



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

CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS
PUBLICADO NO D.O.E. DE

19 / 11 / 2016

PROTOCOLO Nº
PAT Nº
RECURSO
RECORRENTE
RECORRIDO
RELATOR

217159/2015-7
0456/2015 – 7ª URT
EX-OFFÍCIO
SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
CENTRAL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA. - ME
JOÃO FLÁVIO DOS SANTOS MEDEIROS

ACÓRDÃO Nº 251/2016- CRF

EMENTA: -ICMS. TRANSPORTE DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTO PROVAS. AUSENCIA. PRINCIPIO DA LEGALIDADE. PRINCIPIO DA TIPICIDADE. O FISCO DEVE COLHER ELEMENTOS PARA PROVAR O FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL TRIBUTÁRIO. INOBSERVÂNCIA DE REQUISITOS FORMAIS. NULIDADE. ART. 20, III, RPAT.

1. Entre os princípios do direito tributário estão o da estrita legalidade e tipicidade tributária, determinando que a obrigação tributária tem nascimento tão-somente se verificado o fato descrito conotativamente no antecedente da regra-matriz de incidência. 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. No caso, não foi juntado aos autos a relação de mercadorias apreendidas, inexistindo a prova material da infração, impossibilitando o cálculo do imposto e multa devidos.

2. São nulos os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária. Dicção do art. 20, inciso III, do RPAT.

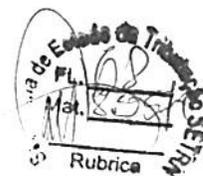
3. Recurso de ofício conhecido e não provido. Reforma da decisão singular. Auto de infração nulo.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, por unanimidade de votos e em harmonia com o parecer da representante da Procuradoria Geral do Estado, em conhecer e não prover o recurso *ex officio*, reformando a Decisão Singular, julgando o auto de infração nulo.

Sala Cons. Danilo Gonçalves Santos, Natal/RN, 16 de novembro de 2016 .


Lucimar Bezerra Dubeux Dantas
Presidente


João Flávio dos Santos Medeiros
Relator



RELATÓRIO

Trata o presente Processo Administrativo Tributário do Auto de Infração n.º 456/2015, 7ª URT, de 25/09/2015 (fls. 2), decorrente do Termo de Apreensão de Mercadorias n.º 82530/2015, que resultou na prática de infrações a legislação tributária estadual relativa ao ICMS, conforme a seguinte ocorrência:

1) O autuado, transportador autônomo, realizou transporte de mercadoria desacompanhada de documentos fiscal, caracterizando fato gerador no termos do art. 2º, I, “a”, c/c art. 69, XXVI e 136, I, “b” atribuindo-se a responsabilidade pelo pagamento do imposto ao transportador conforme art. 147, VI, “f” e art. 193, III), com infringência ao art. 150, XIV, c/c art. 148, §1º, I; 148, VII e art. 150, §3º, e penalidade prevista nos artigos 340, I, “a”, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 13.640/97;

A infringência resulta em ICMS de R\$ 1.776,62, multa de R\$ 3.136,20, totalizando R\$ 4.911,82, além dos acréscimos legais cabíveis.

Os autos anexos à inicial, contem Termo de Apreensão de Mercadorias já citado extrato fiscal, demonstrativos, relatório de fiscalização, etc., (fls. 3 a 7); Termo de Informação sobre Antecedentes Fiscais dando conta que a Recorrente não é reincidente (fl. 8);

Em sua defesa administrativa, fls. 20 e ss, alega o contribuinte, preliminarmente, cerceamento de defesa, pois lhe foi negado acesso ao processo administrativo; afirma a permissibilidade da utilização do cupom fiscal, conforme art. 830.AJ, do Regulamento do ICMS; considera ser a multa confiscatória; e, ao final, pede a improcedência total do auto.

Em sede de contrarrazões, fls. 42 e ss., o atuante afirma que os documentos solicitados foram prontamente entregues, e o contribuinte não acosta aos autos nenhuma prova convincente do prejuízo em sua defesa; acrescenta que o disposto no parágrafo único do art 830-AJ (permissibilidade para utilização, nas operações internas e com entrega de domicílio de mercadorias acobertadas por cupom fiscal), não se aplica as vendas a contribuintes do ICMS; por fim, que a aplicação das multas foi feita de acordo com a legislação.

Decisão n.º 359/2015, da COJUP, fls. 59 e ss, datada de 18/11/2015, julga o auto improcedente considerando que as mercadorias não estavam desacompanhadas de documentos fiscais, mas acobertadas por cupons fiscais emitidos com omissão de informações, entendendo o julgador *ad quo* não configurada a ocorrência descrita nos autos, e não configurando a inidoneidade do documento fiscal. E arremata que, ao examinar o TAM verifica que a ausência da “relação anexa” de mercadorias “impossibilitando por completo aferir qual ou quais mercadorias teriam sido objeto de apreensão...”

