

O CONTROLE JUDICIAL E O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE COMO GARANTIA DOS CONTRIBUINTES NO CONTROLE DAS MEDIDAS DE POLÍCIA

Tainá Soares Bezerra Santos Cavalcante¹

RESUMO: O presente artigo tem por escopo estudar o controle judicial de medidas da Administração Tributária que se classificam no conceito de exercício do poder de polícia fiscal. Assim, aponta que os direitos fundamentais dos contribuintes servem de limitação ao exercício do poder de polícia fiscal, cabendo destacar que, num primeiro estágio, o próprio poder de tributar já representa uma restrição à propriedade e à liberdade do exercício da atividade econômica dos contribuintes, na medida em que os tributos são extraídos de tais atividades. O poder de polícia fiscal, num segundo estágio, impõe aos contribuintes algumas restrições complementares que tencionam assegurar o recebimento de forma adequada dos tributos. Do mesmo modo que os direitos fundamentais dos contribuintes limitam o poder de tributar, com contornos diferenciados, também limitam o poder de polícia fiscal. Assim, diante de uma colisão entre o poder de polícia fiscal e os direitos dos contribuinte, o princípio da proporcionalidade se revela como o instrumento que viabiliza o controle dos excessos da Administração e que pode ser manejado pelo judiciário na análise dos casos concretos.

PALAVRAS-CHAVE: Direito dos Contribuintes. Poder de Polícia Fiscal. Controle judicial. Estado de Alagoas

ABSTRACT: This article is to study the scope of judicial control measures of the Tax Administration which fall within the concept of exercise of power of the tax police. Thus, it points out that the fundamental rights of taxpayers serve to limit the exercise of the power to tax police, leaving out that in a first stage, the very power to tax already is a restriction on the property and the freedom of exercise of the economic activity of taxpayers, in that taxes are extracted from such activities. The power to tax police, in a second stage, requires taxpayers some additional restrictions designed to ensure the receipt of properly taxes. Just as the fundamental rights of taxpayers limit the power to tax, with different contours, also limit the power of tax police. Thus, before a collision between the power of the tax police and the rights of the taxpayer, the principle of proportionality is revealed as the instrument that enables the control of the administrative excesses and that can be handled by the judiciary in the analysis of specific cases.

KEYWORDS: Law Taxpayers. Tax police Power. Judicial control. State of Alagoas.

¹ Bacharela em Direito pela Faculdade de Direito de Alagoas – FDA/UFAL. Pós-graduada em Direito Público e em Direito Penal e Processual Penal. Email: tai_soares@hotmail.com

INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por finalidade estudar os direitos dos contribuintes a partir da diretriz constitucional das limitações ao poder de tributar e de outras normas extraídas do texto da Constituição que importam em controle do exercício do poder de polícia fiscal.

Define-se a princípio que o poder de tributar limita o seu exercício pelos direitos e garantias dos contribuintes, em especial aqueles explicitamente reconhecidos em campo próprio da Constituição Federal. Ocorre que a concepção que se adota para objeto de estudo é a de que o poder de tributar não se revela apenas na vertente de criação dos tributos, mas também na feição de administração e julgamento dos litígios, o que importa numa compreensão de poder de legislar, administrar e julgar, ou seja, na separação horizontal do poder tributário (TORRES, 2005, p.360).

O artigo pretende investigar exatamente as formas de veiculação do poder de polícia na esfera tributária para demonstrar a sua tradução em normas jurídicas vigentes e a atuação do administrador nos atos de execução, qual seja, “o poder de limitar liberdade dos indivíduos, de forma a assegurar o efetivo e adequado fluxo de recursos derivados para os cofres públicos” (BATISTA JUNIOR, 2001, p.184).

O desfecho do trabalho tem por norte a demonstração de que os direitos fundamentais dos contribuintes servem de parâmetro para o controle do exercício do poder de polícia fiscal que impõe aos contribuintes algumas restrições que tencionam assegurar o recebimento de forma adequada dos tributos. Do mesmo modo que os direitos fundamentais dos contribuintes limitam o poder de tributar, com contornos diferenciados, também limitam o poder de polícia fiscal.

No plano prático, o poder de polícia se revela dia-a-dia nos atos da administração tributária e com frequência o Poder Judiciário faz o controle de constitucionalidade e legalidade de tais atos, sendo expressivo o volume de ações e decisões, mas parcos os estudos doutrinários diretos sobre o tema ou até mesmo uma espécie de sistematização da jurisprudência nessa área. Daí a necessidade e a importância da pesquisa nesse tema e ainda o desafio a ser enfrentado.

