



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

PROCESSO n° : 231692/05/11/2009-4/SET.

NÚMERO DE ORDEM : 0006/2011-CRF.

PAT N° 00380/2009-1ª URT.

RECORRENTE : Secretaria de Estado da Tributação – SET.

RECORRIDO : M A T da Costa.

RELATOR : Cons/Suplente Waldemar Roberto Moraes da Silva.

RELATÓRIO

1. Da análise do Auto de Infração n.º 06282, da 1ª URT, de 27/10/2009, depreende-se que a firma acima epigrafada, qualificada nos autos, foi autuada em 01 (uma) infringência, onde consta a OCORRÊNCIA de “Falta de escrituração, em livro próprio, nos prazos regulamentares, de documentos fiscais, apurado através de confronto do SINTEGRA – Outras Unidade x Livro de Registro de Entrada, conforme demonstrada anexo, que constitui parte integrante desse auto”, e como INFRINGÊNCIA, “o contribuinte supra qualificado infringiu o disposto no Art.150, inciso XIII, c/c Art. 609 e Art. 108, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n° 13.640 de 13/11/97” e a PENALIDADE “prevista na alínea “f”, inciso III do Art. 340, sem prejuízo dos acréscimos monetários previstos no art. 133, todos do Regulamento do ICMS aprovado pelo Dec. 13.640 de 13/11/97”.
2. As infringências apontadas redundaram nas propostas de penalidades citadas, implicando em multa de R\$ 53.828,90 (cinquenta e três mil, oitocentos e vinte e oito reais e noventa centavos), sem prejuízo do ICMS devido, no valor de R\$ 32.032,92 (trinta e dois mil, trinta e dois reais e noventa e dois centavos), totalizando o montante de R\$ 85.861,82 (oitenta e cinco mil, oitocentos e sessenta e um reais e oitenta e dois centavos), a ser corrigido monetariamente.
3. Além da inicial, composta do Auto de Infração citado e o respectivo Demonstrativo (pp., 03 a 04), foram acostado aos autos a ORDEM DE SERVIÇO N° 24096, 1ª URT, de 22 de outubro de 2009, designando o Auditor Fiscal do Tesouro Estadual Francisco Vieira Câmara, AFTE-5, matrícula 915815, “para requisitar documentos, proceder exame na documentação fiscal e contábil e realizar demais atos inerentes á fiscalização dos registros fiscais relativos ao SINTEGRA, conforme consta do processo 199069/2009-5, na empresa abaixo discriminada. Inscrição estadual : 200829793. Razão Social: M. A. T. DA COSTA. Endereço : R. PONTE NOVA 0 LOTE 10 136 LATERAL N. S. DA

APRESE – NATAL – CEP : 59114-070” (p. 05), a tela Consulta a Contribuinte (p. 06), TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL, datado de 22 de outubro de 2009 (p. 07), cópia dos autos da SOLICITAÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL – 258/2009 (pp., 08 a 128), cópia da procuração, a qual consta como outorgante M A T DA COSTA e outorgado José Ubiratan da Costa Barros (p. 129), a INFORMAÇÃO (p. 130) do autuante, datada de 29 de outubro de 2009, apontando os dados conclusivos constantes da inicial, a tela 380/2009/1- CONSOLIDAÇÃO DE DÉBITOS FISCAIS (p. 131) e a tela PAT POR INSCRIÇÃO (p. 132).

4. Ainda o Termo de Informações sobre Antecedentes Fiscais (p. 133), afirmando que a autuada “não é reincidente”, o TERMO DE JUNTADA (p. 134) afirmando que “nesta data juntamos a IMPUGNAÇÃO referente ao Auto de Infração nº 06282/1ª URT”, a Defesa da Recorrente (pp., 135 a 147), que em suma diz que “foi com grande surpresa que a empresa Defendente recebeu o presente auto de infração” (p. 136), que “jamais comercializou os produtos ali descritos” (p. 136), que as empresas ‘que emitiram as notas fiscais nada anexaram no referido auto de infração para comprovar a transação comercial, ainda que solicitado pelo fisco do Estado do Rio Grande do Norte” (p. 136), que ‘a empresa Asa Alimentos Ltda limitou-se a enviar movimento de caixa diário, depósitos bancários diários e xerox das referidas notas fiscais, documentos estes de fácil manipulação e unilaterais, enquanto a Globoaves Ltda enviou apenas cópias das notas fiscais e o diário auxiliar c/c clientes, documentos estes também de fácil manipulação e unilaterais” (p. 136), que “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 pelo aqui defendente , ou mesmo uma declaração das empresas onde confirme tal transação comercial” (p. 137), que diante de tais situações a firma autuada compareceu a sede da Delegacia Especializada em Falsificações e Defraudações (doc. 01) e ao Ministério Público Estadual (doc. 02) para apresentar denúncias e solicitar a apuração do crime previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90 e Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, que o direito administrativo tributário sancionador socorre-se das lições e principiologia trazidas pelo direito penal no que tange ao cometimento de uma infração” (p. 138), que “um dos princípios inerentes ao direito penal, aplicável ao direito administrativo tributário, é o princípio da tipicidade cerrada” (p. 138), que “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” (pp., 138 a 139), que “neste contexto, nas palavras de Alberto Xavier (In Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação, São Paulo, RT, 1978, pág. 37/38) ‘a lei deve conter, em seu bojo, todos os elementos de decisão no caso concreto, de forma que a decisão concreta seja imediatamente dedutível da lei, sem valoração pessoal do órgão de aplicação da lei, o que decorre do artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988’ ” (p. 139), para afirmar que “no presente caso, da interpretação conjugada do ordenamento contido nos Art. 150, inciso XIII, c/c Art. 609, chega-se à conclusão de que o contribuinte é obrigado sim a escriturar os livros e emitir documentos fiscais, mas, tão somente das mercadorias relativas as operações por ele realizadas. Ora, 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. 139), que “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” (p. 140), que “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” (p. 140), e cita o art. 116, I, II e Parágrafo único da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, para ao final requerer “que seja acatada a presente defesa, devendo ser declarada a total insubsistência do auto de infração guerreado” (p. 142),

