

AS SANÇÕES DO DIREITO TRIBUTÁRIO: VISTAS COMO CAPÍTULO PARA APROFUNDAMENTO DA PESQUISA EFETIVA AO ESTUDO DAS SANÇÕES POLÍTICAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO.

Agamenon Suesdek da Rocha

Mestre e Doutorando em Direito pela PUC-SP.

Área do Direito: Tributário.

CAPÍTULO UM.

Na dicção de Maria José Falcón y Tella e Fernando Falcón y Tella, as sanções tributárias constituem o remédio previsto pelo ordenamento à infração de deveres tributários que, tanto pela estrutura da norma que as configura, como pela sua finalidade e forma de aplicar, resultam essencialmente análogas às penas aplicáveis aos ilícitos de caráter criminal. A natureza das mesmas é nitidamente repressiva¹.

As Sanções do Direito Tributário, via de regra, são aplicadas pela Administração Pública e esta, por estar ligada umbilicalmente aos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, eficiência e publicidade, ao aplicar sanções, deve, por disposição do art. 37 da CF/88, observar tais princípios constitucionais sob pena de, não o fazendo, incorrer em inconstitucionalidade do ato.

Isso ocorre porque a CF/88 tem insculpido em seu artigo 5.º, LIV, a adoção do princípio do *due process of law* no ordenamento jurídico brasileiro. Por sua vez, o inciso LV do mesmo artigo dispõe que, tanto no processo judicial quanto no administrativo, aos litigantes e acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Tem se como incontroverso, no âmbito do direito tributário, que, em seus domínios e relações, podem existir infrações penais, os chamados crimes fiscais, por conseguinte, suscetíveis de sanções penais. Porém, por sobejas razões, também existem sanções administrativas, que serão objeto de nosso trato em outro futuro trabalho.

CAPÍTULO UM:

INFRAÇÃO E SANÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO. A EXTRAFISCALIDADE COMO PENALIDADE.

1. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

¹ FALCON Y TELLA, Maria José. *Fundamento e finalidade da sanção: existe um direito de castigar?!*; Falcón y Tella, Maria José; Falcón y Tella, Fernando; tradução Cláudia Miranda de Avena; revisão Luiz Flávio Gomes. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. p. 270.

Antes de falarmos sobre a infração tributária, entendemos serem de vital importância as averbações de FABIANA DEL PADRE THOMÉ² sobre a prova do fato enunciado, que aqui se ajustam à perfeição, dada a necessidade que tem o Estado Fisco de provar o fato enunciado, no caso, o fato desencadeador da infração tributária. Por outro lado, a mesma necessidade se dá em relação ao sujeito passivo (contribuinte) para alicerçar suas razões que visem a desconstituir a infração tributária que lhe tenha sido impingida, cuja gênese tem que guardar perfeito liame com o enunciado que resultou na infração tributária descrita.

É nas lições de PAULO DE BARROS CARVALHO³ que encontramos uma definição científica para infração tributária⁴. Fruto do cinzelamento de suas reflexões sobre infrações e sanções tributárias, nutridas pelas meditações de Lourival Vilanova, que, segundo sua importante e autorizada observação, “foi quem bem interpretando a concepção kelseniana, esclarece que o critério fundamental da distinção entre normas primárias e secundárias repousa na circunstância de estas últimas expressarem, no conseqüente, uma relação de cunho jurisdicional, em que o Estado participa como juiz para obter, coativamente, a prestação insatisfeita.” Assim, define infração tributária “como toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais”⁵.

Encontramos ainda em PAULO DE BARROS CARVALHO, na Obra e páginas citadas, particularidades como as de que no “Direito Penal a infração tem de haver materialidade do evento, contrária aos desígnios da ordem jurídica (antijuridicidade) e, além disso, a culpabilidade, isto é, a imputação do resultado delituoso à participação volitiva do agente”; que se diferencia das do âmbito do Direito Tributário, pois “as infrações contidas em leis tributárias, de caráter não-criminal, sujeitam-se aos princípios gerais do Direito Administrativo.”

1.1. SANÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO.

Por sua vez, tomado isoladamente o vocábulo “sanção”, veremos não se tratar de palavra com um só sentido, permitindo o seu emprego em várias acepções distintas, como bem o fez EURICO DINIZ DE SANTI.⁶

² THOMÉ, Fabiana Del Padre, *Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2008, (Obra Coletiva coordenação SCHOUERI, Luiz Eduardo) pp.603-627. Ver tb. Item 9. “Ônus” da Prova no Direito Tributário. pp.(622)

³ CARVALHO, Paulo de Barros, Ver *Curso de Direito Tributário*. (Obra cit., pp. 501-517.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*. (Obra cit. p., 502).

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*. (Obra cit. p., 505).

⁶ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz, *Lançamento Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996, pp. 38-39, apud CARVALHO, Paulo de Barros, Curso ...

Para PAULO DE BARROS CARVALHO, conforme descreve em seu festejado Curso de Direito Tributário, designa-se sanção tributária a relação jurídica que se instala, por força do acontecimento de um fato ilícito, entre o titular do direito violado e o agente da infração. Outro significado lhe é reconhecido, dizendo respeito à importância devida ao sujeito ativo, a título de penalidade ou de indenização, bem como os deveres de fazer ou de não fazer, impostos sob o mesmo pretexto.

Assinala o ilustre Mestre que a relação jurídica sancionatória pode assumir feição obrigacional quando se tratar de penalidades pecuniárias, multa de mora ou juros de mora, como também veiculadora de meros deveres de fazer ou não fazer sem conteúdo patrimonial. Inclui nessa rubrica uma série de atos cuja prática a Fazenda Pública impõe ao infrator, como também proibições a que fica sujeito toda vez que se formalizarem certos tipos de ilícito.

ALFREDO AUGUSTO BECKER⁷, discorrendo acerca da natureza jurídica da sanção, ensina-nos que esta se distingue perfeitamente da natureza jurídica do tributo extrafiscal “proibitivo”, pois “sanção é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, diretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe.”

Cabe, ainda, para registro, a anotação que HELENILSON PONTES faz sobre o chamado controle de constitucionalidade da sanção, mostrando que “o primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição da sanção.”⁸

2. A EXTRAFISCALIDADE DOS TRIBUTOS.

Somos partidários do entendimento de que a maioria dos doutrinadores de Direito Tributário concorda que o fenômeno da extrafiscalidade, entendida como o manejo pelo poder público da legislação tributária com fins extrafiscais, tem assumido notável relevo nesta última metade do século vinte⁹.

