

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



146

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

146

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)

Detalhe da obra

"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Duble Express

Impressão
Gráfica Palas Athena

(NOVEMBRO - 2007)



Nelson Screnci

é o autor da obra reproduzida
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br

canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34

CEP 04021-000 - São Paulo - SP

e-mail: atendimento@dialetica.com.br

Fone/fax (0xx11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Angelina Mariz de Oliveira - Inscrição em dívida ativa sem lançamento de crédito classificado como tributário

1. Introdução. 2. A jurisprudência consolidada. 3. A doutrina, também consolidada. 4. Os comandos do Código Tributário Nacional. 5. A lei posta e “lei” aplicada aos casos concretos. 6. Reflexos na legislação ordinária. 7. Invalidade das cobranças de valores inscritos sem o devido ato administrativo de lançamento. 8. Invalidade das inscrições de penalidades sem o devido ato administrativo de lançamento de ofício. 9. Consequências no Poder Judiciário. 10. Novas posturas lúcidas no Judiciário e no contencioso administrativo.

7

Fernando Lemme Weiss - O imposto de transmissão *causa mortis* e a partilha extrajudicial

1. A sucessão e a partilha. 2. A trajetória normativa da partilha extrajudicial no Brasil. 3. O imposto de transmissão *causa mortis*. 4. Questões decorrentes da partilha extrajudicial. 5. Conclusões.

18

Gabriel Lacerda Troianelli - Consulta fiscal como causa de suspensão de exigibilidade do tributo

1. Introdução. 2. Fundamentos e efeitos da consulta. 3. A dupla personalidade do crédito tributário. 4. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário. 5. A ampliação do conceito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. 6. Consulta fiscal eficaz pendente de solução suspende a exigibilidade do crédito tributário?

35

Gustavo Ventura - A exigência do recolhimento das contribuições previdenciárias nas operações de exportação das agroindústrias

I - Considerações iniciais. II - Da imunidade tributária aplicável à hipótese. III - Conclusões.

48

Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro - A insuficiência de densidade normativa da “norma antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional)

1. Introdução. 2. Os atos elisivos e seu controle. 3. A insuficiência de densidade normativa do parágrafo único do art. 116 do CTN e as tentativas inconsistentes de “regulamentação”. 4. Conclusão.

61

Helenilson Cunha Pontes - Omissão de receitas e depósitos bancários: o sentido normativo do art. 42 da Lei 9.430/96

1. Posição da questão. 2. A inversão do ônus da prova é incabível no processo administrativo tributário. 3. Imposto de renda, acréscimo patrimonial disponível e lançamento com base em depósitos bancários. 4. Do sentido e do alcance do art. 42 da Lei 9.430/96. 5. Conclusões.

85

Hugo de Brito Machado - Apreensão de mercadoria como sanção política - inteligência do acórdão do STF na ADIn 395-0

1. Introdução. 2. A norma considerada constitucional. 3. Apreensão válida de mercadorias. 4. Documento fiscal idôneo. 5. Poder de polícia e direito à jurisdição. 6. Conclusões.

101

Oscar Valente Cardoso - O processo judicial eletrônico tributário nos juizados especiais federais

1. Introdução. 2. Os juizados especiais federais. 3. O processo judicial tributário. 4. O rito processual nos juizados especiais federais. 5. O processo judicial eletrônico tributário.

1

Apreensão de Mercadoria como Sanção Política - Inteligência do Acórdão do STF na ADIn 395-0

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

A tarefa mais difícil para quem lida com o Direito sempre foi, é e será sempre a interpretação adequada das normas jurídicas. A hermenêutica é, sem dúvida, o mais importante capítulo da Teoria Geral do Direito. Mas, infelizmente, geralmente não é alvo da atenção e do interesse dos que estudam Direito, que se mostram ávidos pela prática e desprezam a teoria, ou a colocam em plano absolutamente secundário.

Quando nos referimos à *interpretação das normas jurídicas*, utilizamos essa expressão em sentido amplo. Nela incluímos a aplicação, que no dizer de Kelsen é uma *interpretação autêntica*, embora a nosso ver seja preferível utilizar, na Teoria do Direito, a palavra interpretação para designar apenas a atividade de conhecimento das normas. E também estamos utilizando a expressão normas jurídicas em sentido amplo, nela incluindo não apenas as que prescrevem normas para casos futuros, como também as decisões judiciais, que consubstanciam prescrições para casos concretos, fatos do passado, porque também estas de certa forma terminam por contribuir para as decisões futuras, enquanto precedentes que em geral são invocados por aqueles que sustentam determinada interpretação de normas, em sentido estrito, que pretendem ver entendidas e aplicadas pelos tribunais de sorte a favorecer os interesses que defendem.

