

**SANÇÃO POLÍTICA: A IMAGEM REFLETIDA DA EXTRAFISCALIDADE.
ANÁLISE DA LEGITIMIDADE E ESTUDO DA JURISPRUDÊNCIA HISTÓRICA
E ATUAL DO STF.**

DIOGO FERRAZ LEMOS TAVARES

Mestre em Direito Público pela UERJ
Advogado no Rio de Janeiro e em São Paulo

LUCIANO GOMES FILIPPO

Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela
Universidade *Panthéon-Assas*, Paris 2
Advogado no Rio de Janeiro e em São Paulo

1. INTRODUÇÃO – RELEVÂNCIA DO TEMA

O momento atual da tributação brasileira é paradoxal: embora vivamos um ambiente de enorme prestígio dos direitos fundamentais ligados à pessoa e, conseqüentemente, de respeito às individualidades, está-se diante de uma necessidade cada vez maior de o Estado angariar recursos suficientes ao desempenho das suas múltiplas atividades, especialmente aquelas voltadas ao desenvolvimento social e econômico do País. Ou seja, se por um lado há um reconhecido culto e uma garantida proteção das individualidades, a tributação ainda consegue impor sua força (pretensamente) em favor da coletividade.

Cria-se, a partir daí, um cenário em que convivem cada vez mais a fiscalidade, consubstanciada no interesse arrecadatório do Estado, e a extrafiscalidade, fomentadora de uma tributação dotada de objetivos diversos da simples arrecadação, idealmente com o intuito de alcançar metas constitucionalmente estabelecidas (dentre elas, lembre-se sempre, o prestígio das garantias individuais).

Não constitui o escopo deste trabalho o exame das características e dos limites da tributação extrafiscal, razão pela qual assumimos a premissa da validade, *prima facie*, de

uma tributação que tenha objetivos outros que não a arrecadação, diga-se, busque promover outros fins e outros comportamentos pelo contribuinte, além do simples pagamento do tributo, em abandono da teoria da absoluta neutralidade fiscal.

O cerne deste estudo está no caminho inverso – e por isso a menção à extrafiscalidade: a validade do estabelecimento de medidas não arrecadatórias com o objetivo de forçar o contribuinte a cumprir os seus deveres fiscais, mais especificamente o pagamento dos tributos que supostamente são por ele devidos, medidas estas comumente nomeadas de sanções políticas.

A sanção política não é fenômeno de origem brasileira. Muito menos de origem fiscal. Como o próprio nome indica, trata-se de fenômeno político, conhecido na língua inglesa como *lustration mechanism*, por meio do qual os governos recém saídos do regime comunista impunham dificuldades à vida dos ex-comunistas – v.g. imposição de regime de seguridade social diferenciado, impossibilidade de atingir altas patentes no exército, etc. –, numa campanha que ficou conhecida como *descomunização do povo*, fundada em ideologia qualificada de irracional por MARIE-ANNE COHENDET.¹

Em 1996, várias *lustrations laws* foram editadas na República Tcheca, Eslováquia, Hungria, Albânia, Bulgária e Macedônia, havendo registros de sanções mais fortes na Alemanha e na Polônia. A principal finalidade dessas leis era “purificar” a sociedade e prevenir a disseminação dos comunistas. Veja-se, a propósito, a definição de sanção política sugerida por CHERIF BASSIOUNI e MADELEINE H. MORRIS:²

“National lustration is a purging process whereby individuals who supported or participated in violations committed by a prior regime may be removed from their positions and barred from positions of authority or elective positions. Though punitive in nature, these mechanisms are essentially used as a political sanction that carries moral, social, political, and economic consequences, but they do not avail individuals of their due process right. The danger with such mechanism is that they tend to deal with classes or categories of people without regard to individual criminal responsibility, and thus lustration may tend to produce a number of cases of individual injustice. Furthermore, when lustration laws result in loss of any type of earning capacity, this creates secondary

¹ COHENDET, Marie-Anne. *Droit Constitutionnel*. 3 ed., Paris: Monchrestien, 2006, p. 221. Segundo a referida autora, a sanção política favorece, ainda que mais sutilmente que o regime nazifascista, o culto a concepções governamentais baseadas no racismo, na xenofobia e em diferenças sexuais.

² BASSIOUNI, Cherif; MORRIS, Madeleine H., “Law and Contemporary problems”, *School of Law, Duke University*, vol. 59, n° 4, 1996, p. 21/22.

victimization of dependents of these individuals who fall within the ambit of the lustration legislation. Lastly, these laws tend to have a stigmatization effect which carries beyond those who may have deserved such stigmatization and onto innocent third parties or family members”.

Percebe-se, da explicação acima, por que se fala atualmente em sanção política no direito tributário. Apesar da odiosidade histórica que a sanção política suscitou e ainda suscita no mundo e na doutrina e tribunais brasileiros, trata-se de prática muito presente no nosso meio jurídico, mas cuja identificação oferece, às vezes, algumas dificuldades, uma vez que não se mostra evidente à primeira vista.

Diante de tais perspectivas, o presente artigo se propõe a realizar, antes de uma compilação da ilustrada doutrina sobre o tema, um estudo da jurisprudência histórica e também da atual, mencionando alguns exemplos que ajudam na compreensão e na identificação do que se entende por sanção política.

2. O CONCEITO DE SANÇÃO POLÍTICA – A EXTRAFISCALIDADE REFLETIDA EM UM ESPELHO INCONSTITUCIONAL

A visão clássica da tributação a encara exclusivamente como um ato de império do Estado, o qual se vale da sua soberania para obrigar os cidadãos a financiarem com seus recursos o funcionamento da máquina estatal (finalidade exclusivamente fiscal).

De acordo com essa visão, seria fácil sustentar que o interesse público do Direito Tributário é promover a arrecadação de recursos pelo Estado na maior medida possível, pois o custeio das suas atividades seria dotado de maior importância do que os direitos individuais dos particulares.

