



DECISÃO nº.: 35/2015 – COJUP
PAT nº.: 2110/2014 – SUMATI (protocolo nº. 270415/2014-1)
AUTUADA: **FATHOR COMÉRCIO VAREJISTA EIRELI**
INSCRIÇÃO nº. 20.408.811-9
ENDEREÇO: Av. Natal, nº 420, Centro, São José do Mipibu/RN.
AUTUANTES: Alexandre Nunes Ribeiro, matrícula nº 190.909-6.
José Luiz da Silva Junior, matrícula nº 153.020-8.
Judson da Silva Cortez, matrícula nº 153.080-1

DENÚNCIAS:

- 1. O autuado deu entrada de mercadoria desacompanhada de documento fiscal e registro; sem livro de registro de veículos; sem inscrição municipal; e, sem contrato de agenciamento. Deixando de pagar o ICMS decorrente do fato gerador caracterizado no artigo 2º, inciso XVI, atribuiu-se ao sujeito passivo a responsabilidade pelo pagamento do ICMS incidente sobre a mercadoria nos termos do art. 136, inciso I, alínea “b”, combinado com o art. 147, inciso XV e art. 69, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13/11/1997. Ressalta-se que a apreensão dessa mercadoria encontra previsão legal no artigo 370, inciso II, do mais uma vez citado Regulamento do ICMS. Infração apurada através de um levantamento físico de contagem de estoque, quando, elaborou-se uma lista dos veículos usados expostos à venda;*
- 2. Os Autuantes solicitaram no momento da fiscalização o livro de registro de veículos, notas fiscais de entrada dos veículos, contratos de agenciamento e inscrição municipal para o agenciamento;*
- 3. Constatou-se que a empresa não possuía Livro de Registro de Veículos Usados exigidos pela legislação, não foi emitida nota fiscal de entrada para acobertar os veículos, não possuíam contrato de agenciamento devidamente registrado,*



nem a inscrição municipal para a operação, e conforme nosso RICMS, os bens detectados estavam clandestinos e irregulares.

3. Em decorrência das constatações acima descritas e dos ajustes necessários, verifica-se o seguinte fato: os 09 (nove) veículos usados ingressaram na empresa sem a devida documentação fiscal necessária para as operações de venda;

4. Tendo em vista as ocorrências acima descritas, os Autuantes concluem que o Contribuinte infringiu as seguintes normas previstas na legislação tributária do ICMS/RN; artigos 150 XIX combinado com 408. 164, 166 §§ 1º e 2º. 167 e 171.

ICMS. Obrigação Principal e Acessória – Auto de Infração com Fiscalização de Estabelecimento, decorrente de Itinerância Fiscal no âmbito dos serviços de fiscalização de Mercadoria em trânsito – Ausência de competência legal - Cognição do art. 47 do RSET e art. 20, incisos I e II do RPPAT – Precedentes do Conselho de Recursos Fiscais – Acórdãos 121/2014 – Auto de Infração Nulo.

1 - O RELATÓRIO

1.1 - A Denúncia

De acordo com o Auto de Infração nº. 2110/2014 – SUMATI, lavrado em 01/12/2014, depreende-se que a empresa, devidamente qualificada nos autos, foi autuada pela aquisição de mercadorias (veículos usados) e falta de registro em livro próprio, qual seja àquele previsto no art. 163 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/897, de 13/11/1997 tributáveis, sem documentação fiscal, bem como pela inexistência de livros fiscais. A autuação se deu em razão da suposta infringência ao artigo 150 XIX, combinado com 408, 164, 166 §§ 1º e 2º, 167 e 171 todos do Regulamento do Imposto Sobre



Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Rio Grande do Norte – RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 13.640, de 13 de novembro de 1997, cuja consequência foi a lavratura do Auto de Infração, supramencionado, com a proposta de aplicação das penalidades previstas no art. 340, III, d, todos do RICMS. Resultando, dessa feita, numa pena de multa no valor de R\$ 30.150,00 (trinta mil, cento e cinquenta reais), e na exigência do ICMS no valor de R\$ 17.085,00 (dezessete mil e oitenta e cinco reais), perfazendo um crédito tributário no valor total de R\$ 47.235,00 (quarenta e sete mil duzentos e trinta e cinco reais).

