

Relator: Antônio Gilson Aragão de Carvalho
Auto de Infração nº2010.22390-3
Processo nº 1/407/2011



ESTADO DO CEARÁ

SECRETARIA DA FAZENDA

CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO Nº 342 /2013

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

SESSÃO ORDINÁRIA DE: 21/03/2013

PROCESSO Nº 1/407/2011

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 2010.22390-3

RECORRENTE: CIA METALIC NORDESTE

RECORRIDO: Célula de Julgamento de 1ª Instância

CONSELHEIRO RELATOR: ANTÔNIO GILSON ARAGÃO DE CARVALHO

EMENTA: AUSÊNCIA DO FISCAL DE TRÂNSITO. Lançamento efetuado em face de que o contribuinte efetuou saídas interestaduais com notas fiscais sem o selo fiscal de trânsito. **Artigos infringidos:** 153, 155, 157, e 159 do Dec. nº 24.569/97. **Penalidade:** art. 123, III, "m", da Lei nº 12.670/96, com alterações da Lei nº 13.418/2003. Auto de Infração **NULO**, tendo em vista vício insanável no que pertine a correlação lógica existente entre o termo de intimação e o relato do auto de infração, conforme manifestação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, alterado em sessão, por despacho contido nos autos. Recursos oficial e voluntário conhecidos e providos. Decisão por **MAIORIA DE VOTOS.**

RELATÓRIO

Consta do relato do Auto de Infração ora julgado, que a autuada teria emitido notas fiscais de saídas relacionadas sem o selo fiscal de trânsito no exercício de 2006.

Complementando a vestibular, o Auditor Fiscal ratifica o teor da inicial e esclarece que: "(...) a empresa emitiu notas fiscais para outras unidades da Federação em operações com documentos fiscais sem o selo fiscal de trânsito e sem registro no sistema cometa, por conta das ocorrências detectadas foi lavrado o Auto de Infração nº 2010.22390-3, com base de cálculo no valor de R\$ 136.925,79, e multa de 20% (vinte por cento) da base de cálculo no valor de R\$ 827.185,15 (oitocentos e vinte e sete mil, cento e oitenta e cinco mil e quinze centavos)"

Em sua manifestação defensiva a autuada alega que: a) não houve prejuízo ao erário, pois, sequer, o imposto está sendo cobrado no auto de infração lavrado; b) não houve o descumprimento das obrigações constantes nos artigos 155 a 159 do RICMS; c) que as operações de saídas foram efetivamente concretizadas e podem ser comprovadas pelas cópias do livro de Registro de Saídas e cópias dos comprovantes de pagamentos anexados a defesa.

No julgamento de primeira instância, a autoridade julgadora decidiu pela procedência da ação fiscal entendendo que as informações prestadas pelo autuante são plenamente esclarecedoras. Além do mais assevera que, de fato, o contribuinte efetuou saídas interestaduais com notas fiscais sem o selo fiscal de trânsito, devendo à empresa recolher a multa imposta na peça vestibular.

Inconformada com a decisão singular, a autuada dela recorre, conforme Recurso Voluntário que repousa nas fls. 980 a 989 do p. processo, asseverando em seu favor os seguintes argumentos:

a) que seja acolhida a preliminar de nulidade em decorrência do cerceamento ao direito de defesa da recorrente, porquanto, a Célula de Julgamento de Primeira Instância não apreciou o pedido de conversão do feito fiscal em diligência, no sentido de comprovar a concretização das operações de saída interestaduais, mediante ofício às adquirentes dos bens objeto das notas fiscais envolvidas neste processo, de forma a que sejam remetidos aos presentes autos cópia das folhas do livro Registro de Entradas pertinentes às notas em comento. Por outro lado, informa que a menção dos dispositivos legais pela autuação fiscal deve corresponder à infração cometida, a fim de assegurar a ampla defesa do contribuinte;

b) que não ocorreu prejuízo ao Erário Público, sendo inadmissível o contribuinte ser penalizado por conduta que não lhe pode ser atribuída, pois cabe ao servidor fazendário a obrigação de apor o selo fiscal de trânsito, consoante disciplina o artigo 158 do Decreto nº 24.569/1997;

c) ao final, requer que seja acolhida a preliminar suscitada pelo indeferimento do pedido de realização de perícia e, no mérito, que seja cancelado o presente lançamento. Todavia, caso não seja acolhido os pedidos acima, seja convertido o feito fiscal em diligência para se comprovar a concretização das operações de saídas interestaduais, mediante ofício às empresas adquirentes das mercadorias envolvidas no processo, para comprovação da efetivação das operações interestaduais.

