



**RIO GRANDE DO NORTE
SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO Nº 117669/2016-5
PAT Nº 0385/2016 – 5ª URT -
RECURSO VOLUNTÁRIO
RECORRENTE SUSANINDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS MINERÁRIOS LTDA
RECORRIDO SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
RELATOR CONSELHEIRO JOÃO FLÁVIO DOS SANTOS MEDEIROS

ACORDÃO Nº 050/2018- CRF

EMENTA. ICMS. PROCESSUAL TRIBUTÁRIO. RECURSO INTEMPESTIVO ANALISADO. PRINCÍPIO DA INFORMALIDADE. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. POSSIBILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO DE REVER SEUS ATOS. AÇÃO FISCAL. ESPONTANEIDADE. FALTA DE RECOLHIMENTO DE MULTA REGULAMENTAR. AUSÊNCIA DE PROVAS. O FISCO DEVE COLHER ELEMENTOS PARA PROVAR O FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA IMPROCEDENTE. NÃO APRESENTAÇÃO DE LIVRO FISCAL. INTIMAÇÃO DIVERGENTE. IMPROCEDÊNCIA.

1. Recurso analisado, apesar de intempestivo, em função dos princípios da verdade material e da informalidade que regem o processo administrativo tributário. Acórdãos procedentes: 92, 184, 189/16; 138, 141/17. Dicção do Art. 1-A, Regulamento do PAT

2. A Administração Tributária, como acusador, deve trazer aos autos elementos que deem força e credibilidade ao que se quer provar, cumprindo seu dever investigativo e obedecendo ao princípio da verdade real, os quais determinam a produção da prova até a exaustão, a fim de subsidiar a persuasão do julgador obedecendo aos princípios da legalidade, verdade material e tipicidade tributária. Nesse contexto, os autuantes não trouxeram aos autos qualquer prova de que o contribuinte tenha sido cientificado do início da ação fiscal, o que descaracterizaria a espontaneidade.

3. Livro solicitado ao contribuinte na intimação é diverso do objeto da autuação. Improcedência.

4. Recurso voluntário conhecido e provido. Reforma da decisão singular. Auto de infração improcedente.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Conselho de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em harmonia com o parecer oral da Ilustre Representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, em conhecer e dar provimento ao recurso voluntário para reformar a Decisão Singular e julgar o auto de infração improcedente.

Sala Conselheiro Danilo Gonçalves dos Santos, em Natal, 05 de junho de 2018.

Lucimar Bezerra Dubeux Dantas
Presidente

João Flávio dos Santos Medeiros
Relator

Vaneska Caldas Galvão Teixeira

Procuradora do Estado

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário ao PAT nº 385/2016- 5ª URT em que a empresa SUSA IND. E COM. DE PRODUTOS MINERÁRIOS, com inscrição estadual nº 20.092.871-6, foi autuada nas seguintes ocorrências:

Ocorrência 1 - O autuado deixou de recolher a multa referente a débitos de ICMS antecipado recolhido após o início da ação fiscal, através do parcelamento nº 135.183/2014-5, com infringência ao disposto no art. 150, III, 130-A, 131 e 945-I e penalidade prevista no art. 340, I, "c", c/c art. 133, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97; e

Ocorrência 2 - O autuado deixou de apresentar o Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termo de Ocorrência, com infringência ao disposto no art. 150, VIII, c/c 150 XIX e penalidade prevista no art. 340, IV, "b.2", c/c art. 133, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97.

A infração resultou num débito de R\$ 38.255,93 de multa.

Os autos anexos à inicial, contém Ordem de Serviço nº 52746, de 20/04/2016, Termo de Intimação Fiscal, documentos relativos a informações do contribuinte, resumo da ocorrência fiscal, demonstrativo de valores, relatório circunstanciado, entre outros documentos (fls. 2 a 25). Termo de informação sobre antecedentes fiscais dando conta que a Recorrente é reincidente uma vez que o mesmo não recolheu a multa referente a débitos de ICMS antecipado recolhido após a ação fiscal através do parcelamento nº 135183/2014-5 (fl. 27).

A DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA nº 61/2016-5ª URT, fls. 34 e ss., datada de 07/06/2016, julga procedente o auto de infração, pois a revelia convence o julgador de que a infração foi efetivamente cometida.

RECURSO VOLUNTÁRIO, aposto em 12/09/2016, fls. 41 e ss., considerado intempestivo vez que a publicação em Diário Oficial do Estado ocorreu em 02/08/2016, apenas da conta da situação econômica do contribuinte em virtude de problemas mundiais com o setor de mineração.

Este Relator, verificando que não existiam contrarrazões no caderno processual, conforme, estabelece o §1º do art. 19 do Regulamento do PAT, retorna o processo em diligência para a Unidade Regional para que se cumpra o que estabelece aquela norma (fl. 45, verso).

Nas CONTRARRAZÕES oferecidas pelo Auditor designado, uma vez que o autuante encontra-se aposentado, fl. 47, requer o não conhecimento do Recurso por ser intempestivo, considerando-o, ainda, meramente protelatório, uma vez que só pediu o abono das multas impostas.

O DESPACHO da ilustre Procuradora da Douta Procuradoria Geral do Estado, fl. 45, é no sentido de informar que oferecerá parecer oral quando da Sessão de Julgamento no E. CRF, conforme prerrogativa do art. 3º da Lei Estadual nº 4.136/72.

É o que importa relatar.

VOTO

Embora sendo o Recurso Voluntário intempestivo, como bem frisou o autuante designado nas contrarrazões, passarei a analisá-lo, conforme as razões adiante expostas.

O processo administrativo tributário, que é espécie do processo administrativo, sempre deve perseguir a verdade dos fatos. Nesse sentido, em busca da verdade material, as formalidades processuais, sempre que possível, devem ser mitigadas. É interesse do Estado de que a verdade emergja na instância administrativa. Como bem disse Carolina Garcia da Silva:

Quer dizer que a Administração no limite de sua atuação contenciosa administrativa, deve tomar decisão baseada nos fatos tais como se apresentam na realidade, ou o mais próximo disso possível, não se pautando apenas no que foi colhido e trazido pelas partes ao processo. Transmite ao sujeito passivo uma garantia e confiança de que seus direitos serão preservados, independente da lide ser contra o Fisco. Isso porque, não há pela AT um interesse subjetivo, ou pelo menos não deve haver, na solução da lide, tendo em vista ser possível o cancelamento do lançamento ou a reforma da decisão.

Em contrapartida leva ao Fisco uma sensação de liberdade para investigar além do que lhe foi exposto, não o limitando a verificar as provas, dados, informações constantes nos autos.

...

O processo administrativo fiscal tem de ser justo e democrático e servir a sua função social, e não se prender somente ao momento processual.¹

A Ministra Nancy Andrichi do STJ também se manifestou pela prevalência da busca da verdade real sobre o formalismo processual em voto no REsp 331.550:

Antes do compromisso com a lei, o magistrado tem um compromisso com a justiça e com o alcance da função social do processo, para que este não se torne um instrumento de restrita observância da forma, distanciando-se da necessária busca pela verdade real.

Assim também é o ensinamento de Marcelo Martins Altoé² que em sua doutrina pondera “...boa parte dos litígios administrativos pode [e deve] ser resolvida definitivamente na esfera administrativa, sem que os contribuintes submetam a questão à apreciação do Judiciário...” e que a apreciação dos processos por parte da Judiciário deve ser feita de modo excepcional, evitando-se sobrecarregá-lo ainda mais “*com questões que são colocadas a sua sujeição em razão do inconformismo do contribuinte..*” e completa o Mestre em direito tributário e Auditor Fiscal do Estado do Espírito Santo:

É bem de ver que todas as facetas tendem para que isso ocorra, notadamente pela probabilidade do julgador administrativo ter melhor conhecimento técnico quanto às matérias a serem julgadas, considerando a proximidade e a exclusividade em relação à interpretação e à aplicação da legislação tributária.

1 SILVA, Carolina Garcia da. Preclusão e verdade material no processo administrativo fiscal federal. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 19, n. 4152, 13 nov. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/30474>>. Acesso em: 14 jan. 2016.