1.2 - A Impugnação

A autuada inicia a sua impugnação pugnando pela nulidade do feito, alegando, preliminarmente, que o nosso ordenamento jurídico exige a expedição de intimação para realização do início da fiscalização e do seu término. Aduz que a razão para tanto é a adoção do dever de comunicação ao contribuinte – mediante termo – do início e do término do procedimento de fiscalização, sob pena de nulidade do auto de infração a que der ensejo, na maneira prevista o art. 196 do Código Tributário Nacional - CTN.

Invoca o disposto no art. 1 da Lei Estadual nº 8.297/2003, a qual regula o Procedimento de Fiscalização no âmbito administrativo tributário do Estado do Rio Grande do Norte. Diante disso, infere que ocorreu vício no lançamento tributário, ensejando a nulidade dos atos que subsequentemente foram praticados, inclusive o próprio Auto de Infração.

Argumenta que a inobservância do disposto nas normas acima mencionadas redundaria em violação ao Princípio da Legalidade, tendo como corolário a nulidade do Auto de Infração. Nesse sentido, em reforço de sua argumentação, apresenta o art. 194 do CTN.



1.3 – A Contestação

Os autuantes iniciaram a contestação esclarecendo que a ação fiscal decorreu de flagrante em processo de diligência, diferentemente do que afirmou o Contribuinte, que se refere a procedimento de fiscalização.

O procedimento deu-se por diligência onde ao perceber que a empresa não possuía os requisitos exigidos para a operação de venda de veículos usados, requisitou apoio da equipe da SUMATI, onde se constatou que a empresa estava funcionando de maneira irregular.

Face às irregularidades encontradas, veículos usados (fls. 6/14) expostos à venda, sem documentação fiscal de entrada, nenhum deles registrados em livro de registro de entrada, a empresa sequer possuíam o livro de registro de veículos, sem contrato de agenciamento, e conforme declaração da proprietária não sabia se tinha inscrição municipal para o agenciamento de veículos, foi realizado o termo de Apreensão de Mercadorias conforme prevê o CTN, e entregue uma via ao contribuinte, abrindo prazo para o contribuinte realizar o pagamento.

Quanto às alegações do prazo previsto na Lei 8.297/03, não é cabível, tendo em vista não se tratar de fiscalização e sim de diligência e flagrante de irregularidade de funcionamento.

Invocam, então, os artigos 32 e 33 do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário aprovado pelo Decreto nº 13.796, de 16 de fevereiro de 1998; *ipsis litteris*:

Art. 32. A competência dos auditores fiscais não é determinada pela jurisdição territorial do órgão em que estiverem lotados, sendo válidos os atos formalizados por auditor de jurisdição diversa da do domicílio do sujeito passivo.

Art. 33. A entrada dos Auditores Fiscais do Tesouro Estadual nos estabelecimentos, bem como o acesso as suas dependências internas não estarão sujeitos a



formalidades diversas de sua identificação, pela apresentação da identidade funcional.

Dando-se início, assim, depois de verificado o estado de flagrância, à diligência fiscal que lhe foi subsequente e lhe deu causa.

Em sequência, reportam-se a observação do prazo para a conversão do Termo de Apreensão em Auto de Infração, alegam, então que o prazo para pagamento foi respeitado e, inclusive, estendido como forma de permitir que o contribuinte sanasse o débito, e diante do não pagamento, transformou-se o Termo de Apreensão de Mercadorias em Auto de Infração.

Em seguida tratam da questão da inscrição municipal, posteriormente apensada aos autos pelo contribuinte, a qual "*não retratam em suas atividades econômicas a operação de vendas de veículos usados*", condição imposta pelo nosso regulamento para o exercício válido e legal dessa atividade, havendo, nesse sentido, inobservância da legislação estadual. Ademais, a Contribuinte alega que "*suas atividades não incidem o ISS*".

Consideram inadequada a solicitação da modificação do enquadramento da multa, uma vez que a mercadoria encontra-se irregular, havendo previsão legal para a aplicação da multa proposta, pois as mercadorias, para efeitos da legislação tributária, encontram-se clandestinas.

Informam que, em momento algum, o contribuinte demonstrou qualquer documento que comprovasse a regularidade de suas operações, corroborando o entendimento dos autuantes que o procedimento fiscal foi correto e levado a efeito consoante os contornos e limites da legislação de regência.

