



**RIO GRANDE DO NORTE**  
**CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO nº: 186196/2011-3-SET.

NÚMERO DE ORDEM: 0031/2012-CRF.

PAT Nº 0461/2011-2ª URT.

RECORRENTE: ROBERTO DE OLIVEIRA E SILVA - ME.

RECORRIDO: SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO

RELATOR: Conselheiro WALDEMAR ROBERTO MORAES DA SILVA

RECURSO: VOLUNTÁRIO.

**RELATÓRIO**

1. Da análise do Auto de Infração n.º 00000461/2011/2ª-URT (p. 01), de 01/09/2011, devidamente intimado o Recorrido na data de 01 de novembro de 2011, através dos NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO e DISCRIMINAÇÃO DO DÉBITO, no corpo do referido Auto de Infração, depreende-se que a empresa acima epigrafada, qualificada nos autos, foi autuada em 01 (uma) infringência, onde consta no item OCORRÊNCIA que o “Contribuinte deixou de recolher imposto no valor de R\$ 174.842,45, em decorrência da falta de escrituração no Livro de Registro de Entrada, que autoriza a presunção de omissão de saída de mercadoria tributável sem pagamento do imposto devido”, e como INFRINGÊNCIA, “o contribuinte infringiu o disposto no(s) Art. 150, XIII, combinado com o Art. 609, Art.623-B e Art. 623-C, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640 de 13/11/1997” e a PENALIDADE “prevista no(s) Art. 340, III, “f”, combinado com o Art. 133, todos do Regulamento do ICMS aprovado pelo Dec. 13.640 de 13/11/97”.
2. A infringência apontada redundou nas propostas de penalidades citadas, tendo sido apurados o ICMS a pagar no valor de R\$ 174.842,45 (cento e setenta e quatro mil, oitocentos e quarenta e dois reais e quarenta e cinco centavos), e multa de 172.316,63 (cento e setenta e dois mil, trezentos e dezesseis reais, sessenta e três centavos), perfazendo um total de R\$ 347.159,08 (trezentos e quarenta e sete mil, cento e cinquenta e nove reais e oito centavos) a serem corrigidos monetariamente.
3. Além da inicial, composta do Auto de Infração citado, foram acostados aos autos a ORDEM DE SERVIÇO – Nº 3474 - 2ª URT, datada e assinada em 15 de junho de 2011 (p. 02), onde resolve “designar o Auditor Fiscal do Tesouro

Estadual SADY COSTA DA SILVA, AFTE-8, Matrícula 8674-6, para dar continuidade aos trabalhos, o qual será incluso as solicitações de procedimento fiscal nº 540, 584 e 614, sendo que o procedimento fiscal deverá alcançar o período de 01/01/2006 a 31/12/2007, e, em conformidade com o que determina o RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97, na empresa/pessoa abaixo discriminada”, o TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL (p. 003), onde consta a assinatura do Representante da Recorrente datada de 15/06/2011, o TERMO DE DOCUMENTOS RECEBIDOS (p. 004), o Extrato Fiscal do Contribuinte (p. 005), a tela Consulta a Contribuinte - Base SIGAT (p.06), onde consta entre outras o CNAE Fiscal Principal: (Gerador de ICMS) 4637-1/99 – Comércio atacadista especializado em outros produtos alimentícios não especificados anteriormente, CNAE Fiscal Secundário: (Gerador de ICMS) 4632-0/02 – Comércio atacadista de farinha, amido e féculas, Regime de Pagamento: SIMPLIFICADO e a Situação: ATIVO, o RESUMO DAS OCORRÊNCIAS FISCAIS – AUTO DE INFRAÇÃO (p. 007), o Demonstrativo da Ocorrência (pp., 008 a 009), contendo o registro de 33 (trinta e três) notas fiscais sem a devida escrituração no Livro Registro de Entradas (pp., 008, 009, 012 e 013), a NOTIFICAÇÃO Nº 00000366/2011 (p. 010), datada e assinada em 08/08/2011 concedendo o prazo de 72 (setenta e duas) horas para pagamento apenas do ICMS e acréscimos normativos, o RESUMO DAS OCORRÊNCIAS FISCAIS – NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO (p. 011), o TERMO DE DEVOLUÇÃO FISCAL (p. 014), devidamente assinado pelo Representante Legal em 01/09/2011, RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO DE FISCALIZAÇÃO (pp. 015 a 016), o TERMO DE OCORRÊNCIA (pp., 017 a 018),

4. O qual diz que “Da investigação sobre a regularidade fiscal das operações realizadas pelo contribuinte, no que diz respeito à legislação do ICMS, constatamos o seguinte: a presente Ordem de Serviço nº 3474/2011/2aURT, foi direcionada para verificação fiscal e cobrança das notas fiscais apresentadas em demonstrativo de débitos anexo, relativos aos processos nºs 267.179/2010-4, 283.878/2010-8, 18.635/2011-1 e 115.025/2011-1, contendo os documentos fiscais enviados pelas empresas remetentes das mercadorias, para o contribuinte deste estado do Rio Grande do Norte - ROBERTO DE OLIVEIRA E SILVA ME” (p. 017),
5. Que “Enfatizamos que as referidas notas fiscais foram detectadas através do cruzamento de informações do Sintegra com o Livro de Registro de Entradas, no processo de fiscalização nº 281.917/2008-9 SET/COFIS, e que não foram escrituradas, bem como foi negada a aquisição através de queixa crime, não tendo sido portando cobrado o imposto devido à época do processo inicial de fiscalização”(p. 017),
6. Que “Em decorrência das constatações acima descritas e dos ajustes necessários, verificamos os seguintes fatos: que houve falta de recolhimento do ICMS, referente às notas fiscais supracitadas, no valor total das operações R\$ 1.148.777,44, com agregado TVA de 30%, de acordo com art. 947, inciso VI, parágrafo 2º, perfazendo um valor total de operações R\$ 1.493.410,67, que em decorrência da falta de escrituração no Livro de Registro de Entradas autorizam a presunção de omissão de saída de mercadoria tributável sem pagamento do

imposto, resultando em ICMS a recolher no valor total nominal de R\$ 174.842,45, (cento e setenta e quatro mil, oitocentos e quarenta e dois reais e quarenta e cinco centavos), conforme disposto no Art. 150, incisos III e XIX, c/c Art. 130, bem como multa regulamentar no valor de R\$ 172.316,63(cento e setenta e dois mil, trezentos e dezesseis reais e sessenta e três centavos), pela falta de escrituração, conforme Art. 340, III, "f", todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640, de 13/11/1997 e demonstrativo anexo ao presente processo de diligência fiscal”(pp., 017 a 018),