Realmente, a jurisprudência tem significativo *efeito didático*. Não porque as decisões que a consubstanciam sejam necessariamente ensinamentos sobre as normas que aplicam, mas porque essas decisões, como atos de autoridade, são prescrições para casos concretos que se encartam como tal no ordenamento jurídico e consubstanciam precedentes que geralmente influem nas decisões futuras de casos idênticos.

Por isto mesmo temos de cuidar da interpretação não apenas das normas ditas gerais, ou prescrições para o futuro, mas também das normas ditas individuais, ou prescrições para os casos concretos, que formam os precedentes. A interpretação das decisões dos tribunais, denominadas acórdãos, sobretudo de suas ementas, ou resumos, geralmente citados como precedentes, é da maior importância para os



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

operadores do Direito, pois do uso indevido dos precedentes podem decorrer ampliações consideráveis das teses afirmadas nas decisões.

Merece toda a atenção dos operadores do Direito a questão de saber como devem ser interpretados os acórdãos ou, mais propriamente, suas ementas. E quando expressam teses favoráveis ao Poder Público merecem atenção redobrada em face da constatação de que os titulares do poder, os que o exercem, sempre buscam meios para contornar os limites jurídicos. Por isto consideramos de grande importância o exame, que vamos fazer neste artigo, da decisão do Supremo Tribunal Federal que declarou a constitucionalidade de dispositivo da Constituição do Estado de São Paulo, pertinente à questão da apreensão de mercadorias, em face de garantias constitucionais seguidamente reconhecidas e afirmadas pelo Supremo Tribunal Federal.

2. A Norma Considerada Constitucional

2.1. O art. 163, inciso V e parágrafo 7º, da Constituição de São Paulo

O Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil suscitou, perante o Supremo Tribunal Federal, a inconstitucionalidade de dispositivo da Constituição do Estado de São Paulo, que estabelece:

“Art. 163. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado ao Estado:

...

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributo, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público Estadual:

...

§ 7º Para efeitos do inciso V, não se compreende como limitação ao tráfego de bens a apreensão de mercadorias, quando desacompanhadas de documentação fiscal idônea, hipótese em que ficarão retidas até a comprovação da legitimidade de sua posse pelo proprietário.”

A norma cuja constitucionalidade foi questionada, e apreciada, é apenas a que está no parágrafo 7º, que permite a apreensão de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal inidônea. E não se pode desconsiderar a parte final desse dispositivo, na qual essa norma estabelece importante limitação ao poder da autoridade fazendária, ao dizer que as mercadorias “ficarão retidas até a comprovação da legitimidade de sua posse pelo proprietário”. E não, evidentemente, até o pagamento do crédito tributário que a Fazenda Pública pretenda receber.

É em função desse dispositivo, portanto, que devemos interpretar a decisão com a qual restou declarada sua compatibilidade com a vigente Constituição Federal. E assim chegaremos, seguramente, à conclusão de que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não sofreu nenhuma mudança com o acórdão no qual está expressa a decisão em referência.

2.2. A ementa do acórdão proferido na ADIn 395-0

Ao julgar improcedente a ADIn 395-0, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, pela unanimidade de votos, proferiu acórdão que ficou assim resumido:

“Ementa: Ação Direta de Inconstitucionalidade. Art. 163, § 7º, da Constituição de São Paulo. Inocorrência de Sanções Políticas. Ausência de Afronta ao art. 5º, inc. XIII, da Constituição da República.

1. A retenção da mercadoria, até a comprovação da posse legítima daquele que a transporta, não constitui coação imposta em desrespeito ao princípio do devido processo legal tributário.

2. Ao garantir o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, o art. 5º, inc. XIII, da Constituição da República não o faz de forma absoluta, pelo que a observância dos recolhimentos tributários no desempenho dessas atividades impõe-se legal e legitimamente.