5. Consta também o TERMO DE REMESSA (p. 148), datado de 26 de novembro de 2009, para o autuante apresentar contestação à impugnação do Auto de Infração citado, a CONTESTAÇÃO (pp., 149 a 152), datada de 18 de dezembro de 2009, dizendo em suma que “ a Defendente foi autuada pelo mesmo motivo através dos autos de infrações nº 06135, 06136, 06215, 06217, 06262, 06325, 06401, 06402 e 06403, todos do ano corrente – 1ª URT, constantes nos PATs nºs 204, 205, 299, 300, 354, 409, 491, 492 e 493/09 – 1ª URT, em vias de tramitação” (p. 150), que “com a tecnologia da informação disponível hoje, de modo geral os fornecedores possuem Fichas Cadastrais de seus clientes e estes possuem a senha pela qual é autorizada a viabilização da transação comercial. Ora Senhor Julgador fica claro que o contribuinte efetuou tais transações comerciais. Não seria possível haver tantas empresas e de Unidades diferentes da Federação escolher apenas a Defendente para dar saídas em suas mercadorias de forma irregular” (pp., 150 a 151), que a Defendente “esquece que as mesmas reuniu ao processo os registros de saídas, declarações e ainda por cima esta documentação foi objeto de análise pelo fisco do Distrito Federal e do Estado de São Paulo e repassada a Secretaria da Tributação. Logicamente entendemos que a documentação enviada a esta Secretaria é prova incontestável não havendo necessidade de objeto de novas investigações” (p. 151). Que “quanto ao comparecimento da Defendente a Delegacia Especializada em Falsificações e defraudações, bem como ao Ministério Público Estadual constitui mero intuito de prova, não anulando, as comprovações apresentadas” (p. 151), que “cabe a defendente provar que não efetuou nenhuma transação comercial com as empresas mencionadas, o Fisco realizou as diligências necessárias e adicionou ao auto a documentação comprobatória das transações comerciais” (p. 151), e no tocante ao ônus da prova cita o artigo 333 da Lei nº 5.869/73, o Código de Processo civil e o artigo 77, § 1º do Decreto nº 13.796/1998, que “a Defendente não provou nada, portanto não se aproveita nada”(p. 152), que “a Defendente tenta contestar todos os pontos da autuação para impressionar, ao invés de reconhecer que não cumpriu as determinações do RICMS no decorrer de sua precária e inconsistente defesa”(p. 152), para ao final pedir pela manutenção do Auto de Infração citado em todos os seus termos “por ser da mais clara interpretação da legislação pertinente” (p. 152),
6. A COJUP por meio da sua Decisão 108/2010 (pp., 158 a 163), de 12 de novembro de 2010, 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 nos prazos regulamentares, conformes demonstrativos anexos” (p. 161).

7. E continua explicitando que “as notas fiscais supostamente não escrituradas foram emitidas pelas empresas ASA Alimentos Ltda e GLOBOALVES Agro Avícola Ltda, estabelecidas no Distrito Federal e no Estado de São Paulo respectivamente, e a mercadoria descrita nas notas fiscais é “galinha viva p/ abate” e aves tipo “matrizes descarte – MC”. Os documentos enviados pelas Secretaria de Fazenda do Distrito Federal e de São Paulo são as cópias das notas fiscais, cópias dos Livros Registro de Saídas, relatórios “Listagem do Movimento de Conta Corrente”, “Títulos Baixados no Período”, e “Razão Contas a receber” e “contas a receber”, extrato de conta corrente do Banco do Brasil sem identificação do depositante, Relatório de cobrança e extrato de conta corrente do Banco Santander, e extrato de conta corrente do Unibanco S.A, relativos a empresa ASA Alimentos Ltda, e cópia das notas fiscais e cópia do Livro “diário auxiliar de c/c clientes”, relativos a empresa GLOBOALVES Agro Avícola Ltda. Examinando-se a documentação obtida junto a empresa ASA Alimentos Ltda constata-se que os extratos bancários apresentados não identificam a autuada como depositante das importâncias relativas as operações descritas nas notas fiscais. Observando-se as notas fiscais de nºs 58.598 e 58.714, constantes as fls. 21 e 22, emitidas nos dias 30/07/2005 e 02/08/2005 respectivamente, vê-se que o transporte foi efetuado pelo mesmo veículo de placas HZM-0008-AL, levando-nos a concluir que as cargas não poderiam ter sido entregues a autuada, visto que a distância a ser percorrida pelo veículo, no trajeto de ida e volta à Natal é superior a 4.000km tornando extremamente improvável tal operação. A mesma situação ocorre em relação as notas fiscais de nºs 103 e 116, constantes as fls. 28 e 29, emitidas nos dias 04/01/2006 e 05/01/2006, nas quais o veículo de placas HUM-1033-AL e o motorista são os mesmos, com o agravante de que o prazo entre as viagens é de menos de 24h, tornando-a inexecutável. Em relação a empresa GLOBOALVES Agro Avícola Ltda não há nem que ser analisado visto que não foram enviados quaisquer comprovantes de pagamento ou de entrega das mercadorias. Examinando-se os registros informatizados de entradas de mercadorias para a autuada, no período compreendido entre os anos de 2003 e 2006, disponível no sistema desta Secretaria, listados no relatório “Consulta de Notas Fiscais de Entrada”, que descreve pormenorizadamente os dados das notas fiscais de aquisição de mercadorias, digitadas nos postos fiscais e que ingressaram no Estado, não se constatou a existência de qualquer operação realizada entre a autuada e as empresas emitentes das notas fiscais, fato que joga por terra um dois mais fortes argumentos utilizados para o deslinde da questão, a habitualidade de operações comerciais entre as partes. Assim, até que sejam anexadas provas inequívocas da realização de tais operações, não há como comprovar que a autuada tenha cometido qualquer infração relacionada as notas fiscais apresentadas pelo autuante. Por outro lado, verifica-se que a autuada negou a aquisição e prestou queixa a autoridade policial através de Boletim de Ocorrência, fls. 14 e 144, emitidos em datas anteriores a lavratura do auto de infração em exame. Além da comunicação a autoridade policial, a autuada também denunciou todo o ocorrido ao Ministério Público Estadual, conforme documento juntado as fls. 145. Assim, constata-se que os argumentos e documentos apresentados pela autuada são bastante razoáveis e merecem ser acatados, pois, conforme se observa no Boletim de Ocorrência – BO, a denúncia foi feita bem antes da lavratura do auto de infração, embora, ao que parece, tenha tomado conhecimento das operações através da realização de diligências realizadas anteriormente a emissão da Ordem de Serviço. Ao contrário do que afirmou o autuante, os documentos anexados aos autos não conferem a certeza absoluta da realização das operações descritas nas notas fiscais constantes no