7. E por fim que “Tendo em vista as ocorrências acima descritas, as quais resultaram nas seguintes infringências a legislação tributária do ICMS/RN: o contribuinte deixou de registrar nos livros fiscais próprios 33 (trinta e três) notas fiscais de entrada, num valor total nominal das operações de R\$ 1.148. 777,44, conforme demonstrativo fiscal anexado ao presente processo. Enfatizamos ainda o envio da NOTIFICAÇÃO de nº 0366, em 03 de agosto de 2011, para pagamento do imposto apurado na presente Diligência Fiscal, no valor nominal de R\$ 174.842,45 (cento e setenta e quatro mil, oitocentos e quarenta e dois reais e quarenta e cinco centavos), em cumprimento a Instrução nº 002-CAT/SET, não sendo atendida dentro do prazo estabelecido, o que resultou no Auto de Infração nº 46112011, em 24/08/2011 , com valores originais de ICMS R\$ 174.842,45 e MULTA também em valor original de R\$ 172.316,63 , totalizando um valor de R\$ 347.159,08. Assim sendo, realizada a análise dos documentos apresentados e da lavratura do auto de infração referente aos débitos fiscais resultantes, somos favoráveis ao encerramento do processo de Diligência Fiscal nº 267.179/2010-4, de 24/11/2010, SET /COFIS, que gerou a Ordem de Serviço nº 3474, de 15 de junho de 2011, tudo conforme demonstrativo, cópias de documentos fiscais (notas fiscais, livros de saída e movimentação de títulos), e Notificação para pagamento do imposto devido, todos anexados ao presente processo” (p. 018);
8. Ainda consta nos autos o “ANEXO - NOTAS FISCAIS NÃO ESCRITURADAS - LIVRO DE REGISTRO DE SAÍDAS - MOVIMENTAÇÃO DE TÍTULOS (pp., 019 a 0167), contendo a SOLICITAÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL – 540/2010 (p. 020), o ANEXO I (pp., 021 a 079), o qual por sua vez contém o OFÍCIO Nº 279/2010-COFIS/SET/RN(p. 023) destinado ao senhor MARCO ANTÔNIO VECCHI, Delegado Tributário, Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, Delegacia Regional Tributária da Capital – DRTC-I,
9. a INFORMAÇÃO (p. 024) da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, Delegacia Regional Tributária da Capital – DRTC-I, NÚCLEO DE FISCALIZAÇÃO – NF – 4 que diz “em atendimento à determinação de fls. 08 o interessado declarou que as mercadorias foram comercializadas e retiradas por portador indicado pelo mesmo, ROBERTO DE OLIVEIRA SILVA – ME, fls. 09 e 10” (p. 024) e que “seguem juntadas cópias das NFs, registros nos Livros de Saídas, canhotos assinados, boletos bancários, baixa das cobranças nos bancos (fls. 11 a 62) e extrato bancário do depósito em dinheiro quando a duplicata foi paga desta forma (fls. 16/20)” (p. 024),

10. a declaração da VIMACEDO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA, CNPJ nº 03,801.878/0001-14, IE 116.843.927.111, estabelecida à rua Professor Eurípides Simões de Paula, nº 522, São Paulo/SP, em resposta a fiscalização diz que “todas as notas fiscais emitidas, citadas na OSF, foram vendas conforme solicitação do cliente e retiradas através de fretes designados pelo mesmo” (p. 025),
11. segue-se cópias de 07 (sete) notas fiscais destinadas a Recorrente e emitidas pela firma VIMACEDO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA, CNPJ nº 03,801.878/0001-14, IE 116.843.927.111, cópias de boletos bancários, tendo como SACADO a Recorrente, devidamente pagos, cópias do Livro Registro de Saídas da firma VIMACEDO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA, CNPJ nº 03,801.878/0001-14, IE 116.843.927.111, confirmando a emissão das referidas Notas Fiscais, tendo como destinatário a Recorrente, Extratos Mensais de bancos confirmando a entrada de numerários das vendas das mercadorias constantes das Notas Fiscais remetidas para a Recorrente;
12. o Ofício DRTC/II – NF – 4 Nº 156/2010 (p. 082), da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, Delegacia Regional Tributária da Capital – DRTC-II, NÚCLEO DE FISCALIZAÇÃO – NF – 4 que diz “em atenção ao vosso Ofício supra referido, estamos encaminhando cópias autenticadas pelo fisco das 2<sup>as</sup> vias de Notas Fiscais Fatura nº s 39573, 41139, 46295, 47774, 47783 e 52303, de emissão de A T P Indústria e Comércio de Plástico Ltda, bem como listagem de recebimento de duplicatas referente ao período 01/01/06 a 31/12/07, compreendendo as citadas notas”(p. 082),
13. o documento da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, Delegacia Regional Tributária da Capital – DRTC-II, NÚCLEO DE FISCALIZAÇÃO – NF – 4 que diz “1- Diligenciamos o contribuinte interessado e constatamos que as notas fiscais relacionadas às fls. 3, foram emitidas para o Roberto Oliveira e Silva, Insc. Est. 200.995.120, conforme cópias anexas. 2- também juntamos ao presente relação de pagamentos efetuados pelo contribuinte interessado, doc. de fls. 17” (p. 083),
14. assim, encontra-se cópias das 6 (seis) Notas Fiscais emitidas por A T P Indústria e Comércio de Plástico Ltda destinadas para a Recorrente, o documento EFETIVOS POR CONTA, Conta 01.01.01 RECEBIMENTO DE DUPLICATA, ONDE CONSTA 10 (dez) duplicatas emitidas contra a Recorrente;
15. o Ofício CCAFI/DIF Nº 406/10 da Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, Subsecretaria Adjunta de Fiscalização, coordenação de Controle de Ações Fiscais e Intercâmbio, Divisão de Intercâmbio dizendo que “para atendimento ao referenciado, foi formado o processo E-04/004951/2010, tendo resultado das verificações realizadas em face dos contribuintes fluminenses – COMERCIAL DE ALIMENTOS KDT IMPORTAÇÃO LTDA – I.E. 77.824.383 e JALP COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA I. E. 77.830.430 – o que ora repassamos a V. S<sup>a</sup> por cópia de relato produzido pelo AFRE diligenciante”(p. 097), o relatório (pp., 098 a 0100),

16. a Declaração (p. 0101) da firma COMERCIAL DE ALIMENTOS KDT IMPORTAÇÃO LTDA – I.E. 77.824.383 que diz “recebeu do cliente ROBERTO DE OLIVEIRA SILVA os valores das vendas efetuadas pelas notas fiscais de nºs 2169 de 05/12/2006, 2382 de 05/01/2007, 2446 de 12/01/2007, 2565 de 09/04/2007, 2578 de 13/04/2007, 2756 de 09/10/2007, 2773 de 22/10/2007, para fins de atender a solicitação da intimação do ICMS nº 290492-85/1” (p. 0101), cópias das Notas Fiscais citadas, cópias do Livro Registro de Saídas, apontando a escrituração das referidas Notas Fiscais,
17. a Declaração (p. 0118) da firma JALP COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA I. E. 77.830.430 que diz “recebeu do cliente ROBERTO DE OLIVEIRA SILVA os valores das vendas efetuadas pelas notas fiscais de nºs 6269 de 23/03/2007, 6306 de 27/03/2007, 6484 de 20/04/2007, 6545 de 30/04/2007, 6620 de 08/05/2007, 6760 de 21/05/2007, 7130 de 01/06/2007, 7221 de 08/06/2007, 8558 de 16/10/2007 e 8870 de 16/11/2007, para fins de atender a solicitação da intimação do ICMS nº 290493-73/1” (p. 0118), cópias das Notas Fiscais citadas, cópias do Livro Registro de Saídas, apontando a escrituração das referidas Notas Fiscais;
18. o Ofício nº 073/2011/DRTC-I-NF-2 (p. 0141), que diz “em atenção ao seu ofício supramencionado, anexamos cópias dos Agentes Fiscais de Rendas designados para as verificações fiscais nas empresas IMPORTADORA E EXPORTADORA GURIRI LTDA – IR 116.487.387.118 e IRMÃOS MARQUES E REPRESENTAÇÕES LTDA – CNPJ 68.475.961/0001-96, bem como cópias dos demais documentos de instrução”(p. 0141),
19. a INFORMAÇÃO (pp., 0193 a 0194) da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, Delegacia Regional Tributária da Capital – DRTC-I, NÚCLEO DE FISCALIZAÇÃO – NF – 2 que diz “a manifestação de fls. 33 traz a conclusão e as provas documentais da efetiva realização das transações descritas na fl. 03 do Ofício do Estado do Rio Grande do Norte, no total de 3 (três) operações” (p. 0143), e que “Em declaração de fls. 21, a empresa interessada, Imp. E Exp. Giriri declara que recebeu os pedidos da empresa IRMÃOS MARQUES REPRESENTAÇÕES LTDA. , a qual teria intermediado o negócio” (p. 0143), que “diligenciada a empresa IRMÃOS MARQUES REPRESENTAÇÕES LTDA., cujo sócio declarou que não possui em seu poder comprovantes da intermediação das operações, não localizados em razão do tempo decorrido (exercício de 2006 e 07)” (p. 0143), que “foi então diligenciada a empresa, na busca de comprovantes de pagamentos de serviços pela intermediação” (p. 0193), que “a Imp. E Exp. Guriri Ltda declarou que não localizou os comprovantes em questão, e que tais valores são, comumente, irrisórios”(p. 0143),
20. ainda consta cópias das 3 (três) Notas Fiscais emitidas pela firma IMPORTADORA E EXPORTADORA GURIRI LTDA – IR 116.487.387.118 destinadas a Recorrente, cópias do Livro Registro de Saídas confirmando a escrituração das citadas Notas Fiscais, Extrato de Pessoa Jurídica do BRADESCO, o Extrato Bradesco Net Empresas;