1 PODER DE POLÍCIA

Precipuamente, faz-se necessário afirmar que as manifestações do poder de polícia devem ser enxergadas não apenas com as lentes do direito tributário, mas também à luz do direito administrativo e que a própria ideia de “Poder de Polícia” se alterou e teve de se adaptar ao novo modelo de Estado e às novas exigências do Estado intervencionista (BATISTA JUNIOR, 2001, p.183).

Ao entender-se que somente a lei seria capaz de impor limitações a direitos constitucionalmente reconhecidos, a doutrina mais moderna começou a fazer relevante distinção entre poder de polícia e atividade de polícia (SILVA, 1978, p.243). O poder de polícia, para José Afonso da Silva, constitui manifestação do poder legislativo, único competente para impor limitações aos direitos individuais, mediante lei formal. Já a atividade de polícia, consistiria na função da Administração Pública que se exerce mediante atos de polícia, que, por serem atos administrativos, subordinam-se ao ordenamento jurídico que rege as demais atividades da administração, sujeitando-se, inclusive, ao controle de legalidade pelo Poder Judiciário (SILVA, 1978, p. 243).

Maria Sylvia Di Pietro afirma que, pelo conceito clássico, ligado à concepção liberal do século XVIII, o poder de polícia compreendia a atividade estatal que limitava o exercício dos direitos individuais em benefício da segurança. Pelo conceito moderno, o poder de polícia é a atividade do Estado consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público (DI PIETRO, 2011, p.115/116). Já para Odete Medauar, o poder de polícia, em essência, é a atividade da Administração Pública que impõe limites a direitos e liberdades (MEDAUAR, 1978, p.89).

O Código Tributário Nacional também nos traz uma definição de poder de polícia em seu artigo 78, o qual transcrevemos a seguir:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com

observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Como afirma Maria Sylvia Di Pietro, o poder de polícia reparte-se entre o Poder Legislativo e o Poder Executivo, vejamos:

O Poder Legislativo, no exercício do poder de polícia que incumbe ao Estado, cria, por lei, as chamadas limitações administrativas ao exercício das liberdades públicas. A Administração Pública, no exercício da parcela que lhe é outorgada do mesmo poder, regulamenta as leis e controla a sua aplicação, preventivamente (por meio de ordens, notificações, licenças ou autorizações) ou repressivamente (mediante imposição de medidas coercitivas). (DI PIETRO, 2011, p.118)

Heraldo Garcia Vitta, no mesmo sentido, afirma que no conceito de poder de polícia enquadram-se duas categorias jurídicas: legislativa e administrativa. Assim, o poder de polícia compreende a elaboração de leis (*função legislativa*) e de atos e comportamentos (*função administrativa*) (VITTA, 2010, p.20/22).

Tal entendimento é equivocadamente criticado por Luis Manuel Fonseca Pires que tenta eliminar a concepção de poder, negando a existência do poder de polícia a partir da alegação de ausência de regime jurídico distinto das demais funções estatais. Considerando isso, propõe a substituição do termo por “limitações à liberdade e à propriedade”, porquanto a expressão poder de polícia traga consigo uma carga histórica que remete aos autoritarismos do Executivo, enquanto a locução sugerida prestigia os direitos e garantias fundamentais (PIRES, 2006, p.155/156).

2 PODER DE POLÍCIA FISCAL: O RECONHECIMENTO DA NOMENCLATURA “PODER DE POLÍCIA FISCAL”

O Supremo Tribunal Federal, posicionando-se acerca da ADI 395-0 (DJ 17.08.2007), proferiu acórdão reconhecendo a nomenclatura “poder de polícia fiscal”, dispondo que “*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*”.

Ainda ressaltou que a retenção temporária de mercadorias é providência para a fiscalização do cumprimento da legislação tributária e consubstancia exercício do poder de polícia da Administração, estabelecida legalmente para os casos de ilícito tributário. Inexistindo a alegada coação indireta do contribuinte para satisfazer débitos com a Fazenda Pública. O

referido acórdão não altera o entendimento firmado pela Súmula nº 323, que assim dispõe: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”. Não se tratando de coação para pagamento de tributo, vez que a mercadoria permanece retida até a comprovação da posse legítima daquele que a transporta. Vejamos:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 167, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DE SÃO PAULO. INOCORRÊNCIA DE SANÇÕES POLÍTICAS. AUSÊNCIA DE AFRONTA AO ART. 5º, INCISO 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, inciso XIII, da Constituição da República 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.

