



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

PROCOLO Nº
PAT Nº
RECURSO
RECORRENTE
RECORRIDO
RELATOR

124500/2016-2
0464/2016 – 7ª URT
VOLUNTÁRIO
CENTRAL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA - ME
SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
JOÃO FLÁVIO DOS SANTOS MEDEIROS

ACÓRDÃO Nº 0168/2017- CRF

EMENTA; ICMS. TRANSPORTE DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTO PROVAS. AUSÊNCIA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. PRINCÍPIO DA TIPICIDADE. O FISCO DEVE COLHER ELEMENTOS PARA PROVAR O FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL TRIBUTÁRIO. INOBSERVÂNCIA DE REQUISITOS FORMAIS. ERRO NA PESSOA DO INFRATOR. NULIDADE. ART. 20, III, RPAT.

1. Entre os princípios do direito tributário estão o da estrita legalidade e tipicidade tributária, determinando que a obrigação tributária tem nascimento tão-somente se verificado o fato descrito conotativamente no antecedente da regra-matriz de incidência. A Administração Tributária, como acusador, deve trazer aos autos elementos que deem força e credibilidade ao que se quer provar, cumprindo seu dever investigativo e obedecendo ao princípio da verdade real, os quais determinam a produção da prova até a exaustão, a fim de subsidiar a persuasão do julgador. No caso, não foi juntado aos autos a relação de mercadorias apreendidas, inexistindo a prova material da infração e impossibilitando a verificação do imposto e multa devidos. Acórdãos precedentes: 22, 46, 51, 85, 92, 108, 112/11; 21, 24, 40, 43, 186, 242, 283/12; 90, 94, 95, 123, 131/13; 9, 97, 258/15; 13, 25, 56, 65, 82, 178, 193, 250, 251, 252, 275/06; 002, 004, 27, 58, 75, 100, 101, 119, 142/17
2. São nulos os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária e o respectivo sujeito passivo, ressalvada, quanto à identificação deste, a hipótese de bens considerados abandonados. Dicção do art. 20, inciso III, do RPAT.
3. Recurso voluntário conhecido e provido. Reforma da decisão singular. Auto de infração nulo.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, por unanimidade de votos em conhecer e prover o recurso voluntário, reformando a Decisão Singular, julgando o auto de infração nulo.

Sala Conselheiro Danilo Gonçalves dos Santos, Natal, 22 de novembro de 2017


Lucimar Bezerra Dubeux Dantas
Presidente


João Flávio dos Santos Medeiros
Relator

RELATÓRIO

Trata o presente Processo Administrativo Tributário do Auto de Infração n.º 464/2015, 7ª URT, de 05/06/2016 (fls. 2), decorrente do Termo de Apreensão de Mercadorias n.º 667/2016, que resultou na prática de infrações a legislação tributária estadual relativa ao ICMS, conforme a seguinte ocorrência:

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

A infringência resulta em ICMS de R\$ 3.059,71, multa de R\$ 5.099,52, totalizando R\$ 8.159,23, além dos acréscimos legais cabíveis.

Os autos anexos à inicial, contem Termo de Apreensão de Mercadorias já citado extrato fiscal, demonstrativo, relatório de fiscalização, cupons, fiscais, DANFES, etc., (fls. 3 a 59); Termo de Informação sobre Antecedentes Fiscais dando conta que a Recorrente não é reincidente (fl. 60); Termo de Revelia, fls. 64.

Decisão n.º 24/2016, do Diretor da 7ª URT, fls. 65 e ss, datada de 25/07/2016, julga o auto procedente.

No Recurso Voluntário, fls. 71 e ss, alega o contribuinte, que a legislação estadual permite a entrega de mercadoria através de cupom fiscal, e a legislação estadual, autoriza, através do art. 830-AJ, parágrafo único do Regulamento do ICMS, a emissão do cupom fiscal para destinatários inscritos no CNPJ; considera ser a multa confiscatória; e, ao final, pede a improcedência total do auto.