A Consultoria Tributária opinou pela confirmação da decisão singular condenatória de primeiro grau, posto que a empresa descumpriu os artigos 153, 155, 157, 158 e 159 do RICMS (Regulamento do ICMS).

Em síntese, este é o relatório.

VOTO DO RELATOR

Aduz a peça vestibular dos presentes autos que o autuado incorreu no ilícito fiscal, melhor dizendo, a empresa acima identificada emitiu várias notas fiscais para outras unidades da Federação em operações com documentos fiscais sem aposição do devido selo fiscal de trânsito e sem registro no sistema cometa.

A propósito vejamos o que dispõe as normas acerca da matéria. Em primeiro lugar, a Lei nº 11.961/1992, instituiu a obrigatoriedade da aplicação dos selos fiscais de autenticidade para controle de documentos fiscais e formulário contínuo, e de trânsito de mercadorias visando a comprovação das operações e prestações concernentes ao ICMS, é o que dispõe o art. 1º, "in-verbis:"

"Art. 1º Fica instituído o selo fiscal de autenticidade para controle dos documentos fiscais, formulário contínuo e **selo fiscal de trânsito** de mercadoria para comprovação das operações e prestações concernentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS." (grifo nosso)

O Regulamento do ICMS (Dec. nº 24.569/1997) dispõem em seus artigos os seguintes procedimentos, vejamos:

"Art. 157. A aplicação do Selo de Trânsito será obrigatória para todas as atividades econômicas na comprovação de operações de entradas e saídas de mercadorias." (grifo nosso)

No artigo 158 e parágrafos, estabelece os procedimentos e as situações em que o selo será apostado nos documentos fiscais.

“Art. 158. O **Selo Fiscal de Trânsito** será apostado pelo servidor fazendário no verso da **primeira via** do documento ou, na impossibilidade, **no anverso**, sem prejuízo das informações do documento fiscal.

§ 1º Na **entrada** ou **saída** de mercadoria por local onde não exista posto fiscal de fronteira, o documento será selado, no órgão da circunscrição fiscal do município limítrofe deste Estado, mediante apresentação da respectiva mercadoria.

§ 3º No caso do § 1º, **quando inexistir órgão do Fisco estadual** o contribuinte deve procurar a unidade fazendária do município mais próximo.

§ 4º Nas **operações de saída interestadual**, o contribuinte deste Estado deverá, no prazo de 10 (dez) dias úteis contados da intimação, **comprovar a efetivação das operações ou prestações destinadas a contribuintes de outras unidades federadas**, nos casos em que não tenham sido registrados nos sistemas de controle da SEFAZ.” (grifos do relator)

Em realidade o selo fiscal (trânsito ou de autenticidade), como obrigação acessória, foi criado com o objetivo de controlar a emissão dos documentos fiscais visando a sonegação fiscal do imposto. Este, de fato, foi o objetivo primordial para a sua criação.

Contudo, calha lembrar, se determinadas notas fiscais tiverem sido emitidas para contribuintes em outros Estados sem às devidas selagens, será proporcionado, ao contribuinte, conforme § 4º, a condição de comprovar a efetivação das operações ou prestações realizadas. Isso significa que o legislador se satisfaz com a realização da operação, ou seja, o importante é que ocorreu a circulação da mercadoria que é o fato signo presuntivo de riqueza (fato gerador do ICMS).

Importante destacar para o deslinde do julgamento é o fato de o autuante ter intimado o contribuinte, (conforme Termo de Intimação nº 2010.12402, fls. 166), a comprovar as remessas interestaduais das notas fiscais lançadas na DIEF e não registrada no Sistema Cometa. Em face do exposto, a Recorrente informa que apresentou à fiscalização todos os documentos comprobatórios da efetivação das operações interestaduais, conforme documentos acostados aos autos. Aditando, ainda, que forneceu cópia do seu livro Registro de Saída em que comprova a devida escrituração das notas fiscais arroladas no lançamento, bem como cópia dos comprovantes de pagamentos das vendas das mercadorias por parte dos seus clientes, demonstrando, assim, de forma insofismável, que as operações interestaduais de fato foram efetivadas.

Por fim, assevera que todos os canhotos das notas fiscais, anexados aos autos, foram devolvidos à Recorrente pelas empresas destinatárias das mercadorias, o que atesta o seu real recebimento e, de sobra, a concretização das saídas interestaduais.