Assim comprovam os recentes trabalhos produzidos sobre esta temática em que, sobre diversas abordagens e ângulos focados, seus autores enfrentam as diversas faces da

⁷ BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 556.

⁸ PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. p.135.

⁹ MELO, José Roberto Moreira de. *Extrafiscalidade e Anistia Fiscal: Uma teoria da extrafiscalidade*. Monografia, CIAPIEF, in *Tax Administration Review*, number 11, September, 1992.

extrafiscalidade, como se vê no de LUIS EDUARDO SCHOUERI.¹⁰ Neste trabalho ponderou que, se a idéia da extrafiscalidade traz, em seu bojo, todo o conjunto de funções da norma diversas da mera fiscalidade, i.e., da simples busca da maior arrecadação, é imediato que ali se incluirá, por exemplo, a função de mera simplificação do sistema tributário. Tal raciocínio exige que se reconheça, a par da função arrecadadora e da extrafiscal, a categoria simplificadora, i.e., uma função das normas tributárias regida pelo princípio da praticabilidade, autorizando o aplicador da lei a adotar medidas globais, generalizantes, com a finalidade de simplificar o sistema tributário¹¹.

Entretanto, neste ponto do trabalho, há necessidade de fixarmos alguns conceitos acerca de norma jurídica, norma jurídica tributária em sentido estrito e amplo e normas indutoras tributárias.

PAULO DE BARROS CARVALHO¹² ensina que a *extrafiscalidade*, ao lado de outros signos, é termo usualmente empregado no discurso da Ciência do Direito para representar valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária, manipulando as categorias jurídicas postas à sua disposição. Colhe-se ainda de sua importante obra a correta observação quanto a serem raríssimas as referências que o direito positivo faz sobre a *extrafiscalidade*, tratando-se de construções puramente doutrinárias.

RUY BARBOSA NOGUEIRA¹³, a respeito da *extrafiscalidade*, ao analisar esta e a intervenção do Estado na vida econômica e social por meio da tributação, assinala que, nesta metade do século, um dos fatos mais evidentes na vida das nações é a transformação das funções e deveres do Estado. Como consequência, o que se vê é a adoção de uma crescente e constante intervenção do poder público em quase todos os setores da atividade dos particulares e principalmente na esfera econômica. Ressalta com peculiar propriedade que a intervenção que se dá no controle da economia é feita pelo Estado, sobretudo por meio de seu poder impositivo e que, no campo da receita, é que o Estado transforma e moderniza seus métodos de ingerência. Assim, o imposto deixa de ser conceituado como exclusivamente destinado a cobrir as necessidades financeiras do Estado.

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Contribuição ao Estudo do Regime Jurídico das Normas Tributárias Indutoras como Instrumento de Intervenção sobre o Domínio Econômico*. São Paulo. USP. 2002. p. 25 a 52 (45 a 48)

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *idem*, obra e pp. citadas.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. revista e ampliada. São Paulo. Saraiva, 2003, pp. 230-2.

¹³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed, atualizada. São Paulo, Saraiva, 1995, pp. 184-5.

No período clássico das finanças públicas ¹⁴, as idéias liberais predominavam e, em decorrência, o Estado não intervinha no mundo econômico. Os sistemas tributários apresentavam características objetivas, pois o Estado, ao tributar, não levava em consideração a pessoa do contribuinte. Por outro lado, no período moderno, os sistemas tributários passaram a ter características subjetivas, como assinala LUIZ EMYGDIO ROSA JÚNIOR ¹⁵, devido à evolução social e técnica da humanidade, tendo o Estado passado a intervir no mundo econômico e social mediante a utilização dos tributos com finalidades *extrafiscais*. Por sua vez, os sistemas tributários passaram a ter a natureza subjetiva, já que o Estado leva em consideração a pessoa do contribuinte, principalmente sua capacidade econômica para tributar, utilizando, ainda, o tributo como forma de redistribuição da riqueza.

Nessa trilha de conceitos sobre a *extrafiscalidade*, LUCIANO DA SILVA AMARO ¹⁶ manifestou-se, observando que, se o objetivo visado pela lei de incidência é prover recursos à entidade arrecadadora ou induzir comportamentos, diz-se que os tributos têm finalidade arrecadatória (ou fiscal) ou finalidade regulatória (ou *extrafiscal*). Se o tributo instituído visar, precipuamente, a abastecer de recursos os cofres públicos, ele se identifica como tributo de finalidade arrecadatória. Se, com a imposição, não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc., diz-se que o tributo tem finalidades *extrafiscais* ou regulatórias.

O tema da *extrafiscalidade* não passou despercebido pelo mestre ALIOMAR BALEEIRO, ¹⁷ que, ao discorrer sobre Tributação Extrafiscal e Poder de Polícia, ensina que a igualdade de todos perante o imposto se concilia com a aplicação deste aos fins *extrafiscais* correspondentes às atribuições do Governo, que exercita o poder de tributar. Exemplificando, mostra que, se a União tem competência para regular o comércio exterior e interestadual, há de ser reconhecida à lei federal a possibilidade de influir na economia, através de tarifas protetoras e defensivas ou de isenções a maquinismos, matérias-primas etc. Fala-nos o ilustre mestre que, desde o regime de 1891, comentadores já aludiam a essas exceções ao princípio da generalidade e igualdade. Anota, ainda, que CARLOS MAXIMILIANO referiu-se particularmente a isso,

¹⁴ Período clássico das finanças públicas é aqui empregado no sentido de anterior ao que se convencionou chamar de período moderno.

¹⁵ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 5. ed. rev e atualizada. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1985, pp. 156-7.

¹⁶ AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. São Paulo. Saraiva, p. 89.

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 5ª. ed. revista, de acordo com a Emenda Constitucional n.º 1, de 1969, e com o CTN. Rio de Janeiro. Forense, 1977, pp.

exemplificando com vários impostos extrafiscais e, por sua vez, COOLEY¹⁸ deu relevo às tributações fundadas no “poder de polícia”, que CARLOS MAXIMILIANO definira como sendo aquele de que se achavam investidas as autoridades administrativas e legisladores para limitar, em benefício da moral, da higiene, do bem estar de todos, da tranqüilidade pública e do progresso da sociedade, os direitos individuais assegurados pela Constituição¹⁹.

