

GUILHERME FREDERICO PEDRINHA DE AZEVEDO
MARCO ANTONIO ALVES DO ESPÍRITO SANTO
REGINA COELI FRANÇA MARTINS

O INSTITUTO DA APREENSÃO FRENTE A LEGALIDADE NORMATIVA

Monografia apresentada à Diretoria de Pós-Graduação do Centro Universitário Vila Velha, como requisito parcial para obtenção do Título de Especialização em Direito Tributário.

Orientador: Prof. Carlos Augusto
Jeniêr

VILA VELHA
2004

GUILHERME FREDERICO PEDRINHA DE AZEVEDO
MARCO ANTONIO ALVES DO ESPÍRITO SANTO
REGINA COELI FRANÇA MARTINS

O INSTITUTO DA APREENSÃO FRENTE A LEGALIDADE NORMATIVA

Monografia apresentada à Diretoria de Pós-Graduação do Centro Universitário Vila Velha, como requisito para a obtenção do Título de Especialista em Direito Tributário.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Carlos Augusto Jeniêr
Orientador

Prof^a Ângela Maria Monjardim

Agradecimentos

À Secretaria de Estado da Fazenda e ao BID–
Banco Interamericano de Desenvolvimento,
que proporcionaram a realização deste curso.
Aos colegas de trabalho, pela prazerosa
convivência no decorrer do curso.

“As leis devem ser apropriadas ao povo
para o qual são feitas”

Montesquieu

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	07
2 O PODER DO ESTADO E A ADEQUAÇÃO DA AÇÃO FISCAL À LEI.....	08
2.1 PODER TRIBUTANTE DO ESTADO – Um Breve Vislumbre Histórico.....	08
2.2 A Relação Fisco-contribuinte.....	16
2.3 Confisco Tributário.....	19
2.3.1 O que Diz a Constituição.....	19
2.3.2 O Princípio do Não Confisco.....	20
3 AS SANÇÕES CONHECIDAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	23
4 DA APREENÇÃO DE DOCUMENTOS, MERCADORIAS E/OU BENS	24
4.1 A Apreensão na Ação Fiscal	24
4.1.1 A Força Impositiva do Poder Público.....	28
4.2 A Apreensão como Materialização do Ilícito Fiscal	29
5 O EXCESSO DE EXAÇÃO DO AGENTE PÚBLICO.....	32
5.1 Abuso de Fiscalização x Poder Discriminatório.....	32
5.2 Meios Coercitivos para Pagamento de Tributos.....	34
5.3 A Responsabilidade Objetiva do Estado.....	35
5.4 A Responsabilidade Civil do Agente Fiscal Pelo Ato Abusivo.....	37
6 CONCLUSÃO.....	38
7 REFERÊNCIAS.....	42

RESUMO

Discorre acerca da apreensão de documentos, mercadorias ou bens. O procedimento fiscal em relação à apreensão quando é ato lícito ou não e, o momento em que se admite a sua realização. Verificado o ilícito fiscal, o agente fiscalizador exerce o direito e autoridade concedidos em lei para proceder à apreensão de documentos e/ou mercadorias que tenham relação com o fato ilícito constatado, procedendo a um ato de direito/dever. O poder estatal no transcorrer dos tempos e a relação Estado/contribuinte, deslumbrando os limites constitucionais do Estado para exercer a exação e os direitos fundamentais do cidadão. Busca para tanto a pesquisa bibliográfica, tendo por objetivo encontrar na doutrina, conhecimento mais profundo e aprimorado das questões que rodeiam o ato do agente na sua função fiscalizadora, abrangendo aí o tema escolhido para o estudo.

1 INTRODUÇÃO

A necessidade de se instruir amplamente o Processo Administrativo Fiscal, permite aos sujeitos de direito (fisco e contribuinte), valer-se de todos os meios de prova lícita, objetivando levar ao julgador a cognição necessária sobre os fatos motivantes do lançamento, como parte da busca da verdade real.

Apenas a existência de indícios não basta para caracterizar o crédito tributário. Indício é apenas ponto de partida no caminho da presunção. Inferiores à presunção, como valor probante, não servem como prova e mais, dependem para eficácia, de outras provas coligidas pelo fisco.

Apesar da inegável presunção de legalidade do lançamento fiscal, ela deverá demonstrar, com cristalina clareza, no Auto de Infração, a metodologia utilizada, condição inerente à natureza do lançamento.

O fisco, para constituir prova, utiliza o instrumento denominado AUTO DE APREENSÃO E DEPÓSITO, legalmente instituído, mas, com freqüência, combatido na seara judicial.

Tal instrumento é alvo do trabalho ora iniciado, sua utilização pelo fisco e os limites a ele impostos pelo crivo constitucional, em especial, os liames traçados pela Carta magna de 1988, serão apreciados, doravante, com vistas ao vislumbre de adequação ou não do instituto da apreensão, à norma maior.

2 O PODER DO ESTADO E A ADEQUAÇÃO DA AÇÃO FISCAL À LEI

Como dissemos anteriormente, o fisco, ante a necessidade probatória inerente ao lançamento, muitas vezes se vê frente a situações em que a apreensão de bens, mercadorias e documentos torna-se inevitável ou imperativa.

Relembrando aspectos históricos que remontam às antigas civilizações, onde a tensa relação Estado/contribuinte assumiu, por inúmeras vezes, os contornos de grande malquerência, muitas vezes resultada em banho de sangue, confisco e escravidão, vemos que esse despropósito vem sendo minorado, à medida em que o Estado se organiza, subsumindo à norma constitucional, minorando o ranço arbitrário, combatendo a corrupção e, ao mesmo tempo, informando o contribuinte, resgatando-lhe a dignidade e os direitos.

Hoje, o poder público está cada vez mais consciente de que arrecadar, sem justiça de critérios, sem ética e de modo imoral, ferindo a ele próprio e à sociedade como um todo, com as farpas da inconstitucionalidade, aumenta a exclusão social e compromete o próprio desenvolvimento do país.

2.1 PODER TRIBUTANTE DO ESTADO – Um Breve Vislumbre Histórico.

Nos Primórdios da humanidade, existiram agrupamentos humanos denominados *parentea* e *família* que buscaram a partir da associabilidade, viabilizar sobrevivência. Para essa convivência em grupo era necessária renúncia ao individualismo inerente ao homem, sendo que o homem primitivo vivia em constante conflito em decorrência de sua liberdade sem limites. Dessa liberdade individual inerente à natureza

humana, surge a necessidade de um organismo que controle o ímpeto de auto-tutela e do livre arbítrio.¹

Surge então o Estado para disciplinar e organizar a convivência coletiva e garantir à sociedade e aos seus membros tudo que, individualmente, lhes fosse difícil ou impossível de obter em relação às necessidades básicas ao bem-estar coletivo, quais sejam, segurança, saúde, alimentação, educação, etc..., tutelar de modo regulador e também disciplinar suas relações mantidas com a coletividade, fazendo com que cada membro observe e respeite as regras necessárias à manutenção da vida em sociedade.

Em sua obra “O Leviatã” (1650), Thomas Hobbes, ao estudar o homem, um dos elementos que compõe o Estado, analisa a natureza humana dentro da sua teoria hipotética sobre o prisma realista. Ele não estuda a essência dos homens, mas sim, as condições objetivas dos homens no seu estado natural. Ele imagina o homem convivendo sem Estado.

A convivência dos homens sem um Estado que os tutele, acarreta uma igualdade aproximada que leva à “guerra de todos contra todos”. Neste estado de natureza todo homem tem direito a todas as coisas. E, sabendo que os bens são escassos, quando duas pessoas desejarem um só objeto indivisível, estas são livres para lutar com todas as armas para satisfazer seu desejo.

A igualdade dos homens no estado de natureza da teoria de Hobbes é a igualdade no medo, pois a vida de todos fica ameaçada. Essa igualdade é na capacidade de um destruir o outro. Nem o mais forte está seguro, pois o mais fraco é livre para usar de todos os artifícios para garantir seus desejos e sua vida.

