



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ

Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT

Conselho de Recursos Tributários - CRT

1ª. Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº 657 /2009 - 197ª. SESSÃO ORDINÁRIA DE: 16/09/2009
PROCESSO Nº 1/5909/2007 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2005.08155
RECORRENTE: CÉJUL E JERBAS DE FREITAS CHAVES
RECORRIDO: AMBOS
AUTUANTES: JEOVÁ FRANCO JUNIOR
RELATOR: CONSELHEIRO ALFREDO ROGÉRIO GOMES DE BRITO
Conselheira-Revisora: Camila Borges Duarte

EMENTA: ICMS/Obrigação Acessória - Falta de escrituração fiscal. NULIDADE.

1. Sem embargo à fiscalização e estando, o agente do Fisco, de posse do acervo de documentos e livros fiscais e contábeis necessários à realização do procedimento, deve instruir o processo, ao apontar o ilícito tributário, com a prova do fato constitutivo (documento). **2.** No lançamento de constituição do crédito tributário em análise (*falta de escrituração fiscal*), estando com os meios de provas aduzidos no item anterior, o ônus da prova cabe a Administração Tributária, não se cogitando, ao menos, da inversão por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos, atributo que não exonera a Administração Tributária de provar os fatos de que afirma, quando dispunha da integral documentação. **3.** Recursos (oficial e voluntário) conhecidos. Improvido o primeiro e provido o segundo. **5.** Auto de Infração julgado, nulo por maioria de votos. Reformada a decisão exarada em 1ª instância, conforme *Parecer* adotado pela PGE. **4.** Aplicação do art. 32 da Lei nº 12.732/97 c/c o art. 53 do Decreto nº 25.468/99.

RELATÓRIO

O *Auto de Infração* contém o seguinte teor:

"Deixar de escriturar no livro próprio para registro de entradas, documento fiscal relativo à operação ou prestação também não lançada na contabilidade do infrator".

"Contribuinte em pauta deixou de escriturar documentos fiscais em seu livro registro de entradas, como consta relatório anexo a este auto de infração".

O documento *Informações Complementares ao Auto de Infração* assinala:

- "1. Após lavrarmos o termo de início, dando ciência ao contribuinte, pedimos ao órgão responsável pelo SISIF, o relatório referente à movimentação econômica da empresa com seus fornecedores;
2. Tendo feito isto, logo constatamos que aquelas notas fiscais não estavam lançadas no livro Registro de Entradas da empresa acima citada;
3. Desta forma lavramos o presente Auto de Infração;
4. As cópias das notas fiscais (as quais solicitamos das empresas remetentes) encontram-se anexas a este Auto de Infração;
5. No momento, é o que temos a informar."

O procedimento fiscal que resultou na formação do processo administrativo tributário é constituído dos seguintes documentos:

1. O *auto de infração*;
2. A *Informação Complementar ao Auto de Infração*;
3. A *Ordem de Serviço*;
4. O *Termo de Início de Fiscalização* e o *Termo de Conclusão de Fiscalização*, e
5. Fls. 08 a 221 (xerox de notas fiscais).

Conforme a autuação, fora infringido o art. 269 do Decreto nº 24.569/97, sendo aplicada à penalidade contido no art. 123, III, "g" da Lei nº 12.670/96 e a multa fixada em R\$ 328.886,00 correspondente aos exercícios 2001 a 2004.

Intimado regular da autuação para recolher o crédito tributário lançado ou, no prazo estabelecido, interpor defesa administrativa.

O sujeito passivo fora revel em 1ª. Instância e, produzida *Informação Fiscal* solicitada, o feito foi julgado parcialmente-procedente.

Interpostos os recursos de ofício e o voluntário.

O *Parecer da Consultoria Tributária* adotado pelo representante da d. Procuradoria Geral do Estado sugeriu a reforma da decisão singular e declarada a nulidade.

É o mui breve relatório.

VOTO DO RELATOR

O presente processo tem por móvel da autuação o descumprimento de obrigação acessória decorrente da obrigação de fazer, isto é, a acusação fiscal de que o contribuinte **deixou de escriturar documentos fiscais em seu livro registro de entradas.**

Com efeito, se decalca do relato contido na peça vestibular o seguinte:

"Deixar de escriturar no livro próprio para registro de entradas, documento fiscal relativo à operação ou prestação também não lançada na contabilidade do infrator".¹

"Contribuinte em pauta deixou de escriturar documentos fiscais em seu livro registro de entradas, como consta relatório anexo a este auto de infração"².