Já Hugo de Brito Machado, ao comentar tal acórdão, adota posição extremada que importa no esvaziamento da atuação Administrativa, ao defender que se admitir o uso do poder de polícia como instrumento para compelir o contribuinte a pagar o tributo seria reconhecer a desnecessidade da ação de execução fiscal (MACHADO, 2009, p.107/108). No presente trabalho adota-se a nomenclatura “Poder de Polícia Fiscal” como o poder limitador das liberdades dos indivíduos ou aquele poder capaz de impor deveres aos particulares, de forma a assegurar o efetivo e adequado fluxo de recursos derivados para os cofres públicos, segundo definição apresentada por Onofre Alves Batista Júnior.

2.1 RELAÇÃO ENTRE PODER TRIBUTÁRIO E PODER DE POLÍCIA FISCAL

Onofre Alves Batista Júnior, em seu livro intitulado “O Poder de Polícia Fiscal”, afirma que o Poder Tributário vem acompanhado de um *complexo de poderes* à disposição da pessoa política tributante, capaz de possibilitar a imposição de deveres aos particulares, com o fim de conseguir o adequado fluxo de recursos para os cofres públicos (BATISTA JUNIOR, 2001, p.184). Nesse complexo, compreendem-se os poderes do *Estado-Legislador*, que se manifestam na criação das chamadas “obrigações assessórias”, por exemplo, e os Poderes do *Estado-Administração*, como nas funções fiscalizadoras e arrecadadoras – *Poder de Polícia Administrativa Fiscal*. Além disso, O termo

Poder Tributário engloba também o poder de “instituir” tributos, tendo, portanto, características bem distintas do *Poder de Polícia Fiscal* (BATISTA JUNIOR, 2001, p.184).

Segundo Onofre Júnior, *Poder de Polícia Fiscal* é o poder de limitar liberdades dos indivíduos, para assegurar o efetivo e adequado fluxo de recursos derivados para os cofres públicos. Já que a tributação é a contraface da prestação de um benefício à coletividade, o exercício do referido poder encontra a sua razão de ser na própria busca da correta tributação: eficaz, isonômica, justa e adequada (BATISTA JUNIOR, 2001, p.184). Este atua por meio de atos normativos, atos administrativos e operações materiais de aplicação da lei aos casos concretos (BATISTA JUNIOR, 2001, p.186). Para o referido autor, são quatro os principais modos de atuação do Poder de Polícia Fiscal, a saber:

A) Imposição de deveres de polícia: as “obrigações acessórias” são, em realidade, deveres de polícia fiscal, que possibilitam o controle, pela Administração, do cumprimento das obrigações tributárias principais (BATISTA JUNIOR, 2001, p186/192).

B) Consentimento prévio de polícia: nele a lei impõe um dever genérico de não fazer, até que a Administração verifique os registros legais, ou discricionariamente consinta em afastá-los, tendo como exemplo clássico a exigência de inscrições nos cadastros de pessoas políticas tributantes, no intuito de controlar a arrecadação (BATISTA JUNIOR, 2001, p. 207/208).

C) Fiscalização Tributária: destina-se a verificar a legalidade do exercício da atividade econômica, sob a ótica tributária e fiscal. São três as funções de Fiscalização: comprovação e inspeção; lançamento; obtenção de informações. Esta desempenha, ainda, dois papéis essenciais: previne as infrações e prepara a repressão das infrações à legislação tributária ou administrativo-fiscal (BATISTA JUNIOR, 2001, p. 225/226).

D) Sanção de Polícia: atinge o descumprimento dos deveres oriundos do exercício do Poder Tributário (obrigações tributárias), e os decorrentes do exercício do Poder de Polícia Fiscal (pela não-observância dos deveres de polícia fiscal). Na legislação estadual são exemplos: a apreensão de mercadorias; negativa ou cancelamento de inscrição do contribuinte; recusa de autorização para impressão de notas fiscais, dentre outros. Pretende-se analisar a classificação do autor citado e compará-la com a teoria já sedimentada do Direito Administrativo para confirmá-la ou propor alterações (BATISTA JUNIOR, 2001, p. 273/274).