¹ <http://educaterra.terra.com.br/voltaire/politica/2002/04/19/000.htm>

Contudo, quando o homem passa a viver numa sociedade, com uma autoridade para lhe reger, as tensões se acabam e, em consequência, os homens vivem relativamente bem.

Hobbes atribui ao desejo do homem manter sua vida o nome de *instinto de conservação*. No estado natural, a vida está em constante ameaça. Os homens, em decorrência do instinto de conservação, guiados pela razão, são levados a pactuarem entre si, e a condição para obter a paz é o acordo de todos para sair do estado de natureza e para instituir uma situação tal que permita a cada um seguir os ditames da razão, com a segurança de que outros farão o mesmo.

São inúmeras as teorias que buscam fundamentar a origem das primeiras sociedades políticas, mas a verdade é que a formação destas pode estar vinculada a diversos fatores, não necessariamente a um apenas. Efetivamente, afirmar que o Estado se origina necessariamente – por exemplo – da violência imposta por um grupo humano sobre o outro é um erro, seria tomar a parte pelo todo. Inegável que o Estado pode, muitas vezes, nascer da dominação imposta pela força, mas isso será sempre contingente, poderá ou não ocorrer. Entre as teorias que tentam esclarecer a formação do Estado, destacam-se algumas que, ainda hoje, usufruem grande prestígio. Jean-Jacques Rousseau (1712-1778) desenvolveu a teoria do contrato social em obra clássica. Não foi o primeiro a afirmar que o Estado surge de um acordo de vontades, antes dele, Thomas Hobbes (1588-1679) já havia desenvolvido teoria semelhante.

Existe, porém, um foco de divergência entre esses autores: Ambos consideram o homem primitivo vivendo num estado selvagem, passando à vida em sociedade mediante um pacto comum a todos, exatamente como se cria uma sociedade civil ou comercial. Vale frisar que Rousseau imagina uma convivência individualista, mas cordial, vivendo os homens

pacificamente, sem atrito com seus semelhantes, ao contrário de Hobbes, para quem, em célebre tirada, “o homem é lobo do próprio homem” (*homo homini lupus*). Considera Hobbes que o homem é um ser anti-social por natureza, e seu “apetite social” seria o fruto da necessidade da vida comunitária, fiscalizada por um aparato social gigantesco destinado a impor a ordem, o Estado enfim. A este aparato Hobbes denomina “*Leviatã*”. Esta palavra de origem bíblica designava um monstro mitológico que habitava o rio Nilo e que devorava as populações ribeirinhas, tal como, segundo Hobbes, o Estado faz com seus súditos...

No *Leviatã*² são observadas diversas regras das quais formam a Lei Natural. As regras da Lei de Natureza são ditames morais elaboradas pela reta razão, que quer dizer a possibilidade do homem de agir da melhor forma para atingir os fins desejados. Ocorre que, para essas regras terem efetividade, têm que ser cumpridas por todos. As leis naturais em si são válidas, mas não tem eficácia garantida, pois elas só obrigam *in foro interno*, não tendo ninguém que obrigue a cumpri-las. Os princípios naturais só têm eficácia se forem positivadas ou se existir uma autoridade que obrigue o seu cumprimento.

Para acabar com a insegurança entre os homens e fazer cumprir a Lei Natural, é fundamental e indispensável a presença de um Estado que esteja acima do interesse dos cidadãos para garantir a paz civil.

O Pacto da Teoria Hipotética de Hobbes é feito entre todos os cidadãos, que renunciam ao direito de autodefesa. O Estado está fora do contrato. Os cidadãos se privam da liberdade do estado natural de fazer justiça com as próprias mãos e transferem esse direito renunciando ao Estado. A função do Estado é garantir a paz civil. Ele está acima dos homens, como beneficiário dos direitos dos cidadãos. Os cidadãos são súditos para o Estado.

² Thomas Hobbes, *Leviatã*. p 78/79, 1998

O Estado tem o poder soberano e soberania para Hobbes é o poder que está acima de tudo e de todos..

Contudo, apesar do súdito ter que obedecer a tudo que o soberano mandar existe uma exceção: o súdito pode resistir ao perigo da morte. Esta exceção tem uma explicação muito razoável, pois como poderia o homem não conservar sua própria vida, seu bem inalienável, já que o poder soberano vem da reta razão, por sua vez, advinda do instinto da auto conservação? Isso seria uma incoerência. Logo todos os homens têm o direito de resistir a qualquer ato do Estado que ameace a conservação da sua vida.

Hobbes foi idealista ao não observar a possibilidade do abuso do poder por parte do soberano. Ele afirmava que a separação dos poderes iria enfraquecer a unidade estatal e defendia um Estado com poderes ilimitados, acima da constituição e das leis civis. Sempre à frente de sua época, Hobbes, apesar de pertencer à história do direito natural, antecipa as tendências do direito positivo do século XIX e, apesar de serem correntes antagônicas, atribuiu às leis naturais e civis de sua teoria hipotética, características *jus naturalista* e *jus positivista*. Para ele não existem dois direitos, mas apenas um, que é o direito positivo. Contudo reconhece a lei natural com fundamento do direito positivo, sendo obrigatória à lei natural somente quando em conformidade com a lei positiva.

Visto um dos pensamentos outrora construído da formação e explicação do Estado. Conhecido ter originado da vontade dos homens e que a causa originária da sociedade política está na natureza humana racional dos indivíduos que a constituem, obteve o Estado, outrossim, o reconhecimento de personalidade jurídica pelo Direito Positivo.

Em decorrência da soberania e, enquanto organização política da sociedade, o Estado detém poderes que lhe permitem arrecadar recursos financeiros de forma impositiva e coercitiva, independentemente da vontade individual do contribuinte. Isso não quer dizer, que essa atividade seja arbitrária ou que transcorra fora dos limites legais. Dentro do Direito Tributário se vislumbram inúmeros princípios que visam imunizar o cidadão contra a tributação desregrada e confiscatória.

Esses princípios, que subordinam o Sistema Tributário Nacional representam verdadeiras limitações ao poder de tributar. Essas limitações das pretensões dos poderes estatais em matéria tributária são típicas dos Estados que se intitulam “Estados de Direito”. Nesse sentido, o poder de tributar só pode ser exercido sob os ditames da Constituição, sendo que, é ela que confere e distribui competências, dispõe sobre a repartição da receitas arrecadadas e fixa os pressupostos para a criação dos tributos.

Antes da Emenda Constitucional Nº 18/65, o direito tributário, mesmo já tendo desenvolvido uma técnica impositiva concernente a alguns tributos, falta-lhe um arcabouço capaz de harmonizar as inúmeras tendências, aspirações e necessidades dos diversos Entes Federativos com competência para tributar. Nesse sentido, diversos conflitos surgiram, as formas tributárias eram utilizadas com imperfeições notórias e as garantias se esquivavam em casuísmos, surgidos da melancólica vocação da Federação Brasileira de transformar os governantes em criadores de despesas úteis ou inúteis a serem cobertas pelas receitas fiscais. Daí, os abusos e ilegalidades geravam situações penosas, muitas vezes fadadas ao arbítrio, colocando o contribuinte em situação injusta, já que detinha poucas forças para enfrentar o Erário. Atualmente, a realidade é outra. Com a evolução da Federação Brasileira, a necessidade de um corpo de princípios e normas gerais tornou-se aguda preocupação entre os aplicadores do direito e da sociedade em geral.

Para que se possa falar em Estado de Direito, é necessário que o governo esteja imbuído daquela idéia de justiça que se formaliza através da instituição de princípios e normas jurídicas, objetivando a garantia do cidadão contra o abuso do Poder do Estado. O conceito de Estado de Direito implica: no respeito integral ao direito objetivo vigente e aos direitos subjetivos existentes; da não interferência na liberdade individual, salvo nos casos da lei; submissão do Estado no desempenho de suas atividade à lei e à jurisdição. Em síntese, o Estado de Direito é aquele que tem finalidade à busca da justiça servindo-se da lei como instrumento de sua realização.