FÁBIO LEOPOLDO DE OLIVEIRA²⁰, enfocando a questão da classificação dos tributos²¹ e, particularmente no que diz respeito à classificação quanto aos fins objetivados pela administração, afirma que um tributo é fiscal quando através dele não se objetiva nada além da simples arrecadação de meios financeiros. Prossegue a abordagem para pontuar que, desde o instante em que o poder público, através do tributo, passa a visar, além da simples arrecadação, também a correção de problemas sociais ou econômicos, estamos diante de uma finalidade *extrafiscal*.

2.1 MARCAS DA EVOLUÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE DOS TRIBUTOS ANOTADAS PELA DOUTRINA.

Não se desconhece que a passagem do Estado Liberal para o Estado Intervencionista foi marcada por uma maior atuação do Estado no domínio econômico-social. Os registros históricos dão conta de que tal fenômeno se incorporou em quase todas as Constituições do século XX e também nas brasileiras, em especial a de 1988, que fez enumerar os valores sobre os quais repousa o Estado Democrático Social de Direito e os objetivos que deverão por ele ser perseguidos²².

¹⁸ COOLEY, Thomas McIntyre. Juiz e jurista Americano. (1824-1898). Cf. consulta feita ao verbete *COOLEY* in “The Columbia Encyclopedia, Sixth Edition”, 2007; escreveu extensamente sobre o direito dos delitos e da fiscalidade. Ver mais in “*The Columbia Encyclopedia*”.

¹⁹ MAXIMILIANO, Carlos. Idem, ibidem.

²⁰ OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. *Curso Expositivo de Direito Tributário*, São Paulo. Ed. Resenha Tributária, 1976, p. 148.

²¹ Anotamos que Fábio Leopoldo de Oliveira, na op. cit., adota a classificação de tributos em cinco espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições parafiscais e empréstimos compulsórios.

²² FONSECA, João Bosco Leopoldino da. Ensina que o início do século XX foi marcado por uma profunda alteração nos rumos do Direito. As transformações advindas do iluminismo e da Primeira Guerra Mundial atingiram o Estado e o Direito na medida em que o constitucionalismo então vigente se mostrou insuficiente para enfrentar os problemas postos pela revolução industrial, geradora de profunda crise social. Os problemas da ordem econômica exigiam uma reestruturação do Estado e do Direito, com a utilização de novos instrumentos mais adaptados à nova realidade. Nas palavras do autor: “o Estado não podia mais permitir que a crença na ordem natural da economia dirigisse os fenômenos econômicos” – *Direito econômico*. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 7-9.

Uma vez constitucionalizados estes valores e objetivos²³, o Estado contemporâneo abandona uma postura neutra, atuando de forma ativa, tomando para si responsabilidades e assimilando instrumentos legais que permitam a condução e a consecução dos seus objetivos.

Nessa esteira de acontecimentos, há a constatação de que o chamado capitalismo ultraliberal, ou neoliberal, efetivamente mudou em muito nossa sociedade e, por conseqüência, é-nos lícito dizer que alteraram as relações econômicas e sociais como um todo, para concluir que as relações jurídicas de hoje não são as mesmas de anos atrás.

Teorias econômicas à parte, por não ser o nosso universo, ficaremos adstritos às teorias jurídicas, mas antes faremos o registro de que: (a) a teoria do capitalismo ultraliberal cedeu lugar à teoria do desenvolvimento da economia de mercado e do crescimento econômico em íntima relação com o desenvolvimento social²⁴; (b) um Estado que tem por objetivos o desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, incisos II e III, CF) e por fundamento valores como a cidadania, a dignidade da pessoa humana, o trabalho e a livre iniciativa (art. 1º, CF)²⁵, só pode alcançá-los promovendo o bem de todos, erradicando a pobreza e a marginalização, através da construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, inciso I, CF); (c) a Liberdade, Justiça e Solidariedade são alguns dos valores sobre os quais se assentam o Estado brasileiro, que passa, então, a intervir na economia de mercado para proteger o próprio mercado e a sociedade contra os abusos cometidos e para concretizar os objetivos fundamentais da República.

²³ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. De acordo com João Bosco Leopoldino da Fonseca, as Constituições do México (1917) e a de Weimar, na Alemanha (1919) foram uma resposta no plano do Direito Positivo à nova realidade que se delineava, que exigia do Direito novas respostas, novos instrumentos de atuação do Estado, para dirigir e orientar a nova realidade econômica e social – *Direito econômico*. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 9.

²⁴ BOITEUX, Fernando Netto. Segundo o autor a livre iniciativa continua a ser princípio fundamental da ordem econômica, mas a economia subordina-se aos princípios constitucionais da ordem econômica, que passa a ter um sentido de transformação da realidade, com o fim de atingir os objetivos propostos pelo legislador, que podem ser tanto de incentivo ou de coerção a determinados comportamentos dos agentes econômicos – *Intervenção do Estado no domínio econômico na Constituição Federal de 1988*. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

²⁵ A livre iniciativa é fundamento da ordem econômica e a busca do pleno emprego é objetivo dela. Não há contradição entre a livre iniciativa – base do sistema capitalista - e a intervenção do Estado no domínio econômico. A intervenção do Estado é necessária para a manutenção e o desenvolvimento da economia de mercado, na medida em que corrige os abusos cometidos pelos agentes econômicos na busca de novos mercados, consumidores e lucro.

Colhemos nas lições de Eros Roberto Grau que “o Estado social, assim, caracteriza-se pelo exercício, de parte do setor público, de uma ação sistemática sobre a economia: nele, há uma estreita correlação entre os planos político e econômico e justiça social e desenvolvimento passam a ser perseguidos como ideais sociais”.²⁶

Com efeito, para o cumprimento desses objetivos pelo Estado, sentiu-se a necessidade de ampliação dos mecanismos através dos quais são financiados os crescentes gastos públicos.

Do que aqui se averbou, não há como negar que a fonte de financiamento principal do Estado contemporâneo é a tributação. Tanto assim que a Constituição Federal dedicou à matéria um Título específico²⁷, definindo os princípios que orientam o sistema tributário nacional²⁸, as limitações ao poder de tributar²⁹, a definição e a repartição das competências tributárias³⁰ entre os entes da Federação.

Dando fecho a este capítulo de cunho histórico, trazemos as anotações de TIPKE e YAMASHITA³¹, nada originais, mas que devem ser repisadas à exaustão, em que afirmam ser o dever de pagar impostos um dever fundamental, porquanto se constitui em uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse da sociedade. Em razão disso, o Direito Tributário passa a ter uma importância fundamental na realização dos fins estatais e se deixa impregnar pelos valores constitucionais³².