demonstrativo fiscal, visto que não há comprovantes de pagamento nos quais a autuada seja identificada, bem como não comprovantes de entrega das mercadorias. O Boletim de Ocorrência e a comunicação ao Ministério Público estadual, demonstram que a autuada não ficou inerte ao tomar conhecimento que haviam notas fiscais emitidas em seu nome, pois buscou noticiar a autoridade policial todo o ocorrido. O conjunto probatório apresentado pelo autuante é insuficiente para se contrapor a negativa alegada pela autuada, que apresentou registro policial através de Boletim de Ocorrência negando a aquisição das mercadorias. Consta-se que não foi comprovada a realização de qualquer operação comercial de aquisição de mercadorias entre as empresas emitentes das notas fiscais e a autuada, além disso, é improvável que alguma ave chegasse viva a este Estado após viagens de cerca de 2.200 km, cujo tempo médio dura 25 horas, e 2.269 km com tempo médio de 29 horas, do Distrito Federal e da cidade de São Carlos a Natal, respectivamente, segundo o site da ABCR – Associação Brasileira de Concessionária de Rodovias. Assim, à míngua de qualquer elemento que indique que essas operações foram realizadas, não há como imputar a autuada a infração denunciada”.

8. “Ao final conclui que “fundamentado nas normas regulamentares e na legislação pertinente a lide, e, tendo em vista que os documentos anexados pelo autuante não garantem a certeza da aquisição das mercadorias pela autuada, posiciono-me pela improcedência do Auto de Infração em comento”.
9. E recorre “ ao Egrégio Conselho de Recursos Fiscais na forma preconizada pelo art. 114 do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário – RPPAT, aprovado pelo Decreto nº. 13.796, de 16 de fevereiro de 1998”.
10. Submetidos os autos à d. PGE, o digno procurador Caio Graco Pereira de Paula exarou o DESPACHO (p. 175), dizendo que “tendo em vista a inexistência de complexidade tocante à matéria ventilada nos presentes autos, e considerando-se o permissivo preceituado 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 subscritor o direito de produzir parecer oral, no presente feito por oportunidade da sessão de julgamento perante o egrégio Conselho de Recursos Fiscais”.
11. O DESPACHO (p. 176) do Conselheiro/suplente Relator restou aprovado pelos demais conselheiros no sentido de enviar os autos para a COFIS “para que seja apurado todo e qualquer liame entre as operações constantes dos autos, envolvendo todos os partícipes, inclusive veículos transportadores, com a autuada”.
12. A Coordenadoria de Fiscalização exarou DESPACHO Nº 036/2011- COFIS (pp., 438 a 442), após exaustivo e diligente trabalho fiscal, no qual anexou aos autos, um total de 295 (duzentos e noventa e cinco) documentos (pp., 177 a 471), apresentando, ao final, suas conclusões no tocante ao solicitado, das quais citamos: “Conforme a consulta das notas fiscais de entradas (fls. 164 a 167), verificamos que o contribuinte M.A.T.da COSTA, I. E. nº 20.082.979-3, adquiriu, em quase sua totalidade, mercadorias das empresas: LUZENILDO SOARES DE OLIVEIRA ME, CNPJ nº 11.907.680/0001-48, I. E. nº 240.96844-1, domiciliado na Rua Luiz Calheiros Gato nº 281 – Maceió/AL; e G. S. De Medeiros – ME, CNPJ nº 06.266.904/0001-40, I. E. nº 241.04148-1, domiciliado na Rua

Luiz Calheiros nº 279 – Maceió/Al”(p. 438); “que existe um vínculo entre o Sr. LUZENILDO SOARES DE OLIVEIRA e o contribuinte M. A. T. DA COSTA”(p. 441); “todos veículos anteriormente citados mais os veículos ou semi reboques de placas CVP 5847 e HZW 0008, constantes nas notas fiscais nº 54028, 58598 e 58714 (fls. 19, 22 e 23) aparecem nos passes fiscais emitidos pela Secretaria de Estado da Receita da Paraíba (PLANILHA 3) como transportadores de mercadorias para o contribuinte M. A. T. DA COSTA” (P. 441); “Da mesma forma, vários motoristas relacionados na PLANILHA 1, aparecem na PLANILHA 2 e PLANILHA 3 como motoristas que transportaram mercadorias para o contribuinte M. A. T. DA COSTA” (p. 441); “as aves vinham do Distrito Federal e São Paulo e eram faturadas, com valores entre R\$ 0,24 a R\$ 1,10 por Kg, para o contribuinte M. A. T. DA COSTA, tendo destaque de 7% ou 12% de ICMS. Chegando em Alagoas as notas fiscais eram substituídas por notas fiscais emitidas pela empresa LUZENILDO SOARES DE OLIVEIRA ME, CNPJ nº 11.907.680/0001-48, I. E. 240.96844-1 ou G. S. DE MEDEIROS – ME, CNPJ nº06.266.904/0001-40, I. E. nº 241.04148-1, com quantidades menores e valores superfaturados (R\$ 1,55/Kg ou R\$ 2,50 a R\$ 3,00/cabeça) em relação à primeira operação, mas que adicionado a MVA – Marfem de Valor Agregado (para cobrança do ICMS antecipado) atingiam o valor da pauta fiscal do Rio Grande do Norte (R\$ 1,70 – conforme Portaria nº 111/03, alterada pela Portaria nº 023/04) e , ainda, aproveitavam o crédito de 12% destacado na nota fiscal vindo de Alagoas”(p. 441); que “os processos nº 240666/2009-8 (PAT nº 0409/2009), nº 177543/2009-4 (PAT nº 0300/2009), 231692/2009-4 (PAT nº 0380/2009), nº 177472/2009-8(PAT nº 0299/2009, nº 137847/2010-1, nº 257399/2009-5 (PAT nº 0493/2009 e nº 257401/2009-9 (PAT nº 0492/2009), em conjunto com todas as planilhas que elaboramos e confirmamos as irregularidades apontadas. Diante dos fatos, relacionamos no ANEXO I quatro operações comerciais que comprovam o esquema de sonegação e anexamos as cópias das notas fiscais e passes fiscais da Paraíba, como prova no presente processo”, para ao final concluir que “nos documentos anexados ao processo fica claro o conluio entre o Sr. LUZENILDO SOARES DE OLIVEIRA e o contribuinte M. a. T. da costa, com a finalidade de sonegar os tributos sobre as referidas operações” (p. 442).