Em sede de contrarrazões, fls. 91 e ss., o autuante afirma que os documentos que estribam o auto são os cupons de fls. 09 a 38, e que, conforme art. 830-B, é vedado a emissão de cupom fiscal ao destinatário contribuinte de ICMS. Afirma que todos os ECFs apresentam a identificação do destinatário contribuintes do ICMS, "podemos imafinar que esteja ocorrendo conluio, simulação ou fraude com a finalidade de enganar a fiscalização".

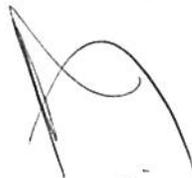
O DESPACHO da ilustre Procuradora Geral do Estado, fl. 89, é no sentido de informar que oferecerá parecer oral quando da Sessão de Julgamento no E. CRF, conforme prerrogativa do art. 3º da Lei Estadual n.º 4.136/72.

É o que importa relatar

VOTO

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade e tempestividade.

Inicialmente, há de se evidenciar que a infração descrita refere-se a "transporte de mercadoria sem documentação fiscal". Compulsando os autos, não vi, em qualquer lugar, a relação das mercadorias objeto da autuação. Afirma o autuante que a origem do auto seriam os cupons de fls. 09 a 38 do TERMO DE APREENSÃO DE MERCADORIAS. Ora, ao somarmos as cópias dos possíveis cupons fiscais anexados aos autos teremos o valor de R\$ 9.321, 51, portando, diferente do valor do auto de infração, cujo demonstrativo aponta para um valor de R\$ 16.998,40. Além disso, o auto ainda conta com copia de quatro DANFES. Ora, que mercadorias foram apreendidas? Nem é preciso perder tempo para verificar a flagrante nulidade da presente peça processual. Se não há relação de mercadorias, como obteremos o valor do tributo e a multa correspondentes?



Nesse introito, carece de trazer a lume excerto do Livro de Fabiana Del Padre Tomé¹ comentando sobre prova:

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

Produzido o enunciado protocolar correspondente à prova, este só ingressa no ordenamento por meio de uma norma jurídica geral e concreta, que em seu antecedente traz as marcas da enunciação (enunciação-enunciada), prescrevendo, no conseqüente, a introdução no mundo jurídico dos enunciados que veicula. Esse instrumento utilizado para transportar os fatos ao processo, construindo fatos jurídicos, é o que denominamos *meio de prova*. Isso não significa, contudo, que para *provar* algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o fato probando. Conquanto consistam em enunciados lingüísticos, os fatos só apresentarão o caráter de *provas* se houver um ser humano utilizando-os para deduzir a veracidade de outro fato. É que, como pondera Dardo Scavino², “um fato não prova nada, simplesmente porque os fatos não falam, se obstinam em um silêncio absoluto do qual uma interpretação sempre deve resgatá-los. Somos nós quem provamos, que nos valemos da interpretação de um fato para demonstrar uma teoria”. eu.

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

CAMBI, nos ensina que “...a prova é um instrumento adequado à reconstrução dos fatos no processo, a fim de permitir que, após a discussão e a compreensão dos fatos necessários ao julgamento da causa, o juiz possa formar sua convicção”³. MARINONI e ARENHART, por suas vez, sustentam que a função da prova é “...prestar-se como peça de argumentação, no diálogo judicial, elemento de convencimento do Estado-Jurisdição sobre qual das partes deverá ser beneficiada com a proteção jurídica do órgão estatal”. Ainda para CAMBI, segundo Camila Milan, o direito à prova é um direito primordial das partes. “A noção de direito à prova serve para ressaltar o papel da colaboração entre as partes e o juiz, na investigação das situações fáticas, asseverando que as partes devem ter acesso a todos os instrumentos probatórios disponíveis para a reconstrução dos fatos”⁴. “Compete, em regra, a cada uma das partes fornecer os elementos de prova das alegações que fizer. Ao autor cabe a

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

² SCAVINO, Dardo. *La filosofía actual: pensar sin certezas*. Buenos Aires: Paidós, 1999: pensar sin certezas, p. 39 (tradução da autora), apud Tomé, Fabiana Del Padre. A Prova no Direito Tributário.