A inquietude dos homens, a dinâmica da sociedade e o papel moderno desempenhado pelo Estado contemporâneo não se preocupam apenas com o financiamento de suas

²⁶ GRAU, Eros Roberto. *Elementos de Direito Econômico*. São Paulo: RT, 1981, p. 19.

²⁷ CF, Título VI – Da Tributação e do Orçamento, dividido em dois Capítulos. O Capítulo I destina-se ao Sistema Tributário Nacional e o Capítulo II regula as Finanças Públicas.

²⁸ Cf, Seção I: Artigos 145 a 149-A da CF/88 (Dos Princípios Gerais).

²⁹ Cf, Seção II: Artigos 150 a 152 (Das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar).

³⁰ CF, Seções III a VI: Artigos 153 e 154 (Dos Impostos da União); Artigo 155 (Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal); Artigo 156 (Dos Impostos dos Municípios); Artigos 157 a 162 (Da Repartição das Receitas Tributárias).

³¹ YAMASHITA, Douglas e TIPKE, Klaus. *Justiça Fiscal e Capacidade Contributiva*. São Paulo: Ed. Malheiros, 2002, p.15.

³² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Nas palavras do autor “o poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos.” – *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2ª. ed., 1999.

despesas com pessoal, serviços, contratos, enfim, com a manutenção da máquina administrativa. O Estado que intervém no domínio econômico-social e que se preocupa com a consecução dos objetivos e valores constitucionais deve ter à sua disposição instrumentos normativos específicos que atendam às exigências cada vez maiores da economia e sociedade modernas.

Assim, não nos é difícil perceber que temos perfeitamente delineados os contornos e a preponderância das chamadas funções extrafiscais do tributo, ao lado das normas tributárias com função fiscal, ou seja, aquelas normas que visam precipuamente à arrecadação de recursos financeiros. Com efeito, do que se constata, surgem também normas cuja função não é a de imediata e unicamente incrementar as receitas estatais. Como se vê, é crescente a demanda pela atuação estatal, nos mais diversos setores da sociedade e da economia, influenciando diretamente na tributação e isto provocou a utilização cada vez maior do tributo em sua função extrafiscal³³, inclusive, em alguns casos, como penalidade por ato ilícito.

2.2. A EXTRAFISCALIDADE COMO PENALIDADE POR ATO ILÍCITO.

Como dissemos alhures, o tema é, como se vê, rico de aspectos momentosos, tanto no plano dos princípios quanto no terreno da prática.

Ainda sob o pálio da Constituição Federal de 1967, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 94.001-SP, fincou importantes limites à tributação com função extrafiscal, inadmitindo a utilização da extrafiscalidade do tributo como penalidade por ato ilícito.

Sabem todos os que transitam pelos meandros do Direito Tributário que esta sinalização do Supremo Tribunal Federal deu-se num contexto diferente do que vivenciamos hoje. São deveras significantes para esta análise três aspectos: a um, estávamos sob amparo da Constituição Federal de 1967; a dois, o Relator da Matéria foi o Ministro Moreira Alves, reconhecido e aceito pela mais Alta Corte de Justiça como dotado de excepcional cultura jurídica, exercendo inegável e respeitosa liderança entre seus pares – em outras palavras, a composição do STF e os tempos eram outros; a três, o Estado de ontem, em matéria de voracidade tributária, era tímido se confrontado com o de hoje. Desta feita,

³³ MACHADO, Hugo de Brito. A respeito da função extrafiscal dos tributos, ensina Hugo de Brito Machado que: “o objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia. A esta função moderna dos tributos se denomina função extrafiscal.” – *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 23^a. ed, 2003, p. 73.

sempre se corre o risco destes absurdos jurídicos vingarem, porque outros tão nefastos à sociedade permanecem em nosso direito positivo.

Outro aspecto que se tem a considerar é que realmente a sociedade vem mudando, como sempre mudou. No entanto, neste século passado, algumas mudanças mereceram registro e testemunho de ilustres doutrinadores no campo do direito, da economia e da sociologia. Achamos ser oportuno resgatar alguns para melhor visualização dos riscos, sempre presentes, de absurdos jurídicos, que se perpetram a pretexto de salvação do mundo e de seu povo, mas que, na verdade, atropelam a todos num retrocesso sem igual.

Temos que a extrafiscalidade dos tributos é um ferramental de grande valia para se enfrentar os desafios nos tempos modernos das sociedades empresariais complexas. A tendência de seu uso pelo Estado dá-se em escala ascendente.

Porém, como contraponto, pensamos que se tem de controlá-las, pois ainda ressoa, nos dias de hoje, uma advertência feita em 1819 pelo Chief Justice JOHN MARSHALL e no Brasil reproduzida por OROSIMBO NONATO em 1951, e que o Min. CELSO DE MELLO traz a lume no RE 415015-RS, cujo excerto fazemos questão de transcrever: “cabe lembrar, neste ponto, consideradas as referências doutrinárias que venho de expor, a clássica advertência de OROSIMBO NONATO, consubstanciada em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (RE 18.331/SP), em acórdão no qual aquele eminente e saudoso Magistrado acentuou, de forma particularmente expressiva, à maneira do que já o fizera o Chief Justice JOHN MARSHALL, quando do julgamento, em 1819, do célebre caso "McCulloch v. Maryland", que "o poder de tributar não pode chegar à desmedida do poder de destruir" (RF 145/164 - RDA 34/132), eis que - como lembra BILAC PINTO, em conhecida conferência sobre "Os Limites do Poder Fiscal do Estado" (RF 82/547-562, 552) - essa extraordinária prerrogativa estatal traduz, em essência, "um poder que somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade". (destacamos)

CAPÍTULO DOIS:

1. A INTERDISCIPLINARIDADE DA TEMÁTICA DAS SANÇÕES.

Sendo assim, em face da interdisciplinaridade da temática das sanções, das reflexões filosóficas que a envolvem, despertando os mais diversos enfoques, seu íntimo relacionamento com vários princípios constitucionais e a inegável necessidade de bem interpretar textos legais e constitucionais, haveremos de conhecer e lidar com as teorias e autores referidos anteriormente.

