

TEORIAS E PRÁTICAS ENVOLVENDO SANÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO E A NORMA-MATRIZ DA SANÇÃO POLÍTICA

Agamenon Suesdek da Rocha¹

1. TEORIA DA NORMA JURÍDICA

Inicialmente, cabe destacar que não foram poucos os estudos dos filósofos do Direito e juristas procurando esclarecer o problema da norma jurídica, à luz da análise de suas categorias fundamentais, que se reflete em diferentes espécies. Estes estudos foram desenvolvidos contemporaneamente no âmbito da Teoria Geral do Direito conforme leciona Miguel Reale.²

Os estudos que aqui pretendemos desenvolver sobre normas jurídicas contemplarão os da norma jurídica (geral) e os da norma jurídica tributária. Cuidaremos da distinção entre norma primária e secundária e também da norma jurídica tributária sancionatória.

Muito embora existam importantes nomes de juristas e filósofos do Direito que se dedicaram aos estudos das normas jurídicas, optamos por trazer à colação o de Norberto Bobbio, pois, como adverte Paulo de Barros Carvalho, “poucos são os autores que se têm definido de maneira rigorosa a respeito do verdadeiro conceito de norma jurídica.”³

Embora pareça contraditório falar em norma primária e secundária e relacioná-las ao nome de Bobbio, não se trata, efetivamente, de contradição, conquanto o Mestre da Universidade de Turim tenha criticado a distinção entre normas primárias e secundárias, apontando que esta distinção tem o inconveniente de ter duas acepções, uma cronológica, indicando uma precedência no tempo, e outra axiológica, significando uma preferência de

¹ Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela PUC-SP.

² Reale, Miguel. *Lições preliminares de direito* / Miguel Reale – 11.a ed. revista, São Paulo : Saraiva, 1984, pp. 96-97.

³ Carvalho, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 4.^a edição. São Paulo : Ed. Max Limonad, 2002, p.33.

ordem valorativa, razão pela qual sua preferência é por indicá-las como sendo de “primeiro e segundo graus”.

Tampouco deve ser tomada com estranheza tal relação ao nome de Bobbio, pois é cediço que nem sempre os autores coincidem em chamar de primárias ou secundárias as normas, *v.g.*, que prevêm a conduta ou aquelas que estabelecem as sanções, no caso de sua violação. Sabidamente conhecida neste sentido, conforme anota Miguel Reale, é a postura de Hans Kelsen, para quem a norma primária é aquela que enuncia a sanção, ficando em segundo plano, quase que eliminada por supérflua, como ainda nota Bobbio, a regra que fixa o que deve ou não ser feito.

Paulo de Barros Carvalho, a respeito, assim leciona:

A acolhida dicotomia das regras do Direito em primárias e secundárias tem servido de matéria-prima considerável a muitos trabalhos de construção jurídica, enquanto elemento que torna mais racional o entendimento do complexo sistemático do Direito.⁴

Ainda sob os auspícios dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, anotamos que o jus-filósofo argentino Carlos Cossio, mestre e fundador da escola egológica, “cogita do Direito representado por meio da chamada norma dupla ou norma complexa, passando a desdobrá-la funcionalmente, para efeito de estudo mais aprofundado do fenômeno jurídico.”

Nesta linha expositiva, falando sobre a norma completa da escola egológica de Carlos Cossio, prossegue Paulo de Barros Carvalho:

(...) a norma completa seria formada pela disjunção de dois juízos hipotéticos ou, em outros termos, trata-se de uma disjunção proposicional que reúne, na mesma estrutura lógica, por meio da conjunção disjuntiva “ou”, duas proposições de “dever ser”. A primeira, que pode ser equiparada à norma secundária de Kelsen, Cossio designou de “endonorma” e a

⁴

Idem, *Teoria...*, pp. 43-44.

segunda, que teria a mesma função da norma primária, o autor argentino chamou de “perinorna”.⁵

Concluindo seu raciocínio a respeito da dicotomia das regras do Direito em primárias e secundárias, averba Paulo de Barros que “de fato, o enfoque dicotômico da norma jurídica tem o condão de demonstrar as funções radicalmente diversas de cada norma, ensejando e mesmo estimulando tratamento sistemático diferenciado.”

Tárek Moysés Moussallem, ao discorrer sobre a norma jurídica, assim a vê:

A norma enquanto proposição é uma estrutura sintática de significação pertencente ao plano da Lógica Jurídica. A Ciência do Direito se apropria de tal esquema para se aproximar do direito positivo. Trata-se de dado epistemológico por meio do qual o Direito-ciência se põe em comunicação com o direito-objeto.

Claro está que a norma jurídica não é a oral, nem a escrita, nem o ato ilocucionário, nem somente a proposição, nem somente a forma lógica. Para o presente trabalho, a norma jurídica, em sentido estrito, é a *significação deôntica, completa, articulada entre esses elementos (semântica) e estruturada na forma lógica do condicional (sintática), resultado do uso prescritivo da linguagem (pragmática)*. Embora cientificamente possível, a circunscrição do conceito de norma jurídica à forma lógica (plano sintático), ou à significação colhida dos textos de direito positivo (plano semântico), ou apenas relativamente ao uso prescritivo da linguagem (plano pragmático), reduz consideravelmente o fenômeno normativo.⁶

Afiança o autor que, para a compreensão da definição conceptual da norma jurídica, conhecer sua estrutura condicional é dado fundamental. Para tanto, em abordagem de natureza didática, assim descreve:

Visto pelo prisma sintático a norma jurídica possui a forma lógica do condicional (p → q). Atrela sempre uma ocorrência fática possível

⁵ Idem, *Teoria ...*, p. 46.

⁶ Moussallem, Tárek Moysés. *Argumentação consequencialista na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.*, in *Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual* / Macedo, Alberto [et al]; Coord. Priscila de Souza. Pres. Paulo de Barros Carvalho – Obra Coletiva – São Paulo : Noeses, 6v. 2009, pp.967-981 [969-970].

(antecedente “p”) a uma relação jurídica (consequente “q”) por meio do nexo implicacional (\rightarrow). Em linguagem ordinária, pode se dizer que a norma jurídica enuncia: “dado o fato F. deve-ser a relação jurídica R.”⁷

Prossegue na sua explicação Tárek e nos fala sobre a hipótese normativa ou antecedente abstrato, e também do conseqüente da norma jurídica (geral):

A hipótese normativa (antecedente abstrato) estipula notas relevantes de acontecimentos possíveis no plano do ser, ou seja, cria uma classe de situações relevantes para o direito. Todos os elementos necessários para que determinado fato social ou natural seja alçado à categoria de jurídico têm que estar contidos numa hipótese normativa. A vontade do intérprete está limitada a esse dado, de maneira que não pode ao seu bel prazer acrescentar elementos que o direito positivo não outorgou relevância.

