



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários-3ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº 005/2023  
51ª SESSÃO ORDINÁRIA DA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO, REALIZADA EM:  
08/12/2022  
PROCESSO Nº: 1/4286/2018  
AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201807877-0  
RECORRENTE: D E CAFES DO BRASIL LTDA  
CGF:06.318697-7  
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA  
CONSELHEIRA RELATORA: CAROLINE BRITO DE LIMA AZEVEDO

EMENTA: ICMS - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL EM OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.A 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve: por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, dar provimento, modificando a decisão proferida em instância singular de procedência, para declarar a nulidade do feito fiscal por falta de provas da materialidade da acusação, considerando que o agente do Fisco não acostou aos autos os relatórios de entrada e de saída que deram origem ao Relatório Totalizador que fundamentou a lavratura do auto de infração. Decisão nos termos do voto do conselheiro relator, em desacordo com a manifestação proferida pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

**PALAVRAS-CHAVE: OMISSÃO DE RECEITA - NULIDADE- AUSENCIA DE PROVAS**

**R E L A T Ó R I O :**

No presente processo administrativo-tributário, a empresa contribuinte é acusada de falta de emissão de documento fiscal em operações de saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, no montante de R\$309.531,05 (trezentos e nove mil e quinhentos e trinta e um reais e cinco centavos), referente ao período de janeiro a dezembro de 2014.

Na acusação, o agente fiscal relata que analisou os dados constantes nos sistemas da SEFAZ, considerou todas as transações deste contribuinte e aplicou os sistemas de conversões de mercadorias, conforme solicitados nos termos de intimações constantes neste processo, concluiu a ação fiscal com a constatação de que houve vendas de mercadorias diversas sem a devida documentação fiscal obrigatória.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários-3ª Câmara de Julgamento

Após indicar os dispositivos legais infringidos: artigos 127 e 176-A, do Decreto nº24.569/1997, a autoridade fiscal imputa a penalidade disposta no artigo 123 ,III, “B”,ITEM 2, da lei 12.670/96 alterada pela lei 16.258/2017.

A contribuinte autuada apresentou impugnação acostada às fls. 18 a 30 dos autos requerendo a nulidade ou improcedência do auto de infração, afirmando que o autuante não anexou aos autos a comprovação da materialidade da infração, limitando-se a apresentar somente uma planilha com as mercadorias que compõem o objeto da autuação, o que configuraria cerceamento ao direito de defesa. No mérito, aponta alguns equívocos cometidos no levantamento fiscal os quais decorrem de ajuste no inventário e de consumo interno dos produtos.

O caso em tela foi julgado em primeira instância, julgamento acostado às fls.67 a 71 dos autos, concluindo pela procedência do auto de infração, afastando as nulidades argüidas pela impugnante e no mérito considerando que a empresa efetuou entradas de mercadorias com notas fiscais em quantidades superiores às quantidades por ela vendidas, ficou evidenciada a omissão de saídas. Acrescentou que o fato de haver consumido os produtos internamente não descaracteriza o feito, porquanto, o contribuinte deveria ter emitido documento fiscal correspondente a essas saídas e efetuar o lançamento na EFD.

Irresignada a empresa autuada apresentou Recurso Ordinário acostado às fls. 82 a 92 verso dos autos, requerendo a reforma da decisão da Célula de Julgamento de 1ª Instância com os seguintes argumentos:

- Argui a nulidade da decisão de primeira instância, alegando que a julgadora de primeira instância inovou no fundamento jurídico da acusação, afirmando que autuação fora fundamentada nos artigos 127 e 176-A, do Decreto 24.569/97 e a decisão recorrida utilizou novos fundamentos: o artigo 827, 169 e 174, do Decreto nº 24.569/97. Acrescenta que não seria nula só por inovação no critério jurídico da acusação fiscal, mas também pela contradição de seus fundamentos, tendo em vista que ao mesmo tempo que afasta o argumento de nulidade da Recorrente por ausência de fundamento legal, inova na acusação fiscal trazendo novos dispositivos legais ao Auto de Infração.
- Alega também a nulidade da decisão de primeira instância declarando que não foram enfrentados todos os argumentos apresentados na impugnação. Alega que foram desconsideradas as informações apresentadas quanto aos erros na elaboração do levantamento fiscal, iliquidez e incerteza do crédito tributário, tendo em vista que o procedimento fiscal não teria se baseado nos dados corretos da operação. Acrescenta que decisão recorrida afastou os argumentos de que as diferenças apontadas decorrem de ajustes de inventário realizados pela Recorrente ou ainda que decorrem do próprio consumo interno de certas mercadorias pela empresa, sem apresentar motivos e fundamentos jurídicos.
- Afirma a nulidade do auto de infração pela ausência de indicação correta dos dispositivos legais supostamente infringidos. Defende que não há nos artigos



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários-3ª Câmara de Julgamento