Dito isto e parafraseando Wilson de Souza Campos Batalha³⁴, dizemos nós – neste trabalho – que desejamos apenas, espelhando os pontos mais altos e significativos de alguns pensadores aqui escolhidos, os mais importantes a nosso senso, apontar as direções fundamentais de suas filosofias, que caracterizam o dissídio mental de nosso tempo e que, consciente ou inconscientemente, acabaram por abandonar o homem a si próprio, diante de um imenso vazio, estarrecedor, enigmático e angustiante, e que, às vezes, vê-se sem fé, sem esperanças e sem segurança.

Ainda na perspectiva de Wilson de Souza Campos Batalha, não há filosofias “inocentes”. O pensamento filosófico jamais foi inócuo. Pode ser prejudicial, nefasto, ou benéfico, mas nunca se reduzirá a meras lucubrações distantes da vida. O pensamento filosófico mais árido ou abstrato provém da vida e à vida reflui. Todas as filosofias têm de assumir as próprias responsabilidades por seus reflexos no Indivíduo, na Sociedade e no Estado. Os intelectuais são responsáveis pelas suas idéias e pelas conseqüências existenciais de suas doutrinas.³⁵

Desta feita, estamos certos de que o desenvolvimento aprofundado de nosso trabalho em etapa futura comportaria adentrar no campo das ciências humanas e da lógica, utilizar as conquistas da semiótica e da linguagem e falar sobre teorias e princípios constitucionais, hermenêutica constitucional e filosofia constitucional, bem como sobre a incorporação das experiências e conhecimentos produzidos e transmitidos pelo homem de geração a geração, particularmente quanto a alguns conceitos, modelos, teses e experiências tidas como relevantes, visto tratar-se de mecanismo cultural importante e que nos permitiriam responder a quase todos os candentes clamores de uma jovem sociedade que experimenta a democracia. Fica anotado nosso compromisso de retomarmos o assunto em futuro próximo, se juventude tivermos para tal empresa.

Concluindo esta explanação de esclarecimentos, salientamos não ser nossa pretensão explorar as construções clássicas sobre sanção natural, sanção moral e justiça distributiva, sanção social, sanção interior, sanção religiosa, sanção de amor e de fraternidade, bem assim de seus ícones, como a eles se refere Jean-Marie Guyau³⁶, limitando-nos às sanções no direito tributário, e sanções políticas no direito tributário.

2. CONCEITOS A SEREM CONHECIDOS.

³⁴ BATALHA, Wilson de Souza Campos. *A filosofia e a crise do homem – Panorama da filosofia moderna de Descartes a Sartre*. São Paulo. 1968, ed., Revista dos Tribunais, pp. 1-3 (3).

³⁵ BATALHA, Wilson de Souza Campos. Idem obra citada. prólogo.

³⁶ GUYAU, Jean-Marie. *Crítica da idéia de sanção* / Jean-Marie Guyau: tradução Regina Schöpke e Mauro Baladi. – São Paulo: Martins, 2007. pp. 24-94.

Assim sendo, é importante fixarmos desde já os conceitos dos quais iremos tratar ao longo deste Artigo. Começemos pois, falando sobre Constitucionalismo.

3. CONSTITUIÇÃO E CONSTITUCIONALISMO.

3.1. À GUIA DE COMENTÁRIO.

Despido de qualquer pretensão de originalidade e na linha de coerência, explicito não nos ser próprio o enfoque aqui utilizado, pois é voz rouca entre os estudiosos do direito, em particular do direito constitucional, que o conceito de constituição é plurívoco, inexistindo consenso a respeito, pluralizado que é em razão do enfoque que lhe é dado, qual um caleidoscópio, que responde ao mexe-remexe nas mãos de um pré-escolar maravilhado pela mágica dos reflexos por ele provocados. Entretanto, como na comparação por nós feita, este aparelho de física, a cada momento, apresenta combinações variadas e interessantes, assombrando maravilhosamente com suas mágicas simetrias coloridas a maioria dos iniciantes no interminável caminho do saber, os pré-escolares. Também grande parte da população adulta de um país sente-se maravilhada e também incomodada, não com o caleidoscópio, mas sim com os múltiplos sentidos de constituição. A rigor, referimo-nos àqueles já iniciados nos domínios do estudo do direito ou que com eles se relacionam e que, por razões que fogem aos propósitos deste trabalho, vêem estes múltiplos sentidos de constituição, tais quais as mágicas simetrias coloridas de um caleidoscópio, como algo inútil.

Particularmente, confessamos não comungar desta visão e entendimento, pois o caleidoscópio tem o poder de transformar o banal em algo maravilhoso e a linguagem decorre de uma significação comum aos indivíduos que se comunicam, significação esta presente na polifonia discursiva a qual os indivíduos que se comunicam possuem.

Com referência ao não consenso dos doutrinadores sobre o conceito de constituição, entendemos perfeitamente normal, visto ser decorrente dos diversos enfoques a que submetemos este signo. Portanto, cabe aqui anotarmos alguns sentidos atribuídos e uma breve referência às correntes doutrinárias filiadas.

Sem prejuízo do que afirmamos alhures, é o termo constituição plurívoco, inexistindo consenso entre os doutrinadores a respeito de seu conceito, pluralizado que é em razão do enfoque que lhe é dado. Assim o fizemos enquanto utilizado como Ciência do Direito e não como direito positivo. Inegável que, em ambos os casos, nós o vemos relacionado a um texto jurídico, embora em um caso pertencente ao direito positivo e no outro, à Ciência do Direito. No direito positivo, o texto é tomado tal como feito pelo legislador; na Ciência do Direito, é a realidade do texto pela doutrina.

Os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, fundado no que já havia ponderado Kelsen, mostram o cuidado que se deve ter com a distinção entre estas duas realidades, mormente porque os autores, de um modo geral, não têm dado a devida importância às dessemelhanças que separam estes dois campos do saber jurídico, criando uma enorme confusão de conceitos ao se utilizarem de propriedades de uma das realidades para definição de outra³⁷.

A nosso ver, estes dois campos do saber jurídico coexistem no universo do estudo do direito e, como duas realidades, sofrem constante aperfeiçoamento, visto serem fruto do estudo da linguagem em seu sentido amplo. Daí o acerto do magistério de Paulo de Barros Carvalho aqui referido em concebê-los como linguagem jurídica, eis que têm sua materialidade expressa em textos escritos, distinguindo uma da outra pelas características e funções próprias.

