem como a necessidade de melhor abordagem do tema em plenário físico. Esse fato afirma o até aqui exposto, a importância de se verificar a fundamentação utilizada para que essa reflita a realidade de cada caso e avalie a dimensão dos danos com à medida que se impõe para saná-los, bem como a efetividade dessa.

## REFERÊNCIAS

BERNART, Luciano. *Livre concorrência como limitação ao poder de tributar*. 2006. 147f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas e Sociais – Mestrado)–Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2006.

BRASIL. *Agravo em recurso extraordinário nº 914045*, Supremo Tribunal Federal, Relator: Min. Edson Fachin, Julgado em: 15/10/2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28San%E7%E3o+Politica%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/zzjwdxp>>. Acesso em: 16 abr. 2016

\_\_\_\_\_. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 22 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. *Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm)>. Acesso em: 09 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. *Lei n. 4.729 de 14 de julho de 1965*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/L4729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm)>. Acesso em: 09 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. *Decreto Estadual nº 48.494 de 31 de outubro de 2011*. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=156168>>. Acesso em: 09 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. *Lei Estadual nº 13.711 de 06 de abril de 2011*. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=156115>>. Acesso em: 09 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Ag. Reg. no recurso extraordinário com agravo n. 915424*. Relator: Min. Celso de Mello, Julgado em: 20/10/2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=+%28%28CELSO+DE+MELLO%29%2ENORL%2E+OU+%28CELSO+DE+MELLO%29%2ENORV%2E+OU+%28CELSO+DE+MELLO%29%2ENORA%2E+OU+%28CELSO+DE+MELLO%29%2EACMS%2E%29%28%40JULG+%3E%3D+20150101%29%28%40JULG+%3C%3D+20160101%29%28SEGUNDA%2ESESS%2E%29%28San%E7%E3o+Pol%EDtica%2EEMEN%2E+OU+San%E7%E3o+Pol%EDtica%2EIND%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zbyw3eu%20acessado%20em%2013/03/2016>>. Acesso em: 12 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 165.621-6 de 07/11/2000*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=234659>>. Acesso em: 07 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 231.543-0 de 02/02/99*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=253740>>. Acesso em: 07 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 115.452-7 de 04/10/1990*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=39434>>. Acesso em: 07 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Recurso em Mandado de Segurança nº 9668 de 11/07/1962*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=108970>>. Acesso em: 16 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 63047 de 14/02/1968*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=160196>>. Acesso em: 16 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 60664 de 14/02/1968*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=158223>>. Acesso em: 16 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 64054 de 05/03/1968*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=160997>>. Acesso em: 16 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 63045 de 11/12/1967*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=160195>>. Acesso em: 16 abr. 2016

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Súmula 323*. Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal. Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 143. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=323.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 22abr. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Súmula 547*. Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal. Publicação DJ de 10/12/1969, p. 5935; DJ de 11/12/1969, p. 5951; DJ de 12/12/1969, p. 5999. Republicação: DJ de 11/6/1970, p. 2383; DJ de 12/6/1970, p. 2407; DJ de 15/6/1970, p. 2439. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=547.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 22 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Súmula 70*. Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal – Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 56. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=70.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 22 abr. 2016.

BULLOS, Uadi Lamego. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da teoria geral do estado*. São Paulo: Saraiva, 1998.

GODOY, L. S.; BASSO, J. P. *Sonegação e inadimplência contumaz: prejuízo à concorrência empresarial*. 2014. Disponível em: <[http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista\\_05052014](http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista_05052014)>. Acesso em: 24 out. 2015.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

HEYWOOD, Andrew. *Ideologias políticas: do liberalismo ao fascismo*. São Paulo: Ática, 2010.

LEÃO, Moises Paulo de Souza. *O regime especial de fiscalização no direito brasileiro*. 2007. 157f. Dissertação (Programa de Pós Graduação em Direito – Mestrado)–Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2007.

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. *Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária*. 2005. 143f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado)–UFRGS, Porto Alegre, 2005.

MALUF, Sahid. *Teoria geral do Estado*. 30.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MOLLER, Max. *Sanção política e regime especial de fiscalização*. 2014. Disponível em: <[http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista\\_05052014](http://issuu.com/andersoncruz/docs/revista_05052014)>. Acesso em: 24 out. 2015.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 28.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

NUSDEO, Fabio. *Curso de economia: introdução ao direito econômico*. 7.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

PORTAL CONSCIÊNCIA POLÍTICA. *Liberalismo*. Disponível em: <<http://www.portalconscienciapolitica.com.br/economia-politica/liberalismo/>>. Acesso em: 14 abr. 2016.