2 Altoé, Marcelo Martins. Direito Tributário versus Dever Tributário. Colisão de direitos fundamentais. Bedaque, José Roberto dos Santos; Tucci, José Rogério Cruz e Tucci. Coordenadores. Termas Fundamentais de Direito V.9. Editora Revista dos Tribunais. 2009. P 49

O processo administrativo deve operar, portanto, como um mecanismo apto à certificação das questões envolvendo a complexa legislação tributária, tornando necessário, para a concretude desta aptidão, que o desenvolvimento destes litígios se baseie num procedimento claro, em que às partes sejam oportunizados os direitos de petição e o de defesa.

E finalizo com a acertada opinião do Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, em voto proferido nos autos do Processo nº 134026/2014-5, Acórdão 141/17:

De fato, é pacífico que a jurisprudência mais atualizada deste Colegiado entende [Acórdãos 92, 184, 189/16; 138, 141/17], frente aos princípios da oficialidade e da pluralidade de instâncias, somado a busca da verdade material e da informalidade no âmbito do processo administrativo tributário, que deve ser aplicado o efeito devolutivo em profundidade aos processos encaminhados e efetivamente recebidos no Egrégio Conselho de Recursos Fiscais deste Estado, a fim de prestigiar o princípio da eficiência com o pleno exercício do controle de legalidade dos lançamentos efetivados, que nada mais são do que atos administrativos sujeitos ao controle de legalidade, oportunizando que a administração reveja seus próprios atos, o que poderia fazê-lo, inclusive de ofício, quando necessário, transferindo-se ao Tribunal Administrativo a apreciação plena do caso em testilha com ampla devolutividade.

Portanto, conheço do recurso aplicando o efeito devolutivo em profundidade.

A meu ver, a ocorrência 1, relativa a denúncia de que o autuado deixou de recolher a multa referente a débitos de ICMS antecipado recolhido após o início da ação fiscal, encontra-se eivada de vícios que a maculam.

Para entender melhor a questão temos que a Ordem de Serviço nº 52746-5ª URT, de 20/04/2016, designa o auditor Marcos Antônio da Costa para realizar os seguintes procedimentos:

1. Lançamento do crédito tributário ref obrigações principais e acessórias pendentes no extrato fiscal;
2. **Multa regulamentar não incluída por ocasião da abertura da OS nº 27513/2014**, que tinha por objeto o lançamento de débitos pendentes no extrato fiscal, e que foram parcelados pelo contribuinte fora do prazo legal, conforme processo de parcelamento nº 135183/2014-5.

Feito isso, temos que analisar a primeira ação fiscal, qual seja, a OS nº 27513. Conforme relatórios no sistema de fiscalização da Secretaria de Tributação, fl. **XXX**, tal ação foi aberta em **1º de outubro de 2012 e somente encerrada quase dois anos depois, em 20/03/2014** e objetivava “realizar diligência fiscal no contribuinte em referência para lançamento dos débitos fiscais constantes no extrato fiscal conforme solicitação de procedimento fiscal nº 6321/2014- COFIS – SET – RN e exercer demais atos necessários ao fiel cumprimento do RICMS”.

No resultado daquela primeira ação fiscal, datado de 13 de agosto de 2014, fl. **XXXXXX** o autuante, Auditor Marco Antônio da Costa, portanto, o mesmo da segunda ação afirma:

“1º que conforme extrato fiscal do contribuinte, emitido em **13/08/2014** (fls. 10 e 11) não constam débitos fiscais para o contribuinte no período de abrangência da ordem de serviço;

2º que os débitos constantes no extrato fiscal do contribuinte emitido em 16/04/2014 (fls. 3 a 5), foram parcelados conforme parcelamento de nº 125283/2014-05 (fls. 12 a 14);

3º que o pagamento da primeira parcela foi efetuado através da FCB nº 12014000000882525 na data de 02/07/2015 (fl. 15).

Ao consultarmos o Protocolo Geral do Estado, temos que o processo de Parcelamento a que se refere o autuante foi aberto em 03/07/2014, recebendo o nº 135183/2014 fl XXXX, sendo encaminhado a Procuradoria Geral do Estado em 05/11/2015, provavelmente por inadimplemento.

