

**FACULDADE ASCES**  
**CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

**CRIMES CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA E A APREENSÃO  
INDEVIDA DE MERCADORIA**

**THAYARA EUNICE BARBOSA DO NASCIMENTO**

**CARUARU**  
**2015**

**THAYARA EUNICE BARBOSA DO NASCIMENTO**

**CRIMES CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA E A APREENSÃO  
INDEVIDA DE MERCADORIA**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado à FACULDADE ASCES, como requisito parcial, para a obtenção do grau de bacharel em Direito, sob orientação do Professor Doutor Raymundo Juliano Rêgo Feitosa.

**CARUARU**

**2015**

## **BANCA EXAMINADORA**

**Aprovada em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_.**

---

**Presidente: Prof. Dr. Raymundo Juliano R. Feitosa**

---

**Primeiro Avaliador: Me. Rogério Cannizzaro Almeida**

---

**Segundo Avaliador: Me. João Alfredo Beltrão Vieira de Melo Filho**

## DEDICATÓRIA

*Este trabalho dedico primeiramente a Deus, nada seria de mim sem a fé que eu tenho, sem ele não somos capazes de nada. Seu fôlego de vida em mim foi sustento e coragem para seguir a minha missão. É autor de meu destino, meu guia, socorro presente na hora da angústia. Agradeço, acima de tudo, por não ter permitido que a fraqueza carnal me deixasse cair nem desistir do curso, e por ter colocado em minha vida as pessoas a quem destino estes agradecimentos.*

*Agradeço ao meu Pai Luis (in memorian), que, se vivo estivesse, não caberia em si de tanta felicidade. Serei sempre grata pela oportunidade que me proporcionou mesmo não estando presente em corpo e vida para ver o resultado do seu esforço e da minha dedicação. Sem ele em vida para deixar o melhor para nós, nada disso seria possível. A minha Mãe Joelza, que a cada momento estava me apoiando, incentivando e me enchendo de amor. A meu irmão Theóphanes,*

*que sempre esteve ao meu lado. Ambos se fazem presente em minha vida mesmo quando estão ausentes. Não tenho palavras para agradecer nem descrever tudo o que representam em minha vida e muito menos demonstrar todo o meu amor. Lhes serei eternamente grata. Sei que tudo o que eu fizer e conquistar de hoje em diante será insuficiente para comprovar toda minha gratidão.*

*Aos meus avós que sempre me deram a acolhida quando precisei.*

*A minha tia madrinha por toda torcida, orgulho e amor.*

*Aos tios e tias, primos(as) que se fizeram presente, por todo o apoio, força e torcida.*

*Aos meus colegas de trabalho, que estiveram comigo nesta caminhada, em especial Zilda Oliveira a quem foi atribuído a responsabilidade de transferir todo o seu conhecimento tributário para mim. Principalmente pela paciência de todos os dias e pelas frequentes perguntas repetitivas que fazia, mesmo assim me ensinava respondendo com toda dedicação possível, a quem merece meu apreço imenso, pois devo a ela toda a minha base de conhecimentos.*

*As minhas amigas(os) mais próximos Érica, Renatha, Tássia, Franciyellen, Emanuele, Marcus que me ajudaram e disponibilizaram a dormida quando relevante e preciso foi.*

*A oportunidade de trabalho ofertada por Deus em minha vida no Escritório Fisco Contábil Antônio Barros, onde passei de primeira na seleção e hoje devo grande parte de meu conhecimento tributário. Foi o ambiente que me despertou o fascínio pelo ramo tributário.*

*Aos meus amigos da faculdade, Líllian, entre outros, que entraram em minha vida sendo como colegas no início da graduação, e que hoje são grandes amigos, que me ensinaram o melhor que levarei dela. Todos os demais que direta ou indiretamente estiveram ao meu lado em todos os momentos, por todo zelo, dedicação e amor a mim dispensados ao longo de todos esses anos, devo as mais doces lembranças. Serei eternamente grata pelas inúmeras gargalhadas que me proporcionaram.*

*Foram todos fundamentais e indispensáveis, para minha formação.*

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente, agradeço a contadora Deborah Barros, grande profissional e também autoridade máxima do meu emprego. Me instruiu, transmitiu segurança e esteve disponível para o que preciso fosse. Me deu todos os incentivos necessários direta e indiretamente para chegar onde estou.

Meu orientador, Raymundo Juliano Rêgo Feitosa, há quem muito tenho que agradecer, pelo profissionalismo exercido.

Aos meus professores do ensino médio por terem me auxiliado a chegar até aqui. Aos meus professores da ASCES, que me repassaram seus conhecimentos, e me deram a honra de tê-los como educadores e mestres. Admiráveis, foram a luz de todo meu curso, e estarão presentes no meu coração para sempre. Contribuíram ricamente para a construção do meu saber jurídico. Em especial, Marcos Aurélio Mota Jordão e Tony Fernando Galvão, foram atenciosos e contribuíram com a realização desse trabalho.

Aos Defensores Públicos que no período acadêmico foram meus orientadores de estágio: Dr. Geraldo Teixeira e Dra. Isabella Luna Jerônimo. Pessoas de grande coração, compreensão, paciência e atenção, aos quais devo muito do que aprendi.

Aquele que não luta para ter o futuro que quer, deve aceitar o futuro que vier.  
(Hélio Rodrigues)

Se o dinheiro for a sua esperança de independência, você jamais a terá. A única segurança verdadeira consiste numa reserva de sabedoria, de experiência e de competência.  
(Henry Ford)

## RESUMO

O objetivo do presente trabalho será demonstrar as situações da apreensão de mercadorias ocorridas concernentes à infringência da ordem tributária, especificamente no tocante à limitação do poder fiscalizatório. Partindo desse pressuposto, realizar-se-á uma análise do conceito de crimes contra a ordem tributária, assim como uma análise das caracterizações e tipos de crimes junto a consumação dos mesmos. Em seguida, adentra-se-à, nos princípios constitucionais relevantes. Depois, discorrerão sobre a apreensão de mercadorias, quando será possível, prazo para conclusão do procedimento, sobre infrações tributárias que diferenciam de crime tributário, sobre o auto de apreensão no Estado de Pernambuco, limitações do poder fiscalizatório, procedimento de fiscalização, assim como, as espécies de perdas e danos que decorrem da apreensão e a violação dos princípios também decorrentes da apreensão; para ao final, chegar-se a discussão sobre o tema relevante do trabalho e que tem gerado discussões na jurisprudência nacional, que é a questão da existência da Súmula 323 do STF que fala sobre a apreensão indevida de mercadoria como meio coercitivo para pagamento de tributos. Isto é, a apreensão ensejando o crédito tributário de forma imediata e em consequência os danos e prejuízos causados relativos à atitude indevida, resultando em indenização por perdas e danos, e a solicitação de liberação da mercadoria, isto quando o cliente tem o conhecimento da existência e aplicabilidade da Súmula, sem se intimidar em correr atrás de seus direitos. Com a utilização de método qualitativo e quantitativo no decorrer do trabalho.

**Palavras-chave: Apreensão de Mercadoria; Súmula 323 do STF; Limitações do Poder Fiscalizatório.**

## **ABSTRACT**

The objective of this study is to show the situations of seizure of goods occurred concerning the infraction of the tax system, specifically regarding the supervisory power limitation. Based on this assumption, an analysis on the concept of crimes against the tax system will be held, as well as an analysis of characterizations and types of crimes of the same type. Then, it enters on the relevant constitutional principles. Afterwards, it will talk about the seizure of goods, when it will be possible to talk about: deadline for completion of the procedure, on tax violations that apart from tax crime, on the seizure itself in the State of Pernambuco, supervisory power limitations, supervising procedure, as well as the species loss or damage arising from the seizure, the violation of the principles also caused the seizure; to, in the end, get the discussion on the important issue of work and that has generated discussion in national jurisprudence, which is the question of whether the scoresheet 323 of the STF talking about the improper seizure of goods as a means for coercive tax payments; that is, the seizure entailing the tax credit immediately, and as a result the caused damages alleging improper attitude, resulting in compensation for damages, and the request for release of the goods, when the client has knowledge of existence and applicability of the scoresheet, undaunted in chasing his or her rights. With the use of qualitative and quantitative method during the assignment.

**Keywords: Seizure of Goods; Precedent 323 of the Supreme Court; Limitations of Supervisory Power.**

# SUMÁRIO

|   |    |
|---|----|
| <b>INTRODUÇÃO</b>   | 12 |
| <b>1. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E A LEI 8.137/90</b>               | 14 |
| 1.1 Dos Tipos de Crimes   | 15 |
| 1.2 Consumação dos Crimes Contra a Ordem Tributária                       | 18 |
| 1.3 Princípios e Limitações Constitucionais                               | 19 |
| 1.3.1 Princípio da Legalidade (Artigo 150, I, CF)                         | 19 |
| 1.3.2 Princípio da Igualdade ou Isonomia Tributária (Art. 150, II, CF/88) | 20 |
| 1.3.3 Princípio da Vedação ao Confisco (Art. 150, IV, CF/88)              | 20 |
| 1.3.4 Princípio da Liberdade de Tráfego (Art. 150, V, CF/88)              | 21 |
| 1.3.5 Princípio da Capacidade Contributiva (Art. 145, §1º, CF/88)         | 21 |
| 1.3.6 Princípio da Transparência dos Impostos ou da Transparência Fiscal  | 22 |
| 1.3.7 Princípio da Tipicidade   | 22 |
| 1.3.8 Princípio da Irretroatividade da Lei                                | 23 |
| <b>2. APREENSÃO DE MERCADORIA</b>   | 24 |
| 2.1 Infrações e Ilícitos Tributários                                      | 26 |
| 2.2 Do Auto de Apreensão no Estado de Pernambuco                          | 28 |
| 2.3 Limitações do Poder Fiscalizatório                                    | 30 |
| 2.4 Perdas e Danos Decorrentes da Apreensão                               | 32 |
| 2.5 Violação dos Princípios Pertinentes ao Caso                           | 34 |
| <b>3. A APLICABILIDADE DA SÚMULA 323 DO STF</b>                           | 36 |
| 3.1 Súmula 323 do STF   | 36 |
| 3.2 Argumentos contrários a apreensão                                     | 37 |
| 3.3 Argumentos favoráveis a apreensão                                     | 40 |

|   |    |
|---|----|
| 3.4 Ação de execução como forma de recebimento do débito devido | 41 |
| <b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>                                     | 46 |
| <b>REFERÊNCIAS</b>  | 48 |

## INTRODUÇÃO

O conteúdo principal do presente trabalho tem por base a apreensão indevida de mercadorias seguida do crime contra a ordem tributária ou infração tributária e seus consequentes, junto aos efeitos jurídicos. Apresentam as atitudes do fisco atualmente, e as consequências advindas das mesmas.

Sabe-se que é de inteira responsabilidade dos contribuintes a realização do cumprimento de suas obrigações tributárias. De modo que, sua omissão ou sonegação podem tornar-se crime contra a ordem tributária ou infração tributária.

O primeiro capítulo abordará o estudo acerca dos crimes contra a ordem tributária e a Lei 4.729/65 antiga Lei dos Crimes de Sonegação Fiscal que foi substituída pela Lei 8.137/90. Apontam o que é a ordem tributária, cada crime que vai contra a ordem e como procede a consumação. Demonstram também, a caracterização dos princípios em geral concernentes ao estudo que regem a tributação. Tais princípios serviram de alicerce para o entendimento da temática posteriormente abordada.

No segundo capítulo, há um aprofundamento ao estudo da apreensão de mercadorias, onde estarão expostas as diferenças entre infrações e ilícitos tributários, abordam o procedimento do auto de apreensão no Estado de Pernambuco. A limitação do poder de tributar, onde demonstram certas limitações entre as relações jurídicas constituídas entre o Estado e o contribuinte, no que se refere à arrecadação dos tributos. O objetivo da limitação é protegerem os cidadãos contra os abusos que esses poderes possam exercer, visto que o Estado necessita de recursos para manter o cumprimento de suas obrigações sociais, recursos esses, que são obtidos através da arrecadação. Apresentam-se ainda, as perdas e danos, advindas das apreensões imposta, indevidamente. Os transtornos e prejuízos, que o contribuintes sofrem com essas retenções, que de certa forma infringe alguns princípios constitucionais específicos, ao qual, serão apresentados.