Dos Atos Administrativos e a questão da prova no Processo Administrativo Tributário

Como vimos antes, o art. 158 prevê que o Selo Fiscal de Trânsito será apostado pelo servidor fazendário no verso da *primeira via* do documento ou, na impossibilidade, no anverso. No entanto, compulsando o processo constatamos que as notas fiscais colacionadas com objetivo de comprovar a não existência da selagem nas notas fiscais foram as segundas vias e não as primeiras, conforme fls. 18 *usque* 104. Sendo assim, resta claro a inexistência de prova que consubstanciasse a increpação fiscal, fato este, indúvidosamente, prejudica por inteiro o feito fiscal.

Neste caso, urge trazer à baila a discussão a respeito do cumprimento das formalidades em que se deve valer o agente fiscal no momento da autuação e das provas as quais deverão consubstanciar a autuação.

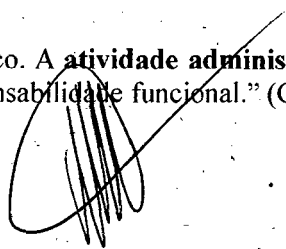
A exegese acerca dos requisitos fundamentais de validade do crédito tributário encontra-se inserta no Decreto 25.468/99, transcrito “ad litteram:”

“Art. 36. O processo de apuração do crédito tributário formaliza-se na repartição fazendária do domicílio do autuado, **mediante juntada dos documentos necessários à apuração da liquidez e certeza do crédito tributário**, organizando-se com folhas numeradas e rubricadas.” (Grifos acrescidos).

O procedimento administrativo de lançamento tributário, para ser considerado válido e eficaz (produzir os efeitos legais) deve estar sob o pálio do princípio da estrita legalidade, sendo plenamente vinculado (arts. 3º e 142 do CTN). O entendimento aqui esposado é agasalhado pelo Código Tributário Nacional, veja-se:

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

Parágrafo único. A **atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória**, sob pena de responsabilidade funcional.” (Grifos nossos).



A matéria em tablado encontra albergue igualmente no art. 33, XI do Decreto 25.468/99, que enumera alguns requisitos elementares que devem consubstanciar o auto de infração, "in verbis:"

"Art. 33. O auto de infração será numerado e emitido por meio de sistema eletrônico de processamento de dados, sem rasuras, entrelinhas ou borrões e deverá conter os seguintes elementos:

(...)

XI - descrição clara e precisa do fato que motivou a autuação e das circunstâncias em que foi praticado e, se necessário à melhor elucidação da ocorrência, o registro dos fatos e elementos contábeis e fiscais, em anexo do auto de infração, ou ainda, **fotocópia de documentos comprobatórios da infração;**" (Grifos acrescidos).

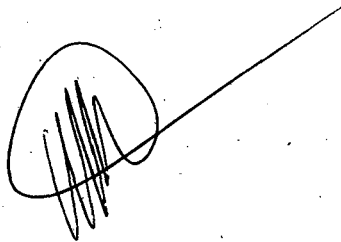
O lançamento e conseqüentemente a lavratura do auto de infração são procedimentos originários do Ato Administrativo. Neste, alguns doutrinários já emitiram valiosos entendimentos, vejamos: Para José Cretella Junior, ato administrativo nada mais é que a expressão da vontade do Estado.

Do Ato Administrativo

A manifestação de vontade do Estado, por seus representantes, no exercício regular de suas funções, ou por qualquer pessoa que detenha, nas mãos, frações de poder reconhecido pelo Estado, que tem por finalidade imediata criar, reconhecer, modificar, resguardar ou extinguir situações jurídicas subjetivas, em matéria administrativa.¹

Celso Antônio Bandeira de Mello², em suas considerações iniciais sobre ato administrativo, assevera o seguinte.

O ato administrativo é um ato jurídico, pois se trata de uma declaração que produz efeitos jurídicos. É uma espécie de ato jurídico, marcado por características que individualizam no conjunto dos atos jurídicos. Se não apresentasse sua própria especificidade deste gênero não haveria razão alguma para que a doutrina se afadigasse em formular seu conceito, pois bastaria o conceito de ato jurídico.



1 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 24ª ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 196.

2 BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 371.

Elementos do Ato

Na doutrina discute-se a forma de se tratar como elemento do ato ou requisitos do ato administrativo. Importa que de uma forma ou outra, os elementos do ato administrativo é existência, validade e aplicabilidade. Para o doutrinador Cretella Júnior³, quanto à elemento e requisito.