13. É o relatório.

Sala, Cons. Danilo G. dos Santos, Natal/RN, 10 de maio de 2011.

Waldemar Roberto Moraes da Silva
Relator



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

PROCESSO nº : 231692/05/11/2009-4/SET.

NÚMERO DE ORDEM : 0006/2011-CRF.

PAT Nº 00380/2009-1ª URT.

RECORRENTE : Secretaria de Estado da Tributação – SET.

RECORRIDO : M A T da Costa.

RELATOR : Cons/Suplente Waldemar Roberto Moraes da Silva.

VOTO

1. Da análise do Auto de Infração n.º 06282, da 1ª URT, de 27/10/2009, depreende-se que a firma acima epigrafada, qualificada nos autos, foi autuada em 01 (uma) infringência, onde consta a OCORRÊNCIA de “Falta de escrituração, em livro próprio, nos prazos regulamentares, de documentos fiscais, apurado através de confronto do SINTEGRA – Outras Unidade x Livro de Registro de Entrada, conforme demonstrada anexo, que constitui parte integrante desse auto”, e como INFRINGÊNCIA, “o contribuinte supra qualificado infringiu o disposto no Art.150, inciso XIII, c/c Art. 609 e Art. 108, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640 de 13/11/97” e a PENALIDADE “prevista na alínea “f”, inciso III do Art. 340, sem prejuízo dos acréscimos monetários previstos no art. 133, todos do Regulamento do ICMS aprovado pelo Dec. 13.640 de 13/11/97”.
2. As infringências apontadas redundaram nas propostas de penalidades citadas, implicando em multa de R\$ 53.828,90 (cinquenta e três mil, oitocentos e vinte e oito reais e noventa centavos), sem prejuízo do ICMS devido, no valor de R\$ 32.032,92 (trinta e dois mil, trinta e dois reais e noventa e dois centavos), totalizando o montante de R\$ 85.861,82 (oitenta e cinco mil, oitocentos e sessenta e um reais e oitenta e dois centavos), a ser corrigido monetariamente.
3. De tudo que se apreende dos autos resta-me compreender que o conflito baseia-se na questão probatória, pois o fisco afirma que o autuado recebeu mercadorias e não registrou nos seus competentes livros, e o autuado por sua vez afirma que não recebeu as mercadorias relacionadas no citado Auto de Infração, assim, cabe a autoridade

administrativa incumbida de proferir o seu julgamento formar a sua convicção a despeito das divergências suscitadas.

4. 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.
5. 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.
6. 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 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.
7. No tocante ao aspecto temporal da lei da prova, diz que, “em geral, é de aplicação imediata” (p. 68), e para isso traz 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.

8. 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).
9. 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 excessão, 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, “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, trás 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”.
10. 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).

11. 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 Tesaro, 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.
12. “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).

13. 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, dado o caso específico aqui tratado, reproduzirei brevemente o que o texto expressamente delinea.
14. **“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. 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 destinado 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).

14. Isto posto, entendo que o fisco ao apresentar simplesmente um confronto SINTEGRA – OUTRAS UF x Livro de Registro de Entradas do contribuinte, em contraste com a negativa de aquisição dessas mercadorias, com o Boletim de Ocorrência, a prestação de queixa na DELEGACIA ESPECIALIZADA EM FALSIFICAÇÕES E DEFRAUDAÇÕES – DEFD e a denúncia diante do Ministério Público, a demonstração de que adquiriu nenhuma mercadoria das firmas ASA ALIMENTOS LTDA e GLOBO AVES AGRO AVÍCOLA LTDA, respectivamente do Distrito Federal e do Estado de São Paulo, não apresentando, conforme exposto pela defendente “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 pelo aqui defendente, ou mesmo uma declaração das empresas onde confirme tal transação comercial” (p. 137), além do que tudo isso foi de modo muito firme apresentado na Decisão nº da COJUP 108/2010 (pp., 158 a 163), de 12 de novembro de 2010, que após relatório circunstanciado, diz inicialmente ao adentrar o mérito da questão que “os documentos enviados pelas Secretaria de Fazenda do Distrito Federal e de São Paulo são as cópias das notas fiscais, cópias dos Livros Registro de Saídas, relatórios “Listagem do Movimento de Conta Corrente”, “Títulos Baixados no Período”, e “Razão Contas a receber” e “contas a receber”, extrato de conta corrente do Banco do Brasil sem identificação do depositante, Relatório de cobrança e extrato de conta corrente do Banco

