



Governo do Estado do Rio Grande do Norte
Secretaria de Estado da Tributação
COJUP - Coordenadoria de Julgamentos de Processos Fiscais

Decisão nº 375/2014

PAT nº: 108/2014-1ª URT – **Protocolo Geral nº:** 35.054/2014-1

Auto de Infração: 108/2014 – **OS:** 10.773, de 05.06.2013

Contribuinte: Aliança Petróleo LTDA

Atividade: Comércio varejista de combustíveis para veículos automotores

Domicílio Fiscal: Natal/RN – **Inscrição Estadual:** 20.031.579-0

Período da auditoria fiscal: 01/01/2008 a 13/11/2012

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. PRORROGAÇÃO DO PRAZO DA FISCALIZAÇÃO. FORMALIDADES PROCESSUAIS. LEGITIMIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NULIDADE. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

1. Formalidades processuais não são desconsideradas sob o argumento de que não trazem prejuízos ao contribuinte. A busca da verdade real não justifica desobediência aos regramentos de natureza processual. Da mesma forma como o Fisco autua contribuintes que descumprem formalidades e obrigações acessórias, não há como ser tolerante com idêntica conduta patrocinada pelo sujeito ativo, até porque, todos estão vinculados à legislação tributária.

2. Ministra Eliana Calmon, Recurso Especial nº 666.277/2004. "Segundo o art. 7º, § 2º do Decreto 70.235/72, o Fisco dispõe de 60 dias para concluir o procedimento administrativo fiscal, podendo ser prorrogado o prazo por igual período, sucessivamente, até que se concluam os trabalhos, desde justificada a necessidade de prorrogação por ato administrativo vinculado e motivado".

3. Nulo o lançamento produzido por auditoria fiscal que extravase prazo de duração superior a 60 dias, sem lavratura de ato administrativo de prorrogação que seja motivado, tempestivo, participativo e emanado da autoridade outorgante da Ordem de Serviço. O contrário afronta os princípios constitucionais da razoável duração do processo, eficiência, segurança jurídica e ampla defesa. Art. 37 do RPPAT/RN e art. 349, § 4º do RICMS/RN.

Auto de infração nulo.

Carlos Linneu T. F. da Costa

1. Juízo de Admissibilidade

A autuação foi protagonizada pelo auditor fiscal Edward Sinedino de Oliveira, auditor fiscal do tesouro estadual, mat. 153.395-9. Reúne a competência exigida pelo art. 6º da Lei Complementar 6.038/1990, pelo art. 58 do Decreto 22.088/2010 e pelo art. 31 do RPPAT - Regulamento de Processo e Procedimentos Administrativo Tributário, aprovado pelo Decreto 13.796/98. O contribuinte está legitimamente representado pela sócia-administradora Alana Martins Costa Mendes, CPF 638.409.524-68, pessoalmente notificada dos lançamentos.

O auto de infração está consonante com os comandos do art. 44 do RPPAT/RN, de forma que a peça autuante está admitida. Por extensão, também conhecidos os lançamentos tributários nela contidos, compostos de seus elementos obrigatoriamente constituintes, preceituados no art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam, as hipóteses de incidência, o fato gerador, o montante do tributo devido, a penalidade cabível e a identificação do sujeito passivo.

A impugnação foi apresentada no dia 14/03/2014 (fl. 85), contida, portanto, no prazo regulamentar de 30 dias, contado a partir da data da ciência da autuação pela parte autuada, consignada nos autos processuais como sendo a data de 12/02/2014. O prazo legal foi tempestivamente cumprido. O conteúdo da peça impugnatória obedece aos ditames do art. 88 do RPPAT/RN e a exemplo do auto de infração, plenamente admitida.

Atendidos os indispensáveis pressupostos formais de admissibilidade, juízo obrigatório preceituado no enunciado do art. 110 do RPPAT, a exigibilidade dos créditos tributários é reconhecida como suspensa a partir de 12/02/2014, conforme o comando do art. 151, inciso III do Código Tributário Nacional:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

A Impugnação instaurou o litígio de natureza eminentemente tributária nos exatos termos do art. 56 e dos arts. 83 e 84 e topicamente extensivo às quatro ocorrências evidenciadas no auto de infração. O sujeito passivo, exercendo o legítimo direito de defesa assegurado pelo RPPAT, manifestou expressa inconformidade com os resultados da auditoria fiscal no tocante às referidas condutas. O RPPAT disciplinou essa matéria e assim se expressa nos dispositivos destacados abaixo:

Art. 56. O processo administrativo tributário tem por objetivos a solução de litígios de natureza tributária na esfera administrativa e a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos.

Art. 83. A impugnação da exigência instaura o litígio de natureza tributária, dando início ao processo administrativo, devendo ser apresentada, por escrito, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência da intimação.

Art. 84. Não se instaura o litígio em relação à matéria que não tenha sido expressamente impugnada ou não questionada na impugnação.

Paulo de S.

Passo ao breve relato de conhecimento do auto de infração, da impugnação e da contestação, resumidos, aqui neste juízo singular, sob a exclusiva ótica dos respectivos autores.

2. Relato das Denúncias dos Autuantes

Os lançamentos tributários estão consignados no auto de infração 108/2014, datado de 10.02.2014 e decorreram de ordem de serviço na qual foi determinado o exame da regularidade de escrituração das notas fiscais de entradas e saídas, das operações acobertadas com emissão de cupom fiscal, do controle de estoques e das obrigações tributárias no Extrato Fiscal.