Quanto à diferença entre elementos e requisitos, ele diz que os primeiros dizem respeito à existência do ato, enquanto são indispensáveis para a sua validade. Nesse caso, agente, forma e objeto seriam elementos de existência do ato, enquanto os requisitos seriam esses mesmos elementos acrescidos de caracteres que lhe dariam condições para produzir efeitos jurídicos: agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei.

Os elementos dos atos administrativos são os seguintes: *sujeito*, para Di Pietro chamado de agente, *objeto*, *forma*, *finalidade* e *motivo*. Hely Lopes Meirelles, quanto aos elementos do ato administrativo, leciona.

O exame do ato administrativo revela nitidamente a existência de cinco requisitos necessários à sua formação, a saber: *competência*, *finalidade*, *forma*, *motivo* e *objeto*. Tais componentes, pode-se dizer constituem a infraestrutura do ato administrativo, seja ele vinculado ou discricionário, simples ou complexo, de mérito ou de gestão.⁴

Forma

A forma do ato, na verdade é condição de existência e validade do mesmo. Não há dúvida de que a inobservância da forma (formalidades) do ato prevista na lei, determinam a sua invalidade, pois se assim não fosse o agente público poderia agir a seu bel prazer na forma que lhe convir.

No tocante a forma de como o ato deve acontecer, Hely Lopes Meirelles, ensina com grande clareza.

É o revestimento exteriorizado do ato administrativo e constitui requisito vinculado e imprescindível à sua perfeição. Enquanto a vontade dos particulares pode manifestar-se livremente, a da Administração exige procedimentos especiais e forma legal para que se expresse validamente. Daí podemos afirmar que, se, no Direito Privado, a liberdade da forma do ato jurídico é regra, no Direito Público é exceção.⁵

3 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 24ª ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 204.

4 MEIRELLES, Hely Lopes, Eurico de Andrade Azevedo, e Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. Direito Administrativo Brasileiro. 21º ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1990. p. 134.

5 MEIRELLES, Hely Lopes, Eurico de Andrade Azevedo, e Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. Direito Administrativo Brasileiro. 21º ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1990. p.135.

A forma prescrita do ato constitui garantia jurídica do mesmo é o que leciona Di Pietro⁶.

No Direito Administrativo, o aspecto forma do ato é de muito maior relevância do que no direito privado, já que a obediência à forma (no sentido estrito) e ao procedimento constitui garantia jurídica para o administrado e para a própria Administração; é pelo respeito à forma que se possibilita o controle do ato administrativo, quer pelos seus destinatários, quer pela própria Administração, quer pelos demais Poderes do Estado.

Neste azo, é ofuscante o entendimento da legislação supracitada, onde toda a documentação que vai instruir o Processo Administrativo Fiscal deve conter *provas* inequívocas, concisas, que comprovem de maneira satisfatória a relação de causalidade entre os três momentos da geração do crédito tributário, quais sejam: a infração cometida, o *fato gerador* da *obrigação* e a *constituição do crédito tributário*.

Ao cabo dessas considerações acerca do lançamento deve-se entender que para o auto de infração ser válido, conterà, necessariamente, todos os requisitos essenciais. A este propósito, comentando o alcance dos princípios essenciais que devem compor o auto de infração, Pontes de Miranda tece, com muita argúcia, preciosas considerações que se aplicam com grande rigor à questão aqui levantada. Diz o renomado Mestre:

Defesa e Direito Público Subjetivo – Tanto o direito fiscal, quanto os outros ramos do direito administrativo, inclusive o direito relativo às contribuições de empregados e empregadores, têm de atender ao **princípio da possibilidade de defesa**. Quem quer que encontre infração tem, logicamente, de encontrar ato que infringe lei; portanto, há de saber e dizer qual a lei e qual o ato, para que o apontado como fator possa apreciar a **comunicação de conhecimento**, que se faz, e defender-se, ou com a alegação de que a comunicação de conhecimento, o **statement of fact**, é falso ou com a alegação de que não há a regra jurídica, que se invoca no auto de infração, ou que a regra jurídica, que se invoca, é contrária à lei, ou que, ainda quando à lei, é contrária à Constituição. É preciso que o acusado de infringir possa discutir as arguições quer implicam **quaestiones facti**, quer impliquem **quaestiones juris**.