Para finalizar, o terceiro capítulo trás uma análise dos aspectos relevantes a aplicabilidade da Súmula 323 do STF, a qual proíbe as apreensões de mercadoria de forma indevida, como um meio coercitivo ao pagamento do tributo. Focar-se-á as atitudes do fisco no ato da fiscalização, onde as práticas não

condizem com a norma abordada, desrespeitando o referido da Súmula 323 do STF. Demonstrará também, os argumentos que são a favor da apreensão e os contra. Existe a ação executória como meio jurídico de requererem o crédito devido. Elucidará ainda, superficialmente o procedimento da execução fiscal.

O motivo ao qual foi incentivo para realização desse trabalho foram as práticas no ramo tributário em escritório fisco-contábil, juntamente com a responsabilidade na parte fiscal e procedimentos de liberação de mercadorias retidas de determinadas empresas. Para a elaboração da presente monografia, foram utilizados os métodos qualitativo e quantitativo de pesquisa, utilizando-se, de referências bibliográficas: legislações específicas, doutrinas, jurisprudências, sites da internet.

## 1. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E A LEI 8.137/90

A ordem tributária surge a partir de um fato gerador, onde o Estado tem o direito, restando em seguida o dever de alguém (o particular).<sup>1</sup> De início deve haver a relação jurídica, que atribui poder a uns e deveres a outros. Se obrigacional, uns deverão prestar algo a outros. Os elementos dessa estrutura são os sujeitos, a causa e o objeto. Na obrigação tributária temos como exemplo de objeto o pagamento do tributo. A causa da obrigação tributária será a lei, visto que só é considerado tributo se instituído por lei, sem deixar de considerar também o fato gerador como uma das condições necessárias ao surgimento da obrigação.<sup>2</sup>

Os crimes partem do descumprimento do fazer, do não fazer, relacionados às obrigações devidas.<sup>3</sup> A Lei 4.729/65 apresentava os delitos de sonegação fiscal. Adiante veio a Lei 8.137/90, revogando a Lei dos Crimes de sonegação fiscal, estabelecendo, então, crimes contra a ordem tributária. Com a descrição do mesmo é notório que alguns fatos contidos no Projeto de lei anterior se tornem presente na atual.<sup>4</sup>

No entanto tais crimes, possuem um alto grau de dano à coletividade com as condutas ilegais<sup>5</sup>. Até porque, sabe-se que o Estado tem o dever de repasse dos valores arrecadados, em educação, saúde, alimentação, moradia, e garantir suas atividades conduzindo o bem estar social.<sup>6</sup>

Sem dúvidas, estão descritos na própria Constituição os nossos direitos sociais. Se as condutas ilegais são cometidas constantemente e em números elevados na alta sonegação, o Estado não disponibilizará de recursos para repassar para sociedade, deixando de cumprir seus deveres e satisfazer os nossos direitos.

É evidente que a sonegação fiscal gera consequências. Deixaram de ser recolhidos no ano de 2014 no Brasil, R\$ 318,6 bilhões em impostos, segundo o

---

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: 2010. p. 128.

<sup>2</sup> DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário Aplicado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. pp. 293-295-311.

<sup>3</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: 2010. p.129.

<sup>4</sup> Id,ibid. pp. 511-512.

<sup>5</sup> DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário Aplicado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 547.

<sup>6</sup> FERREIRA, Thiago Felipe Principe. **O posicionamento do STF e tribunais face à apreensão de mercadorias e o ICMS**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21668>>. Acesso em: 17/11/14.

painel administrado pelo Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (Sinprofaz). As Multas dos infratores podem chegar a 225%, havendo a possibilidade dos bens ficarem indisponíveis e o sonegador ter desprestígio junto aos seus parceiros comerciais. Afirmam que o valor alto de sonegação deriva da alta carga tributária do país, que tende a ser diminuída havendo uma tributação justa com capacidade contributiva. No dia 4 de setembro de 2014, exatamente às 3h30 da madrugada da quinta-feira, os impostos cobrados pelas três esferas de governo atingiram o total de R\$ 1,1 trilhão.<sup>7</sup>

Esses valores que deixam de serem adquiridos são uma forma de sustento financeiro das estruturas do Estado. É a fonte de recursos do Estado.

### 1.1 Dos Tipos de Crimes

Os crimes estão tipicamente elencados no Art. 1º da Lei 8.137/90. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas<sup>8</sup>:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.<sup>9</sup>

Os incisos de I a IV do artigo 1º é possível perceber as situações que caracterizam sonegação fiscal com supressão, que significa deixar de pagar a obrigação tributária, e a redução que constitui a diminuição parcial da obrigação.<sup>10</sup>

---

<sup>7</sup> RIESEMBERG, Fabio. **IBPT explica consequências de "driblar" o Fisco**. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/1893/IBPT-explica-consequencias-de-driblar-o-Fisco>> Acesso em: 28/09/2014.

<sup>8</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.1506.

<sup>9</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.1506.

<sup>10</sup> MONTEIRO, Samuel. **Dos Crimes Fazendários: Compêndio Teórico e Prático**. 2 Ed. São Paulo: Iglu, 2000. p. LXX-141.

O inciso I refere-se às modalidades comissiva e omissiva, que configura a falsidade ideológica. A primeira, se presta declaração falsa com o intuito de reduzir ou suprimir tributos ou acessórios, já a última, existe um comprometimento de prestar informação e esse cumprimento é ocultado.<sup>11</sup>

Segundo Hugo de Brito Machado, só é aplicável se estiver comprovado inequivocamente que o resultado supressão ou redução de tributo foi alcançado.<sup>12</sup>

O inciso II representa a atitude de apresentar informações que não são verídicas nos documentos fiscais, com a finalidade de enganar as autoridades burlando a lei.<sup>13</sup>

O inciso III constitui na apresentação da falsidade material ou ideológica. A corrupção de documentos. Tem como alguns exemplos a nota calçada, nota sanfona e nota fria.<sup>14</sup>

O inciso IV consideram como crime material a apresentação de documentos falsos. Incidem também, terceiros alheios. É importante que haja a consciência plena de que o documento é falso ideologicamente ou materialmente.<sup>15</sup>

O inciso V informa que a expedição da nota fiscal é obrigatória e direito de qualquer um.<sup>16</sup>

Com base no que foi explanado, as condutas deste artigo estão relacionadas aos documentos fiscais, através das atitudes dos contribuintes ou de terceiros.

---

<sup>11</sup> FERRAZ, Sérgio Valladão. **Análise do art. 1º da lei nº 8.137/90 - A constituição definitiva do crédito tributário como requisito para a tipicidade.** Disponível em:< [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10460](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10460)>. Acesso em: 28/09/2014.

<sup>12</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 31 ed. São Paulo: 2010. p. 514.

<sup>13</sup> FERRAZ, Sérgio Valladão. **Análise do art. 1º da lei nº 8.137/90 - A constituição definitiva do crédito tributário como requisito para a tipicidade.** Disponível em:< [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10460](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10460)>. Acesso em: 28/09/2014.

<sup>14</sup> FERRAZ, Sérgio Valladão. **Análise do art. 1º da lei nº 8.137/90 - A constituição definitiva do crédito tributário como requisito para a tipicidade.** Disponível em:< [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10460](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10460)>. Acesso em: 28/09/2014.

<sup>15</sup> FERRAZ, Sérgio Valladão. **Análise do art. 1º da lei nº 8.137/90 - A constituição definitiva do crédito tributário como requisito para a tipicidade.** Disponível em:< [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10460](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10460)>. Acesso em: 28/09/2014.

<sup>16</sup>FERRAZ, Sérgio Valladão. **Análise do art. 1º da lei nº 8.137/90 - A constituição definitiva do crédito tributário como requisito para a tipicidade.** Disponível em:< [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10460](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10460)>. Acesso em: 28/09/2014.

Crimes da mesma natureza, considerados formais ou de mera conduta, estão contidos no Art. 2º:<sup>17</sup>

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.<sup>18</sup>

Deixa mais claro os crimes citados de forma mais genérica no Art. 1º.<sup>19</sup>

O sujeito ativo dos crimes anteriormente citados é o particular, sendo também o sujeito passivo da obrigação tributária. A sua natureza corresponde a crime material ou de resultado.<sup>20</sup>

Nesse artigo, mostra as derivações dos crimes que foi apresentado de forma mais simples anteriormente, são situações mais específicas.

Também fazem parte, os crimes funcionais contra a ordem tributária. Como poderão observarem, em seguida, o Art. 3º fala sobre eles:<sup>21</sup>

I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonégá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.<sup>22</sup>

<sup>17</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.1506.

<sup>18</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. pp. 1506-1507.

<sup>19</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: 2010. p. 513.

<sup>20</sup> DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário Aplicado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. pp. 548-549.

<sup>21</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 1507.

<sup>22</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 1507.

O artigo 3º descrito acima, tem como sujeito ativo o funcionário público, que faz parte da administração fazendária. Sendo o sujeito passivo a Administração Pública.<sup>23</sup>

Os atos dos incisos acima condizem com improbidade administrativa, ou seja, a desonestidade dos servidores. Segundo à Escola Superior do Ministério Público da União(ESMPU) entende-se por improbidade a partir da Lei de Improbidade(LIA) como sendo “aquela conduta considerada inadequada por desonestidade, descaso ou outro comportamento impróprio ao exercício da função pública”. Faz parte desses atos o enriquecimento ilícito, dano ao erário e desrespeito aos princípios.<sup>24</sup>

É dever do servidor público conforme a LIA não ser ímprobo. Cabe a eles, observar os princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade no que lhe é imposto.

## 1.2 Consumação dos crimes contra a ordem tributária

Como podem observar a Súmula vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal (STF): “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”<sup>25</sup>

A consumação só acontece quando ocorre a supressão ou redução do tributo devido. Não existindo tributo, conseqüentemente, não se consumará o crime. Nota-se então que o elemento essencial é a existência do tributo, porque sem o mesmo não há configuração do crime.<sup>26</sup>

É de extrema importância salientar que se os fatos elencados no início do trabalho ocorrerem em relação a pessoa jurídica imune ao tributo atinente, também não haverá configuração do crime. Motivo ao qual, se refere a inexistência do tributo preciso.<sup>27</sup>

---

<sup>23</sup> DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário Aplicado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 549.

<sup>24</sup> BARBOZA, Márcia Noll. **Cem Perguntas e Respostas Sobre Improbidade Administrativa: incidência e aplicação da lei n. 8429/1992**. 2 ed. Brasília, 2013. p. 15.

<sup>25</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 1941.

<sup>26</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: 2010. pp. 528-529.

<sup>27</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: 2010. pp. 528-529.

Imunidade significa por Francisco Leite: “o conjunto de situações, bens, serviços, pessoas, etc. protegidas de tributação pela norma constitucional”.<sup>28</sup>

Então, conclui-se que o tributo é essencial para a configuração e consumação do crime.

### 1.3 Princípios e Limitações Constitucionais

Para Hugo de Brito Machado os princípios tem a finalidade de proteger o cidadão contra os abusos do poder.<sup>29</sup> Em seguida será abordado sobre alguns deles, conexos ao estudo realizado. Torna-se de grande correlação direta ou indiretamente os princípios com os crimes e infrações tributárias. O entendimento de cada é importante para melhor compreendido o que será apresentado nos capítulos posteriores.

#### 1.3.1 Princípio da Legalidade

Conforme o Artigo 150, I, da Constituição Federal (CF), define que instituir e aumentar tributo, entre outras matérias dependerá de lei. Limita assim o Estado em seu poder de tributar. Agir de acordo com o que a lei estabelece. Esse princípio vai bem além da autorização do legislativo, em favor do Estado, cobrar qualquer tributo. A lei deve apresentar os fatos e circunstâncias necessárias para não restar às autoridades que determine discricionariamente alguma situação precisa.<sup>30</sup>

As obrigações acessórias geralmente se materializam por meio de decretos e convênios, fazem com que a lei seja fielmente cumprida. Elas não necessitam de legalidade tributária.<sup>31</sup> Até porque, não estão estabelecidas nas competências elencadas para a lei em sentido estrito.<sup>32</sup>

Esse princípio preserva o agir conforme a lei, no que tange a instituir ou aumentar tributo.