A autuação foi motivada pela desarmonia entre as condutas do sujeito passivo e o ordenamento tributário do Rio Grande do Norte, constatadas durante o processo fiscalizatório. A auditoria fiscal identificou quatro ocorrências, aqui sintetizadas:

Ocorrência 01: o contribuinte não escriturou no livro próprio, notas fiscais de entradas de mercadorias não sujeitas à tributação normal, incluindo documentos fiscais referentes a mercadorias sujeitas a substituição tributária.

Ocorrência 02: O contribuinte não escriturou no livro próprio, notas fiscais de saídas;

Ocorrência 03: o contribuinte não registrou no EFD, notas fiscais de entradas de mercadorias para revenda, sujeitas à tributação normal, incluindo-se na ocorrência documentos fiscais referentes a mercadorias sujeitas a substituição tributária.

Ocorrência 04: o contribuinte promoveu saídas de mercadorias sem a correspondente emissão de notas fiscais de saídas, constatando-se saldo credor de caixa nos exercícios fiscais de 2008 a 2012.

Na ocasião da lavratura do auto de infração, a situação fiscal da empresa estava sob crítica, salientando-se que no mesmo período da auditoria fiscal, a empresa se encontrava submetida a investigação do Ministério Público Estadual, conforme o Processo 0138827-39.2012.8.20.0001.

O autuante não recebeu os itens relacionados na Intimação Fiscal (fl. 08), o qual fez consignar no Relatório Circunstanciado da Fiscalização que "os documentos/objetos apreendidos encontram-se na Primeira Unidade Regional de Tributação". Não foi esclarecido se, dentre os documentos requeridos na intimação fiscal, no todo ou em parte, encontravam-se itens apreendidos na investigação criminal.

Face à omissão do contribuinte de desatender a Intimação Fiscal, o auditor fiscal aplicou no processo de auditoria a metodologia Fluxo de Caixa, no que diz que seguiu as orientações da Súmula 001/2011 do Conselho de Recursos Fiscais deste Estado, segundo esclarece. Referente às ocorrências 01, 02 e 03, os procedimentos fiscais de investigação obedeceram aos métodos de cruzamento entre documentos fiscais eletrônicos e o livro Registro de Entradas integrante do SPED fiscal.

O crédito tributário foi estipulado em R\$ 3.691.191,64, referente ao ICMS de R\$ 1.277.558,10 e multa de R\$ 2.413.633,54.

É o que há de relevante a relatar do auto de infração. Passo ao relato de sua impugnação, interposta pelo contribuinte, restrito aos aspectos relevantes.

Carlos Linneu T. F. da Costa

3. Relato da Impugnação

O contribuinte compareceu ao processo e veio a demonstrar inconformidade com a autuação das ocorrências. A reclamação recursal está subdividida em dois grandes tópicos, quais sejam, argumentos aglutinados sob a denominação de questões preliminares e o segundo, questões de mérito.

Decadência. O erário estadual perdeu o direito de cobrar créditos tributários pertinentes ao exercício fiscal de 2008, atingido pelo instituto da decadência, de acordo com a regra insculpida no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Ausência de termo de início e de encerramento da fiscalização. Excesso de tempo da fiscalização. O início da fiscalização deveria ter sido comunicado ao contribuinte através de intimação representada pelo obrigatório termo de início de fiscalização, obrigação ignorada pelos agentes do Fisco. Tal procedimento tem a finalidade de fazer o contribuinte conhecer o início e o término dos procedimentos realizados pela fiscalização, conforme o teor do art. 196 do Código Tributário Nacional.

O prazo de fiscalização não deveria ter ultrapassado 60 dias, como se observa no *caput* do art. 37 do RPPAT e neste sentido, não cumprindo o Fisco Estadual o encerramento da fiscalização no prazo regulamentar, teria ocorrido a preclusão do direito de fiscalizar. Cita o jurista Hugo de Brito Machado e decisão do TJ-CE.

Ausência de intimação para pagamento de multa com redução. Por força do art. 341, §2º do RICMS, o contribuinte será informado acerca do benefício da redução da penalidade, obtível caso o recolhimento do crédito tributário ocorresse em até cinco dias após a notificação do lançamento tributário. O sujeito ativo ignorou o mandamento legal citado, ao qual se junta o art. 44, inciso IX do RPPAT, o qual, da mesma forma, foi descumprido.

Inobservância de requisitos do auto de infração. Omissão de documentos que embasaram a autuação. Cerceamento de defesa. A forma é requisito essencial que deve ser obedecido para que o ato administrativo tenha validade e sob esse aspecto, não foram atendidos os incisos V e VI do art. 44 do RPPAT, segundo o qual o auto de infração deve conter referência ao Termo de Fiscalização ou Termo de Apreensão e dos documentos que fundamentaram a autuação. O ônus da prova compete à parte que alega e cumpriria salientar que a documentação já estava em poder da repartição fiscal, repassada pelo Ministério Público e até o momento da elaboração da impugnação, permanecia na posse do Fisco. O cerceamento de defesa está, pois, presente. Desprovido da documentação, tornou-se o estabelecimento incapaz de formular sua defesa.

Não comprovados a ausência de escrituração das ocorrências 01, 02 e 03. Além da falta de escrituração, o Fisco não comprovou a aquisição das mercadorias através da anexação de meios de pagamentos. O autuante tão somente relacionou na planilha Demonstrativo da Ocorrência as notas fiscais das compras e vendas, sem vincular aos documentos fiscais recibos de pagamentos ou de recebimentos de mercadorias.

