



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

**PROTOCOLO:** 90.615/2011-3/SET.  
**PROCESSO:** 00146/2011-CRF  
**PAT:** 0070/2011-1ª URT  
**RECORRENTE:** M. A. T. DA COSTA  
**RECORRIDO:** SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO  
**RECURSO:** VOLUNTÁRIO  
**RELATORA:** Cons. Jane Carmen Carneiro e Araújo

**RELATÓRIO**

1. Da análise do Auto de Infração n.º 0101/2011 da 1ª URT, de 14/04/2011 (p. 02), verifica-se que a firma acima epigrafada, qualificada nos autos, foi autuada em 01 (uma) infringência, onde consta a OCORRÊNCIA de “falta de escrituração de notas fiscais de mercadorias tributáveis, no período de 01.01.2006 a 31.12.2007, apurada através de confronto relação de notas fiscais fl/02 do processo 20146/2011-8 (OS N° 21786/2008) X livro de registro de entrada de mercadorias, conforme demonstrativo” e como INFRINGÊNCIA: o disposto no Art.150, inciso XIII combinado com o Art. 609, Art. 623-B e Art. 623-C todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n° 13.640/97, e a PENALIDADE prevista no Art. 340, inciso III, alínea “f”, combinado com o Art. 133, todos do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto acima citado.

2. As infringências apontadas resultaram na apuração de R\$ 15.712,53 (quinze mil setecentos e doze reais e cinquenta e três centavos) de ICMS e R\$ 23.335,38 (vinte e três mil trezentos e trinta e cinco reais e trinta e oito centavos) de Multa, totalizando R\$ 39.047,91 (trinta e nove mil quarenta e sete reais e noventa e um centavos) a ser corrigido monetariamente.

3. Além da inicial, composta do Auto de Infração citado, foram acostado aos autos ORDEM DE SERVIÇO N° 2726, 1ª URT, de 17 de março de 2011, designando o Auditor Fiscal do Tesouro Estadual Paulo Sérgio Marinho Bezerra, AFTE-6, matrícula

75.697-0, “para promover o lançamento do ICMS devido pela falta de registro de notas fiscais de aquisição, observando a planilha a fl. 02 e despacho a fl. 79, sendo que o procedimento fiscal deverá alcançar o período de 01/01/2006 a 31/12/2007 de acordo com o processo nº 20146/2011, e, em conformidade como o que determina o RICMS aprovado pelo Decreto nº 13.640/97, na empresa abaixo discriminada.”; Tela de Consulta a Contribuinte, base SIGAT (p. 04); TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL – “solicitando o Livro de Registro de Apuração do ICMS (Exercícios: 2006, 2007), Livro Registro de Entradas (Exercícios: 2006, 2007) e Livro de Registro de Utilização de Doc. Fiscais e Termo de Ocorrências (p. 05); Demonstrativo de Ocorrências, onde consta a relação das notas fiscais não registradas (p. 06), Resumo das ocorrências (p. 07); Demonstrativo para cálculo atualizado do imposto devido (p. 08); Resultado da Ação Fiscal (p. 09); Notificação para pagamento com benefício da denúncia espontânea com resumo das ocorrências, demonstrativo das ocorrências, demonstrativo para cálculo e resultado da ação em anexo (pp.10 a 14); Cópias das 2ª vias das notas fiscais relacionadas no demonstrativo de ocorrências (pp. 15 a 35); Cópia do Livro Registro de Entradas da autuada (pp. 36 a 77); Cópia de documento emitido pela Perdigão S/A, informando que apresenta cópia das notas fiscais, cópia das páginas do Livro Registro de Saídas e comprovantes de pagamentos efetuados pelo destinatário (p. 78); Cópia do Livro Registro de Saídas da Perdigão S/A (pp. 79 a 94); Cópia de documento emitido pela Brasil Foods S/A, apresentando o relatório de pagamentos efetuados pelo destinatário (p. 95); Relatório de pagamentos, onde consta a indicação do Banco do Brasil S/A, sem identificação de conta-corrente, assim como, consta o nome “MARIA A. T. DA COSTA” (p. 96); Despacho nº 029/2011-COFIS e anexos (pp. 99 a 130); Consolidação de Débitos Fiscais (p. 131); Tela PAT por inscrição onde constam 17 Processos Administrativos Tributários, sendo 01 inscrito na dívida ativa e 16 ativos (p. 138); Termo de Informações sobre Antecedentes Fiscais, afirmando que a autuada “não é reincidente” (p. 135) e ainda Termo da Juntada da Impugnação, datado de 27/05/2011 (p. 136).