Registre-se que a curta, porém veemente defesa do auto de infração feita pelo auditor designado (fls. 47), face a aposentadoria do autuante, vai de encontro as declarações do próprio autuante original.

Pois bem, para que fosse imposta qualquer penalidade sobre o pagamento referente ao parcelamento, necessário que, à época do fato, o contribuinte não tivesse direito a espontaneidade, ou seja, já tivesse conhecimento da ação fiscal em curso. Sobre espontaneidade, temos os artigos 196 do Código Tributário Nacional e o art. 36 do Regulamento do PAT estadual:

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 separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Art. 36. A ação fiscal considera-se iniciada: (NR dada pelo Decreto nº 20.342, de 11/02/ 2008)

I - por termo de início de fiscalização ou de intimação, cientificado o sujeito passivo, seu representante ou preposto;

II - pelo ato de apreensão de quaisquer bens, mercadorias, documentos ou livros comerciais e fiscais;

III - por qualquer outro ato escrito praticado por agente do Fisco, competente para o procedimento, que assinale o início da ação fiscal relacionada com a infração, com prévio conhecimento do contribuinte, seu representante ou preposto. (NR dada pelo Decreto nº 20.342, de 11/02/ 2008)

Carlos Alberto Parré³ fala sobre denúncia espontânea:

Da leitura da norma se depreende que o referido início da fiscalização, ao menos para o sujeito passivo, se dá pela lavratura da fiscalização em algum dos livros fiscais do contribuinte, ou algum documento de emissão do órgão fiscalizador comprovadamente recebido pelo fiscalizado.

É patente que não poderia ser diferente tal momento, pois perderia a razão de ser do benefício da denúncia espontânea se tal marco tivesse como início um documento interno do órgão fiscalizador para que fossem tomadas providências para o futuro início de uma atividade fiscalizadora.

3 PARRÉ, Carlos Alberto. A Multa de Mora no caso da Denúncia Espontânea. Disponível em: http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/arquivos_monografias/arquivo.2013-04-17.2063989962. Acesso em 28/05/2108.

Ora, a denúncia espontânea tem como pressuposto que o contribuinte denuncie sua falha, quitando-a neste momento, ou seja, pressupõe que este não saiba que está sendo fiscalizado, ou seja, de que, ao menos em sua percepção, esteja informando fato novo ao Fisco.

Depois que o fiscal já lavrou um termo de início de fiscalização, onde disse que vai investigar tal ou qual coisa, isso já está fora da espontaneidade.

Os pilares para sustentar tal entendimento residem tanto no princípio da publicidade quanto na necessidade de que o sujeito passivo seja efetivamente notificado do começo daquele procedimento e da extensão da fiscalização que se inicia.

E pergunto: onde está a prova da ciência da ação? Não verifiquei nos autos! É o primeiro vício do processo: a falta de prova.

E sobre provas, muito já foi discutido nesse Egrégio Conselho. A respeito do assunto, pesquisei vários julgamentos (especialmente nos acórdãos 22, 46, 51, 85, 92, 108, 112/11; 21, 24, 40, 43, 186, 242, 283/12; 90, 94, 95, 123, 131/13; 9, 97, 258/15; 13, 25, 56, 65, 82, 178, 193, 250, 251, 252, 275/06; 002, 004, 27, 58, 75, 100, 101, 119, 142, 162/17), particularmente dos votos dos Conselheiros Jane Carmem Araújo e Waldemar Roberto Morais (Ac. 108/11 e 123/13, respectivamente), e trago, em seguida, uma coletânea destes, mostrando que, em resumo, ao Fisco não cabe simplesmente alegar, mas efetivamente provar; que a tarefa do fisco não se encerra em autuar, mas convencer o julgador, sem deixar qualquer sombra de dúvidas sobre o fato que, porventura, ocorreu.

Nesse introito, carece de trazer a lume excerto do Livro de Fabiana Del Padre Tomé⁴ comentando sobre **prova**:

O direito tributário rege-se, dentre outros, pelos princípios da estrita legalidade e tipicidade tributária, de modo que a obrigação tributária tem nascimento tão-somente se verificado o fato descrito conotativamente no antecedente da regra-matriz de incidência. A figura da prova é de extrema relevância nesse contexto, pois sem ela não existe fundamento para a aplicação normativa e conseqüente constituição do fato jurídico tributário e do respectivo laço obrigacional. A prova, como relato lingüístico que é, decorre de atos de fala, caracterizadores de seu processo de enunciação, realizado segundo as normas que disciplinam a produção probatória.

