



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

RESOLUÇÃO Nº 247/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO

20ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 18 DE JULHO DE 2022

PROCESSO Nº: 1/654/2014

AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/201400189

RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RECORRIDO: FIBRIA CELULOSE S/A

AUTUANTE: ANTÔNIO ADOLFO CAMINHA GURGEL

MATRÍCULA: 99529915

RELATOR: FRANCISCO ALEXANDRE DOS SANTOS LINHARES

EMENTA: ICMS – OMISSÃO DE RECEITAS – AUSÊNCIA DE PROVAS QUE EMBASARAM A AUTUAÇÃO FISCAL – ART.142 DO CTN - IMPROCEDÊNCIA DA AÇÃO FISCAL.

- 1.** Acusação fiscal de omissão de receita identificada com a utilização do método da análise econômico-financeira;
- 2.** Infringência do artigo 92, § 8º, da Lei 12.670/96, com aplicação da penalidade disposta no artigo 123, inciso III, alínea “b”, da Lei 12.670/96, com redação dada pela Lei 13.418/2003.
- 3.** Reexame Necessário conhecido e provido para, com esteio no § 9º do art. 84 da Lei nº 3 15.614/2014, reformar a decisão declaratória de nulidade exarada em 1ª Instância e julgar improcedente a acusação fiscal em razão da ausência de provas.
- 4.** Decisão por unanimidade de votos, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

Palavras chaves: ICMS – OMISSÃO DE RECEITAS – AUSÊNCIA DE PROVAS - IMPROCEDÊNCIA.

RELATÓRIO

Cuida-se o presente feito do Auto de Infração nº. 1/201400189, lavrado em face da pessoa jurídica Fibria Celulose S/A, em virtude, segundo relato da acusação, da omissão de receita identificada por meio da utilização do método da análise econômico-financeira, com



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

imposição da penalidade prevista no artigo 123, inciso III, alínea “b”, da Lei 12.670/96, com redação dada pela Lei 13.418/2003, que assim prescreve:

Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

III - relativamente à documentação e à escrituração:

b) deixar de emitir documento fiscal: multa equivalente a 30% (trinta por cento) do valor da operação ou da prestação;

De acordo com a Fiscalização, à época da autuação foi considerado infringido, durante o período de 01/01/2004 a 31/12/2004, o artigo 92, § 8º, da Lei 12.670/96, o que resultou na falta de recolhimento de ICMS no valor de R\$ 194.561,58 (cento e noventa e quatro reais e quinhentos e sessenta e um mil e cinquenta e oito centavos) e aplicação de multa no valor de R\$ 343.343,97 (trezentos e quarenta e três mil e trezentos e quarenta e três reais e noventa e sete centavos).

No que cerne as informações complementares, o auditor fiscal relata que:

- a) Em cumprimento à ordem de serviço nº 2013.35.161, foi iniciada nova ação fiscal com objetivo de recuperar o crédito tributário lançado no auto de infração nº 2007.03672, de 28 de março de 2007, julgado nulo pelo CONAT em sessão realizada em 23/08/2012, haja vista a incompetência da autoridade designante do processo nº 1/2279/2007;
- b) A lavratura do auto baseou-se no levantamento procedido através da Planilha de Fiscalização do ICMS com utilização do Método da Análise Econômico-Financeiro, o que resultou em uma diferença de R\$ 1.144.479,90 (um milhão e cento e quarenta e quatro mil reais e quatrocentos e setenta e nove reais e noventa centavos) na Demonstração do Resultado com Mercadorias-DRM;
- c) A DESC não foi elaborada, conforme requerido pela empresa autuada, por não ser possível transferir dados da DRM;

Além disso, consta às fls. 6 o Termo de Início de Fiscalização nº 2013.37397, emitido dia 9 de dezembro de 2013, seguido de Termo de Conclusão às fls.8 com a respectiva lavratura do Auto de Infração, ambos com ciência no dia 11/01/2014.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Consta, ainda, as planilhas de fiscalização que deram suporte ao lançamento fiscal. Todavia, este Conselheiro não localizou os documentos que embasaram a elaboração das referidas planilhas.