O conseqüente da norma jurídica (geral) prescreve a conduta entre dois ou mais sujeitos, onde um (sujeito passivo) tem o dever jurídico de fazer, não-fazer ou dar algo ao outro (sujeito ativo), detentor do direito subjetivo. Por meio da imputação deôntica, a norma jurídica estatui a relação jurídica como decorrência do antecedente.⁸

Para que tenhamos uma compreensão melhor da estrutura lógica das normas jurídicas, se vistas não só pelos seus enunciados prescritivos, *e.g.*, na função pragmática de descrever condutas, mas também como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas, reputamos importantíssimo trazer à colação estes ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho.

Trata-se de investigação de grande importância científica e que poderá ser útil aos estudiosos das normas jurídicas como um todo e particularmente no desenvolvimento destes estudos sobre sanções tributárias. Deixa claro o ilustre mestre da PUC-SP e da USP, no encerramento do tópico sobre antecedente da norma jurídica, que *“a concepção da norma que temos operado é a chamada ‘hilética’, qual seja, a que toma as unidades normativas, de*

⁷ Moussallem, Tárek Moisés. *Argumentação...* pp.967-981 [971].

⁸ Idem, *Obra citada.* pp. 967-981 [971].

*modo semelhante às proposições, como o significado prescritivo de certas formulações lingüísticas”.*⁹

Afigura-se a nós oportuno exaltarmos tais ensinamentos, quer pelo seu conteúdo, quer pela brilhante exposição que encerra Paulo de Barros Carvalho ao falar da estrutura lógica das normas jurídicas, onde, inicialmente, fala-nos sobre seu antecedente, a seguir sobre o operador deôntico e, finalizando, sobre o conseqüente normativo.

No que diz respeito aos enunciados prescritivos, deles não se descuidou o ilustre Mestre, mas, sobre os mesmos, limitar-nos-emos apenas ao registro esclarecedor e necessário de seu sentido para o desenvolvimento deste trabalho, assim sintetizado: “(...) os enunciados se apresentam como frases, digamos assim soltas, como estruturas atômicas, plenas de sentido, uma vez que a expressão sem sentido não pode aspirar à dignidade de enunciado.” Prossegue o ilustre publicista a respeito de enunciados prescritivos:

De fato, o discurso produzido pelo legislador (em sentido amplo) é, todo ele redutível a regras jurídicas, cuja composição sintática é absolutamente constante: um juízo condicional, em que se associa uma conseqüência à realização de um acontecimento fático previsto no antecedente. Agora, a implicação é a figura das formações normativas, após a leitura dos enunciados prescritivos. E ênfase a seqüência temporal exatamente para deixar claro que os enunciados prescritivos recebem tratamento formal ao serem acolhidos em nossa mente, que os agrupa e dispõe na conformidade lógica daquela fórmula interativa que mencionamos. Vê-se que os enunciados prescritivos ingressam na estrutura sintática das normas, na

⁹ Nota: a propósito dos esclarecimentos de Paulo de Barros Carvalho de que a concepção de norma chamada “hilética” é a por ele operada, mostra sua preocupação com o incontestável rigor científico no trato de seus trabalhos. Nesta linha de esclarecimentos e rigor científico, o ilustre professor fez citar à p. 25 da obra *Fundamentos...*, o que Pablo Eugênio Navarro pronunciou a respeito da denominada “*concepción expresiva*”, in *La eficacia del derecho*, p. 31: “*En la outra versión, denominada ‘áoncepción expresiva’, lo distintivo de una norma no reside en su aspecto semántico sino en el uso de un contenido proposicional, y por ello, la identificación de una norma supone recurrir a una análisis pragmático del lenguaje.*” (Carvalho, *Fundamentos ...* p. 25). Fala-nos ainda que o Prof. Lourival Vilanova, inserindo-se na corrente hilética, registra bem a distinção apontada, (Lourival Vilanova, *Análítica do dever-ser*, *Revista do IV Congresso Brasileiro de Filosofia do Direito*, em homenagem a Miguel Reale, p. 5): “*o uso é sempre relação pragmática. É externo ao enunciado. É relação pragmática intersubjetiva, não relação sintática na estrutura do enunciado, nem relação semântica de referência denotativa com as situações que deonticamente qualificam*”.

condição de proposição-hipótese (antecedente) e de proposição-tese (conseqüente).¹⁰

Nesta linha de pensar de Paulo de Barros Carvalho é a manifestação de Tárek Moysés Moussallem, que assim define enunciados:

Enunciados são os símbolos lingüísticos (letras de um idioma) documentados em um suporte físico (papel) estruturado frasicamente de acordo com as regras gramaticais, que tenha sentido e seja capaz de transmitir uma mensagem.¹¹

Sendo assim, e limitados ao registro esclarecedor sobre enunciados, passamos a tratar acerca do antecedente da norma, sobre o operador deôntico e, finalizando, sobre o conseqüente normativo.

1.1. O Antecedente da norma jurídica

Com referência ao antecedente da norma jurídica, Paulo de Barros Carvalho assim leciona:

Pois bem. Uma coisa são os enunciados prescritivos, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outra, as normas jurídicas, como significações construídas a partir de textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas. É exatamente o que ensina Ricardo Guastini, de modo peremptório: *un documento normativo (una fonte del diritto) è un aggregato di enunciatti del discorso prescrittivo*.¹²

Com o sentido de aprimoramento de seu enfoque científico sobre o tema, traz Paulo de Barros Carvalho, para confronto de suas idéias, aquelas esposadas por J.J. Gomes

¹⁰ Carvalho, Paulo de Barros. *Fundamentos....*, Obra citada p. 18.

¹¹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés, *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalhos*, Editora Forense, São Paulo, 2005.

¹² Carvalho, Paulo de Barros. *Direito Tributário : fundamentos jurídicos da incidência tributária* / Paulo de Barros Carvalho. 2.^a ed. rev. – São Paulo : Saraiva, 1999, p. 22, (passim). Paulo de Barros Carvalho, em notas de rodapé de n.º 14, faz citação de Ricardo Guastini, *Dalle fonti alle norme*, p. 16.