O Estado de Direito é que confere aos indivíduos a titularidade de direitos públicos subjetivos, ou seja, aceita a existência de direitos oponíveis ao próprio Estado. A conquista desses direitos foi resultado de uma série de revoluções ocorridas no mundo, como a inglesa, a americana, a francesa, entre outras, que impôs aos detentores do poder limites em sua atuação, colocando-os abaixo da lei.

A Constituição Federal Brasileira de 1988 consagrou o Estado de Direito através de normas e princípios, inclusive, em relação a sua atividade tributária. A Carta Política é generosa na fixação dos princípios que limitam o exercício do poder de tributar, visando estabelecer um equilíbrio entre o poder impositivo e os contribuintes. Dentre eles citamos:

- O princípio da legalidade;
- Da isonomia tributária;
- Da personalização dos impostos e da capacidade contributiva;
- Da prévia definição legal do fato gerador ou da irretroatividade tributária;
- Da anterioridade;
- Da não-cumulatividade do tributo;
- Entre outros.

No Brasil, a ação de tributar excepciona o princípio constitucional que protege a propriedade privada (CF, artigos. 5º, inc. XXII e 170, inc. II). A tributação não pode agredir a propriedade de tal forma que venha desaparecer, ou melhor, não pode assumir caráter confiscatório. Isso explica, em parte, o motivo pelo qual a Constituição disciplinou, de modo tão rígido, o mecanismo de funcionamento da tributação, ao mesmo tempo em que amparou o contribuinte com grande conjunto de direitos e garantias, contra eventuais excessos do poder estatal.

Dentro desta concepção, parece certo que o Estado - seja por meio do legislador infraconstitucional, seja mediante atuação de seus agentes administrativos - ao exercer a tributação, deve observar os limites que a ordem constitucional lhe impôs. O Direito Tributário, em síntese, deve ser encarado como um direito intervencionista, submetido à ordenação do Estado de Direito ³. Os limites aos Poderes do Estado formam, no que atinam à tributação, o chamado Estatuto do Contribuinte, que corresponde ao somatório, - harmônico e organizado - dos mandamentos constitucionais que estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, perante as pretensões do Estado, inibindo-o de desrespeitarem os direitos subjetivos das pessoas que devem pagar tributos.

Pelo Estatuto do contribuinte é que se exige uma tributação livre de qualquer arbitrariedade, para que se possa realizar a idéia de Estado de Direito. O moderno Direito Tributário, aquele que decorre do Estado de Direito, já não mais conhece o súdito, que era um mero objeto da tributação, sendo que, agora a Administração Financeira relaciona-se com o cidadão livre e emancipado, garantindo a todos o princípio da segurança Jurídica tributária (na qual exige que os contribuintes tenham condições de conhecer os seus direitos e deveres tributários que devem decorrer da lei igual para todos, irretroativa e votada pela pessoa jurídica competente) e confiança da Lei Fiscal.

O contribuinte, por sua vez, tem a faculdade de ver respeitado seus direitos constitucionalmente garantidos. Caso a simples enunciação do direito não baste para o respeito ao contribuinte, o ordenamento oferece meios legais, ações e medidas judiciais, para fazer valer o seu direito.

A garantia dos direitos fundamentais do contribuinte, que está diretamente vinculado à idéia da construção de uma justiça fiscal (que por sua vez é oriunda do desenvolvimento da concepção de justiça social), é uma exigência do direito contemporâneo, reflexo das aspirações da nova sociedade mundial. Justiça tributária ou fiscal, segundo a definição dada pelo próprio Projeto de Código de Defesa do Contribuinte é aquela que “atenta aos princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva, da equitativa distribuição da carga tributária, da generalidade, da progressividade e da não confiscatoriedade ” (artigo 2º, § único do referido Projeto).⁴

2.2 A Relação Fisco-Contribuinte

O Estado, pelo poder impositivo, tem a faculdade de se apropriar, compulsoriamente, de parte do produto do trabalho de cada cidadão de uma comunidade, a fim de atender aos interesses gerais da coletividade. Tal poder, como já explanado, no atual Sistema Tributário Brasileiro, atenderá aos limites estabelecidos pela Lei Maior. Ao lado da faculdade conferida do Poder de tributar, por meio da função legislativa, há também a faculdade para exercita-lo no plano material, ou seja, o poder constitucionalmente dado para impor determinada atividade tributária, é a que se denomina competência tributária.

³ Hensel p. 252 apud Carrazza. Direito Tributário, tradução italiana de Dino Jurach, Milão, Guiffre, 1956, p.6. (traduzimos para o português)

⁴ Projeto de Lei Complementar nº 646 de 1999 – Código de Defesa do Contribuinte

O Estado, na condição de fisco, é elemento da relação jurídico-tributária.⁵ Figura como o sujeito ativo. O sujeito ativo na relação jurídica tributária “é a pessoa possuidora do direito de poder exigir, de outrem, o cumprimento da obrigação tributária estatuída em lei”.⁶

De outro, o sujeito passivo na relação jurídica tributária “é a pessoa obrigada, por força de lei, a cumprir a obrigação fiscal”.⁷ O sujeito passivo é uma pessoa ligada, direta ou indiretamente, ao fato gerador do tributo.

Verificado no Sistema Tributário Nacional que, ao mesmo tempo em que se evidencia um Poder de Tributar (ao apregoar as competências tributárias), delimita-o, caracterizando-o como não absoluto. Essas delimitações são as limitações ao poder de tributar. Incrustado às limitações do poder tributário desempenhado pelo fisco, representando o Estado, estão os Princípios Constitucionais Tributários que firmam os direitos e garantias dos contribuintes, proporcionando harmonização da relação fisco/contribuinte.

Dos princípios constitucionais que permitam eficácia, qualidade e credibilidade da fiscalização, bem como a propagação da presença tributária, sua necessidade e importância no cotidiano dos cidadãos contribuintes, através de um programa de Consciência Tributária, espera-se uma real relação harmônica entre fisco/contribuinte. Sem uma consciência fiscal e cidadã por parte do Contribuinte e de transparência e respeito à legalidade do lado do Fisco, não se pode esperar uma relação harmônica entre ambos.

Em relação ao cumprimento da legalidade por parte do Estado/Fisco, vale registrar parte de um trecho do livro *Confisco Tributário* de Paulo César

⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de, Tomo I, p. 140, 1964

⁶ *Ibid.*, p. 140, 1964

⁷ SOUZA et al, apud MORAES. 1ª ed. Tomo I, p. 195, 1964

Baria de Castilho em que o referido autor faz nota das reflexões de Fernando Sainz de Bujanda acerca daquele princípio:

“Fernando Sainz de Bujanda demonstra com clareza ímpar a necessidade de obediência ao princípio da legalidade tributária por parte da Administração Pública. Para ele, o Direito funciona como instrumento de política econômica, defendendo em diversos momentos de sua obra a obediência efetiva ao princípio da legalidade.

A fiscalização dos tributos tem como missão fundamental o descobrimento da riqueza oculta, o que permite aos órgãos gestores da Fazenda exigir o cumprimento das obrigações fiscais e sancionar as infrações cometidas pelos fraudadores.

Essa tarefa básica de fiscalização a ser cumprida pelos funcionários fazendários exige certo grau de responsabilidade. Inspeccionar a conduta fiscal dos cidadãos de um Estado Democrático de Direito é como fiscalizar seu comportamento político. Assim, uma missão de tão alta transcendência só pode ser fecunda se está alicerçada sobre um conhecimento exato dos valores éticos, jurídicos e econômicos implicados no processo tributário.