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

⁴ MILAN, Camila Monteiro Pullin– A Prova no Processo Administrativo Tributário – Dissertação aprovada como requisito para obtenção do grau de Mestre em Direito pela Universidade Federal do Paraná, Curitiba, em 2 de dezembro de 2008, p. 220/221. Disponível em: <http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/18290/CAMILA...?sequence=1> – Acessado em 05/06/2015.

prova dos fatos dos quais deduz o seu direito; ao réu a prova dos fatos que, de modo direto ou indireto, atestam a inexistência daqueles (prova contrária, contraprova). O ônus da prova *ei qui dicit*.”⁵

E mais:

A legislação fiscal, na configuração do lançamento tributário, exige que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, **cabendo ao Fisco o dever de oferecer provas contundentes de que o evento aconteceu na estrita conformidade** da previsão genérica da hipótese normativa. Nesse sentido, a prova no procedimento administrativo torna sustentável, o fato constituído pelo lançamento tributário.⁶ Grifo nosso.

E onde estão as provas???

Novamente nos alinhamos ao posicionamento de Fabiana Tomé:

Do exposto decorre a conclusão de que, **sendo o lançamento** ou o ato administrativo de aplicação de penalidade, **realizado sem o respaldo em provas**, estando, portanto, viciados na motivação, **é imperativo sua retirada do ordenamento jurídico pela autoridade competente**. Ainda que, depois de instalado o procedimento administrativo tributário venham a ser colacionados provas capazes de constituir o fato jurídico ou o ilícito tributário, tal procedimento não supre a invalidade que afeta o ato, pois, como anotamos, trata-se de vício da estrutura interna, de natureza não convalidável. A instrução, realizada no corpo do processo instaurado por ocasião da impugnação do contribuinte, volta-se tão somente ao convencimento do julgador sobre pontos contraditados pelo particular, não servindo para preencher a ausência de comprovação do fato que serve de suporte à exigência ou autuação fiscal”⁷. Grifo nosso.

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

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

Tal é a lição do de Victor Hugo Morais Jr⁸:

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

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

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

⁶ KIRCHNER, Luciana Leite. Teoria das Provas e o Fato Jurídico no Processo Administrativo Tributário. Dissertação apresentada para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC. São Paulo, SP, 2012

⁷ Tomé, Fabiana Del Padre. A Prova no Direito Tributário. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/download/Artigo%20A%20Prova%20no%20Direito%20Tributario.pdf>. Pg 290

⁸ Morais Junior, Victor Hugo Cabral de. Ônus da Prova em Matéria Tributária: A Presunção Relativa de Validade do Ato Administrativo de Lançamento e a Impossibilidade de Prova Negativa. Disponível em: <http://fundacaosintaf.org.br/arquivos/File/ARTIGOS/Artigo%20-%20onus%20da%20prova%20-%20victor%20hugo.pdf> – Acessado em 15/11/2016

Art. 44. O Auto de Infração deve conter:

I - data (dia, mês e ano), hora e local da lavratura;

II - nome, qualificação e domicílio do autuado;

III - nome, endereço e inscrição do estabelecimento;

IV - descrição clara e precisa da ocorrência que caracteriza a infração;

V - referência expressa ao Termo de Fiscalização ou Termo de Apreensão, quando for o caso;

VI - referência expressa aos documentos que o fundamentarem;

VII - citação expressa dos dispositivos legais infringidos, inclusive dos que cominam as respectivas sanções;

VIII - demonstrativo dos tributos devidos;

IX - intimação do autuado para defender-se ou recolher os tributos e multas apurados no prazo da impugnação, com a redução cabível;

X - indicação da repartição processante do processo, bem como seu endereço;

XI - nome, matrícula e assinatura do autuante.

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

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

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

Assim:

Art. 20. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

III - os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária e o respectivo sujeito passivo, ressalvada, quanto à identificação deste, a hipótese de bens considerados abandonados;

IV - as intimações que não contenham os elementos essenciais ao cumprimento de suas finalidades. Grifo meu.

Do exposto, relatados e discutidos estes autos, VOTO em conhecer e dar provimento ao recurso voluntário, reformando a decisão singular e julgando o auto de infração nulo.

Sala Conselheiro Danilo Gonçalves dos Santos, Natal, 22 de novembro de 2017

João Flávio dos Santos Medeiros
Relator