RIO DE JANEIRO. Supremo Tribunal Federal. *RE 550769 / RJ – Rio de Janeiro*. Recurso extraordinário. Relator(a): Min. Joaquim Barbosa. Julgamento: 22/05/2013. Órgão Julgador: Tribunal Pleno Publicação acórdão eletrônico DJe-066. Divulgado em 02-04-2014, publicado em 03-04-2014.

RIO GRANDE DO SUL. *Arguição de inconstitucionalidade nº 70057809915*. Tribunal Pleno, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Isabel Dias Almeida, Julgado em: 06/07/2015. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=ARGUI%C3%87%C3%83O+DE+INCONSTITUCIONALIDADE.+DIREITO+TRIBU%C3%81RIO.+REGIME+ESPECIAL+DE+FISCALIZA%C3%87%C3%83O+%E2%80%93+REF.+LEI+ESTADUAL+N.%C2%BA+13.711%2F2011.+INOCORR%C3%8ANCIA+DE+VIOLA>>

%C3%87%C3%83O+AOS+PRINC%C3%8DPIOS+CONSTITUCIONAIS+DA+RESE  
 RVA+LEGAL%2C+ISONOMIA%2C+LIBERDADE+DE+EXERC%C3%8DCIO+DE+A  
 TIVIDADE+PROFISSIONAL%2C&proxystylesheet=tjrs\_index&client=tjrs\_index&filter  
 =0&getfields=\*&aba=juris&entsp=a\_\_politica-site&wc=200&wc\_mc=1&oe=UTF-  
 8&ie=UTF-  
 8&ud=1&lr=lang\_pt&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&as\_qj=&site=ementario&as\_epq=  
 &as\_oq=&as\_eq=&as\_q=+#main\_res\_juris>. Acesso em: 07 mai. 2016.

\_\_\_\_\_. *Arguição de inconstitucionalidade nº70048229124*. Segunda Câmara  
 Cível, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, Relator: Arno Werlang, Julgado em:  
 09/07/2012. Disponível em:

<[http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site\\_php/consulta/consulta\\_processo.php%3Fnome\\_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao\\_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id\\_comarca%3D700%26num\\_processo\\_mask%3D70048229124%26num\\_processo%3D70048229124%26codEmenta%3D4908640++++&proxystylesheet=tjrs\\_index&client=tjrs\\_index&ie=UTF-8&lr=lang\\_pt&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70048229124&comarca=Porto%20Alegre&dtJulg=09/07/2012&relator=Arno%20Werlang&aba=juris](http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70048229124%26num_processo%3D70048229124%26codEmenta%3D4908640++++&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&lr=lang_pt&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70048229124&comarca=Porto%20Alegre&dtJulg=09/07/2012&relator=Arno%20Werlang&aba=juris)>. Acesso em: 7 maio 2016.

SANTIAGO, Igor Muller. A Evasão Fiscal e a Concorrência Tributária como Fatores de Distorção do Livre Mercado. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário e ordem econômica: homenagem aos 60 anos da ABDF*. São Paulo: QuartierLatin, 2010.

SANTOS, Luis Fernando Barbosa dos. *Sonegação fiscal e livre concorrência*, Tese. XXXIX Congresso Nacional de Procuradores de Estado. Julho/ 2013. Disponível em:<<http://anape.org.br/site/wp-content/uploads/2014/01/TESE-70-AUTOR-Luiz-Fernando-Barboza-dos-Santos.pdf>>. Acesso em: 19 set. 2015.

SÃO PAULO. Supremo Tribunal Federal. *ARE 915424 / SP - SÃO PAULO*. 2º Turma. Recurso extraordinário com agravo. Relator(a): Min. Celso de Mello. Julgado em: 25/09/2015 Publicação DJe-199. Divulgado em 02/10/2015. Publicado em 05/10/2015. Brasília, 05 out. 2015.

TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário e ordem econômica: homenagem aos 60 anos da ABDF*. São Paulo: QuartierLatin, 2010.