Estas formas de manifestação do Poder de Polícia Fiscal traduzem os atos passíveis de controle de legalidade ou de constitucionalidade, dependendo da análise do caso concreto,

2.2 O PODER DE FISCALIZAÇÃO

Como dito anteriormente, o Poder de Polícia Fiscal tem como âmbito de atuação os atos normativos – leis, decretos, portarias, instruções, etc. –, bem como pode atuar por meio de atos administrativos e operações materiais de aplicação da lei aos casos concretos – fiscalização, apreensão de mercadorias, que podem referir-se às sanções do poder de polícia, como no caso das apreensões de mercadorias, das interdições de estabelecimentos e do cancelamento das inscrições estaduais.

No exercício do Poder de Polícia Fiscal, o Estado impõe limitações às liberdades das pessoas físicas e jurídicas (pessoas coletivas), desta forma, temos o contraponto da atuação de fiscalização, que são os direitos dos contribuintes. Assim, temos como exemplo o direito de propriedade; o livre exercício de atividade econômica; o livre exercício de profissões e trabalho (substrato por excelência da atuação da tributação). Temos também a limitação dos direitos pelo dever de pagar tributo (exercício da fiscalização para cumprimento do dever), bem como dos limites imanentes e externos (fixados por lei) dos direitos dos contribuintes.

3 O CONTROLE JUDICIAL: O PODER DE POLÍCIA E O CONTROLE JUDICIAL

Como técnica de controle judicial, constata-se que o poder de polícia, analisado de acordo com o *devido processo legal* e o preceito do *favor libertatis*, deve pautar-se não numa proibição de caráter absoluto, como ensina José Afonso da Silva (SILVA, 1995, p. 238/255), mas numa limitação motivada, em conformidade com o preceito da razoabilidade.

Os atos do poder de polícia passíveis de controle, conforme distinção apresentada por Onofre Alves Batista Júnior e adotada neste artigo são os deveres de polícia, o consentimento prévio de polícia, a fiscalização tributária e a sanção de polícia.

Os deveres de polícia consistem nas obrigações acessórias que podem ser instituídas por lei ou pela legislação tributária (art. 113, § 2º, CTN). Desta forma, o controle de constitucionalidade e de legalidade poderá se desenvolver quando a instituição das obrigações acessórias for realizada por meio de fonte secundária. Em diversas circunstâncias, o legislador, para que uma pessoa possa exercer um direito, liberdade ou uma atividade privada, exige um controle prévio por parte da Administração Fazendária. Exemplo clássico do consentimento prévio de polícia é a exigência de inscrição nos

cadastros das pessoas políticas tributantes, no intuito de controlar a arrecadação. (BATISTA JUNIOR, 2001, p. 339). No caso do Estado de Alagoas, a inscrição refere-se ao CACEAL.

Ocorre que existem diversos atos administrativos que exorbitam nas exigências para a realização da referida inscrição, como a denegação da inscrição quando um sócio possui registro na dívida ativa do Estado decorrente de uma outra empresa. No estudo de casos realizado no item 3.3 deste trabalho, analisa-se exatamente essa questão.

Nesses casos, normalmente o juízo é de legalidade em decorrência de exigências não previstas em lei. Pode ocorrer, no entanto, controle de constitucionalidade quando a lei prescreve tais exigências, mas ela não se compadece com norma constitucional, como quando viola o princípio da liberdade de iniciativa econômica. Temos, então que o ato administrativo, nessa hipótese, é inconstitucional.

No tocante a fiscalização tributária e a sanção de polícia, estas se encontram interligadas quando o agente identifica infração à legislação e posteriormente lavra auto de infração, aplicando a sanção. Nestes casos, há a possibilidade de controle de legalidade e de constitucionalidade, a depender situação de cada caso concreto.

No contexto das decisões judiciais, os direitos dos contribuintes servem de limitação ao exercício do poder de polícia e constituem fundamento de muitas decisões, de regra focadas no livre exercício do trabalho; no livre exercício de atividade econômica e no direito de propriedade. Tal proteção à liberdade e à propriedade refere-se à impossibilidade de extinção desses direitos pela tributação. Quando a colisão não for direta com norma legal ou constitucional, o princípio da proporcionalidade ingressa para fundamentar a decisão. É quando, mesmo existindo lei que admite a apreensão de mercadorias a sua retenção não se justifica. Vale ressaltar que não cabe ao Poder Judiciário substituir o ato estatal perante ele impugnado por outro que, a seu juízo, melhor atenda ao conjunto de regras e princípios constitucionalmente estabelecidos. Cabe ao judiciário emitir um juízo de exclusão do ato considerado inconstitucional por desatendimento a quaisquer dos aspectos inerentes ao princípio da proporcionalidade (PONTES, 2000, p. 146).