Tempestivamente, em 31/01/2014, a empresa apresentou impugnação administrativa, na qual sustenta, preliminarmente: **a)** extinção do crédito tributário relativo ao período de janeiro a dezembro de 2004, com fulcro no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, uma vez que quando da notificação do auto de infração (11/01/2014) já havia decaído o direito da Fazenda Pública, bem como em razão da não sujeição ao art. 173, inciso II, do CTN, uma vez que o auto original foi nulo por incompetência (vício material) e **b)** nulidade do auto, ante a ausência de motivação e total carência da instrução probatória necessária à comprovação material da infração. No mérito, expõe que:

- a)** A metodologia utilizada não considera os conceitos contáveis tal qual prevê a legislação. Além disso, a avaliação do estoque é universal, não discriminando os produtos e possível diferenciação de carga tributária sobre as mercadorias;
- b)** O auto de infração não encontra-se munido da documentação que suporta a origem dos valores indicados nas planilhas;
- c)** O cálculo apresentado não leva em consideração variantes, as quais segundo padrão contábil e a legislação devam ser avaliadas, tais como devoluções, impostos sobre as vendas etc.

Roga, ainda, pela produção de prova pericial nos termos do art.52, parágrafo único, da Lei Estadual nº 12.732/97.

Os argumentos apresentados na impugnação foram levados em consideração para que o Julgador Singular enviasse o processo para a Célula de Perícias e Diligências, a fim de elucidar os seguintes quesitos:

- 1) Solicitar junto ao autuante os documentos que subsidiaram a lançamento tributário. A origem dos números imputados na planilha às fls. 10 a 13. A instrução probatória necessária à comprovação infração;
- 2) Atendido o item 1 dessa solicitação averiguar a ocorrência de discrepâncias de números, valores, vez que, a empresa alega às fls. 46 que o estoque final do estabelecimento era de R\$ 1.309.880,02 4 o agente fiscalizador utilizou R\$ 1.309.665,75; que o registro de inventário do estabelecimento atacadista indica a existência de estoque de produção própria sob a rubrica 3100- Produto VCP e o levantamento indica valor zero para as entradas e transferências;



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

- 3) Averiguar se houve a desconsideração de variantes segundo a legislação contábil e fiscal que interferiram no cálculo apresentado pela fiscalização;
- 4) Constatar a ocorrência ou não de omissão de receitas, caso afirmativo identificar nova base de cálculo do lançamento tributário;
- 5) Da ciência ao contribuinte do inteiro teor dessa peça e dos documentos que forem acostados aos autos, abrindo-se prazo para que o mesmo se manifeste (...)

Laudo pericial acostado às fls. 220-223, o qual conclui pela prejudicialidade da análise tendo em vista que a perícia não conseguiu anexar os documentos que subsidiaram o lançamento. Primeiro, porque o autuante encontrava-se afastado por aposentaria; segundo, porque não foi possível chegar nos valores considerados pelo fiscal com base na GIEF.

Manifestação ao laudo pericial às fls. 243-247, na qual reitera os argumentos expostos na defesa, bem como o fato de que o perito não foi capaz de identificar a origem dos valores lançados.

Na célula de julgamento de primeira instância, o julgador singular decidiu pela NULIDADE do Auto de Infração, haja vista que restou configurada a falta de provas quanto à omissão de receitas apontada pelo fiscal. Na ocasião, em relação as questões preliminares suscitadas pela parte, optou o julgador de 1ª Instância com esteio no art. 84, § 9º, da Lei nº 15.614/14 em dispensar o exame das preliminares, uma vez que o julgamento do mérito poderia ser decidido a favor do contribuinte.

Decisão submetida ao Reexame Necessário, uma vez que é contrária à Fazenda Estadual, nos termos do art. 104, §1º, da Lei nº 15.614/14.