4. Devidamente notificada em 28 de abril de 2011 a autuada apresenta IMPUGNAÇÃO (pp. 137 a 146), alegando que:

- a) “foi com grande surpresa que a empresa Defendente recebeu o presente auto de infração. Isso porque, muito embora as notas fiscais indiquem como

“tomador de serviço” à razão social da empresa, esta jamais comercializou os produtos ali descritos”;

b) “a empresa Autuada não tinha conhecimento das notas fiscais constantes do processo administrativo, razão pela qual não as escriturou em seu livro fiscal próprio”;

c) “a empresa que emitiu as notas fiscais nada anexou no referido auto de infração para comprovar a transação comercial foi autorizada pela empresa autuada”;

d) “no próprio processo administrativo tributário encontram-se vários indícios de que as mercadorias constantes das notas fiscais jamais foram comercializadas pela empresa Autuada, veja-se douto julgador, a empresa emitente das notas fiscais não comprova de nenhuma maneira que possui vínculo comercial com a defendente, fato este que culmina para a improcedência do presente auto de infração”;

e) “a empresa emitente não apresenta procuração, nem autorização de carregamento dos representantes da empresa autuada, porque nunca houve relação comercial entre a empresa emitente e seu representante legal, fato este que mais uma vez comprova que a empresa autuada esta sendo vítima de uma fraude”;

f) “a administração fazendária e aos contribuintes, cabe não apenas alegar os fatos, mas principalmente produzir provas que criem condições de convicção favoráveis a sua pretensão. A lei tributária não faz distinção, não havendo preterição de qualquer uma das partes, devendo triunfar sempre a verdade material e formal dos fatos”;

g) “o auto de infração em questão não traz provas suficientes para comprovar que houve transação comercial entre a empresa autuada e a empresa emitente”;

h) “a empresa que emitiu as notas fiscais, quando intimada, limitou-se apenas a fazer alegações genéricas, enviando cópias das notas fiscais, e os comprovantes de pagamento das referidas notas, sem, contudo juntar o nome dos depositantes/pagadores, nem dos documentos que autorizam o carregamento em nome da autuada”;

i) “caso a transação comercial transcrita nas notas fiscais fosse verdadeira, certamente as empresas teriam de posse um pedido de tais mercadorias assinadas pelo representante legal da autuada, duplicatas com os respectivos aceites, microfilmagem de cheques emitidos pela aqui Autuada, além de comprovantes de transferência bancárias”;

j) “tais fatos, inclusive, inclinaram a empresa defendente a comparecer à sede da Delegacia Especializada em Falsificações e Defraudações (doc. 01), bem como no Ministério Público Estadual (doc. 02) para apresentar denúncia, solicitando a apuração do crime previsto no art. 1º da lei 8137/90”;

k) vem esclarecer quanto ao despacho de fls. 99 dos autos, proveniente da COFIS, que “em momento algum a empresa autuada afirmou jamais realizou transações comerciais com as pessoas de LUZENILDO SOARES DE OLIVEIRA ME e G. S. DE MEDEIROS – ME, salienta que essa segunda empresa é de responsabilidade do senhor LUZENILDO SOARES DE OLIVEIRA, o qual era fornecedor da autuada, frisa-se, que o senhor LUZENILDO SOARES DE OLIVEIRA agia de maneira errada e fraudulenta não era de conhecimento da autuada, até porque existia por parte da autuada confiança para com seu fornecedor, fato este que é extremamente comum ocorrer entre todas as empresas e seus fornecedores, não imaginando, portanto que o mesmo pudesse um dia prejudicar a autuada, utilizando de seus

dados cadastrais para realizar compras e esquivar-se dos tributos pertinentes. Ademais a empresa que fornecia mercadorias para autuada possui sede em Maceió/AL, fato este que dificultou a ciência da empresa defendente”;

l) ainda quanto ao despacho da COFIS tem a dizer que “conforme pode se verificar no depoimento prestado no Ministério Público Estadual do Rio Grande do Norte, ocorrido em 17 de agosto de 2010, a empresa autuada confirmou que mantinha relações comerciais com LUZENILDO SOARES DE OLIVEIRA ME, entretanto jamais adquiriu as mercadorias constantes nas notas fiscais objeto da autuação e jamais autorizou a realizar transações comerciais em seu nome, fatos estes que se comprovam com a ausência de procuração, ordens de carregamento ou autorizações por parte da mesma”;

m) “o direito administrativo tributário sancionador socorre-se das lições e princiologia trazidas pelo direito penal no que tange ao cometimento de uma infração”;

