

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Resolução	Câmara	Sessão de julgamento	Data
Nº 224/2024	3ª CÂMARA	45ª SESSÃO ORDINÁRIA	20/08/2024

Processo nº	Auto de Infração nº	CGF/CNPJ/CPF
1/4164/2017	1/201705604	07.071.009/0002-13

Tipo de Recurso	RECURSO ORDINÁRIO
Recorrente	JJI IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
Recorrido	CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
Conselheira Relatora	EDUARDO MARTINS DE MENDONCA GOMES

EMENTA: OMISSÃO DE ENTRADA. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE DE MERCADORIAS. NULIDADE MATERIAL. A auditoria realizada constatou por meio do Levantamento Quantitativo de Estoque - LQE, que a empresa supostamente omitiu entradas de mercadorias no exercício de 2013, infringido o Art. 139, do Decreto nº 24.569/97 e sugerindo a aplicação de multa nos termos do Art. 123, III, "a", da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03. **2.** De ofício foi identificado que o Fisco não apresentou as planilhas que embasaram a acusação, as quais deveriam relacionar todas as notas fiscais de entradas, saídas, inventários inicial e final, elementos esses essenciais para se aferir a certeza e liquidez do crédito tributário. **3. Vício material** em razão da insuficiência de provas, nos termos do inciso II do art. 3º do Provimento CRT/Conat 02/2023 e art. 90 da Lei nº 18.185/2022, impedindo, desta feita, que o contribuinte possa exercer de forma ampla o seu direito a defesa e ao contraditório. **4.** Recurso Ordinário conhecido e provido para declarar a **NULIDADE MATERIAL** do auto de infração lavrado. **5.** Decisão por voto de desempate da Presidência, nos termos do primeiro voto divergente e vencedor, proferido pelo Conselheiro Eduardo Martins de Mendonça Gomes, contrariando a manifestação oral do representante da Procuradoria-Geral do Estado que se manifestou pela declaração da nulidade formal.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

1. DO RELATÓRIO

Consta da peça inaugural dos autos o seguinte relato da infração: “AQUISICAO DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL - OMISSÃO DE ENTRADAS. ATRAVÉS DOS ARQUIVOS SPED ENVIADOS PELO CONTRIBUINTE DE ENTRADAS, SAÍDAS E INVENTARIOS, CONSTATAMOS QUE O CONTRIBUINTE EFETUOU ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL EXERCÍCIO DE 2013, SUJEITAS AO REGIME NORMAL DE TRIBUTAÇÃO, CARACTERIZANDO OMISSÃO DE ENTRADAS, CONFORME DEMONSTRATIVO EM ANEXO, MONTANTE DE R\$ 290.957,44.”

A autoridade atuante aponta como **dispositivo infringido** o Art. 139, do Decreto nº 24.569/97; sugerindo **aplicação de penalidade** nos termos do Art. 123, III, “a”, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03.

O Crédito Tributário é composto de: **Principal:** R\$ 0,00 e **Multa:** R\$ 87.287,23, totalizando a importância de **R\$ 87.287,23**.

A atuada apresenta impugnação ao Auto de Infração argumentando: **(i)** que o levantamento fiscal apresenta diversos equívocos, tais como: (a) não foram excluídas as operações com bens de ativo fixo e uso/consumo. Cita como exemplo o produto “tintas”; (b) não foram desconsideradas pelo atuante as notas fiscais emitidas para o transporte fracionado (denominadas notas fiscais “filhas”), ocorrendo duplicidade de lançamentos, visto que ao realizar operações de importação a empresa emite, por ocasião do desembaraço aduaneiro, uma nota fiscal com a totalidade dos produtos (denominada de nota fiscal “mãe”), para efeito de recolhimento dos tributos devidos e, quando os produtos não podem ser transportados de uma única vez é necessário a emissão de notas filhas para acobertar o transporte dos produtos; (c) também não foram desconsideradas no levantamento fiscal as vendas à ordem, vendas para entrega futura e escrituração de algumas notas fiscais no início do exercício seguinte; **(ii)** solicita a realização de perícia tributária para, ao final, requerer a impropriedade do feito fiscal.

Em face dos argumentos suscitados pela atuada, a julgadora singular converte o curso do processo em realização de perícia tributária para, em se constatando os equívocos apontados pela atuada, realizar os devidos ajustes e apresentar novo demonstrativo do crédito tributário, se for o caso.