Canotilho¹³, que percorre idêntico caminho epistemológico, firmado, entre outros, na posição do jurista italiano já citado. Entretanto, na avaliação de Paulo de Barros Carvalho, o acolhimento de doutrina por parte de Canotilho, que não lhe pareceu rigorosa, eis que acabou por conceber a possibilidade de norma sem base em enunciados prescritivos, fez com que dele discordasse, e aponta suas razões. Ao citar como exemplo o princípio do procedimento justo (*due process*), arremata: “*este princípio não está enunciado linguisticamente; não tem disposição, mas resulta de várias disposições constitucionais ...*” Ora, se resulta de várias disposições constitucionais, assenta-se não em um enunciado apenas, mas em vários, o que infirma o pensamento do autor português.

Seguindo em suas razões, acerca da noticiada discordância, explica Paulo de Barros Carvalho:

Sucedem que as construções de sentido têm de partir da instância dos enunciados linguísticos, independentemente do número de formulações expressas que venham a servir-lhe de fundamento. Haveria, então, uma forma direta e imediata de produzir normas jurídicas; outra, indireta e mediata, mas sempre tomando como ponto de referência a plataforma textual do direito posto.¹⁴

Mostra-nos quão acertado é o seu ponto de vista, que em muito se aproxima do pensar do ilustre publicista Eros Grau, v.g., pelo comentário feito em que vemos Eros Grau distinguindo “*texto*” de “*norma*”, “*afirma que a atividade interpretativa é um processo intelectual, através do qual, partindo-se de fórmulas lingüísticas contidas nos atos normativos (os textos, enunciados, preceitos, disposições), alcançamos a determinação de seu conteúdo normativo*”.¹⁵

Dando prosseguimento à sua exposição, esclarece, mais que em outro escrito, retilhando a mesma idéia, Eros Grau:

¹³ Apud, Carvalho, Paulo de Barros. *Direito Tributário : fundamentos...*, p. 22, (passim) em notas de rodapé de n.º 15, faz citação da obra, de J.J. Canotilho, *Direito constitucional*, p. 208.

¹⁴ Carvalho, Paulo de Barros. *Direito Tributário : fundamentos...*, p. 22.

¹⁵ Grau, Eros Roberto. *Licitação e contrato administrativo*, 1995, p. 5-6. Apud, Carvalho, Paulo de Barros, *Fundamentos ... cit.* pp. 22-23 (passim).

è volta al discernimento degli enunciati semantici veicolati dai precetti (enunciati, disposizione, testi). L'interprete libera la norma dal suo involucro (il testo); in questo senso, l'interprete "produce la norma (grifo do autor).¹⁶

Ao que, comenta Paulo de Barros Carvalho:

A doutrina do ilustre publicista se aproxima do ponto de vista que expusemos, com a pequena diferença de que tomamos a norma como construção "a partir dos enunciados" e não "*contida ou involucrada nos enunciados*". Todavia, a expressão "o intérprete produz a norma" cai como uma luva ao sentido que outorgamos às unidades normativas. Adverte o autor, no entanto, que o intérprete produz a norma na acepção de que, posto o enunciado pela autoridade competente, ele, intérprete, passa a construir a regra de direito. Outra proporção semântica seria a de expedir o próprio enunciado, a contar do qual será edificada a norma, tarefa do órgão indicado pelo sistema.¹⁷

De volta ao ponto inicial das considerações sobre o antecedente na estrutura lógica das normas jurídicas, ensina que a última:

síntese das articulações que se processam entre duas peças daquele juízo, postulando uma mensagem deontica portadora de sentido completo, pressupõe, desse modo, uma proposição-antecedente, descritiva de possível evento do mundo social, na condição de suposto normativo, implicando uma proposição-tese, de caráter relacional, no tópico do conseqüente.¹⁸

As considerações acima consignadas mostram quão complexo é o tema tratado, que, por sua vez, por extrema necessidade de compreensão, dá ensejo a esclarecimento de caráter didático que o Professor Emérito da Universidade Católica de São Paulo – PUC e das Arcadas – USP, assim nos proporciona:

¹⁶ Grau, Eros Roberto. *La dopia destrutturazione del diritto*, p. 59 Apud, Carvalho, Paulo de Barros, *Fundamentos ...* cit. p. 23 (passim).

¹⁷ Carvalho, Paulo de Barros. *Direito Tributário : fundamentos...*, p. 23.

¹⁸ Carvalho, Paulo de Barros. *Direito Tributário : fundamentos...*, p. 23.

A regra assume, portanto, uma feição dual, estando as proposições implicante e implicada unidas por um ato de vontade da autoridade que legisla. E esse ato de vontade, de quem detém o poder jurídico de criar normas, expressa-se por um “dever-ser” neutro, no sentido de que não aparece modalizado nas formas “proibido”, “permitido” e “obrigatório”. “Se o antecedente, então deve-ser o consequente”. Assim diz toda e qualquer norma jurídico-positiva.¹⁹

Ainda a respeito do antecedente da norma jurídica, observamos que Paulo de Barros Carvalho anota sobre esse tópico, sem contudo valer-se de números cardinais ou ordinais, quatro outros itens de suas características.²⁰

No primeiro, a proposição antecedente funcionará como descritora de um evento de possível ocorrência no campo da experiência social, sem que isso importe submetê-la ao critério de verificação empírica, assumindo os valores “verdadeiro” e “falso”, pois não se trata, absolutamente, de uma proposição cognoscente do real, apenas de proposição tipificadora de um conjunto de eventos.

No item seguinte, o antecedente da norma jurídica assenta no modo ontológico da possibilidade, quer dizer, os eventos da realidade tangível nele recolhidos terão de pertencer ao campo do possível. Se a hipótese fizer a previsão de fato impossível, a consequência, que prescreve uma relação deontica entre dois ou mais sujeitos, nunca se instalará, não podendo a regra ter eficácia social.

No terceiro, faz anotar que, havendo grande similitude entre as proposições tipificadoras de classes de fatos, como é a hipótese normativa, e aquelas outras cognoscentes do real, seus traços individualizadores não se evidenciam à primeira vista. Uma observação lógica, contudo, pode dar bem a dimensão do antecedente em face de proposições que dele se aproximem: a hipótese, como a norma na sua integralidade, prepõe-se como válida antes

¹⁹ Idem, *Direito Tributário : fundamentos* e pág, citada.

²⁰ Carvalho, Paulo de Barros. *Direito Tributário : fundamentos...*, pp. 24-25.

mesmo que os fatos ocorram, e permanece como tal ainda que os mesmos eventos (necessariamente possíveis) nunca venham a verificar-se no plano da realidade.

Dando curso à nossa seqüência numérica imaginária, o quarto item traz explicações de Paulo de Barros Carvalho no sentido de que o suposto normativo não se dirige aos acontecimentos do mundo com o fim de regrá-los. Seria inusitado absurdo obrigar, proibir ou permitir ocorrências factuais, pois as subespécies deônticas estarão unicamente no prescritor. A hipótese guarda com a realidade uma relação semântica de cunho descritivo, mas não cognoscente, e esta é sua dimensão denotativa ou referencial.