n) “hodiernamente tem se discutido no direito tributário a questão da legalidade e da constitucionalidade de determinadas exações, alegando-se como fundamentos os princípios da estrita legalidade e o da tipicidade cerrada. Segundo tal princípio a Administração Pública somente poderá impor ao contribuinte o ônus da exação quando houver estrita adequação entre o fato e a hipótese legal de incidência do tributo, ou seja, sua descrição típica”;

o) “se a operação não foi realizada por ele, não há uma perfeita subsunção dos fatos à norma, não havendo, por conseguinte, a tipificação cerrada, conforme anteriormente explicitado”;

p) “conforme esclarecido anteriormente, o material descrito nas notas fiscais anexas ao presente processo não foram entregues ou sequer solicitadas pela empresa Defendente, o que significa que as notas fiscais não retratam um negócio jurídico válido, eis que demonstram um negócio jurídico nulo em razão de clara simulação”;

q) “a simulação e a dissimulação são defeitos do negócio jurídico que objetivam burlar a lei ou prejudicar terceiros, no caso a defendente, procurando alguma vantagem econômica”;

r) “seja acatada a presente defesa, devendo ser declarada a total insubsistência do auto de infração guerreado tendo em vista que o mesmo foi decorrente de uma dissimulação, não gerando qualquer efeito ou obrigação para a autuada, eis que a empresa que emitiu as notas fiscais, não comprovou ainda tal operação comercial, não tendo apresentado qualquer documento idôneo, como por exemplo, pedido da mercadoria assinado pelo representante legal da empresa autuada, solicitação de embarque de tais mercadorias, aceite de qualquer duplicata assinado pela autuada, micro filmagem de cheques emitidos pela autuada cujos depósitos foram feitos nas empresas que emitiram as notas fiscais, comprovante de recebimento de tais produtos assinados pelo representante legal da autuada”.

5. A impugnante ainda acostou aos autos, procuração designando o Sr. JOSÉ UBIRATAN DA COSTA BARROS, para representar a empresa no presente processo; cópias do Termo de Declaração prestado a Secretaria de Segurança Pública do RN e da Denúncia perante o Ministério Público, de extrato de consulta de processos no site do Tribunal de Justiça do RN (pp. 149 a 159).

6. Na CONTESTAÇÃO (pp. 161 e 162) o autuante diz que “a peça de defesa, carece de quaisquer embasamento legal, visto que a defesa em momento algum faz referência ao objetivo específico da autuação em litígio, alicerçada em documentação, notas fiscais, emitidas pela – PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S.A. destinadas a M.A.T DA COSTA, autuada, assim, sendo vislumbra-se a luz dos fatos o intuito da autuada de postergar o pagamento do crédito tributário lançado. Visto e analisada a peça de defesa concluímos que a mesma é peça de mecanismo protelatório visando retardar o pagamento do devido crédito tributário devidamente apurado e lançado. Assim sendo, mantemos a autuação solicitando julgamento procedente.”.

7. Foram, também, acostados aos autos Consulta de Notas Fiscais de Entrada retidas no posto fiscal de fronteira (pp. 163 e 164), onde consta como destinatária a empresa autuada, onde se verifica que no período de 03/08/2005 a 29/03/2007, das 72 notas relacionadas, somente 02 foram emitidas pela PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S.A.; Comprovante de Inscrição Cadastral da autuada junto a Receita Federal do Brasil (p. 165); Consulta de Nota Fiscal de Entrada Processada no Posto, onde consta o detalhe da nota fiscal 913900/1 (p. 166); relatórios onde constam o pagamento do imposto antecipado da nota fiscal 913900/1 (pp. 167 e 168).

8. A COJUP por meio da Decisão 63/2011 (pp. 169 a 174), de 25 de maio de 2011, decidiu pela procedência da ação fiscal - Após relatório circunstanciado, diz inicialmente ao adentrar o mérito da questão que “De acordo com os autos a empresa foi autuada pela falta de escrituração de notas fiscais no Livro Registro de Entradas.” (p. 171). E continua explicitando que os documentos acostados pelos autuantes e o relatório elaborado pela Coordenadoria de Fiscalização demonstram “o vínculo entre a autuada e parte dos veículos que transportaram as cargas, descritas no demonstrativo de fls. 06.”.

9. Prossegue o Julgador Singular dizendo “em que pese a falta de comprovantes bancários e de entrega das mercadorias, percebe-se que, neste caso, há outro aspecto a ser analisado no presente processo, a habitualidade das operações e o vínculo existente entre a autuada e a PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S.A.” (p. 172).