---

<sup>28</sup> DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário Aplicado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p.253.

<sup>29</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: 2010. p 37.

<sup>30</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. São Paulo: 2011. pp. 133-134.

<sup>31</sup> FERREIRA, Thiago Fellipe Príncipe. **O posicionamento do STF e tribunais face à apreensão de mercadorias e o ICMS**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21668>>. Acesso em: 17 nov. 2014.

<sup>32</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 720.

### 1.3.2 Princípio da Igualdade ou Isonomia Tributária (Art. 150, II, CF/88)

Todos são iguais diante da lei garantindo a igualdade para todos os contribuintes. É vedado qualquer tipo de discriminação com base em situação de ocupação profissional ou função exercida.<sup>33</sup> O tratamento que é dado a um, deve ser equivalente ao tratamento que é dado ao outro se estiver em mesmas situações. Não pode o Estado dar tratamento desigual.<sup>34</sup>

Evita-se perseguições e favoritismo. O autor Luciano Amaro diz que “hão de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir”.<sup>35</sup>

O exposto acima quer deixar claro que todos são iguais perante a lei e estão sujeitos às mesmas repressões, independentemente de qualquer situação que possa apresentar se possuir a mesma capacidade contributiva.

### 1.3.3 Princípio da Vedação ao Confisco (Art. 150, IV, CF/88)

Neste princípio veda-se ao Estado a possibilidade de se apossar-se dos bens do indivíduo, a pretexto de cobrar tributo. Sendo confiscar, o ato de expropriar um bem particular para o Estado, se torna vedado o emprego do tributo para esse efeito de confisco. A própria Constituição garante o direito de propriedade em seu Art. 5º, XXII, e Art. 170, II. Pode-se dizer que o princípio atua conjuntamente com a capacidade contributiva, visa objetivamente não prejudicar o patrimônio do contribuinte através do tributo, sem intervir também na capacidade econômica.<sup>36</sup> O princípio garante ao contribuinte que o tributo não seja excessivo. Porém, não existe valor de tributo determinado, para ficar caracterizado o confisco.<sup>37</sup>

O confisco não tem um valor mínimo e máximo exato que possa identificar por ele sua configuração. O que não pode é prejudicar os meios de subsistência do contribuinte ultrapassando os limites de sua sobrevivência.

---

<sup>33</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. São Paulo: 2011. p. 157.

<sup>34</sup> FERREIRA, Thiago Fellipe Príncipe. **O posicionamento do STF e tribunais face à apreensão de mercadorias e o ICMS**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21668>>. Acesso em: 17/11/14.

<sup>35</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. São Paulo: 2011. pp. 158-159.

<sup>36</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. São Paulo: 2011. pp. 158-159.

<sup>37</sup> FERREIRA, Thiago Fellipe Príncipe. **O posicionamento do STF e tribunais face à apreensão de mercadorias e o ICMS**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21668>>. Acesso em: 17/11/14.

### 1.3.4 Princípio da Liberdade de Tráfego (Art. 150, V, CF/88)

Esse princípio libera o contribuinte para se locomover com seus bens, proibindo, de ser impedido dentro do território nacional.<sup>38</sup> Não impede a cobrança do pedágio, mesmo entendendo que tem natureza jurídica de tributo. Haja visto que, na constituição é ressalvado a cobrança de pedágio pelo uso de vias conservadas pelo poder público, compreendendo-se como tráfego lícito.

O Art. 150, V, da Constituição demonstra limitações de locomoção de bens ou pessoas através de tributos interestaduais ou intermunicipais. É claro que sem prejuízos de outras garantias afirmadas ao contribuinte.<sup>39</sup> O que o princípio interdita, é a criação de um tributo por um ente federado, quando o fato gerador é a transposição de suas divisas com demais entes federados. Ele não proíbe o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que tem como fato gerador a circulação de mercadorias.<sup>40</sup>

O contribuinte tem o direito de sair de um lugar para outro sem ser proibido por ninguém e sem prejuízo, quando em conformidade com as leis vigentes.

### 1.3.5 Princípio da Capacidade Contributiva (Art. 145, §1º, CF/88)

Preserva o contribuinte evitando que tributações excessivas comprometam os meios de subsistência, ou a exploração de sua empresa, ou exercício de sua profissão, ou outros direitos fundamentais. Os impostos devem ir de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Geralmente, se sustentam que a igualdade absorve a capacidade contributiva.<sup>41</sup>

O art. 145, §1º, CF/88 diz que:

sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.<sup>42</sup>

---

<sup>38</sup> FERREIRA, Thiago Felipe Príncipe. **O posicionamento do STF e tribunais face à apreensão de mercadorias e o ICMS**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21668>>. Acesso em: 17/11/14.

<sup>39</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: 2010. pp. 48-49.

<sup>40</sup> FERREIRA, Thiago Felipe Príncipe. **O posicionamento do STF e tribunais face à apreensão de mercadorias e o ICMS**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21668>>. Acesso em: 17/11/2014.

<sup>41</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. São Paulo: 2011. pp. 161-162-163.

<sup>42</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 53.

Esse princípio preserva o contribuinte, para não ser vítima de comprometimento dos seus meios de subsistência ou direitos fundamentais através da exploração nas tributações.

### 1.3.6 Princípio da Transparência dos Impostos ou da Transparência Fiscal

Quando o imposto é embutido no preço do produto e o contribuinte não se dá conta do ônus tributário incluído no preço pago. Através dessa situação, esse princípio tem o objetivo de deixar os consumidores cientes do valor do tributo pago, pelo produto adquirido.<sup>43</sup>

Em 2012, foi criada a Lei da Transparência 12.741 (também conhecida como Lei de Olho no Imposto), o intuito é informar a carga tributária para os consumidores nos cupons e notas fiscais. Está em vigor desde junho de 2012. A partir do dia 8 de Junho de 2014, os responsáveis dos estabelecimentos que não destacarem os impostos em cupom e nota fiscal poderão responder pela Lei nº 8.078/90 do código de Defesa do Consumidor.<sup>44</sup> Após o decreto 8.264 publicado em junho a exibição da carga tributária será obrigatória, devendo ser apresentada de forma segmentada, separando os impostos federais, estaduais e municipais. Caso contrário, poderá ser autuado.<sup>45</sup>

Este princípio beneficia a todos os consumidores que tem o direito de obter e exigir a nota fiscal do que foi comprado. Com o destaque do imposto na nota, os contribuintes poderão distinguir o que foi realmente pago pelo produto e quanto foi o imposto relativo à mercadoria.

### 1.3.7 Princípio da Tipicidade

Através do entendimento de Luciano Amaro, este princípio é dirigido ao legislador e ao aplicador da lei. Devem definir de maneira taxativa e completa as situações tributáveis, ao qual, a ocorrência será necessária e suficiente ao

---

<sup>43</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. São Paulo: 2011. p.171.

<sup>44</sup> **O que acontece com quem não cumprir a Lei do Imposto na nota?**. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/1430/O-que-acontece-com-quem-nao-cumprir-a-lei-do-imposto-na-nota>> Acesso em: 14/10/2014.

<sup>45</sup> RIESEMBERG, Fabio. **Notas fiscais agora vão exibir carga tributária municipal, estadual e federal**. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/1949/Notas-fiscais-agora-va-exibir-carga-tributaria-municipal-estadual-e-federal>> Acesso em: 14/10/2014.

nascimento da obrigação tributária. Veda-se a interpretação extensiva e a analogia, ao aplicador da lei, que seja incompatível com a taxatividade e determinação dos tipos tributários.<sup>46</sup>

Através da obediência desse princípio o magistrado deverá agir e interpretar de forma exata e compatível, sem nenhum benefício ou prejuízo excedente.

### 1.3.8 Princípio da Irretroatividade da Lei

Os atos e situações só poderão ser disciplinados por lei, a partir de sua vigência. A lei não pode voltar ao passado em prejuízo do ser humano, apenas quando for como benefício para o réu. Esse princípio é enfatizado de acordo com o art. 150, III, a, da CF/88 que impede de cobrar em fatos com ocorrência antecedente a vigência da lei.<sup>47</sup>

Serve como exemplo quando estabelecido o pagamento de um tributo para todos os comerciantes. Esse cumprimento não deve ser cobrado desde o dia que abriram a firma, e sim a partir do dia que a lei entrou em vigor.

Após o relato de todos os princípios, finaliza-se este capítulo com uma concisa concepção formada sobre o que é a ordem tributária e abrangência do que é considerado crime contra a ordem tributária, distinguindo também cada princípio. Adiante, será abordado de forma mais aprofundada as apreensões de mercadoria também conhecida como retenção de mercadoria em circulação, considerada uma das medidas cabíveis para determinada infração cometida se aplicada corretamente e por tempo determinado.

---

<sup>46</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. São Paulo: 2011. p. 135.

<sup>47</sup> DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário Aplicado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. pp.237-238.

## 2. APREENSÃO DE MERCADORIA

A apreensão se faz como meio de coerção, através da paralisação da mercadoria em circulação nas operações interestaduais, onde na verdade só é possível apreender se a carga estiver em desconformidade com a lei. Os agentes das Administrações Tributárias tomam essa atitude como uma forma eficaz de cobrança, agindo diretamente. Sabe-se, que a mercadoria sendo indispensável para o contribuinte, conseqüentemente será também indispensável à regularização do valor do ICMS cobrado. Existem normas em todos os estados, relacionado à apreensão da mercadoria que esteja em situação irregular. Alguns até autorizam a apreensão de mercadoria regular como meio coercitivo de pagamento de tributos mesmo existindo jurisprudência e Súmula do STF entrelaçada aos fatos.<sup>48</sup> O STF apresenta sua posição diante do assunto com a consolidação jurisprudencial da Súmula 323 que diz que: "É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos".<sup>49</sup>

Quando se fala em operações interestaduais, refere-se ao momento do transporte da mercadoria entre um Estado e outro, a fiscalização averigua e faz o recolhimento do imposto devido, caso não tenha sido pago anteriormente.

As situações em que se tornam aceitáveis as apreensões, ou seja, quando serão legítimas será quando não for possível comprovar de forma alguma a operação ponderada irregular, quando não for identificado o contribuinte, ou quando não houver possibilidade de calcular o valor do tributo devido. Se o fisco não possuir estas determinadas informações, ele não poderá calcular o crédito tributário, como também, fazer a cobrança. Então, será lícita a apreensão para apuração de fatos e lavrar o auto de infração necessário. Mas é de grande importância ressaltar que após toda a verificação indispensável, a mercadoria seja rapidamente liberada.<sup>50</sup>

As apreensões são realizadas como meio de averiguar a mercadoria, e a regularidade da operação.

---

<sup>48</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Aprensão de mercadorias e indenização por perdas e danos**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/1327>>. Acesso em: 16 de Novembro de 2014.

<sup>49</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 1929.

<sup>50</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Aprensão de mercadorias e indenização por perdas e danos**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/1327>>. Acesso em: 16 nov. 2014.

A antecipação tributária é a cobrança de forma antecipada do todo ou parte do ICMS da operação subsequente, quando a mercadoria é adquirida de outra Unidade Federal.<sup>51</sup> Pode ser de forma parcial ou por diferencial de alíquota, será cobrada no momento de passagem pela primeira unidade fiscal do Estado de Pernambuco. Existe outras antecipações regradas por decretos específicos, como os produtos de cesta básica.<sup>52</sup>

Em caso de antecipação tributária a mercadoria pode ficar retida para a apuração do imposto a ser cobrado.