Produzido o enunciado protocolar correspondente à prova, este só ingressa no ordenamento por meio de uma norma jurídica geral e concreta, que em seu antecedente traz as marcas da enunciação (enunciação-enunciada), prescrevendo, no conseqüente, a introdução no mundo jurídico dos enunciados que veicula. Esse instrumento utilizado para transportar os fatos ao processo, construindo fatos jurídicos, é o que denominamos meio de prova.

Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o fato probando. Conquanto consistam em

4 Tomé, Fabiana Del Padre. A Prova no Direito Tributário. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/download/Artigo%20A%20Prova%20no%20Direito%20Tributario.pdf>

enunciados lingüísticos, os fatos só apresentarão o caráter de provas se houver um ser humano utilizando-os para deduzir a veracidade de outro fato. É que, como pondera Dardo Scavino⁵, “um fato não prova nada, simplesmente porque os fatos não falam, se obstinam em um silêncio absoluto do qual uma interpretação sempre deve resgatá-los. Somos nós quem provamos, que nos valem da interpretação de um fato para demonstrar uma teoria”.

Agora, folheando os autos processuais, pergunto: Onde está a prova? Onde? Absolutamente nenhuma.

CAMBI, nos ensina que “...a prova é um instrumento adequado à reconstrução dos fatos no processo, a fim de permitir que, após a discussão e a compreensão dos fatos necessários ao julgamento da causa, o juiz possa formar sua convicção”⁶. MARINONI e ARENHART, por sua vez, sustentam que a função da prova é “...prestar-se como peça de argumentação, no diálogo judicial, elemento de convencimento do Estado-Jurisdição sobre qual das partes deverá ser beneficiada com a proteção jurídica do órgão estatal”. Ainda para CAMBI, segundo Camila Milan, o direito à prova é um direito primordial das partes. “A noção de direito à prova serve para ressaltar o papel da colaboração entre as partes e o juiz, na investigação das situações fáticas, asseverando que as partes devem ter acesso a todos os instrumentos probatórios disponíveis para a reconstrução dos fatos”⁷. “Compete, em regra, a cada uma das partes fornecer os elementos de prova das alegações que fizer. Ao autor cabe a prova dos fatos dos quais deduz o seu direito; ao réu a prova dos fatos que, de modo direto ou indireto, atestam a inexistência daqueles (prova contrária, contraprova). O ônus da prova ei qui dicit.”⁸

E mais:

A legislação fiscal, na configuração do lançamento tributário, exige que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, **cabendo ao Fisco o dever de oferecer provas contundentes de que o evento aconteceu na estrita conformidade** da previsão genérica da hipótese normativa. Nesse sentido, a prova no procedimento administrativo torna sustentável, o fato constituído pelo lançamento tributário.⁹ Grifo nosso.

E onde está a prova de que o contribuinte foi cientificado do início da ação fiscal ???

Novamente nos alinhamos ao posicionamento de Fabiana Tomé:

5 SCAVINO, Dardo. *La filosofia actual: pensar sin certezas*. Buenos Aires: Paidós, 1999: pensar sin certezas, p. 39 (tradução da autora), apud Tomé, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*.

6 CAMBI, Eduardo. *Direito Constitucional à prova no processo civil*. São Paulo: RT, 2001.

7 MILAN, Camila Monteiro Pullin– *A Prova no Processo Administrativo Tributário – Dissertação aprovada como requisito para obtenção do grau de Mestre em Direito pela Universidade Federal do Paraná, Curitiba, em 2 de dezembro de 2008, p. 220/221. Disponível em: <http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/18290/CAMILA...?sequence=1> – Acessado em 05/06/2015.*

8 SANTOS, Moacyr Amaral. *Primeiras Linhas de direito processual civil*. São Paulo : Saraiva, 1982, p.347.

9 KIRCHNER, Luciana Leite. *Teoria das Provas e o Fato Jurídico no Processo Administrativo Tributário. Dissertação apresentada para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC. São Paulo, SP, 2012*