No entanto, considerando a novel legislação que rege o processo administrativo tributário, os autos retornaram para a autoridade singular reanalisar o pedido de perícia formulado, conforme estabelece o Art. 108 da Lei nº 18.185/2022 c/c o § 6º do Art. 2º da Norma de Execução nº 01/2023.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

A nobre julgadora monocrática, após apreciar a matéria e os elementos de prova constante dos autos decide pela PROCEDÊNCIA da ação fiscal, conforme se depreende da Ementa a seguir:

EMENTA: Multa - 1. Omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de tributação normal. 2. Metodologia: Levantamento Quantitativo de Estoque de Mercadorias. 3. Solicitação de Perícia indeferida em razão de falta de apresentação de provas 4. Infringência ao artigo 139 do Decreto 24.569/97. 5. Penalidade aplicada: artigo 123, inciso III, alínea “a” da Lei 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/03. 6. Feito fiscal **PROCEDENTE**. 7. Defesa tempestiva.

Inconformada com a decisão exarada em 1ª Instância, a Recorrente interpõe o p. Recurso Ordinário, requerendo: (i) o retorno dos autos à instância singular para que seja determinado o encaminhamento dos autos à realização de perícia, conforme requerido pela parte, tendo em vista que a julgadora monocrática indeferiu o seu pedido de perícia por ter sido formulado de modo genérico, fundamentando a sua decisão com base na atual legislação do Contencioso Administrativo Tributário (Conat), a Lei nº 18.185, de 2022. Entende a Recorrente que tal fundamento não se justifica uma vez que o pedido de perícia encontra-se amparado pela legislação anterior que regia o processo administrativo fiscal no âmbito do Conat (Lei nº 15.614, de 2014), devendo ser regido pela Lei então vigente à época, conforme preceitua o Art. 144 do CTN; (ii) No mérito, argumento que: (a) quando realiza operações de importação é necessário, por ocasião do desembaraço aduaneiro, emitir uma nota fiscal "mãe" (global) juntamente com várias notas fiscais "filhas", uma para cada contêiner; (b) que em virtude do procedimento realizado pela Recorrente faz-se necessário que o fiscal exclua do seu levantamento as notas fiscais “filhas”, evitando-se, assim, duplicidade de lançamentos; Cita exemplo e anexa planilha denominada “*Itens com NF de simples faturamento para entrega futura*”, para provar o alegado; (c) destaca que, com base na planilha anexa intitulada “*Itens com NFS de remessa conta e ordem*”, o agente autuante cometeu um equívoco ao considerar as transações de saldo relacionadas às NFS de remessa Conta e Ordem, CFOP 5.924/6.924/1.924/2.924. Isso se deve ao fato de que essas operações não envolveram movimentação de estoque, uma vez que tal movimento já ocorreu na nota fiscal de venda a ordem; (d) salienta que elaborou uma planilha denominada de “*Diferenças de Entradas 2013 Arquivo SEFAZ*”, onde detalha a relação dos itens que precisam ser periciados, diante dos equívocos cometidos pelo agente autuante; (e) observa que as operações envolvendo bens do ativo imobilizado e materiais para uso ou consumo devem ser excluídos do levantamento. Cita exemplos e requer a exclusão dos CFOPs referentes a estas operações; (f) ressalta que não conseguiu identificar totalmente, ou se foram considerados equivocadamente pelo agente autuante, a quantidade de saídas e entradas do seu estoque, uma vez que o relatório anexado ao auto de infração difere da composição de estoques controlados internamente pela Recorrente. Anexa planilha intitulada “*Item com qt de saída não identificada ou informada equivocadamente*”, para comprovar esta alegação; (g) alega que a empresa tem como prática, desde sua instalação no Estado do Ceará, registrar as entradas em seu estoque a partir da emissão das notas fiscais filhas, sendo que muitas vezes a escrituração dessas notas ocorre em

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

data posterior à sua emissão. Já o levantamento realizado pela autoridade fiscal considerou para composição do estoque da empresa a data de escrituração das notas fiscais filhas. A discrepância no estoque detectada nesta ação fiscal decorre exatamente das datas em que foram consideradas as notas fiscais filhas no estoque da empresa: data de emissão ou data de escrituração. Ao final, Requer: (iii) o retorno dos autos à 1ª Instância em face do indeferimento do pedido de perícia pelo julgador monocrático, evitando-se assim a supressão de instância; (iv) em não se acatando o pedido de retorno dos autos ao juízo singular, que seja convertido os autos para realização de perícia, ante as inconsistências apresentadas em seu Recurso e apresenta quesitos; e, por fim, (iv) após realização da perícia que seja julgado improcedente ou parcial procedente o feito fiscal.

É o que cabe relatar.

2. DO VOTO DO RELATOR

2.1. Da tempestividade do recurso e capacidade processual.

Verificando que o presente Reexame Necessário é tempestivo e preenche os requisitos legais de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

2.2. Da Ação Fiscal

2.3. Da Preliminar de Mérito

Trata-se de julgamento de recurso interposto pelo contribuinte contra auto de infração lavrado pela autoridade fiscal, com base em Levantamento Quantitativa de Estoque, no qual se imputa omissão de entradas.