Por outro lado, se um dos objetivos essenciais do Direito Tributário e Financeiro é afastar a insegurança nas relações entre os contribuintes e o Fisco, é obvio que a segurança que se persegue começará precisamente naquela zona da atividade fiscal em que entram em contato mais íntimo as economias dos contribuintes com a Administração, ou seja, o trabalho de inspeção fiscal. Daí a grande importância de que as relações fiscais se ajustem estritamente aos esquemas do Direito objetivo (II: 458).

Nesse sentido, aquele renomado autor afirma também que, entre outros motivos, o surgimento de Estados autoritários e

totalitários tem como base a debilitação do princípio da legalidade e a quebra da hierarquia das normas (l:425).

Fazendo um retrospecto histórico, foi a partir da II Guerra Mundial que o princípio da legalidade tributária aparece consagrado em quase todas as Constituições europeias do pós-guerra. Não só para estabelecer que todo tributo deve ser criado mediante lei, mas, indo mais adiante, determinar que a lei deve estabelecer questões básicas do mecanismo impositivo, ou seja, determinar os aspectos essenciais do tributo, bem como os recursos admitidos a favor dos contribuintes (l: 431).” P.90/91⁸

A legalidade, deste modo, é princípio primordial, que deverá ser observado na relação entre Fisco e Contribuinte, pois, através desse princípio, pode-se estabelecer, reconhecidamente, a relação jurídica tributária abarcada de respeito e segurança permitindo o efetivo exercício d
os direitos.

2.3 Confisco Tributário

2.3.1 O Que Diz A Constituição

A Constituição da República de 1988 traz expressamente, a vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, mediante o art.150, inc. IV, que assim dispõe, in verbis:

“ Art. 150. Sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

(...)

IV – utilizar tributo com efeito de confisco.”

⁸ BUJANDA aput CASTILHO. P. Hacienda, vol. 1, p 431 et seq.

2.3.2. O Princípio do Não Confisco

Do Estado de Direito, vem a proibição do confisco. Entende-se por confisco, de forma geral, a absorção da propriedade particular pelo Estado, sem justa indenização.

De Plácido e Silva assim definiu Confisco:

“Confisco, ou confiscação, é vocábulo que se deriva do latim confiscatio, de confiscare, tendo o sentido de ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei.”⁹

A Constituição da República Federativa proíbe o confisco. Sendo, entretanto, admitido nos casos previstos pelo art. art. 5º, XLVI, b, e no art. 243, parágrafo único da Constituição.

A perda de bens prevista pela Constituição, art. 5º, inciso XLVI, letra b, possui caráter de pena pela prática de ato ilícito, devendo ser regulada em lei e, somente aplicável mediante o devido processo legal.

A expropriação sem indenização prevista pelo art. 243 é um confisco específico permitido pela Constituição, quando, nas glebas de qualquer região do País forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas, daí, serão essas glebas expropriadas, sem qualquer indenização ao proprietário e, especificamente, destinadas ao assentamento de colonos ou ao cultivo de produtos alimentícios e medicamentosos.

Todo e qualquer bem de valor econômico que for apreendido em decorrência de tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins, também será confiscado e reverterá em proveito de instituições e pessoal especializados no tratamento e recuperação de viciados e também no

aparelhamento adequado de custeio das atividades de fiscalização, controle, prevenção e repressão do crime de tráfico dessas substâncias.

As nações, como um todo, reconhecem o confisco, quando se referem à propriedade, que esse direito não pode ser transferido pela ação de autoridades públicas, de um particular para outro, nem ao tesouro público, a não ser para finalidade publicamente conhecida e autorizada pela norma constitucional.

Em matéria tributária o confisco é também visto, sempre que, do resultado da imposição tributária, ou seja, a retirada de certa parcela da propriedade do cidadão contribuinte, não ocorra qualquer retribuição pelo Estado em benefício e bem estar para coletividade.

A maioria dos autores diz não ser fácil definir quando ocorre confisco, entre eles, há de ser citado Ives Gandra da Silva Martins, para quem haverá confisco sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver por meio dos seus ganhos que atendam suas necessidades essenciais e necessidades para re-investimento ou desenvolvimento. Diz que o confisco ultrapassa, inclusive, os limites tributários, ao afirmar que tributação que venha atingir a propriedade inviabilizando a justa indenização é inadmissível. Acrescentando que “por confisco deve-se entender toda a violação ao direito de propriedade dos bens materiais e imateriais, retirado do indivíduo sem justa e prévia indenização, não podendo a imposição tributária servir de disfarce para não o configurar”.¹⁰

Há também, inúmeros estudiosos que entendem que a proibição do confisco, utilizando-se do meio de tributar pelo Estado, encontra-se ainda determinada e abrangida na Constituição por meio de outros princípios e direitos fundamentais nela previstos. Entre esses princípios, deve-se

⁹ SILVA de Plácido e. vol. 1, p. 505, 1989

mencionar o princípio da capacidade contributiva. Este princípio encontra-se expresso pelo art. 145, § 1º, que prescreve:

“sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

A instituição da *capacidade econômica* representa garantia ao contribuinte, na medida em que preserva da tributação o mínimo vital e obriga o Estado a levar em consideração a capacidade econômica do indivíduo ao instituir e majorar tributos, senão, haverá confisco sempre que a exação ultrapassar os limites da capacidade contributiva do contribuinte.

A Constituição estabelece a garantia da propriedade como um dos direitos fundamentais do cidadão, que, atendendo à sua função social, somente será expropriada por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, nos termos da lei, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos na Constituição (art. 5º, incisos XXII, XXIII e XXIV). Somente pelo fato de a propriedade privada ser protegida por meio dos incisos do dispositivo constitucional citado, impõe-se a proibição do confisco de forma geral.

Levando ao âmago tributário, verifica-se que a tributação que atinja o direito de propriedade, trazendo para o contribuinte qualquer restrição ao uso de seu próprio bem, dificultando o seu exercício ou inviabilizando o desenvolvimento, estará configurado o efeito de confisco de que trata o inc. IV, do art. 150. Referido dispositivo constitucional não visa somente proibir a imposição fiscal que represente “confisco” de bens do contribuinte, mas também a tributação desarrazoada e exacerbada.

¹⁰ MARTINS Ives Gandra da Silva, p 49/50, 2000

Na vedação contida no inciso IV, do art. 150 da Carta Magna, está também entendido que o dispositivo estabelece o limite ao poder de tributar, cujo máximo não pode se configurar em confisco.

A propósito, o Constituinte deixou para o legislador infraconstitucional fixar parâmetros, mediante lei complementar, de maneira que a tributação imposta pelo Estado seja aplicada dentro dos parâmetros razoáveis. É o que estabelece o inciso II, do art. 146:

“Art. 146. Cabe à Lei Complementar:
(...)
II – regular as limitações ao poder de tributar;
(...)”

A efetiva observância e aplicação dos princípios acima, sucintamente explanados, em conjunto com outros contidos, explícitos e implícitos, na Constituição, contribuem para uma tributação mais justa.

3 AS SANÇÕES CONHECIDAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Várias são as modalidades de sanções previstas na legislação tributária para os casos de seu descumprimento por parte do contribuinte. As mais correntes são as seguintes:

- a) Apreensão de mercadorias e de documentos, bem como de veículos que os transportarem em face de irregularidades constatadas pela fiscalização;
- b) Sujeição a regime especial de fiscalização, que se utiliza, como modalidade de sanção, a fim de levar o contribuinte contumaz na falta de recolhimento dos tributos a cumprir suas obrigações tributárias, sujeitando-o, inclusive, à fiscalização constante e com plantões fiscais à porta de seu estabelecimento;
- c) Cassação de regime especial de pagamento do imposto, bem como de escrituração diferenciada, retirando os benefícios, já outorgados, para o contribuinte que procedeu de modo fraudulento ou que incidiu em sonegação fiscal;

- d) Penalidades pecuniárias – forma mais expressiva da sanção instituída pelas entidades tributantes para impelir o contribuinte faltoso ao cumprimento da obrigação contida na legislação tributária.