10. Ainda nesse sentido o Julgador de Primeira Instância aduz que “partindo desse último pressuposto, e apenas para enfatizar o que os documentos já demonstraram,

examinamos os registros informatizados de entradas de mercadorias para a autuada, disponível no sistema desta Secretaria, listados no relatório “Consulta de Notas Fiscais”, em anexo, que descreve pormenorizadamente os dados das notas fiscais de aquisição de mercadorias, digitadas nos postos fiscais e que ingressaram no Estado e verificamos que a empresa PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S.A, não é uma empresa estranha a autuada e que, em outras oportunidades, já havia efetuado vendas para a empresa autuada, sendo esse fato totalmente incontroverso” (p. 172).

11. Assevera o Julgador Monocrático que “confirma-se o lançamento fiscal referente a falta de escrituração das notas fiscais, constatadas através da documentação constante dos autos, aliado ao fato da habitualidade de operações de compra e do vínculo comercial existente entre a PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S.A. e a autuada” (p. 173).

12. E que “o fato da autuada ter negado a aquisição a autoridade policial através de Boletim de Ocorrência e de ter denunciado todo o ocorrido ao Ministério Público Estadual, neste caso, deve ser visto apenas como uma tentativa de se livrar do lançamento tributário, cabendo ao Fisco enviar missiva relatando a decisão final da lide, caso não haja reforma da presente decisão, a esses órgãos para as providências de praxe” (pp. 173 e 174).

13. Ao final o Julgador Singular julga o Auto de Infração PROCEDENTE, para “impor à autuada a pena de multa prevista no art. 340, inciso III, alínea “f”, 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, no valor de R\$ 23.335,38 (vinte e três mil, trezentos e trinta e cinco reais, trinta e oito centavos), por infringência aos arts. 150, incisos III e XIII, c/c art. 609, 623-B e 623-C, do mesmo diploma legal, além da exigência do imposto no valor de R\$ 15.712,53 (quinze mil, setecentos e doze reais, cinquenta e três centavos), totalizando o crédito tributário no montante de R\$ 39.047,91 (trinta e nove mil, quarenta e sete reais, noventa e um centavos), ficando ainda a autuada sujeita aos acréscimos monetários legais e vigentes” (p.174).

14. Ainda, consta nos autos o ENCAMINHAMENTO DE CÓPIAS DAS DECISÕES (p. 175); as CARTAS DE INTIMAÇÃO (pp. 176 e 178); os TERMOS DE JUNTADA DE AR

(pp. 177 e 179); o TERMO DE CIÊNCIA, INTIMAÇÃO E RECEBIMENTO DE CÓPIA DA DECISÃO, datado de 12/09/2011, firmado pelo procurador da autuada Sr. José Ubiratan da Costa Barros; e o TERMO DE JUNTADA PARA RECURSO VOLUNTÁRIO (p. 181).

15. Cientificado da Decisão a ele desfavorável o contribuinte apresenta “Recurso de Revisão” conforme pp. 182 a 186, onde argumenta:

a) “Ao apresentar defesa Administrativa, a Recorrente argumentou que não reconhecia as transações relacionadas nas notas fiscais. Demonstrou que a inexistência total de comprovação das transações comerciais descritas nas notas fiscais objeto do auto de infração”;

b) “No respeitável julgamento monocrático, o Auditor fiscal levou apenas em consideração que havia um vínculo comercial e habitual entre a empresa Recorrente e a empresa emissora da nota fiscal, desconsiderando o fato de não haver qualquer prova da efetiva entrega da mercadoria para a empresa Recorrente. Teceu argumentos a respeito da denúncia feita pela empresa Recorrida ao Ministério Público e à Delegacia, considerando-as como “tentativa de se livrar do lançamento tributário, cabendo ao fisco missiva relatando a decisão final da lide”;

c) “mister esclarecer que a empresa Recorrente jamais afirmou que o simples fato de haver realizado denúncia a diversos órgãos seria uma prova de que não havia adquirido as mercadorias anotadas nas notas fiscais. Entretanto, tais providências confere uma presunção de boa fé da empresa”;

d) A decisão monocrática “encontra-se eivada de pequenos vícios que culminam com a interpretação distorcida da situação fática trazida a presente discussão.”;

e) “os documentos anexados aos autos enviados não se constituem prova inequívoca de que as mercadorias foram adquiridas pela empresa Recorrente.”;

f) No julgamento da defesa administrativa, o próprio julgador afirma que referidos documentos representam “fortes indícios de que houve as operações representadas pelas notas fiscais”, afirma também “É verdade que podemos considerar como indício de que as mercadorias saíram da empresa situada no Estado de Goiás, mas jamais que foram endereçadas para a empresa Recorrente. Até mesmo porque, conforme exaustivamente demonstrado, a empresa Recorrente está sendo vítima de fraude, quando pessoas não autorizadas realizavam compras utilizando a razão social da empresa. É o que se depreende da análise dos documentos em anexo que comprovam que as transações com a empresa citada são realizadas através do vendedor Luzenildo Soares de Oliveira”;

g) que “não há como basear uma decisão administrativa, seja ela de qualquer natureza, com base em “mero indícios”, como sugere o julgamento monocrático. Aliás, tal argumento foi trazido no âmbito da defesa do auto de infração, não tendo sido objeto de análise ou de réplica por parte do julgador monocrático.”