Propugnam pela necessidade de reafirmar a validade, juridicidade, legalidade e sustentabilidade fática e legal do procedimento fiscal-tributário levado a efeito pelos Agentes do Fisco Estadual norteriogandense.

Finalizam na expectativa de decisão que declare a procedência do Auto de Infração.



2 - OS ANTECEDENTES

Consta nos autos, fl. 31, que o contribuinte não é reincidente na prática do ilícito apontado.

3 – DA FUNDAMENTAÇÃO

Analisando “*as preliminares de nulidade*” interpostas contra o Auto de Infração, a contestação dos Autuantes e tudo o mais que consta nos autos, passa-se a analisar a observância dos preceitos legais no procedimento fiscal, sub judice, desde o seu nascedouro, como forma de verificar os contornos legais e sua sustentabilidade jurídica.

Dentre as arguições suscitadas pela autuada quanto à ocorrência de vícios que causariam a anulação do feito, sendo o primeiro deles a ausência de intimação para realização da fiscalização, estipulando o início da fiscalização e o seu término. Consoante o disposto no art. 196 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Nesse sentido, o nosso regulamento dialoga com o Código Tributário Nacional, conforme se infere quando observamos as normas contidas no art. 349 e seus §§ de 1 a 3, *verbis*:

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", solicitando 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.

§ 1º Na conclusão da diligência, deve ser lavrado "Termo de Encerramento de Fiscalização", no qual são consignados as datas inicial e final do período examinado, a relação dos livros e documentos comerciais e fiscais exibidos, demonstração de débito fiscal apurado, procedimentos fiscais utilizados, dispositivo legal infringido, orientação fiscal transmitida, providência a ser satisfeita pelo contribuinte e tudo o mais que seja do interesse da fiscalização.

§ 2º Os atos e termos referidos neste artigo devem ser lavrados no "Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências", extraíndo-se se for o caso, cópia dos documentos necessários a instrução processual.

§ 3º Na impossibilidade de lavrar os termos nos moldes do parágrafo anterior, o Auditor Fiscal deve fazê-lo em separado, entregando ao contribuinte ou pessoa fiscalizada cópia rubricada pelo autor da diligência, contra recibo no original.

Ou seja, diante da inexistência dos livros, se impõe a necessidade de lavrar-se o referido termo em documento em separado, conforme se deduz do disposto no § 3º, acima transcrito.

Por seu turno, os Auditores Fiscais do feito alegam que do TAM manual nº 93.499, emergiu o Auto de Infração 2110/2014. Assim, *"o procedimento deu-se por diligência onde ao perceber que a empresa não possuía os requisitos exigidos para a operação de venda de veículos usados,"* ante a verificação das irregularidades, requisitaram, então, *"apoio da equipe da SUMATI, onde constatamos que a empresa estava funcionando de maneira irregular"*. Nesse sentido, imperioso estabelecer os contornos legais da competência da SUMATI, nas lides de fiscalização de mercadorias em trânsito, consoante as disposições do



Regulamento da Secretaria de Estado da Tributação, aprovado pelo Decreto nº 22.088, de 02 de Dezembro de 2010, em seu art. 46, conjugado com o inciso VI, do artigo 47, *ipsis litteris*:

Art. 46. A Subcoordenadoria de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito e Itinerância Fiscal (SUMATI) é o órgão incumbido da coordenação, planejamento e controle das atividades inerentes à fiscalização das mercadorias em trânsito e da Itinerância fiscal.

Art. 47. À Subcoordenadoria de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito e Itinerância Fiscal compete:

(...)

IX - determinar a realização de diligências necessárias à instrução de processos;

Seguindo essas pegadas, ouçamos o pronunciamento do Egrégio Conselho de Recursos Fiscais, conforme se extrai do Acórdão 121/2014, *verbis*:

"Não está compreendida na competência da Subcoordenadoria de Mercadoria em Trânsito e Itinerância Fiscal - SUMATI a expedição de ordem de serviço para fiscalização de estabelecimento. No caso em tela, a atividade fiscalizatória realizada pelos autuantes ancorou-se em ordem de serviço expedida pela SUMATI que determinou a fiscalização de múltiplos exercícios fiscais no estabelecimento da autuada a fim de se apurar irregularidades nas operações comerciais, que se concentrou na fiscalização do então estoque atual do estabelecimento. Francamente extrapolado um eventual entorno das atividades de trânsito e itinerância que informam suas atribuições, configurando, dessa maneira, um procedimento indistinguível da fiscalização de estabelecimento, atividade franqueada a vários setores da Secretaria de Tributação, mas não compreendida nas diversas competências do órgão principiator dos procederes revelados nos autos. Inquinadas, desta feita, de vício formal as ações declinadas. Cognitiono do art. 47 do RSET e art. 20, I e II do RPAT."