Descabimento da metodologia Fluxo de Caixa. Como já anteriormente asseverado, os livros e documentos fiscais exigidos pelo autuante não estavam na posse do estabelecimento, não se justificando a aplicação da citada metodologia com base no argumento de que os itens requeridos na Intimação Fiscal não foram repassados ao auditor fiscal. De outro lado, a Ordem de Serviço não autorizou o emprego da citada metodologia.

Ilegalidade da cobrança de ICMS envolvendo substituição tributária. A atividade principal do contribuinte é a revenda de combustível, cujo ICMS é recolhido por substituição tributária cuja responsabilidade é atribuída ao fornecedor.

Paulo Linneu

Multa confiscatória. A Constituição Federal veda expressamente, a utilização de tributo com efeito de confisco. Mesmo assim, o Fisco Estadual arbitrou multa de 15% sobre o valor da mercadoria e 300% sobre o valor do imposto.

No pedido (fl. 108), a impugnante requer a nulidade da peça autuante com base nas questões preliminares aduzidas e a sua declaração de improcedência, motivadas pelas teses trazidas na abordagem das questões de mérito.

É o que há de relevante a relatar da peça de defesa e passo a descrever o pronunciamento da autoridade administrativa acerca da manifestação recursal do contribuinte.

4. Relato da Contestação dos Autuantes

Instada a pronunciar-se a acerca da manifestação recursal interposta pelo sujeito passivo, o autuante procede à resenha da impugnação, aprofundando o Relatório Circunstanciado de Fiscalização e na sequência, rebate os tópicos elencados. Passo ao relato.

Não há decadência ao direito de lançar os créditos tributários em razão de que o exercício fiscal de 2008 está acobertado pela regra geral da decadência estabelecida no art. 173, § Único. A empresa foi intimada em duas ocasiões diferentes para repassar ao Fisco a documentação em nenhuma das ocasiões atendeu as solicitações. Em 05/03/2014, diante da postura refratária do contribuinte, foi lavrado termo de omissão de descumprimento de intimação.

Não há o que se falar em decadência uma vez que a atuada utilizou-se de diversos artifícios com o intuito de sonegar o recolhimento do ICMS. Aduz a autoridade autuante em seu relato que a empresa está sendo investigada criminalmente pelo Ministério Público Estadual e que nesse caso, de acordo com o art. 150 § 4º do CTN, reforça-se a convicção de que o exercício de 2008 não foi atingido pela decadência. A atuada utilizou-se de meios fraudulentos como é exemplo a venda de mercadorias sem emissão de notas fiscais, além da não escrituração de notas fiscais de entradas.

A empresa foi pessoalmente intimada em 26.06.2013 para entregar uma série de documentos necessários ao procedimento fiscalizatório, o que não ocorreu, tendo em vista a entrega parcial de tais documentos.

As notas fiscais de entradas não escrituradas estão relacionadas nas fls. 13 a 32 do caderno processual. O autuante considera descabido que em época de SPED tenha que anexar notas fiscais. E se os documentos não foram devolvidos, a empresa bem que poderia acessar os seus arquivos digitais particulares.

Quanto ao excesso de duração dos procedimentos fiscalizatórios, não é visualizado prejuízos para a defesa em virtude de tal fato, até porque, o estabelecimento não cooperou com a fiscalização ao não repassar documentos solicitados e por isso houve que recorrer à Receita Federal do Brasil para obter cópias das declarações de IRPJ.

Quanto à redução da multa, o auto de infração esclarece o contribuinte acerca do benefício.

A Ordem de Serviço é documento orientador da fiscalização e não um parâmetro delimitador das tarefas e procedimentos a serem realizados. Vez que no desenrolar da fiscalização surgem fatos novos imprevisíveis. Dessa forma, a aplicação da metodologia fluxo de caixa foi necessidade surgida durante os procedimentos de fiscalização. Enfatiza o autuante, que ao aplicar a metodologia e examinar a Declaração de Imposto de Renda do contribuinte, verificou que a empresa não registrava todas as suas despesas.

No final, a autoridade autuante requer a manutenção do auto de infração.

Paulo W. de

5. Juízo de Questões Preliminares

Primus. A defesa enaltece a tese de que a auditoria fiscal teria extravasado o prazo de duração de 60 dias para efetuar os lançamentos tributários, conduta supostamente colidente com mandamento regulamentar do RPPAT/RN.

Pontifica que a prorrogação das ações de fiscalização será comunicada por escrito, nos casos em que se pretenda fiscalizar qualquer contribuinte por prazo superior aos sessenta dias e sustenta tal ponto de resistência na manifestação doutrinária do tributarista Hugo de Brito Machado, para quem:

"... a continuidade do procedimento, sem que tenha sido regularmente proferido o ato de prorrogação de que se cuida, é causa para a nulidade dos atos que subsequentemente forem praticados, inclusive o próprio lançamento" (2004).

Além desse amparo doutrinário, oriundo do ilustre tributarista, a defesa também se municia de precedente judicial emanado no Tribunal de Justiça do Ceará, o qual, no MS 5.036 decidiu acerca de matéria semelhante, mirando no mesmo sentido do pensamento tributário de Hugo de Brito Machado:

As diligências fiscais, como poder-dever do Estado, devem ser concluídas dentro do prazo legal, só podendo ser prorrogadas por ato devidamente motivado da autoridade competente (Desembargador Fernando Luiz Ximenes, citado por Hugo de Brito Machado Segundo. CTN, anotações, pág. 375).