São essas as formas básicas de apenamento jurídico-tributário, sem prejuízo de outras incidências pertinente à jurisdição penal, quando a significação do ilícito tributário tenha sido de tal gravidade que haja sido incorporado na legislação penal (como é o caso do contrabando, do descaminho, da sonegação tributária, da apropriação indébita tributária, entre outros).

A apreensão de bens, mercadorias e documentos, é uma das formas de penalidade encontrada na legislação do Estado do Espírito Santo, estando prevista na Lei Nº 7.000, de 27 de dezembro de 2001.¹¹

4 DA APREENSÃO DE DOCUMENTOS, MERCADORIAS E / OU BENS

4.1 A Apreensão na Ação Fiscal

A Lei determina que os agentes fiscais são detentores da função de fiscalização de tributos. Esses, ao serem investidos têm o dever de exercê-la, na condição de autoridade e com poder decorrente do Poder do Estado.¹² Tal poder, no entanto, não pode ser visto como aquele havido no passado, onde a arbitrariedade exacerbada era legitimada pela vontade soberana do governante sobre seus governados.

¹¹ Lei nº 7000 de 27/12/2001 – Art. 115. São penalidades tributáveis, passíveis de aplicação cumulativa, sem prejuízo dos cominados para o mesmo fato em Lei Criminal.

(...)

(...)

V apreensão de bens, mercadorias ou documento fiscal.

¹² Lei nº 5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional - Art. 194 “A legislação tributária, observado o disposto nesta lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação”.

Hodiernamente, a concepção de poder só pode ser entendida como aquela derivada, nascida da vontade e normalidade constitucional.

O livro de **Paulo César Baria de Castilho**, ensina que:

“O poder fiscal é uma expressão ou manifestação do poder de império do Estado. Dito poder, ou seja, a potestade em virtude da qual o Estado impõe tributos, é uma manifestação de força do Estado. Mas no Estado constitucional moderno, o poder está sujeito ao ordenamento jurídico. Em outras palavras, a força estatal não atua livremente, senão dentro do âmbito e dos limites do direito positivo”¹³

Castilho, ao afirmar a sujeição do poder à lei, contrapõe-se, frontalmente, à definição despótica Hobbesiana, que defendia o poder total do soberano. Para ele, o poder é elemento essencial do Estado, não há dúvidas. No entanto, tal característica estatal não pode ser nem absoluta, nem restrita, devendo ficar clara a idéia de submissão total do poder do Estado à legalidade normativa, sob pena de adentrar o terreno perigoso da arbitrariedade.¹⁴

Adentrando o conceito de exercício do poder tributante dado pela lei ao Estado, deparamos com a presença da autoridade administrativa em matéria tributária. A essa autoridade a lei concede a competência e poder para fiscalizar os contribuintes tributários¹⁵ com o fim de propiciar as condições necessárias à Administração Pública para exercer o controle da arrecadação da receita tributária. Tal aptidão é fundamental ao Estado, que tem como objetivo maior o atendimento às necessidades coletivas da população.

¹³ Paulo César Baria de Castilho, p. 24, 2002.

¹⁴ Ibid., p. 24, 2002.

¹⁵ Lei nº 5.172 de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional – Art. 194.

A lei, ao conceder tais prerrogativas e direitos às autoridades fiscais, reveste-as do poder de polícia fiscal. Tal investidura permite ao fisco ampla investigação de todo e qualquer fato ou situação jurídica, que digam respeito à salvaguarda dos interesses do erário público.¹⁶

Tal poder dá ao fisco, sem formalidade maior que a simples identificação do agente fiscal ao responsável pela empresa, o direito a acesso aos estabelecimentos dos contribuintes para exame de livros e documentos fiscais e comerciais, seu estoque de mercadorias, arquivos, equipamentos fiscais e, ainda, a condição de controlar as mercadorias em trânsito pelos variados meios de transporte, assim como seus transportadores.

O conjunto de atos e procedimentos utilizados pela fiscalização denomina-se ação fiscal.

Sobre ela, Miranda Guimarães ensina que:

“A ação fiscal é o conjunto de atos administrativos pelos quais a administração fazendária, dentro dos rígidos controles procedimentais de suas condutas e de seus agentes, procede o exame sobre determinado ou determinados exercícios, dentro do mais estrito respeito às garantias individuais e ao amplo direito de defesa, relativo a certo contribuinte, ao qual é dado ciência do início da ação fiscal através de termo escrito lavrado por agentes fazendários, esclarecendo-lhe conteúdo, objetivo e propósito da ação desenvolvida; para verificar a exatidão do recolhimento de seus impostos, onde, em se verificando desconformidade a critérios legais preestabelecidos e abstratos, cientificará o contribuinte da infração a estes critérios através de um talão auto de lançamento ou infração, peça impugnável e não definitiva, sujeita à revisão por meio de rito próprio e

¹⁶ Igor Tenório, p 43, 1973.

estabelecido por lei como o devido legal para que se reconheça ou não o direito pleiteado pelo contribuinte”.¹⁷

O fisco, ao levar a efeito uma ação fiscal, necessita materializar o ilícito encontrado, como meio instrutório da própria ação. O procedimento usado pelos agentes fiscais, *in caso* é a apreensão de bens e mercadorias, que estejam em situação legalmente definida como irregular, e documentos, fiscais ou não, para análise de regularidade dos mesmos.

No Estado do Espírito Santo, a apreensão de bens, mercadorias e documentos estão previstos na Lei nº 7000/2001. Tal norma estatui, no título I, do capítulo XIX, artigo 66 que:

“Serão apreendidos, mediante lavratura de auto de apreensão e depósito, livros, papéis, documentos, objetos, equipamento, programas, arquivos, meios magnéticos, e quaisquer outros documentos de efeitos fiscais e comerciais que constituam prova material de infração à legislação tributária.”

Da transcrição do dispositivo verifica-se que no momento que se procede à apreensão tem-se a gênese de um ato que interagirá na seara jurídica, uma vez que deverá estar suportado pelos elementos fundamentais constitutivos da manifestação da vontade e do poder da administração que são:

- a competência;
- a finalidade;
- a forma;
- o motivo, e
- o objeto.

A essência desses cinco elementos ou requisitos fundamentais, constitui a infra-estrutura do ato administrativo¹⁸ sendo, portanto indispensável e

¹⁷ M. A. Miranda Guimarães, p. 13, 2000.

¹⁸ MEIRELLES, Hely Lopes, p. 127, 1991.

sine qua non para sua existência válida no cosmo jurídico, trazendo-lhe também a eficácia. Esses dois últimos pressupostos, (validade e eficácia), é que darão ao ato administrativo a condição de produzir efeitos jurídicos. Embora não seja o objetivo do presente trabalho adentrar nos meandros constitutivos dos atos administrativos, o estudo da prerrogativa de apreender, que o fisco detém, via de regra, nos remeterá a sucintas referências aos seus requisitos e atributos, almejando melhor conhecimento do instituto da apreensão, no ordenamento jurídico tributário.

4.1.1 A Força Impositiva do Poder Público

O ato administrativo da apreensão tem como uma de suas facetas a imperatividade. A coerção é intrínseca à excoutoriedade do próprio ato,¹⁹ derivada que é da força impositiva que obriga o particular ao fiel atendimento dos ditames legais, sob pena de se sujeitar à execução forçada pela administração (nos atos auto-executórios) ou pelo poder judiciário (os atos não-executórios).²⁰

Entre nós, essa força impositiva se apresenta quando a lei estadual, prevendo a situação de resistência do contribuinte, nos casos de recusa de exibição de qualquer dos elementos previstos no artigo 68, ou, para evitar a remoção clandestina de mercadoria ou bem, determina que a fiscalização, em ambos os casos irá lacrar os móveis e/ou dependências em que possivelmente eles estejam, lavrando termos desse procedimento, e providenciará, perante a Procuradoria Geral do Estado, o competente mandado para exibição judicial.²¹

¹⁹ Ibid., p. 137, 1991.