A certeza, é atributo que deve reunir a todo o ato administrativo, para que não esteja inquinado de vício que ameaça a existência ou durabilidade do ato. “A vontade manifesta tem de visar efeitos jurídicos precisos quanto à natureza dos efeitos, as pessoas, as coisas, às próprias circunstâncias de tempo e lugar – isto é, quanto ao objeto propriamente dito e aos pressupostos que lhe estejam ligados.”

Apreciando a matéria, SEABRA FAGUNDES⁷ assim se verbaliza:

“o ato administrativo inclui cinco elementos básicos: *competência, motivo, objeto, finalidade e forma*. (...) A autoridade administrativa, no entanto, quando pratica ato

6 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 24ª ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 210.

7 “in” O controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário, 2ª ed., J. Tronfino, Rio de Janeiro, 1950, pág. 88.

discricionário escolhe o motivo e o objeto do ato administrativo. Este referente ao conteúdo do ato e aquele relativo a razões de oportunidade e conveniência, caracterizando assim o chamado mérito administrativo.”

A Questão da Prova no Processo Administrativo Tributário

Diante de tudo o que foi exposto, é de curial importância acentuarmos que os princípios que regem a Administração Pública devem ser seguidos rigorosamente pelos agentes públicos, não podendo se desviá-los sob pena de praticar ato inválido ou nulo.

Neste sentido, analisando os fólios processuais, por ocasião do julgamento realizado neste colegiado, conforme aludido acima, observou-se que existe uma premissa a ser considerada nesta contenda, posto que existe uma carência de prova, ou seja, o autuante não trouxera aos autos os documentos fiscais exigidos pela norma em comento, no sentido de exprimir provas robustas e inequívocas do ilícito cometido.

Neste escopo, impende fazer menção ao antigo brocardo jurídico "allegare sine probare et non allegare paria sunt" - alegar e não provar é o mesmo que não alegar. Apenas a existência de meros indícios ou presunções não pode servir de alicerce seguro a caracterização do crédito tributário. A falta do requisito primordial para assegurar a certeza e liquidez do crédito tributário decorrente do lançamento de ofício, realmente não se faz presente aos autos, desconstituindo-se a materialidade da infração tipificada.

Este é o entendimento da ilustre tributarista Maria Rita Ferragut⁸, vejamos:

“(...)Aquele que não tem como provar seu direito é, para o mundo jurídico, como se não o tivesse. Se a ocorrência fenomênica do evento descrito no fato não puder ser suficientemente provada, ele não existirá juridicamente. São as provas jurídicas, e tão-somente elas, que propiciam o conhecimento dos acontecimentos relevantes para o mundo jurídico.”

Alexandra Dabul⁹, versando de forma singular sobre presunções, já tratado acima, “assim pondera:

“... a razão por que não cabe o emprego de presunções simples em lugar das provas é imediata: estando o sistema tributário brasileiro submetido à rigidez do princípio da legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária é mandatória para que se dê o nascimento da obrigação do contribuinte. Admitir que mero raciocínio de probabilidade por parte do aplicador da lei substitua a prova é conceber a possibilidade ainda que remota diante da altíssima probabilidade que motivou a ação fiscal - de que se possa exigir um tributo sem que necessariamente tenha ocorrido o fato gerador”.

8 Presunções no Direito Tributário – Maria Rita Ferragut – Ed. Dialética – pg. 45

9 Livro "Da Prova no Processo Administrativo Tributário," de autoria da renomada Mestre Alexandra Dabul, pág.82.

Cabe, portanto, à autoridade fazendária demonstrar sua existência, provar a ocorrência do fato gerador da imposição. O caso é merecedor de uma reflexão mais aprofundada, vejamos alguns entendimentos doutrinários acerca da presunção e do ônus da prova:

"Excetuando-se as presunções legais, o ônus da prova dos fatos tributários e das condutas irregulares pertencem exclusivamente ao fisco, descabendo exigi-las do fiscalizado. Neste sentido, observa Alberto Xavier que: "... o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal de modo que em caso de subsistir a incerteza, deva abster-se de praticar o lançamento ou deva praticar com um conteúdo quantitativo inferior resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever de prova e que são as presunções legais relativas. Com efeito, a lei fiscal não raro estabelece presunções deste tipo em benefício do Fisco, liberando-o deste modo do concreto encargo probatório que na sua ausência cumpriria realizar.