Preocupamos não em nos perder em derivações adventícias e ampliar erroneamente o escopo deste trabalho e faremos o possível para que tal não ocorra. No entanto, pretendemos discutir o tema das Sanções Políticas no Direito Tributário, preferencialmente sob o prisma dogmático, em busca de possível despertar de acomodados conceitos até aqui dispensados a este tema, vislumbrando novas discussões e eventual evolução perante a Ciência do Direito. Estamos convencidos de que os estudos da linguagem têm prestado inúmeros contributos à Ciência do Direito, à medida que permitiu ao estudioso do direito aprofundar e conhecer as inquietações sobre a matéria jurídica dos textos positivados. Fato é que trouxeram à comunidade jurídica inúmeros ganhos de qualidade nas interpretações de textos.

Ao lado dessa constatação, Paulo de Barros Carvalho fala-nos, em linhas gerais, sobre sua compreensão de que a consistência do saber científico depende da intensidade de tempo e estudos disponibilizados pelo estudioso para ponderar sobre o conhecimento que se propõe construir.

Em termos mais explicativos, de modo a não deixar dúvidas, assim se manifestou:

“Expressando-me de outra maneira, estou convicto de que o discurso da Ciência será tanto mais profundo quanto mais se ativer, o autor, ao modelo filosófico por ele eleito para estimular sua investigação. Já foi o tempo em que se nominava, acriticamente, de científica a singela coleção de proposições afirmativas sobre um direito positivo historicamente situado, passível de dissolver-se sob o impacto dos primeiros questionamentos. Requer-se, hoje, a inserção num paradigma mais amplo, numa tomada

³⁷ *Curso de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 20.^a edição, São Paulo, 2007, p. 1.

mais abrangente, capaz de manter-se em regime de interação com um esquema que possa realimentar incessantemente o labor da Ciência, nos quadros de uma concepção grandiosa do pensamento humano. O toque da cultura, cada vez reconhecido com maior intensidade, evita que se pretenda entrever o mundo pelo prisma reducionista do mero racionalismo descritivo. Por isso, o sopro filosófico, na forma superior de meditação crítica, há de estar presente em toda a extensão do trabalho”³⁸.

Na medida em que fizemos reproduzir o pensamento de Paulo de Barros Carvalho, como acima se vê, é imperioso trazer à colação, neste trabalho, suas observações quanto ao incremento do pensar filosófico, seu prestígio e influência quanto ao progresso da pesquisa científica, assim anotado:

”Não somente aquelas disciplinas de caráter empírico-descritivas de relações interativas, como o são a Psicologia Social do Direito e a Sociologia do Direito, mas todas as posturas cognoscentes do jurídico, entre elas a Dogmática ou Ciência do Direito em sentido estrito, postulam, a cada passo, os incrementos do pensar filosófico, criando novo alento e expandindo, com isso, os horizontes de seu saber. O progresso da pesquisa científica fica na dependência direta do apoio indispensável da Filosofia. Daí seu prestígio para o desenvolvimento dos estudos atuais, na multiplicidade de suas manifestações construtivas”³⁹.

Fixando doutrina e uma linha do tempo para o registro de suas observações, no que diz respeito à superação dos métodos científicos tradicionais, Paulo de Barros Carvalho escreveu, pois, no capítulo 3, item 3.1 da edição de *Direito Tributário, Linguagem e Método*:

”De uns anos para cá, no entanto, para benefício da comunidade jurídica, com o movimento do ‘giro lingüístico’, e, posteriormente, do construtivismo lógico-semântico preconizado pelo mestre Lourival Vilanova, verifica-se uma grande tendência, por parte de alguns exegetas, em se aperfeiçoar a Teoria Geral do Direito fazendo uso de expedientes epistemológicos ricos em método, que visam aprofundar o conhecimento da matéria. E neste movimento, obviamente, encontra-se envolvido também o direito tributário brasileiro”⁴⁰.

Com efeito, cumpre reafirmar, pois, guardados os propósitos deste trabalho, qual seja o estudo das Sanções Políticas no Direito Tributário, visando ao seu aprofundamento e a

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. in *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, pp. 3 e 4.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. in *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 4.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. in *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 157.

instigar a discussão, preferencialmente sob o prisma da dogmática, pressupondo que meus leitores sejam interessados no tema abordado, tenham conhecimento na área do Direito e estejam dispostos a buscar e implementar novas discussões sobre o tema, para o fim colimado – conhecimento aprofundado e eventual evolução de seus estudos. Para falar sobre o estudo das Sanções Políticas no Direito Tributário, claro está que o tema exige sejam postos e definidos alguns conceitos fundamentais da Ciência do Direito, pois não se pode prescindir dos conceitos de constituição e de alguns de seus múltiplos sentidos, bem como de normas jurídicas, de sanções e questões conexas, expendidos por importantes doutrinadores. Também há que se esclarecer que os termos técnicos - “constituição”, “constitucionalismo”, “autocracia” e “democracia” - são diferentes e não se confundem, embora tratem de conceitos que de certa forma se aproximam e podem relacionar-se. Portanto, necessitam ser individualizados e conhecidos - o que será feito em seguida - para serem aplicados no manejo dos estudos constitucionais aqui eleitos e a que se propõe este trabalho.

Reafirmamos que o esforço desenvolvido neste estudo sobre o conceito de “constituição”, “constitucionalismo”, “autocracia” e “democracia” não são o alvo preponderante de nosso campo de investigação, contudo mostram-se de significativa importância para o desenvolvimento e compreensão das idéias condutoras desse trabalho.

3.2. CONCEITOS DE CONSTITUIÇÃO.

3.2.1. CONSTITUIÇÃO:

Antes de falarmos sobre a idéia de constituição, sentido, conteúdo e forma, é imperioso reproduzir o que registra nosso léxico sobre o termo “constituição”.

No dicionário Michaelis⁴¹, encontramos o vocábulo “constituição”, assim definido: substantivo feminino, (do latim *constitutione*). 1 Ação ou efeito de constituir. 2 Organização, formação. 3 Compleição do corpo humano. 4 Temperamento. 5 Coleção de leis ou preceitos que regem uma corporação, uma instituição. 6 Lei fundamental que regula a organização política de uma nação soberana; carta constitucional. 7 Ordenação, estatuto, regra. 8 Dir. Ato de estabelecer juridicamente.