3. A hipótese de retenção temporária de mercadorias prevista no art. 163, § 7º, da Constituição de São Paulo, é providência para a fiscalização do cumprimento da legislação tributária nesse território e consubstancia exercício do poder de polícia da Administração Pública Fazendária, estabelecida legalmente para os casos de ilícito tributário. Inexiste, por isso mesmo, a alegada coação indireta do contribuinte para satisfazer débitos com a Fazenda Pública.

4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.”¹

Logo em seu primeiro item, essa ementa fixa uma limitação temporal para a retenção da mercadoria, que é indicativa de sua finalidade. Deixa claro que a retenção da mercadoria somente é válida *até a comprovação da posse legítima daquele que a transporta*, pois é somente até aí que a retenção *não constitui coação imposta em desrespeito ao princípio do devido processo legal tributário*. E deixa clara, também, a finalidade da apreensão válida, como adiante se verá.

Em seu segundo item a ementa em exame pode ensinar o argumento no sentido de que seria legal a exigência do pagamento do tributo, feita diretamente pela autoridade administrativa, como condição para o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão. Tal argumento, porém, não se sustenta. A ementa em tela deve ser interpretada em seu conjunto, e desta não se extrai elemento para a sua sustentação. Por outro lado, ele contraria o direito fundamental do contribuinte de não ser privada de seus bens sem o devido processo legal, e de somente ser obrigado a pagar tributos nos termos da lei. Admitir que a autoridade administrativa pudesse compelir o contribuinte a pagar o tributo mediante a retenção de seus bens até que o pagamento aconteça implica destruir inteiramente as garantias constitucionais consubstanciadas no princípio da legalidade tributária e no direito à jurisdição.

Por outro lado, quando em seu terceiro item a ementa em questão afirma na norma cuja constitucionalidade é questionada inexistir *a alegada coação indireta do contribuinte para satisfazer débitos com a Fazenda Pública*, deixa fora de qualquer dúvida razoável que está considerando a limitação temporal, estabelecida na citada norma, ao poder da autoridade administrativa que somente pode reter as mercadorias *até a comprovação da legitimidade de sua posse pelo proprietário*.

Em outras palavras, podemos afirmar, sem receio de erro, que o julgado em referência apenas esclareceu que existe situação na qual a apreensão de mercadorias pode ser feita validamente, sem ofensa às garantias constitucionais, em defesa dos interesses do Fisco.

Vejamos, portanto, em que situação pode ocorrer apreensão válida de mercadorias.

¹ Texto obtido no site do Supremo Tribunal Federal.

3. Apreensão Válida de Mercadorias

3.1. *Mercadoria desacompanhada de documento fiscal*

A norma da Constituição do Estado de São Paulo, cuja compatibilidade com a Constituição Federal foi afirmada pelo Supremo Tribunal Federal, considera válida a apreensão de mercadorias “quando desacompanhadas de documentação fiscal idônea, hipótese em que ficarão retidas até a comprovação da legitimidade de sua posse pelo proprietário”. Assim, resta-nos saber, em primeiro lugar, o que se pode considerar mercadoria *desacompanhada de documentação fiscal*. Depois veremos o que quer dizer documentação fiscal *idônea*.

Realmente, a hipótese na qual a apreensão é indiscutivelmente válida é a das mercadorias *desacompanhadas* de documentação fiscal. A única questão que se pode colocar, no caso, é a de saber o que devemos considerar *mercadorias*.

3.2. *O conceito de mercadoria*

Mercadoria, nesse contexto, é a coisa móvel objeto de comércio. Entretanto, nem sempre é fácil determinar-se o que é uma coisa móvel objeto de comércio. Para fazê-lo temos de utilizar a experiência do que usualmente acontece. Assim, não é razoável exigir-se nota fiscal relativa a um relógio que alguém esteja utilizando. Nem de um veículo automotor, devidamente licenciado e em uso nas vias públicas. Entretanto, não é o simples fato de se tratar de uma coisa *usada* que a exclui do conceito de mercadoria, pois sabemos todos que existe o comércio de coisas usadas.

Seja como for, certo é que uma vez demonstrado que a coisa não está no comércio, embora esteja sendo transportada por seu proprietário, temos de concluir que não se trata de mercadoria. E neste caso não há porque se exigir esteja acompanhada de documento fiscal.

Entretanto, em face da grande quantidade de problemas suscitados na atividade de controle de mercadorias em trânsito, a legislação tributária terminou por adotar um documento - geralmente denominado nota fiscal avulsa - que se destina a acompanhar os bens em trânsito em situações excepcionais.