¹ Primeira parte: "Chamada" ou transcrição que decorre do código da infração.

² Segunda parte: anotação de cunho pessoal, de produção textual do autuante.

O procedimento - Auditoria Fiscal Ampla -, quando instaurado, solicitou, conforme o Termo de Início de Fiscalização, além de livros e documentos fiscais assinalados (x), também livros de natureza contábil, a saber: *Razão, Diário, Caixa* e “todas as Demonstrações Contábeis” referentes ao período contido na Ordem de Serviço.

O manuseio das peças processuais infere de dúvida quanto ao cálculo que resultou na fixação da multa aplicada (art. 142/CTN). Por isso o julgador de 1ª Instância produziu às fls. 230 a solicitação e o *Despacho* da Orientadora da Célula de Julgamento nos seguintes termos:

“...Considerando a análise das notas fiscais apenas aos autos, e efetivado o levantamento das mesmas, não se confirmou o valor do crédito tributário lançado. Solicito anexar aos autos o Demonstrativo da origem dos débitos referente à ação fiscal (...)

Desse modo, o feito tramitou à *CESEC/Setor Automotivo*, lotação do autuante (Jeová Franco Cavalcante Junior) em prol do esclarecimento requerido.

Entretanto, por *Informação Fiscal* contida nos autos, de lavra do auditor (João Pereira da Silva), o que executou **Procedimento Administrativo** (*Ordem de Serviço nº 2009.04932*) de conferência de documentos fiscais, destacou que:

“Verifiquei o Auto de Infração e todos os documentos encravados no processo.”

De plano, só há, nos autos, cópias de documentos fiscais e nenhum relatório ou cópias de livros Registro de Entradas.

Logo, não foi realizado cotejo necessário a inferir terem sido ou não efetuados os respectivos registros em livro próprio, e objeto da autuação. E disse mais, ainda:

"Constatei que existem várias cópias de notas fiscais em branco, cópias repetidas, cópias com valores e datas ilegíveis (...) e cópias de notas fiscais com mercadorias cujo imposto já foi pago na fonte, isto é, sem destaque de ICMS, pago por substituição tributária."

Sobre a planilha anexa à *Informação Fiscal* assinalou que:

"Existem várias linhas em branco no que se refere a número de documentos, datas, pois não foi possível constatar o número do documento e data da emissão, bem como outras sem valores de base de cálculo, alíquotas e valor do ICMS, pois se referem a mercadorias sem base de cálculo, alíquota e valor do ICMS, pois se referem a mercadorias sem base de cálculo do ICMS (pago por substituição tributária)".

Em relação à base de cálculo, consignou na *Informação Fiscal*:

"Constatei que o imposto destacado nos referidos documentos fiscais totalizaram R\$ 37.455,86 cujo valor servirá para constituir a base de cálculo de autuação (...)."

O valor supramencionado fora o considerado para fins de julgar parcialmente procedente a autuação. De todo o exposto, vale lembrar que a infração tributária é de que o autuado **deixou de escriturar documentos fiscais em seu livro registro de entradas.**

A *Informação Fiscal*, (sem análise de que é produção textual de agente fiscal estranho ao procedimento inaugural que repercutiu neste processo), não constitui prova de que os valores nesta identificados (R\$ 37.455,86) deixaram de ser escriturados nos livros Registro de Entradas, dada à impossibilidade material em efetuar o cotejo dos valores nos livros respectivos, vez que as cópias destes não estão nos autos.

Vale lembrar o que disse o agente do Fisco (na *Informação Fiscal*):

“Verifiquei o Auto de Infração e todos os documentos encravados no processo.”

Leia-se, do teor extraído da *Informação Fiscal*, pela expressão “*todos os documentos*” às cópias de notas fiscais, eis que *não fora* colacionado, ao processo, nenhuma cópia de livro Registro de Entradas.

Não há, por conseguinte, como vincular os dados constantes da *Informação* referida com os fatos narrados na autuação. Demais disso é cabível perquirir sobre o Relatório SISIF que ensejara em dar curso a auditoria fiscal, o qual, porventura, poderia instruir os autos.

DAS PROVAS E DA CONVICÇÃO DO JULGADOR

Discute-se sobre a convicção do julgador desde a lição de **Chiovenda**³ de que provar significa formar o convencimento sobre a existência ou inexistência dos fatos relevantes do processo.