Nessa esteira, a interpretação da norma jurídica deveria ser voltada a proporcionar a solução que representasse a maior arrecadação possível, ou seja, que não privasse o Estado dos recursos necessários para o financiamento das tarefas a ele inerentes, pois as atividades custeadas seriam de enorme importância para a sociedade. Em suma, o interesse da sociedade seria o de que ela se privasse do maior número de recursos possível, em favor do Estado, porque estes recursos voltariam ao seu benefício pela atuação estatal

por eles “remunerada”. E então estaria aberto o caminho para a validação de qualquer medida Estatal que tivesse como objetivo obter aquela arrecadação.

A guinada na perspectiva de que o interesse do Estado se confunde com o interesse da sociedade vem a reboque da nova acomodação dos valores, princípios e Direitos Fundamentais na moderna concepção do Direito Tributário.

O aumento de força de valores como a justiça e a solidariedade e a releitura de valores como a segurança, a igualdade e a liberdade; o reconhecimento da normatividade dos princípios constitucionais, como indicadores vinculantes de objetivos e finalidades a serem alcançadas pelo ordenamento jurídico; e o prestígio dos Direitos Fundamentais da pessoa humana, elevados ao status de epicentro do sistema jurídico, irradiando-se por todo o ordenamento e também vinculando a atuação de todos os agentes sociais, sejam estatais ou particulares, retira o foco do Direito Tributário exclusivamente da arrecadação.

A arrecadação não deixa de ser uma preocupação do Direito Tributário. Contudo, ela não mais é uma preocupação absoluta, única, pois a tributação passa a não ter apenas essa finalidade, mas a servir de instrumento para a implementação de políticas públicas, para o direcionamento das condutas humanas e para o equilíbrio entre todos os atores da sociedade.

Nesse diapasão, uma característica que faz a tributação se tornar instrumento de elevada relevância para a efetivação de políticas públicas é a chancela constitucional da extrafiscalidade, no Brasil albergada em diversos dispositivos constitucionais³. Através da

³ Por exemplo, o art. 146, III, “c” e “d”, a CF/88 deixa clara a matriz extrafiscal da tributação brasileira, ao atribuir à Lei Complementar, respectivamente, a competência para estabelecer normas gerais tributárias sobre o “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas” e sobre a “definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte”. Há, nesses dispositivos, um mandamento constitucional que obriga o legislador complementar a privilegiar, na seara tributária, as cooperativas, as microempresas e as empresas de pequeno porte, o que vai ao encontro dos princípios gerais da ordem econômica previstos em seu art. 170. Já o art. 146-A da CF/88, incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, reforça o caráter extrafiscal dos tributos tendente a influenciar e promover o equilíbrio concorrencial, ao determinar à Lei Complementar o estabelecimento de “critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência”, concretizando o princípio da livre concorrência insculpido no art. 170, IV, da Carta Magna. Para finalizar esses exemplos, veja-se o art. 149, §2º, I, da CF/88, que também contém previsão eminentemente extrafiscal, ao impedir que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidam sobre “as receitas decorrentes de exportação”, em uma óbvia iniciativa de estimular o comércio exterior brasileiro, a inserção dos produtos nacionais no mercado externo, o ingresso de divisas no País, tudo com vistas a “garantir o desenvolvimento nacional” (art. 3º, II). Essa proteção extrafiscal das exportações é ainda verificada em diversos outros dispositivos do sistema constitucional tributário, tais como os arts. 153, §3º, III (IPI), 155, §2º, X, “a” (ICMS), e 156, §3º, II (ISS), da CF/88.

extrafiscalidade, a tributação consegue de forma efetiva e eficaz indicar aos particulares qual é a conduta que mais tem consonância com os objetivos da sociedade.⁴

Evidentemente, a modulação da conduta humana através da tributação deve – sempre – obediência aos ditames constitucionais. Não é qualquer conduta humana que deve ser estimulada ou desencorajada por meio da tributação, mas apenas aquelas que, razoavelmente, visem o cumprimento e a proteção dos valores, princípios e direitos também albergados pela Constituição.

Uma tributação que, a pretexto de direcionar a conduta humana, acabe violando direitos individuais, ou que conforme o comportamento do cidadão de modo danoso aos objetivos constitucionais, será flagrantemente ilegítima. Por exemplo, uma tributação que, ao onerar excessivamente a folha de salários e a contratação regular de empregados, estimule diretamente o subemprego não poderá ser considerada válida, por ofender diretamente a dignidade humana.⁵

Diante dessas novas *funções* da tributação, amparadas pela moderna dogmática do Direito Tributário, torna-se evidente a sua potencialidade de contribuir significativamente para o equilíbrio da sociedade e, conseqüentemente, para aquele que é o interesse maior do Direito: a pacificação social.

A possibilidade de, por meio da tributação, implementar políticas públicas legítimas e de direcionar as práticas dos cidadãos no sentido que melhor atenda às

⁴ Essas finalidades são aquelas que delimitam materialmente o Estado brasileiro e, por isso, são elevadas ao status de fundamento do País (art. 1º da CF/88), de objetivos fundamentais (art. 3º), de direitos fundamentais (arts. 5º e 6º da CF/88, por exemplo), e de princípios gerais constitucionais que modulam toda a sociedade brasileira (arts. 170, 206, 225, 226 da CF/88, por exemplo). Sobre a legitimidade da tributação extrafiscal que promova o bem estar geral da população, cf. DÍAZ, Vicente Oscar. “El carácter Extrafiscal de la Tributación y la Imposición Medioambiental”, In.: *Tratado de Tributación. Tomo II, Política y economía tributaria. Volumen I*. DÍAZ, Vicente Oscar (dir.). Buenos Aires: Astrea, 2004, 594 e ss.