Se bem que, o fisco mantém a carga apreendida em tempo superior ao equivalente à conclusão da irregularidade, independentemente de está irregular ou regular, o objetivo é ter sucesso na aquisição imediata do crédito. Não há circunstâncias lícitas para esse tipo de apreensão ou retenção na repartição fazendária, por tempo indeterminado, porque isso serve apenas de instrumento para recolhimento de provas materiais da infração. Devem ser liberadas logo após a apuração dos créditos, comprovação do fato gerador e identificação do sujeito passivo, salvo se, necessário a aplicação de pena de perdimento, em plano da legislação aduaneira.<sup>53</sup> Outra forma de abuso é a manutenção da mercadoria apreendida.<sup>54</sup>

A apreensão indevida de mercadoria configura o crime de excesso de exação, conforme o art. 316, § 1º, do código Penal. De certa forma, torna-se claro a prática dos agentes como um meio de cobrança vexatório com resultado gravoso.<sup>55</sup>

Em questão do prazo para conclusão do procedimento, as entidades tributantes fixam prazos, podendo ser submetidos à prorrogação. Varia bastante conforme cada caso, particularidades e complexidade.<sup>56</sup>

No momento da apreensão, deverão ter cautela. É uma atitude legítima, desde que, esteja dentro dos parâmetros de possibilidade.

---

<sup>51</sup> **Legislação do ICMS.** Disponível em: < <https://www.sefaz.pe.gov.br/Publicacoes/Paginas/Duvidas-Tributarias-Informativos-Fiscais.aspx> > Acesso em: 01 de Abril de 2015.

<sup>52</sup> **Antecipação Tributária: Portaria SF Nº 147/2008.** Disponível em: < <https://www.sefaz.pe.gov.br/Publicacoes/Manuais%20de%20Duvidas%20Tributarias%20%20Informativos%20Fiscais/ANTECIPA%C3%87%C3%83O%20TRIBUT%C3%81RIA%20-%20PORTARIA%20147-2008.pdf> > Acesso em: 01 de Abril de 2015.

<sup>53</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Processo Tributário.** 7 ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 65.

<sup>54</sup> ARAUJO, Fernanda Dourado Aragão Sá. **A apreensão de mercadorias e os direitos fundamentais do contribuinte.** Disponível em: <[http://ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=13921](http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13921)>. Acesso em 16 nov. 2014.

<sup>55</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Apreensão de mercadorias e indenização por perdas e danos.** Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/1327>>. Acesso em: 16 nov. 2014.

<sup>56</sup> MACHADO , Hugo de Brito. **Processo Tributário.** 7 ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 76.

## 2.1 Infrações e Ilícitos Tributários

Infração fiscal é toda e qualquer conduta humana que infringe o regulamento jurídico que institui o tributo ou a obrigação acessória. É disciplinado pelo direito Administrativo ou Tributário, diferenciando do crime tributário que depende do Direito Penal.<sup>57</sup>

Uma infração tributária tipificada como crime é por exemplo quando uma pessoa jurídica no livro de rendimento de venda de produtos industrializados por ela mesma omite imposto, e ainda assim não dá respostas as intimações do fisco. Poderão ser autuados 5 vezes na esfera federal, cada um representando um tributo sonegado, os quais está o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Imposto de Rende Pessoa Jurídica(IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido(CSLL), e Imposto sobre produtos Industrializado(IPI) e outro para representação fiscal de fins penais. Serão cobrados juros sobre o valor dos tributos, como regulamenta o art. 61, § 3º, da Lei 9.430/1996. Em relação ao dolo por não responder as intimações do auditor fiscal, poderá sofrer também o agravamento da multa previsto pelo art. 44, I § 2º, da última lei citada anteriormente, que chega a 225%. Se sonegado também o ICMS ou Imposto Sobre Serviços (ISS), considerado como omissão de receita de mercadoria ou serviço, serão lavrados auto de infração ICMS e de ISS.<sup>58</sup>

Quando um contribuinte em seu comércio varejista sob-regime de Lucro Real, compra produtos de limpeza que tem alíquota de 17% na entrada e saída pela legislação do Estado de Pernambuco, o mesmo deve dar entrada corretamente com alíquota de 17% para ter direito aos créditos, mas suponhamos que seja emitida nota fiscal de venda com alíquota de 4%, desta forma ele está sonegando na operação de saída, o ICMS devido.

Essa sonegação em alta escala gera uma grave lesão à economia pública. Acarreta prejuízos econômicos, envolvendo nesse prejuízo tanto a ordem econômica, onde uma empresa terá mas vantagem que outra por não pagar os tributos, quanto a União por não receber os pagamentos dos tributos.

---

<sup>57</sup> DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário Aplicado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p.523.

<sup>58</sup> DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário Aplicado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. pp. 525-526.

A infração pode ser classificada em duas naturezas: quanto a infração e quanto à intenção do agente. Quanto a primeira se subdivide em Infração à obrigação (substancial) ou falta de cumprimento de obrigação (Formal). Quanto a segunda, se subdivide em infração objetiva onde o agente independente de sua intenção, sofre as condicionantes, e subjetiva onde o agente recebe a sanção do descumprimento da obrigação tributária conforme as circunstâncias e intenção com dolo ou culpa. Em infrações culposas, está presente a imprudência, negligência ou imperícia. Em infrações dolosas, apresenta a sonegação, a fraude, o conluio configurando o crime tributário.<sup>59</sup>

Essas infrações estão conceituadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 ao qual não se diferencia dos mesmos crimes elencados na lei vigente atualmente. A sonegação é toda ação ou omissão dolosa que visa impedir ou retardar, o fisco a tomar o conhecimento total ou parcial do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, e das condições pessoais do contribuinte, capazes de afetar a obrigação tributária ou o crédito que dela decorre. A fraude é toda ação ou omissão dolosa que busca impedir ou retardar, a origem do fato gerador da obrigação tributária principal total ou parcialmente, ou excluir ou modificar as suas características essenciais, de forma que se reduza o montante do imposto devido, ou evite ou defira o seu pagamento. Por fim, “o conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, naturais ou jurídicas, visando os efeitos da sonegação ou da fraude.”<sup>60</sup>

A diferença existente entre fraude e sonegação se dá no momento da ação ou omissão relacionado ao fato gerador. A fraude tenta retardar ou até mesmo impedir o fato gerador, com a sonegação o sujeito tenta camuflar o fato que já ocorrera da autoridade fazendária.<sup>61</sup>

Para as práticas de infrações serão imputadas sanções, ou seja, penalidades que compõe natureza administrativa. Podem ser penalidades pecuniárias, apreensão de mercadorias, de veículos, de documentos, proibição ou

---

<sup>59</sup> DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário Aplicado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. pp 530-531-532.

<sup>60</sup> DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário Aplicado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. Pp 530-531-532.

<sup>61</sup> Id, Ibiid.

suspensão da adoção de regimes especiais de tributação e sujeição do sujeito passivo a regimes especiais de fiscalização.<sup>62</sup>

A Lei Nº 11.514/97 aborda sobre a infração tributária de Pernambuco. Importante salientar, que apresenta entre outras coisas, quando será constituída a infração e que pode ser cometido por pessoa natural ou jurídica, voluntária ou involuntariamente. Todos os que concorreram para a prática ou dela se beneficiou, responderá conjunta ou isoladamente.<sup>63</sup>

Infração tributária não é a mesma coisa que crimes tributários, ela pode ser tipificada como crime.

## 2.2 Do Auto de Apreensão no Estado de Pernambuco

Atinente ao Art. 31 da Lei Nº 10.654/91, que dispõe sobre a lavratura do Auto de Apreensão, será realizado sempre que forem encontradas as mercadorias em situação irregular. Estão sujeito a isso, as máquinas, aparelhos, equipamentos e similares destinados à emissão de documentos ou escrituração de livros fiscais, documentos e livros.<sup>64</sup>

Relata no § 1º do mesmo artigo, quando será considerada irregular a mercadoria, especificando detalhadamente as situações. Por exemplo, nos casos em que a mercadoria estiver desacompanhada de documento fiscal próprio é considerada irregular; quando acompanhada de documento fiscal inidôneo nos termos previstos em lei; se estiver em local não inscritos no Cadastro de Contribuintes do Estado de Pernambuco (CACEPE), quando a inscrição for exigida na legislação; quando desviada do destino referido no respectivo documento fiscal; ou quando destinada a contribuinte não inscrito no CACEPE ou cuja inscrição se encontre cancelada ou baixada.<sup>65</sup>

---

<sup>62</sup> DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário Aplicado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. pp.534-535.

<sup>63</sup> **Lei nº 11.514, de 29 de Dezembro de 1997**. Disponível em: <[https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis\\_Tributarias/1997/Lei11514\\_97.htm](https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/1997/Lei11514_97.htm)> Acessado em: 16 nov. 2014.

<sup>64</sup> Processo administrativo-tributário. **Lei nº 10.654, de 27 de novembro de 1991**. Disponível em: <<http://www1.fazenda.gov.br/CONFAZ/confaz/Diversos/Lei%2010654%20-%20PE.htm>> Acessado em: 16 nov. 2014.

<sup>65</sup> Processo administrativo-tributário. **Lei nº 10.654, de 27 de novembro de 1991**. Disponível em: <<http://www1.fazenda.gov.br/CONFAZ/confaz/Diversos/Lei%2010654%20-%20PE.htm>> Acessado em: 16 nov. 2014.

O § 2º do mesmo artigo afirma claramente que não deve ser levada em consideração a mercadoria objeto de operação simbólica, prevista na legislação tributária em vigor, desviada de seu destino.<sup>66</sup> Simbólica, porque na verdade a operação não existiu.

As máquinas, os aparelhos e equipamentos similares destinados à emissão de documentos ou escrituração de livros fiscais, são considerados irregulares quando encontrados sem observação dos requisitos exigidos na legislação tributária e quando houver vinculação com a infração apurada, conforme consta no § 3º.<sup>67</sup>

Em setembro de 2014 foi publicado a Portaria SF Nº 142, que entra em vigor a partir do dia 15 de setembro de 2014, pertinente ao exposto no inciso V do § 1º do art. 31 da Lei nº 10.654, considerando que o respectivo documento fiscal, que estiver emitido com a alíquota própria para contribuinte do imposto e o destinatário neste Estado não estiver inscrito no CACEPE, ficará subordinado a lavratura de Auto de Apreensão da mercadoria.<sup>68</sup>

Cita-se também, que o auto de apreensão pode deixar de ser realizado quando substituída pela lavratura de um Termo de Início de Fiscalização – TIF, nos termos do art. 29 da Lei nº 10.654, de 1991, nas hipóteses ali previstas, ou no caso de o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) dias úteis contados da constatação da irregularidade pela Secretaria da Fazenda, apresentar documento fiscal de complemento, relativo à mesma operação, com as conseqüentes repercussões na base de cálculo e no preço das mercadorias, em decorrência da aplicação da alíquota correta para a referida operação.<sup>69</sup>

Os condicionamentos vistos anteriormente visam prevenir as mais variadas formas dos contribuintes driblarem o fisco e buscar benefício para si, lucros e vantagens ilegítimas, omitindo operações mercantis, sonegando recolhimento de

---

<sup>66</sup> Processo administrativo-tributário. **Lei nº 10.654, de 27 de novembro de 1991**. Disponível em:<<http://www1.fazenda.gov.br/CONFAZ/confaz/Diversos/Lei%2010654%20-%20PE.htm>> Acessado em: 16 nov. 2014.

<sup>67</sup> Processo administrativo-tributário. **Lei nº 10.654, de 27 de novembro de 1991**. Disponível em:<<http://www1.fazenda.gov.br/CONFAZ/confaz/Diversos/Lei%2010654%20-%20PE.htm>> Acessado em: 16 nov. 2014.

<sup>68</sup> **Portaria sf nº 142, de 08.09.2014**. Disponível em:<[https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Portarias/2014/Port142\\_2014.htm](https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Portarias/2014/Port142_2014.htm)> Acesso em: 18/11/2014.

<sup>69</sup> **Portaria sf nº 142, de 08.09.2014**. Disponível em:<[https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Portarias/2014/Port142\\_2014.htm](https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Portarias/2014/Port142_2014.htm)> Acesso em: 18/11/2014.

tributos, ou recolhendo valores a menor do que o devido. Os agentes se utilizam dessas ordens estatais em benefício do Estado, chegando a generalizar e exceder na fiscalização.