21. o TERMO DE JUNTADA (p. 0168) da IMPUGNAÇÃO (p. 0169), que diz “DECLARO, para todos os fins de direito, que a firma ROBERTO DE OLIVEIRA E SILVA ME, inscrição estadual de no 20.099.512-0, CNPJ de no 07.398.200/0001-93, NÃO ADQUIRIU as mercadorias constantes nas notas fiscais conforme: RELAÇÃO ANEXA, emitidas pela empresa, CNPJ de nº 01.984.618/0001-04 São Paulo UF-SP, CNPJ de no 03.801.878/0001-14 São Paulo UF-SP, CNPJ de no 06.041.787/0001-16 Barra Mansa UF-RJ, CNPJ de nº 01.984.618/0001-04 São Paulo UF-SP, CNPJ de nº 06.041.799/0002-21 Rio de Janeiro UF-RJ, CNPJ de nº 04.995.392/0001-27 São Paulo UF-SP, NÃO AUTORIZOU A COMPRA DE MERCADORIAS, qualquer pessoa a fazê-lo em seu nome” (p. 0169),
22. que “Eu não tenho carro. Não tenho condições desse movimento, e não sei de nada dessas notas fiscais. Eu só vendo a feirante, poucas caixas de alho. Trabalho com alho, mas nunca comprei mais de que 50 caixas de alho, por isso eu não tenho nada ver com essas compras, só compro mais na CEASA” (p. 0169),
23. e por último que “Firmo a presente declaração de duas vias de igual teor e forma que tem como destino a Secretaria de Tributação do estado do Rio Grande do Norte(1ª via), Ficando a segunda em meu poder, com a finalidade de que sejam tomadas todas as providências legais junto ao emitente, ao transportador e demais pessoas envolvidas na presente operação fiscal” (p. 0169),
24. e que “Ciente das sanções penais a que estou sujeito no caso de comprovação da não veracidade de tal declaração” (p. 0169),
25. ainda anexa BOLETIM DE OCORRÊNCIA (p. 0170), datado de 14 de abril de 2010;
26. o TERMO DE JUNTADA (p. 0171) da CONTESTAÇÃO (pp., 0172 a 0176) do Autuante, a qual após relatório, no item “2. Da defesa” (p. 0173), diz que “impugnante alega a não aquisição das mercadorias que fazem parte das notas fiscais que ensejaram o Auto de Infração nº 461/2011, que foram originárias de apresentação de Queixa Crime, bem como constantes de boletim de ocorrência policial, motivo pelo qual declarou ainda a não aquisição das referidas mercadorias” (p. 0173),
27. que “o imposto cobrado no referido auto de infração refere-se a mercadorias enviadas para a empresa ROBERTO DE OLIVEIRA E SILVA ME, conforme consta nas cópias das notas fiscais e dos registros nos livros de saída, duplicatas e movimentação de títulos, apresentados pelas empresas remetentes, VIMACEDO COMÉRCIO E CEREAIS LTDA fls. 25 a 79; A. T. P. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA fls. 83 a 92; COMERCIAL DE ALIMENTOS KDT IMPORTAÇÃO LTDA fls. 98 a 117; JALP COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA fls. 119 a 137 e IMPORTADORA E EXPORTADORA GURIRI LTDA fls. 143 a 167, adquiridas em nome da autuada cujos impostos não foram quitados, uma vez que as mesmas não foram escrituradas, conseqüentemente, seus valores não foram levados para apuração do imposto” (p. 0173),

28. Cita os artigos 113, 114, 115, 121 e 136 do Código Tributário Nacional e ainda os incisos III, XIII e XIX, do art. 150, e a alínea "f" do inciso III, e parágrafos 1º e 2º, do art. 340, do Decreto 13.640/97, para ao final pedir que:
29. “Como estabelece os dispositivos legais acima transcritos, é obrigação do responsável pela mercadoria o pagamento do imposto devido, nos prazos estabelecidos, bem como o não registro de notas fiscais de entrada consiste em descumprimento de obrigações acessórias, impondo a cobrança de penalidades pecuniárias a eles referentes. A penalidade referente ao art. 340, III, "f", recai sobre todas as notas fiscais de entrada que não foram escrituradas, tendo sido substituído ou não os impostos a elas referentes” (p. 0175),
30. e que “Dessa forma diante do exposto e da documentação apresentada pelas empresas remetentes das mercadorias, entendemos ser a defesa interposta pela impugnante destituída de fundamentação legal, sendo, portanto a autuante favorável à manutenção do Auto de Infração em epígrafe” (p. 0175);
31. Consta ainda a informação sobre ANTECEDENTES FISCAIS (p.176), onde consta “Não é reincidente”, TERMO DE JUNTADA, de Decisão (pp., 0177 a 0184) da COJUP, a qual após relatório diz, no item DO MÉRITO (pp., 0180) que “Conforme relatório acima, versa o presente processo sobre a falta de recolhimento de ICMS em decorrência do não registro de notas fiscais de aquisição de mercadorias para comercialização” (p. 0180), que “Antes de adentrar no mérito da questão propriamente dito, a meu juízo, o processo atende aos pressupostos regentes da matéria, especialmente, a ampla defesa e o contraditório, uma vez que os autos estão devidamente instruídos, pois, a inicial e demais documentos e anexos que a integram, propiciam, sem sombra de dúvidas, ao contribuinte, exercitar o seu direito de se defender com amplitude, respeitando, assim, os princípios constitucionais afetos ao tema” (p. 0180),
32. que “não vislumbro qualquer mácula de nulidade que possa contaminar o feito de que cuida a peça vestibular; a descrição da denúncia reflete com clareza solar os fatos que realmente aconteceram e as circunstâncias em que transcorreram; o enquadramento legal guarda perfeito liame com a conduta denunciada e, finalmente, a penalidade proposta, por seu turno, emana de Lei e se revela como específica para a hipótese que se apresenta”(p. 0180),
33. que “o presente lançamento ocorreu dentro do lustro decadencial, eis que se trata de fatos geradores remanescentes de janeiro de 2006, portanto, teria o Estado bastante tempo para perfectibilizar o presente lançamento sem ser atormentado pelo fantasma do perecimento de seu direito de lançar, vale dizer, decadência” (p. 0180),
34. que “a autuada, em sua impugnação, limita-se a negar que efetuou as referidas compras ou que tenha autorizado alguém a fazê-lo em nome de sua empresa, sustentando que efetuou boletim de ocorrência registrando tais fatos” (p. 0180),
35. que “observo que embora o processo esteja muito bem instruído, o que possibilita o pleno exercício do sagrado direito de defesa, o contribuinte não o fez, preferiu negar ou desconhecer as operações, e ainda socorrer-se da polícia para registrar boletim de ocorrências, certamente por supor que assim agindo, desincumbia-se do ônus de suas responsabilidades” (pp., 0180 a 0181), que “entende a defendente que ao firmar uma mera declaração de negativa de aquisição de mercadorias, após a deflagração da ação do fisco que remonta o exercício de 2008, elidiria a acusação a ela imposta” (p. 0181),
36. que “de acordo com o art. 333 do Código de Processo Civil, o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita, estando portanto a autuada incumbida de provar que não cometeu as infrações imputadas a ela, visto que a autuante fundamentou sua denúncia, não em meros indícios, e sim, provas materiais, tais como documentos representativos das notas fiscais eletrônicas emitidas para a autuada, inclusive, por