O atuante não encartou o argumento da defesa. Em discordância vertida em termos bastante resumidos, na qual não repeliu a conduta que lhe foi atribuída, circunscreve-se a exclusivamente comentar que não vislumbra prejuízos ao contribuinte em decorrência do excesso de tempo despendido na auditoria fiscal. Apenas busca justificar o fato, esclarecendo que a documentação disponível a que teve acesso para efetuar os lançamentos fora insuficiente, dificultando o andamento do processo fiscalizatório.

Passo a julgar.

Há de se convir que é inconcebível um magistrado ou um julgador fiscal acolher um argumento, em sede de lançamento tributário - ou de impugnação, se oriundo da defesa - no qual a parte tenha expressamente reconhecido o desrespeito de normas, mesmo que aduza, eufemisticamente, que a infringência não tenha representado produção de prejuízos para a outra parte.

É possível que a infringência aos preceitos jurídicos não resultem em prejuízos imediatos e quantificáveis, como quer levar a crer o atuante. A questão, entretanto, não reside nesse ponto, mas no prejuízo intangível que representa o atropelo contumaz e tolerado de qualquer norma do ordenamento jurídico e o quanto de arbitrariedades tal conduta pode trazer aos processos administrativos tributários e às partes em litígio.

Um prejuízo material afetaria apenas um contribuinte. Mas na consagração de tal conduta, a ameaça não é para um, mas para todos os contribuintes e também, para o próprio sujeito ativo, para o qual não interessa o descumprimento da legislação, mesmo em um

Carlos Linneu T. F. da Costa

caso de aparência de somenos importância. A parte passiva da relação estaria autorizada, da mesma forma, a emprega-la, reproduzindo idêntico argumento.

O crédito tributário, para ser alçado ao *status* de devido e legítimo, haverá que ser amparado em mandamento do direito material posto. Não há que se alimentar dúvidas quanto a esta afirmação. Mas, convenha-se, haverá que ser exigido segundo o cumprimento das regras do direito processual tributário, sem cuja observância também estará comprometida a sua legitimidade.

As regras do processo tributário são destinadas para ambas as partes, sem privilégios para um dos lados, que neste processo, assumiu até descumpri-las. Imagine-se a reação do Fisco, ao se deparar com um contribuinte que alegue, em algum momento, "*de que não houve prejuízos para o Fisco, apesar do desconforme procedimento contábil adotado...*". Fosse assim, bastaria um contribuinte recolher corretamente o imposto devido e estaria desculpado de descumprir formalismos de obrigações acessórias, caso fosse autuado?

As normas processuais não se constituem em direito menor, a ser observado nos dias pares e descumprido nos dias ímpares, ao sabor das conveniências, segundo favoreça ou desfavoreça o Fisco. Mais do que qualquer outro ramo do Direito, ao Tributário repugna a discricionariedade do agente fazendário, necessariamente vinculado ao conjunto normativo que rege as atividades de fiscalização.

Entendeu o legislador complementar do Código Tributário Nacional que o instituto do lançamento tributário fosse vinculante, sem o qual estaria ameaçado o próprio princípio da isonomia, posto que o agente público, se dotado de poderes de livre arbítrio, estaria exposto às injunções de agir subjetivamente, de conformidade com a própria avaliação particular em cada caso concreto com que se deparasse. Nessa seara, seriam inevitáveis os riscos de aplicar-se desigualmente a lei a casos similares.

Mary Elbe Queiróz, auditora fiscal da Receita Federal do Brasil, debruçou-se sobre o tema, muito didaticamente abordado, conforme comprovamos abaixo:

A Administração não precisava criar formalidades indispensáveis para o atuar dos seus agentes. Porém, a partir do momento que ela mesma decidiu se autolimitar, estabelecendo ritos sacramentais para as ações de seus agentes, essas regras tornaram-se vinculantes e passaram a se revestir de essencialidade e imprescindibilidade. O que demanda, por conseguinte, a sua obediência sob pena de nulidade dos atos expedidos sem a respectiva observância.

Qualquer entendimento em contrário, no sentido de que tais normas não obrigam e podem ser desobedecidas sem qualquer reflexo sob o procedimento fiscal, além de constituir grave afronta à moralidade, implica em violação da própria legalidade contida na Lei que determina a observância das formalidades essenciais, ainda que previstas em ato infralegal, bem assim dá poderes ao superior hierárquico para editar esse tipo de ato.

A legalidade não se refere, apenas, à obediência a texto expresso de lei, mas, dependendo da matéria disciplinada, alcança as prescrições contidas em atos infralegais da legislação tributária, consoante os artigos 96 e 100 do CTN. (Mary Elbe Queiróz. O Mandado de Procedimento Fiscal: formalidade essencial, vinculante e obrigatória para o início do procedimento fiscal, RFDT n° 37/53, jan-fev/2009).

De sua vez, Luciano Amaro, comentando o art. 196 do CTN, edita comentário similar, referindo-se ao princípio documental que informa o procedimento fiscal:

Paulo de Souza

O princípio documental informa o procedimento fiscal. As diligências e investigações desenvolvidas pelas autoridades fiscais devem ser reduzidas a escrito e ordenadas logicamente. Para isso, o Código Tributário Nacional manda que sejam lavrados termos que documentem o início do procedimento, conforme a legislação respectiva, que deverá fixar prazo máximo para a conclusão das diligências (Luciano Amaro. Direito Tributário Brasileiro. 2012, pág. 510).