Neste mesmo diapasão:

"Ninguém crê mais na inversão da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos e tampouco se pensa que esse atributo exonera a administração de provar os fatos que afirma".¹⁰

A correta aplicabilidade como prova da figura da presunção nas operações sujeitas ao ICMS

É oportuno discorrermos então acerca quanto a correta *aplicabilidade como prova da figura da "PRESUNÇÃO" nas operações sujeitas ao ICMS*. No caso "in comento", é pacífico e uníssono de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defeso os lançamentos tributários louvados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Perfilhando essa tese, vislumbramos ser cediço que o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para a tributação necessário se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, pois é o que a doutrina denomina de *Princípio da Verdade Material*.

Destarte, o desconhecimento ou ignorância dessa realidade fática, ou seja, a incerteza de que os fatos considerados sejam reais, põe em risco a validade da tributação pretendida, levando a fiscalização à perda de tempo com a sucumbência das acusações.

Portanto, em matéria de fato não basta argumento. É necessária a prova para que sobre ela forme o juiz a sua convicção. Quem nada prova nada tem, diante disso, é de bom alvitre lembrar que as presunções estão inseridas no âmbito processual das provas, objetivando caracterizar ou positivar atos, fatos, situações, que se encaixem às molduras jurídicas, assim, supor que um fato tenha acontecido ou que a materialidade tenha sido efetivada, não é o mesmo que tornar concreta sua existência, de modo a conferir legitimidade à exigência tributária, a presunção nada mais é que o resultado de um processo lógico, mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é provável.

Dessa forma, como produto desse raciocínio, infere-se que se o mesmo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificadas de presunções absoluta (*Juris et de Jure*) ou relativa (*Juris Tantum*), onde as primeiras (*absolutas*) não admitem prova que possa contrariar o fato presumido e as segundas (*relativas*) podendo ser desmentidas mediante prova que as contraria.

Diante das considerações tecidas, verifica-se no universo fiscal tributário uma grande discepção acerca da aplicação da presunção nas operações sujeitas ao ICMS, haja vista a existência de várias autuações cuja descrição do fato infringente se fulcra apenas em uma simples suposição, a qual se origina apenas do "ACHAR" do fazendário, tendo em vista ser pacífico e uníssono que a presunção para ser legal e ter valor probante, tem que está tipificada em lei, pois não há como se exigir um imposto lastreado apenas em uma presunção que não esteja delineada em uma lei, pois é sabido que não se pode cobrar imposto por pura presunção.

Assim, vislumbra-se na prática que os agentes fiscais, fulcrado apenas em indício do ilícito praticado, cometem o aodamento de lavrarem autos de infração como se o fato infringente estivesse perfeitamente delineado, tendo em vista o fato de que os indícios necessariamente não se concretizarão em infração. No caso vertente, necessário se faz para um melhor raciocínio tecermos considerações a fim de distinguir o que se considera realmente "PRESUNÇÃO" (*legal*), ou apenas um "INDÍCIO" do fato infringente ocorrido.

Haja vista ser o indício uma circunstância conhecida, um meio, dado ou elemento que, tendo relação com o fato constitui caminho para a apuração da verdade, pois esses elementos devem ser graves (*verossímeis*), precisos (*determinados*), definidos e concordantes (*relação de interdependência entre o indício e o fato a provar*).

"In casu", existe na prática, de forma reiterada, a mentalidade equivocada de que o indício seria suficiente para a lavratura do libelo acusatório, a exemplo do que estamos aqui discutindo. Ora, com a devida *vênia*, não corroboramos tal entendimento, tendo em vista o fato de que em regra, o ônus da prova incumbe a quem alega (*art. 333, inciso I, do CPC*).

Pois, é pacificado o entendimento de que ao autor da delação é quem compete produzir a prova do ilícito praticado, apenas no caso de exceção, é que o acusado assume a posição de autor, incumbindo-lhe provar a exceção, onde esse ônus apenas deixa de ser exigido no caso de fatos notórios que não carecem de ser provados.

Destarte, é cediço que a hipótese em que existe a inversão do ônus da prova no direito tributário se opera quando, por transferência, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, onde urge ressaltar que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa (*Juris Tantum*), pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa.

Objetivo da obrigação acessória

Releva fixar, preliminarmente, que de acordo com o artigo 113 do nosso CTN — Código Tributário Nacional—, a obrigação tributária divide-se em:

- 1) Principal.
- 2) Acessória.

A obrigação é principal quando o contribuinte tem por prestação (por dever) o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (multa em dinheiro).

A obrigação é acessória quando, por força de lei, a prestação a ser cumprida é a de fazer ou não fazer alguma coisa, ou permitir que ela seja feita pelo Fisco, tudo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (artigo 113, § 2, do CTN).