- ela mesma, autuada, entregues ao fisco, além de cópia do seu livro de registro sem a devida escrituração da aludida documentação fiscal” (p. 0181),
37. que “o boletim de ocorrência é o documento utilizado por órgãos de segurança para registrar uma notícia crime, dentre outras, tal documento é um mero instrumento de informação e não possui caráter probatório, servindo apenas para que a autoridade policial instaure o competente inquérito policial que, por sua vez, também tem caráter meramente informativo à investigação policial que poderá, ou não, confirmar o que foi narrado pelo queixoso” (p. 0181),
38. que “Observa-se, ainda, a inexistência nos autos de qualquer notícia dando conta de outras providências ou ações promovidas pelo autuado em desfavor dos seus fornecedores.
39. que “o fato denunciado, qual seja, a falta de registro de documentos fiscais, restou incontroverso, conforme revelam os livros do próprio autuado, além do que deste fato não se defendeu a acusada” (p. 0181),
40. que “em sua singela defesa, alega que não teria adquirido os produtos acobertados por tais documentos. Acaso provada a referida alegação, certamente estaria extinto o direito do Estado; logo, o ônus probante desse suposto e inusitado fato novo trazido aos autos pela defesa, é do autuado, conforme dicção do inciso II do art. 333 do CPC, abaixo reproduzido.

*Art. 333 - O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor,*

41. que “as declarações escrituradas em uma Nota Fiscal, presumem-se verdadeiras em relação aos signatários, conforme reza o art. 219 do Código Civil Brasileiro, cabendo ao destinatário prejudicado o ônus da prova, que a ele aproveitará, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito nela contido, em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade” (p. 0182),
42. que “ como visto à ora impugnante foi assegurado todos os direitos e garantias inerentes ao contraditório e à ampla defesa, entretanto não foi requerido em sua impugnação a produção de todas as provas admitidas em direito, limitando-se a negar as aquisições, há que se suscitar a impossibilidade de se acatar provas fundadas em suas próprias alegações” (p. 0182),
43. que “a exigência do imposto decorre de expressa disposição da Lei Estadual do ICMS, n.º. 6.968/96, que assim dispõe em seu art. 9º, §5º, inciso I, *verbis*:
- "Art. 9º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:**  
( .. )  
**§5º Para efeito deste artigo, equipara-se à saída:**  
**I- a situação da mercadoria cuja entrada não esteja escriturada em livro próprio;**  
( ... )",
44. que “Tal dispositivo foi recepcionado no RICMS através do art. 2º, § 1º, inciso V, alínea "a", que também determina a aplicação da penalidade proposta na inicial para essa hipótese” (p. 0183),
45. que “no quesito prova, observo que o autor do feito foi bastante precavido e diligente, inclusive recorrendo ao instituto da mútua colaboração inerente aos fiscos e conseguiu carrear aos autos robusto conjunto probatório, que em momento algum foi arranhado pela defesa, eis que se limitou a arguir que não recebeu as mercadorias” (p. 0183),
46. que “a mera negativa . do contribuinte de recebimento das mercadorias, desprovida de qualquer indício de prova não é suficiente para descaracterizar as provas

- materiais que apontam em sentido contrário, muito menos de transferir responsabilidade para os remetentes das mercadorias, que até prova em contrário cumpriram com suas obrigações” (p. 0183),
47. que “os emitentes dos ditos documentos em momento algum se omitiram em revelar aos fiscos (RJ/SP/RN) as operações efetivamente realizadas, pois: emitiram os documentos preenchendo todos os campos necessários, informaram aos fiscos através do SINTEGRA, tudo, sem nenhum embaraço, comportando-se, como quem nada devem ao fisco e como tal nada teme” (p. 0183),
48. que “nesse particular aspecto não há o que se alterar na denúncia atacada, porquanto, visualizar-se, sem muito esforço, que no duelo das provas carreadas ao caderno processual, de longe ganham as colacionadas pelo fisco, como bem sublinhou o ilustre autor do feito” (p. 0183),
49. que “por entender totalmente insuficiente os argumentos da impugnação para afastar a acusação a ela imposta, eis que se limitou a alegar o desconhecimento das operações, mesmo diante de tão robusto conjunto probatório, reputo como adequada a presente ação do fisco” (p. 0183),
50. que “a mera negativa da autuada não é suficiente para fazer face às notas fiscais carreadas aos autos, que não padecem de qualquer vestígio de inidoneidade, nem dos demais documentos - livros, cópias de notas fiscais, declarações dos contribuintes, devidamente chanceladas pelos fiscos de origem, etc. - que compõem o acervo probante” (p. 0184),
51. que “devo ressaltar que a autuada não contestou os valores calculados e bem postos pelo digno autuante, o que nos leva à imperiosa manutenção integral do Auto de Infração, de que cuida a inicial, especialmente, se levarmos em conta o teor do art. 118 do CTN, abaixo reproduzido:
- Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:*  
*I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;*  
*II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos;*
52. Para ao final decidir que “**JULGO PROCEDENTE** o Auto de Infração lavrado contra a empresa ROBERTO DE OLIVEIRA E SILVA ME, para impor à autuada a aplicação das penalidades de multa constantes da inicial, no valor de R\$ 172.316,63 (cento e setenta e dois mil trezentos e dezesseis reais e sessenta e três centavos) e imposto no valor de R\$ 174.842,45 (cento e setenta e quatro mil oitocentos e quarenta e dois reais e quarenta e cinco centavos), perfazendo um crédito tributário no valor total de R\$ 347.159,08 (trezentos e quarenta e sete mil cento e cinquenta e nove reais e oito centavos), em valores históricos, sujeitando-se, por conseguinte, aos acréscimos monetários previstos pelo Art. 133 do mesmo instrumento regulamentador” (p. 0184);
53. Ainda consta a INTIMAÇÃO FISCAL (p. 0185), devidamente assinada pelo Representante da Recorrente, o RECURSO VOLUNTÁRIO (pp. 0186 a 0191), o qual após relatório diz, no item “II – DA FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA” (p. 0188) que “O Direito Tributário, assim entendido com o conjunto de normas que regulam a instituição, cobrança e extinção dos tributos, entre outras coisas, é orquestrado por diversos princípios que devem nortear a ação de todas as partes envolvidas nesse processo” (p. 0188),
54. que “Merece destaque, entre outros, o Princípio da Legalidade que impõe ao estado a limitação de só poder criar e cobrar algum tributo mediante lei anterior ao fato gerador do mesmo”(p. 0188),