1.2. O Operador Deôntico, na visão de Paulo de Barros Carvalho

Como anteriormente dissemos, as lições do Mestre esclarecem vários aspectos da estrutura lógica das normas jurídicas, não só pelos seus enunciados prescritivos, mas também como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas, que, embora obscurecidos pela doutrina em razão das peculiaridades relacionais próprias da estrutura lógica das normas jurídicas, são vitais para a compreensão dos fundamentos de um sistema relacional lógico das normas jurídicas.

No que diz respeito ao operador deôntico da norma jurídica, temos nas lições de Paulo de Barros Carvalho, oportunidade de colher estes ensinamentos, que podem ser resumidos da seguinte maneira: em primeiro lugar, cabe registrar que foi Hans Kelsen quem insistiu a diferença entre as leis da natureza, submetidas ao princípio da causalidade física, e as leis jurídicas, articuladas pela imputabilidade deôntica. Lá, a síntese do “ser”; aqui, a do “dever-ser”. Nas duas causalidades temos a implicação, o conectivo condicional atrelando o antecedente ao conseqüente.

Em segundo lugar, quando usado e não simplesmente mencionado, o “dever-ser” denota uma região, um domínio ontológico que se contrapõe ao território do “ser”, em que as proposições implicante e implicada são postas por um ato de autoridade: $D(p \rightarrow q)$ (deve ser que p implique q). Ao que adicionalmente esclarece: “falamos, por isso, num operador deôntico interproposicional, ponente da implicação. Não fora o ato de vontade da autoridade

que legisla e a proposição-hipótese não estaria conectada à proposição-tese. Daí porque esse operador deôntico seja chamado de neutro, visto que nunca aparece modalizado.”

Em terceiro lugar, já caminhando para o aprofundamento ínsito de seus ensinamentos, acrescenta Paulo de Barros Carvalho que, no arcabouço normativo enquanto estrutura lógica, encontraremos outro “dever-ser” expresso num dos operadores deônticos, mas inserto no conseqüente da norma, dentro da proposição-tese, ostentando caráter intraproposicional e aproximando dois ou mais sujeitos, em torno de uma previsão de conduta que deve ser cumprida por um e deve ser exigida pelo outro. Este “dever-ser”, na condição de conectivo intraproposicional, triparte-se nos modais “proibido” (V), “permitido” (P) e “obrigatório” (O), diferentemente do primeiro, responsável pela implicação e que nunca se modaliza.

Na articulação e manejo de seus ensinamentos doutrinários, sempre enriquecidos de exemplos e opiniões de juristas respeitabilíssimos, que traz a lume, e no caso presente, é o que se vê com as observações de Lourival Vilanova, ressaltadas, dadas às suas pertinências com o tópico “o operador deontico” aqui em comento, baseado em Paulo de Barros Carvalho, que afirma: “Se chamarmos de 'functor deôntico' aquele presente na proposição-tese da norma jurídica, seguindo a terminologia de Georges Kalinowski,²¹ o primeiro será “functor-de functor', uma vez que, inaugurando a relação implicacional, é ponente também do functor intraproposicional”.

Acrescenta ainda duas reflexões de Lourival Vilanova: a primeira soa como advertência de “*que na linguagem falada e escrita do direito positivo não nos deparamos com o 'dever-ser' com a função sintática de modal deôntico neutro. Generalizando, obtenho o conceito de norma jurídica. Agora, só formalizando obtenho o conceito de 'dever-ser': ultrapassando a linguagem da Teoria Geral do Direito para ingressar na linguagem formal da Lógica.*”²²

A segunda, onde esclarece que o “*'dever-ser' é expressão sintática*”, conforme anotou: “*em rigor, o 'dever-ser' é expressão sintática, é uma partícula operatória que se*

²¹ Nota. Paulo de Barros Carvalho, faz aqui, referência à obra de Georges Kalinowski, *Lógica del discurso normativo*, p. 26.

²² Vilanova, Lourival. *Analítica do dever-ser*, *Revista*, cit., p. 353. Apud Paulo de Barros Carvalho, *Fundamentos...*, pp. 26-27.

*encontra na estrutura dos enunciados normativos, participando na sua lei de composição interna. Como partícula, carece de significação per se, não é por-si-só bastante para conduzir a uma expressão completa.” Ao que conclui: “por isso mesmo, o que está ao nosso alcance é a regra de uso dessa expressão sintática, movendo-se na articulação interna dos enunciados deônticos e, convém insistir, também no interior do enunciado que cumpre a função de apódose ou conseqüente.”*²³

1.3. O Conseqüente Normativo

Para Paulo de Barros Carvalho, se a proposição-hipótese é descritora de um fato de possível ocorrência no contexto social, a proposição-tese funcionará como prescritora de condutas intersubjetivas.

Reconhece que, na verdade, o prescritor da norma é, invariavelmente, uma proposição relacional, enlaçando dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória.

Afirma tratar-se de uma relação entre termos determinados, que são necessariamente pessoas: S' R S''. Nessa fórmula, S' é uma pessoa qualquer e S'' é uma pessoa qualquer, desde que não seja S'. R é o relacional deôntico, aparecendo num dos modais do dever-ser: V, P ou O, que são irreduzíveis, mas interdefiníveis, isto é, com o auxílio do conectivo negador (-), é dado definir um pelo outro (OP □ □ -P-p). Interpretando: dizer que uma conduta “p” é obrigatória equivale afirmar que não é permitido omití-la.²⁴

CAPITULO SEGUNDO

1. REFLEXÕES SOBRE UMA POSSÍVEL NORMA-MATRIZ DA SANÇÃO POLÍTICA

O que se pretende neste tópico é a demonstração da norma-matriz da sanção política.

²³ Vilanova, Lourival. *Analítica do dever-ser*, Revista, cit., p. 357. *Apud* Paulo de Barros Carvalho, *Fundamentos...*, p. 27.

²⁴ Carvalho, Paulo de Barros. *Fundamentos ...*, p. 28.

Cabe, inicialmente, à guisa de introdução e com arrimo nas lições de autores dos mais autorizados e que aqui anotamos, deixar fixadas algumas noções propedêuticas à respeito da norma jurídica e que serão importantíssimas no desenvolvimento desta exposição. Em seguida a esta introdução, trataremos propriamente sobre a norma-matriz da sanção política.