Kiyoshi Harada,¹¹ entende que: “pode-se definir a obrigação tributária como uma relação jurídica que decorre da lei descritiva do fato pela qual o sujeito ativo (União, Estados, DF ou Município) impõe ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) uma prestação consistente em pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º, do CTN), ou prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária (art. 113, § 2º, do CTN)”.

Aliomar Baleeiro¹², afirma que: “Como adverte Pugliese (Derecho. Financ. , México, 1939, p. 57), a lei tributária geralmente encerra preceitos de fazer, não fazer (ou abster-se), tolerar. Isso se reflete na obrigação tributária, que é precipuamente a de dar o *quantum* do tributo, fazer (declaração, informar, etc.), não fazer (importações proibidas, transportar mercadorias desacompanhadas de guia, concorrência a monopólio fiscal etc.), tolerar (exames de livros e arquivos, apuração de stocks, inspeção da mercadoria nos envoltórios etc.)”.

O fato gerador da obrigação acessória está, também, definido no CTN, art. 115: “Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

Como se vê, a obrigação acessória é tudo aquilo que está fora do campo de competência da obrigação principal. Assim, seu objetivo é adimplir a obrigação principal (pecúnia, dinheiro), posto que o objetivo da tributação é o pagamento do imposto em forma de pecúnia, haja vista que os Estados necessitam de recursos financeiros para cumprirem a sua função social.

11 Direito Financeiro e Tributário, Atlas, 6ª edição, pg. 330.

12 Direito Tributário Brasileiro, 11ª edição, pg. 698.

Este é o entendimento agasalhado pelo tributarista Hugo de Brito Machado¹³, em que assevera entre outras coisas que às ditas obrigações acessórias tem como função precípua o controle do cumprimento da obrigação principal:

“(...) Todo o conjunto de obrigações acessórias existe para viabilizar o cumprimento das obrigações acessórias, tendo por objetivo, pois “(...) viabilizar o controle dos fatos relevantes para o surgimento de obrigações principais.


Essa observação temperada encontra eco nas lições José Eduardo Soares de Melo¹⁴, em que assevera que as obrigações acessórias atribuem deveres aos administrados para que, mediante um fazer, um não fazer ou um tolerar desprovidos do caráter patrimonial, registrem e documentem fatos que tenham, ou possam ter, implicações tributárias.

Ainda que esses deveres – nomenclatura eleita pelo autor – não sejam propriamente acessórios por não estarem obrigatoriamente atrelados à existência de uma obrigação tributária principal, “a importância dessa mera acessoriedade é patente na medida em que a infringência aos termos legais podem nem mesmo tipificar crime contra a ordem tributária, e até mesmo possibilitar a relevação de penalidade pelo órgão julgador, diante da inexistência de efetivo dano ao Erário.

Sobreleva notar por tudo o que foi escrito acerca do tema, que as obrigações acessórias tem como objetivo o adimplemento da principal. Desta forma, entendemos que, apesar da obrigação acessória não ter sido cumprido no todo ou em parte, contudo esse descumprimento não ocasionou prejuízo ao Erário, tal situação deve ser analisada de uma forma judiciosa.

Mediante o explanado acima e cotejando com a increpação fiscal por parte do agente do Fisco, chegamos a conclusão de que, conforme consta nos autos, a obrigação principal foi consumada, ou seja, ocorreu venda de mercadorias por parte da autuada para outros Estados e confirmada o recebimento destas mercadorias pelos compradores.

Contudo, no que pese o fato da comprovação, o que não ficou claro no p. processo, da ausência de selo fiscal nas primeiras vias das notas fiscais de saídas para outros Estados, entendemos que esta falha não ocasionaria nenhum prejuízo financeiro ao Erário, razão pela qual somos pelo entendimento preliminar de que referida ação fiscal não deve prosperar.


13 Curso de Direito Tributário, p. 130.

14 Curso de Direito Tributário, p. 178.

Importante destacar que nas discussões do p. processo veio à baila um questionamento exteriorizado pelo Representante da Procuradoria Geral do Estado, no qual foi acatado por todos os conselheiros, asseverando que há uma desconformidade entre a intimação e o auto de infração, o que ocasionou cerceamento ao Princípio da Ampla Defesa. Desta forma, vejamos na íntegra o entendimento do ilustre representante da PGE, Doutor Matteus Viana Neto.

“O contribuinte foi autuado por não ter comprovado as remessas interestaduais (termo de intimação fls. 166). Realizada a impugnação o contribuinte apresenta às fls. 745/813 a comprovação do pagamento das duplicatas relativas às operações em questão.