55. que “o ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e (serviços) fora criado, no atual ordenamento jurídico brasileiro, pela Constituição da República de 1988 que em seu art. 155, inciso II, dispõe:

**CF/88, Art. 155: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre.**

**II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (p. 0188),**

56. que “No estado do Rio Grande do Norte, a instituição do imposto em tela se deu pela Lei nº 6.968/96 que por sua vez foi regulamentada pelo Decreto 13.640/97” (p. 0188),

57. que “Apesar das referências aos diplomas legais supra, não se pode olvidar que há outros que tratam da mesma matéria e que devido ao grande número não serão aqui arrolados”(p. 0188),

58. que “para uma análise mais específica do caso em tela, faz-se mister, para a justa resolução da problemática imposta, o entendimento do que venha a ser fato gerador do ICMS e se este fato está configurado na situação *sub judice*” (p. 0189),

59. que “O fato gerador do tributo é a ação ou omissão por parte do contribuinte que esteja elencada no rol taxativo disposto no Art. 9º da Lei Estadual nº 6.968/96” (p. 0189),

60. que “Em conformidade com a decisão ora impugnada, teria o recorrente incorrido na hipótese do § 5º, inciso I, que assim dispõe:

**§5º Para efeito deste artigo, equipara-se à saída:**

**I - a situação da mercadoria cuja entrada não esteja escriturada em livro**

**Próprio, (p. 0189),**

61. que “como poderia o contribuinte providenciar o registro das notas fiscais que não foram registradas se o mesmo sequer tinha conhecimento da existência das mesmas? Lembre-se que até o presente momento, ainda não foi provado por parte da Secretaria de Estado da Tributação a efetiva entrada das mercadorias constantes das notas fiscais no estabelecimento do contribuinte autuado ou mesmo que este tinha conhecimento das referidas transações” (p. 0189),

62. que “A análise dos autos mostram farta documentação no sentido de demonstrar a existência da transação comercial, o que é inequívoco, qual seja, a compra e venda de mercadorias, porém, nenhum documento do processo é capaz de afirmar que o contribuinte lesado, ressalte-se, lesado pela ação de verdadeiros meliantes que efetuaram compras sem sua autorização e às escondidas, foi o autor ou mesmo beneficiário das referidas compras”(p. 0189),

63. que “Nenhuma nota fiscal, nenhuma declaração do fornecedor, nenhum comprovante de pagamento do título emitido pela empresa fornecedora é capaz de demonstrar que de fato que o contribuinte autuado é o autor, direta ou indiretamente, das compras narradas” (p. 0189),

64. que “Tais documentos não devem gozar de nenhuma presunção de veracidade quanto ao autuado posto que em nenhum deles encontra-se sua assinatura ou de seu representante legal, senão, veja-se o que dispõe o Código civil Brasileiro:

**Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários(pp., 0189 a 0190),**

65. que “As notas fiscais só podem produzir efeitos de presunção quanto aos seus signatários, o que não vem a ser o caso, posto que como dito alhures, em nenhum documento fiscal consta a assinatura da recorrente ou de seus prepostos. Nos autos do processo não encontra-se nenhum documento hábil a demonstrar com nitidez que a transação comercial de fato ocorreu entre o autuado e as empresas fornecedoras. Mister faz-se ressaltar que com as facilidades do mundo tecnológico em que vivemos não é muito difícil de encontrar-se situações onde falsos empresários negociam em nome de terceiros sem que estes se quer os conheçam e também que representantes comerciais sedentos por comissões cada vez mais volumosas registram pedidos de compras sem se dar o trabalho de averiguar se seu interlocutor teria competência para realizar tais atos” (p. 0190),
66. que “O julgamento do mérito da decisão impugnada nos remete às disposições do Código de Processo Civil, que em seu artigo 333, dispõe:
- Art. 333 - O ônus da prova incumbe:**  
**I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;**  
**II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”** (p. 0190),
67. que “A análise mais imparcial do texto legal indica que o autor do processo em discussão não conseguiu se desincumbir do seu ônus de provar o fato constitutivo de seu direito, pois não há provas no sentido de que de fato o autuado recebeu as mercadorias constantes das notas fiscais não escrituradas. O dever de provar o fato constitutivo do crédito tributário é do autor. Ao réu cabe defender-se quando o fato constitutivo é provado, o que não vem ao caso” (p. 0190),
68. que “o boletim de ocorrência firmado junto à delegacia de polícia civil não tem motivação probatória em sentido negativo, ao contrário, busca exatamente demonstrar que o recorrente noticiou às autoridades competentes o crime do qual é vítima, para que as providências cabíveis sejam tomadas e a injustiça que por ora lhe é imposta seja desfeita”(p. 0190),
69. que “não há outra providência, além de noticiar o crime às autoridades competentes, que possa ser tomada pela recorrente já que o dever institucional de apurar e punir os autores da prática criminógena é da Delegacia de Polícia Civil e do Poder Judiciário, visto que no ordenamento jurídico brasileiro não cabe o uso da conhecida "vingança privada" dos tempos de outrora (pp., 0190 a 0191),
70. Para ao final pedir que “A) Seja conhecido o presente recurso voluntário para em seguida dar-lhe provimento, declarando a inexistência do fato gerador do crédito tributário de que alega fazer jus o estado do Rio Grande do Norte. B) Seja determinada realização de novas diligências no sentido de apurar junto às empresas emissoras das notas fiscais e transportadoras das mercadorias constantes nas mesmas, os verdadeiros autores e receptores dos pedidos de compra de mercadorias” (p. 0191), que “Pretende provar o alegado por meio das prova em direito admitidas, nos termos do artigo 332 do Código de Processo Civil Brasileiro, protestando pela oitiva de testemunhas que comparecerão independente de intimação” (p. 0191),
71. A d. Procuradoria Geral do Estado, pela Procuradoria Fiscal e da Dívida Ativa, na pessoa do digno Caio Graco Pereira de Paula, em DESPACHO, datado de 05 de dezembro de 2012, diz que tendo em vista que a matéria não contém alta complexidade e considerando o permissivo previsto no art. 3º da Lei Estadual nº 4.136/72, instituidora do Conselho de Recursos Fiscais, que faculta ao Procurador do Estado, conforme o caso, produzir parecer oral,

reserva-se o direito de produzir parecer oral, no presente feito, por oportunidade da sessão de julgamento perante o egrégio Conselho de Recursos Fiscais (p. 0195).

72. É o Relatório.

73. Sala, Cons. Danilo Gonçalves dos Santos, em Natal/RN, 04 de junho de 2013.

Waldemar Roberto Moraes da Silva  
Relator



**RIO GRANDE DO NORTE**  
**CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO nº: 186196/2011-3-SET.

NÚMERO DE ORDEM: 0031/2012-CRF.

PAT Nº 0461/2011-2ª URT.

RECORRENTE: ROBERTO DE OLIVEIRA E SILVA - ME.

RECORRIDO: SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO

RELATOR: Conselheiro WALDEMAR ROBERTO MORAES DA SILVA

RECURSO: VOLUNTÁRIO.