h) Ressaltando que como prova de que a empresa recorrente foi vítima de fraude cita algumas informações oficiais contidas em outros autos lavrados pela Secretaria da Tributação do Estado do RN, em desfavor da Recorrente (pp. 184 e 185):

Estado do Paraná – “Declaração da delegacia regional da receita do Estado do Paraná, que informa que as transações comerciais eram intermediadas por duas empresas distintas da Recorrente, conforme verifica-se no documento contido no PAT 409/2009, também anexo a este recurso. Elucida-se, nobre julgadores, que as empresas emitentes das notas fiscais deveriam no mínimo juntar cópia da procuração/autorização de carregamento fornecido pela recorrente, documento este que até o presente momento não foi apresentado.”

Estado de São Paulo – “Em declaração emitida pela delegacia regional do Estado de São Paulo, no PAT nº 491/2009, esta alegou que as transações comerciais entre a recorrente e a empresa emitente das notas fiscais nunca existiram, motivo pelo qual foi lavrado um auto de infração (nº 3.120.161-1/SP), em desfavor da empresa emitente das notas fiscais em nome da recorrente.”

Estado de Mato Grosso – “A delegacia regional da receita do estado de Mato Grosso, no auto de infração nº 146/2010-RN, afirma em relatório que a empresa emitente apresentou apenas documentos unilaterais, embora o mesmo tenha solicitado diversos documentos que comprovariam tal operação, com a apresentação apenas de documentos unilaterais, o referido fisco diz que “A EMPRESA APRESENTOU COPIAS DAS NOTAS FISCAIS SOLICITADAS NÃO APRESENTANDO NENHUM INDICATIVO OU COMPROVANTE DA OPERAÇÃO DE VENDAS, vale ressaltar que no referido relatório o fisco solicita do emitente diversos documentos comprobatórios da relação comercial e que em face da ausência dos mesmo, conclui que as notas que ensejaram alguns autos de infração não comprovam nenhuma relação comercial, visto que é apenas um documento unilateral.”

i) Entende que “prudente seria baixar o processo em diligência para solicitar tal informação em atendimento ao princípio da busca da verdade real que deve nortear o processo administrativo tributário.” E “caso não seja esse entendimento da corte, salutar seria a suspensão do presente processo administrativo até que haja uma definição por parte do Ministério Público da investigação envolvendo diversas fraudes ocorridas, ou mesmo o julgamento das diversas ações judiciais já protocoladas pela empresa Recorrente.”;

j) Por fim requer que seja aceito o “Recurso de Revisão para: que seja convertido o julgamento em diligência com a expedição de ofício às empresas citadas pelo fisco do estado de Goiás, como forma de comprovar se as mercadorias foram adquiridas mediante solicitação da Recorrente; Caso não seja esse o entendimento de Vossas Senhorias, requer-se a reforma da decisão pelos elementos fático-jurídico expendidos.”

16. Em seguida, conforme TERMO DE REMESSA (p. 195), os autos foram enviados ao CRF, onde os autos foram devidamente conferidos como consta no TERMO DE CONFERÊNCIA (p. 196).

17. Ao final a douta Procuradoria Geral do Estado, através do eminente Procurador Caio Graco Pereira de Paula, fundamentado no art. 3º da Lei Estadual nº 4.136/72,

apresenta DESPACHO (p. 198) no qual diz que diante da “sobrecarga de trabalho a que está submetido o subscritor” opta por produzir parecer oral quando da realização da sessão de julgamento do presente feito.

18. É o relatório.

Sala, Cons. Danilo G. dos Santos, Natal/RN, 22 de novembro de 2011.

Jane Carmen Carneiro e Araújo

Relatora



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

**PROTOCOLO:** 90.615/2011-3/SET.  
**PROCESSO:** 00146/2011-CRF  
**PAT:** 0070/2011-1ª URT  
**RECORRENTE:** M. A. T. DA COSTA  
**RECORRIDO:** SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO  
**RECURSO:** VOLUNTÁRIO  
**RELATORA:** Cons. Jane Carmen Carneiro e Araújo

**V O T O**

1. Conforme acima relatado, contra a autuada já bem qualificada nos autos do processo, foi lavrado o auto de infração, onde se denuncia a falta de recolhimento do ICMS em decorrência da falta de registro de notas fiscais de entradas de mercadorias referentes aos exercícios de 2006 e 2007, constantes dos relatórios integrantes da inicial.