Analisando-se o A. I. verifica-se que o fato típico é a emissão de nota fiscal sem o selo de trânsito.

Comprovada as operações interestaduais no decorrer do PAT, vê-se que a exigência de fls. 166 não corresponde a exigência contida no A.I. Essa desconformidade entre o A.I. e a intimação implica em cerceamento ao direito de defesa, consistente na falta de clareza e coerência da ação fiscal.

Por tais razões, a PGE retifica o entendimento para a nulidade do AI (Sessão, 21/03/2013).”

Diante do exposto, conclui-se que a denúncia posta no auto de infração não pode prosperar, uma vez que não se coaduna ao caso em exame, pois no caso em comento, não se tem o elemento probante motivador da existência do ilícito descrito no libelo fiscal acusatório, mingando, assim o procedimento, cuja materialidade, é da substância do fato que se prova. Além do mais, o fato de um vício insanável levantado pelo nobre representante do Estado, em que sustentou que na ação fiscal procedida pelo agente fiscal, há uma desconformidade entre a intimação e o auto de infração.

Isto posto, com esteio nas razões de fato e direito ora evidenciadas voto pelo conhecimento do Recurso Voluntário, para dar-lhe provimento, para em grau de preliminar declarar a nulidade do presente processo, referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

DECISÃO

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente **CIA METALIC NORDESTE** e recorrido **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**.

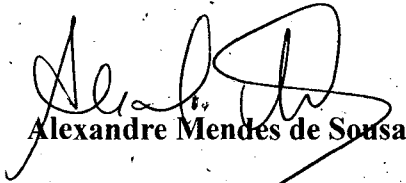
RESOLVEM, os membros da 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer por unanimidade de votos do recurso interposto Resolve dar-lhe provimento, para em grau de preliminar declarar por maioria de votos a nulidade do presente processo tendo como motivação vício insanável no que atine a correlação lógica existente entre o termo de intimação e o relato do auto de infração. Acatada por maioria de votos sob fulcro de que, “in casu”, o fiscal exigiu

do contribuinte uma conduta e no entanto autuou outro fato típico, nos termos do voto do Conselheiro Relator e da manifestação oral e reduzida a termos nos autos, proferida em Sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. O Conselheiro Francisco Ivanildo Almeida de França pronunciou-se contrário à nulidade ora mencionada, por entender que no presente caso não se aplica a penalidade para saídas interestaduais. Ressalta-se que deixamos de apreciar as nulidades arguidas pela recorrente em sua peça recursal em função da decisão de nulidade, então já declarada no processo ora em julgamento.

SALA DAS REUNIÕES DA 1.ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 24 de maio de 2013

Francisca ~~Marta~~ de Sousa

PRESIDENTE


Alexandre Mendes de Sousa

CONSELHEIRO


Anneline Magalhães Torres

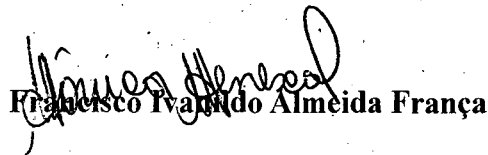
CONSELHEIRA


Manoel Marcelo Augusto Marques Neto

CONSELHEIRO

José Gonçalves Feitosa

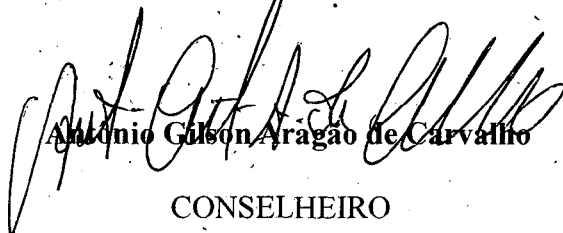
CONSELHEIRO


Francisco Ivanildo Almeida França

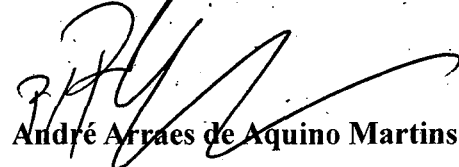
CONSELHEIRO

Vanessa Albuquerque Valente

CONSELHEIRO


Antônio Gilson Aragão de Carvalho

CONSELHEIRO


André Arraes de Aquino Martins

CONSELHEIRO

Matteus Viana Neto

PROCURADOR DO ESTADO

Aderbalina Fernandes Scipião

CONSULTOR(O)A TRIBUTÁRIO(O)A