2. NOÇÕES PROPEDÊUTICAS SOBRE NORMA JURÍDICA CONSIDERADAS NO DESENVOLVIMENTO DA NORMA-MATRIZ DA SANÇÃO POLÍTICA

Sendo assim, fazemos lembrar que, conforme meditações de Alfredo Augusto Becker, *“toda e qualquer regra jurídica independentemente da sua natureza tributária, civil, comercial, etc. tem a mesma estrutura lógica: a hipótese de incidência (fato gerador, suporte fático, etc) e a regra (norma, preceito, regra de conduta) cuja incidência fica condicionada à realização dessa hipótese de incidência.”*²⁵

Por sua vez, Norberto Bobbio afirma: *“as normas jurídicas não existem isoladamente, mas sempre em um contexto de normas com relações particulares entre si.”*²⁶

Para PAULO DE BARROS CARVALHO, impõe-se, quando do trato das normas jurídicas, sejam distinguidos enunciados prescritivos, que são usados na função de descrever condutas, das normas jurídicas, que se formam de significações construídas, derivadas que são de textos positivos e estruturadas em conformidade com a forma lógica dos juízos condicionais, que, por sua vez, surgem da associação de duas ou mais proposições prescritivas, sempre lingüísticas.²⁷

Nesta linha de trazermos lições de autores dos mais autorizados, anotamos, com Angela Maria da Motta Pacheco, que, por sua vez, louvando-se em Paulo de Barros Carvalho, informa²⁸ que o Mestre assim se refere à norma jurídica tributária: “a norma jurídica tributária

²⁵ Becker, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 289.

²⁶ Bobbio, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Traduzido por Maria Celeste Cordeiro L. dos Santos, 6.^a edição Brasília, 1995, p.19.

²⁷ Carvalho, Paulo de Barros. *Fundamentos ...*, pp. 18-21.

²⁸ Carvalho, Paulo de Barros, obra cit., *apud* Angela Maria da Motta Pacheco, *Sanções ...*, op. cit., p. 206.

tem a estrutura lógica das outras normas jurídicas. É um juízo hipotético-condicional. Na hipótese, antecedente ou descritor, vem descrito um fato. No mandamento, conseqüente ou prescritor, vem prescrita a relação jurídica que surge da existência do fato.”

Não se desconhece, pois há muito é ensinado que a norma jurídica tributária tem composição dual: norma primária e norma sancionadora. Na norma primária, também de composição dual, antecedente e conseqüente, a conduta descrita no antecedente é modalizada pelo deôntico obrigatório. Se ocorrida, ocasionará o aparecimento de uma relação jurídica tributária entre sujeito ativo, Estado, e passivo, Contribuinte.

Por sua vez, também é cediço, como anotou Michelle Heloise Akel ²⁹, que a norma jurídica, tanto a primária como a secundária, é estruturalmente formada por um antecedente ou hipótese (proposição-hipótese) e um conseqüente ou mandamento (proposição-tese). A proposição-hipótese (ou proposição antecedente) descreve um evento possível de ocorrer no mundo concreto, no contexto social, “a hipótese delinea um possível estado de coisas” ³⁰; trata-se, enfim, “de proposição tipificadora de um conjunto de eventos” ³¹. Tais eventos têm, porém, de pertencer ao plano do possível. Caso contrário, será ineficaz, inoperante para a regulação das condutas intersubjetivas. Não obstante, a despeito da proposição dever apresentar-se como possível antes mesmo de que os fatos ocorram, paralelamente, em vista de ser um enunciado teórico, deverá ser feito o teste prático, empírico, de onde poderá ser expedido o juízo de valor lógico. “A hipótese guarda com a realidade uma relação semântica de cunho descritivo, mas não cognoscente, e esta é sua dimensão denotativa ou referencial”.³²

Prosseguindo, Michelle Akel assim procedeu em suas anotações: “Por sua vez, a proposição-tese prescreve condutas intersubjetivas, 'a tese, normativamente vinculada à hipótese, tem estrutura interna de proposição prescritiva'.³³ É no prescritor da norma, assim, que estará prevista a relação jurídica. PAULO DE BARROS CARVALHO enfatiza, ainda, no seu exame da estrutura da norma jurídica, 'a sua feição dúplice ou complexa, sendo

²⁹ Akel, Michelle Heloise, *Lançamento tributário e processo administrativo fiscal: o instituto e seu controle no ordenamento jurídico brasileiro*. Curitiba: 2007, Monografia, UFPR, pp. 28-33.

³⁰ Vilanova, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p., 43. *apud* Akel, Michelle Heloise, *Lançamento tributário e processo ...*, (Passim).

³¹ Carvalho, Paulo de Barros. *Fundamentos ...*, obra cit., p. 24. *apud* Akel, Michelle Heloise, *Lançamento tributário e processo ...* (Passim).

³² *Ibidem*, obra cit., p. 25, *apud* Akel, Michelle Heloise, *Lançamento tributário e processo ...* (Passim).

³³ Vilanova, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p., 54. *apud* Akel, Michelle Heloise, *Lançamento tributário e processo ...*, (Passim).

constituída pela norma primária (ou endonorma, no termo adotado por CARLOS CÓSSIO), aquela que prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto; e pela norma secundária (perinorma), a que prescreve uma providência sancionatória, em caso de descumprimento da conduta prescrita na norma primária”.³⁴

As normas primárias e as secundárias, como já apontado, têm a mesma estrutura lógica, sendo constituídas por hipótese e consequência. A norma primária ou endonorma poderia ser, então, assim configurada: “Dado o fato A, deve ser a conduta B”³⁵. Por sua vez, a norma secundária ou perinorma teria a seguinte configuração: “Dado o descumprimento de B, deve ser a sanção C”.³⁶ Como ensina PEREZ DE AYALA, essa estrutura lógica da norma jurídica permite nela distinguir duas partes perfeitamente distintas (sem se perder, porém, sua unidade): (i) a sua hipótese ou suposto do fato e (ii) uma regra de conduta, um mandamento, um preceito.³⁷

Entre a norma primária e a secundária “o que existe é uma relação-de-ordem não simétrica”.³⁸ Norma primária e secundária formam a norma completa e ambas são válidas no sistema, mesmo que somente a norma primária venha a ser aplicada no caso concreto, isto é, quando o sujeito obedece ao prescritor contido na norma primária para não sofrer a sanção prevista na norma secundária. Em resumo, tal consideração leva à conclusão de que não existe regra jurídica sem sanções correspondentes. “A norma é jurídica porque sujeita-se [sic] à sanção. Para Kelsen, norma jurídica é a que prescreve uma sanção, i.é, que tem como conteúdo um ato coercitivo, qualificado como devido, sem o qual se torna mero preceito moral”.³⁹

³⁴ Carvalho, Paulo de Barros. *Fundamentos...*, obra cit., pp. 24-25. *apud* Akel, Michelle Heloise, *Lançamento tributário e processo ...*, (Passim).