3.3. *Prova da posse legítima*

Por outro lado, é importante observarmos que o documento fiscal a que se refere a norma tida como constitucional é destinado apenas a comprovar a posse legítima das mercadorias, em favor de quem as transporta.

Tanto é assim que a retenção da mercadoria, mesmo desacompanhada de qualquer documento fiscal, só subsiste “até a comprovação da posse legítima por parte daquele que a transporta e que, então, a tem em sua posse lícita”. Neste sentido é o voto da Ministra Cármen Lúcia, Relatora do caso, que assevera:

“Não se tem, no caso em pauta, hipótese normativa de coação para fins de pagamento de valores ao Fisco, porque a mercadoria fica retida até a comprovação da posse legítima por parte daquele que a transporta e que, então, a tem em sua posse lícita.”²

Não se exige que a prova seja feita por determinado meio. Entende-se que pode ser por qualquer meio em Direito admitido. E ainda quando se entenda ser necessá-

² STF, Plenário, voto da Ministra Cármen Lúcia na ADIn 395-0, julgada em 17.05.2007, colhido pela Internet no site do Supremo Tribunal Federal.

rio um documento fiscal, esse há de ser idôneo simplesmente para comprovar essa posse. Não necessariamente idôneo para outros fins.

4. Documento Fiscal Idôneo

4.1. Idoneidade

Realmente, o documento fiscal idôneo a que se reporta a norma da Constituição do Estado de São Paulo há de ser o documento hábil para comprovar a posse legítima das mercadorias que estão sendo transportadas com sua cobertura.

Idoneidade é a qualidade daquilo que é idôneo. E idôneo, conforme registra a insuperável Aurélio, é “próprio para alguma coisa, conveniente, adequado”.³ Quando se diz que algo é idôneo se está a dizer que é próprio para alguma coisa. É adequado para alguma finalidade.

4.2. Idoneidade e finalidade

A qualificação de algo como idôneo pressupõe a indicação da finalidade para a qual se verifica a idoneidade. Assim, dizer-se que um documento é idôneo nada diz, a não ser que se tenha, no contexto em que é feita a afirmação, como deduzir-se para qual finalidade se quer verificar a idoneidade do documento. Pode ser este idôneo para certo fim, e não ser para outro.

Uma carteira de motorista, vale dizer, uma Carteira Nacional de Habilitação - este é o nome técnico do documento - depois de ultrapassada a data de sua validade deixa de ser um documento idôneo para habilitar o seu portador a dirigir. Entretanto, não deixa de ser um documento idôneo simplesmente como carteira de identidade.

É indiscutível que em qualquer caso, quando se cogita da idoneidade de alguma coisa, essa idoneidade está sempre ligada a alguma finalidade. A idoneidade do documento fiscal de que se cuida, portanto, há de ser avaliada em razão da finalidade à qual o mesmo se destina ao acompanhar as mercadorias, para que estas possam ser transportadas.

4.3. Idoneidade e prova da posse legítima como idoneidade fiscal

Note-se que a norma da Constituição do Estado de São Paulo, que o Supremo Tribunal Federal declarou compatível com a Constituição Federal, admite a apreensão de “mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal idônea”, e esclarece que ocorrendo a apreensão as mesmas “ficarão retidas até a comprovação da legitimidade de sua posse pelo proprietário”.

Como se vê, a norma em questão indica, com meridiana clareza, a finalidade da documentação fiscal que qualifica como idônea. A finalidade, no caso, é fazer a prova da posse legítima das mercadorias. A documentação fiscal há de ser idônea para essa finalidade. Idôneo, portanto, não será apenas o documento que esteja em consonância com a legislação tributária, vale dizer, que esteja sem qualquer defeito, que atenda inteiramente as exigências da legislação tributária.

³ Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, *Novo Aurélio - Dicionário da Língua Portuguesa*, Nova Fronteira, Rio de Janeiro, 1999, p. 1.073.

Tem sido freqüente a apreensão de mercadorias acompanhadas de nota fiscal na qual existe algum elemento com o qual a fiscalização não concorda. Questionamentos a respeito de elementos como o preço das mercadorias, a indicação de que a operação é isenta do imposto, o modelo da nota fiscal, são razões alegadas pela fiscalização para justificar a apreensão de mercadorias. Razões inteiramente incapazes de justificar a apreensão, pois não implicam falta de idoneidade do documento. Há idoneidade fiscal, sim, porque o documento permite ao Fisco a identificação adequada de quem tem a posse das mercadorias, vale dizer, do responsável pelo trânsito destas.