Como vemos, o formalismo não é estranho ao Direito Tributário. Ruy Barbosa Nogueira não ficou alheio ao tema. Ao alinhar comentários acerca do art. 142 do CTN, lembrou que:

"vinculada é a atividade que não pode se separar da legalidade, tanto no que respeita ao conteúdo quanto a forma". (Curso de Direito Tributário, 14ª edição, Ed. Saraiva, 1995, pág. 223).

Na Decisão 339/2014, este Julgador Fiscal seguiu na mesma trilha dos tributaristas remittidos, ao julgar contencioso em que o tema do substancialismo estava em rota de colisão com questões formalistas:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. PASSIVO FICTÍCIO. CONTRATO DE MÚTUO EM DINHEIRO. DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO COM INTENÇÃO DE OCULTAR OMISSÃO DE RECEITA. FORMALISMO.

1. Para efeitos tributários, são desconsiderados do passivo contábil do contribuinte, contratos de mútuos em dinheiro firmados através de instrumentos particulares os quais não foram registrados em Cartórios de Títulos e Documentos, configurando-se omissão de receitas pela modalidade de passivo fictício. Art. 221 do Código Civil brasileiro. Precedentes em decisões administrativas e judiciais.

2. No Direito Tributário, há primazia do substancialismo sobre o formalismo, mas as formas são observadas quando estabelecidas na legislação.

O RPPAT/RN impõe o prazo de duração da fiscalização tributária em 60 dias. Diante desta determinação, resulta, então, duas hipóteses de conduta postas à consideração da autoridade atuante: cumprir o prazo, lavrando o Termo de Encerramento da Fiscalização, ou de outra forma, requerer a prorrogação do mandado fiscalizatório pelo prazo equivalente.

Salvo melhor informação, não há no ordenamento legal, previsão de uma terceira alternativa, qual seja, a de prolongar-se o mandado original além dos 60 dias, sem a expedição de ato administrativo prorrogatório.

Nesta via, em decorrência de eventuais circunstâncias inerentes ao caso real, o próprio auditor decide pela extensão do prazo, consoante a sua própria régua e arbítrio. Mas, oportuniza-se aí a indagação: qual seria o tempo adicional razoável? Cinco, dez dias ou seis meses? Estendê-lo até o gongo final da decadência, longos cinco anos, dependendo do caso? Decide arbitrariamente o atuante, ou obedece-se aos comandos do Regulamento do ICMS, combinado com idênticas disposições do RPPAT/RN?

Há que reconhecer-se as dificuldades próprias antepostas à fiscalização de uma empresa sob investigação criminal, como ocorre no presente contencioso. Mas o evento não pres-

Carlos Linneu T. F. da Costa

cindiria da prorrogação motivada da auditoria fiscal, bem como da adoção de outras medidas previstas na legislação, tão logo transcorrido o prazo de 72 horas após o acolhimento da intimação fiscal. Descambou-se, entretanto, para solução que arrepia vários princípios constitucionais de garantias e direitos individuais.

Oportuna outra indagação: e por que prorrogar antes e não após a conclusão do prazo? Porque, se após, descambar-se-ia novamente na arbitrariedade: prorroga a partir de dez, trinta ou noventa dias depois da caducidade do prazo original? O atuante decide? Ele não é autoridade para decidir. Se decide solitariamente, quem procedeu ao controle administrativo do ato? O atuante, ele mesmo se controlou, administrativamente? Ele não é autoridade para decidir.

No grau certo, a ministra Eliana Calmon traz oportuna contribuição ao deslinde do contencioso sob julgamento. No Recurso Especial reproduzido mais adiante, assim se expressa a ministra, ao comentar o regulamento do PAT Federal da Receita Federal do Brasil, forte influência em nosso RPPAT/RN:

(a) O Fisco poderá fiscalizar contribuintes pelo prazo de 60 dias, prorrogável por igual período e tantas vezes quanto necessário;

(b) A prorrogação da fiscalização tem guarida legal, desde que justificada por ato administrativo motivado e vinculado.

*(c) Prorrogações sucessivas não quer dizer que o contribuinte ficará, **ad aeternum**, à mercê da fiscalização, pois o ato administrativo de que trata o § 2º do art. 7º do Decreto 70.235/72 não será discricionário, mas motivado e vinculado e, portanto, passível de exame pelo Judiciário.*

RECURSO ESPECIAL Nº 666.277 - CE (2004/0097591-6)

RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON

EMENTA. RECURSO ESPECIAL - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRAZO PARA A FISCALIZAÇÃO - INTERPRETAÇÃO DO ART. 7º, § 2º DO DECRETO 70.235/72 - SÚMULA 282/STF.

2. Segundo o art. 7º, § 2º do Decreto 70.235/72, o Fisco dispõe de 60 dias para concluir o procedimento administrativo fiscal, podendo ser prorrogado o prazo por igual período, sucessivamente, até que se concluem os trabalhos, desde justificada a necessidade de prorrogação por ato administrativo vinculado e motivado.

3. Interpretação literal no sentido de que a prorrogação somente pode se dar uma única vez, por igual período, que não encontra respaldo na técnica legislativa.

4. Recurso especial conhecido em parte e improvido.

TRECHOS DO VOTO VENCEDOR DA RELATORA

Para o recorrente, a fiscalização deve se concluir em 60 dias, prorrogável por igual período, totalizando 120 (cento e vinte) dias, enquanto que, para o Tribunal de origem e para o julgador monocrático, o § 2º do dispositivo legal acima transcrito prevê a prorrogação por igual período tantas vezes quantas necessárias, desde que haja ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos. Esta Corte ainda não se debruçou sobre o tema.