²⁰ Ibid., p. 137, 1991

²¹ Lei nº 7000, de 27/12/2001 – Art. 68, §1º e Art. 69, §1º.

Além disso, e levando-se em conta as situações em que as mercadorias, bens e documentos ou arquivos se encontram, de modo absolutamente irregular, no interior de residências particulares, ou ainda em dependências do estabelecimento utilizadas como moradia, quando também se promoverá a busca e apreensão judicial, sem prejuízo das medidas acauteladoras necessárias para evitar a sua remoção clandestina,²² pode-se verificar que o instituto da apreensão possui como característica própria, o atributo da auto-executoriedade, podendo ser, naqueles casos previstos, executados imediatamente e diretamente pelos agentes fiscais.

4.2 A Apreensão como Materialização do Ilícito Fiscal

Como já dissemos, o ato de apreender documentos, mercadorias e bens tem, na legislação tributária do Estado do Espírito Santo,²³ a finalidade maior de atribuir suporte fático à ação fiscal, suporte esse fincado na revelação da extensão do ilícito tributário. Como primeiro passo formal, requerido pela lei, o ato de apreender exige a lavratura do Auto de Apreensão e Depósito.

Em nosso Estado, a prescrição legal para tal lavratura, encontra-se consignada no Regulamento do ICMS²⁴, sujeito aos ditames da Lei

²² Lei nº 7000, de 27/12/2001 – Art. 69, §2º.

²³ Lei 7000, de 27/12/2001 e o Decreto Nº 1090-R, de 25/10/2002 que aprova o regulamento do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – RICMS/ES.

²⁴ O Regulamento do ICMS/ES vigente é aprovado pelo Decreto Nº 1.090-R de 25/10/2002 – D. O. E. 25/10/2002. Art. 788 – “O ADD deverá conter, sempre que possível”:

I – o local, a data e a hora da lavratura.

II – a identificação do detentor do documentário, das mercadorias ou dos bens apreendidos.

III – a descrição do fato motivador da apreensão

IV – a relação das mercadorias ou dos bens apreendidos, discriminando as espécie e quantidade.

V – o prazo para a regularização da situação, no caso previsto no art. 789.

VI – a referência do auto de infração respectivo, quando da apreensão decorrer a sua lavratura

VII – as assinaturas do Agente de Tributos Estaduais responsável pela apreensão, do detentor da mercadoria ou do bem no momento da apreensão e, se for o caso, da pessoa que, na qualidade de depositário, assumir a responsabilidade pela guarda e conservação do objeto apreendido; e

VIII – as assinaturas de duas testemunhas, caso o detentor do objeto apreendido ou o depositário nomeado se recusem a assinar.”

Nº7.000/2001 e está relacionada à existência de infração à legislação tributária, o que demonstra, de modo claro, a índole única do fisco estadual que é a constituição de prova material de infração à legislação tributária.

É o Auto de Apreensão e Depósito que irá instruir todo o procedimento por ele iniciado e trazer ao mundo fático a materialização probante do ilícito fiscal encontrado pelos agentes fazendários. Tal lavratura, formal e condicionada a requisitos legais pré-existentes, deve ter o único condão de tornar registrado e concretizado o momento da realização do ato administrativo fiscal, ante o ilícito materializado. É ela que irá “dizer” que uma determinada ilegalidade tributária ocorreu e materializando-a, constituindo prova. Isso significa dizer que a coisa será apresentada em sua forma material própria.

A legislação espírito-santense elenca as diversas situações fáticas em que poderá ou deverá haver apreensão de bens, mercadorias e/ou documentos:

“Art. 69 – (...)

I – em trânsito:

- a) se desacompanhados de documento fiscal exigido na legislação tributária;
- b) quando não puder ser identificado o destinatário;
- c) a critério do Fisco, quando ingressarem no território deste Estado, com destino a outra unidade da Federação.

II – se armazenados, depositados ou colocados à venda, o armazenador, o depositário, o vendedor ou o comprador

não exibir e entregar à fiscalização, quando exigido, documento fiscal idôneo que comprove a origem destas mercadorias ou destes bens;

III – em todos os casos:

- a) quando ocorrer remessa ou recebimento por estabelecimentos com inscrição suspensa ou cancelada;
- b) se houver anotações falsas ou evidência de fraude nos livros e documentos fiscais com elas relacionados, inclusive quanto ao preço, origem e destino;
- c) se o armazenador, o depositário, o vendedor, o comprador, o remetente ou o destinatário não estiver inscrito na repartição competente, quando a isso estiver obrigado;
- d) quando, pertencendo a estabelecimento de funcionamento provisório, a comerciantes ambulantes ou localizados na via pública, estiverem em poder desses, em situação irregular perante o Fisco;
- e) que constituam prova material de infração à legislação tributária.²⁵

Das situações apresentadas, praticamente todas, à exceção da letra “c” do inciso I, constituem ou configuram condutas de transgressão à norma tributária, condutas essas que são contrárias ao comando legal e passível de penalidades.

²⁵ Art. 69, incisos I, II e III da Lei nº 7000/01

Hector Villegas, ao tratar sobre as infrações tributárias, define-as como sendo: “em termos gerais, pode-se dizer que a infração tributária é a violação das normas jurídicas que estabelecem as obrigações tributárias substanciais e formais”.²⁶ Do mesmo modo, Igor Tenório, na sua obra *Direito Penal Tributário*, define-as em relação às obrigações principais e acessórias, afirmando que a primeira resulta do poder de tributar. Para ele “... as infrações comuns são a falta de recolhimento do imposto ou recolhimento insuficiente. As obrigações acessórias resultam do poder regulamentar do fisco. Quando descumpridas dão lugar à infração de preceitos administrativos”.²⁷

Atrelado que está à legalidade e aos princípios constitucionais que devem revestir os atos da Administração Pública, o Fisco, ao constatar uma das situações acima descritas, respeitando os direitos fundamentais do cidadão/contribuinte, seja pessoa física ou jurídica e, jamais, olvidando o direito que ele tem à ampla defesa e ao contraditório, deverá materializá-la com a lavratura do termo de apreensão próprio.

5 O EXCESSO DE EXAÇÃO DO AGENTE PÚBLICO

5.1 Abuso de Fiscalização x Poder Discricionário

Caio Tácito, em estudo denominado “O abuso do Poder Administrativo no Brasil”, datado de 1959, dizia, a pretexto do tema apresentado, que Autoridade e Legalidade são conceitos antinômicos que, no entanto, completam-se. O intervencionismo do Estado aumenta o poder das autoridades administrativas. Novos meios de ação lhes são atribuídos, mas o uso deles não pode exceder à margem da lei”.²⁸

²⁶ VILLELA, Hector. p. 100, 1974

²⁷ TENÓRIO, Igor, p. 58-59, 1973

Essa afirmação deve regular a postura da fiscalização atual, pois, como ensinava o mestre, o administrador público deve gozar de ampla área de competência para que possa agir com a esperada desenvoltura, observando, sempre, o patrulhamento das fronteiras da legalidade, de modo a vedar as excursões abusivas e manter o poder discricionário (dentre outras conceituações, um poder amplo, em virtude do qual a autoridade pode determinar medidas não estabelecidas a fim de solucionar questões de interesse público), que não pode ser confundido com poder arbitrário, que se estende ao poder despótico, que extravasa a esfera da lei e não se enquadra na soma das atribuições que se mostrem próprias e inerentes à autoridade.

A fiscalização, como ato administrativo, apresenta-se sob dois aspectos práticos: o mérito e a legalidade, cabendo ao primeiro a análise da oportunidade e conveniência (que é zona livre onde devem pairar as medidas administrativas), que tem por limite, justamente, o segundo, que pressupõe a observância da lei juntamente com critérios mínimos de razoabilidade e de bom senso, que não se podem prescindir, sob pena de justificável e feroz reação do contribuinte.