³⁵ Vieira, José Roberto. *IPI - a regra-matriz de incidência: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993., p. 58, *apud* Akel, Michelle Heloise, *Lançamento tributário e processo ...*, (Passim).

³⁶ “En efecto, y como se há dicho certeramente, la estructura lófica de la proposición normativa es la de um juicio dysuntivo: dado um hecho, debe ser una determinada prestación. Dada la no prestación, debe ser la consecuencia jurídica (sanción)”. (PEREZ DE AYALA, Jose Luis. *Derecho Tributário*. Madrid: Editorial de

Derecho Financiero, 1968. v. 1. p. 62-63.) *apud* Akel, Michelle Heloise, *Lançamento tributário e processo ...*, (Passim).

³⁷ Idem, obra cit., p. 63, *apud* Akel, Michelle Heloise, *Lançamento tributário e processo ...*, (Passim).

³⁸ Carvalho, Paulo de Barros. *Fundamentos...*, obra cit., p. 35. *apud* Akel, Michelle Heloise, *Lançamento tributário e processo ...*, (Passim).

³⁹ Santi, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 41. *apud* Akel, Michelle Heloise, *Lançamento tributário e processo ...*, (Passim).

Por derradeiro, para ALBERTO XAVIER⁴⁰, reportando-se às lições de CASTANHEIRA NEVES, a distinção entre norma primária e secundária tem apenas uma função formal de sua análise, na medida em que a norma não deixa de ser unitária, assim como o ato que traduz sua aplicação. Essa conceituação terá repercussões no próprio exame da natureza jurídica do lançamento, como se verá na seqüência. A decomposição de uma norma em primária e secundária decorre, portanto, de um corte que visa a reduzir a complexidade do dado normativo e a facilitar o conhecimento pela ciência jurídica.⁴¹

2.1. NORMA SANCIONATÓRIA E SUA PREVISÃO NO ORDENAMENTO JURÍDICO PARA GARANTIR CUMPRIMENTO DAS NORMAS

Paulo de Barros Carvalho ensina que o ordenamento jurídico, visando a tornar possível a coexistência do homem na comunidade, prevê em sua estrutura: (i) necessidade de garantir, efetivamente, o cumprimento das suas normas, (ii) ainda que, para tanto, seja necessária a adoção de medidas punitivas que afetem a propriedade ou a própria liberdade das pessoas.⁴²

Na exposição, deixa claro que “*o traço característico do direito é a coatividade, que é exercida, em último grau, pela execução forçada e pela restrição à liberdade.*”⁴³ No que diz respeito aos seres humanos, são tidos “*como exclusivos destinatários das regras jurídicas do direito posto*”,⁴⁴ e quando do seu constante inter-relacionamento social, inexoravelmente, terá de conviver e optar, “*ou cumprem os deveres estabelecidos nos dispositivos legais, ou não realizam essas condutas, incorrendo por via de consequência, nas chamadas sanções.*”⁴⁵ Por tal razão, o legislador deverá estar atento para tal situação, “*daí por que, ao criar uma prescrição jurídica, concomitantemente o legislador enlaça uma providência sancionatória ao não cumprimento do referido dever*”⁴⁶, conforme observado na referida exposição.

⁴⁰ Xavier, Alberto, *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005., pp. 42-44, *apud* Akel, Michelle Heloise, *Lançamento tributário e processo ...*, (Passim).

⁴¹ Santi, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 43. *apud* Akel, Michelle Heloise, *Lançamento tributário e processo ...*, (Passim).

⁴² Carvalho, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*/ Paulo de Barros carvalho. – São Paulo : Noeses, 2008. pp. 755-756.

⁴³ Idem, p. 755.

⁴⁴ Ibidem, p. 755.

⁴⁵ Ibidem, p. 756.

⁴⁶ Ibidem, p. 756.

3. REGRA-MATRIZ E A ESTRUTURA LÓGICA DAS NORMAS SANCIONATÓRIAS

O magistério de Paulo de Barros Carvalho, há muito tempo consolidado, mas sempre oxigenado pelas suas incessantes pesquisas e pelas do Grupo de Estudos do IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários -, que fundou, preside e tem efetiva participação, assim ensina acerca da Regra-matriz e da estrutura lógica das normas sancionatórias e que anota nesta ordem: inicialmente, (i) “as normas jurídicas que põem no ordenamento sanções tributárias integram a subclasse das regras de conduta e ostentam a mesma estrutura lógica da regra-matriz de incidência;”⁴⁷ prosseguindo, (ii) “têm uma hipótese descritora de um fato do mundo real e uma conseqüente prescritora de vínculo jurídico que há de formar-se entre dois sujeitos;”⁴⁸ concluindo (iii) “a proposição-hipótese está ligada à proposição-tese ou conseqüência pelo conectivo *dever-ser* na sua função neutra, enquanto outro conectivo deôntico, modalizado nas formas *permitido, obrigado ou proibido*, une os sujeitos da relação – credor e devedor.”⁴⁹

Paulo de Barros Carvalho enfatiza, no exame da regra-sancionatória, que o seu antecedente “descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de dever estipulado no conseqüente da regra-matriz de incidência⁵⁰, ou seja, “é a não-prestação do objeto da relação jurídica tributária.”⁵¹ Denominada de ilícito ou infração tributária, “essa conduta é tida como antijurídica, por transgredir o mandamento prescrito.”⁵² A respeito de “ilícito tributário” ou “infração tributária”, faz anotar que “são categorias relativas ao mundo fático”⁵³; por outro lado, “as penalidades pecuniárias ou multas fiscais, configuram o objeto do dever a ser cumprido pelo autor do ilícito, integrando liame, por isso mesmo, de natureza obrigacional”⁵⁴; por derradeiro, esclarece que, “o pagamento do valor estipulado é promovido a título de sanção.”⁵⁵

⁴⁷ Carvalho, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*/ Paulo de Barros carvalho. – São Paulo : Noeses, 2008. pp. 758-759. Também em obra citada, Curso de Direito Tributário, pg. 503-504.

⁴⁸ Idem. Idem Obra cit., pp.758-759.

⁴⁹ Ibidem, obra cit., pp 758-59..

⁵⁰ Idem, obra cit. p. 759.

⁵¹ Ibidem, obra cit. p. 759.

⁵² Ibidem., obra cit. p. 759.

⁵³ Ibidem., obra cit. p. 759.

⁵⁴ Ibidem., obra cit. p. 759.

⁵⁵ Ibidem., obra cit. p. 759.