⁵ Sobre a extrafiscalidade, vejam as indicações a seguir: LINDHOLM, Richard W. *Public Finance and Fiscal Policy*. New York: Pitman Publishing Corporation, 1950, p. 23 e ss (já nessa época o autor ressaltava a importância das políticas tributárias, seja para a contenção de efeitos econômicos indesejáveis, seja para promoção do bem estar geral por meio de seus efeitos nos aspectos da vida diária [“*aspects of daily life*”] do cidadão); Sobre o histórico das políticas extrafiscais adotadas na Europa desde o pós-Primeira Guerra Mundial com a finalidade de estimular o aumento da natalidade, cf.: FILIPPO, Luciano Gomes. “Tributação da Renda Familiar”, In.: *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Vol. 25, Mar./Abr. 2011; Cf., por fim, OLLERO, Casado G. “Los Fines no Fiscales de los Tributos”, AAVV. *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*, Vol. I, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991, p. 103 e ss.

finalidades constitucionais⁶ demonstra que, se bem utilizada, a tributação pode, sim, gerar uma situação mais justa e equânime entre todos os agentes sociais.⁷

Isso depende, por obviedade, de a utilização que for dada à tributação extrafiscal, por sua vez, atender aos valores e princípios e respeitar os Direitos Fundamentais dos contribuintes, que não podem ser restringidos em uma medida que signifique a sua supressão, pretensamente em prol de outros objetivos salvaguardados pela Constituição Federal.

Pois bem, o tema que nos ocupa neste trabalho corresponde a extrafiscalidade às avessas: se a extrafiscalidade pode ser definida como a adoção de medidas tributárias impositivas com o intuito de alcançar objetivos não fiscais (não arrecadatórios), a sanção política pode ser conceituada como a adoção de medidas não tributárias restritivas com o objetivo de alcançar objetivos fiscais (arrecadatórios).

Esse conceito do que seria a sanção política pode ser obtido a partir da análise da jurisprudência histórica do Supremo Tribunal Federal (STF), especialmente das conhecidas Súmulas nºs 70, 323 e 547, abaixo transcritas:

“Súmula nº 70: É inadmissível a *interdição de estabelecimento* como meio coercitivo para cobrança de tributo”.

“Súmula nº 323: É inadmissível a *apreensão de mercadorias* como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

“Súmula nº 547: Não é lícito à autoridade *proibir que o contribuinte de um débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais*”.

Como se vê, a sanção política corresponde à utilização de medidas não fiscais (“interdição de estabelecimento”, “apreensão de mercadorias”, proibição de que o contribuinte “adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas

⁶ Para uma análise dos efeitos psicológicos das medidas extrafiscais, cf. LAURÉ, Maurice. *Traité de Politique Fiscale*. Paris: Presses Universitaires de France, 1957, p. 14 e ss. Para o conhecido autor francês, a política fiscal que visa à alteração do quadro social e/ou econômico (não se fala em extrafiscalidade na França) atua tão somente no âmbito psicológico das pessoas, basicamente, pelo mecanismo da limitação das escolhas pessoais ou coletivas, modulando com isso a conduta humana, como afirmado acima.

⁷ Para uma análise histórica da utilização da “tributação como arma de reforma social”, fazemos referência a BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 179-182.

atividades profissionais”) com o intuito de obter um resultado fiscal, puramente arrecadatário (“cobrança de tributo”, “pagamento de tributos”).

Através do exame dos precedentes que deram origem aos enunciados sumulares acima transcritos⁸, HUMBERTO ÁVILA⁹ bem resume os elementos necessários à configuração de uma sanção política:

- (a) primeiro, o *meio* ou *instrumento coercitivo* utilizado pelo Poder Público, como proibições, limitações, condições etc.;
- (b) segundo, a *finalidade ou propósito* do agente, que é o de forçar o contribuinte ao pagamento de tributos;
- (c) terceiro, o *efeito concreto ou efeito da ação*, consubstanciado no cerceamento ou bloqueio de atividades profissionais lícitas.

Como ilustram as súmulas antes transcritas, medidas que reúnam esses três elementos têm sido historicamente consideradas inconstitucionais pela jurisprudência do STF, que prestigia a atividade econômica desempenhada lícitamente pelo indivíduo (contribuinte) em prejuízo da necessidade meramente arrecadatória da coletividade representada pelo Estado.

E não poderia ser diferente, pois parece evidente que, se a utilização da tributação para atingir objetivos extrafiscais constitucionalmente postos deve obediência aos direitos individuais dos contribuintes – também constitucionalmente prestigiados –, com mais razão ainda essa mesma obediência é devida quando da utilização do caminho inverso, ou seja, de medidas não fiscais para garantir o recolhimento de tributos pelos contribuintes.

Dito de outra forma, é constitucionalmente inadmissível que atividades regulares do contribuinte, protegidas por cláusulas constitucionais como a livre iniciativa, o

⁸ Precedentes que deram origens as súmulas:

Súmula nº 70: STF, Recurso em MS nº 9.698, Tribunal Pleno, Rel. Min. Henrique D’Ávila, DJ 29.11.1962.

Súmula nº 323: STF, RE nº 39.933, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ary Franco, DJ 13.04.61.

Súmula nº 547: STF, RE nº 63.045, 1ª Turma, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, DJ 08.03.1968; RE nº 60.664, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gonçalves de Oliveira, DJ 31.05.1968; RE nº 63.047, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gonçalves de Oliveira, DJ 28.06.1968; e RE nº 64.054, 2ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, DJ 26.04.1968.

⁹ ÁVILA, Humberto. “Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário”. In: *Princípios e Limites da Tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação*. FERRAZ, Roberto (org.) São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 430.

livre exercício profissional etc., sejam cerceadas por motivos (e com objetivos) exclusivamente arrecadatórios.

Esta constatação ganha ainda mais força sobretudo em um sistema jurídico como o brasileiro, fértil na concessão de privilégios à Fazenda Pública no tocante à cobrança dos seus créditos¹⁰, à luz do postulado da proporcionalidade.