Tais considerações preliminares resultam de interessante consulta recebida de contribuinte que havia recebido solicitação telefônica da fiscalização estadual, determinando que o mesmo levantasse os conhecimentos recebidos de determinada transportadora, desde o exercício de 2000, os fotocopiasse-os e, após a autenticação, encaminhasse-os à agência de rendas, que, por sua vez, encaminhá-los-ia ao fisco de uma outra unidade federativa (que estava fiscalizando a dita transportadora). A única resposta possível ao fisco, à luz da lei, era que o contribuinte não podia se furtar a colaborar com a fiscalização, mas que a exigência, da forma colocada (não necessariamente pelo pedido em si), era bizarra, esdrúxula, equivocada, irresponsável, etc., pois, o fato de

²⁸ TÁCITO, Caio. p. 26, 1959

devermos colaborar com a fiscalização, não significa termos que efetuar o serviço a ela atribuída, devendo o contribuinte aguardar a comunicação oficial, ou, desejando, responder que estava disponibilizando os referidos documentos e franqueando o acesso da fiscalização em seu estabelecimento, para que a mesma efetuasse o levantamento, produzisse as cópias desejadas, ou, mediante termo, recolhesse aqueles que julgasse conveniente.

Tal postura da empresa não representa obstáculos à fiscalização, notadamente, quando o volume de documentos envolvidos *in casu*, normalmente, alcança alguns milhares documentos, significando dizer que além de transferir o ônus público de levantar e fiscalizar, o Poder Público estaria transferindo um elevado ônus financeiro, pois não bastasse o custo de reprodução dos documentos e do tempo despendido para tal pesquisa, a empresa teria que arcar com o custo da autenticação dos documentos, o que seria no mínimo bizarro.

Isso extrapola o limite da legalidade e da tolerância, sendo de bom alvitre que se respeite à fiscalização como importante para o exercício da autoridade pública.

5.2 Meios Coercitivos Para Pagamento de Tributos

Existe jurisprudência firmada do Supremo Tribunal Federal, cristalizada nas Súmulas nº 70, nº 323 e nº 547,²⁹ entendendo que o Fisco não pode estabelecer qualquer tipo de sanção ou impedimento para o contribuinte

²⁹ São as seguintes as Súmulas do Supremo Tribunal Federal a respeito, seguidas das referências aos Acórdãos que as originaram:
Súmula 70 – "*É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo*". Julgados: RMS 9698, de 11.07.62 (DJ de 29.11.62); e RE 39.933, de 09.01.61.
Súmula 323- "*É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos*". Julgado: RE 39.933, de 09.01.61
Súmula 547- "*Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais*". Julgados: RE60.664, de 14.02.68 (RTJ, 45/629); RE65.047, de 14.02.68 (DJ de 28.06.68); RE 63.045, de 11.12.67 (RTJ, 44/422); e RE 64.054, de 05.03.68 (RTJ, 44/776).

que esteja em débito, tal como a proibição de deferimento do pedido de inscrição no Cadastro do ICMS, ou a proibição do exercício de atividades profissionais, de forma que obrigue o contribuinte ao pagamento de eventuais débitos tributários anteriores. Se isso acontecer, o direito líquido e certo do contribuinte estará sendo ferido pelo ato ilegal e arbitrário da autoridade, que, com abuso de poder, pretende assim coagi-lo ao pagamento de pretensas obrigações tributárias, em vez de utilizar as vias judiciais, através da Execução Fiscal, único instrumento válido de que poderia dispor para a consecução de seu intuito.

Normas que estabelecem qualquer tipo de sanção ou impedimento para o contribuinte são tidas pelo Supremo Tribunal Federal como inconstitucionais, porque não admite que o Fisco dispondo de meios legais para a cobrança de seus créditos, - que deve ser feito através do processo de execução fiscal - pretenda utilizar aqueles meios coercitivos indiretos, que constituem sanções, criadas através de instruções, de decretos, ou de qualquer outra norma de nível inferior, embora nem mesmo através de lei pudessem ser criadas, uma vez que, essa lei seria inconstitucional. Essas exigências foram tomadas como atos ilegais e arbitrários, e o Judiciário costuma conceder ao contribuinte a liminar em mandado de segurança ou outras medidas de caráter tutelar, para proteger seu direito líquido e certo.

5.3 A Responsabilidade Objetiva do Estado

Responsabilidade civil é a obrigação de reparar dano causado. Segundo Orlando Gomes seria uma relação obrigacional tendo por objeto a prestação do ressarcimento.³⁰

É classificada em responsabilidade subjetiva e objetiva. A responsabilidade subjetiva baseia-se na culpa do agente, estabelecendo

³⁰ GOMES, Orlando. p. 181, 1976

o ato ilícito como a fonte da obrigação de indenizar. Já a responsabilidade objetiva, fundamenta-se no princípio da equidade. A pessoa que lucra com alguma coisa responde pelos riscos ou desvantagens decorrentes. É também chamada de responsabilidade legal, de onde se origina a teoria do risco. O agente é obrigado a reparar o dano mesmo não tendo culpa.

A linha predominante de “responsabilidade civil da administração pública”, como prefere designar Hely Lopes Meirelles,³¹ atualmente seguida pelo direito brasileiro, é a doutrina orientada pelo direito público que acolhe a teoria objetiva, na modalidade de risco administrativo, conforme revela o mesmo autor. A teoria do risco administrativo faz surgir obrigação de indenizar o dano do ato lesivo e injusto, causado à vítima pela Administração, sem que se exija falta do serviço público ou culpa de seus agentes, mas, antes se exige apenas fato do serviço. Desse modo o § 6º, do art. 77 de Constituição da República prescreve;

“As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos caso de dolo ou culpa.”

Verifica-se que, do dispositivo constitucional, ficou estabelecido para a Administração Pública ou entidades estatais, a obrigação de indenizar o dano causado a terceiros por seus servidores, independentemente de culpa no cometimento da lesão, firmando, assim, a responsabilidade objetiva.

³¹ Hely Lopes Meirelles, p. 545 (em nota de rodapé), 1991

No caso de atos praticados pela fiscalização que venham trazer danos ao contribuinte, o Estado pode ser obrigado ao ressarcimento do dano causado, desde que haja uma relação de causalidade, um nexo de causa e efeito, como por exemplo, o abuso da fiscalização por uma apreensão indevida de um bem ou mercadoria, e, em decorrência de tal ato, o contribuinte sofra algum prejuízo em sua atividade econômica e comercial.

5.4 A Responsabilidade Civil do Agente Fiscal Pelo Ato Abusivo

Diante da responsabilidade do Estado em indenizar terceiros/contribuintes por danos que sofram, causados por agentes de pessoa pública ou privada que presta serviços públicos, surge, em seguida, o Direito de Regresso, desde que a causa do dano ao particular foi por dolo ou culpa do agente, conforme preceitua o parágrafo § 6º, do art. 37 da Constituição da república.

6 CONCLUSÃO:

Acreditamos que estão claras e pacíficas as construções doutrinárias e jurisprudenciais acerca da apreensão de bens, mercadorias e documentos, por parte do Fisco.

Tal manifestação, formal e condicionada a requisitos legais pré-existentes, deve ter o condão de tornar registrado e concretizado o momento da realização do ato administrativo fiscal, ante o ilícito materializado.

Ademais, o termo "AUTO DE APREENSÃO", pela carga cogente e arbitrária que carrega, ao longo dos anos e, até mesmo em função dos debates dos doutrinadores acerca da constitucionalidade dos atos administrativos, ocorridos principalmente, ao longo das duas últimas décadas, torna-se afrontoso e pesado aos ouvidos dos magistrados, que *prima facie*, inclinam-se à concessão de liminares, ante tal ação coatora da administração.