Santander, e extrato de conta corrente do Unibanco S.A, relativos a empresa ASA Alimentos Ltda, e cópia das notas fiscais e cópia do Livro “diário auxiliar de c/c clientes”, relativos a empresa GLOBOALVES Agro Avícola Ltda. Examinando-se a documentação obtida junto a empresa ASA Alimentos Ltda constata-se que os extratos bancários apresentados não identificam a autuada como depositante das importâncias relativas as operações descritas nas notas fiscais. Observando-se as notas fiscais de nºs 58.598 e 58.714, constantes as fls. 21 e 22, emitidas nos dias 30/07/2005 e 02/08/2005 respectivamente, vê-se que o transporte foi efetuado pelo mesmo veículo de placas HZM-0008-AL, levando-nos a concluir que as cargas não poderiam ter sido entregues a autuada, visto que a distância a ser percorrida pelo veículo, no trajeto de ida e volta à Natal é superior a 4.000km tornando extremamente improvável tal operação. A mesma situação ocorre em relação as notas fiscais de nºs 103 e 116, constantes as fls. 28 e 29, emitidas nos dias 04/01/2006 e 05/01/2006, nas quais o veículo de placas HUM-1033-AL e o motorista são os mesmos, com o agravante de que o prazo entre as viagens é de menos de 24h, tornando-a inexecutável. Em relação a empresa GLOBOALVES Agro Avícola Ltda não há nem que ser analisado visto que não foram enviados quaisquer comprovantes de pagamento ou de entrega das mercadorias. Examinando-se os registros informatizados de entradas de mercadorias para a autuada, no período compreendido entre os anos de 2003 e 2006, disponível no sistema desta Secretaria, listados no relatório “Consulta de Notas Fiscais de Entrada”, que descreve pormenorizadamente os dados das notas fiscais de aquisição de mercadorias, digitadas nos postos fiscais e que ingressaram no Estado, não se constatou a existência de qualquer operação realizada entre a autuada e as empresas emitentes das notas fiscais, fato que joga por terra um dois mais fortes argumentos utilizados para o deslinde da questão, a habitualidade de operações comerciais entre as partes”, e “Por outro lado, verifica-se que a autuada negou a aquisição e prestou queixa a autoridade policial através de Boletim de Ocorrência, fls. 14 e 144, emitidos em datas anteriores a lavratura do auto de infração em exame. Além da comunicação a autoridade policial, a autuada também denunciou todo o ocorrido ao Ministério Público Estadual, conforme documento juntado as fls. 145. Assim, constata-se que os argumentos e documentos apresentados pela autuada são bastante razoáveis e merecem ser acatados, pois, conforme se observa no Boletim de Ocorrência – BO, a denúncia foi feita bem antes da lavratura do auto de infração, embora, ao que parece, tenha tomado conhecimento das operações através da realização de diligências realizadas anteriormente a emissão da Ordem de Serviço. Ao contrário do que afirmou o autuante, os documentos anexados aos autos não conferem a certeza absoluta da realização das operações descritas nas notas fiscais constantes no demonstrativo fiscal, visto que não há comprovantes de pagamento nos quais a autuada seja identificada, bem como não comprovantes de entrega das mercadorias. O Boletim de Ocorrência e a comunicação ao Ministério Público estadual, demonstram que a autuada não ficou inerte ao tomar conhecimento que haviam notas fiscais emitidas em seu nome, pois buscou noticiar a autoridade policial todo o ocorrido” e conclui que “o conjunto probatório apresentado pelo autuante é insuficiente para se contrapor a negativa alegada pela autuada, que apresentou registro policial através de Boletim de Ocorrência negando a aquisição das mercadorias. Constata-se que não foi comprovada a realização de qualquer operação comercial de aquisição de mercadorias entre as empresas emitentes das notas fiscais e a autuada, além disso, é improvável que alguma ave chegasse viva a este Estado após viagens de cerca de 2.200 km, cujo tempo médio dura 25 horas, e 2.269 km com tempo

médio de 29 horas, do Distrito Federal e da cidade de São Carlos a Natal, respectivamente, segundo o site da ABCR – Associação Brasileira de Concessionária de Rodovias. Assim, à míngua de qualquer elemento que indique que essas operações foram realizadas, não há como imputar a autuada a infração denunciada”.

- 15.** No tocante ao trabalho exaustivo e diligente apresentado pela COFIS, lamentavelmente não conseguir encetar nenhum liame consistente entre as notas fiscais oriundas dos Distrito Federal e de São Paulo 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.
- 16.** e sendo assim, decorrente de tais razões, e ainda, de tudo mais que consta do processo, VOTO pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração n.º 06282/1ª URT, de 27/10/2009, para confirmar a Decisão de primeiro grau que julgou o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

Sala, Cons. Danilo G. dos Santos, Natal/RN, 10 de maio de 2011.

Waldemar Roberto Moraes da Silva.
Relator



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

PROCESSO nº : 231692/2009-4, de 05/11/2009.

NÚMERO DE ORDEM : 0006/2011-CRF.

PAT Nº 00380/2009-1ª URT.

RECORRENTE : Secretaria de Estado da Tributação – SET.

RECORRIDO : M A T da Costa.

RELATOR : WALDEMAR ROBERTO MORAES DA SILVA

REL. P/ ACÓRDÃO: MARTA JERUSA PEREIRA DE SOUTO BORGES DA SILVA.

VOTO VENCEDOR

Consta do Auto de Infração n.º 06282, da 1ª URT, de 27/10/2009, que a empresa acima epigrafada, qualificada nos autos, foi autuada por falta de escrituração, em livro próprio, nos prazos regulamentares, de documentos fiscais, apurado através de confronto do SINTEGRA – Outras Unidade x Livro de Registro de Entrada, conforme demonstrativo anexo, que constitui parte integrante desse auto, infringindo o disposto no Art.150, inciso XIII, c/c Art. 609 e Art. 108, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640 de 13/11/97, com penalidade prevista na alínea “f”, inciso III do Art. 340, sem prejuízo dos acréscimos monetários previstos no art. 133, todos do Regulamento do ICMS aprovado pelo Dec. 13.640 de 13/11/97.

Da análise do presente processo constata-se que:

1. está comprovado que as notas fiscais em questão não foram registradas no Livro Registro de Entradas do autuado;
2. o autuado nega a aquisição das mercadorias constantes das notas fiscais, apresentado declarações prestadas junto à Delegacia de Polícia e ao Ministério Público Estadual, onde consta: “o denunciante está convencido

da fraude existente, entretanto, não sabe aferir quem seria o responsável pela autorização da emissão das notas fiscais em seu nome”.