### 2.3 Limitações do Poder Fiscalizatório

O poder fiscalizatório tributário será demonstrado com a materialização do exercício do poder de polícia do Estado, através de autuação do fisco no comportamento dos contribuintes.<sup>70</sup>

Todo o procedimento de fiscalização deve ser documentado, tendo o sujeito passivo direito a cópia autenticada pela autoridade, conforme Art. 196 do Código Tributário Nacional (CTN). Tendo em vista respeitar os direitos fundamentais do cidadão, e também com intuito de limitar os poderes da autoridade fiscalizadora. Os agentes devem agir sempre respeitando as normas constitucionais em conjunto com o CTN, concernentes ao procedimento de fiscalização, que obsta violação à intimidade, à inviolabilidade de seu domicílio, tornando-se inválida a lei que prever isso.<sup>71</sup>

A fase final da fiscalização, se dá com a lavratura do auto de infração, que certifica a irregularidade apurada ensejando o fisco a executar o contribuinte, e com a liberação da mercadoria, devendo liberar o bem em questão.<sup>72</sup>

Se tratando de esfera federal a disciplina é imposta através do Decreto nº 70.235, podem ser repetidas e conterem algumas alterações, nas esferas Estaduais e Municipais. Destaca o início do procedimento basicamente com o primeiro ato de ofício escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto. Em segundo a apreensão de mercadorias, documento ou livros, e com o terceiro ato que é o começo de despacho aduaneiro de mercadorias importadas.<sup>73</sup>

---

<sup>70</sup> MELO, Alessandro Franco de. **A inconstitucionalidade da apreensão de mercadorias pelo fisco após a lavratura do respectivo auto de infração.** Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=8164](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8164)>. Acesso em 16 nov. 2014.

<sup>71</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Processo Tributário.** 7 ed. São Paulo: Atlas, 2014. pp. 62-63.

<sup>72</sup> ARAUJO, Fernanda Dourado Aragão Sá. **A apreensão de mercadorias e os direitos fundamentais do contribuinte.** Disponível em: <[http://ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=13921](http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13921)>. Acesso em 16 nov. 2014.

<sup>73</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Processo Tributário.** 7 ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 64.

O Fisco Federal adota várias precauções para evitar excessos na fiscalização, sendo uma delas a constatação do termo de início, com informações essenciais como o nome e telefones de autoridades supervisoras dos fiscais, como também, o número de identificação que pode ser utilizado no site da Receita Federal para conferir informações relativas à fiscalização, e certificar a legitimidade da instauração do procedimento.<sup>74</sup>

A Sefaz de Pernambuco implantou neste mês de Janeiro de 2015 a consulta on-line de intimações fiscais em benefício dos contribuintes pernambucanos evitando fraudes de pessoas que se passavam por auditores fiscais visando pagamentos de débitos fiscais inexistentes através de inspeções feitas por ele no momento da visita, chegando até a cobrar propina pela amortização da dívida. A consulta é pública podendo ser feita através do site da Fazenda no link do sistema e-Fisco.<sup>75</sup>

Através dessa medida com certeza reduzirá os atos ilegais, que cobram débitos inexistentes e realização de inspeções inválidas.

Sobre a responsabilidade pessoal do Agente Público Hugo de Brito Machado Segundo diz:

É importante, outrossim, indicar como litisconsorte passivo a autoridade coatora responsável pelo ato abusivo. Primeiro, para que o Estado exerça o direito de regresso e os cofres públicos sejam desde logo ressarcidos. Segundo, porque a apreensão de mercadorias com o propósito de coagir o contribuinte ao pagamento de tributos é maneira vexatória e gravosa de cobrar tributo, que a lei não autoriza, caracterizando o crime tipificado no art. 316, §1.º, do Código Penal. Finalmente, porque sem a proteção estatal, respondendo pessoalmente por seus atos arbitrários, as autoridades terão maior respeito à Constituição no exercício de sua nobre atividade.<sup>76</sup>

Nenhuma sanção é prevista pela prática da apreensão de forma abusiva por parte do Estado, para obstar o Agente Fazendário de determinadas operações inadequadas. Aumentando os erros, e chegando a repetir o fato com o mesmo contribuinte, que se torna sujeito a passar por todo o procedimento mais uma vez. Por isso, deve o contribuinte apontar o agente fazendário na ação de

---

<sup>74</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 65.

<sup>75</sup> **Fazenda disponibiliza consulta on-line de Intimações Fiscais**. Disponível em: <<https://www.sefaz.pe.gov.br/Noticias-Destaque/Paginas/Fazenda-disponibiliza-consulta-on-line-de-Intima%C3%A7%C3%B5es-Fiscais.aspx>>. Acesso em: 02/02/15

<sup>76</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Apreensão de mercadorias e indenização por perdas e danos**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/1327>>. Acesso em: 16 nov. 2014.

indenização, para responder civil e penalmente, para que o Estado não só o repreenda, mas denuncie penalmente pelo excesso de exação.<sup>77</sup>

A administração deve decorrer com a apreensão observando sempre os ditames legais, já que esse ato só é possível se houver caracterização do ilícito fiscal. Caso contrário, caracteriza-se ofensa à garantia constitucional restringindo as atividades econômicas dos contribuintes. Sem dispensar, e de grande relevância ressaltar que o poder público dispõe de outros métodos para a cobrança do crédito devido.<sup>78</sup>

## 2.4 Perdas e Danos Decorrentes da Apreensão

Torna-se evidente que a apreensão indevida pode causar ao contribuinte determinados prejuízos, deve o mesmo ajuizar ação de indenização por perdas e danos, visto que, dessa forma, compensarão os danos morais e matérias sofridos pelo contribuinte. Ficam assegurados pelo art. 37, caput, e §6º da Constituição Federal.<sup>79</sup>

O ajuizamento deve ser perpetrado após a liberação da mercadoria, que é feito através de uma liminar em mandado de segurança. Fica no dever do contribuinte, levantar os prejuízos decorridos da apreensão e instituir ação ordinária de indenização, pleiteando lucros cessantes, ressarcimento de danos materiais e morais eventualmente sofridos.<sup>80</sup>

Os prejuízos decorrem de produtos que tem datas específicas à serem revendidos. Cito como exemplo: uma carga de ovos de páscoa que é liberada após a semana santa, conseqüentemente esse produtos não serão vendidos com a mesma intensidade que seria se estivesse em comércio no dia da data comemorativa, logo, a procura seria maior como também o lucro.

---

<sup>77</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Apreensão de mercadorias e indenização por perdas e danos**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/1327>>. Acesso em: 16 nov. 2014.

<sup>78</sup> Tribunal de Justiça do Piauí. **Reexame Necessário nº 201100010070978**, 1a. Câmara Especializada Cível. Des. Raimundo Eufrásio Alves Filho, Data de Julgamento 08/08/2012. Disponível em: <<http://tj-pi.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22078452/reexame-necessario-reex-201100010070978-pi-tjpi>>. Acesso em: 18/11/2014.

<sup>79</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Apreensão de mercadorias e indenização por perdas e danos**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/1327>>. Acesso em: 16/11/14.

<sup>80</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Apreensão de mercadorias e indenização por perdas e danos**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/1327>>. Acesso em: 16/11/14.

Há produtos que ficam impossibilitados de serem vendidos, pela tradição, após a época festiva. Como é o caso dos produtos natalinos, liberados dias após o natal. Esse ato resulta em desvantagens no negócio por perda de oportunidade, em vista da apreensão inesperada.<sup>81</sup>

Outro fato que vale ressaltar é a situação em que o contribuinte já revendeu a mercadoria antes mesmo de recebê-la, e entre o percurso da entrega ao contribuinte, a mercadoria fica apreendida. O contribuinte fica sujeito à perda de credibilidade com o cliente e a insatisfação gerada pelo fato.<sup>82</sup> Quem gostaria de comprar uma mercadoria, pretendendo efetivar planejamento em curto prazo, pelo fato de ter sido acordado com terceiros a entrega em data marcada com antecedência e receber atrasado do seu fornecedor? E quem se sujeitaria a correr o risco de comprar mais uma vez ao mesmo contribuinte, quando se tem milhares de concorrentes ao redor só esperando essa oportunidade para tomar para si o cliente do outro? A atividade comercial é um mundo competitivo. É de difícil compreensão e reconhecimento, quando não é você que está sujeito ao fato, apesar de ser a pura realidade.

Pode até ocorrer outros casos com prejuízos ainda maiores, em virtude de numerosos tipos de atividades empresariais diversificadas. Sendo uma infinidade de exemplos de negócios entrelaçados a pessoas e até outras empresas, que sairiam todos prejudicados decorrente de uma apreensão injustificada.<sup>83</sup> É como se fosse uma enorme cadeia, que se inicia do produtor até o consumidor final, ao quais, vários estão envolvidos e por um ato indevido, todo o ciclo desanda, e todos se prejudicam.

Com relação ao caso, o disposto no art. 37, §6º da Constituição Federal informa:

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 casos de dolo ou culpa.<sup>84</sup>

---

<sup>81</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Apreensão de mercadorias e indenização por perdas e danos**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/1327>>. Acesso em: 16/11/14.

<sup>82</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Apreensão de mercadorias e indenização por perdas e danos**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/1327>>. Acesso em: 16/11/14.

<sup>83</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Apreensão de mercadorias e indenização por perdas e danos**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/1327>>. Acesso em: 16/11/14.

<sup>84</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 25.

Este artigo resguarda o contribuinte, impõe que seja ressarcido integralmente se for evidente a existência do dano, e a relação do nexa causal entre o mesmo e a apreensão.<sup>85</sup>

## 2.5 Violação dos Princípios Pertinentes ao Caso

O primeiro princípio a ser exposto e violado com a apreensão é o da Liberdade de ir e vir e o direito à propriedade regido em seu art. 5º, inciso XV e XXII da Constituição Federal Brasileira, que diz que: “é livre a locomoção no território nacional em tempo de paz, podendo qualquer pessoa, nos termos da lei, nele entrar, permanecer ou dele sair com seus bens” e “é garantido o direito de propriedade”. Então, o disposto no artigo abrange também a liberdade de ir e vir dos bens, que tenham sido comprados pelo contribuinte para utilização ou comercialização resultando em sua propriedade. Visa a proteção do direito à propriedade, tornando a apreensão restrição do direito de locomoção de bens do sujeito.<sup>86</sup>

O segundo princípio violado é o do direito ao exercício da livre atividade econômica e da liberdade laboral, que se refere ao livre exercício da atividade econômica do direito ao pleno emprego. Com a apreensão, fica impedida de dar continuidade devido a mercadoria ser objeto de sua atividade laboral, estando condicionada a satisfação do crédito tributário exigido.<sup>87</sup>

O entendimento de Hugo de Brito Machado, versando que o contribuinte não pode ter a sua atividade comercial parada, verbis:

Mesmo o contribuinte mais remitante na prática de infrações à lei tributária não pode ser proibido de comerciar. Mesmo aquele que tenha sido condenado, no juízo criminal competente, por prática do crime de sonegação de tributos, tem o direito de continuar exercendo o comércio, porque a lei não comina aos que cometem esse crime a pena de proibição do exercício do comércio. Aliás, mesmo a lei penal, lei ordinária federal posto que à União compete legislar em matéria penal, não pode cominar a pena de cancelamento da inscrição do contribuinte, posto que estaria

---

<sup>85</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Apreensão de mercadorias e indenização por perdas e danos**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/1327>>. Acesso em: 16/11/14.

<sup>86</sup> FERREIRA, Thiago Felipe Principe. **O posicionamento do STF e tribunais face à apreensão de mercadorias e o ICMS**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21668>>. Acesso em: 17/11/14.

<sup>87</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Apreensão de mercadorias e indenização por perdas e danos**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/1327>>. Acesso em: 16/11/14.

instituindo pena de caráter perpétuo, que a Constituição proíbe (CF/88, art.5º, inciso XLVII, alínea “b”).<sup>88</sup>

O terceiro princípio violado se inclui nesse patamar ditando a liberdade de tráfego regida pelo art. 5º, XIII e 170 da CF, caracterizando-se inconstitucional, quando o contribuinte tem a privação de suas mercadorias para exercer a atividade comercial, ficando submetido ao pagamento de tributos.<sup>89</sup>

O quarto princípio violado é o desrespeito ao devido processo legal contido no art. 5º, LIV e LV da Carta Magna onde regula que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. A defesa do contribuinte resultará em prejuízo próprio, porque entre esse espaço de tempo que consiste entre os prazos decorrentes do ato, as mercadorias continuarão retidas.<sup>90</sup>

O quinto princípio violado é o da livre iniciativa e livre concorrência prevista no artigo 1º, inciso IV da Constituição Federal e no art. 170. Trata-se da livre iniciativa, procedendo a livre concorrência. Acaba obstando o princípio da livre iniciativa, decorrendo da imposição de recolhimento do contribuinte por meio de coação, impondo ao contribuinte o pagamento do tributo.