Do exposto decorre a conclusão de que, **sendo o lançamento** ou o ato administrativo de aplicação de penalidade, **realizado sem o respaldo em provas**, estando, portanto, viciados na motivação, **é imperativo sua retirada do ordenamento jurídico pela autoridade competente**. Ainda que, depois de instalado o procedimento administrativo tributário venham a ser colacionadas provas capazes de constituir o fato jurídico ou o ilícito tributário, tal procedimento não supre a invalidade que afeta o ato, pois, como anotamos, trata-se de vício da estrutura interna, de natureza não convalidável. A instrução, realizada no corpo do processo instaurado por ocasião da impugnação do contribuinte, volta-se tão somente ao convencimento do julgador sobre pontos contraditados pelo particular, não servindo para preencher a ausência de comprovação do fato que serve de suporte à exigência ou autuação fiscal”¹⁰. Grifo nosso.

É o teor do art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, que se entende por procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, **determinar a matéria tributária, calcular o montante do tributo devido**, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Tal é a lição do de Victor Hugo Morais Jr¹¹:

... o lançamento, enquanto ato jurídico administrativo, deve ser devidamente fundamentado, ou seja, **o fisco tem que oferecer prova concludente** de que o evento ocorreu na estreita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa, conforme lição de Paulo de Barros Carvalho (1998),

Dessa forma, julgo improcedente esta ocorrência.

Como se não bastasse a inexistência de provas, analisando a primeira ocorrência, temos a seguinte descrição: “**o contribuinte deixou de recolher a multa referente a débitos de ICMS** antecipado recolhido por meio de ação fiscal através do parcelamento nº 135183/2014-5. Já a penalidade é a descrita no art. 340, I, “c” é:

Art. 340. São punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto:

I- com relação ao recolhimento do imposto:

(...)

c) deixar de recolher o imposto, no todo ou em parte, na forma e nos prazos regulamentares, nos casos não compreendidos nas alíneas “d” e “e”, deste inciso: cem por cento do valor do imposto;

Parece-me haver uma incongruência entre a descrição da infração e a penalidade aplicada. Como observa Ananias Ribeiro Júnior, ex-Procurador da Fazenda Nacional no Amazonas, ex Auditor Fiscal e ex Procurador do Município de Manaus¹²

10 Tomé, Fabiana Del Padre. A Prova no Direito Tributário. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/download/Artigo%20A%20Prova%20no%20Direito%20Tributario.pdf>. Pg 290

11 Morais Junior, Victor Hugo Cabral de. Ônus da Prova em Matéria Tributária: A Presunção Relativa de Validade do Ato Administrativo de Lançamento e a Impossibilidade de Prova Negativa. Disponível em: <http://fundacaosintaf.org.br/arquivos/File/ARTIGOS/Artigo%20-%20onus%20da%20prova%20-%20victor%20hugo.pdf> – Acessado em 15/11/2016

Para formalizar o [crédito tributário](#) e tornar a obrigação tributária principal exigível, a autoridade fiscal necessita realizar um procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível¹, denominado lançamento.

Realizado o seu trabalho e formalizado o crédito tributário, é imprescindível que a autoridade tributária notifique regularmente o sujeito passivo para que o lançamento tributário se aperfeiçoe.

Continua o tributarista afirmando que “Não se pode esquecer que a conduta fiscal se pauta na lei; o lançamento por imperativo legal é vinculado aos ditames legais”.

Um dos pilares do direito tributário brasileiro é o princípio da legalidade, insculpido no nosso regulamento do PAT no seu art. 1º-A:

Art. 1º-A (RPAT) Os procedimentos e os processos administrativos tributários abrangidos neste Regulamento reger-se-ão pelos princípios da legalidade, da oficialidade, da razoável duração do processo, da verdade material, da razoabilidade, do formalismo moderado, do contraditório e da ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito aplicáveis. (AC pelo Decreto nº 27.431, de 25/10/2017)

Parágrafo único. Aos procedimentos e processos administrativos tributários aplicam-se, subsidiariamente, as normas da legislação processual civil. (AC pelo Decreto nº 27.431, de 25/10/2017)