Registra, ainda, que “atrelada ao antecedente ou suposto da norma sancionadora está a relação deôntica, vinculando, abstratamente, o autor da conduta ilícita ao titular do direito violado.”⁵⁶

Do exame da regra-sancionatória, feito por Paulo de Barros Carvalho, colhe-se a explicação de que, “no caso das penalidades pecuniárias ou multas fiscais, o liame também é de natureza obrigacional.”⁵⁷ Tendo em conta que este liame é de natureza obrigacional, pois “tem substrato econômico, denomina-se relação jurídica sancionatória e o pagamento da quantia estabelecida é promovido a título de sanção.”⁵⁸ Por outro lado, admite a existência de diferente tipo de sanção, que não tem cunho ou natureza obrigacional, que é o caso de sanção “que não seja multa ou penalidade pecuniária”, visto que neste caso, “a relação não se altera na sua estrutura básica, modificando-se apenas o objetivo da prestação que será um fazer ou não fazer. Perde o nome de vínculo de cunho obrigacional, mas continua sendo uma relação jurídica sancionatória.”⁵⁹ Como remate desta explicação, anota que “nestes casos, contudo, não se trata da sanção compreendida em seu significado de base, ou seja, em que se faz presente o Estado-Juiz.”⁶⁰

Atesta de forma categórica Paulo de Barros Carvalho que:

No terreno do estudo das infrações e sanções também é utilíssimo o esquema metodológico da regra-matriz, permitindo uma análise minuciosa do suposto, que traz a descrição hipotética do fato ilícito ou infração, e bem assim do conseqüente, que nos leva à prescrição dos elementos que compõem o nexa sancionatório.⁶¹

No que diz respeito à norma sancionatória, mais especificamente sobre sua regra-matriz, dentro de sua linha doutrinária, ensina Paulo de Barros Carvalho que “tudo o que dissemos sobre os critérios da hipótese tributária vale para o antecedente da norma

⁵⁶ Ibidem., obra cit. p. 759.

⁵⁷ Ibidem., obra cit. p. 759.

⁵⁸ Ibidem., obra cit. p. 759.

⁵⁹ Ibidem., obra cit. p. 759.

⁶⁰ Ibidem., obra cit. p. 759.

⁶¹ Ibidem., obra cit. pp. 759-760.

sancionatória.”⁶² De nossa parte, como recurso didático, fizemos recorte do referido texto e destacamos:

Para o antecedente da norma sancionatória, que tem o seu critério material – uma conduta infrigente de dever jurídico –, um critério espacial – a conduta há de ocorrer em certo lugar – e um critério temporal – o instante em que se considera acontecido o ilícito.⁶³

Prossegue Paulo de Barros Carvalho sobre o conseqüente da norma sancionatória:

Na conseqüência, depararemos com um critério pessoal – o sujeito ativo será aquele investido do direito subjetivo de exigir a multa e o sujeito passivo o que deve pagá-la – e um critério quantitativo – a base de cálculo da sanção pecuniária e a percentagem sobre ela aplicada (chamada, como vimos, de ‘sanção’).⁶⁴

É também esse o entendimento de respeitável grupo de doutrinadores que se identifica e segue a linha de pensar do Emérito Professor da PUC-SP e das Arcadas sobre a “regra-matriz de incidência”⁶⁵ e também da regra-matriz da norma sancionatória. Contudo, Paulo de Barros Carvalho não se faz de rogado e dormita sobre louros de merecidos reconhecimentos colhidos ao longo de sua profícua carreira de professor. Ao contrário, o que se vê nestes ensinamentos é o seu incentivo para que estudiosos do Direito prossigam no aprofundamento teórico na pesquisa do tema das infrações tributárias, conforme assim anotou:

A indagação pormenorizada de cada um desses critérios, do antecedente e do conseqüente, propiciará elevado grau de aprofundamento teórico na pesquisa do tema das infrações e sanções tributárias.⁶⁶

⁶² Ibidem., obra cit. p. 760.

⁶³ Ibidem., obra cit. p. 760.

⁶⁴ Ibidem., obra cit. p. 760.

⁶⁵ Nota: “a regra-matriz de incidência tributária” (RMIT), expressão talhada por Paulo de Barros Carvalho, é uma norma jurídica de comportamento. Esta averbação consta das observações que Eurico Marcos Diniz de Santi faz in *Lançamento Tributário*. 2^a. ed – 2.^a tiragem. São Paulo: Max Limonad, 2001, p.127. Trata-se da mais alta contribuição aos estudos do Direito Tributário. A síntese de “A regra-matriz de incidência” está descrita no Cap. XI, da obra *Curso de Direito Tributário*/Paulo de Barros Carvalho. 15.^a ed. revisada e atualizada – São Paulo : Saraiva, 2003, pp. 341-352.

⁶⁶ Carvalho, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*/ Paulo de Barros carvalho. – São Paulo : Noeses, 2008. p. 760.

Sendo assim, e nutridos por todo esse incentivo, que ao mesmo tempo é um desafio, é que nos propomos a descrever a Norma-Matriz da Sanção Política, com o que esperamos nos desincumbir do presente compromisso acadêmico e quiçá possamos agregar alguma contribuição efetiva aos estudos das sanções.

3.1. NORMA-MATRIZ DA SANÇÃO POLÍTICA

A assertiva “as normas jurídicas que põem no ordenamento as sanções tributárias integram a subclasse das regras de conduta e ostentam a mesma estrutura lógica da regra-matriz de incidência,”⁶⁷ precede a explanação de Paulo de Barros Carvalho que reproduzimos e que nos irá pautar nesta investigação:

Têm uma hipótese descritora de um fato do mundo real e uma consequência prescritora de um vínculo jurídico que há de formar-se entre dois sujeitos. A proposição-hipótese está ligada à proposição-tese ou consequência pelo conectivo dever-ser na sua função neutra, enquanto outro conectivo deôntico, modalizado nas formas de permitido, obrigatório ou proibido, une os sujeitos da relação – credor e devedor.⁶⁸

Apoiados na doutrina e na explanação de Paulo de Barros Carvalho, averbamos ser esta a descrição da Norma-Matriz da Sanção Política, que passamos a descrever.

3.2. NORMA-MATRIZ DA SANÇÃO POLÍTICA / AGAMENON SUESDEK DA ROCHA

Antecedente (suposto) da regra sancionatória política:

- descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de um dever estipulado no consequente da regra-matriz de incidência ou de norma que prescreva dever instrumental;

Tem os seguintes critérios:

⁶⁷ Carvalho, Paulo de Barros. *Curso...* p. 503.

⁶⁸ Idem. Obra cit., p. 503.

