

SANÇÕES POLÍTICAS e o Direito Tributário

LEONARDO GANDARA

*Prefácio por
Paulo Roberto Coimbra Silva*

D'PLÁCIDO
EDITORA

SANÇÕES POLÍTICAS E O DIREITO TRIBUTÁRIO

Leonardo André Gandara



D'PLÁCIDO
EDITORA

Copyright © 2015, D' Plácido Editora.
Copyright © 2015, Leonardo André Gandara

Editor Chefe
Plácido Arraes

Produtor Editorial
Tales Leon de Marco

Capa
Tales Leon de Marco

Diagramação
Bárbara Rodrigues da Silva

Todos os direitos reservados. Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida, por quaisquer meios, sem a autorização prévia da D' Plácido Editora.



Editora D'Plácido
Av. Brasil, 1843 , Savassi
Belo Horizonte - MG
Tel.: 3261 2801
CEP 30140-002

Catálogo na Publicação (CIP)
Ficha catalográfica

GANDARA, Leonardo André.
Sanções Políticas e o Direito Tributário-- Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015.

Bibliografia
ISBN: 978-85-8425-118-6

1. Direito 2. Direito Tributário 3. Sanções Políticas 1. Título I. Direito

CDU349

CDD 340.39

[...] Desde o primeiro século da história brasileira, a realidade se faz e se constrói com decretos, alvarás e ordens régias. A terra inculta e selvagem, desconhecida e remota, recebe a forma, do alto e de longe, com a ordem administrativa da metrópole. [...]
(FAORO, 2001, p. 173).

*Para meus pequenos Pedro e Lucca,
lindos, e sempre prontos a me desafiar com suas questões e a me brindar
com a beleza da paternidade.*

A minha mãe, a meu pai (no céu) e aos meus irmãos, pelo carinho.

*A Roberta, parceira dedicada e sempre presente; juntos enfrentamos
todos os desafios.*

AGRADECIMENTOS

A todos que contribuíram para a realização deste trabalho, fica expressa aqui a minha gratidão, especialmente:

Ao Professor Marciano Seabra de Godoi, pela orientação, discussões e possibilidade de aprender a observar com cuidado os fenômenos jurídicos e sociais, e também por valorizar o conhecimento e me ensinar a não ter receio de mudar de opinião.

Aos meus colegas da Samarco, em especial: Cláudio Faria, Eduardo Bahia, José Otto, Andrew, Najla, Rodrigo, Henrique, Fabiana, Luís Alberto, Ana Rita e Heloísa. À Maiara e Ariane, que me ajudaram tanto com os arquivos de jurisprudência.

Ao Dr. Rafael Frattari, que me incentivou em diversos momentos nesta caminhada acadêmica e pessoal, além da contribuição técnica inestimável.

Ao Dr. Paulo Roberto Coimbra Silva, que me convenceu que o tema da dissertação era interessante e merecia ser investigado.

Aos colegas do curso de Mestrado em Direito Público da PUC Minas, pelas discussões enriquecedoras e pela oportunidade de conhecer diversas formas de pensar.

A todos que, de alguma forma, contribuíram para esta construção.

LISTA DE SIGLAS

ABIT – Associação Brasileira da Indústria Têxtil
AC – Ação Cautelar
ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade
AIDF – Autorização para Impressão de Documentos Fiscais
BDMG – Banco de Desenvolvimento de Minas Gerais
BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CADIN – Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal
CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CFEM – Compensação Financeira pela Exploração Mineral
CND – Certidão Negativa de Débitos ou certidão de regularidade fiscal
CNI – Confederação Nacional da Indústria
COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CPC – Código de Processo Civil
CRV – Certificado de Registro de Veículo
CTN – Código Tributário Nacional
ETCO – Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial
ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IN – Instrução Normativa
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
MC – Medida Cautelar
MP – Medida Provisória
OAB – Ordem dos Advogados do Brasil