É de bom alvitre esclarecer e sublinhar, como disse Deonísio Koch¹³, que “Observar a legalidade não é direito da administração, mas um dever, sem que para isso seja necessária a invocação do Poder Judiciário. No plano do Direito Tributário, este saneamento dos atos administrativos é feito através dos tribunais administrativos (os conselhos de contribuintes), os quais, uma vez acionados mediante petição reclamatória própria, contra um lançamento tributário, examinam o objeto da impugnação para fazer prevalecer a legislação”. Uma das justificativas para este exame é que o “...O estado será onerado com a sucumbência no processo judicial, ao perder a causa¹⁴”.

A sucumbência nas causas em que a Fazenda Pública é parte está disciplinada no art. 85. Para Claudio Pacheco Prates Lamachia, Vice-Presidente Nacional da Ordem dos Advogados do Brasil¹⁵, “O diploma estabelece critérios objetivos para a fixação dos valores que ao mesmo tempo respeitam a dignidade dos honorários, bem como evitam que o arbitramento seja feito em patamares astronômicos, buscando equilíbrio e justiça nesse procedimento”.

Art. 85. A sentença condenará o vencido a pagar honorários ao advogado do vencedor.

(...)

12 Oliveira Júnior, Ananias Ribeiro de O Termo De Retificação Do Auto De Infração – TRAI E O Erro De Direito - Impossibilidade De Alteração Do Lançamento Tributário Porque Ele É Nulo. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/27889/o-termo-de-retificacao-do-auto-de-infracao-trai-e-o-erro-de-direito..>Acesso em 28/08/2015

13 Koch, Deonísio. Processo Administrativo Tributário e Lançamento. 2ª. Edição, Malheiros Editores, 2012Pg. 137

14

15 Novo código de processo civil anotado / OAB. – Porto Alegre : OAB RS, 2015, pg. 117

§ 3o Nas causas em que a Fazenda Pública for parte, a fixação dos honorários observará os critérios estabelecidos nos incisos I a IV do § 2o e os seguintes percentuais:

I - mínimo de dez e máximo de vinte por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido até 200 (duzentos) salários-mínimos;

II - mínimo de oito e máximo de dez por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 200 (duzentos) salários-mínimos até 2.000 (dois mil) salários-mínimos;

III - mínimo de cinco e máximo de oito por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 2.000 (dois mil) salários-mínimos até 20.000 (vinte mil) salários-mínimos;

IV - mínimo de três e máximo de cinco por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 20.000 (vinte mil) salários-mínimos até 100.000 (cem mil) salários-mínimos;

V - mínimo de um e máximo de três por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 100.000 (cem mil) salários-mínimos.

Desse modo, o novo diploma processual civil estabeleceu um escalonamento que guiará a fixação dos honorários sucumbenciais pelo magistrado. Assim, o percentual a pautar a fixação dos honorários passa a ser inversamente proporcional ao valor da condenação sofrida pelo Poder Público.

Pontua [Glauca Maria Lauletta Frascino](#)¹⁶ que:

O parágrafo 4º [do **antigo código**] (...) estabelecia regra específica para os casos em que fosse vencida a Fazenda Pública e nas execuções: **os honorários serão fixados consoante apreciação equitativa do juiz.**

Tal circunstância ensejou, por muito tempo, situação diferenciada entre as partes, pois, enquanto o particular poderia ser condenado em até 20% do valor da condenação, a Fazenda Pública contava com a apreciação equitativa do juiz em relação aos honorários a pagar, quando vencida, o que na prática e no mais das vezes significava a fixação de valores irrisórios em favor da parte vencedora.

Mas também é verdade que **essa diferenciação** muitas vezes **estimulava** – ou, no mínimo, não evitava – **que demandas fossem propostas pela Fazenda Pública sem que cuidados mínimos fossem adotados**, como, por exemplo, a verificação da certeza e/ou exigibilidade do crédito. Essa foi a realidade desde 1973, especialmente em relação a inúmeras execuções fiscais ajuizadas, até o advento do novo CPC.