2. De início analisaremos a questão de admissibilidade do recurso voluntário interposto e, neste particular, observo que todos os quesitos de admissibilidade foram preenchidos, motivo pelo qual dele conheço.

3. Da análise do presente processo constata-se:

- a) está comprovado que as notas fiscais em questão não foram registradas no Livro Registro de Entradas do autuado;
- b) que a Recorrente alega que não reconhece as transações relacionadas nas notas fiscais. Apresenta declarações prestadas junto à Delegacia de Polícia, ao Ministério Público Estadual e cópias de Consulta de Processos do 1º Grau emitida no Portal de Serviços do TJ/RN com o registro de vários processos de ação contra emitentes de notas fiscais que motivaram esta e outras ações fiscais contra a Recorrente;
- c) que os PAT citados ao longo do processo pelas partes nos levam a reflexão de que o presente processo não deve ser analisado isoladamente, pois constata-se que foi formada toda uma rede de “negócios” usando-se como personagens principais o Sr. LUZENILDO SOARES DE OLIVEIRA (como pessoa física ou pessoa jurídica) e a empresa Recorrente M.A.T da Costa;
- d) fica evidente que o fato de constar as três notas fiscais de entradas emitidas pela empresa Perdigão Agroindustrial S/A, CNPJ nº 86.547.619/0127-38, UF – GO, no DETNOT/RN não são suficientes para comprovar a

habitualidade de operações comerciais entre a Recorrente e o emitente como entendeu o Ilustre Julgador Monocrático, especialmente pelo fato das notas fiscais de que tratam o presente processo foram emitidas pela PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S.A, com o CNPJ sob nº 86.547.619/0217-29, ou seja, estabelecimentos distintos;

e) que nos PAT citados pelas partes, verifica-se ações fiscais providenciadas pelas Secretarias de Fazenda dos Estados de São Paulo, Paraná e Mato Grosso comprovando que contribuintes daquelas UF emitiram notas fiscais para a Recorrente e não provaram a veracidade do negócio, evidenciando que a Recorrente fala a verdade;

f) que o conjunto de provas apresentados pelo autuante é insuficiente para se contrapor a negativa alegada pela Recorrente, que apresentou registro policial através de Boletim de Ocorrência negando a aquisição das mercadorias, bem como a denúncia formulada perante o Ministério Público Estadual;

g) com relação ao trabalho apresentado pela COFIS, não consegui vislumbrar esta conexão entre as notas fiscais oriundas do Estado de Goiás e as emitidas no Estado de Alagoas como pertencentes a Autuada, apontando tão somente suspeita de sonegação entre firmas de Alagoas e a Autuada, até porque se assim fosse provado, seria outra a tipificação apontada.

4. Assim diante da situação em análise, se faz necessário buscarmos alguns ensinamentos a cerca da prova, no Processo Administrativo Tributário, e nesse sentido o professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha no seu “DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO”, 2ª edição, DIALÉTICA, São Paulo, 1997, ao tratar na Segunda Parte – Da Teoria da Prova no Processo Administrativo Tributário, nos ensina que a autoridade julgadora, “a semelhança do juiz de direito, está livre para formar seu convencimento sobre a verdade, diante dos elementos probatórios coligidos no processo”(p. 66), mas esclarece que nesses preceitos pouco se acrescenta para a teoria da prova, pois é apenas mencionada, e com razoável tratamento, a perícia, como meio de prova, silenciando quanto aos demais meios de prova.

5. Relata ainda o ilustre professor da imperiosa necessidade da Fazenda Pública de “por a contraprova ou elementos amplamente esclarecedores de que a prova carreada pelo impugnante não têm força para infirmar os fundamentos do lançamento” (p. 66), como também sobre o ônus da prova da ocorrência dos pressupostos do fato gerador da obrigação e da constituição do crédito, que cabe a Fazenda pública e da inexistência desses pressupostos ou da existência de fatores excludentes que cabe ao contribuinte, fatos que tornam a Fazenda como parte efetiva na relação processual, “nivelando-se para efeito ao impugnante” (p. 67), para afirmar que “o princípio que prevalece na fase contenciosa é o distribuição da justiça, que exige a descoberta da verdade em relação à suposta legitimidade do lançamento. O livre convencimento da autoridade julgadora a

respeito dessa verdade dependerá, como vimos, dos elementos de prova e estes da atividade probatório exercida pelas partes' (p. 67), assim, "são sujeitos da prova, tanto o contribuinte quanto a Fazenda, com o intuito de convencer a autoridade julgadora da veracidade dos fundamentos de suas opostas pretensões" (p. 67), e as autoridades julgadoras o dever inescusável de complementar a prova.