Traz à tona a discussão quanto à necessidade de que partes tragam ao processo os elementos de formação da convicção, no mister de julgar. Entretanto destaca-se com maior densidade, à discussão, saber qual a primazia do momento em que o ônus, o fardo, a carga desses elementos deve vir ao processo, eis que, a um, sendo o autor da acusação lhe é dado o dever de constituir o ônus quanto ao fato constitutivo de seu direito e dever de acusar, de modo consistente, com prova, enquanto a outro - acusado -, em plano secundário, assegura a contraposição, quanto à existência do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor, na dicção do art. 333, I e II do Código de Processo Civil.

³ Giuseppe Chiovenda, “Instituzione di Diritto Processuale Civili”, vol. II, 2ª. ed., Casa Editrice Dott. Eugênio Jovene, Napoli, 1936, p.425.

Na seara tributária, com esteio no artigo 142 do *Código Tributário Nacional*, o agente do Fisco não pode deixar de constituir o libelo acusatório, com os elementos que lhe são percucientes.

Os elementos do fato (gerador) tributário e as disposições do ilícito tributário devem subsumir-se, indubitavelmente. Qualquer réstia de dúvida direciona em favor do contribuinte.

A limitação ao poder de tributar, com esteio na legalidade, contrapõe-se a tese da presunção de legitimidade do ato, com densidade, em não eximir a Administração Tributária o dever de comprovar cabalmente o modo e as circunstâncias de como o ilícito tributário se verificou e se estabeleceu.

CONSIDERAÇÕES:

SOBRE A NULIDADE DO ATO

Nota-se, pelo exame dos autos, a ausência dos pressupostos de constituição e desenvolvimento válido e regular do processo, posto que, se a acusação fiscal é o fato de que o autuado **deixou de escriturar documentos fiscais em seu livro registro de entradas** a prova cabal seria constar dos autos não apenas as cópias dos respectivos documentos fiscais, mas também em cópia, os livros de Registro de Entradas, do aludido período.

A legislação tributária – Decreto nº 24.569/97 – RICMS destaca:

“**Art. 118.** Todos os documentos, livros, impressos, papéis, inclusive arquivos eletrônicos, que serviram de base à ação fiscal devem ser mencionados na informação complementar e anexados ao auto de infração (...):

.....
§ 3º Os anexos utilizados no levantamento de que resultar a autuação deverão ser entregues, mediante cópia ou arquivo magnético, ao contribuinte, juntamente com a via correspondente ao auto de infração (...).”

Pela leitura do documento *Informações Complementares* ao Auto de Infração, os anexos utilizados no levantamento são apenas as cópias de notas fiscais, muitas das quais, ilegíveis.

Em princípio poder-se-ia cogitar da inversão do ônus da prova, de modo que o autuado, por seu turno, exhibisse o respectivo livro, demonstrando os aludidos registros. Mas como o mesmo poderia fazê-lo em plenitude se, dentre os documentos que estão nos autos, há os que se apresentam, "em branco, cópias repetidas, cópias com valores e datas ilegíveis (...) número de documentos, datas, pois não foi possível constatar o número do documento e data da emissão, bem como outras sem valores de base de cálculo, alíquotas e valor do ICMS (...)".

Diante de documentos tais, em anexo ao auto de infração, e na forma como estes se apresentam, há claro prejuízo a produção de defesa e de contraditório, e demais disso, não sendo já mui distintos os valores da autuação (R\$ 328.886,00) com o consignado na *Informação Fiscal* d'outro agente fiscal (R\$ 37.455,86) e este, com plena certeza, sem ter efetuado qualquer cotejo com os registros em livro de Entradas.

Ademais, o dispositivo sancionador assegura multa que, ao invés de valor do imposto não registrado na escrita fiscal, como tencionaram, pelos valores acima, seja atenuada em vinte Ufirces, por documento, quando houver a comprovação do registro contábil, na forma abaixo em comentário.

"Art. 123.

...

III -

...

g) Deixar de escriturar no livro fiscal próprio para registro de entradas, de documento fiscal relativo à operação ou prestação também não lançada na contabilidade do infrator: multa equivalente a uma vez o valor do imposto, ficando a penalidade reduzida a vinte Ufirces, se comprovado o competente lançamento contábil do aludido documento.

grifamos

Embora tenham sido solicitados no *Termo de Início de Fiscalização* livros e demonstrações contábeis que poderiam inferir de tais registros, com vistas à mitigação da penalidade, não há segurança, pelo exame dos autos, para afirmar tenham sido ou não efetuados os registros contábeis.