Consta dos autos que a fiscalização procedeu ao levantamento de um suposto crédito tributário com base na alegada omissão de entradas, todavia, analisando detalhadamente os lastros probatórios do auto de infração, verifica-se que não foram apresentadas as planilhas que embasaram a acusação, as quais deveriam relacionar todas as notas fiscais de entradas, saídas, inventários inicial e final, elementos esses essenciais para se aferir a certeza e liquidez do crédito tributário.

Confirmado que não foram disponibilizados, pelo agente atuante, os documentos que sustentam a acusação, os quais deveriam detalhar todas as notas fiscais de compra, venda, inventários de abertura e fechamento, itens imprescindíveis para verificar a precisão e a clareza do crédito tributário, foi identificado de ofício pelo Relator que incorreu o Fisco em nulidade.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

2.4. Voto do Relator

Estando fundamentada a ocorrência de vício na acusação, faz-se necessário classificá-lo para declarar a natureza da nulidade em formal ou material. Neste sentido, é pertinente utilizar o Provimento CRT/CONAT nº 2/2023, que estabelece as diretrizes para a classificação das nulidades por vício formal ou material no julgamento do processo administrativo tributário pelos órgãos deste Contencioso Administrativo Tributário.

O art. 3º do Provimento CRT/CONAT nº 2/2023, assim dispõe:

Art. 3º Serão considerados vícios materiais falhos relacionadas à motivação e ao conteúdo do ato de lançamento, com repercussão na identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou na determinação da matéria tributável e do tributo devido, tais como:

I - falta de clareza e precisão no relato e informações complementares do auto de infração, observado o disposto no art. 91, §§ 6º e 7º da Lei nº 18.185/2022;

II - insuficiência de provas;

III - divergência entre o relato de infração e os elementos de prova do auto de infração;

IV - lavrar auto de infração relativo a fato já autuado;

Parágrafo único. Se a correção da falha verificada no procedimento de fiscalização exigir alteração na metodologia anteriormente utilizada, a nulidade será classificada como material.

Não é possível afirmar que a ausência de poder conduz ao caos, mas é fato notório que seu excesso leva à tirania. Por essa razão, é fundamental que os limites ao exercício do poder sejam bem definidos para proteger os direitos e garantias individuais.

A cobrança de tributos ou a imposição de sanções são atividades plenamente vinculadas, conforme o próprio conceito de tributo esculpido no art. 3º do CTN, o que significa que o poder de atuação estatal não pode superar os limites legais, sob pena de desvio ou abuso de poder por parte do Estado, que não tem autoridade para agir de maneira ilimitada, desmedida e irresponsável, criando, com suas ações institucionais, distorções patrimoniais graves e até mesmo subvertendo os objetivos que orientam a função estatal.

É imperioso destacar que a Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso LV, assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. Esses princípios constituem garantias fundamentais que não podem ser desconsideradas, sob pena de nulidade do processo administrativo.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

A ampla defesa e o contraditório não significam meramente a possibilidade de apresentar defesa administrativa através da medida adequada, é necessário que o processo administrativo ofereça todas as condições para o exercício pleno dessa defesa. Caso contrário, o processo funciona como um sistema inquisitório, em vez de acusatório, obliterando qualquer possibilidade de defesa efetiva.

No caso em análise, com base em Levantamento Quantitativo de Estoque, o contribuinte é acusado de infringir a legislação por omitir entradas de mercadorias, porém o fisco não apresentou lastro probatório que demonstre a ocorrência do alegado. Nesse caso, fica prejudicada qualquer defesa por parte do contribuinte, visto que, sem a apresentação das notas fiscais de entradas, saídas, inventários inicial e final por parte da acusação, não é possível apresentar contraprovas para determinar se houve e quais foram as entradas supostamente omitidas.

Além disso, é intrigante e paradoxal o cenário que ora se apresenta: como pode o contribuinte defender-se adequadamente de uma acusação cujos elementos fáticos não foram sequer esclarecidos ou comprovados? A própria essência da defesa reside na possibilidade de refutar, contestar e demonstrar a falsidade das provas e dos argumentos apresentados contra si. Contudo, sem a apresentação dessas provas, o réu é forçado a enfrentar um vazio processual, onde se exige que prove sua inocência contra algo que sequer lhe foi devidamente imputado.

Essa situação cria um círculo vicioso e intransponível, onde a defesa se vê impossibilitada de exercer sua função primordial: como refutar aquilo que não se sabe? Como responder a uma acusação que se oculta na penumbra da incerteza?