PIS – Programa de Integração Social
RE – Recurso Extraordinário
RECAP – Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para
Empresas Exportadoras
REF – Regime Especial de Fiscalização
RFB – Receita Federal do Brasil
RICMS – Regulamento do ICMS
SDE – Secretaria de Desenvolvimento Econômico
SRF – Secretaria da Receita Federal
SRFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil
STF – Supremo Tribunal Federal
TJ – Tribunal de Justiça
TRF – Tribunal Regional Federal

Sumário

Prefácio	17
1. Ponto De Partida: Delimitação do Tema, Conexões e Premissas Adotadas	23
1.1. Justificativa.....	24
1.2. Objetivo da pesquisa.....	25
1.3. Metodologia.....	28
2. A Dimensão Analítica das Sanções Políticas, Morais e Indiretas: A Abordagem Doutrinária	29
2.1. O contexto fático das sanções políticas e sua relação com o sistema tributário.....	30
2.2. Uma introdução ao estudo das sanções políticas, morais e indiretas à luz do Direito Tributário Sancionador.....	32
2.3. Definições e conceitos das sanções políticas.....	39
2.3.1. A natureza oblíqua da sanção política: desvio de finalidade.....	46
2.3.2. A terminologia das sanções políticas, morais e indiretas.....	47
2.4. As variadas visões doutrinárias acerca das sanções políticas, morais e indiretas.....	49
2.4.1. A doutrina contrária às sanções políticas.....	50

2.4.2. A doutrina relativizadora das sanções políticas.....	55
2.4.3. A doutrina favorável às sanções políticas.....	58
2.5. A (im)permeabilidade das sanções políticas, morais e indiretas em relação aos princípios constitucionais tributários.....	70
2.5.1. Por um conceito de permeabilidade.....	70
2.5.2. A dinâmica do conflito: as sanções políticas, morais e indiretas e os princípios constitucionais tributários.....	72
2.6. Síntese conclusiva.....	77

3. A Análise das Sanções Políticas, Morais e Indiretas à Luz da Regra de Proporcionalidade..... 81

3.1. A análise das sanções políticas, morais e indiretas considerando a restrição a direitos fundamentais.....	88
3.1.1. Os direitos fundamentais e a teoria dos princípios: breves incursões.....	89
3.1.2. Os direitos fundamentais e seu suporte fático.....	90
3.1.3. As restrições a direitos fundamentais.....	92
3.2. A manifestação concreta das sanções políticas, morais e indiretas.....	95
3.2.1. Exigência de regularidade fiscal.....	97
3.2.2. Interdição de estabelecimento.....	100
3.2.3. Inscrição em cadastros de inadimplentes.....	104
3.2.4. Operações de comércio exterior.....	105
3.2.5. Transferência de imóveis.....	106
3.2.6. Apreensão de mercadorias.....	108
3.2.7. Outras manifestações das sanções políticas: os casos menos tratados pela doutrina – IPVA e CFEM.....	109
3.3. Síntese conclusiva.....	113

4. A Dimensão Jurisprudencial das Sanções Políticas, Morais e Indiretas: A Abordagem No Supremo Tribunal Federal (STF)	115
4.1. A análise da jurisprudência e sua importância no estudo do Direito.....	115
4.1.1. As sanções políticas e os casos difíceis.....	117
4.2. A jurisprudência consolidada no STF sobre as sanções políticas.....	121
4.2.1. A análise das Súmulas 70, 323 e 547.....	122
4.2.2. O STF e a consolidação jurisprudencial refratária às sanções políticas.....	127
4.2.3. O STF e alguns casos atuais sobre o tema das sanções políticas.....	130
4.3. O caso American Virginia e a análise de constitucionalidade das sanções políticas, morais e indiretas.....	154
4.3.1. Para entender o assunto: introdução à tributação do tabaco pelo IPI e seus reflexos no cotidiano empresarial.....	155
4.3.2. O caso American Virginia.....	163
4.4. Propostas críticas envolvendo a jurisprudência do STF.....	198
4.5. Síntese conclusiva.....	202
5. CONCLUSÃO	205
REFERÊNCIAS	209

Prefácio

Os sentimentos de alegria e orgulho nos invadem com a publicação da obra intitulada “*Sanções Políticas e o Direito Tributário*”, de autoria de Leonardo André Gandara, resultante de seu alentado e consistente trabalho acadêmico, com o qual conquistou, com sobras de méritos, o título de Mestre em Direito outorgado pela tradicional Faculdade Mineira de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.