Apenas para fixarmos a nossa premissa, lembre-se dos exames inerentes a esse postulado:

- (a) adequação: o meio empregado deve ser apto a atingir a finalidade pretendida;
- (b) necessidade: a medida não deve ultrapassar os limites indispensáveis à conservação do fim que almeja, não havendo meio menos gravoso para que se alcance a finalidade; e
- (c) proporcionalidade em sentido estrito: a medida deve levar em consideração o conjunto de interesses em pauta, sopesando-os e prestigiando aqueles de maior importância no caso concreto, de modo que se alcance a melhor relação custo-benefício entre o benefício gerado pela medida e o prejuízo dos interesses jurídicos contrapostos.

Com efeito, a partir do momento em que se tem em mente o escopo da sanção política (consubstanciada na limitação da atividade econômica lícita do contribuinte) e se percebe que a Fazenda Pública possui incontáveis meios para a recuperação dos seus créditos, surge a inevitável conclusão de que aquele tipo de medida não sobrevive a nenhum dos exames de proporcionalidade antes referidos:

- (a) adequação: o meio empregado (restrição à atividade empresarial) não é adequado para atingir a sua finalidade (pagamento do tributo), porque, sem desempenhar plenamente aquela atividade, o contribuinte terá dificuldades para cumprir com suas obrigações, passadas, presentes ou futuras;

¹⁰ Uma lista exemplificativa desses privilégios pode começar pelo procedimento específico de tramitação das Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80); passando pela presunção de liquidez e certeza da certidão de dívida ativa (art. 204 do CTN), frequentemente elevada a um grau quase absoluto pelo Poder Judiciário; indo até a possibilidade de a Fazenda Pública, no curso da Execução Fiscal, requerer a substituição de um bem penhorado por outro qualquer (art. 15, II, da Lei nº 6.830/80); chegando da presunção de fraude no caso de alienação patrimonial após a simples inscrição em dívida ativa (art. 185 do CTN).

(b) necessidade: a medida (restrição à atividade empresarial) ultrapassa os limites indispensáveis à conservação do fim que almeja (pagamento do tributo), pois há meios que, ainda que gravosos (o regular procedimento de cobrança, administrativa e judicial), são muito menos prejudiciais do que os óbices à atividade do contribuinte; e

(c) proporcionalidade em sentido estrito: a medida (restrição à atividade empresarial) não leva em consideração o conjunto de interesses em pauta, sopesando-os e prestigiando aqueles de maior importância no caso concreto, pois, de um lado, seu benefício é ínfimo ao fim a que ela se destina (pagamento do tributo), enquanto, por outro lado, sua consequência é drástica para as atividades produtivas lícitas da empresa (livre iniciativa), inviabilizadas pelos óbices que lhe são impostos.

Portanto, a validade de atos não tributários do Estado que pretendam compelir o contribuinte ao cumprimento da obrigação fiscal da tributação depende do respeito que esses atos tenham pelos direitos subjetivos daquele contribuinte e de terceiros porventura impactados pelo agir estatal.

3. DA ATUAL JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A jurisprudência do STF não se limita aos precedentes históricos acima mencionados. O entendimento contrário à prática odiosa de imposição de sanção política vem sendo mantido ao longo de décadas, o que demonstra a importância que representa para a defesa do Estado Democrático de Direito.

Veja-se, a título de exemplo, a ementa abaixo transcrita, que reflete com perfeição o entendimento consolidado na Suprema Corte:

“CONSTITUCIONAL. DIREITO FUNDAMENTAL DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. DIREITO DE PETIÇÃO. TRIBUTÁRIO E POLÍTICA FISCAL. REGULARIDADE FISCAL. *NORMAS QUE CONDICIONAM A PRÁTICA DE ATOS DA VIDA CIVIL E EMPRESARIAL À QUITAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS*. CARACTERIZAÇÃO ESPECÍFICA COMO SANÇÃO POLÍTICA. AÇÃO CONHECIDA QUANTO À LEI FEDERAL 7.711/1988, ART. 1º, I, III E IV, PAR. 1º A 3º, E ART. 2º.

1. Ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas contra os arts. 1º, I, II, III e IV, par. 1º a 3º e 2º da Lei 7.711/1988, que vinculam a transferência de domicílio para o exterior (art. 1º, I), registro ou arquivamento de contrato

social, alteração contratual e distrato social perante o registro público competente, exceto quando praticado por microempresa (art. 1º, III), registro de contrato ou outros documentos em Cartórios de Registro de Títulos e Documentos (art. 1º, IV, a), registro em Cartório de Registro de Imóveis (art. 1º, IV, b) e operação de empréstimo e de financiamento junto a instituição financeira, exceto quando destinada a saldar dívidas para com as Fazendas Nacional, Estaduais ou Municipais (art. 1º, IV, c) - estas três últimas nas hipóteses de o valor da operação ser igual ou superior a cinco mil Obrigações do Tesouro Nacional - à quitação de créditos tributários exigíveis, que tenham por objeto tributos e penalidades pecuniárias, bem como contribuições federais e outras imposições pecuniárias compulsórias.

2. *Alegada violação do direito fundamental ao livre acesso ao Poder Judiciário (art. 5º, XXXV da Constituição), na medida em que as normas impedem o contribuinte de ir a juízo discutir a validade do crédito tributário.* Caracterização de sanções políticas, isto é, de normas enviesadas a constringer o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento do crédito tributário.

3. *Esta Corte tem historicamente confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas, invocando, para tanto, o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (art. 170, par. ún., da Constituição), a violação do devido processo legal substantivo (falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se dispõem a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários) e a violação do devido processo legal manifestado no direito de acesso aos órgãos do Executivo ou do Judiciário tanto para controle da validade dos créditos tributários, cuja inadimplência pretensamente justifica a nefasta penalidade, quanto para controle do próprio ato que culmina na restrição.* É inequívoco, contudo, que a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal não serve de escusa ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária. Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não-razoável.