3. os veículos que transportaram as mercadorias constantes das notas fiscais em questão são de propriedade do principal fornecedor do autuado, inclusive transportando nos exercícios de 2004, 2005 e 2006, mercadorias com notas fiscais emitidas pelo mesmo (Luzenildo Soares de Oliveira ME – CNPJ: 11.907.680/0001-48);
4. também está provado que o motorista destacado nas notas fiscais em questão não é desconhecido do autuado, ou seja, transportou mercadorias oficialmente recebidas pelo mesmo;
5. apesar dos proprietários dos veículos transportadores e os motoristas serem pessoas não desconhecidas do autuado, o mesmo não se preocupou em obter contra provas da acusação junto aos mesmos, nem de ajuizar qualquer ação de reparação contra eles, caso tivesse sido vítima de fraude como alegado na defesa;
6. 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;
7. a aquisição das mercadorias não tem necessariamente que adentrar fisicamente no estabelecimento do contribuinte para constituir o fato gerador da obrigação tributária, conforme Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97:

“**Art. 613.** O livro Registro de Entradas, modelos 1 e 1-A, Anexos - 39 e 40, destina-se à escrituração (Conv. SINIEF de 15/12/70, Conv. SINIEF 6/89 e Ajustes SINIEF 1/80, 1/82 e 16/89):

I- das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento;

II- das aquisições de mercadorias ou bens que não transitarem pelo estabelecimento;

III- dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação tomados pelo contribuinte.

§ 1º ...

§ 2º ...

§ 3º A escrituração do Registro de Entradas será efetuada por operação ou prestação, em ordem cronológica:

I- das entradas efetivas de mercadorias ou bens no estabelecimento ou, na hipótese do inciso II, de sua aquisição ou desembaraço aduaneiro”;

8. neste aspecto, ao contrário da conclusão do douto voto proferido pelo ilustre relator, a decisão recorrida deve ser reformada, pois, visualiza-se, sem muito esforço, que das provas anexadas ao caderno processual, de longe, ganham as apresentadas pelo fisco.

Constata-se em todo o processo que “o conflito baseia-se na questão probatória, pois o fisco afirma que o autuado recebeu mercadorias e não registrou nos seus competentes livros, e o autuado por sua vez afirma que não recebeu as mercadorias relacionadas no citado Auto de Infração, assim, cabe a autoridade administrativa incumbida de proferir o seu julgamento formar a sua convicção a despeito das divergências suscitadas”, conforme destacado pelo Ilustre Conselheiro Relator Waldemar Roberto Moraes da Silva no seu voto (fls.478).

De logo, devo grifar o equívoco cometido pelo ilustre relator ao lastrear sua conclusão numa premissa falsa, qual seja: “pois o fisco afirma que o autuado recebeu as mercadorias e não registrou nos seus respectivos livros”. Em momento algum da denúncia consta esta afirmação, até porque irrelevante como adiante demonstrado, em virtude da possibilidade legal de comercialização de produtos sem que transitem pelo estabelecimento do destinatário.

Com efeito, a denúncia versa unicamente sobre a ausência de registro de notas fiscais de aquisição, fato que restou incontroverso, eis que não negado pelo autuado.

Todos sabemos que o ônus da prova incumbe a quem alega. Trata-se de norma elementar de Direito, que não necessita de maiores explicações ou comentários.

Entretanto, sabemos também que este ônus será invertido por força do inciso II do artigo 333 do CPC, quando o réu traz aos autos fatos novos que se verdadeiros ou comprovados tenham o condão de extinguir o direito do autor.

De qualquer forma, abaixo reproduziremos mais algumas Normas Legais regentes da espécie:

Regulamento do PAT, aprovado pelo Decreto 13.796, de 16 de fevereiro de 1998 no seu artigo 77:

“Art. 77. São admitidos todos os meios legais de prova, ainda que não especificados neste Regulamento.

§ 1º O ônus da prova compete a quem esta aproveita.”

Como visto, a norma aqui reproduzida está em perfeita simetria com aquela referida acima emanada do CPC, pois, como no caso, o autuado reconhece que efetivamente os documentos não foram objeto de registro nos respectivos livros, mas alega situações estranhas ao processo, que se verdadeiras fossem, certamente fulminaria o direito do Estado, logo, à luz da legislação acima citada, o ônus probante destes novos fatos recai, sem a menor sombra de dúvidas, sobre o autuado, pois era quem destes tirava proveito. Inobstantemente, de tal ônus não se desincumbiu.

Por seu o Código de Processo Civil reservou ao artigo 335 a seguinte redação:

“Em falta de normas jurídicas particulares, o juiz aplicará as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e ainda as regras da experiência técnica, ressalvado, quanto a esta, o

exame pericial. “

Já no Código Civil temos:

Art. 212. Salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante:

I - ...

II - documento;

III - ...;

IV - presunção;

V - .

No campo da doutrina inerente à prova no processo administrativo fiscal, destacamos as lições sempre bem abalizadas do eminente tributarista Hugo de Brito Machado:

“O desconhecimento da teoria da prova, ou a ideologia autoritária, tem levado alguns a afirmarem que no processo administrativo fiscal o ônus da prova é do contribuinte. Isso não é, nem poderia ser correto num Estado Democrático de direito. O ônus da prova no processo administrativo fiscal é regulado pelos princípios fundamentais da teoria da prova, expressos, aliás, pelo Código de Processo Civil, cujas normas são aplicáveis ao processo administrativo fiscal. No processo administrativo fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador.” (*Mandado de Segurança em Matéria Tributária*, 5ª. Edição, Editora Dialética, São Paulo, 2003, página 272).

“Ocorre que, em face de indícios fortes da existência do fato gerador da obrigação tributária, capazes de autorizar a

presunção de tal ocorrência, pode dar-se a inversão do ônus da prova. A não ser em tal circunstância do fato gerador da obrigação tributária é naturalmente do fisco.”(in Curso de Direito Tributário, editora Malheiros, 17 edição, São Paulo-SP).

Neste mesmo norte reputamos de relevo e pertinentes as considerações apresentadas na defesa de Dissertação de Mestrado por Camila Monteiro Pullin Milan – (A prova no processo administrativo tributário - [Milan, Camila Monteiro Pullin; Vieira, José Roberto - Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Jurídicas. Programa de Pós-Graduação em Direito](#) - 2008), acessada em 12 de maio de 2011.