Mais, propriamente, queremos chamar a atenção para um trecho específico do da decisão Egrégio Conselho de Recursos fiscais, o qual se volta a reproduzir, para melhor aquilatar o conteúdo e o alcance dessa decisão e sua aplicação ao caso *sub judice*, ei-la: “...*Francamente extrapolado um eventual entorno das atividades de trânsito e Itinerância que informam suas atribuições, configurando, dessa maneira, um procedimento indistinguível da fiscalização de estabelecimento, atividade franqueada a vários setores da Secretaria de Tributação, mas não compreendida nas diversas competências do órgão principiator dos procederes revelados nos autos Inquinadas...*”

Ora, o fio condutor que conduz o nosso raciocínio a firmar a convicção a qual chegaremos, encontra-se ancorado no fato de que dentre as competências legais atribuídas à SUMATI, não se encontra a realização de atividades próprias de fiscalização. Em outras palavras, essa competência sendo material, assume feições que não permite a sua relativização.

Por outra parte, o sentido do termo diligência empregado no inciso IX, do art. 47, do Regulamento da Secretaria de Estado da Tributação, refere-se àquelas atividades pontuais, necessárias e imprescindíveis à instrução de processos, sendo esta a inteligência da norma.

As lides afetas às atividades de julgamento exigem, de quem a manipulam, certa predisposição à prudência, em razão dos valores institucionais envolvidos, de um lado encontra-se a *res publica*, na outra ponta os direitos e garantias individuais, os quais contêm as limitações constitucionais ao poder de tributar, esse sentimento de prudência, já se encontra nas lições do direito romano, segundo o qual “*é contra o Direito julgar ou responder sem examinar o texto em conjunto, apenas considerando uma parte qualquer do mesmo*”¹.

Em nome desse chamamento à prudência, faz-se necessário observar que se no dizer do nosso Egrégio Conselho de Recursos Fiscais: “*Não está compreendida na competência da Subcoordenadoria de Mercadoria em Trânsito e Itinerância Fiscal - SUMATI a expedição de ordem de serviço para fiscalização de estabelecimento*, e conseqüentemente, observa-se que não pode o Auditor Fiscal lotado na SUMATI, com a função precípua de zelar pela correta

¹ CELSO, Digesto, liv. 1, tit 3º, frag. 24, apud COELHO, Sacha Calmom Navarro, **Curso de direito tributário**, 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2011, parte pretextual.



observância da legislação tributária atinentes ao trânsito de mercadorias, junto aos contribuintes e responsáveis, efetuarem, estes Auditores, trabalhos que extrapolam a competência do próprio Setor no qual se encontram lotados. Um entendimento contrário esbarraria na impossibilidade lógica do conteúdo extravasar o próprio receptáculo que o contém.

Ademais, devem-se observar no julgamento da lide os preceitos contidos no art. 20, incisos I e II do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário – RPPAT, abaixo reproduzidos:

"Art. 20. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

(...)

§ 3º Ao declarar a nulidade a autoridade indicará os atos por ela atingidos, ordenando as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Em assim sendo, impõe-se primar pelo respeito ao princípio da legalidade, atitude condicionante de todos os atos emanados da Administração Pública.

4 – A DECISÃO

Diante dos argumentos, acima esposados, **JULGO NULO** o Auto de Infração nº 2110/2014, fl. 02, com fundamento: nos incisos I e II, do art. 20, do RPPAT e no Acórdão 121/2014 do Egrégio Conselho de Recursos fiscais, acima transcritos; e, em observância ao § 3º do art. 20, do RPPAT, determino ao Sr. Diretor da 1ª Unidade Regional de Tributação a adoção das providencias necessárias a proceder a fiscalização na autuada em conformidade com sua atribuição prevista no art. 65, inciso XIV do RSET.

Remeta-se o p.p. à 1ª URT, para que seja dada ciência à autuada e aos autuantes.



Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, em Natal, 02
de Março de 2015.

Jefferson Franklin de Melo
Julgador Fiscal – mat. 158.666-1