4. Os incisos I, III e IV do art. 1º violam o art. 5º, XXXV da Constituição, na medida em que ignoram sumariamente o direito do contribuinte de rever em âmbito judicial ou administrativo a validade de créditos tributários. Violam, também o art. 170, par. ún. da Constituição, que garante o exercício de atividades profissionais ou econômicas lícitas. Declaração de inconstitucionalidade do art. 1º, I, III e IV da Lei 7.711/988. Declaração de inconstitucionalidade, por arrastamento dos parágrafos 1º a 3º e do art. 2º do mesmo texto legal. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. SANÇÃO POLÍTICA. PROVA DA QUITAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NO ÂMBITO DE PROCESSO LICITATÓRIO. REVOGAÇÃO DO ART. 1º, II DA LEI 7.711/1988 PELA LEI 8.666/1993. EXPLICITAÇÃO DO ALCANCE DO DISPOSITIVO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO CONHECIDA QUANTO AO PONTO.

5. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida, em relação ao art. 1º, II da Lei 7.711/1988, na medida em que revogado, por estar abrangido pelo dispositivo da Lei 8.666/1993 que trata da regularidade fiscal no âmbito de processo licitatório.

6. Explicitação da Corte, no sentido de que a regularidade fiscal aludida implica 'exigibilidade da quitação quando o tributo não seja objeto de discussão judicial' ou 'administrativa'. Ações Diretas de Inconstitucionalidade parcialmente conhecidas e, na parte conhecida, julgadas procedentes". (STF, ADI nº 173/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 20.03.2009, grifou-se)

Nesse julgamento, estava em discussão a validade do art. 1º, I, II, III e IV, §§ 1º a 3º, e do art. 2º, todos da Lei nº 7.711/1988, que condicionam uma série de atos dos contribuintes à quitação de créditos tributários exigíveis (nomeadamente, pela apresentação da certidão de regularidade fiscal), a saber:

(a) transferência de domicílio para o exterior;

(b) habilitação e licitação promovida por órgão da administração federal direta, indireta ou fundacional ou por entidade controlada direta ou indiretamente pela União;

(c) registro ou arquivamento de contrato social, alteração contratual e distrato social perante o registro público competente, exceto quando praticado por microempresa, conforme definida na legislação de regência;

(d) registro de contrato ou outros documentos em Cartórios de Registro de Títulos e Documentos; registro em Cartório de Registro de Imóveis; operação de empréstimo e de financiamento junto à instituição financeira, exceto quando destinada a saldar dívidas para com as Fazendas Nacional, Estaduais ou Municipais; em todos os casos quando o valor da operação for igual ou superior ao equivalente a 5.000 (cinco mil) obrigações do Tesouro Nacional – OTNs.

Constata-se que o referido Diploma Legal estabelecia uma série de medidas extrafiscais (proibição de realização de certos atos não tributários) com o claro objetivo de impor ao contribuinte o pagamento dos créditos tributários exigíveis porventura existentes, sem o que aqueles atos simplesmente não poderiam ser realizados.

Ao examinar a alegada inconstitucionalidade, o recente acórdão inicia com uma conceituação de sanção política que vai ao encontro daquela acima exposta:

“Entende-se por sanção política as *restrições não-razoáveis ou desproporcionais ao exercício de atividade econômica ou profissional lícita*, utilizadas como *forma de indução ou coação ao pagamento de tributos*.” (grifou-se)

Também vai ao encontro do que dissemos anteriormente, o trecho do voto proferido pelo Min. Pedro Chaves no RMS nº 9.698, citado no julgamento acima como a gênese da jurisprudência constitucional acerca da ilegitimidade das sanções políticas:

“Senhor Presidente, *o Fisco já goza de muitos favores e privilégios de ordem processual e de ordem fiscal: cobra seus créditos mediante certidão de inscrição do lançamento; inicia pela penhora, e ainda pretende mais*. Pretende evitar, inconstitucionalmente, que a parte se defenda em Juízo, ameaçando de fechar o estabelecimento.” (grifou-se)

E o precedente é ainda mais abrangente, abordando com precisão o fato de que a sanção política estimula o contribuinte a não questionar a própria sanção ou a constituição do crédito tributário, fraudando o seu direito de livre acesso à justiça e o próprio controle de legitimidade daquela sanção ou daquele crédito, tudo em prejuízo dos sistemas constitucionais processual e tributário postos.

Aqui, o precedente reconhece que a referida prática viola o *substantive due process of law*, “na medida em que implica o abandono dos mecanismos previstos no sistema jurídico para apuração e cobrança de créditos tributários, em favor de instrumentos oblíquos de coação e indução”.¹¹

Neste ponto, a sanção política retira do contribuinte, na prática, a possibilidade de discutir judicialmente a legitimidade do crédito tributário, bem como seu procedimento de constituição, em violação ao art. 5º, LIV, da CF/88.

Esta violação ocorre porque, considerando que nada é mais empresarialmente importante para o particular do que cumprir seus contratos (por exemplo, entregando o serviço para o qual foi contratado, mantendo seu bom nome no mercado e evitando penalidades contratuais), o contribuinte é coagido por uma via transversa a realizar o pagamento do tributo alegadamente devido, sem discuti-lo por nenhum meio.

¹¹ Trecho do voto do Min. Joaquim Barbosa, proferido nos autos da ADI nº 173/DF, Tribunal Pleno, DJe 20.03.2009 (p. 4 do voto).

Com base nesses fundamentos, o acórdão é incisivo ao declarar a inconstitucionalidade de quase todos dispositivos acima¹², por instituírem medidas restritivas que, com um pretexto exclusivamente arrecadatário, restringem direitos fundamentais do contribuinte, como o de locomoção (inciso I) e da livre atividade empresarial/profissional (incisos III e IV).