* critério material.

- conduta infringente de dever jurídico prescrito no conseqüente da regramatriz de incidência tributária ou de norma de dever instrumental. É o fato ilícito considerado pela administração.

* critério espacial.

- local em que se considera ocorrido o fato ilícito

* critério temporal.

- o instante em que se considera acontecido o ilícito.

Conseqüência da regra sancionatória política:

- prescreve providência desfavorável ao autor do ilícito, consistente em penalidade não pecuniária, criadora de obstáculos ao desempenho de atividade negocial pelo contribuinte

Tem os seguintes critérios:

* critério pessoal.

- sujeito ativo e passivo

O sujeito ativo é o Poder Público, representado pela autoridade competente, investida do poder de impor uma pena.

O sujeito passivo é o autor do ilícito, pessoa física ou pessoa jurídica que praticou a conduta infringente.

* critério qualitativo

- indica e qualifica o objeto da relação jurídica sancionatória, consistente na punição não pecuniária imputada ao autor do ilícito.

Optamos por empregar a denominação de “critério qualitativo” em virtude de que, nas sanções políticas, a pena aplicada não é pecuniária, ou seja, não consiste na exigência de multa. As sanções políticas, como visto, correspondem a obstáculos criados pela autoridade administrativa, impossibilitando a regular consecução das atividades do contribuinte.

A norma-matriz da sanção política pode assim ser formalizada:

$$D\{[F \rightarrow R'(Sa, Sp)] \cdot [-R'(Sa, Sp) \rightarrow R''(Sa, Sp)]\}$$

Explicando:

$D\{[F \rightarrow R'(Sa, Sp)]$ é a norma primária dispositiva, que, na hipótese, descreve um fato lícito e, no conseqüente, prescreve uma relação jurídica tributária não sancionatória, consistente na obrigação de pagar tributo ou de cumprir deveres instrumentais.

$[-R'(Sa, Sp) \rightarrow R''(Sa, Sp)]\}$ é a norma primária sancionadora prescritiva de sanção política. Sua hipótese consiste no descumprimento da relação jurídica tributária decorrente da regra-matriz de incidência ou de norma de dever instrumental (fato ilícito), enquanto o conseqüente consiste em outra relação jurídica, de caráter sancionatório, porém não pecuniário, imputado pela administração pública (sujeito ativo) ao contribuinte (sujeito passivo).

3.3. A ESPÉCIE SANÇÃO POLÍTICA

A Sanção política é espécie do gênero sanção.

Longe da pretensão de formular produção dogmática sobre sanções tributárias e sanções penais tributárias, temas amadurecidos e de certa forma já estabilizados no campo de ação do direito tributário por seus teóricos; observamos que há espaço para evoluir acerca desse assunto, visto sermos partidários de que todo conhecimento humano, independente do seu seu ramo, não estar fora da influência do nível desenvolvimentista do Estado e de setores da sociedade.

Assim sendo, entendemos que ao lado das sanções tributárias e das sanções penais tributárias tradicionalmente conhecidas e, dadas as mudanças ocorridas nestes últimos anos que afetaram e continuam afetando o Estado e setores da sociedade, vimos surgir, em nosso meio, nova modalidade de sanções tributárias – as chamadas sanções políticas, também conhecidas como sanções políticas tributárias -, que a rigor é espécie das sanções tributárias.

A nosso sentir e ajustado à linha de pensar de Paulo de Barros Carvalho, quanto ao vocábulo “sanção”, quando sublinhou “ que este vocábulo pode experimentar mutações semânticas que variam conforme o momento da sequência prescritiva (direito posto) ou expositiva (Ciência do Direito)⁶⁹; ao que, sugerimos nós: que as sanções políticas no âmbito do direito tributário devem ser vistas como a providência que o Estado-juridição aplica coativamente, na defesa do erário público, exteriorizada de forma não pecuniária, tendo em conta a conduta do sujeito infrator. E ainda, nessa esteira de sugestões, expressar nosso entendimento no sentido de que as sanções políticas, quando aplicadas no universo abrangido pelo direito tributário, por serem espécie de sanções tributárias, são comumente associadas aos ilícitos tributários tidos como fraudulentos e que são eleitos pelo legislador.

Conforme anotamos anteriormente, tendo como base os estudos de Maria José Falcón y Tella, e Fernando Falcón y Tella, acerca de sanções, esta prática remonta à época do chamado mundo clássico, desde Platão ou Aristóteles, até a doutrina-filosófica-jurídica contemporânea, especialmente a anglo-saxã.

Os pensadores de escolas e tendências formados no decorrer deste período, valeram-se dos mais diversos ângulos e enfoques em seus estudos sobre sanções, cabendo aqui conhecer, alguns de seus mais expressivos autores e entendimentos sobre sanções, que *v.g.* foram registrados por Maria José Falcón y Tella, e Fernando Falcón y Tella; Jean-Marie Guyau; Celso Antonio Bandeira de Mello; e dos quais nos valem para novo registro.

Entre os doutrinadores de Direito Tributário no Brasil é quase unânime o entendimento de que a Sanção Política Tributária, também denominada de Sanção Indireta corresponde a restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo.

Na dicção de Hugo de Brito Machado, a sanção política é assim descrita:

⁶⁹ Carvalho, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008 pp.755-777 [758].

Em Direito Tributário a expressão sanções políticas corresponde a restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras.

[...]

São exemplos mais comuns de sanções políticas a apreensão de mercadorias sem que a presença física destas seja necessária para a comprovação do que o fisco aponta como ilícito; o denominado regime especial de fiscalização; a recusa de autorização para imprimir notas fiscais; a inscrição em cadastro de inadimplentes com as restrições daí decorrentes; a recusa de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte; a suspensão e até o cancelamento da inscrição do contribuinte no respectivo cadastro, entre muitos outros.⁷⁰

Na verdade, a Sanção Política - ou Sanção Indireta, como é conhecida, é uma dentre várias espécies de sanções tributárias que o legislador brasileiro atrelou aos ilícitos tributários que elegeu. Portanto, as sanções tributárias estão disseminadas entre as inúmeras leis de nosso direito positivo, e indagar sobre as sanções, como leciona PAULO DE BARROS CARVALHO, em seu Curso de Direito Tributário, é analisar o conseqüente das normas sancionatórias. Didaticamente o ilustre Mestre as distribuiu em sete modalidades que catalogou, que se nos apresenta incensurável, embora identificáveis no rol, a elas não se referiu com o nome de Sanção Política ou Sanção Indireta.

⁷⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Sanções Políticas no Direito Tributário**, in Revista Dialética de Direito Tributário n° 30, p. 46/47.