O Novo Código, por sua vez, **veio inovar nessa matéria**, ao veicular norma que equipara as situações, dispondo que nas causas em que a Fazenda Pública for parte – sem distinção se vencida ou vencedora – serão aplicados percentuais sobre o valor da condenação para a apuração dos honorários devidos, os quais diminuem em proporção inversa à evolução dos valores envolvidos. Como exemplo, passamos a ter a aplicação de honorários entre 1% e 3% para a faixa superior a 100 mil salários.

16 Frascino, [Glauca Maria Lauletta](#), Novo CPC define sucumbência em causas envolvendo a Fazenda Pública. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2016-set-07/cpc-define-sucumbencia-causas-envolvendo-fazenda-publica>. Acesso em 20/02/2017

Note-se que, de plano, podemos verificar três alterações importantes: os percentuais serão aplicados independentemente de quem for vencedor ou vencido (se a Fazenda Pública ou a parte contrária); os percentuais, ao menos para as faixas mais elevadas, são consideravelmente inferiores aos 10% a 20% antes praticados; e elimina-se a possibilidade de aplicação equitativa pelo juiz por regra objetiva de apuração de honorários.

Na perspectiva daquele que litiga contra a Fazenda Pública essa alteração traz um sopro de esperança, no sentido de que as condenações nas causas em que obtém êxito lhe sejam mais compatíveis com o esforço e a responsabilidade verificados em discussões mais complexas e/ou de elevada monta, algo improvável no passado.

Na verdade, o sentido dessa digressão foi o de demonstrar que, com o advento do novo Código e a nova regulação dada ao ônus da sucumbência, maior responsabilidade ocorre aos tribunais administrativos no sentido de evitar que acorra aos tribunais demandas nas quais o Estado possa ser derrotado e, além do enorme custo administrativo com a máquina burocrática que foi usada para fiscalizar e julgar, ainda tenha que ser onerado com o ônus sucumbencial.

Houve no caso, o chamado erro de direito, que se “...assenta na avaliação equivocada dos fundamentos jurídicos que autorizam o agente fiscal a realizar o lançamento tributário (...) [e] por se tratar do exame dos fundamentos jurídicos, do conhecimento da norma aplicada, não pode ser alvo de retificação, mas sim de declaração de sua nulidade. Ananias Ribeiro Júnior também traz a definição de Rubens Gomes de Souza sobre erro de direito:

Com efeito, em matéria de revisão de lançamento, é necessário distinguir entre o erro de fato e o erro de direito. O lançamento, como já vimos (p. 26), é um ato apenas declaratório que se refere a um fato anterior (o fato gerador), portanto, se na constatação das características materiais desse fato, o fisco incorreu em erro (p. ex. se lançou um terreno por 10 metros de frente quando na realidade o terreno tem 15) ou se, descobre outros fatos que ignorava ou que lhe foram ocultados, não há dúvida que pode fazer novo lançamento ou lançamento suplementar, mesmo depois de pago o tributo, porque nestes casos trata-se de erro de fato, isto é, a obrigação tributária terá sido criada em desacordo com o fato gerador tal como esse ocorreu. Mas se o fisco incorreu em erro de direito, isto é, se cometeu erro na apreciação da natureza jurídica do fato gerador (p. ex. se conceituou como doação um contrato que na realidade era uma venda), não pode rever o lançamento: com efeito, o direito se presume conhecido, o que significaria que ninguém pode alegar que o desconhecia ou que errou a seu respeito.

Dessa maneira, maneira não há como não anular a primeira denúncia.

Na ocorrência 2, temos a denúncia que “O autuado deixou de apresentar o Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termo de Ocorrência”.

Também, aqui, cabe razão ao contribuinte. Ora, na intimação de fls. 5, no item 1 solicita-se o Livro Registro de Saídas dos exercícios de 2012, 2013 e 2014. Nenhuma menção se faz ao Livro objeto da denúncia. Dessa forma, improcedente a segunda denúncia.

Pelo exposto, voto, em harmonia com o parecer oral da Ilustre Representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, em conhecer e dar provimento

ao recurso voluntário para reformar a decisão singular e julgar o auto de infração improcedente.

Sala Conselheiro Danilo Gonçalves dos Santos, Natal, 05 de junho de 2018.

João Flávio dos Santos Medeiros
Relator