**VOTO**

74. Da análise do Auto de Infração n.º 00000461/2011/2ª-URT (p. 01), de 01/09/2011, devidamente intimado o Recorrido na data de 01 de novembro de 2011, através dos NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO e DISCRIMINAÇÃO DO DÉBITO, no corpo do referido Auto de Infração, depreende-se que a empresa acima epigrafada, qualificada nos autos, foi autuada em 01 (uma) infringência, onde consta no item OCORRÊNCIA que o “Contribuinte deixou de recolher imposto no valor de R\$ 174.842,45, em decorrência da falta de escrituração no Livro de Registro de Entrada, que autoriza a presunção de omissão de saída de mercadoria tributável sem pagamento do imposto devido”, e como INFRINGÊNCIA, “o contribuinte infringiu o disposto no(s) Art. 150, XIII, combinado com o Art. 609, Art.623-B e Art. 623-C, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640 de 13/11/1997” e a PENALIDADE “prevista no(s) Art. 340, III, “f”, combinado com o Art. 133, todos do Regulamento do ICMS aprovado pelo Dec. 13.640 de 13/11/97”.

75. A infringência apontada redundou nas propostas de penalidades citadas, tendo sido apurados o ICMS a pagar no valor de R\$ 174.842,45 (cento e setenta e quatro mil, oitocentos e quarenta e dois reais e quarenta e cinco centavos), e multa de 172.316,63 (cento e setenta e dois mil, trezentos e dezesseis reais, sessenta e três centavos), perfazendo um total de R\$ 347.159,08 (trezentos e quarenta e sete mil, cento e cinquenta e nove reais e oito centavos) a serem corrigidos monetariamente.
76. De tudo que se apreende dos autos resta-me compreender que o conflito baseia-se na questão probatória, pois o fisco afirma que a Recorrida adquiriu mercadorias e não registrou nos seus competentes livros, e conseqüentemente não recolheu ao erário o imposto e a Recorrida por sua vez afirma que não adquiriu as mercadorias relacionadas no citado Auto de Infração e por isso não poderia registrá-las nos seus livros, e conseqüentemente não poderia recolher o imposto, assim, cabe a autoridade administrativa incumbida de proferir o seu julgamento formar a sua convicção a despeito das divergências suscitadas.
77. Assim, razoavelmente, a mim cabe fazer um breve esboço doutrinário, legal e jurisprudencial sobre a prova no direito administrativo tributário, sua natureza, objeto, a quem cabe provar, o chamado ônus probatório, para ao final mostrar a aplicação desse entendimento aos autos.
78. Ao desincumbir-me de tal tarefa, utilizei-me de vários textos, mas de modo especial, o magistério do professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha no seu “DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO”, 2ª edição, DIALÉTICA, São Paulo, 1997, que na Segunda Parte – Da Teoria da Prova no Processo Administrativo Tributário, após afirmar as ponderáveis dificuldades da sobredita teoria da prova neste ramo ainda incipiente do direito, ressalta desde logo, “a explicitação do princípio da livre convicção na apreciação da prova conferido à autoridade julgadora”, isto na apreciação do artigo 29 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, “cujo texto foi alterado em vários pontos pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993”, por via do qual a União regulou o seu Processo Administrativo Fiscal, expondo ainda que por meio desse princípio, “um ponto alto da legislação que merece apreço”, 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.
79. Relata 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 probatória 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.

80. No tocante ao aspecto temporal da lei da prova, diz que, "em geral, é de aplicação imediata" (p. 68), e para isso trás o ensino de Antônio Roberto Sampaio Dória, no seu "Da Lei Tributário no Tempo", Editora Obelisco, São Paulo, 1968, p. 332, para dizer que "enquanto o procedimento de lançamento é, em princípio, regulado pela lei vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador, a norma que regula a prova no processo, em geral, é a que está em vigor ao tempo de sua efetivação, e cita a advertência de Mário Pugliese, que, "a lei velha da prova não pode ser aplicada mais aos atos probatórios de fatos ocorridos sob sua vigência", texto extraído de "La Prova Nel Processo Tributário, CEDAM Dott. A. Milan, Padova, 1935.
81. Ao tratar do conceito de prova, o ilustre professor nos ensina que "fazer justiça, em princípio, é aplicar a lei ao fato. Indispensáveis, portanto, à administração da justiça o conhecimento da lei e da verdade do fato. A descoberta desta verdade como elemento essencial ao julgamento, impõe a exigência da prova", cita o jurista italiano Giuseppe Chiovenda, na obra "Instituzioni di Diritto Processuale civili", vol. II, Sez I, Casa Editrice Dott, Eugenio Jovene, Napoli, 1936, dizendo que "Provar significa formar o convencimento do juiz sobre a existência ou inexistência dos fatos relevantes do processo", explica que o vocábulo prova (do latim 'proba', de 'probare') pode ser tomado em duas acepções: no sentido de tudo quanto possa convencer o juiz da certeza de um fato (acepção objetiva); e no sentido da convicção ou certeza da existência ou inexistência de um fato assumida pelo juiz (acepção subjetiva); preconiza adaptar o conceito de prova judicial ao da prova do processo administrativo, "guardadas, naturalmente, as peculiaridades dos tipos de processo estatal" (p. 69) e faz sua a definição de Moacyr Amaral Santos, logicamente adaptada ao tema da prova no processo administrativo tributário para selar o conceito de prova ao ditar "que a prova é a soma dos fatos produtores da convicção da autoridade julgadora, apurados no processo administrativo tributário" (p. 69).
82. O objeto da prova são os fatos apontados pelas partes, pois "claro está que a discordância, no todo ou em parte, pode ter fundamento o direito, mas o direito não se prova, salvo se, por exceção, essa prova se fizer necessária" (p. 70), como por exemplo, quando por determinação da autoridade julgadora couber a uma das partes provar o teor e a vigência dos textos legais fundados em direito municipal, estadual, federal ou estrangeiro, conforme o caso, e "quanto aos fatos, porém, impõe-se a prova dos que forem alegados e controversos e, por isso mesmo, relevantes ou influentes no encaminhamento da decisão do litígio" (p. 70), excetuando-se os fatos não impugnados, admitidos no processo como incontroversos ou os fatos notórios, difundidos e que façam parte da cultura normal da ciência pública ou comum de uma determinada esfera social em que se trata de decidir, para trazer ainda as locuções do pré-falado Moacyr Amaral Santos para alertar que os fatos como objetos da prova devem ser determinados,

com características próprias, “que os separam, os diferenciam, os distinguem de outros fatos, indivíduos ou coisas”.

83. 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 com o 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).