Com relação a prova, presunção e indício:

“As definições de CAMBI (CAMBI, Eduardo. Direito Constitucional à prova no processo civil. São Paulo: RT, 2001. _____. A prova civil: admissibilidade e relevância. São Paulo: RT, 2006) acerca de prova são bastante úteis para se verificar que a prova envolve aspectos objetivos – determinação da verdade dos fatos – e subjetivos – formação da certeza, na consciência do julgador.

Em um processo em que se pretenda alcançar uma decisão justa e adequada à “verdade material”, ou seja, uma decisão que se fundamente em uma determinação de fatos o mais próxima possível da realidade, o meio adequado de se atingir essa finalidade é a atividade probatória. Quanto maior for a liberdade das partes e do julgador no desenvolvimento dessa atividade, maiores são as chances de atingir a verdade dos fatos, que, apesar de relativa, ainda assim pode ser considerada uma verdade. Por isso, nos processos em que se prega a incidência do princípio da verdade material, como é o caso do processo administrativo tributário, requer-se que a atividade probatória seja a mais ampla possível, tendo como limites os direitos e garantias fundamentais das partes, com a vedação de provas obtidas por meios ilícitos.

De acordo com MARY ELBE QUEIROZ, (QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. Do lançamento tributário: execução e controle. São Paulo: Dialética, 1999), o princípio da verdade material relaciona-se com a liberdade na colheita das provas necessárias à demonstração da ocorrência ou inoocorrência do fato jurídico tributário, pela autoridade lançadora e pela autoridade julgadora.

A síntese da verdade material manifesta-se em que não deve a Administração se satisfazer, dentro do processo tributário, apenas com as provas e versões fornecidas pelas partes, tendo o dever de trazer para o processo todo e qualquer elemento, dados, documentos ou informações, desde que obtidos por meios lícitos (consoante o artigo 5º, LVI, da Constituição), a fim de obter a verdade real da ocorrência, ou não, da obrigação tributária, seja pró ou contra o Fisco, seja pró ou contra o contribuinte.

Em sentido semelhante, LEONARDO SPERB DE PAOLA (PAOLA, Leonardo Sperb de. Presunções e Ficções no Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1997), afirma que o princípio da verdade material não significa atingir “..um estado de certeza absoluta a respeito da configuração do fato jurídico tributário”. No entanto, “...implica um certo esgotamento de possibilidades, ou seja, um esforço efetivo para a caracterização da riqueza tributável”.

O esgotamento das providências probatórias não implica, de modo necessário, que todas as dúvidas acerca dos fatos serão eliminadas. No caso da persistência de dúvidas e da impossibilidade de produção de novas provas, entram em cena as regras de julgamento relacionadas ao ônus da prova, as quais permitem ao julgador atribuir conseqüências desfavoráveis à parte que não se conseguiu desincumbir de provar as suas alegações.

Apesar de serem um instrumento útil para o conhecimento e determinação dos fatos jurídicos, as presunções não constituem um meio de prova. Meios de prova são instrumentos para que se atinja o conhecimento acerca da ocorrência dos fatos, enquanto que as presunções correspondem ao juízo intelectual que o órgão aplicador do direito realiza a partir dos indícios trazidos ao processo através dos diversos meios de prova. De acordo com MARÍN-BARNUEVO (MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego. Presunciones y técnicas presuntivas en el Derecho Tributario. Madrid: McGrah-Hill, 1996), as presunções, muito embora não sejam meios de prova, consistem em um “...instituto probatório...”, que permite que se alcance a certeza sobre a realidade de um fato não provado, através da prova de outro fato distinto.

As presunções simples resultam do raciocínio do aplicador do direito. Elas não estão estabelecidas em lei, muito embora o Código Civil de 2002, em seu artigo 212, IV, preveja a presunção como meio de prova. Em verdade, ao mencionar a presunção como meio de prova, o legislador referiu-se ao indício, que é o fato-base que permite a inferência mental que leva à presunção. O artigo 335 do Código de Processo Civil, que prevê a utilização de máximas da experiência pelo julgador, também pode ser considerado fundamento de validade para a utilização de tais presunções. Em verdade, caso não existissem os referidos dispositivos legais, ainda assim as presunções simples seriam instrumentos probatórios válidos. A existência de norma jurídica autorizadora do uso das presunções simples é, até mesmo, desnecessária, pois “...não se pode, por lei, autorizar, imitar ou proibir o juiz de pensar”.

. As presunções simples são, pois, ilimitadas e indeterminadas, pois não estão vinculadas a nenhuma norma jurídica geral e abstrata: decorrem do pensamento lógico do aplicador do direito. (DIDIER JR., Fredie, BRAGA, Paula Sarno, OLIVEIRA, Rafael. Curso de Direito Processual Civil, v.2. 3 ed. Salvador: Juspodivm, 2008).

No mesmo sentido, CAMBI (CAMBI, Eduardo. Direito Constitucional à prova no processo civil. São Paulo: RT, 2001. _____. A prova civil: admissibilidade e relevância. São Paulo: RT, 2006), assevera que as presunções não são meios de prova, mas atividade e resultado da prova “Pelas presunções, pode-se deduzir do fato provado (conhecido) a existência do fato relevante para o processo: logo, não é um meio de prova, mas apenas uma ‘operação mental’ pela qual se pode raciocinar a partir do fato demonstrado, por outros meios de prova” .

A partir das críticas e observações precedentes, MARÍN-BARNUEVO (MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego. Presunciones y técnicas presuntivas en el Derecho Tributario. Madrid: McGrah-Hill, 1996), visando formular um conceito amplo para abranger as presunções jurídicas, mas preciso o suficiente para afastar as generalidades inúteis que vulgarizam o termo, afirma que “ ...presunção é o instituto probatório que permite ao operador jurídico considerar certa a realização de um fato mediante a prova de um outro fato distinto do pressuposto fático da norma cujos efeitos se pretendem, devido à existência de um nexo que vincula ambos os fatos ou ao mandamento contido em uma norma”, “... a prova indiciária é uma espécie de prova indireta que visa demonstrar, a partir da comprovação da ocorrência de fatos secundários, indiciários, a existência ou a inexistência do fato principal”. (grifei) Para que a prova indiciária exista, é necessária a presença de indícios, a combinação desses

indícios entre si, a realização de inferências indiciárias e, finalmente, a conclusão dessas inferências.