Tal contexto fere de morte o devido processo legal e coloca em xeque a própria justiça que se busca preservar. Foi para evitar esse tipo de anomalia jurídica e promover a justa aplicação do direito no processo administrativo fiscal que o inciso II do art. 3º do Provimento CRT/CONAT nº 2/2023 orienta que, quando as provas forem insuficientes para a identificação conteúdo do ato de lançamento, com repercussão na identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou na determinação da matéria tributável e do tributo devido será considerado nulo o lançamento fiscal, em razão de vício material.

Restou comprovando que o Fisco não cumpriu os requisitos essenciais para a constituição do crédito tributário, comprometendo a própria segurança jurídica do crédito, o que resulta na nulidade do lançamento, conforme estabelecido no art. 90 da Lei nº 18.185/2022, que se transcreve a seguir:

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Art. 90. São absolutamente nulos os atos praticados por autoridade incompetente ou impedida, ou com preterição de quaisquer das garantias processuais constitucionais, devendo a nulidade ser declarada de ofício pela autoridade julgadora.

Por fim, o princípio da legalidade, previsto no art. 37, caput, da Constituição Federal, exige que a Administração Pública aja estritamente dentro dos limites impostos pela lei. A exigência de provas robustas e suficientes é corolário do princípio da legalidade, sendo inadmissível a imposição de penalidades fiscais sem que haja demonstração inequívoca dos fatos imputados ao contribuinte.

Diante do exposto, resta claro que a ausência de juntada das planilhas com a relação de notas fiscais de entradas, saídas, inventários inicial e final que embasaram a acusação de omissão de entradas acarreta a nulidade do auto de infração em razão da insuficiência de provas, violando os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, nos termos do disposto no inciso II do art. 3º do Provimento CRT/Conat 02/2023 e art. 90 da Lei nº 18.185/2022. Assim, voto pelo provimento do recurso interposto pelo contribuinte, **anulando-se** o auto de infração lavrado.

Por todo o exposto, VOTO no sentido de conhecer do Recurso Ordinário interposto, dar-lhe provimento, para declarar a **NULIDADE MATERIAL** do auto de infração lavrado.

É como voto.

3. DA DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, do Processo de Recurso nº **1/4164/2017** e Auto de Infração nº **1/201705604**, em que é Recorrente **JJI IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA** e Recorrido: **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

A 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do Recurso Ordinário interposto, **RESOLVE**: por voto de desempate da Presidência, dar-lhe provimento para modificar a decisão condenatória proferida em 1ª Instância declarando a **NULIDADE MATERIAL** do lançamento, com fundamento no inciso II do art. 3º do Provimento CRT/Conat 02/2023, por insuficiência de provas, considerando que não existem nos autos as planilhas que embasaram a acusação de omissão de entradas, relacionando todas as notas fiscais de entradas, saídas, inventários inicial e final, elementos necessários para se aferir a certeza e liquidez do crédito tributário lançado, impedindo, desta feita, que o contribuinte possa exercer de forma ampla o seu direito de defesa. Decisão nos termos do primeiro voto divergente e vencedor, proferido pelo Conselheiro Eduardo Martins de Mendonça Gomes, que ficou designado para lavrar a Resolução. Vencidos os Conselheiros Gerusa Marília Alves Melquíades de Lima, relatora originária, Francisco Wellington Ávila Pereira e Caroline Brito de



CEARÁ
GOVERNO DO ESTADO

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Lima Azevedo, que votaram pela nulidade formal, considerando que as provas foram acostadas aos autos, mas não foram consolidadas em forma de relatórios, dificultando a defesa do contribuinte, acompanhando o entendimento do Procurador do Estado que se manifestou oralmente favorável a declaração da nulidade formal.

Presentes a 45ª (QUADRAGÉSIMA QUINTA) sessão ordinária, sob a Presidência da Dra. Antônia Helena Teixeira Gomes, os Conselheiros: Francisco Wellington Ávila Pereira, Caroline Brito de Lima Azevedo, Geresa Marília Alves Melquiades de Lima, André Salgueiro Melo, Mikael Pinheiro de Oliveira e Eduardo Martins de Mendonça Gomes. Presente o representante legal da Procuradoria Geral do Estado, Dr. André Gustavo Carreiro Pereira. Para sustentação oral, comparecerem os representantes legais da Recorrente, Dr. Ivan Falcão e Dr. Fernando Falcão. Presente, ainda, secretariando os trabalhos, a Secretária Silvana Rodrigues Moreira de Souza.

SALA DAS SESSÕES DA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 24/10/2024 de 2024.

Eduardo Martins de Mendonça Gomes
CONSELHEIRO RELATOR

Antônia Helena Teixeira Gomes
PRESIDENTE DA 3ª CÂMARA