É bem de ver que esse mesmo precedente toca em uma questão que tem obrigatoriamente de ser diferenciada da sanção política:

“É inequívoco, contudo, que a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal *não serve de escusa ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária*. Não há que se falar em sanção política se as *restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial*. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica tem de ser não-razoável ou desproporcional.” (grifou-se)

Aqui, vê-se a preocupação do STF em separar o que de fato é diferente: uma coisa é a medida restritiva não tributária ter uma finalidade exclusivamente arrecadatória; outra coisa é a medida restritiva não tributária, embora podendo ter reflexos arrecadatórios, possuir precipuamente a função de garantir outros interesses constitucionalmente garantidos, como a livre concorrência. No primeiro caso, está-se diante de sanção política (inconstitucional); no segundo, não necessariamente.

O Direito serve, muito sinteticamente, para regular, em amplo sentido, as condutas humanas. Essas condutas têm de ser disciplinadas, a fim de que todos os indivíduos possam exercer na melhor medida possível os direitos que lhes são inerentes¹³. E essa regulação é feita através de um sistema coerente de normas, para que a esfera de direitos de cada indivíduo não se sobreponha, arbitrariamente, às esferas de direitos dos demais.¹⁴

¹² Os únicos dispositivos que não tiveram a inconstitucionalidade declarada foram : (i) o inciso II do art. 1º, que o Tribunal entendeu estar abrangido pela Lei nº 8.666/93 (Lei das Licitações), que não mais exige especificamente a quitação tributária, e sim a regularidade, que pode ser preenchida pela quitação ou pelo simples questionamento administrativo ou judicial da exigência tributária; (ii) os parágrafos do art. 1º e o art. 2º, que se entendeu serem meramente acessórios dos dispositivos declarados inconstitucionais e, com isso, perderam qualquer sentido prático.

¹³ Nomeadamente os Direitos Fundamentais voltados à proteção da Dignidade da Pessoa Humana.

¹⁴ MELLO, Celso de Albuquerque e TORRES, Ricardo Lobo. *Arquivos de Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 57: “... sustenta-se como princípio da ordem legal à estruturação do Estado Democrático de

O sistema jurídico age, assim, como o delimitador da abrangência do patrimônio jurídico de cada sujeito de direito. Ele atua, especialmente, nos pontos de interseção entre duas ou mais esferas de direitos, regulando até onde vai cada uma delas, em quais aspectos umas devem ceder vez às outras diante das características específicas dos casos concretos. RAWLS assevera que:

“Assim, os planos dos indivíduos precisam se encaixar uns nos outros para que as várias atividades sejam compatíveis entre si e possam ser todas executadas sem que as expectativas legítimas de cada um sofram frustrações graves. Mais ainda, a execução desses planos deveria levar à consecução de fins sociais de formas eficientes e coerentes com a justiça. Por fim, o esquema de cooperação social deve ser estável: deve ser observado de modo mais ou menos regular e suas regras básicas devem espontaneamente nortear as ações; e quando ocorrem infrações, devem existir forças estabilizadoras que impeçam maiores violações e que tendam a restaurar a organização social”.¹⁵

As normas jurídicas devem possuir uma organização sistematicamente coerente justamente para que essa imbricação de esferas de direitos seja harmonizada, evitando contradições que levariam a conflitos insolúveis dentro do ordenamento jurídico e forçariam o aplicador do Direito a buscar respostas fora do sistema, desde argumentos puramente metafísicos até o mais convincente deles: a força.

Pois bem, à luz desse entendimento, é certo que a proteção da liberdade de um indivíduo (pela coibição de uma medida restritiva adotada pelo Estado contra ele) não pode significar prejuízo à liberdade de outro(s) indivíduo(s).

Nesse esteio, é possível que o Estado imponha medidas não tributárias que restrinjam a atuação do contribuinte – e eventualmente tenham um resultado arrecadatório – para evitar que o descumprimento das obrigações fiscais do contribuinte (especificamente o não recolhimento de tributos) faça com que a esfera de direitos desse contribuinte se sobreponha indevidamente às esferas dos demais.

Direito o reconhecimento do maior grau de liberdades subjetivas aos cidadãos, desde que este seja compatível com a fruição deste mesmo grau possível de igual liberdade individual dos outros concidadãos”.

¹⁵ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 6-7.

Ao analisar esse desdobramento da jurisprudência clássica do STF, HUMBERTO ÁVILA¹⁶ assevera com a costumeira precisão:

“Esses novos precedentes permitem verificar que *o Estado, ao restringir as atividades particulares, pode ter em mira a realização de fins específicos e legítimos. Nessas hipóteses, a restrição da liberdade será apenas um efeito decorrente do propósito de atingir uma dada finalidade, como controlar a atividade particular ou garantir a coexistência de liberdades. Esses conflitos, em vez de bilaterais, são multilaterais, pois envolvem não apenas a relação entre o Estado e um sujeito na qualidade de contribuinte, mas a relação entre o Estado e vários sujeitos na qualidade de agentes econômicos, um dos quais, ao exercer ilicitamente seu ‘direito’, termina atingindo o núcleo do direito fundamental de outro.* A ponderação efetuada pelo Tribunal, agora centrada no âmbito do Direito Econômico, envolve uma contraposição multipolar entre o poder do Estado e os interesses de vários concorrentes. No lugar de analisar a restrição de uma só liberdade, o Tribunal é chamado a solucionar um conflito entre várias liberdades por meio do estabelecimento de uma norma ordenatória.” (grifou-se)

Certamente, o exemplo mais pungente dessa posição do STF é o caso de uma companhia tabagista que teve seu estabelecimento interditado (por meio do cancelamento do registro especial exigido para a atividade de produção de cigarros) em razão da inadimplência tributária contumaz (especificamente em relação ao IPI), cujo julgamento teve a seguinte ementa:

“Recurso Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial. Interdição pela Secretaria da Receita Federal. Fabricação de cigarros. Cancelamento do registro especial para produção. Legalidade aparente. Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mercado e do caso. Liminar indeferida em ação cautelar. Inexistência de razoabilidade jurídica da pretensão. Votos vencidos.