Não foi apresentado recurso voluntário.

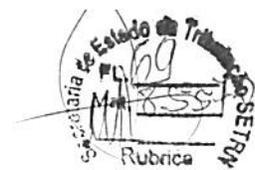
O DESPACHO da ilustre Procuradora Geral do Estado, fl. 65, é no sentido de informar que oferecerá parecer oral quando da Sessão de Julgamento no E. CRF, conforme prerrogativa do art. 3º da Lei Estadual n.º 4.136/72.

É o que importa relatar

VOTO

O recurso de ofício atende aos requisitos de admissibilidade e tempestividade.

Inicialmente, há de se evidenciar que a infração descrita refere-se a “transporte de mercadoria sem documentação fiscal”. Compulsando os autos, não vi, em qualquer lugar, a relação das mercadorias objeto da autuação. Ora, nem é preciso perder tempo para verificar a flagrante nulidade da presente peça processual. Se não há relação de mercadorias, como obteremos o preço e a multa correspondente?



Nesse introito, carece de trazer a lume excerto do Livro de Fabiana Del Padre Tomé¹ 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 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 Scavino², “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 valemos da interpretação de um fato para demonstrar uma teoria”. eu.

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”³. MARINONI e ARENHART, por suas 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”⁴. “Compete, em regra, a cada uma das partes fornecer os elementos de prova das

¹ Tomé, Fabiana Del Padre. A Prova no Direito Tributário. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/download/Artigo%20A%20Prova%20no%20Direito%20Tributario.pdf>

² 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.

³ CAMBI, Eduardo. *Direito Constitucional à prova no processo civil*. São Paulo: RT, 2001.

⁴ 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,

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*.”⁵

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.⁶ Grifo nosso.

E onde estão as provas???

Novamente nos alinhamos ao posicionamento de Fabiana Tomé:

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”⁷. Grifo nosso.

Na verdade, parece-me não ter havido nem lançamento, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional:

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 Jr.⁸:

... o lançamento, enquanto ato jurídico administrativo, deve ser devidamente fundamentado, ou seja, **o fisco tem que oferecer prova concludente** de que o

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.

⁵ SANTOS, Moacyr Amaral. Primeiras Linhas de direito processual civil. São Paulo : Saraiva, 1982, p.347.

⁶ 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

⁷ 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

⁸ 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



evento ocorreu na estreita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa, conforme lição de Paulo de Barros Carvalho (1998),

Evidencie-se que faltam elementos ao auto de infração, conforme teor do art. 44 do Regulamento do Pat, aprovado pelo Decreto 13. 796/98:

Art. 44. O Auto de Infração deve conter:

- I - data (dia, mês e ano), hora e local da lavratura;
- II - nome, qualificação e domicílio do autuado;
- III - nome, endereço e inscrição do estabelecimento;
- IV - descrição clara e precisa da ocorrência que caracteriza a infração;
- V - referência expressa ao Termo de Fiscalização ou Termo de Apreensão, quando for o caso;
- VI - referência expressa aos documentos que o fundamentarem;
- VII - citação expressa dos dispositivos legais infringidos, inclusive dos que cominam as respectivas sanções;
- VIII - demonstrativo dos tributos devidos;**
- IX - intimação do autuado para defender-se ou recolher os tributos e multas apurados no prazo da impugnação, com a redução cabível;
- X - indicação da repartição processante do processo, bem como seu endereço;
- XI - nome, matrícula e assinatura do autuante.

§ 1º O Auto de Infração deve conter, ainda, em anexo:

- I - cópia do termo de ocorrência lavrado em livro próprio ou relatório circunstanciado com descrição das infrações verificadas, dos dispositivos legais infringidos e respectivas cominações, além de outras informações que possam melhor esclarecer a matéria.

Dessa forma, não se trata aqui de utilizar-se o *in dubio contra fiscum* ou *in dubio pro fiscum*, mas parafraseando o Doutor e Conselheiro do CARF Paulo Caliendo, prefiro adotar a teoria do *in dubio contra sacrificium*, na medida em que, não havendo quaisquer provas da infração, e dessa forma, a verificação do imposto e multa devidos, não devem ser criados sacrifícios injustificados e desnecessários ao patrimônio do contribuinte.

Assim:

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;
- III - os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária e o respectivo sujeito passivo, ressalvada, quanto à identificação deste, a hipótese de bens considerados abandonados;**
- IV - as intimações que não contenham os elementos essenciais ao cumprimento de suas finalidades. Grifo meu.

Do exposto, relatados e discutidos estes autos, VOTO, em harmonia com o parecer da Ilustre representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, em conhecer e não prover o recurso *ex officio*, reformando a decisão singular e julgando o auto de infração nulo.

Sala C. Danilo Gonçalves dos Santos, Natal, RN, 16 de novembro de 2016

João Flávio dos Santos Medeiros
Relator