A alegria justifica-se por múltiplas razões. *Primus*, pelo enriquecimento da bibliografia nacional sobre o tema que, apesar de já ser antigo, remanesce extremamente atual, permeando a legislação dos diversos entes federados e desafiando a argúcia de agentes administrativos, advogados e juízes na lapidação do escoreito tratamento jurídico à *quaestio juris* de tamanha relevância e riqueza. *Secundus*, pelo nosso indisfarçável apreço pela matéria afeta às infrações e sanções de natureza tributária, sobre as quais já tivemos oportunidade de nos debruçar e que permanecem, de forma recorrente, a despertar nosso vívido interesse, a absorver nossa atenção e a instigar nossa capacidade de análise crítica. *Tercius*, pelo momento de sua publicação, que não poderia ser mais oportuno, quando se pode perceber notória e preocupante tendência ao recrudescimento das potestades punitivas confiadas à Administração Pública, notadamente com a recente edição da tão propalada e esperada Lei Anticorrupção.

O orgulho decorre das singulares qualidades de seu autor, cujas conquistas, no âmbito acadêmico e profissional, envaidecem seus familiares e seu seletto grupo de amigos, dentre os quais honrosamente nos incluímos. Não é necessária uma convivência diuturna com Leonardo para se identificar sua genuína curiosidade investigativa, sua arguta capacidade de compreensão, assimilando conceitos e construindo elucubrações lógicas típicas das mentes mais privilegiadas.

O mestre Leonardo André Gandara, graduado pela Universidade Federal de Ouro Preto (UFOP) e especialista em gestão, legislação e regulação ambiental, é advogado de destaque em setor de fundamental importância para a economia nacional, tendo devotado a maior parte de sua vida profissional à indústria da mineração.

Apesar de jovem, acumula vasta experiência no setor minerário, tendo já desempenhado diferentes funções ao longo de mais de duas décadas de dedicação. Com formação interdisciplinar, que revela sua inquietude intelectual e nobilitante busca por constante evolução e aperfeiçoamento, já devotou seus préstimos profissionais a distintas áreas da indústria extrativista, que já perpassaram pela saúde e segurança do trabalho, meio ambiente, planejamento, governança fiscal e societária. Mais recentemente tem se dedicado à estruturação de projetos de aplicação intensiva de capital, sob ponto de vista tributário, regulatório, ambiental, de prevenção de conflitos e contingências que indubitavelmente muito contribuíram aos exitosos resultados empresariais angariados no curso de sua carreira de executivo e advogado.

A despeito dos vários desafios da vida corporativa, não se descurou o autor de buscar desenvolver suas aptidões e habilidades na academia, além de prestar valiosas contribuições como Membro do Conselho de Política Tributária da FIEMG e da Comissão de Direito Minerário da OAB/MG.

Enquanto professor no Curso de Mestrado em Direito da PUC-Minas, tivemos o privilégio de inocular o interesse no autor, então aluno aplicado, e acompanhar o dealbar de suas investigações, que resultou na obra que temos o privilégio de apresentar.

O livro, trazido à lume pela D'Plácido Editora, denuncia a abusiva utilização das sanções políticas, também denominadas por morais ou indiretas no direito pátrio, e ainda por sanções impróprias ou atípicas pela doutrina italiana¹, como vias transversas para a consecução de fins estritamente arrecadatórios, como subterfúgio para se evitar o dispêndio de tempo e dinheiro que a observância do devido processo legal requer. Por certo, não se prestam tais expedientes como uma espécie de “execução fiscal indireta”, inclinada a inibir o manuseio dos instrumentos jurídicos postos à disposição dos indigitados sujeitos passivos dos tributos.

¹ DEL FREDERICO, Lorenzo. *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*. Milano: Giuffrè Editore, 1993.

