

SUMÁRIO

1. Embaraço à fiscalização. Considerações gerais.
2. Casuística.

1 – Embaraço à fiscalização. Considerações gerais.

A expressão “embaraçar”, presente na Lei nº 11651/91, é definida no Dicionário Aurélio séc. XXI como “*pôr embaraço(s) ou impedimento(s) a; impedir, estorvar, tolher; tornar intrincado; intrincar, complicar, perturbar, confundir, enlear, enredar; impedir com obstáculos; obstruir*”.

A definição do que seja “embaraço” encaixa-se perfeitamente no que a doutrina costuma chamar de “*conceito jurídico indeterminado*”. A lei, não raro, se vale de conceitos vagos ou incertos. Um conceito jurídico, quando não revela plenamente suas fronteiras, extensão e compreensão é tido como *indeterminado*. Exemplos disso são as expressões: “*notável saber jurídico*”, “*notoriamente inferior*”, “*urgência e relevância*”, “*interesse fiscal*”, “*retardamento ou dificuldade*” etc. Por sua vez, são conceitos determinados: tributo, fato gerador, contribuinte, local da operação etc. A lei pode, eventualmente, revelar situações que configuram **objetivamente** o embaraço, sem esgotar, entretanto, outras possibilidades de sua ocorrência. É justamente nessa zona de penumbra e incerteza que o bom-senso do fisco deve prevalecer.

Reconheça-se que tal conceito é extremamente amplo e sua caracterização apresenta, muitas vezes, um alto grau de subjetividade. Isso não significa que qualquer simples resistência ou mesmo irresignação arrojada do sujeito passivo leve à autuação por embaraço. A conduta deve, necessariamente, ter levado ao retardamento ou mesmo impedimento do trabalho fiscal. Um simples dissabor ocasionado por uma demora justificável ou contrariedade não convém seja classificada como embaraço.

1.1. A alteração do §1º do art. 147 do CTE em 2007 teve o condão de alterar a definição de embaraço?

O Código Tributário Estadual define atualmente o embaraço como “*qualquer ação ou omissão que retarde ou dificulte a fiscalização, bem como o não atendimento de notificação expedida pelo agente do Fisco para exigência de apresentação de mercadorias, livros, documentos, programas, arquivos magnéticos e outros objetos de interesse da fiscalização*” (art. 147, §1º). Sua redação antiga, alterada pela Lei nº 16074/07, não pretendeu definir amplamente a figura do embaraço. O fazia tão-somente de forma exemplificativa, informando que o descumprimento de notificação expedida pelo fisco ensejaria a multa prevista no art. 71, XV “a” do CTE.

A antiga regra trazia uma zona de certeza positiva (o que é), representada por aquilo que ninguém duvidava que constituía embaraço. Entretanto, tal definição não excluía nem esgotava outras possíveis situações de embaraço (zona

de incerteza). Por interpretação sistemática, que advém da literalidade do art. 145 do CTE¹, a nova redação do §1º do art. 147 do CTE não teve a intenção de estender o conceito de embaraço, mas somente aperfeiçoar a redação do referido dispositivo, adequando-o a uma interpretação sistemática da legislação.

Pensar que a redação antiga limitava a autuação por embaraço apenas à situação de descumprimento de notificação é, no mínimo, uma incoerência. Ilustrando, seria o equivalente a tecer a seguinte absurda afirmação: “*a música configura expressão da arte. Portanto, teatro não é expressão de arte*”.

1.2. Quem é o sujeito passivo no embaraço?

Mediante notificação escrita, não somente o contribuinte, mas todas as pessoas arroladas no art. 151 do CTE são obrigadas a prestar informações do interesse do fisco, observadas as formalidades legais, sob pena de aplicação da multa formal por embaraço à fiscalização. Tal dedução decorre do texto do art. 145 do CTE. Tal prerrogativa também é observada na legislação federal (arts. 413 e 416 do Regulamento do IPI) e nas legislações de outras unidades da Federação.

1.3. Quais são as consequências da autuação por embaraço?

O embaraço à fiscalização, uma vez confirmado em processo administrativo, pode gerar efeitos muito mais gravosos ao sujeito passivo que o simples desembolso de numerário. O embaraço à fiscalização autoriza:

- A suspensão de ofício da inscrição cadastral, mediante prévio processo administrativo (RCTE, art. 104, VII e VII-I);
- A Exclusão de ofício do Simples Nacional (Lei Complementar nº 123/06, art. 29, II e III);
- Eventual incursão no crime tipificado no art. 329 do Código Penal (Resistência);
- A busca e apreensão judicial.