5. Poder de Polícia e Direito à Jurisdição

5.1. Poder de polícia, fiscalização tributária e cobrança do tributo

Merece especial consideração a referência ao poder de polícia, constante da decisão do Supremo Tribunal Federal, que estamos a examinar, que não deixa clara a distinção entre o exercício do poder de polícia pela Administração e a cobrança do tributo, porque tal referência, como foi colocada no acórdão, especialmente no voto da eminente Relatora, pode conduzir à equivocada conclusão de que a Administração Tributária estaria constitucionalmente autorizada a cobrar o tributo exercendo o poder de polícia para compelir o contribuinte ao respectivo pagamento.

Vê-se, porém, desde logo, que essa equivocada conclusão estaria em flagrante conflito com a tese albergada nos demais pontos do acórdão, inclusive e especialmente em sua ementa, a dizer que a retenção das mercadorias somente justifica até a comprovação da posse legítima das mesmas.

Realmente, é fundamental a distinção entre o *poder de polícia* que diz respeito à fiscalização das atividades do contribuinte e a imposição de procedimentos destinados a viabilizar o controle, pela Administração Tributária, dos fatos que sejam geradores de obrigações tributárias principais, vale dizer, obrigações de pagar tributos, e do uso, que indiscutivelmente é inadmissível, do poder de polícia destinado a compelir o contribuinte a fazer o pagamento de seus débitos tributários.

Admitir-se o uso do poder de polícia como instrumento para compelir o contribuinte a pagar o tributo seria admitir a execução fiscal administrativa, e isto em nosso sistema jurídico é indiscutivelmente inadmissível.

5.2. O acórdão do Tribunal de Justiça de Mato Grosso

Na fundamentação de seu voto a eminente Ministra Relatora invoca um acórdão do Tribunal de Justiça de Mato Grosso, confuso e contraditório, com o qual aquele Tribunal parece haver considerado válida a apreensão de mercadorias para compelir o contribuinte em débito de ICMS a fazer o pagamento desse imposto devido na entrada da mercadoria em solo mato-grossense, embora faça também referência à “ausência de documentação fiscal que a acoberte”.

O douto voto da eminente Relatora, data vênua, não foi feliz neste ponto. O acórdão invocado na verdade gera confusão e permite, desgraçadamente, invocação do próprio julgado do Supremo Tribunal Federal em situações nas quais se esteja diante de apreensão indevida de mercadorias, como instrumento para compelir o contribuinte ao pagamento de tributo.

É preciso, portanto, afastarmos a idéia de que em alguma situação é válida a apreensão de mercadorias como meio de coação contra o contribuinte, para obrigá-lo a pagar seus débitos tributários. A apreensão de mercadorias na verdade somente se justifica como forma de viabilizar para a Fazenda os meios de que necessita para lançar o tributo, pois a cobrança deste há de ser feita, sempre, por via judicial, vale dizer, mediante a propositura da competente execução fiscal.

5.3. Cobrança do tributo e direito à jurisdição

A garantia de que a cobrança do tributo só pode ser feita mediante execução judicial é indispensável para que se façam efetivos o princípio da legalidade tributária e o direito à jurisdição. Pudessem a Fazenda cobrar o tributo mediante coação direta contra o contribuinte, através de apreensão de mercadorias, ou de outras formas de coação, o tributo já não seria mais devido nos termos da lei. Estaria destruído o princípio da legalidade. O tributo seria devido, isto sim, nos termos da vontade da Fazenda, manifestada sob a forma de interpretação da lei tributária.

Para que o princípio da legalidade tributária seja efetivo é preciso assegurar-se ao contribuinte o direito à jurisdição, vale dizer, o direito a uma decisão judicial sobre suas divergências com as autoridades fazendárias quanto à interpretação da legislação tributária.

Assim, não se pode admitir que a Fazenda disponha de meios coercitivos, como a apreensão de mercadorias, por ela próprios utilizados diretamente contra o contribuinte, para obrigá-lo a pagar o tributo.

5.4. Pagamento do tributo no desembaraço aduaneiro

A cobrança dos tributos no desembaraço aduaneiro é situação mais delicada no contexto do tema que estamos examinando.