Parecer da Assessoria Processual Tributária nº 246/2021, o qual opina por conhecer do reexame necessário, dando-lhe provimento, a fim de reformar a decisão de nulidade declarada em primeira instância, decidindo-se pela improcedência do auto.

É o relatório.

VOTO DO RELATOR

O processo apresentado para apreciação do Reexame Necessário, trata de omissão de receitas detectadas através de levantamento efetuado pela planilha de fiscalização do ICMS com a utilização do método da análise econômico-financeira.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Em relação as preliminares suscitadas pela autuada, optou o exímio Julgador em utilizar-se do princípio da primazia do julgamento do mérito materializado por meio do disposto no art. 84, § 9º, da Lei nº 15.614/14, o qual dispõe que:

Art. 84. (...)

§ 9º Quando puder decidir no mérito a favor da parte a quem aproveite, a autoridade julgadora não pronunciará a nulidade.

Nesse ponto, filio-me ao entendimento supramencionado. Isso porque, em observância aos princípios da primazia da decisão de mérito, da instrumentalidade das formas e da eficiência é dispensável o exame de questões preliminares (em sentido amplo), quando o julgamento de mérito for favorável à parte a quem aproveitaria o acolhimento daquelas arguições.

A priori, a expressão 'questões preliminares em sentido amplo' representa tanto as nulidades processuais como a decadência e prescrição. Assim, se na contestação o réu alega prescrição e/ou decadência, e o julgador verifica que o mérito a este favorece, pode perfeitamente ultrapassar a análise daqueles temas" preliminares "e desde logo pronunciar o mérito da causa, já que, apesar do conceito jurídico que lhes encaixa no" compartimento do mérito ", tais questões não revelam a efetiva resposta quanto ao desequilíbrio da relação jurídica levada ali enfrentada.

Feito tais esclarecimentos, tem-se que a fundamentação da decisão de 1ª Instância para declarar a nulidade da autuação, tem como ponto central a ausência de provas imprescindíveis no presente processo, tais como ausência dos documentos que suportam os valores lançados nas planilhas de levantamento financeiro; a origem dos números imputados e a abertura dos CFOPs considerados como compras, o valor das vendas etc.

Nesse sentido, mostra-se necessário, portanto, uma rápida incursão sobre o estudo da prova no processo administrativo tributário.

Durante muitos anos a doutrina processual administrativa reputou que o ônus probatório era exclusivamente do contribuinte, ou seja, assim como a fase do procedimento, o processo administrativo era inquisitório. Tal conceito já foi totalmente descartado. A Constituição Democrática Brasileira de 1988, ressaltou logo no início do digesto, precisamente no art. 5º, LV, que a todos é assegurado a ampla defesa e contraditório, tanto em processo judicial como administrativo.

A prova da autuação fiscal tem a finalidade de oportunizar o contraditório a outra parte, como também se destina ao julgador, para que profira sua decisão com base nas provas



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

apresentadas pela Administração Pública e pelo contribuinte. *Chiovenda*, citado por Paulo Celso Bonilha, ensina que "provar significa formar o convencimento do juiz sobre a existência ou inexistência dos fatos relevantes do processo"¹.

O Prof. Paulo Celso Bonilha, assim arremata:

Sob esta perspectiva, 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 com o 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. Esse é o teor da conclusão de Tesouro, que extrai da relação substancial a regra processual da carga da prova, "in verbis":

"No processo tributário, a prova deve resultar do fato em que é fundamentado o provimento (nos limites, obviamente, nos quais o recorrente contestou tal ou quais fatos); **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"¹ (grifo nosso)

A corroborar o exposto acima, insta transcrever o entendimento do Ilustre Hugo de Brito Machado Segundo, na sua obra *Processo Tributário, 12ª ed., Atlas, 2020*, que assim preleciona:

[...] Em outras palavras, **cabe à autoridade que profere o ato administrativo de lançamento (ou qualquer outro ato administrativo), fundamentá-lo, e instruí-lo com os elementos de prova das afirmações contidas na citada fundamentação**. O ônus da prova, nesse momento, é da Administração, e não do Administrado.