Fala-se no princípio da proporcionalidade em sentido amplo, subdividindo-o em adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Assim, a proporcionalidade em sentido estrito decorre das possibilidades jurídicas de aplicação dos princípios, enquanto necessidade e adequação são averiguadas pelas possibilidades fáticas dos princípios, tidos como mandados de otimização (MENDES, 2009, p.120). O STF já consagrou o princípio da proporcionalidade no controle das leis restritivas pelo Judiciário, cabendo ao magistrado adequá-lo ao interesse público. Fica clara a aplicação desse princípio na decisão que declara inconstitucional a lei que traz ao ordenamento limitações inadequadas ou desnecessárias. Esta temática será melhor desenvolvida no subitem a seguir.

3.1 PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

O princípio da proporcionalidade surge no plano jurídico como uma forma de dar garantia ao indivíduo frente aos interesses da Administração, tudo isso por volta do séc. XVII e XVIII, assim ele marca a passagem do Estado de Polícia para o Estado de Direito (BARROS, 2000, p.35) . A proporcionalidade é garantia constitucional, que pode ser inferida do artigo 5º, LIV, da Constituição Federal, bem como do artigo 2º da Lei Federal nº 9.784/99. O princípio da proporcionalidade constitui fundamental instrumento de afirmação dos princípios decorrentes do Estado de Direito, pois a um só tempo, limita o arbítrio do Poder que edita o ato estatal, objeto de apreciação judicial, bem como limita o arbítrio do próprio Poder Judiciário ao assim proceder, porquanto exige deste uma rigorosa fundamentação das razões que conduzem a sua decisão.

A doutrina majoritária brasileira, como Gilmar Mendes, Dirley da Cunha Júnior e Suzana de Toledo Barros dispõem sobre o princípio da proporcionalidade em sentido amplo subdividindo-o quanto a três aspectos, inspirados na doutrina de Robert Alexy, a saber: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Podendo estes serem chamados de subprincípios. Segundo esse autor, a proporcionalidade em sentido estrito decorre das possibilidades jurídicas de aplicação dos princípios, enquanto a necessidade e a adequação, por outro lado, são averiguadas diante das possibilidades fáticas dos princípios, entendidos, sempre, como mandamentos de optimização.

O princípio da proporcionalidade se revela como um instrumento normativo constitucional que permite a concretização do controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata (textos normativos) e concreta (norma jurídica sancionatória) das sanções. A imposição de uma sanção consiste numa limitação à esfera juridicamente protegida do infrator, quase sempre concernente à sua liberdade e propriedade; daí porque o juízo de compatibilidade da lei que instituiu uma sanção em face do princípio da proporcionalidade supera a mera consideração da adequação (relação meio - fim) entre a pena imposta e o objetivo visado pela regra inobservada, e deve, sempre (e esta talvez seja a maior contribuição do princípio da proporcionalidade para o controle do poder e para a afirmação das liberdades individuais), considerar o grau de limitação sofrido pela esfera jurídica do infrator (PONTES, 2000, p.140).

Desta forma, o efetivo controle da constitucionalidade da previsão e da imposição de uma sanção tributária, sob a ótica do princípio da proporcionalidade, deve considerar a razoável compatibilidade entre o objeto visado com a regra tributária inobservada e o nível de sanção previsto para esta inobservância, mas sobretudo, a extensão da limitação sofrida pelo indivíduo que deve suportar (PONTES, 2000, p.137).

3.2 CONTROLE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS E ANÁLISE DOS CASOS CONCRETOS

No controle do ato administrativo podemos observar a ocorrência de um controle de legalidade, bem como de um controle de constitucionalidade.

Para se verificar a legalidade do ato administrativo praticado, deve-se analisar a compatibilidade do ato com a legislação pertinente. Quando se tratar, por exemplo, da apreensão de mercadorias no Estado de Alagoas, a compatibilidade deve ocorrer com a Lei nº 5.900/96 e com o RICMS. Em seguida, deverá ocorrer a comprovação da infração, que no exemplo dado consistiria no fato que motivou a própria apreensão das mercadorias e a sua consequente retenção, como a ausência de notas fiscais. O controle deste ato administrativo poderá ocorrer através de uma impugnação administrativa ou por meio de impugnação judicial.