Carlos Linneu T. F. da Costa

Procedendo-se a uma simples interpretação gramatical, entendo que ambas as teses são plausíveis. Contudo, não sendo a interpretação literal suficiente para resolver a querela, necessária sua interpretação teleológica. Nesse diapasão, não se pode olvidar que o legislador, quando permite a prorrogação de determinado prazo, por igual período, uma única vez, o faz expressamente, conforme se observa da redação dos seguintes dispositivos, transcritos a título exemplificativo:

a) art. 62, § 3º, da CF (com a redação dada pela EC 32/2001) - prazo de prorrogação das medidas provisórias;

b) art. 12, caput, da Lei 8.112/90 - prazo de validade dos concursos públicos;

c) art. 9º, parágrafo único, da Lei 5.627/70 (com a redação dada pela Lei 10.190/2001) - prazo para a transferência de controle acionário de sociedades de seguros às pessoas jurídicas;

d) art. 23, § 21º, da Lei 8.159/91 - prazo de acesso a documentos sigilosos referentes à segurança da sociedade e do Estado.

Dentro desse raciocínio, na hipótese do art. 7º, § 2º, do Decreto 70.235/72, o emprego da palavra "sucessivamente" implica na possibilidade de prorrogação do prazo de sessenta dias enquanto não findo o procedimento fiscal, desde que, por ato administrativo motivado, seja justificada a necessidade da prorrogação.

Sob o ponto de vista prático, não se pode impedir que o Fisco prossiga no seu mister se o prazo legal inicialmente previsto não é suficiente para a conclusão dos trabalhos. Isso não quer dizer que o contribuinte ficará, **ad aeternum**, à mercê da fiscalização, pois o ato administrativo de que trata o § 2º do art. 7º do Decreto 70.235/72 **não será discricionário, mas motivado e vinculado e, portanto, passível de exame pelo Judiciário**, o que refoge ao exame do presente recurso especial, porque limitado à interpretação do mencionado dispositivo.

É indispensável a atenta leitura dessa decisão. Não é oriunda de CARF, TJ's ou TRF's. Geneticamente qualificada, provém de tribunal superior: se não é acolhida uma fiscalização cujo prazo não fora formalmente prorrogado e motivado nos 60 dias seguintes ao seu início, com carradas de razão é nulo um auto de infração produzido pela via de processo investigatório que consumiu 240 dias, sem lavratura de atos prorrogatórios intermediários, quatro vezes mais tempo do que o prazo legal e sem explícita motivação. Como se depara da simples auscultação física ao caderno processual, a autoridade atuante despreocupou-se em anexar termos de prorrogação e muito menos, os associados termos de motivação.

Cabe estender-se um pouco mais, ainda sob a influência do precedente judicial mencionado. Mesmo que o auditor anexasse termos de prorrogação ao auto de infração, correspondentes aos vários períodos de 60 dias gastos na investigação, a prorrogação demandaria expressa autorização do superior imediato do atuante, denominado na Receita Federal do Brasil de "autoridade outorgante". Ou seja, pela própria autoridade responsável pela expedição da Ordem de Serviço. É o preceito do art. 349 do RPPAT:

Art. 349. Os Auditores Fiscais do Tesouro Estadual que procederem a diligência de fiscalização são obrigados a lavrar, antes do início do seu trabalho, em qualquer estabelecimento inscrito "Termo de Início de Fiscalização", solicitam-

Carlos Linneu T. F. da Costa

do os livros e documentos que pretendam examinar e, bem assim, convidar o titular ou preposto da firma fiscalizada para acompanhar a fiscalização em todos os seus termos.

§ 4º Lavrado o "Termo de Início de Fiscalização", tem o Auditor Fiscal, a partir de então, o prazo de 60 dias para a conclusão de seu trabalho, prorrogável por igual período, **a critério da chefia imediata do ato da diligência.**

Além de não prorrogar formalmente a fiscalização - registre-se também que nenhum ato bilateralmente conhecido pelo contribuinte foi expedido, sinalizando de algum modo o prosseguimento da fiscalização - o prolongamento extemporâneo dos atos de preparação do lançamento não estiveram, também, de alguma outra forma, formalmente autorizados pelo superior hierárquico do autuante.

Da mesma forma que o auditor fiscal não reúne poderes para se autoconceder, desvinculativamente, uma Ordem de Serviço, também não detém autoridade para prorrogar a respectiva fiscalização. É o que impõe o § Único do art. 142 do CTN, combinado com a lógica jurídica: como o auditor fiscal autuante aprovará e motivará um ato que ele próprio terá que formular? O agente não está institucionalmente desatrelado da estrutura organizacional do órgão fiscal de lotação, determinando ele mesmo, arbitrariamente, as suas ações, e pelo simples motivo de que não está revestido de autoridade. É o que diz a Lei Complementar Estadual 303/2005, ao definir o conceito administrativo de autoridade:

Art. 2º Para os fins desta Lei Complementar, consideram-se:

IV - autoridade: o servidor ou o agente público dotado de poder de decisão.

O espaço decisório do servidor autuante está limitado exclusivamente aos mandamentos da Ordem de Serviço. Até no que diz respeito aos métodos de auditoria, seus típicos instrumentos de trabalho, o agente fazendário está sujeito ao controle administrativo da autoridade superior. Para ilustrar tal assertiva, convém citar o art. 352 do Regulamento do ICMS, o qual determina que o autuante somente poderá utilizar o método Fluxo de Caixa se para isso receber delegação:

Art. 352. No caso da escrituração do contribuinte indicar insuficiência ou suprimentos de caixa não comprovados, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, considera-se o respectivo valor como saídas de mercadorias tributáveis em operação interna e não registrada, exigindo-se o respectivo imposto, sem o prejuízo da multa regulamentar, ressalvando-se ao contribuinte a prova da improcedência dos valores apresentados.