Não nos causa estranheza que se trata de um termo ambíguo, derivado do latim *constitutione*, como anotado pelo dicionarista; no entanto, o que mesmo nos importa neste trabalho é saber o seu significado e o seu sentido. Embora nos pareça simples tarefa, tal empresa não o é, e fica a recomendação a quem queira e possa aprofundar

⁴¹ MICHAELIS: moderno dicionário da língua portuguesa / São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1998 – (Dicionários Michaelis) p. 568.

seus estudos: os caminhos ditados pela teoria da comunicação e pragmática⁴², transitando pelos contornos da semiótica e da linguagem. Entretanto, para os limites deste trabalho, como anotou Márcio Pugliesi⁴³, impõe desde já registrarmos que os termos “significado” e “sentido”, quando se referem aos signos, são ambíguos e acabam por se apresentar um tanto mais confusos, e isto se dá quando diversas escolas lingüísticas os consideram à sua maneira, dependendo das inclinações filosóficas dos seus autores.

Ainda falando a respeito de significado e sentido, lembra-nos o citado autor que, para Saussure, “o significado” corresponde ao conceito que, por sua vez, corresponde ao comportamento, atual ou virtual, ligado ao uso do signo ou seus referentes.

Por sua vez, “o referente” é o objeto concreto que se pode indicar como substituto do signo. Como tal, tanto pode ser um objeto concreto quanto um desenho desse objeto (que já é um signo), ou mesmo outro signo escrito ou pronunciado noutra língua.

Averba Márcio Pugliesi, com suporte em Saussure, que a relação de um signo com os outros foi indicada com o nome de valor.

Porém, a palavra “sentido”, cada vez mais utilizada pelos lingüistas modernos, parece ser a mais indicada para definir esta relação. Com efeito, sentido é parte de direção e seja qual for o significado dos signos usados numa mensagem, a relação com outros signos obriga-nos, por vezes, a súbitas mudanças de direção no entendimento da mensagem. Sendo assim, sob os auspícios desta premissa de que, para o aprofundamento do “significado” e “sentido” de um signo, haveremos de transitar pelos caminhos ditados pela teoria da comunicação e pragmática, entendemos que tal recomendação, para o signo “constituição”, tenha o valor de advertência. Portanto, convém que conheçamos o pensamento de alguns doutrinadores a respeito de constituição.

3.2.1.1. CONSTITUIÇÃO EM SENTIDO JURÍDICO:

Na dicção de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, o termo “Constituição” é mais freqüentemente usado para designar a organização jurídica fundamental e diz respeito à Constituição em sentido jurídico.⁴⁴ Para Kelsen, é o conjunto das normas positivas que regem a produção do direito. Isto significa, mais explicitamente, o conjunto de regras concernentes à forma do Estado, à forma do governo, ao modo de aquisição e exercício

⁴² PUGLIESI, Márcio. Anotamos que relevantes foram os cuidados dispensados ao tema por Márcio Pugliesi, obra citada, pp. 18-98.

⁴³ PUGLIESI, Márcio. *Teoria do Direito/Marcio Pugliesi*. - 2.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 24 – 26[24].

⁴⁴ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: 20.^a ed. revista, Saraiva, 1993, p.10.

do poder, ao estabelecimento de seus órgãos e aos limites de sua ação.⁴⁵ José Afonso da Silva, afirma a este respeito que, na concepção jurídica, que interessa ao jurista como tal, a constituição se apresenta essencialmente como norma jurídica, norma fundamental, ou lei fundamental de organização do Estado e da vida jurídica de um país.⁴⁶ Afora os conceitos aqui reproduzidos e que se pretendem suficientes, oportuna a anotação de que autores como Garcia-Pelayo, Carl Schmitt, J.J. Canotilho, dentre outros insignes doutrinadores estrangeiros, expenderam seus ensinamentos. Assim também o fizeram doutrinadores nacionais contemporâneos sobre o conceito e sentido de Constituição. Fica apenas o registro, deixando de reproduzi-los, porque, se assim o fizesse, excederia aos limites eleitos neste trabalho.

3.2.1.2. CONSTITUIÇÃO EM SENTIDO SOCIOLÓGICO:

Foi Ferdinand Lassalle quem lançou as bases para se analisar a Constituição no sentido material e sociológico, quando, em uma conferência em 1862, pronunciada numa associação liberal-progressista de Berlim⁴⁷, indagando sobre a verdadeira essência do conceito de constituição, ele próprio responde a indagação e diz que o conceito jurídico, normativo, apenas diz como se formam as constituições, mas não diz o que é uma constituição, não nos oferece critérios para reconhecê-la externa e juridicamente, não nos diz ao menos onde está o conceito de toda constituição, a essência constitucional⁴⁸.

3.2.1.3. CONSTITUIÇÃO EM SENTIDO ECONÔMICO:

Vital Moreira em sua *Economia e Constituição*, visualiza a abordagem de constituição nesse sentido econômico, que tem servido de reflexões e comentários de alguns doutrinadores importantes.

“A constituição econômica é o conjunto de preceitos e instituições jurídicas que garantindo os elementos definidores de um determinado sistema econômico, institui uma determinada forma de organização e funcionamento da economia e constitui, por isso mesmo, uma determinada ordem econômica”⁴⁹.

⁴⁵KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Apud Manoel Gonçalves Ferreira Filho. in *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: 20. ed. revista, Saraiva, 1993, p.10.

⁴⁶SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo: 1968, Tese de concurso para o provimento da Cátedra de Direito Constitucional da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. ed Gráfica Revista dos Tribunais, p. 18.

⁴⁷HESSE, Konrad. Conforme deduções de leituras da obra de Konrad Hesse. *A força normativa da Constituição*. Tradução para o português por Gilmar Ferreira Mendes, Porto Alegre: ed. Sergio Antonio Fabris, 1991, p. 9.

⁴⁸LASSALLE, Ferdinand. *Que és una constitución?* Trad. W. Roces. Buenos Aires; ed. Siglo Veinte, 1946, p.47.

⁴⁹MOREIRA, Vital. *Economia e Constituição*, Coimbra, Faculdade de Direito. 1974. Apud Pinto Ferreira, in *Manual de Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: 2.ª ed., Forense, 1990 p. 66. Nota: a bibliografia da obra de Pinto Ferreira é extensa e contempla a obra e autor citados.

Dentre os doutrinadores que expenderam comentários a respeito, é na obra de Pinto Ferreira, *Manual de Direito Constitucional*, que se colhe comentário, sobretudo quanto à utilidade do conceito de constituição econômica ao lado da constituição política, encargo este também desincumbido por modernos tratadistas da Espanha, Portugal e Alemanha, que acentuaram a importância deste conceito, como se referiu o citado autor brasileiro.