6. Ao discorrer sobre o ônus da prova, após um breve percurso histórico da doutrina e conseqüentemente da jurisprudência daí emanada, afirma que "não há, portanto, em decorrência da presunção de legitimidade do ato de lançamento, qualquer relação direta com a repartição do ônus da prova na relação processual tributária. Não se pode pretender que a carga probatória venha a ser atribuída em função da posição processual de quem está na contingência de agir. O que importa é perquirir sobre os fatos relacionados com a situação material a que se refere a relação processual e deduzir a quem cabe o ônus da prova (p. 76), salientando que "a pretensão da Fazenda funda-se na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática como tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza, ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda o ônus de comprovar a sua existência" (p.76) e corroborando o que disse acima conclui que " se é verdade que a conformação peculiar do processo administrativo tributário exige do contribuinte impugnante, no início, a prova dos fatos que afirma, isto não significa, como vimos, que, no decurso do processo, seja de sua incumbência toda a carga probatória. Tampouco a presunção de legitimidade do ato de lançamento dispensa a administração do ônus de provar os fatos de seu interesse e que fundamentam a pretensão do crédito tributário, sob pena de anulamento do ato" (p. 77).

7. Ainda ao tratar dos poderes de instrução das autoridades administrativas, discorre que esta faculdade advém do caráter inquisitorial do processo tributário e que o "poder de prova das autoridades administrativas deve ser, por uma questão de princípio, distinto do direito de prova a ser exercido pela Fazenda na relação processual. Esta conclusão elementar decorre da própria estrutura da relação processual administrativa, visto que ela pressupõe modos de atuação distintos da administração: não se confundem as atribuições de defesa da pretensão fiscal e a de julgamento, por isso

mesmo desempenhadas por órgãos autônomos “(p. 77), por isso, as autoridades administrativas incumbidas do julgamento “devem se nortear pelo esclarecimento dos pontos controvertidos, mas sua atuação não pode implicar invasão dos campos de exercício de prova do contribuinte ou da Fazenda (pp., 77 a 78), portando sempre o caráter oficial, equilibrado e imparcial, realidades estas que dentre as suas atribuições, e no caso, das probatórias, “não lhes permite substituir as partes ou suprir a prova que lhes incumbe carrear para o processo” (p. 78).

8. Ao tratar da prova indiciária o ilustre professor leciona que “Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a ideia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina Carnelutti, referem-se a outro fato que não o provando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através do trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, “factum probatum”, que leva à percepção do fato por provar (“factum probandum”), por obra do raciocínio e da experiência do julgador. Indício é o fato conhecido (“factum probatum”) do qual se parte para o desconhecido (“factum probandum”) e que assim é definido por Moacyr Amaral Santos: “Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito”. Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção. A presunção é, assim, o resultado do raciocínio do julgador, que se guia nos conhecimentos gerais universalmente aceito e por aquilo que ordinariamente acontece para chegar ao conhecimento do fato probando. É inegável, portanto, que a estrutura desse raciocínio é a do silogismo, no qual o fato conhecido situa-se na premissa menor e o conhecimento mais geral da experiência constitui a premissa maior. A consequência positiva resulta do raciocínio do julgador e é a presunção. As presunções definem-se, assim, como “... consequências deduzidas de um fato conhecido, não destinadas a funcionar como prova, para chegar a um fato desconhecido. **Classificação das Presunções** Conforme resultem do raciocínio do julgador, as presunções se denominam simples ou comuns (“praesumptiones hominis”). Podem elas se originar da lei, isto é, o legislador faz o