§ 3º A metodologia de auditoria de que trata este artigo será adotada a critério da **Autoridade Competente, responsável pela designação da ação fiscal.**

Ora, se para empregar um método de auditagem, o servidor terá que estar previamente autorizado, quer dizer de prorrogação da ação fiscal? Aliás, o auditor fiscal, no âmbito desta fiscalização, sob julgamento, adotou a metodologia sem a indispensável chancela da autoridade respectiva.

Paulo W. de

Retornemos ao curso do julgamento.

O ato administrativo da prorrogação é de obrigatoriedade tácita. O RPPAT/RN não faz menção expressa, sendo, entretanto, despiciendo fazê-lo. Subjaz na ordem constitucional e principalmente no direito administrativo. É que, para haver a motivação e justificação da prorrogação, necessariamente haverá que existir o substrato, ou seja, o ato administrativo real e participado ao contribuinte. Estabelece a Lei Complementar Estadual 303/2005:

Art. 11. Serão inválidos os atos administrativos que desatendam os pressupostos legais e regulamentares de sua edição, ou aos princípios da Administração Pública, especialmente nos casos de:

VI - falta ou insuficiência de motivação.

Cabe alargar um pouco mais as explicações. Ao contrário do que se possa precipitadamente supor, não estamos diante de uma mera formalidade. A prorrogação é exigência de importantíssimos princípios constitucionais tais como a duração razoável do processo, legalidade, ampla defesa e segurança jurídica.

Trago explicações mais verticais.

(a) *Primeiramente uma nota de natureza interpretativa. Em uma das melhores publicações doutrinárias ao Direito Tributário, o ilustríssimo mestre tributarista Rubens Gomes de Souza, em meio a histórica exposição sobre interpretação jurídica nesse ramo do direito, dizia que "... dentro dos cânones interpretativos a lei não contém palavras inúteis..." Se uma simples palavra, inserida em enunciado legal, não deverá ser escamoteada pelo intérprete, porque aponta para um sentido, que dizer de um completo artigo do RPPAT, art. 37, ou do RICMS/RN, art. 359 § 4º? (Interpretação no Direito Tributário. EDUC, pág. 267, 1971). Ou seja, se há um prazo preestabelecido para a fiscalização, axiologicamente, há objetivos visados.*

(b) *Qual o valor jurídico visado, o sentido buscado pela Administração Pública ao inserir explicitamente o prazo de 60 dias no RPPAT? Foram vários os valores buscados, todos eles princípios de grandeza constitucional. Releva-se, dentre eles, a celeridade processual. Diz o art. LXXVIII da CF que a todos estão assegurados, no âmbito judicial e administrativo, a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.*

Outro valor buscado reside no princípio da eficiência, constitucionalizado no art. 37, caput: a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

(c) *Com os dois princípios citados, a Administração Pública teve em mira desestimular arbitrariedades ou abusos cometidos, que viriam naturalmente a reboque de auditorias fiscais sem prazos determinados de conclusão, criando insegurança jurídica, outro princípio visado. Lembra Hugo de Brito Machado Segundo:*

Formalidades necessárias à defesa do administrado, estas, por conta dos princípios do devido processo legal, da ampla defesa,

Carlos Linneu T. F. da Costa

do contraditório, e da eficiência, não podem ser desconsideradas, sob pena de nulidade. (Processo Tributário. 2010 pág. 127).

A Lei Complementar Estadual 303/2005, que dispõe sobre normas gerais do processo administrativo no Rio Grande do Norte fornece orientação segura para o julgamento:

Art. 5º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, isonomia, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica e eficiência.

Parágrafo único. Na interpretação e aplicação das normas jurídicas, a Administração Pública deverá optar pela solução que outorgue maior alcance e efetividade aos preceitos constitucionais.

Art. 6º Nos atos e processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

VII - observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados, sobretudo nos processos concorrenciais;

Art. 11. Serão inválidos os atos administrativos que desatendam os pressupostos legais e regulamentares de sua edição, ou aos princípios da Administração Pública, especialmente nos casos de:

II - omissão de formalidades ou procedimentos essenciais;

(d) Como assegurar, entretanto, o alcance prático dos valores jurídicos desejados? Pelo controle dos atos administrativos. Assim como há o controle de constitucionalidade ou o controle da legalidade, há também controles dos atos administrativos, que no caso da fiscalização tributária, um deles está consubstanciado na fixação do prazo de duração da auditoria fiscal. Havendo a necessidade de ultrapassá-lo, o controle é efetuado pela solicitação da prorrogação, ocasião em que a autoridade outorgante, dotado dos poderes para tanto, avalia e motiva formalmente o ato administrativo correspondente, se considera-lo oportuno. Dessa forma, há integração entre o prazo estabelecido e a necessidade administrativa de seu controle.

(e) Na decisão judicial relatada pela ministra Eliana Calmon, a magistrada faz constar de que o Fisco poderá renovar o mandado fiscalizatório quantas vezes seja necessário e destaca que isso não significa que o contribuinte ficará **prisioneiro ad aeternum da fiscalização**, porque o ato administrativo da prorrogação não será discricionário, mas motivado e vinculado e portanto, **passível de exame pelo Judiciário**. Como se depara do voto da ministra, o ato de prorrogação insere-se no âmbito da garantia da ampla defesa constitucionalmente assegurada ao contribuinte. É por isso mesmo, obrigatório. Sem ele, como o contribuinte poderá exercer o direito de acionar o Poder Judiciário e questionar os excessos de tempo da fiscalização e o teor da motivação?