Pode parecer que a exigência do pagamento dos tributos devidos na importação, como condição para a liberação de mercadorias nas repartições aduaneiras, está em conflito com a tese afirmada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, e por nós defendida neste estudo. O conflito, porém, é apenas aparente. Na verdade não existe nenhum conflito na tese que nega à Fazenda o direito de realizar diretamente a execução de seus créditos como forma de garantir ao contribuinte o direito à jurisdição, e a exigência do pagamento dos impostos devidos na importação de mercadorias como condição para o respectivo desembaraço aduaneiro.

É que ao requerer o desembaraço o contribuinte declara os tributos devidos e faz o correspondente pagamento. O lançamento é feito por homologação, abrangendo os valores declarados e pagos pelo contribuinte, que obviamente declara e paga os tributos como entende serem devidos, e por isto mesmo há de pagar sem que possa invocar o direito à jurisdição. Entretanto, se a autoridade da Administração Tributária pretende cobrar tributo que o contribuinte considerou não ser devido, ou pretende cobrar valor maior, e o contribuinte se opõe porque entende ser essa cobrança indevida, a autoridade deve fazer, de ofício, o lançamento do que considerar devido e promover a cobrança mediante a competente execução fiscal. A mercadoria deve ser liberada. Não pode a sua retenção funcionar como forma de execução forçada.

5.5. O excesso de exação e a responsabilidade pelo dano ao contribuinte

Ressalte-se, finalmente, que a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para obrigar o contribuinte a fazer o pagamento de tributo, mesmo quando seja este devido, pode caracterizar o crime de excesso de exação, previsto no art. 316, parágrafo 1º, do Código Penal, com redação que lhe deu a Lei nº 8.137/90, para o qual é cominada pena de reclusão de 3 a 8 anos, e multa.

Não nos parece, porém, que a criminalização desse ilícito praticado por agentes públicos tenha sido um meio eficiente para o combate ao arbítrio. A nosso ver, em vez de buscar a aplicação de pena criminal, mais adequada é a ação ordinária de indenização pelo dano que eventualmente tenha havido para o contribuinte.

Assim, o contribuinte que seja vítima de dano decorrente de apreensão ilegal de suas mercadorias deve buscar a reparação do dano em ação ordinária, promovida também contra o agente público, pessoa física. Este, sim, é o caminho hábil para o combate ao arbítrio na relação tributária.

6. Conclusões

Diante de tudo o que foi exposto é possível afirmarmos as seguintes conclusões:

1ª) A decisão do Supremo Tribunal Federal, proferida na ADIn 395-0, declarando a constitucionalidade do parágrafo 7º, do art. 163, da Constituição do Estado de São Paulo, não alterou a jurisprudência da Corte Maior, que continua sendo firme no sentido da inconstitucionalidade da apreensão de mercadorias como meio coercitivo para compelir o contribuinte ao pagamento de tributo.

2ª) A idoneidade do documento fiscal, capaz de impedir a apreensão das mercadorias por ele acompanhadas, diz respeito à comprovação da legitimidade da posse das mercadorias transportadas.

3ª) A apreensão de mercadorias acompanhadas de documento fiscal idôneo hábil para comprovar a posse legítima das mercadorias, embora desatenda alguma exigência da legislação tributária, é ato arbitrário não admitido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, pois funciona como meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao pagamento de tributo.

4ª) A apreensão de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal idônea só pode perdurar até o momento em que seja feita a prova da posse legítima das mercadorias. Feita essa prova, devem ser as mercadorias liberadas, pois a não ser assim estará caracterizado o uso da apreensão como instrumento coercitivo na cobrança do tributo.

5ª) A apreensão de mercadorias como meio coercitivo para obrigar o contribuinte a pagar tributo, ainda que devido, pode caracterizar o crime de excesso de exação, previsto no art. 316, parágrafo 1º, do Código Penal.

6ª) A representação ao Ministério Público, pelo contribuinte vítima de apreensão ilegal de mercadoria, pode ser uma forma de combate ao arbítrio, mas nos parece que muito melhor instrumento para esse fim é a ação ordinária de cobrança de indenização pelo dano sofrido em razão da apreensão indevida das mercadorias.

7ª) A ação referida na conclusão anterior deve ser promovida, também, contra o agente público, pessoalmente, que somente assim se sentirá responsável, e passará a respeitar a Constituição e as leis.