Com suporte no texto de Vital Moreira, suso reproduzido, adverte, no entanto, Pinto Ferreira, de modo esclarecedor, para o fato de que as constituições possuem uma ordem econômica, uma constituição econômico-formal. Fala-nos que esta constituição teve surgimento com as constituições do México de 1917, da Alemanha de Weimar em 1919 e da URSS. Revelou-se na maioria das constituições européias tendentes ao neoliberalismo, a exemplo da França, Alemanha de Bonn, Itália e Suécia. Na América do Sul, tal fato foi materializado na constituição do Brasil de 1946, daí o entendimento de ser ela inspirada na constituição de Weimar⁵⁰.

Sobre o comentário quanto à utilidade do conceito de constituição econômico-formal feitos por Pinto Ferreira, e anteriormente exposto, é oportuno trazer outras de suas considerações, também colhidas em sua obra referida e que completam e enriquecem seus comentários, como se vê:

“A constituição econômico-formal deve combinar os princípios do desenvolvimento com a justiça social, pois a justiça social é um valor-fim do direito.”⁵¹

Sobre a Constituição do Brasil de 1988, assim anotou Pinto Ferreira:

“A Constituição Federal vigente estabelece as normas de uma constituição econômico-formal, no art. 170⁵², afirmando que a ordem econômica e social tem por fim realizar o desenvolvimento e a justiça social, com base nos seguintes princípios: (...)”⁵³.

⁵⁰ FERREIRA, Pinto. *Manual de Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: 2.^a ed., Forense, 1990 pp. 66 e 67.

⁵¹ FERREIRA, Pinto. *Idem* obra e páginas citadas.

⁵² CF. Consulta ao sítio http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm, acessado em 10 de junho de 2009. Redação atual do art. 170 da CF/88: Art. 170. 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:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003*)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

O conceito esposado por Vital Moreira quanto ao sentido de constituição econômica é bem estruturado e de feliz síntese. Outros conceitos de respeitáveis doutrinadores poderiam ser aqui reproduzidos. No entanto, eles fogem aos limites deste trabalho.

3.3. CONCEITOS DE CONSTITUCIONALISMO:

3.3.1. COMENTÁRIOS:

Como foi dito anteriormente, “constituição”, “constitucionalismo”, “autocracia” e “democracia” são conceitos que de certa forma se aproximam e que no entanto não se confundem.

Denomina-se constitucionalismo o conjunto de doutrinas que aproximadamente a partir de meados do século XVII se dedicou a recuperar no horizonte da constituição dos modernos o aspecto do limite e da garantia ⁵⁴.

Constitucionalismo é também o modo como se refere ao sistema político, que tem por base a carta constitucional⁵⁵.

Assevera Luiz Roberto Barroso que o termo “Constitucionalismo” é de uso relativamente recente no vocabulário político e jurídico do mundo ocidental, tendo pouco mais de duzentos anos e associado aos processos revolucionários francês e americano. Significa, em essência, limitação do poder e supremacia da lei (Estado de direito, rule of the law, Rechtsstaat). ⁵⁶ Prossegue o autor citado, sobre “Constitucionalismo e Democracia,” em notas de rodapé: “são conceitos que se aproximam, freqüentemente se superpõem, mas não se confundem. Eventualmente, pode haver até mesmo tensão entre eles. Constitucionalismo traduz, como visto, limitação do poder e Estado de direito. Democracia identifica, de modo simplista, soberania popular e governo da maioria” ⁵⁷.

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995*)
Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

⁵³ FERREIRA, Pinto. Idem obra e páginas citadas.

⁵⁴ FIORAVANTI, Maurizio, *Constitución. De la Antigüedad a nuestros días*, Madrid: Editorial Trotta, 2001, p. 85.

⁵⁵ FONTINHA, Fontinha. *Novo dicionário etimológico da língua portuguesa* / Revisto por Dr. Joaquim Ferreira. Porto: Editorial Domingos Barreira, sem data, p. 471.

⁵⁶ BARROSO, Luiz Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 4 –5. Barroso, aponta a obra de Daniel P. Franklin e Michael J. Baun (editores), *Political culture and constitutionalism: a comparative approach*, 1995; Richard Bellamy (editor), *Constitutionalism, democracy and sovereignty; american and european perspectives*, 1996; Ian Loveland (editor), *Constitutional law*, 2000; dentre outros, para fundamentar sua colocação no que diz respeito ao termo “Constitucionalismo”. Saliento que os autores e obras citadas nesta nota não foram por mim estudados. Porém, importante é o seu registro, porque sinalizam quais autores os influenciaram, visto serem autores bem recentes e constarem de sua bibliografia.

⁵⁷ BARROSO, Luiz Roberto. Cf. Obra citada. p.5.

Para Karl Loewenstein, o constitucionalismo” diz respeito “a Estado Constitucional que se baseia no princípio da distribuição do poder”. Opõe-se à “autocracia” e, juntamente com esta, compõem o quadro conceitual para a fundamental dicotomia dos sistemas políticos, a que se refere Karl Loewenstein⁵⁸. Assim, no constitucionalismo, tal sistema político é pluralista e dinâmico, o qual, por sua vez, caracteriza uma sociedade estatal baseada na liberdade e igualdade e que funciona como Estado de direito. Por outro lado, na autocracia existe um só detentor do poder. Este pode ser uma pessoa (ditador), uma assembleia, um comitê, uma junta ou um partido. O sistema político de concentração do exercício do poder será denominado de “autocracia”⁵⁹.

Na exposição do presente artigo, procuramos não nos afastar da objetividade que um trabalho acadêmico requer e tampouco nos agastar nas ponderações das razões que se nos apresentam como simpáticas ou antipáticas, independente da opinião que professamos, contanto que vejamos aflorar fundamentos, ainda sob névoa, que contribuam para o aprofundamento desta pesquisa e contribuição efetiva ao estudo das Sanções Políticas no Direito Tributário.

⁵⁸ LOEWENSTEIN, Karl. *Teoria de la Constitución*. Traducción española por Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona: Ariel, 1986, 2ª edición, 4ª reimpresión, pp. 50-51.

⁵⁹ LOEWENSTEIN, Karl. *Teoria de la Constitución*. Traducción española por Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona: Ariel, 1986, 2ª edición, 4ª reimpresión, pp. 50-51.