Entretanto, o autor não apresenta uma conclusão simplista a uma questão complexa, afastando-se das conclusões apriorísticas de alguns, sejam a favor ou contrárias ao emprego do instituto investigado. Confortavelmente inserido no contexto da ciência pós-moderna, destaca o autor relevância da análise casuística do caso concreto, cujas características peculiares podem admitir, sempre de forma excepcional e precedida do crivo da proporcionalidade, a manifestação de potestades punitivas da Administração Pública mais contundentes.

A praticidade não pode, *per se*, ensejar a supressão do processo, com o atropelo de todas as garantias que lhe são inerentes. Nesse diapasão, a aplicação de sanções não pecuniárias pela Administração Fazendária somente se revela cabível em casos excepcionais, após o escrupuloso tríplice juízo do postulado da proporcionalidade, quando visem a tutela de outros valores albergados constitucionalmente, consubstanciados em outros direitos também fundamentais, que ultrapassam em muito as necessidades arrecadatórias do erário.

Apesar de poder ser admitida em casos excepcionalíssimo, cujas características singulares as justifiquem, a imposição de sanções não pecuniárias, restritivas ou impeditivas ao exercício de atividades econômicas, pela administração fazendária não se justifica, tampouco pode ser admitida, em virtude da propalada morosidade na formação do título executivo fazendário ou de seu processo executivo. Filiamo-nos ao autor no repúdio à tentativa de se erigir os notórios custos e a ineficácia de milhares de processos executivos fiscais como justificativas para a utilização das sanções políticas. Vários são os instrumentos legalmente postos à disposição das competentes Procuradorias Fazendárias para a busca da satisfação do crédito tributário. Mercê da generalizada e frustrante ineficácia dos processos de execução fiscal no Brasil, nas últimas décadas percebe-se exsurgir, em profusão, um plexo de atos normativos tendentes ao recrudescimento das garantias de satisfação do crédito tributário, dentre os quais destacam-se, a título ilustrativo, (a) a exigência de depósito prévio para a admissibilidade de recurso endereçado aos Conselhos de Contribuintes (iniciativa que não ultrapassou o juízo de constitucionalidade do STF)², (b) o

² A legislação de vários entes tributantes prevê ou previu a exigência de depósito prévio para o seguimento de recurso voluntário dirigido aos respectivos órgãos colegiados competentes pelo controle interno de legalidade dos atos administrativos de atuação fiscal. Dentre eles, exemplifique-se, o art. 126, § 1º, da Lei n. 8.213/91, com as redações atribuídas pelas Leis de n. 9.698/98 e 10.684/03,

arrolamento administrativo de bens³, (c) a antecipação da presunção de fraude na alienação/onerção de bens e rendas dos devedores inscritos em dívida ativa, mesmo não ajuizada⁴, (d) a indisponibilidade de bens e direitos do executado⁵, (e) a supressão dos efeitos suspensivos de forma automática aos embargos à execução fiscal⁶; (f) a não atribuição automática de efeitos suspensivos à apelação da sentença desfavorável aos embargos à Execução Fiscal⁷; (g) a Ação Cautelar Fiscal⁸; (h) a penhora on-line⁹, além de vários projetos de lei que, ao abraçar a proposta há muito isolada e persistentemente defendida por Leon Frejda Szklarowsky, almejam viabilizar a polêmica execução fiscal administrativa¹⁰.

exigia o depósito de valor correspondente a 30% do crédito tributário definido na decisão recorrida. Essa exigência foi afastada pelo STF, cujo posicionamento pode ser constatado na ADIn n. 1.976-7 e nos RE de n. 388.359 e 389.383. Rendendo-se ao entendimento pretoriano da Corte Constitucional brasileira, tais dispositivos foram revogados pela MP n. 413/08, posteriormente convertida na Lei n. 11.727/08.

³ A Lei n. 9.532/97, em seu art. 64 e 64-A, prevê o arrolamento de ofício de bens quando a dívida, superior a R\$500.000,00, ultrapassar 30% do patrimônio do sujeito passivo da obrigação tributária principal. A Lei n. 10.522/02, que alterou a redação do Decreto n. 70.235/72, determinou o arrolamento de bens (alternativo ao depósito prévio) para fins de seguimento do recurso voluntário endereçado ao CC-MF. A matéria foi disciplinada, infralegalmente, na IN-SRF 264/2002 (arrolamento alternativo ao depósito prévio – art. 1º a 6º – e arrolamento de ofício – art. 7º).