Finalizando com a compreensão de apreensões de mercadorias e como é aplicada aos infratores da lei, o manejo do auto de apreensão no Estado de Pernambuco, as limitações por parte dos agentes e servidores públicos, o que decorre quando a apreensão é sobreposta indevidamente. Seguindo todo esse conhecimento faz-se sobretudo necessário tornar público a aplicação da Súmula 323. Mostrar tanto o que é argumentado sobre a mesma, quanto a melhor maneira de agir por parte do Estado que se tornará menos onerosa em casos do tipo.

---

<sup>88</sup> Tribunal de Justiça do Espírito Santo, Remessa *ex officio* nº 44070016199, Quarta Câmara Cível. Partes: Jr Mineração e Jésus Roque Lubiana, Parte: Estado do Espírito Santo. Relatora: Des.<sup>a</sup> Catharina Maria Novaes Barcellos. Data de Julgamento: 27/07/2009. Vitória, 24 de julho de 2009.

<sup>89</sup> FERREIRA, Thiago Fellipe Príncipe. **O posicionamento do STF e tribunais face à apreensão de mercadorias e o ICMS**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21668>>. Acesso em: 17/11/14.

<sup>90</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Apreensão de mercadorias e indenização por perdas e danos**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/1327>>. Acesso em: 16/11/14.

### 3. A APLICABILIDADE DA SÚMULA 323 DO STF

Não é obrigatório a aplicação da Súmula 323 no primeiro grau, ainda é passível de discussão. Porém, será que essa Súmula se torna eficaz diante das apreensões? Intimida tal ato, principalmente se existir pendências tributárias?<sup>91</sup> O Estado possui interesse no cumprimento da Súmula? Posteriormente serão explanados demais fatos ocorridos.

#### 3.1 Súmula 323 do STF

A Súmula como já foi vista anteriormente, não admite que seja apreendida mercadoria de forma que enseje o contribuinte a pagar o tributo. Esse ensinamento foi aprovado na sessão plenário ocorrido em 13/12/1963.<sup>92</sup>

A existência se dá em mais de quarenta e cinco anos, pode ser tempo de revisá-la, evitando polêmicas que dela possam se derivar.

Hugo de Brito Machado Segundo faz uma observação relevante afirmando que a liberdade do cidadão de desempenhar uma atividade econômica lícita, não deve ficar inibida como uma forma de arrecadação de tributos.<sup>93</sup>

O entendimento da Súmula 323 se deu após o fato de um Município ter criado uma taxa de indenização de despesas de construção e conservação e melhoramento de estradas. Portanto, toda mercadoria que saía do Município, estava sujeito ao recolhimento que equivalia a uma taxa de exportação. A partir daí, levantou-se a discussão sobre a inconstitucionalidade do fato disposto no Código Tributário Municipal, que apreende com intuito de recolher o tributo inconstitucionalmente.<sup>94</sup>

Não se sabe ao certo, em média, quantas pessoas possuem o conhecimento da existência da Súmula, e ao menos a ilegitimidade do ato, restando

<sup>91</sup> MEZZOMO, Marcelo Colombelli. **A Súmula nº 323 do STF e a apreensão de mercadorias nas autuações tributárias.** Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/7563/a-sumula-no-323-do-stf-e-a-apreensao-de-mercadorias-nas-autuacoes-tributarias#ixzz3S9biQ4b9>>. Acesso em: 17/01/2015.

<sup>92</sup>Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28s%FAmula+323%29%29+NAO+S%2EFLSV%2E&base=baseSumulas>> Acesso em: 18/01/2015.

<sup>93</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Direito Tributário nas Súmulas do STF e do STJ.** São Paulo: Atlas, 2010. p. 66.

<sup>94</sup> FERREIRA, Thiago Felliipe Príncipe. **O posicionamento do STF e tribunais face à apreensão de mercadorias e o ICMS.** Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21668>>. Acesso em: 17 nov. 2014.

apenas retribuir a imposição que o fisco atribui sem saber da possibilidade de instituir liminar em mandado de segurança, ou até mesmo indenização por perdas e danos causados.

Às vezes, o receio dos contribuintes leigos, se torna superior a atitude de ir contra a ordem do fisco, fazendo com que operem amortizando a dívida.

Não é a toa que em 2014 houve intimações lavradas no Estado de Pernambuco chegando a R\$ 2,1 bilhões em processos fiscais. Foram realizadas 19,2 mil intimações neste mesmo ano, considerado um recorde comparada a períodos anteriores onde o máximo que se alcançava era 12,2 mil por ano.<sup>95</sup>

Sem afirmar que essas autuações foram realizadas porque os contribuintes estavam contra as atitudes do fisco, na verdade foi intimações com intuito de regularização. Existe ainda muita irregularidade na esfera tributária por parte dos contribuintes. Devido a isso, eles podem ter o receio de se confrontar com os fiscos e atitudes piores acontecerem, como exemplo de sua empresa ficar em observação, em constante análise profunda por fiscais, onde se sabe que nem todos os contribuintes agem 100% em conformidade com as leis tributárias, correndo o risco de novas autuações serem impostas.

### 3.2 Argumentos contrários a apreensão

Para a realização da obtenção do crédito tributário, o Estado é provido de meios administrativos e judiciais, sem haver a necessidade de apreensão como meio de coerção. Podem ser pontuadas situações que são contra a apreensão, das quais são: a violação de vedação ao confisco assegurando o direito de propriedade, violação a ampla defesa e contraditório, e também a obediência ao devido processo legal sem o contribuinte ser privado de seus bens.<sup>96</sup>

Em uma situação de venda de remédios requisitados e indispensáveis, onde a mercadoria é retida pela fiscalização, a atitude mais veloz para a carga prosseguir ao destino é ultrapassar o procedimento judicial e efetuar o pagamento

---

<sup>95</sup> **Fazenda disponibiliza consulta on-line de Intimações Fiscais.** Disponível em: <<https://www.sefaz.pe.gov.br/Noticias-Destaque/Paginas/Fazenda-disponibiliza-consulta-on-line-de-Intima%C3%A7%C3%B5es-Fiscais.aspx>>. Acesso em: 02/02/15

<sup>96</sup> MEZZOMO, Marcelo Colombelli. **A Súmula nº 323 do STF e a apreensão de mercadorias nas autuações tributárias.** Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/7563/a-sumula-no-323-do-stf-e-a-apreensao-de-mercadorias-nas-autuacoes-tributarias#ixzz3S9biQ4b9>>. Acesso em: 17/01/2015.

do tributo, tornando-se a forma mais viável em meio a urgência do recebimento da carga, evitando maiores prejuízos.

A coerção ilegal as vezes é baseada em procedimento não amparados em lei, cometida pelos agentes fiscais. E pela conveniência e comodidade, os contribuintes acabam obedecendo, observando que a desistência pode ocasionar mais custos com procuradores, demandas judiciais, e até mesmo medidas extrajudiciais de custos elevados, podendo ser até mais caro que o pagamento do tributo, exigido ilegalmente. Em certos casos, determinados procedimentos fiscais podem acarretar o fim de atividades empresariais lícitas, seguida de desemprego e baixa iniciativa privada.<sup>97</sup>

O TJSE já se pronunciou sobre a situação em sentença:

E M E N T A REEXAME NECESSÁRIO - APREENSÃO DE MERCADORIAS PELO FISCO ESTADUAL -ILEGALIDADE DA MEDIDA ADOTADA - MERCADORIAS ACOMPANHADAS DA NOTA FISCAL RESPECTIVA - IMPOSSIBILIDADE DE APREENSÃO PARA FINS DE PAGAMENTO DE TRIBUTOS - APLICAÇÃO DA SÚMULA 323 DO STF - SENTENÇA CONFIRMADA EM SEDE DE REEXAME. 1. Verificada a apresentação da nota fiscal das mercadorias, não se justifica a apreensão das mesmas sob o fundamento de cometimento de infração tributária; 2. Nota fiscal que consigna expressamente o nome do destinatário das mercadorias, bem como a descrição pormenorizada das mesmas não pode ser considerada inidônea; 3. Ilegalidade da apreensão, posto não ser esse o meio adequado para coibir o devedor a pagar o tributo devido; 4. Sentença confirmada (acórdão 4987/2008, rel. Desa. Maria Aparecida Santos Gama da Silva, tj/se) assim, verifica-se, em sede preliminar, que a manutenção da apreensão das mercadorias enumeradas na peça vestibular não tem fundamento legal autorizador, sendo a impetrante pessoa jurídica de direito privado de comércio nacional, inexistindo plausibilidade na continuidade da retenção das mercadorias, mesmo não estando com o auto de infração lavrado, pelos motivos já expostos, não há legitimidade na manutenção da constrição até a presente data ante os fatos narrados e documentados. Em verdade, referido auto de infração, em ocorrendo o ilícito administrativo indicado, deveria ser lavrado, não havendo plausibilidade para a retenção sem sequer a lavratura do competente documento.<sup>98</sup>

Como visto anteriormente, mesmo que haja uma infração tributária, através das garantias dos princípios visto no capítulo anterior, o tempo da apreensão é limitado, se tornando apenas satisfatório até a lavratura do auto de infração,

<sup>97</sup> STURTZ, Gabriel. **A autorização para impressão de Documentos Fiscais, a Apreensão de Mercadorias e a Certidão de Regularidade Fiscal: Meios Coercitivos e os Reflexos na Responsabilidade Civil do Estado.** Disponível em: <<https://gabrielsturtz.wordpress.com/2011/08/26/respcivi/>> Acesso em: 14/01/2015.

<sup>98</sup> Tribunal de Justiça de Sergipe. **Reexame Necessário nº 201288101607**, 2º Vara Cível do Socorro. Impetrante: Empório do Alho Indústria e Comércio LTDA. Impetrados: Auditor chefe do posto fiscal Osvaldo Nabuco e Secretário da Fazenda do Estado de Sergipe. Relator: Desa. Maria Aparecida Santos Gama da Silva. Data de Julgamento 21/04/2013. Disponível em: <<http://www.tjse.jus.br/tjnet/consultas/internet/respnumprocesso.wsp>>. Acesso em: 04/01/2014.

devendo ser liberada de imediato. Mas no caso exposto, não houve a lavratura do documento, tornando-se desnecessário a atitude do fisco de reter a mercadoria.

O STF se pronuncia sobre o fato, como apresentado em seguida:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. APREENSÃO DE MERCADORIA. DECRETO 24.569/97. TRANSPORTE DESACOMPANHADO DE DOCUMENTAÇÃO A COMPROVAR O RECOLHIMENTO ANTECIPADO DE TRIBUTO. QUESTÕES ASSENTADAS NO ACÓRDÃO RECORRIDO COM BASE NAS PROVAS E EM NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS. SÚMULA 279 DO STF. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO. FORMA OBLÍQUA DE COBRANÇA DE DÉBITO FISCAL. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULAS 70, 323 E 547 DO STF. QUESTÃO DIVERSA DA ANALISADA NA ADI 395/SP. PROPRIEDADE DA MERCADORIA APREENDIDA NÃO CONTESTADA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Para se chegar à conclusão contrária à adotada pelo Tribunal de origem, em relação à apreensão ter se dado pela falta de comprovação do pagamento do tributo, faz-se necessário o exame do conjunto fático-probatório dos autos, bem como a análise de normas infraconstitucionais, o que é inviável por meio do extraordinário, nos termos da Súmula 279 do STF ou porque a afronta à Constituição, se ocorrente, seria indireta. II – A orientação deste Tribunal, manifestada nas Súmulas 70, 323 e 547, é no sentido de repelir formas oblíquas de cobrança de débitos fiscais que constituam ofensa à garantia constitucional do livre exercício de trabalho, ofício, profissão e de qualquer atividade econômica, tendo em vista o fato de o Fisco possuir meio próprio para cobrança de seus créditos, qual seja, a execução fiscal. III – Na ADI 395/SP, Rel. Min. Cármen Lúcia, foi declarada a constitucionalidade de dispositivo que permite a apreensão de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal idônea, mas que, por outro lado, limita essa retenção até a comprovação da legitimidade de sua posse pelo proprietário. Situação diversa da analisada nos autos, em que se pretende, por meio da retenção, o recolhimento do tributo devido. IV – No caso dos autos, a identificação do proprietário da mercadoria é certa e, pelo que se extrai dos autos, a regularização da documentação se resolve pela comprovação do recolhimento do tributo devido, requisito que não pode ser obtido por meio da apreensão do bem em questão. V – Agravo regimental a que se nega provimento.<sup>99</sup>

Nesse segundo caso, apresenta-se uma situação um pouco diferente da anterior, onde a mercadoria estava sem o documento que comprova o recolhimento do tributo antecipado, mesmo assim não é motivo suficiente para tornar a apreensão devida, quando se pode liberar com a legitimidade da posse pelo proprietário e cobrar a apresentação do documento que comprova o recolhimento do tributo devido.