Entendemos ser necessária a modernização do instrumento AUTO DE APREENSÃO E DEPÓSITO, e sua adequação urgente ao texto constitucional e jurisprudencial atuais, de modo a estreitar, sem contudo retirar qualquer que seja dos direitos dados ao contribuinte/cidadão, pela Carta Maior.

Em nosso Estado, a regulamentação legal para tal lavratura, está relacionada à existência de infração à legislação tributária, o que deveria ser bastante para destacar a índole norteadora do fisco estadual na constituição de prova material de infração.

No entanto, ela é lacunosa quando não estipula o exato momento em que a apreensão deixa de ser necessária, obrigando o fisco a devolver ao

sujeito passivo, - excetuando-se os casos em que há crime, ou concurso de crimes, por parte do contribuinte apanhado em falta, - os bens, mercadorias e documentos por ele apreendidos.

Nesse sentido, a legislação de algumas UF's, já se modernizaram e deixa implícita, inclusive, a responsabilização do agente fiscal, nos casos em que ele extrapolar na exação.

Vimos que a natureza do Auto de Apreensão e Depósito é de simples compilador e materialização de ilícitos fiscais detectados, ou ainda, instrumento garantidor do direito do erário, ante fundada suspeita de ilícito.

Vimos também que o judiciário se apresenta extremamente resistente ao termo "Apreensão e Depósito", fundamentando suas decisões, mormente as de caráter liminar, ante à carga coativa e confiscatória que tal termo carrega, com prejuízos incalculáveis ao tesouro público, que se vê impedido, habitualmente, da resposta ágil que a pretensão do erário exige.

Patente também a verdade relativa às decisões do contencioso administrativo tributário, que deve ser fundada nos aspectos de fato e de direito, sob pena de nulidade absoluta.

O Fisco tem maneiras legais de fazer valer a pretensão do erário, a exemplo da via executória, sem se desviar do princípio da proporcionalidade, insculpido em nossa CF e albergado pelo STF, quando afirma que nenhuma liberdade pública possui caráter absoluto, sem contudo justificar a conduta sonegatória ou criminosa, ante a ordem tributária, em detrimento da saúde financeira do Estado, que lembramos ser ônus da sociedade, como um todo, e de outros princípios ou mesmo interesses jurídicos mais relevantes.

Do mesmo modo, entendemos que um instrumento idôneo ao moderno pensar doutrinário e jurisprudencial, afastaria o “ranço ditatorial” presente na previsão legal existente no RICMS – ES.

Uma sugestão seria a alteração do nome do instrumento para “AUTO DE MATERIALIZAÇÃO DA AÇÃO FISCAL”, por exemplo, de modo a minorar o impacto ou efeito coativo sobre o contribuinte e melhorar a receptividade da ação por parte dos magistrados, que hoje resistem ao termo apreensão.

Feita a sua perfeita identificação, a caracterização do(s) ilícito(s) detectado(s) ou potencial(ais), as circunstâncias em que foi ou foram identificados, o registro dos dados relativos ao detentor/ transportador, dos bens, mercadorias e documentos, a copiagem autenticada dos documentos e/ou arquivos envolvidos, enfim, tornados claros os motivos que emprestam relevância e dão substância à ação fiscal, deve a legislação prever, de modo expresso, a devolução, pura e simples, em caráter de depósito fiel, do conteúdo objeto do instrumento ao sujeito passivo.

O AUTO DE MATERIALIZAÇÃO DA AÇÃO FISCAL, no corpo do documento, deverá ainda indicar:

- a legislação que suporta o instrumento e garante o direito positivado do contribuinte;
- Um campo CONSTATAÇÃO DE ILÍCITO, com vistas a identificar, diretamente ou por meio de anexos, o quanto bastem, os bens, mercadorias e documentos/arquivos relacionados com o ilícito detectado ou com a fundada suspeita de ilícito;
- As circunstâncias (hora, local, responsável, condições dos itens relacionados e o ilícito ou fundamentos da suspeita de ilícito cometido);

- Um campo “APREENSÃO/RETENÇÃO”, caso tenha sido imperativa a necessidade de retenção dos itens relacionados, por qual período e as circunstâncias norteadoras de tal retenção ou toda e qualquer indicação que corrobore a pretensão probatória do fisco;
- Um campo “DEPÓSITO/DEPOSITÁRIO FIEL”, a ser utilizado nos casos em que for impossível a restituição imediata dos itens relacionados ao responsável/contribuinte, descrição minuciosa dos impedimentos; a repartição ou local onde serão guardados;
- Um campo “INTIMAÇÃO”. Deverá ser feita a intimação expressa do sujeito passivo (responsável/contribuinte) para, no menor espaço de tempo possível, comparecer à repartição fiscal de modo a acompanhar o início dos trabalhos (deslacração, copiagem, conferência) e/ou ser restituído dos itens relacionados, etc...
- A perfeita identificação da repartição e do agente fiscal, assim como do sujeito passivo.

Acreditamos que tais cuidados, satisfarão à principiologia constitucional tributária, afastando o caráter confiscatório e arbitrário da ação fiscal, além de ombrear o Estado do Espírito Santo à outras Unidades da Federação.

Do mesmo modo, estarão garantindo a fluidez da ação fiscal, na agilidade e efeitos que o erário público e a sociedade exigem, garantindo os direitos do contribuinte, em especial à ampla defesa e ao contraditório.

Também fornecerão ao judiciário uma ferramenta de suma importância, caso o sujeito passivo adentre a essa seara, constitucionalmente inafastável, para uma melhor cognição e manifestação dos magistrados.

7 REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

BRASIL. Constituição (1998). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, Ano 2002

BRASIL. Decreto nº 1090-R, de 25 de outubro de 2001, Aprova o Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas À Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços e Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Espírito Santo – RICMS/ES -, que consolida e atualiza a Legislação do Tributo e da outras providências.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25/10/1966 – **Código Tributário Nacional**.

BRASIL. Lei nº 7000, de 27 de dezembro de 2001. Dispõe Sobre Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços e Transportes Interestadual e Intermunicipal – RICMS/ES -, e de comunicação e da outras providências

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 8ª ed., revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1996.

CASTILHO, Paulo César Baria de. **Confisco Tributário**. Ed. 2000. São Paulo: Revista dos tribunais, 2002

GOMES, Orlando. **Obrigações**, Rio de Janeiro, Forense, 1976.

GUIMARÃES, M. A. Miranda. **Ação Fiscal limites à Fiscalização Tributária Impugnação do Levantamento**. Porto Alegre, livraria do advogado, 3 ed.; revista e ampliada, 2000

HOBLES, Thomas. **O Leviatã ou matéria**, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil; São Paulo: Os Pensadores, 4 ed., Nova Cultura, 1998

MARTINS, Ives Gandra da Silva. in: Simpósio Nacional de Direito Tributário, 25º, 2000, São Paulo. **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2000, p. 49/50.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, 16ª ed., atualizada pela Constituição de 1988, 2ª tiragem. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1991.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática no Imposto de Indústria e Profissões**; Max Limond, 1964, São Paulo, Tomo I.

Projeto de Lei Complementar nº 646/1999 – Código de Defesa do Contribuinte.

SCHILLING, Voltaire. Maquiavel, Hobbes e o estado forte – **A Inglaterra Convulsionada** – Meio eletrônico Disponível em <<http://educaterra.terra.com.br/voltaire/politica/2002/04/19/000.htm>> acesso em 13 nov. 2004.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**, Rio de Janeiro: Forense, 1989, vol 1

TÁCITO, Caio. **O Abuso de Poder Administrativo no Brasil**, 1ª ed. Rio de Janeiro: Departamento Administrativo do Serviço Público e Instituto Brasileiro de Ciências Administrativas, 1959.

TENÓRIO, Igor. **Direito Penal Tributário**, 1ª ed. São Paulo: José Bushatsky, 1973.

VILLEGAS, Hector. **Direito Penal Tributário**, 1ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, Educ, 1974.