A não inferência quanto aos registros contábeis, quer nas *Informações Complementares* ou em outro momento processual, não pode conduzir à convicção e certeza de que tenham sido examinados, e por ausentes os registros, culmine na aplicação mais gravosa da pena, contida na parte inicial do dispositivo sancionador.

Por todo o exposto e pelo que dos autos constam, não restou necessária segurança para aferir da precisão do levantamento fiscal realizado e, na mui bem lançada peça recursal, as lições de Tesouro, ^{4/5}, assinalam:

"No processo administrativo, a prova deve resultar do fato em que é fundamentado o provimento: se o fato não resulta provado, o provimento é infundado e, portanto, deve ser anulado: essa é a regra substancial, da qual descende a regra processual do ônus da prova a cargo da Fazenda."

"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, subrogando-se à Administração no desenvolvimento de instrução primária, que a Administração omitiu."

⁴ Francesco Tesoro, "Instituzione di Diritto Tributario", vol. 1. Parte Geral. UTET - Unione Tipografico-Editrice Torinese, Turim, p.304.

⁵ Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze.

Não há como aferir, *data máxima vênia*, da liquidez e certeza do crédito tributário em reclamo, devendo, a falta de convicção conduzir à nulidade do procedimento.

Assentada a dúvida, esta remete ao agente público o dever de cautela em nulificar o procedimento instaurado, permitindo que a Administração, em exame de conveniência ou oportunidade decida, *a posteriori*, repetir ou não, o ato.

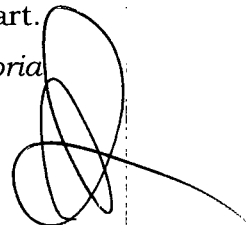
Nesse cotejo, no lançamento tributário, o ônus da prova cabe ao poder público por competir-lhe, de modo privativo e obrigatório, a constituição do crédito tributário, compelindo-o a comprovação da existência de todos os elementos componentes do fato tributário, eis que as manifestações doutrinárias recomendam à negação da inversão do ônus da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos, em matéria tributária, em casos desse jaez, e tampouco se pensa que esse atributo exonera a Administração Tributária de provar os fatos que afirma.

Calha lembrar que o ordenamento jurídico-tributário estadual estabelece formalidades de apuração e aplicação de penalidades, como se deduz do art. 118 da Lei nº 12.670/96.

“Art. 118. A infração será apurada de acordo com as formalidades processuais específicas, aplicando-se as penalidades respectivas, por intermédio da competente autuação (...)”

VOTO: Pelo conhecimento dos recursos oficial e voluntário, negando-lhe provimento ao primeiro e dando provimento ao segundo para, em grau de preliminar, declarar a nulidade processual, reformando a decisão exarada em 1ª Instância, em razão do que emana do art. 32 da Lei nº 12.732, de 1997, c/c o art. 53 do Decreto nº 25.468/99 e nos termos expendidos no *Parecer da Consultoria Tributária*, adotado pelo representante da douta *Procuradoria Geral do Estado*.

É o voto.



DECISÃO


Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que são recorrentes e recorridos a **Célula de Julgamento de 1ª Instância e Jerbas de Freitas Chaves,**

RESOLVEM os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por maioria de votos, conhecer dos recursos oficial e voluntário, negar provimento ao oficial e dar provimento ao voluntário para, em grau de preliminar, reformar a decisão parcial condenatória, exarada em 1ª Instância e ato contínuo, declarar a **nulidade processual**, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Célula de Consultoria Tributária do Contencioso Administrativo Tributário adotado pelo representante da douda Procuradoria Geral do Estado. Foi voto contrário o do Conselheiro José Sidney Valente Lima.

Sala das Sessões da 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, em Fortaleza, aos 19 de.....10..... de 2009.


Dulcimeire Pereira Gomes
PRESIDENTE DA CÂMARA


Alfredo Rogério Gomes de Brito
CONSELHEIRO RELATOR


Maria Elineide Silva e Souza
CONSELHEIRA


Magna Vitória de Guadalupe Lima Martins
CONSELHEIRA


José Sidney Valente Lima
CONSELHEIRO

PRESENTE:

Matteus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO


Camila Borges Duarte
CONSELHEIRA- Revisora


João Fernandes Fontenelle
CONSELHEIRO


Jannine Gonçalves Feitosa
CONSELHEIRA

Vito Simon de Moraes
CONSELHEIRO

CONSULTOR TRIBUTÁRIO