---

<sup>99</sup> Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 201288101607**, Segunda Turma. AGTE.: Estado do Ceará. AGDO.: T E M Comércio de Reboques LTDA. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Data de Julgamento 18/03/2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28S%DAMULA+323%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mmw2rop>>. Acesso em: 05/01/2014.

Através das situações já demonstradas, conclui-se que o Fisco continua a agir com a apreensão de mercadorias deliberadamente, sem respeito e se quer possíveis precauções às consequências que possa derivar de tais atos.

### 3.3 Argumentos favoráveis a apreensão

Através de um Recurso Extraordinário nº39.933, de 09/01/61 já legitima as apreensões no que tangem aos questionamentos da sua aplicabilidade, esse precedente foi exposto em mais de quarenta anos atrás. De certa forma, a Súmula possui amparo nos meios jurisprudenciais.<sup>100</sup>

Questiona-se, ao que pertinem a lei de trânsito, que existe a previsão legal de apreensão e sem observância da constitucionalidade, não se admitindo o mesmo na esfera tributária. Afirma-se que as apreensões não significam a transferência dos bens ou mercadorias do contribuinte, sendo apenas uma medida administrativa correlata a fiscalização tributária, onde o mesmo apenas ficam restringidos a posse e não é subtraída a sua propriedade. Ficam nítidos na legislação de trânsito os mesmos, onde os condutores ou titulares, não ficam sem o seu veículo, apenas, ficam restringidos a sua posse.<sup>101</sup>

Além do mais, com a apreensão ficam assegurados as provas materiais das infrações penais, caso tenha sido enquadrado nas formas delitivas. Consideram-se que os meios executivos são ineficazes para restringirem as práticas de evasão fiscal e de certa forma assegurar também a receita tributária, fazendo da apreensão, a única medida capaz de reprimir essas práticas, enquanto a fiscalização em grande parte não consegue encontrar bens penhoráveis e nem mesmo localizar o devedor. Mesmo que possa ter ocorrido algum erro fiscal, havendo a possibilidade de injustiça, podem os prejudicados serem ressarcidos dos danos, instituindo o pedido de indenização.<sup>102</sup>

---

<sup>100</sup> MEZZOMO, Marcelo Colombelli. **A Súmula nº 323 do STF e a apreensão de mercadorias nas autuações tributárias.** Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/7563/a-sumula-no-323-do-stf-e-a-apreensao-de-mercadorias-nas-autuacoes-tributarias#ixzz3S9biQ4b9>>. Acesso em: 17/01/2015.

<sup>101</sup> MEZZOMO, Marcelo Colombelli. **A Súmula nº 323 do STF e a apreensão de mercadorias nas autuações tributárias.** Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/7563/a-sumula-no-323-do-stf-e-a-apreensao-de-mercadorias-nas-autuacoes-tributarias#ixzz3S9biQ4b9>>. Acesso em: 17/01/2015.

<sup>102</sup> MEZZOMO, Marcelo Colombelli. **A Súmula nº 323 do STF e a apreensão de mercadorias nas autuações tributárias.** Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/7563/a-sumula-no-323-do-stf-e-a-apreensao-de-mercadorias-nas-autuacoes-tributarias#ixzz3S9biQ4b9>>. Acesso em: 17/01/2015.

Considera-se crimes de bagatela podendo ser apresentado o princípio da insignificância, a impetração de ação de execução fiscal quando houver débitos com o valor inferior a 10.000,00(dez mil reais), também é dispensável, é insignificante a tal ponto o crédito tributário até este valor.<sup>103</sup>

É impressionante como se torna obscura a visão do contribuinte, ao Estado é dispensável o crédito tributário até o valor informado anteriormente para impetração da execução fiscal, agora o contribuinte pode ser vítima de insignificante apreensão como na primeira jurisprudência apresentada anteriormente, onde se quer o auto de infração tinha sido lavrado, podendo resultar em perecimento de mercadorias e demais situações constrangedoras. Através do ato do Fisco, causa não só prejuízo ao contribuinte, como também ao Poder Judiciário, que conseqüentemente será acionado para liberação da mercadoria.

### **3.4 Ação de execução fiscal como forma de recebimento do débito devido**

O meio que seria adequado, coerente, eficaz e que o Estado dispõe, seria através do processo de execução fiscal ao qual esquecem os servidores que a Fazenda Pública tem o meio até privilegiado de cobrar seus créditos.

A execução judicial para cobrança da dívida ativa é regulamentada pela Lei Federal n.6.830/1980 e por disposições do Código de Processo Civil.<sup>104</sup> Sabe-se que toda execução é fundada em um título executivo que pode ser judicial ou extrajudicial, representando uma obrigação certa, líquida e exigível. A certidão de dívida ativa (CDA) da Fazenda Pública faz parte dos títulos executivos extrajudiciais.<sup>105</sup>

A dívida ativa apresenta os créditos devidos a mesma, os valores devem estar inscritos na dívida ativa através de procedimentos administrativos. O devedor é notificado para realizar o pagamento ou apresentar sua defesa. Caso o devedor não se manifeste de forma alguma, será emitida uma certidão de dívida ativa.<sup>106</sup>

---

<sup>103</sup> DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário Aplicado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. P 549.

<sup>104</sup> DIDIER, Fredie. *et al.* **Curso de Direito Processual Civil**. 5 ed. Salvador: JusPodivm, 2013. p. 771.

<sup>105</sup> Id, Ibd.

<sup>106</sup> Id, Ibd.

Há uma diferença entre dívida ativa e certidão de dívida ativa. Será iniciado com a dívida ativa para depois constituir a certidão de dívida ativa, e só com essa certidão é que será possível a propositura da execução fiscal, visto que, a mesma é que será o título executivo extrajudicial.

Conforme o que foi informado anteriormente, esses créditos presentes na certidão de dívida ativa conseqüentemente representam todas as dívidas que o contribuinte tem pertencentes à Secretaria da Fazenda. Quando a mercadoria passa em um posto Fiscal, o agente responsável pode através do sistema administrativo ter acesso a certidão de dívida ativa e perceber o que está em atraso. Se o contribuinte estiver em atraso com um parcelamento de um processo referente a Malha Fina por exemplo, dependendo da índole do agente ele pode de imediato reter a mercadoria em benefício do recebimento do crédito devido. É obvio que esse ato não é legítimo, mas também não é impossível. A preocupação é o contribuinte não saber se precaver de possíveis abusos. E infelizmente, sem conhecimento da presente Súmula abordada neste capítulo, acata a imposição por se sentir frágil e impotente.

Na certidão de dívida ativa deve conter a descrição do fato gerador ou do fato constitutivo da infração, se estiver bem caracterizada assegurando a ampla defesa do executado, caso contrário poderá ser nula. Poderá ser substituída em situação de erro material ou formal, não se abrangendo a troca do sujeito passivo da execução.<sup>107</sup>

O ajuizamento é de direito da Fazenda Pública, se originando com a demonstração do título da dívida ativa, que é a certidão onde aponta os elementos necessários dos créditos tendo passado o fim do prazo de pagamento pelo devedor.<sup>108</sup> Instituído pela própria Fazenda Pública que antes notifica o devedor e em seguida fica a critério do mesmo entre escolher efetuar o pagamento do valor devido ou apresentar suas razões de defesa. O credor e o devedor correspondem as partes do processo. O foro competente para processar e julgar será o do domicílio do devedor ou no foro do lugar em que ocorreu o fato ou se praticou o ato que deram origem à dívida ativa. Já a competência será do juízo federal do foro do domicílio do executado ou do juízo de direito, as execuções poderão ser propostas

---

<sup>107</sup> DIDIER, Fredie. *et al.* **Curso de Direito Processual Civil**. 5 ed. Salvador: JusPodivm, 2013. p. 772.

<sup>108</sup> CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 8 ed. São Paulo:Revista dos Tribunais, 2013. p. 529.

perante o juiz estadual da comarca do domicílio do devedor quando mesmo residir em local que não possua juízo federal.<sup>109</sup>

Em questão de privilégio, o § 8º do art. 2º da Lei 6.830/1980 permite, antes de decisões do primeiro grau de jurisdição, com devolução do prazo para embargos ao executado, emenda e substituição da Certidão de Dívida Ativa. É admissível a extinção da execução sem ônus para a Fazenda Pública com o cancelamento da inscrição da dívida ativa antes que a sentença seja proferida nos embargos do devedor. É importante frisar que fica afastada a condenação da Fazenda Pública em arcar com honorários advocatícios na execução fiscal.<sup>110</sup>

A execução fiscal em benefício da coletividade, atua visando o ingresso dos recursos que são devidos ao Estado.<sup>111</sup> A Administração deve garantir propor uma execução constituída por valor certo e exigível.

Sobre a citação geralmente é feita pelos correios, considerando quando feita na data da entrega da carta no endereço do executado, em caso de omissão no aviso do recebimento considera-se 10 dias depois da entrega da carta à agência postal. Mas se o cartório judicial não obter o retorno do recebimento da carta em 15 dias após a entrega feita na agência deverá ser feito a citação por edital ou por oficial de justiça.<sup>112</sup>

Ficam na responsabilidade de responder pelo contribuinte em caso de impossibilidade conforme o Art. 134 e 135 da CTN, os pais em casos de tributos devidos por seus filhos menores, os tutores e curadores, os administradores de bens de terceiros sobre os tributos devidos pelo mesmo, o inventariante quando o tributo advir do espólio, os síndicos e comissário, os tabeliães e os sócios com os tributos devidos contido em seus respectivos incisos neste mesmo artigo.<sup>113</sup>

---

<sup>109</sup> DIDIER, Fredie. *et al.* **Curso de Direito Processual Civil**. 5 ed. Salvador: JusPodivm, 2013. p. 771-776.

<sup>110</sup> CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 8 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 517.

<sup>111</sup> CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 8 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 517.

<sup>112</sup> DIDIER, Fredie. *et al.* **Curso de Direito Processual Civil**. 5 ed. Salvador: JusPodivm, 2013. p. 780.

<sup>113</sup> CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 8 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. pp. 530-531.

Hugo de Brito Machado afirma a caracterização da responsabilidade, dizendo que : “é preciso que exista uma relação entre a obrigação tributária e o comportamento daquele a quem a lei atribuiu a obrigação tributária.”<sup>114</sup>

Sem a presença do comportamento do responsável na responsabilidade de terceiros, não tem como existir a caracterização da responsabilidade, mesmo possuindo a obrigação é importante a existência do mau comportamento do contribuinte, ou seja, do descumprimento do dever e também que o responsável tenha participado da configuração do fato gerador ou tenha se omitido.