raciocínio e a lei estabelece a presunção. Neste caso, as presunções legais estabelecem como verdade os fatos presumidos. Essa criação da lei pode ter efeitos relevantes no campo da prova, pois o artigo 334, inciso IV, do Código de Processo Civil, preceitua: “Não dependem de prova os fatos... IV – em cujo favor milita a presunção legal de existência ou de veracidade”. Nessa conformidade, dizem-se presunções absolutas (“juris et de jure”) as que não admitem prova contrária ao fato presumido. Presunções legais condicionadas, também chamadas relativas, são as que a lei estabelece como verdade até prova em contrário (“juris tantum”). O fato presumido é tido como verdadeiro salvo se a ele se opuser a prova em contrário. **Presunção Legal e Ficção Jurídica** É necessário distinguir, na técnica legislativa, a diferença entre presunção legal e ficção jurídica. Alfredo Augusto Becker expõe com clareza: “A regra jurídica cria uma presunção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é provável em virtude da correlação natural de existência entre estes dois fatos. A regra jurídica cria uma ficção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é improvável (ou falsa) porque falta correlação natural de existência entre estes dois fatos”. Esclarece o eminente jurista sulino que a distinção entre essas figuras (a presunção e a ficção jurídica) existe apenas no plano pré-jurídico, enquanto serve de elemento intelectual ao legislador; uma vez criada a regra jurídica, diz ele, tanto uma como a outra penetram no mundo jurídico e se constituem em verdades (realidades jurídicas). Não obstante, no âmbito da valoração da prova, a utilização dessas figuras apresenta sensíveis diferenças, como bem acentua Liz Colli Cabral Nogueira, em dissertação da qual reproduzimos, pela sua pertinência, as seguintes ponderações: “4. As presunções, como todas as outras provas, podem ser opostas entre si e a maior vence a menor, o que não acontece com as ficções. 5. As presunções sendo fundadas numa indução lógica, são muitas vezes extensivas; pelo contrário, as ficções são sempre de interpretação restrita. 6. As presunções versam apenas sobre matéria de fato, porque são consequências deduzidas de um fato conhecido para chegar a um fato desconhecido. Já as ficções versam sobre matéria de fato e de direito, porque o legislador constrói sobre fato inexistente, um instituto jurídico oposto ao verdadeiro. 7. As presunções, como as demais provas, devem ser alegadas pelas partes porque o

magistrado julga segundo o alegado e provado. Já as ficções, sendo fundadas sobre disposições de lei, devem ser aplicadas pelo magistrado de ofício, pois ele é o intérprete das leis”. De se ressaltar, ademais, que a presunção absoluta não é meio de prova, e sim norma dispositiva que confere certeza jurídica a algo que seria provável. Já a ficção é uma verdade da lei, existente no plano jurídico, embora diferente da verdade natural. Por essas razões, Rubens Gomes de Sousa salientou a equivalência entre essas figuras, concluindo: “Em consequência, a ficção legal equivale à presunção absoluta: isso é óbvio, pois, estando baseada em algo que, por definição, não é verdadeiro, a ficção legal não pode admitir prova em contrário” (pp. 92 a 95).

9. Isto posto, entendo que a documentação apresentada pelo fisco, em contraste com a negativa de aquisição das mercadorias, com o Boletim de Ocorrência e a denúncia diante do Ministério Público, não nos dá a certeza de que as mercadorias tenham sido adquiridas de fato pela Recorrente.

10. Por tais razões, e considerando, ainda, tudo mais que do processo consta, VOTO, em harmonia com o parecer oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, pelo conhecimento e provimento do recurso voluntário interposto para reformar a decisão recorrida e julgar o feito improcedente.

Sala, Cons. Danilo G. dos Santos, Natal/RN, 22 de novembro de 2011.

Jane Carmen Carneiro e Araújo

Relatora



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

**PROTOCOLO:** 90.615/2011-3/SET.  
**PROCESSO:** 00146/2011-CRF  
**PAT:** 0070/2011-1ª URT  
**RECORRENTE:** M. A. T. DA COSTA  
**RECORRIDO:** SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO  
**RECURSO:** VOLUNTÁRIO  
**RELATORA:** Cons. Jane Carmen Carneiro e Araújo

ACÓRDÃO Nº 0108/2011

**EMENTA:** ICMS – **PROVA.** A ACUSAÇÃO DE INFRINGÊNCIA À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO PODE SER PROVADA PELO SIMPLES INDÍCIO E APOSIÇÃO DE INFORMAÇÕES FISCAIS NOS AUTOS QUANDO ESTA É NEGADA PELA FIRMA AUTUADA, DEMONSTRANDO INCLUSIVE QUE NÃO FICOU INERTE AO FATOS. A PRESUNÇÃO E A FICÇÃO SÃO SEMPRE AS ESTABELECIDAS PELA REGRA JURÍDICA. RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. DECISÃO SINGULAR REFORMADA. AUTO DE INFRAÇÃO JULGADO **IMPROCEDENTE.**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, a unanimidade de votos, em harmonia com o parecer oral do 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, Cons. Danilo G. dos Santos, Natal/RN, 22 de novembro de 2011.

Waldemar Roberto Moraes da Silva  
Presidente

Jane Carmen Carneiro e Araújo  
Relatora.

Luiz Antonio Marinho da Silva  
Procurador do Estado