1.4. O poder do Fisco é totalmente discricionário na apreciação do embaraço?

Se, por um lado, a lei confere tal prerrogativa ao poder de fiscalização tributária, que é espécie do gênero “poder de polícia”, não se pode esquecer que os excessos não são permitidos. Com efeito, a Lei Estadual nº 13800/01, ao tratar do Pro-

¹ “Art. 145. O sujeito passivo da obrigação tributária bem como as demais pessoas, físicas ou jurídicas, quando depositárias, transportadoras, detentoras, possuidoras de mercadorias, livros, documentos, programas, arquivos magnéticos ou outros objetos de interesse fiscal, são obrigadas a sujeitar-se à fiscalização”.

cesso Administrativo no âmbito da Administração Pública no Estado de Goiás, assevera que “*nos processos administrativos serão observados (...) a adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público*” (art. 2º, par. Único, VI).

1.5. O que fazer se as reiteradas autuações por embarço se mostrarem infrutíferas?

- Providenciar, por intermédio da autoridade administrativa a quem estiver subordinado, o auxílio da Procuradoria Estadual, Ministério Público ou Delegacia de Crimes Contra a Ordem Tributária para que seja ordenada a busca e apreensão judicial dos documentos, informações ou objetos pretendidos (§3º do art. 147 do CTE);
- Dar início a processo administrativo para suspensão da inscrição cadastral (RCTE, art. 104, VII e VIII);
- Dar início, se for o caso, à exclusão de ofício do Regime do Simples Nacional (Lei Complementar nº 123/06, art. 29, II e III).

1.6. Exemplos mais comuns de embarço à ação do fisco:

- Evasão de barreira fiscal (postos fiscais, blitz etc);
- Falta de exibição de livros, documentos, objetos ou informações, exigidas mediante notificação com prazo de, pelo menos, 48 horas de antecedência (atividades de auditoria);

- Negativa de acesso a estabelecimento;
- Falta de apresentação à fiscalização de fronteira ou trânsito de todos os documentos que acompanhavam as mercadorias no momento de sua abordagem (somente ao perceber que a autoridade fiscal iniciou o confronto das notas fiscais apresentadas com a carga transportada é que resolve apresentar o restante da documentação).

1.7. Equívocos mais comuns nas autuações por embarço:

- Ausência da notificação fiscal para a apresentação dos documentos, informações ou objetos;
- Declaração de inidoneidade do documento fiscal ilicitamente ocultado pelo sujeito passivo na abordagem em trânsito;
- Notificação fiscal dirigida ao sujeito passivo e assinada por contador ou por quem não seja preposto;
- Autuação por embarço, para cuja irregularidade há penalidade própria e específica, independente de notificação fiscal (ex: falta de alteração de dados cadastrais, falta de implementação de ECF, omissão de entrega de DPI etc);
- Autuação por embarço pelo não preenchimento do formulário denominado “*movimento real tributável*”, visto que a obrigação de tal apuração é da competência do fisco.

2–Casuística.

Proc. nº 3016643446020. Recurso da Fazenda Pública para Conselho Pleno, 21/08/07.

Ementa: ICMS. Obrigação tributária acessória. Fiscalização de mercadoria em trânsito. Não exibição de documentos fiscais no momento da exigência. Apresentação depois do início da ação fiscal. Embarço à fiscalização. Procedência. Decisão não unânime.

I - O transportador deve se sujeitar à fiscalização, exibindo documentos fiscais quando solicitados pelo Fisco.

Proc. nº 3031007903045. Recurso voluntário, 2ª CJUL, 13/04/09.

Ementa: ICMS. Questão processual. Nulidade do auto de infração por insegurança na determinação da infração. Decisão unânime.

Para caracterização de embarço à fiscalização em razão de não atendimento à notificação fiscal, é indispensável que quem assine tal documento seja alguém com poderes para fazê-lo. Caso isto não ocorra, resta caracterizada a insegurança na determinação da infração.

Proc. nº 3018256314852. Impugnação, 2ª CJUL, 25/02/08.

Multa formal. Obrigação acessória. Embarço à fiscalização. Improcedência. Decisão unânime.

Não constitui embarço à fiscalização a recusa do contribuinte em exibir preenchimento de documento que constitui atribuição da fiscalização.

Proc. nº 3024947601248. Impugnação, 2ª CJUL, 19/09/07.

Ementa: ICMS. Obrigação acessória. Embarço à fiscalização. Improcedência. Unânime.

Não deve prosperar o lançamento de ofício que exige do contribuinte multa formal por embarço à fiscalização quando a notificação para apresentação de livros e documentos fiscais houver sido dirigida ao prestador de serviço de contabilidade.

Proc. nº 3014007110797. Impugnação, 4ª CJUL, 11/04/06.

ICMS. Obrigação acessória. Embarço à fiscalização. Não atendimento de Notificação Fiscal. Improcedência. Decisão unânime.

A notificação fiscal, quando recebida por pessoa sem vínculo algum com o contribuinte nela identificado, não caracteriza infração de embarço à fiscalização, impondo a improcedência da respectiva multa formal.