84. 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), e ainda trás a lume do seu entendimento a decisão da Comissão Tributária de Segundo Grau de Sondrio, Itália,” objeto de comentário de Francesco Tesauro, na ‘Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze’, cuja ementa soa “Se a Administração financeira emitiu um ato de lançamento sem coletar e produzir em juízo provas que demonstrassem a subsistência dos pressupostos com base nos quais o ato foi emanado, o juiz deve imediatamente sancionar tal omissão, anulando o ato e não sanar o vício, sub-rogando-se à administração no desenvolvimento de instrução primária que a administração omitiu” (p. 78), acrescentando que “é bastante sugestivo e esclarecedor o comentário aduzido pelo eminente mestre acima referido: ‘no processo tributário, onde o tema de decidir é o de se deve ou não ser anulado um provimento administrativo, é a parte que propõe os motivos

do anulamento, delineando aspectos do fato e de direito; o juiz portanto, não pode ir além do petitum e não pode enveredar pela pesquisa dos motivos ou os motivos da impugnação' ” (p. 79), ou seja, sempre com equilíbrio e bom senso, a atuação probatória da autoridade administrativa restringe-se a sua própria convicção, firmeza e certeza quanto ao juízo a ser prolatado e nunca na tentativa de suprir lacunas nas provas apresentadas ou mesmo a ausência de provas das partes, finaliza este importante tópico, citando “a título ilustrativo”, teor de ementa de julgado administrativo do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, que evidencia a justa percepção dos limites em que deve se ater o julgador administrativo: “Provas – Falta de apresentação pelo fisco – Apelo provido. O duelo de provas é facilmente vencido pela recorrente. A própria afirmação do Agente Fiscal de Rendas de que ‘infelizmente nem tudo que apuramos em nossas investigações pôde ser provado e levado a AIIM’ enfraquece bastante o trabalho fiscal. O julgador deve ater-se ao que consta do processo e aos elementos existentes nele, e nunca às afirmações que as partes façam e não comprovem”. Pro. DRT -7 nº2.147/84, 6ª Câmara, Relator Tabajara Acácio de Carvalho” (p. 79).

85. Ao tratar no item II, nesta Segunda Parte, de sua obra sobre os meios de prova no processo administrativo tributário, o ilustre professor, diz que consubstancia-se o citado ramo do direito na amplitude da utilização de todos os meios de prova, e repassa cada um deles de forma sempre didática e clara, quais sejam, a confissão, a inspeção ocular, a documental, incluindo aquelas oriundas da escrita contábil e fiscal, do balanço da firma e das informações fiscais, da pericial, dando ênfase nos laudos oficiais, da indiciária e da prova emprestada, entretanto, de acordo com o caso específico aqui tratado, reproduzirei, dada a concisão e pertinência, brevemente o que o texto expressamente delineia sobre o tema da prova indiciária:
86. **“Conceito de Presunção e Indício.** 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.
87. “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.
88. “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 destinado a funcionar como prova, para chegar a um fato desconhecido.

89. **“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.
90. **“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’ (Teoria Geral do Direito Tributário, Editora Saraiva, São Paulo, 1963, pp. 463-464). 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).
91. “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' (As Ficções Jurídicas no Direito Tributário Brasileiro, "in" "Direito Tributário" (obra coletiva, 1ª Coletânea, José Bushastsky Editores, São Paulo, 1973, pp. 252-253).

92. “ 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’ ” (Um caso de Ficção Legal no Direito Tributário, A Pauta de Valores como Base de Cálculo do ICM, em RDP nº11, janeiro/março 1970, p.24) (pp., 92 a 95).
93. Ainda, ao tratar das presunções no Direito Tributário, o reverenciado professor comentando o tema do ônus da prova, neste ramo do direito, cita o ensino de Lucien Mehl referindo-se ao “papel importante que desempenha a presunção legal editada pelo legislador com o intuito de deslocar o ônus da prova para o contribuinte, dizendo : 'além do mais e não obstante as regras gerais, a vontade de lutar contra a fraude fiscal conduz o legislador a editar presunções legais, que não podem ser evitadas a não ser que o contribuinte produza a prova em contrário (doações a título gratuito, distribuição de lucros) e a deixar a carga da prova para o contribuinte lançado de ofício, em consequência de sua negligência ou de irregularidades graves' ” (Science et Technique Fiscales, Presses Universitaires de France, Paris, 1984, p. 694), e que faz distinção entre as presunções de natureza substancial, muito abundante na legislação tributária, e as de natureza formal ou processual, em escala reduzida, sendo estas últimas a que interessam ao processo administrativo tributário, como um “elemento do processo de julgamento, inserido no conjunto probatório destinado a ensejar o convencimento do juiz” (pp., 95 e 96), entretanto alude a uma ‘área cinzenta’, “se na formação do lançamento concorrerem normas legais que configurem presunções legais”, e que por isso mesmo “influirá na instrução probatória do processo” (p. 96), “assim, no julgamento, o indício que leva à presunção da ocorrência do fato gerador ocultado (fato desconhecido) será apreciado no conjunto probatório que fundamenta a pretensão fiscal. Somente com a convicção da presunção é que a autoridade julgadora admitirá a validade e a procedência do lançamento. Muitas vezes o que se dá por indício é mero princípio de prova, de todo insuficiente para fundamentar, com absoluta verossimilhança, a existência de fato gerador ocultado pelo contribuinte” (p. 96) e cita para exemplificar o lançamento de imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários.
94. Ao consolidar o seu ensino sobre presunções cita o magistério de Tulio Rosembuj para afirmar que “a aplicação das presunções simples deve reunir os requisitos de seriedade, precisão e concordância. Seriedade quanto á necessidade de um nexó evidente entre o fato conhecido e sua consequência; precisão quanto á idoneidade do fato conhecido, e concordância a respeito da

relação entre os fatos para se chegar à conclusão que se pretende demonstrar, cercada de absoluta certeza” (p. 96).

95. Ao concluir o tema da prova indiciária reporta-se a “preliminar de validade da utilização da prova indiciária que serve de fundamento ao lançamento, em substituição à prova documental estabelecida como base de comprovação dos fatos geradores em causa” (p. 97), ou seja, a desclassificação de escrita e o consequente arbitramento, “cuja ocorrência supõe que os documentos não existam ou sejam omissos e não mereçam fé e idênticas irregularidades inquinem as declarações e esclarecimentos prestados pelo contribuinte, de tal sorte que, em obediência à legislação tributária, a alternativa do lançamento de ofício fique restrita aos elementos informativos de que o fisco possa lançar mão” (p. 97), mas em contra partida alerta que não “pode ser desprezada a prova pré-constituída (ou parte dela, se for o caso) por simples suspeita de inexatidão de seu conteúdo ou fraude. É indispensável a configuração de uma situação concreta em que haja, claramente, inexistência da prova documental (escrita fiscal e contábil e demais documentos comprobatórios dos fatos) e os esclarecimentos e as informações não justifiquem ausência desses elementos ou então, por razões fundadas, não mereçam fé as declarações do contribuinte. Somente nesses casos é que se legitima, em observância à legislação aplicável ao caso, o recurso à prova indiciária, como elemento alternativo” (p. 97).
96. Isto posto, ao adentrarmos o presente caso, vemos que o fisco aponta 33 (trinta e três) notas fiscais remetidas para a Recorrida, onde não constam registros nos seus competentes livros, tendo o cuidado de diligenciar junto as Secretarias de Fazenda dos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro, as quais por sua vez, constituíram as devidas diligências e acostaram aos autos, as cópias das Notas Fiscais, Livros Registros de Saídas dos fornecedores das mercadorias, recibos e extratos bancários de pagamentos, declarações dos fornecedores que efetivaram a venda diretamente com a Recorrente e entregaram a mercadoria a quem foi designado pelo adquirente, ou seja, carregaram efetivamente um robusto cabedal probatório, como foi aposto no Relatório nos itens 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 e 20,
97. Entretanto a Recorrente, tão somente se presta a registrar um boletim de ocorrência, quatro anos após as ocorrências suscitadas nos presentes autos, e negar as aquisições das mercadorias, conforme Decisão nº274/2011-COJUP cujas palavras ali prolatadas as fazemos como nossas, no seguinte: “*entende a defendente que ao firmar uma mera declaração de negativa de aquisição de mercadorias, após a deflagração da ação do fisco que remonta o exercício de 2008, elidiria a acusação a ela imposta*” e que “*de acordo com o art. 333 do Código de Processo Civil, o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita, estando portanto a autuada incumbida de provar que não cometeu as infrações imputadas a ela, visto que a autuante fundamentou sua denúncia, não em meros indícios, e sim, provas materiais, tais como documentos representativos das notas fiscais eletrônicas emitidas para a autuada, inclusive, por ela mesma, autuada, entregues ao fisco, além de cópia do seu livro de registro sem a devida escrituração da aludida documentação fiscal*” e que “*o boletim de ocorrência é o documento utilizado por órgãos de segurança para registrar uma notícia crime, dentre outras, tal documento é um mero instrumento de informação e não possui caráter probatório, servindo apenas para que a autoridade policial instaure o competente inquérito*”