Trata-se de regra aplicável a quaisquer atos administrativos, decorrente do dever que tem a administração de fundamentá-los, e da regra de Teoria Geral das Provas, segundo a qual o ônus de provar é de quem tem o ônus de alegar (no caso, de fundamentar).

Desse modo, caso seja efetuado um lançamento tributário contra determinado cidadão, e esse lançamento não contiver, em sua fundamentação, a narração detalhada dos fatos, acompanhada dos elementos comprobatórios da ocorrência dos mesmos, o cidadão não precisará provar que tais fatos "não ocorreram". Bastará demonstrar, para o sucesso de sua impugnação, que o ato impugnado é nulo por falta de fundamentação, ou que os

¹ Apud, Bonilha, Paulo Celso. Da prova no processo administrativo tributário - São Paulo - 1997. Editora DIALETICA 127, p. 76.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

fatos narrados nessa fundamentação não foram devidamente comprovados.² (Grifo nosso)

Compulsando os autos, percebemos que os argumentos defendidos pelo julgador singular e pelo Parecer da Assessoria Processual Tributária estão em sintonia com a situação apresentada, na medida em que a presente autuação apenas reproduziu os valores do auto de infração julgado nulo anteriormente, sem, contudo, anexar os documentos que embasaram a autuação ou, ainda, sem fazer qualquer crítica acerca da sua completude, o que resultou na falta de elementos de provas suficientes para demonstrar e comprovar a ocorrência da acusação denunciada.

Insta salientar que a ausência dos documentos que originaram a autuação inviabiliza não só o pleno direito ao contraditório e ampla defesa a ser exercido pelo contribuinte, mas também priva o julgador de proferir decisão de mérito, em razão da impossibilidade de se fazer convencido dos argumentos da acusação.

A bem da verdade, nos moldes estabelecidos no art. 142 do CTN, é dever do Fisco demonstrar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar o crédito tributário, motivo pelo qual a falta de comprovação, não suprida pelos meios de provas admitidos pelo ordenamento jurídico conduz à improcedência da autuação. Veja-se:

CTN

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.

Nesse sentido, apesar de concordarmos com os argumentos manifestados no julgamento de 1ª Instância, divergimos quanto as suas conclusões pela nulidade da autuação. Isso porque, resta claro que a fiscalização não foi adequada, na medida em que não foram apresentados elementos de provas suficientes para demonstrar e comprovar a ocorrência da acusação, seja no momento da lavratura, seja no transcorrer do processo administrativo, oportunidade em que os autos, inclusive, foram convertidos em diligência com essa finalidade.

Dito isso, enquanto a nulidade da ação fiscal é reservada aos vícios formais, a falta de prova da materialidade da infração acarreta a improcedência da ação fiscal.

² Segundo, Hugo de Brito Machado, *Processo tributário* / Hugo de Brito Machado Segundo. – 12. ed. – São Paulo: Atlas, 2020.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Pelo exposto, VOTO pelo conhecimento do Reexame Necessário, dar-lhe provimento, para, com esteio no § 9º do art. 84 da Lei nº 15.614/2014, reformar a decisão declaratória de nulidade exarada em 1ª Instância e **JULGAR IMPROCEDENTE** a acusação fiscal nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária

DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente a **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** e recorrido a **FIBRIA CELULOSE S/A**, Resolvem os membros da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Reexame Necessário, dar-lhe provimento para, com base no art. 84, § 9º, da Lei nº 15.614/2014, modificar a decisão declaratória de nulidade exarada em 1ª Instância e julgar improcedente a acusação fiscal, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 26 de agosto de 2022.

Elineide Silva e Souza
PRESIDENTE DA 2ª CÂMARA

Ubiratan Ferreira de Andrade
PROCURADOR DO ESTADO DO CEARÁ

Francisco Alexandre dos Santo Linhares
CONSELHEIRO