Em caso de decretação de falência da sociedade empresária, a execução prossegue-se contra a massa falida, podendo ser extinta por falta de sujeito passivo se houver o encerramento da falência, depois de eventual postulação do redirecionamento da execução contra os sócios, comprovando-se sua atividade fraudulenta ou dolosa.<sup>115</sup>

Embasando-se no art. 8º da Lei 6.830/1980, os executados terão o prazo de cinco dias para pagar a dívida com tudo que for indicado na CDA, poderão ser através de depósito em dinheiro, com fiança bancária ou com a nomeação de bens à penhora por base do art. 11 da mesma Lei.<sup>116</sup>

A indisponibilidade dos bens por parte do juiz só será possível em casos extremos, quando o devedor não comparecer, não nomeia bens à penhora e não conseguir localizar algum bem em seu nome. Após usufruir de todos os meios e ter a garantia da execução realizarão a indisponibilidade dos bens.<sup>117</sup>

Para a defesa do executado, os embargos serão oferecidos no prazo de quinze dias, contado da data da juntada aos autos do mandado de citação.<sup>118</sup>

Entretanto, compreendendo o que foi exposto anteriormente, dar-se a execução fiscal como sendo o procedimento a ser encarado pelo Estado no intuito de adquirir seus créditos sem demasiadas complicações, visto que a criação da mesma já foi com o intuito de adquirir os devidos créditos da Fazenda Pública, sem a possibilidade de infringir direitos dos contribuintes.

---

<sup>114</sup>MACHADO , Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 159.

<sup>115</sup> DIDIER, Fredie. *et al.* **Curso de Direito Processual Civil**. 5 ed. Salvador: JusPodivm, 2013. p. 775.

<sup>116</sup> Id, *Ibid*, p. 782.

<sup>117</sup> Id, *Ibid*, p. 784.

<sup>118</sup> DIDIER, Fredie. *et al.* **Curso de Direito Processual Civil**. 5 ed. Salvador: JusPodivm, 2013. p. 787.

De qualquer forma, sobre os agentes fiscalizadores que praticam apreensões indevidas, comprovada na jurisprudência e apresentada neste estudo, as vezes podem até agir desta forma porque indiretamente possam ser orientados pelo Estado a praticar este tipo de ação para garantir o crédito de forma imediata, por estarem defendendo os interesses estatais e tornando cada vez mais rápido o recolhimento dos impostos em relação a insignificante impetração de execução sobre débitos inferiores a 10.000,00(dez mil reais). Os contribuintes, na verdade, possuem grandes obstáculos. Primeiro, manterem-se adimplentes em um sistema com altas cargas tributárias. Segundo, manterem-se informados o suficiente para ter ciência de seus direitos como contribuintes, enfrentando uma cultura não informatizada como a nossa. Terceiro, ter consciência de que o nosso sistema burla as próprias leis e possuem pessoas capacitadas e abandonadas para isso. Como é o caso dos agentes fiscalizadores que tem o conhecimento do ilícito, pratica-o em nome do Estado, são acobertados por tal ação e são autoridades que devem ser respeitadas.

Todo o estudo realizado não enseja impedir a atuação do Fisco, mas garantir o cumprimento do que é necessário e admissível pela legislação.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O sistema tributário vem no decorrer dos anos ocorrendo grandes avanços no sistema eletrônico com constantes modificações, buscando sempre atender os anseios do Estado e dos contribuintes. Do mesmo modo que a sonegação continua a existir dentre as mais variadas formas.

Para o devido controle dos costumes dos contribuintes, é importante que o fisco não leve em consideração qualquer atitude como motivo suficiente para retenção de mercadoria e exigência do tributo de forma irregular, que seja em suma observado os princípios constitucionais e Súmula vigente.

A carência de conhecimento por parte dos contribuintes da existência da Súmula 323 preocupa e dificulta o controle da má atitude dos fiscos. Deve-se tornar público e claramente visível através de políticas públicas a existência da Súmula, para incentivar os contribuintes a manifestarem o interesse de agir. Muitas vezes até possa existir a ciência da Súmula, mas a falta de interesse prevalece ao se dar à audácia de instituir uma ação e se dispor ao devido processo legal, deixando de reivindicar por um direito que é seu há 52 anos.

A Súmula 323 do STF existe desde 1963, já que existe a tanto tempo, resultante de atritos, seria interessante a revisão, torná-la de efeito vinculante, incluindo na descrição ao referido a independência do perfil do contribuinte e o contido na CDA, talvez qualquer observância resultasse em grande relevância. No momento surge como a melhor opção para resolver os casos em que na realidade e atualmente continua a ocorrer, tendo o contribuinte apenas a opção da mercadoria ser liberada ou o ressarcimento do Estado sobre o dano sofrido, como se nada interferisse na realidade do dia a dia. Torna-se conclusivo que sem punição não há evolução.

Que os contribuintes possam enxergar tais atitudes da melhor maneira para o seu conforto, o que se busca é que seja reconhecido por eles e que manifestem o interesse de agir por um direito que há muito já existe no cotidiano, alcançando assim na esfera jurídica todos os direitos e garantias legais. Que também seja acrescidas punições, além da configuração do excesso de exação por parte dos Fiscos, para os que iniciam o ato abusivo, visto que, resultando dos fatos

as punições seriam indiscutivelmente produtores de grandes resultados. Surgiria o receio dos servidores, e interesse em agir com base na legislação e preservação aos princípios constitucionais, nem haveria muito em que se falar de abuso de poder.

Diante de todo o exposto, conclui-se que seria interessante que o Estado se dispusesse a utilizar o meio jurídico de adquirir os créditos, através da execução fiscal. Serão conclusivos e gratificantes se utilizarem esse meio, os processos serão apreciados da melhor forma e analisados todos os critérios se levados ao judiciário, terão os efeitos jurídicos aplicáveis e eficazes após o entendimento do magistrado.

## REFERÊNCIAS

### BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. São Paulo: 2011. pp. 133-134.

BARBOZA, Márcia Noll. **Cem Perguntas e Respostas Sobre Improbidade Administrativa: incidência e aplicação da lei n. 8429/1992**. 2 ed. Brasília, 2013. p. 15.

BRASIL. **Vade Mecum**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.1506.

CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 8 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 529.

DIDIER, Fredie. *et al.* **Curso de Direito Processual Civil**. 5 ed. Salvador: JusPodivm, 2013. p. 771.

DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário Aplicado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. pp. 293-295-311.

MACHADO , Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: 2010. p. 128.

MACHADO , Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 159.

MACHADO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 65.

MONTEIRO, Samuel. **Dos Crimes Fazendários: Compêndio Teórico e Prático**. 2 Ed. São Paulo: Iglu, 2000. p. LXX-141.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Direito Tributário nas Súmulas do STF e do STJ**. São Paulo: Atlas, 2010. p. 66.

## MEIO ELETRÔNICO

**Antecipação Tributária: Portaria SF Nº 147/2008.** Disponível em: <<https://www.sefaz.pe.gov.br/Publicacoes/Manuais%20de%20Duvidas%20Tributarias%20%20Informativos%20Fiscais/ANTECIPA%C3%87%C3%83O%20TRIBUT%C3%81RIA%20-%20PORTARIA%20147-2008.pdf>> Acesso em: 01 de Abril de 2015.

ARAÚJO, Fernanda Dourado Aragão Sá. **A apreensão de mercadorias e os direitos fundamentais do contribuinte.** Disponível em: <[http://ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=13921](http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13921)>. Acesso em 16 nov. 2014.

Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28s%FAmula+323%29%29+NAO+S%2EFLSV%2E&base=baseSumulas>> Acesso em: 18/01/2015.

**Fazenda disponibiliza consulta on-line de Intimações Fiscais.** Disponível em: <<https://www.sefaz.pe.gov.br/Noticias-Destaque/Paginas/Fazenda-disponibiliza-consulta-on-line-de-Intima%C3%A7%C3%B5es-Fiscais.aspx>>. Acesso em: 02/02/15

FERRAZ, Sérgio Valladão. **Análise do art. 1º da lei nº 8.137/90 - A constituição definitiva do crédito tributário como requisito para a tipicidade.** Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10460](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10460)>. Acesso em: 28/09/2014.

FERREIRA, Thiago Fellipe Príncipe. **O posicionamento do STF e tribunais face à apreensão de mercadorias e o ICMS.** Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21668>>. Acesso em: 17/11/14.

**Legilação do ICMS.** Disponível em: <<https://www.sefaz.pe.gov.br/Publicacoes/Paginas/Duvidas-Tributarias-Informativos-Fiscais.aspx>> Acesso em: 01 de Abril de 2015.

**Lei nº 11.514, de 29 de Dezembro de 1997.** Disponível em: <[https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis\\_Tributarias/1997/Lei11514\\_97.htm](https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/1997/Lei11514_97.htm)> Acessado em: 16 nov. 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Apreensão de mercadorias e indenização por perdas e danos.** Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/1327>>. Acesso em: 16 nov. 2014.

MELO, Alessandro Franco de. **A inconstitucionalidade da apreensão de mercadorias pelo fisco após a lavratura do respectivo auto de infração.** Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=8164](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8164)>. Acesso em 16 nov. 2014.

MEZZOMO, Marcelo Colombelli. **A Súmula nº 323 do STF e a apreensão de mercadorias nas autuações tributárias.** Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/7563/a-sumula-no-323-do-stf-e-a-apreensao-de-mercadorias-nas-autuacoes-tributarias#ixzz3S9biQ4b9>>. Acesso em: 17/01/2015.

**O que acontece com quem não cumprir a Lei do Imposto na nota?** Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/1430/O-que-acontece-com-quem-nao-cumprir-a-lei-do-imposto-na-nota>> Acesso em: 14/10/2014.

**Portaria sf nº 142 , de 08.09.2014.** Disponível em: <[https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Portarias/2014/Port142\\_2014.htm](https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Portarias/2014/Port142_2014.htm)> Acesso em: 18/11/2014.

Processo administrativo-tributário. **Lei nº 10.654, de 27 de novembro de 1991.** Disponível em: <<http://www1.fazenda.gov.br/CONFAZ/confaz/Diversos/Lei%2010654%20-%20PE.htm>> Acessado em: 16 nov. 2014.

RIESEMBERG, Fabio. **IBPT explica consequências de "driblar" o Fisco.** Disponível em: < <https://www.ibpt.org.br/noticia/1893/IBPT-explica-consequencias-de-driblar-o-Fisco>> Acesso em: 28/09/2014.

STURTZ, Gabriel. **A autorização para impressão de Documentos Fiscais, a Apreensão de Mercadorias e a Certidão de Regularidade Fiscal: Meios Coercitivos e os Reflexos na Responsabilidade Civil do Estado.** 26/08/2011. Disponível em: < <https://gabrielsturtz.wordpress.com/2011/08/26/respcivi/>> Acesso em: 14/01/2015.

## JURISPRUDÊNCIA

Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 201288101607**, Segunda Turma. AGTE.: Estado do Ceará. AGDO.: T E

M Comércio de Reboques LTDA. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Data de Julgamento 18/03/2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28S%DAMU+323%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mmw2rop>>. Acesso em: 05/01/2014.

Tribunal de Justiça do Espírito Santo, **Remessa ex officio n.º 44070016199**, Quarta Câmara Cível. Partes: Jr Mineração e Jésus Roque Lubiana, Parte: Estado do Espírito Santo. Relatora: Des.<sup>a</sup> Catharina Maria Novaes Barcellos. Data de Julgamento: 27/07/2009. Vitória, 24 de julho de 2009.

Tribunal de Justiça do Piauí. **Reexame Necessário nº 201100010070978**, 1a. Câmara Especializada Cível. Des. Raimundo Eufrásio Alves Filho, Data de Julgamento 08/08/2012. Disponível em: <<http://tj-pi.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22078452/reexame-necessario-reex-201100010070978-pi-tjpi>>. Acesso em: 18/11/2014.

Tribunal de Justiça de Sergipe. **Reexame Necessário nº 201288101607**, 2º Vara Cível do Socorro. Impetrante: Empório do Alho Indústria e Comércio LTDA. Impetrados: Auditor chefe do posto fiscal Osvaldo Nabuco e Secretario da Fazenda do Estado de Sergipe. Relator: Desa. Maria Aparecida Santos Gama da Silva. Data de Julgamento 21/04/2013. Disponível em: <<http://www.tjse.jus.br/tjnet/consultas/internet/respnumprocesso.wsp>>. Acesso em: 04/01/2014.