policial que, por sua vez, também tem caráter meramente informativo à investigação policial que poderá, ou não, confirmar o que foi narrado pelo queixoso” e que “Observa-se, ainda, a inexistência nos autos de qualquer notícia dando conta de outras providências ou ações promovidas pelo atuado em desfavor dos seus fornecedores”, e que “o fato denunciado, qual seja, a falta de registro de documentos fiscais, restou incontroverso, conforme revelam os livros do próprio atuado, além do que deste fato não se defendeu a acusada” e que “em sua singela defesa, alega que não teria adquirido os produtos acobertados por tais documentos. Acaso provada a referida alegação, certamente estaria extinto o direito do Estado; logo, o ônus probante desse suposto e inusitado fato novo trazido aos autos pela defesa, é do atuado, conforme dicção do inciso II do art. 333 do CPC, abaixo reproduzido.

**Art. 333 - O ônus da prova incumbe:**

**I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;**

**II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor,**

98. que “as declarações escrituradas em uma Nota Fiscal, presumem-se verdadeiras em relação aos signatários, conforme reza o art. 219 do Código Civil Brasileiro, cabendo ao destinatário prejudicado o ônus da prova, que a ele aproveitará, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito nela contido, em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade” e que “como visto à ora impugnante foi assegurado todos os direitos e garantias inerentes ao contraditório e à ampla defesa, entretanto não foi requerido em sua impugnação a produção de todas as provas admitidas em direito, limitando-se a negar as aquisições, há que se suscitar a impossibilidade de se acatar provas fundadas em suas próprias alegações”, que “como visto à ora impugnante foi assegurado todos os direitos e garantias inerentes ao contraditório e à ampla defesa, entretanto não foi requerido em sua impugnação a produção de todas as provas admitidas em direito, limitando-se a negar as aquisições, há que se suscitar a impossibilidade de se acatar provas fundadas em suas próprias alegações”
99. e ainda que “a exigência do imposto decorre de expressa disposição da Lei Estadual do ICMS, n.º. 6.968/96, que assim dispõe em seu art. 9º, §5º, inciso I, verbis:

**"Art. 9º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:**

**(..)**

**§5º Para efeito deste artigo, equipara-se à saída:**

**I- a situação da mercadoria cuja entrada não esteja escriturada em livro próprio;**

**(...)"**,

100. que “Tal dispositivo foi recepcionado no RICMS através do art. 2º, § 1º, inciso V, alínea "a", que também determina a aplicação da penalidade proposta na inicial para essa hipótese” que “no quesito prova, observo que o autor do feito foi bastante precavido e diligente, inclusive recorrendo ao instituto da mútua colaboração inerente aos fiscos e conseguiu carrear aos autos robusto conjunto probatório, que em momento algum foi arranhado pela defesa, eis que se limitou a arguir que não recebeu as mercadorias”, que “a mera negativa . do contribuinte de recebimento das mercadorias, desprovida de qualquer indício de prova não é suficiente para descaracterizar as provas materiais que apontam em sentido contrário, muito menos de transferir responsabilidade para os remetentes das mercadorias, que até prova em contrário cumpriram com suas obrigações”, que

*“os emitentes dos ditos documentos em momento algum se omitiram em revelar aos fiscos (RJ/SP/RN) as operações efetivamente realizadas, pois: emitiram os documentos preenchendo todos os campos necessários, informaram aos fiscos através do SINTEGRA, tudo, sem nenhum embaraço, comportando-se, como quem nada devem ao fisco e como tal nada teme” que “nesse particular aspecto não há o que se alterar na denúncia atacada, porquanto, visualizar-se, sem muito esforço, que no duelo das provas carregadas ao caderno processual, de longe ganham as colacionadas pelo fisco, como bem sublinhou o ilustre autor do feito” que “por entender totalmente insuficiente os argumentos da impugnação para afastar a acusação a ela imposta, eis que se limitou a alegar o desconhecimento das operações, mesmo diante de tão robusto conjunto probatório, reputo como adequada a presente ação do fisco”,*

101. por inexistir qualquer contraprova em favor da *recorrente*, ou ainda, um mero indício que viesse a servir para diligenciarmos em busca da verdade real, haja vista que nas diligências procedidas pelas Secretaria de Estado de São Paulo e do Rio de Janeiro foram apostas as declarações dos fornecedores indicando a *Recorrente* como sendo a adquirente das mercadorias.

102. Assim, decorrente de tais razões, e ainda, de tudo mais que consta do processo; VOTO pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração n.º 0461/2011-2ª URT, de 10/12/2009, para confirmar a Decisão de primeiro grau que julgou o Auto de Infração PROCEDENTE.

Sala, Cons. Danilo G. dos Santos, Natal/RN, 04 de junho de 2013.

Waldemar Roberto Moraes da Silva.  
Relator



**RIO GRANDE DO NORTE**  
**CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO nº: 186196/2011-3-SET.  
NÚMERO DE ORDEM: 0031/2012-CRF.  
PAT Nº 0461/2011-2ª URT.  
RECORRENTE:ROBERTO DE OLIVEIRA E SILVA - ME.  
RECORRIDO: SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO  
RELATOR: Conselheiro WALDEMAR ROBERTO MORAES DA SILVA  
RECURSO: VOLUNTÁRIO.

ACÓRDÃO Nº 0123/2013

**EMENTA: ICMS – PROVA. A acusação de infringência à legislação tributária pode ser provada pela oposição de informações fiscais nos autos DESDE que acompanhadas por declaração de fornecedores, cópia de Livros Registro de Saídas dos fornecedores, cópias de extratos bancários e recibo de pagamento das duplicadas emitidas pelos fornecedores, cópias de notas fiscais E sendo apenas negada pela firma atuada em conjunto com o registro de boletins de ocorrências. A PRESUNÇÃO E A FICÇÃO SÃO SEMPRE AS ESTABELECIDAS PELA REGRA JURÍDICA. RESULTADO DE CONFRONTO ENTRE SINTEGRA E LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADAS, QUANDO NEGADO PELO AUTUADO TEM QUE SER PROVADO POR OUTROS MEIOS DE PROVA. RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO E IMPROVIDO. MANUTENÇÃO DA DECISÃO SINGULAR. AUTO DE INFRAÇÃO JULGADO PROCEDENTE.**

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, em conhecer e negar provimento ao recurso oficial, para CONFIRMAR a decisão singular e JULGAR o Auto de Infração PROCEDENTE.

Sala, Cons. Danilo Gonçalves dos Santos, em Natal/RN, 04 de junho de 2013.

Marta Jerusa Pereira de Souto Borges da Silva  
Presidente

Waldemar Roberto Moraes da Silva  
Relator.