⁴ Nova redação do art. 185 do CTN, atribuída pela LC 118/05.

⁵ Art. 185-A, do CTN, inserto pela LC 118/05.

⁶ CPC, art. 739-A, com a redação dada pela Lei n. 11.382/2006

⁷ CPC, art. 520, V, com a redação dada pela Lei n. 8.950/1994.

⁸ Lei n. 8.397/92. Apesar de já ser antiga sua previsão legal, apenas mais recentemente a cautelar fiscal passou a ser utilizada de maneira mais sistemática.

⁹ Viabilizada pelo Bacen Jud – Sistema de Atendimento das Solicitações do Poder Judiciário ao Banco Central do Brasil, implementado mediante a adesão dos tribunais interessados, com a formalização de *convênio de cooperação técnico-institucional* com o Bacen, cuja minuta encontra-se anexa à Circular BACEN n. 2.717, de 3 de setembro de 1996. Com o propósito de fornecer aos órgãos do Poder Judiciário acesso direto e em tempo real, via internet, ao SISBACEN, o Bacen Jud “*possibilita à autoridade judiciária encaminhar requisições de informações e ordens de bloqueio, desbloqueio e transferência de valores bloqueados*” (informação disponível no site do Banco Central do Brasil, www.bcb.gov.br/fis/pedjud/asp/faq_bacenjud20.asp, acessado em 21/07/2008, as 23:21).

¹⁰ Dentre outros, além da proposta encaminhada pelo MF, citem-se o PL 174/1996, apresentado pelo então Senador Lúcio Alcântara; o PL 5.615/2005, do Dep. Celso

A bem da verdade, a experiência tem nos revelado que, a par da insolvência de muitos e da má fé de poucos devedores, não raro, a ineficiência dos processos de cobrança do crédito tributário decorre da deficiência na formação do título executivo fiscal que, eventualmente, são muito pouco promissores. Diante da má qualidade de uma CDA, notadamente nos casos em que há a lastimável supressão do processo administrativo, como sói ocorrer na cobrança dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não se pode esperar um resultado exitoso da correlata execução fiscal. Imperativo perceber que a maior eficiência não advém da supressão ou atropelo do processo administrativo, como parece estar sendo paradoxalmente perseguido pela Administração Fazendária, mas, ao contrário, de seu revigoreamento como elemento necessário à qualidade e legitimação da CDA unilateralmente emitida pelo credor.

A rigor, qualquer incremento às potestades punitivas do Fisco, seja mediante o reconhecimento de sua competência excepcional para a imposição de sanções políticas, ou de qualquer outra natureza, pressupõe, em nosso sentir, (i) o resgate e robustecimento do processo tributário administrativo, com todas as garantias que lhe são inerentes; e, (ii) formas mais eficientes de se exigir a responsabilização do Estado pelo dano que provocar indevidamente.

Nesse contexto, deve reverberar, com grande senso de responsabilidade, a advertência feita pelo autor, ao asseverar que “o estudo das sanções políticas deve considerar com extremo rigor os riscos envolvidos em sua adoção”.

Sem embargo de se reconhecer a relevância da análise casuística e a valorização do caso concreto, não devem doutrina e jurisprudência se descuidar da necessidade, a par do postulado da proporcionalidade, de se construírem balizas e de se incrementarem as teorias que auxiliam a investigação da (in)compatibilidade de determinada sanção política ao ordenamento. Por certo, não se podem esmorecer os esforços na busca da sistematização de requisitos e limites que venham a direcionar e, por certo, restringir as potestades punitivas outorgadas à Administração. E para isso, todo o Direito é convocado a depor... As teorias da comunicabilidade das fontes, da permeabilidade do Direito Tributário (e outros ramos do Direito) aos Princípios Gerais da Repressão, em sua

Russomanno (PP/SP); e o PL 2.412/2007, de autoria do Dep. Régis de Oliveira (PSC/SP).

grande maioria oriundos do Direito Penal, do acoplamento estrutural sustentado por Luhmann, e outras tantas devem servir de substrato aos dedicados servos do Direito que se debruçarem sobre o instigante tema.