(f) O Termo de Prorrogação é normalmente anexado ao auto de infração quando o lançamento extravasa o prazo de fiscalização. Trata-se, então, do reco-

Carlos Linneu

nhecimento da administração tributária estadual de que há obrigatoriedade de sua lavratura.

Enfim, o termo de prorrogação da auditoria fiscal, tempestivo amplamente motivado, não é mera peça de processualismo estéril. Sua ausência, com o conteúdo e a oportunidade do tempo certo, fere princípios constitucionais caros aos direitos e garantias individuais e dessa forma, não resta outra alternativa a não ser decidir pela anulação do auto de infração.

Face aos assentamentos anteriormente expostos, este Julgador Fiscal altera juízos expressos em decisões anteriores. Em algumas dessas decisões alinhei-me com posições doutrinárias dos professores Hugo de Brito Machado e Humberto Theodoro. Este último diz que:

A técnica processual, por sua vez, reclama a observância das formas (procedimentos), mas estas se justificam apenas enquanto garantias do adequado debate em contraditório e com a ampla defesa. Não podem descambar para o formalismo doentio e abusivo, empregado não para cumprir a função pacificadora do processo, mas para embaraça-la e protela-la injustificadamente (Curso de Direito Processual. Vol 01, pág. 16).

E também com o professor Hugo de Brito Machado Segundo, conforme vemo-lo assentar em "O Processo Tributário", pág. 125:

No âmbito dos processos administrativos, vigora o princípio do formalismo moderado, segundo o qual as formas somente são exigíveis quando indispensáveis a finalidade a qual o processo se destina, ou seja, quando indispensáveis ao prestígio do princípio do devido processo legal em seu aspecto substantivo e de todos os seus desdobramentos (ampla defesa, contraditório).

Não há como permanecer fiel aos ensinamentos desses dois grandes mestres tributaristas, pelo menos no tocante aos comentários enfocados. Como avaliar, impessoalmente, o que é "formalismo doentio e abusivo", conforme nos fala o Desembargador Humberto Theodoro? Como dimensionar "formalismo moderado" a que fez referência o professor Hugo de Brito Machado? Adjetivos como esses, não são instrumentos de avaliação jurídica. A avaliação de atos formais exigem o exame dos valores jurídicos que o legislador ou a Administração Pública quis atingir ao inseri-los no ordenamento jurídico. O dispositivo classificado de abusivo, após a correta interpretação teleológica, poderá desvelar-se como extremamente necessário do ponto de vista material ou processual.

Secundus. O atuante asseverou no relatório descritivo da auditoria (fl. 75) que apenas parte dos documentos requeridos na intimação fiscal haviam sido entregues pelo contribuinte, embora houvesse consignado, no mesmo relatório, de que os mesmos documentos estavam depositados na 1ª Unidade Regional de Tributação. Por outro lado, na manifestação contestatória, em que apreciou a impugnação do contribuinte, o atuante assentou que "tendo em vista a grande dificuldade de obtenção de documentos, mediante a total falta de cooperação da representante da empresa atuada, devemos lembrar que a documentação entregue foi insuficiente, para não dizer insignificante, dificultando o andamento do processo fiscalizatório".

Carlos Linneu

Enfim, a documentação fiscal requerida estava sob a posse da 1ª URT ou do Ministério Público? A manifesta incerteza, objetivamente extraída dos autos processuais, reforça a convicção de que o auto de infração seja julgado como nulo.

6. DECISÃO

Sopesados os argumentos das partes, os preceitos jurídicos correlacionados com as matérias suscitadas, este Julgador Fiscal decide que:

- a)** *É nulo o auto de infração nº 108/2014 e os seus quatro lançamentos;*
- b)** *São atingidos pela nulidade todos os atos praticados pela autoridade atuante.*
- c)** *De acordo com o comando do art. 20, § 3º do RPPAT/RN determino que:*
 - c.1) Seja expedida nova Ordem de Serviços de teor idêntico ao da OS 10.773/2013, considerando os efeitos de eventual decadência dos direitos de Fisco. Mandar servidor atuante, não necessariamente o mesmo, aplicar a Metodologia Fluxo de Caixa, se a Contabilidade da empresa for acessada e posteriormente, motivadamente desconstituída;*
 - c.2) Diretoria da 1ª URT oficiar ao Ministério Público Estadual solicitando informações acerca da apreensão de livros e documentos fiscais da empresa, ao tempo em que verificará a possibilidade de assumir a guarda do material apreendido, na parte estritamente relacionada com a Contabilidade Fiscal do estabelecimento, caso esteja apossada*
- d)** *Há conexão entre o presente PAT 108/2014 e os PAT 661/2014 e 270/2014, havendo conveniências processuais de julgamento simultâneo na esfera do Egrégio CRF/RN.*

Recorro de ofício ao Conselho de Recursos Fiscais, conforme art. 114 do RPPAT/RN. Remetam-se os autos processuais à 1ª Unidade Regional de Tributação para cumprimento das obrigações legais e protocolares.

Natal, 25 de dezembro de 2014


Carlos Linneu Torres Fernandes da Costa
Julgador Fiscal
Auditor Fiscal AFTE 3 - mat. 154.381-4