No tocante ao controle de constitucionalidade, deve ocorrer o enquadramento do ato administrativo à lei, bem como uma incompatibilidade do ato com norma da Constituição Federal. No exemplo analisado, a saber, a apreensão de mercadorias, verificamos a ofensa a um direito dos contribuintes, qual seja, livre exercício de atividade econômica, garantido constitucionalmente no artigo 170. Há que se ressaltar, ainda a Súmula nº 323 do STF que expressa ser inadmissível apreensão de mercadorias como meio coercitivo para cobrar tributo, como já explanado anteriormente. A impugnação judicial dá-se por meio da impetração de Mandado de Segurança contra o ato a autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público que praticou alguma ilegalidade ou quando verificado abuso de poder, com o objetivo de resguardar direito líquido e certo, quer individual, quer coletivo. É o que dispõe o artigo 5º, inciso LXIX da Constituição Federal.

No caso em análise, a posição corrente da jurisprudência é no sentido de que a apreensão deve ser realizada apenas para documentar a infração. Assim, a retenção é indevida, de maneira a ofender a cláusula do devido processo legal. É o que podemos inferir da análise de decisão proferida no Processo nº 0015223-76.2011, Mandado de Segurança, que assim dispõe:

Como já está sedimentado na jurisprudência e na doutrina sobre o tema, a apreensão de mercadorias só se justifica para comprovar a infração, descabendo a “retenção” por período superior ao necessário para a lavratura do respectivo auto de infração. Na espécie, o ato de apreensão data de 19/02/2011, tempo suficiente para a edição do ato administrativo representando pelo auto de infração, instrumento adequado para aplicação de penalidade de ofício.

No mesmo sentido tem entendido o Tribunal de Justiça de Alagoas, como pode ser conferido na jurisprudência abaixo colacionada:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. APREENSÃO DE MERCADORIAS COMO FORMA COERCITIVA. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

1. O confisco dos produtos mercantis em trânsito apenas é possível com a finalidade de permitir a fiscalização que verifique a regularidade da circulação dos bens, com o propósito de averiguar o cumprimento da obrigação tributária dela decorrente, ou seja, o recolhimento do ICMS devido à Fazenda Pública Estadual, o qual deverá ser cobrado por meios próprios e não se mantendo a apreensão;
2. Constatada a irregularidade, o agente público fiscal deve lavrar o auto de infração e, em seguida, aplicar as penalidades cabíveis ao caso;
3. Observa-se da análise do documento de fl. 35 e 36 dos autos, quais sejam, os termos de apreensão das mercadorias, que consta a descrição das infrações cometidas consoante o Regulamento do ICMS - RICM, bem como o dispositivo da multa a ser aplicada conforme legislação específica. Assim, de posse desse documento, a Fazenda pode fazer uso de suas atribuições para efetivar a cobrança do tributo devido, motivo pelo qual não há a necessidade de se manter a mencionada apreensão, até mesmo pelo fato de se tratar de combustível que poderá sofrer evaporação;
4. Recurso conhecido e parcialmente provido.

(Apelação Cível nº 2010.000204-3, Rel. Des. Alcides Gusmão da Silva, Órgão Julgador: 1ª Câmara Cível, Data do Julgamento: 01/06/2011)

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA – PRELIMINAR DE CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO – REJEITADA

- APREENSÃO DE MERCADORIAS MEDIDA COERCITIVA – INADMISSIBILIDADE – SÚMULA 223 STF. RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO - DECISÃO UNÂNIME.

1) – **Preliminar de concessão de efeito suspensivo** – A apelação em Mandado de Segurança, em regra, deve ser recebida no efeito devolutivo, cabendo somente efeito suspensivo nas hipóteses de grave lesão e de difícil reparação, o que não é o caso dos autos. Preliminar rejeitada.

2) **Mérito** – É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para

cobrança de tributos consoante entendimento sumulado 223 do STF.

3) Recurso conhecido e improvido – sentença mantida – Unânieme.