A concordância requer que o conjunto de indícios porventura existentes convirja para a mesma conclusão, aumentando-se o grau de confirmação sobre o fato provado indiretamente.

SPERB DE PAOLA (PAOLA, Leonardo Sperb de. Presunções e Ficções no Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1997) bem lembra que “...nenhum dos requisitos mencionados exige, do operador jurídico, respostas exatas, absolutamente certas. Mais uma vez, o objetivo são aproximações verossímeis”.

Não é demais repetir que o recurso às presunções, no processo administrativo tributário, sejam elas simples ou legais, é excepcional, tendo em vista o seu caráter subsidiário. O uso da prova direta é sempre a regra, mesmo quando o contribuinte omite informações, deixa de cumprir deveres instrumentais ou dificulta a atividade fiscalizadora.

O aplicador do direito no processo é humano, o que impede, empiricamente, a impessoalidade absoluta no desenvolvimento das suas atividades. Muito embora seja princípio de direito administrativo a impessoalidade, que impõe a aplicação objetiva da legalidade, deve-se considerar que, na prática, existem circunstâncias ambientais em que o sujeito está inserido, bem como sentimentos, inclinações, emoções, valores éticos e outros, que interferem na sua subjetividade. Desse modo, por mais que a atividade da Administração Pública seja juridicamente guiada pelo princípio da impessoalidade, não se pode ignorar as circunstâncias empíricas em que a atividade interpretativa da lei e dos fatos se desenvolve. O preconceito é próprio a todas

as formas de conhecimento empírico e toda construção histórica é necessariamente seletiva e orientada por pontos de vista, interesses historiográficos e hipóteses interpretativas (FERRAJOLI, Luigi. Direito e Razão: Teoria do Garantismo Penal. 2 ed. São Paulo: RT, 2006)”.

De mais a mais, é imperioso registrar que este Egrégio Conselho de Recursos Fiscais já decidiu pela procedência das ações constantes nos processos abaixo relacionados, com seus respectivos Acórdãos, condenando a autuada por denúncia de igual teor a apresentada no presente processo:

Processo nº 0003/2011 – CRF, PAT nº: 0299/2009 – 1ª URT,
ACÓRDÃO Nº 0023/2011.

Processo nº 0002/2011 – CRF, PAT nº: 0300/2009 – 1ª URT,
ACÓRDÃO Nº 0024/2011.

Processo nº 0008/2011 – CRF, PAT nº: 0409/2009 – 1ª URT,
ACÓRDÃO Nº 0025/2011.

Processo nº 0017/2011 – CRF, PAT nº: 0492/2009 – 1ª URT,
ACÓRDÃO Nº 0026/2011.

Processo nº 0018/2011 – CRF, PAT nº: 0493/2009 – 1ª URT,
ACÓRDÃO Nº 0027/2011.

Todos com a seguinte ementa:

EMENTA: ICMS – Falta de recolhimento do imposto em decorrência da ausência de escrituração de notas fiscais de aquisição de mercadorias em livro próprio. Denúncia ofertada à luz de robusto conjunto probatório e admitida pela autuada. Defesa suscitando fatos, à mingua de qualquer elemento de prova, que se verdadeiros fossem, culminariam na extinção do direito do Estado – Configuração da inversão do ônus probante - CPC art. 333, inc. II e RPAT art. 77, §1º - Incumbência não satisfeita - Provimento do apelo oficial – Reforma da decisão recorrida – Procedência da ação fiscal. Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, à unanimidade de votos, em harmonia com o parecer oral do digno integrante

da douta Procuradoria Geral do Estado, em conhecer e dar provimento ao recurso oficial interposto, para reformar a decisão singular e julgar o feito procedente.

De sorte, nobres pares, que pelas razões acima expendidas e, em especial, pelo fato de que o autuado não comprovou o alegado e considerando, ainda, tudo mais que do processo consta, VOTO, com as vênias aos que diferente pensam, pelo conhecimento e provimento do recurso oficial interposto para reformar a decisão recorrida e julgar o feito procedente, como posto na inicial.

É como voto.

Sala Conselheiro Danilo Gonçalves dos Santos, em Natal RN, 17 de maio de 2011.

Marta Jerusa Pereira de Souto Borges da Silva.
Relatora para acórdão



RIO GRANDE DO NORTE
SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO nº : 231692/2009-4, de 05/11/2009.

NÚMERO DE ORDEM : 0006/2011-CRF.

PAT Nº 00380/2009-1ª URT.

RECORRENTE : Secretaria de Estado da Tributação – SET.

RECORRIDO : M A T da Costa.

RELATOR : WALDEMAR ROBERTO MORAES DA SILVA

REL. P/ ACÓRDÃO: MARTA JERUSA PEREIRA DE SOUTO BORGES DA SILVA.

ACÓRDÃO Nº 0031/2011

EMENTA – ICMS – Falta de recolhimento do imposto em decorrência da ausência de escrituração de notas fiscais de aquisição de mercadorias em livro próprio. Denúncia ofertada à luz de robusto conjunto probatório. Defesa suscitando fatos à mingua de qualquer elemento de prova, que se verdadeiros fossem, culminariam na extinção do direito do Estado – Configuração da inversão do ônus probante - CPC art. 333, inc. II e RPAT art. 77, §1º - Incumbência não satisfeita - Provimento do apelo oficial – Reforma da decisão recorrida – Procedência da ação fiscal.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, por maioria de votos em conhecer e dar provimento ao recurso oficial interposto, para reformar a decisão singular e julgar o feito procedente.

Sala, Cons. Danilo G. dos Santos, em Natal RN, 17 de Maio de 2011.

Ludenilson Araújo Lopes
Presidente

Marta Jerusa Pereira de Souto Borges da Silva.
Relatora para acórdão

Procurador do Estado