Carece de razoabilidade jurídica, para efeito de emprestar efeito suspensivo a recurso extraordinário, a pretensão de indústria de cigarros que, *deixando sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com conseqüente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os*

¹⁶ ÁVILA, Humberto. “Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário”. In: *Princípios e Limites da Tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação*. FERRAZ, Roberto (org.) São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 434.

estabelecimentos.” (Pleno, AC nº 1.657-MC, rel. Min. Joaquim Barbosa, rel. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, DJe de 31.08.2007, grifou-se)

Tal julgamento se deu por maioria, vencidos quatro Ministros. Não obstante, e diante do que tem sido frisado nos julgamentos mais recentes, trata-se de um perfeito exemplo da evolução do entendimento do STF a respeito da ilegitimidade das sanções políticas. Até porque os Ministros que ficaram vencidos focaram em argumentos de ordem processual (frisando que se estava julgado apenas uma Cautelar), sem se contraporem, a princípio, ao argumento da linha vencedora.

Salta aos olhos, neste mister, o fato de que mesmo o Min. Joaquim Barbosa, relator original e voto-vencido (favoravelmente ao contribuinte), deixou consignada a peculiaridade do caso e a possível necessidade de calibração da histórica jurisprudência a respeito da sanção política, em casos cujas características específicas exigissem soluções diferentes da costumeira declaração de inconstitucionalidade.

Já a vertente vencedora desse julgamento, capitaneada pelo voto do Min. Cezar Peluso, seguiu firme na defesa da tese de que, embora a princípio toda medida não tributária que tenha fins arrecadatórios seja inconstitucional, se essa medida vai ao encontro de princípios constitucionais garantidores de direitos tão fortes quanto aqueles detidos pelo contribuinte afetado pela medida, não se limitando a um escopo exclusivamente arrecadatório, fica caracterizada a sua legitimidade.

Para melhor elucidar essa linha argumentativa, vejam-se os seguintes trechos do voto-condutor do acórdão:

“O IPI é rubrica preponderante no processo de formação do preço do cigarro, de modo que *qualquer diferença a menor no seu recolhimento*, por mínima que seja, *tem sempre reflexo superlativo na definição do lucro* (neste caso, aparentemente arbitrário) da empresa. (...)

(...)

Ao investigar a *ratio juris da necessidade de registro especial para a atividade de produção de cigarros*, vê-se, logo, que provém de *norma inspirada não só por objetivos arrecadatórios, senão também por outras finalidades que fundamentam a exigência* jurídica dos requisitos previstos para a manutenção do registro especial, entre os quais se inclui o da regularidade fiscal.

Esta *finalidade extrafiscal* que, *diversa da indução do pagamento do tributo, legitima os procedimentos* do Decreto-lei nº 1.593/77, é a *defesa da livre concorrência*.

(...)

Não colhe, pois, a alegação de que a administração estaria, neste caso, a encerrar ou impedir ‘as atividades empresariais de uma sociedade ... que exerce atividade lítica’. A *atuação fazendária* não implicou, pelo menos à primeira vista, violação de nenhum direito subjetivo da autora, senão que, antes, *a impediu de continuar a desfrutar posição de mercado conquistada à força de vantagem competitiva ilícita e abusiva*.

(...)

Noutras palavras, conquanto *se reconheça e reafirme a aturada orientação desta Corte que, à luz da ordem constitucional, não admite imposição de sanções políticas tendentes a compelir contribuinte inadimplente a pagar tributo, nem motivadas por descumprimentos de menor relevo*, estou convencido de que *se não configura, aqui, caso estreme de sanção política, diante, não só da finalidade jurídica autônoma de que se reveste a norma, em tutela da livre concorrência, mas também de sua razoabilidade*, porque, conforme acentua TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, *coexistem* aqui os requisitos da *necessidade* (‘em setor marcado pela sonegação de tributos, falsificação do produto, o aproveitamento de técnicas capazes de facilitar a fiscalização e a arrecadação, é uma exigência indispensável’), da *adequação* (‘o registro especial, sob condição de regularidade fiscal, é específico para a sua destinação, isto é, o controle necessário da fabricação de cigarros’) e da *proporcionalidade* (‘não há excesso, pois a prestação limita-se ‘ao suficiente para atingir os fins colimados’).” (grifou-se)

Conclui-se que a jurisprudência atual do STF, embora se mantenha firme na inconstitucionalidade da sanção política (quando efetivamente configurada), não enquadra toda e qualquer medida administrativa restritiva como uma sanção política:

(a) se a medida restritiva das atividades do contribuinte for excessiva ou desproporcional e tiver uma finalidade meramente arrecadatória, estará configurada a sanção política (inconstitucional);

(b) se a medida restritiva das atividades do contribuinte *não* for excessiva nem desproporcional e *não* tiver uma finalidade meramente arrecadatória, prestando-se a proteger outros interesses consagrados na Constituição, *não* estará configurada a sanção política (inconstitucional).

Logo, constata-se a reformatação da linha jurisprudencial histórica do STF acerca da sanção política, à qual se agrega um novo elemento quando do juízo da legitimidade ou não da medida Estatal: a finalidade *não* exclusivamente arrecadatória, mas também extrafiscal, voltada ao cumprimento de outros desígnios constitucionalmente postos.

4. UM EXEMPLO CONCRETO DE SANÇÃO POLÍTICA AINDA NÃO EXAMINADO PELA JURISPRUDÊNCIA

Em que pese a repulsa constitucional à sanção política, não são raros os exemplos de medidas deste tipo que ainda encontram prestígio em entes tributários ávidos por uma arrecadação maior a qualquer custo.