(Apelação Cível n.º 2008.001047-6, Rel. Des. James Magalhães de Medeiros, Órgão

Julgador: 1ª Câmara Cível, Julgamento: 08/09/2010)

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MERCADORIAS APREENDIDAS POR AGENTES FISCAIS POR ESTAREM DESACOMPANHADAS DE NOTA FISCAL, POSTERIORMENTE APRESENTADA. MANUTENÇÃO DA APREENSÃO POR SUSPEITA DE FRAUDE. ILEGALIDADE. APLICAÇÃO DO §2º DO ARTIGO 61 DA LEI ESTADUAL Nº 5.900/1996.

1. **Em se tratando de ausência de nota fiscal, verifica-se entendimento jurisprudencial no sentido de que, uma vez lavrado o auto de infração, a apreensão das respectivas mercadorias se faz indevida, revestindo-se de caráter de ilegalidade, assim como se vislumbra pacificado na jurisprudência que em**

tendo sido apresentada a documentação necessária, deve-se proceder, de imediato, à devolução do material apreendido.

2. No caso *sub examine*, a justificativa para a manutenção da apreensão efetivada residiu no fato de que os Agentes Fiscais desconfiaram que os documentos enviados por fax seriam fraudulentos. Contudo, em se tratando de uma suspeita de vício quanto ao documento apresentado, cuja apuração independeria da verificação das mercadorias correspondentes, mas unicamente da análise do próprio documento, não se tem por legalmente justificável a manutenção da apreensão promovida quanto às mercadorias, mas, simplesmente a documento em questão. É o que se pode constatar da disposição contida no § 2º do artigo 61 da Lei Estadual nº 5.900/1996.

3. Recurso conhecido e não provido.

(Apelação Cível nº 2009.004924-3, Rel. Des. Alcides Gusmão da Silva, Órgão Julgador: 2ª Câmara Cível, Julgamento: 11/03/2010)

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. COBRANÇA DE ICMS. APREENSÃO DE MERCADORIAS POR FALTA DE PAGAMENTO DE TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE. MEIO ILEGAL E ABUSIVO DE COBRANÇA DE DÉBITOS. JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA. SÚMULA N° 323 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PRECEDENTES DESTA CORTE. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA DE PRIMEIRO GRAU.

1. A apreensão de mercadorias com o fim de compelir ao pagamento de tributo constitui-se em sanção política, a qual é medida inconstitucional por violar vários preceitos albergados pela Constituição Federal, restringindo direitos, como o do livre exercício da atividade econômica (parágrafo único do art.170 da CF), da livre concorrência (inciso IV, art.170, da CF), da valorização do trabalho humano (art.170 da CF), além de agredir o devido processo legal (inciso LIV do art.5º da CF), antecipando-se à instauração de processo administrativo fiscal.

2. É inadmissível, portanto, a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Incidência da Súmula 323/STF.

3. Recurso conhecido e não provido. Decisão unânime.

(Apelação Cível N.º 2010.006502-1, Rel. Des. Tutmés Airan de Albuquerque Melo, Órgão Julgador: 1ª Câmara Cível, Julgamento: 07/12/2011)

Algumas situações são mais corriqueiras ao ensejarem a apreensão de mercadorias, como mercadorias sem nota fiscal, quando há desconsideração da nota fiscal apresentada posteriormente à ação fiscal (no trânsito), bem como quando se desconsidera a nota fiscal existente, de maneira a ofender a presunção de validade do documento. Aqui, mais uma vez deveria ser aplicado um juízo de proporcionalidade a fim de assegurar os direitos fundamentais dos contribuintes, controlando os excessos do legislador e das autoridades estatais.

Outro exemplo que pode ser analisado é o do Processo n.º 0011708-33.2011, Mandado de Segurança, que trata de negativa de inscrição da empresa no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas do Ministério da Fazenda (CNPJ/MF) em decorrência da existência de inscrição na dívida ativa do Estado de Alagoas, sendo o pedido indeferido no âmbito da Secretaria da

Fazenda do Estado de Alagoas (SEFAZ). Alegou-se que o ato foi ilegal, na medida em que os impetrantes têm direito líquido e certo ao livre exercício de atividade econômica, conforme preceitua o art. 170 da Constituição Federal e as Súmulas nº 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal. Em decisão proferida na 18^a Vara Cível da Capital – Fazenda Pública Estadual, afirmou-se que:

Convém destacar, a princípio, que o fato de constar débito em nome dos sócios não significa impedimento para obtenção de inscrição inicial, pois, mesmo havendo inscrição, que goza de presunção e certeza, não há espaço para cerceamento do direito de livre exercício de atividade econômica, por tal motivo. O que deve fazer a Fazenda Pública é ajuizar a competente ação de execução fiscal ou prosseguir com o seu andamento para percepção do crédito. No mais, pela incompatibilidade com a Constituição Federal (art. 170, parágrafo único), a restrição seja pela via legislativa ordinária ou por qualquer outra fonte secundária, não pode prevalecer. Ao que parece, configura mais um caso de sanção política. Assim, não há respaldo legal para a proibição do exercício das atividades profissionais da empresa em que os sócios se encontram em débito tributário, pelo evidente meio coercitivo para pagamento do tributo que a administração impõe, em substituição às medidas legais cabíveis (Súmula 547/STF).

No mesmo sentido tem entendido o Tribunal de Justiça de Alagoas, como pode observado no Acórdão nº 1-0648/2012, que tem como Relator o Des. Washington Luiz D. Freitas, abaixo transcrito:

CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. AGRAVO DE INSTRUMENTO EM MANDADO DE SEGURANÇA. NEGATIVA DE INSCRIÇÃO DE EMPRESA PELA SEFAZ. SÓCIO INSCRITO NA DÍVIDA ATIVA. ÓBICE AO LIVRE EXERCÍCIO DE ATIVIDADE PROFISSIONAL E ECONÔMICA. PODER DE POLÍCIA ADMINISTRATIVO. ANÁLISE DA RAZOABILIDADE. FORMA DE COAGIR O CONTRIBUINTE A QUITAR OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS SEM A OBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

(Agravo de Instrumento nº 2011.008867-5, Rel. Des. Washington Luiz D. Freitas, Órgão Julgador: 1^a Câmara Cível, Julgamento: 11/04/2012)

CONCLUSÃO

O Poder de Polícia Fiscal consiste no poder onde há uma limitação das liberdades dos indivíduos ou naquele poder capaz de impor deveres aos particulares, de forma a assegurar o efetivo e adequado fluxo de recursos derivados para os cofres públicos. A razão de ser do exercício deste poder é a busca pela correta tributação, de maneira eficaz, isonômica, adequada e justa.

Através da atuação do Poder de Polícia Fiscal, mediante seus quatro modos distintos, quais sejam, os deveres de polícia, o consentimento prévio de polícia, a fiscalização tributária e a sanção de polícia, possibilitam o controle de legalidade ou de constitucionalidade dos destes atos. No contexto das decisões judiciais, os direitos dos contribuintes servem de limitação ao exercício do poder de polícia e constituem fundamento de muitas decisões, de regra focadas no livre exercício do trabalho; no livre exercício de atividade econômica e no direito de propriedade. Tal proteção à liberdade e à propriedade refere-se à impossibilidade de extinção desses direitos pela tributação.

Quando não ocorre colisão diretamente com uma norma legal ou uma norma constitucional, recorre-se ao princípio da proporcionalidade para fundamentar a decisão. Assim, o princípio da proporcionalidade se revela como um instrumento normativo constitucional que permite a concretização do controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata (textos normativos) e concreta (norma jurídica sancionatória) das sanções.

REFERÊNCIAS

ÁVILA Humberto. *Teoria dos princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2005.

BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de Direitos Fundamentais*. 2^a Ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

BARROSO, Luís Roberto. O Começo da História. A Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro. In: *A Nova Interpretação Constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Poder de Polícia Fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

CRETTON, Ricardo Aziz. *Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no Direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Curso de Direito Constitucional*. 2ºed. Salvador: Jus Podivm, 2008.

DI PIETRO. Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. *Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Recife: Nossa Livraria, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos Fundamentais do Contribuinte e a Efetividade da Jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009.

MENDES, Gilmar; COELHO, Inocêncio ; BRANCO, Paulo Gustavo. *Curso de Direito Constitucional*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva. 2009.

PIRES, Luis Manoel Fonseca. *Limitações Administrativas à Liberdade e à Propriedade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003.

SCAFF, Fernando Facury. *Garantias fundamentais dos contribuintes à efetividade da Constituição*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, nº 94, 2003.

SILVA, José Afonso da. Poder de polícia. *Revista de Direito Administrativo*, nº 199, Rio de Janeiro, jan./mar. 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VITTA, Heraldo Garcia. Poder de Polícia. Coleção Temas de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros, 2010.