Dentre eles, Leonardo Gandara certamente já conquistou espaço de merecido destaque. Seu livro doravante se consolida como de consulta obrigatória para todos que se interessem pelo estudo das sanções políticas.

Mumbai, outubro de 2014.

Paulo Roberto Coimbra Silva

Professor de Direito Tributário e Financeiro da UFMG

Ponto De Partida:

Delimitação do Tema, Conexões e Premissas Adotadas

1

No contexto de uma sociedade pós-moderna, as relações entre as pessoas e o Estado adquirem diversas nuances e interconexões. Uma dessas relações de conflito entre o cidadão e Estado é aquela representada, de um lado, pelo contribuinte, pagador de tributos, e, do outro lado, o Estado Fiscal, algumas vezes representado como o grande devorador dos recursos privados, representação que tende a ser reduzida a partir dos anos finais do século XX, considerando estudos mais recentes sobre a importância da tributação para o desenvolvimento social, para o cumprimento do papel do Estado na satisfação dos direitos garantidos aos cidadãos e no incremento da solidariedade fiscal, etc. (NABAIS, 2005; MURPHY, NAGEL, 2005; SCHOUERI, 2005; TIPKE, 2002)¹

O contribuinte e fisco convivem numa situação de mútuo e simbiótico conflito, retrato desta sociedade do risco, na qual a complexidade é signo das novas relações (BECK, 2010, p. 24-25; NABAIS, 2005, p. 87). O contribuinte deve ser aqui considerado como a pessoa jurídica

¹ De forma bastante simplificada de nossa parte, citamos Liam Murphy e Thomas Nagel, autores que ressaltam a necessidade de entender o sistema tributário como um modelo de proteção dos bens sociais e da propriedade, de redistribuição de renda e de consecução de objetivos para toda a sociedade. Segundo os autores, “[...] Não podemos conceber a propriedade como algo que é distribuído ou simplesmente abocanhado pelo sistema tributário, mas como algo que é **criado** por esse mesmo sistema. [...]” (2005, p. 240) (grifos dos autores). José Casalta Nabais (2005, p. 38-39) afirma que não existem direitos fundamentais gratuitos, mas sim, compreendem manifestações geradoras de custos financeiros públicos, implicando um dever de pagar tributos, estreitamente vinculado ao financiamento de uma sociedade organizada e com as liberdades e garantias fundamentais protegidas. Em sentido parecido, Klaus Tipke (2002, p. 56-57) resalta a necessidade de o Estado arrecadar tributos para desenvolver a proteção das liberdades dos cidadãos.

“O livro, trazido à lume pela D’Plácido Editora, denuncia a abusiva utilização das sanções políticas, também denominadas por morais ou indiretas no direito pátrio, e ainda por sanções impróprias ou atípicas pela doutrina italiana, como vias transversas para a consecução de fins estritamente arrecadatários, como subterfúgio para se evitar o dispêndio de tempo e dinheiro que a observância do devido processo legal requer. Por certo, não se prestam tais expedientes como uma espécie de “execução fiscal indireta”, inclinada a inibir o manuseio dos instrumentos jurídicos postos à disposição dos indigitados sujeitos passivos dos tributos.

Entretanto, o autor não apresenta uma conclusão simplista a uma questão complexa, afastando-se das conclusões apriorísticas de alguns, sejam a favor ou contrárias ao emprego do instituto investigado. Confortavelmente inserido no contexto da ciência pós-moderna, destaca o autor relevância da análise casuística do caso concreto, cujas características peculiares podem admitir, sempre de forma excepcional e precedida do crivo da proporcionalidade, a manifestação de potestades punitivas da Administração Pública mais contundentes.”

Paulo Roberto Coimbra Silva

Professor de Direito Tributário e Financeiro da UFMG