Um exemplo concreto pode ser encontrado nas legislações de inúmeros Municípios, que consagram a necessidade da certidão denominada “habite-se”, para que o imóvel construído seja regularizado no âmbito municipal.

A certidão do “habite-se” é um documento que atesta que o imóvel foi construído de acordo com as exigências urbanísticas estabelecidas pela legislação local aplicável à aprovação de projetos. Em suma, trata-se de uma ferramenta não fiscal, teoricamente voltada a coagir o contribuinte a seguir o projeto previamente aprovado pela Prefeitura e a regulamentação edilícia vigente no Município, tudo em prol da organização urbanística e ambiental.

Contudo, muitos Municípios condicionam a expedição da referida certidão à quitação de eventuais débitos tributários em aberto, por exemplo, do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Em nossa opinião, a análise de tal prática demonstra, à luz da explicação que se fez acima, que se trata de uma verdadeira sanção política. Isso porque a exigência da certidão de “habite-se”, documento técnico que limita a atividade do particular com o objetivo de garantir a adequação de uma determinada obra aos requisitos urbanísticos municipais, evidentemente não possui nenhuma vinculação ou relação de dependência com o pagamento de tributos.

É de se indagar: a adequação urbanística de uma construção depende do pagamento de tributos pelo construtor? Um imóvel passará a ser adequado do ponto de vista urbanístico apenas porque o contribuinte está quite com suas obrigações tributárias? Ou, de outra forma, um imóvel desrespeita o projeto previamente aprovado só porque o contribuinte não pagou um imposto?

As respostas a todas essas perguntas são desenganadamente negativas, simplesmente porque não há nenhuma relação de pertinência entre a relação tributária mantida entre o contribuinte e o Município e a relação administrativa concernente ao respeito das normas urbanísticas a serem seguidas pelo particular.

Nesse sentido, tendo em mente que a emissão da certidão de “habite-se” não possui nenhum cunho tributário, mas sim urbanístico, condicionar a sua expedição ao pagamento de tributos corresponde inquestionavelmente a uma sanção política, uma vez que:

- (a) os municípios condicionam a expedição da certidão de “habite-se” (meio não fiscal);
- (b) ao pagamento do ISS supostamente devido (finalidade fiscal);
- (c) gerando imensos transtornos às atividades das empresas e aos seus contratantes, tendo em vista a impossibilidade de regularizar a obra e, conseqüentemente, negociá-la, cumprir contratos, enfim, levar a efeito a sua atividade empresarial (efeito não fiscal).

Em sendo evidente – e para nós o é – que essa sanção política viola expressamente o direito constitucional ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas protegido pelo art. 170, § único, da CF/88, restringido excessivamente com objetivo exclusivamente arrecadatório, fica clara a inconstitucionalidade da medida, conforme historicamente reconhecido pelo STF.

5. CONCLUSÕES

Por tudo o que vimos de expor, chegamos às seguintes conclusões:

- (a) nos dias de hoje, aonde a proteção do indivíduo e a contínua necessidade de intervenção estatal devem ser conciliadas, ganha relevância o controle de legitimidade das medidas administrativas tendentes a restringir o exercício de atividades lícitas pelos cidadãos, as quais podem ter finalidade exclusivamente arrecadatórias ou não;
- (b) no caso de medidas administrativas restritivas e não tributárias que tenham objetivo exclusivamente arrecadatório, resta configurada a sanção política,

historicamente declarada inconstitucional pelo STF, seja por suprimir excessivamente direitos fundamentais do contribuinte, seja por consubstanciarem práticas desproporcionais, à luz das ferramentas privilegiadas das quais dispõe o Fisco para a persecução dos seus créditos;

(c) já as medidas administrativas restritivas e não tributárias que não tenham objetivo exclusivamente arrecadatório merecem um exame diferenciado, pois a sua legitimidade ou ilegitimidade depende do sopesamento a ser feito entre o interesse do contribuinte especificamente reprimido e os outros interesses cuja proteção é buscada pela medida, os quais devem ser amparados pela Constituição;

(d) apesar da multiplicidade de medidas já examinadas pelo STF à luz do entendimento acima, há ainda outros atos restritivos de direitos do contribuinte que possuem um escopo manifestamente arrecadatório e são excessivos e desproporcionais, mas que ainda pendem de apreciação pelos Tribunais brasileiros, como é o caso da certidão de “habite-se”.

6. BIBLIOGRAFIA

ÁVILA, Humberto. “Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário”. In: *Princípios e Limites da Tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação*. FERRAZ, Roberto (org.) São Paulo: Quartier Latin, 2009;

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1987;

BASSIOUNI, Cherif; MORRIS, Madeleine H., “Law and Contemporary problems”, *School of Law*, Durham, Duke University, vol. 59, n° 4, 1996;

COHENDET, Marie-Anne. *Droit Constitutionnel*. 3 ed., Paris: Monchrestien, 2006;

DÍAZ, Vicente Oscar. “El carácter Extrafiscal de la Tributación y la Imposición Medioambiental”, In.: *Tratado de Tributación. Tomo II, Política y economía tributaria. Volumen I*. DÍAZ, Vicente Oscar (dir.). Buenos Aires: Astrea, 2004;

FILIPPO, Luciano Gomes. “Tributação da Renda Familiar”, In.: *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Vol. 25, Mar./Abr. 2011;

LINDHOLM, Richard W. *Public Finance and Fiscal Policy*. New York: Pitman Publishing Corporation, 1950;

LAURÉ, Maurice. *Traité de Politique Fiscale*. Paris: Presses Universitaires de France, 1957;

MELLO, Celso de Albuquerque e TORRES, Ricardo Lobo. *Arquivos de Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000;

OLLERO, Casado G. “Los Fines no Fiscales de los Tributos”, AAVV. *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*, Vol. I, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991;

RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2002;