- 127 e 176-A, do RICMS, que permita o agente fiscal presumir venda de mercadorias e exigir multa decorrente das diferenças de saídas apuradas.
- Afirma a nulidade do auto de infração pela ausência de comprovação de materialidade da infração. Alega que não fora instruído com os documentos necessários para comprovar a materialidade da infração, com cerceamento do direito de defesa em razão da apresentação somente de planilha com mercadorias com compõem o objeto da autuação. Traz entendimentos jurisprudenciais
  - Aduz nulidade do auto de infração por erros no levantamento fiscal e iliquidez e incerteza do crédito tributário. Afirma que “o procedimento fiscal não se baseou nos dados corretos das operações, já que foram desconsideradas as informações apresentadas pela Recorrente, informações estas que são essenciais para o levantamento quantitativo do estoque.”
  - Defende no mérito, que as diferenças apresentadas no levantamento não existem. Alega que não foram considerados os ajustes de inventário e desconsiderados também os produtos consumidos internamente. Cita exemplo de um produto “CAFÉ PILAO NB VACUO CX 20X250G” cadastrada sob o código nº- 1612 em que exatamente a mesma quantidade de mercadorias indicadas pelo Agente Fiscal como “omissão de saídas” é a quantidade constante no histórico de movimentação interna do produto, indicando uma tela do sistema de controle interno de movimentação de estoque, como perdas em ajuste de inventário, o que já demonstraria que não há que se falar em omissão de saídas de mercadorias. Defende que tal situação poderia no máximo gerar a penalidade por apresentação de dados incorretos, mas jamais poderiam gerar a penalidade por omissão de saídas, eis que não houve qualquer saída de mercadorias sem nota fiscal.
  - Aduz que foram consideradas indevidamente pelo Agente Fiscal em seu levantamento fiscal notas fiscais de entradas de mercadorias, acarretando na segunda justificativa que implica na improcedência do auto de infração, relativo aos produtos consumidos internamente. Cita exemplo do produto “CAFÉ PILAO NB VACUO CX 20X250G” cadastrado com código 1323, mas que se verifica no histórico de movimentação interna, esta quantidade foi consumida internamente, não havendo que se falar em omissão de saídas.
  - Aduz a insubsistência da multa com natureza confiscatória.

**Em síntese é o relatório.**

**VOTO DA RELATORA:**

A contribuinte autuada apresentou impugnação arguindo preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, alegando que a julgadora de primeira instância inovou no fundamento jurídico da acusação.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários-3ª Câmara de Julgamento

Afasto, em razão de compreender que não se trata de inovação de fundamentação jurídica, mas na verdade a julgadora monocrática fez um acréscimo, indicando o fundamento legal para a formação da convicção da sua decisão.

Alega também a nulidade da decisão de primeira instância declarando que não foram enfrentados todos os argumentos apresentados na impugnação.

Entendo que a julgadora singular enfrentou as questões suscitadas em defesa, expondo a motivação e convencimento referente a cada ponto contestado na impugnação, é o que vislumbramos às fls. 69 e 70 dos autos, em destaque o trecho extraído do julgamento monocrático:

“A constatação do ilícito se deu pelo fato de que a empresa efetuar entradas de mercadorias com notas fiscais em quantidades superiores às quantidades por ela vendidas, ficando assim, evidenciada a omissão de saídas.

O fato de haver consumido os produtos internamente não descaracteriza o feito, porquanto, o contribuinte deveria ter emitido documento fiscal corresponde a essas saídas e efetuar o lançamento na EFD.”

Portanto, a nulidade suscitada deve ser afastada.

A Recorrente afirma a nulidade do auto de infração pela ausência de indicação correta dos dispositivos legais supostamente infringidos.

Necessário destacar que as empresas autuadas em suas impugnações não se defendem de dispositivos legais, mas dos fatos apontados no Auto de Infração que serviram de fundamento para sua lavratura. Tanto que a legislação expõe claramente que as incorreções ou omissões do auto de infração e a inobservância de exigências meramente formais que não constituam prejuízo à defesa não acarretam a nulidade do ato administrativo, desde que haja elementos suficientes e possíveis à determinação do sujeito passivo, a natureza da infração e o montante do crédito tributário, é o que está disposto no artigo 91, da Lei nº 18.815/22 que dispõe sobre a organização, estrutura e competência do Contencioso Administrativo Tributário (Conat).

Importante observar que consta nos autos Informação Complementar relatando a execução da ação fiscalizatória, a descrição da conduta do contribuinte considerada infracional à legislação tributária, bem como o fundamento legal e probatório considerado pelo agente fiscal para a lavratura do auto de infração.

Portanto, tal procedimento realizado pela autoridade fiscal permitiu à empresa contribuinte autuada tomar conhecimento das informações



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários-3ª Câmara de Julgamento

e comprovações necessárias para exercer sua defesa de forma regular e apresentar o seu Recurso Ordinário.

Aduz nulidade do auto de infração pela ausência de comprovação de materialidade da infração. Alega que não fora instruído com os documentos necessários para comprovar a materialidade da infração, com cerceamento do direito de defesa em razão da apresentação somente de planilha com mercadorias com compõem o objeto da autuação.

Nos autos sob análise, no que tange a essa argüição de nulidade, considero que resta razão à recorrente. Constato a irregularidade formal da Ação Fiscal, pelo motivo a seguir exposto:

Por ocasião da presente análise dos autos, constato que a autoridade fiscal responsável pela lavratura do auto de infração acusa a empresa contribuinte de omissão de saídas, entretanto se limitou a acostar aos autos, somente o Relatório Totalizador do Levantamento realizado e que fundamentou a lavratura do presente auto de infração. Observo que não há nos autos os Relatórios de Entradas e Saídas de Mercadorias que deram origem ao referido Totalizador, fundamento do ato de lançamento.

Quanto à prova, teço algumas considerações:

O ilustre doutrinador de Direito Processual JOSÉ DE ALBUQUERQUE ROCHA, brilhantemente a conceitua como: “Podemos definir a prova em sentido amplo como sendo a verificação da verdade das afirmações das partes formuladas no processo, feita através dos meios de prova existentes nos autos, a fim de formar a convicção do julgador”. (JOSÉ DE ALBUQUERQUE ROCHA, Teoria Geral do Processo, 5ª ed., editora Malheiros, p.269.)

Os meios de prova são elementos de juízo, ou seja, dados, objetos ou coisas que vão ser analisados pelo julgador para formar seu convencimento sobre as afirmações das partes. O objeto da prova, isso é, aquilo que deve ser provado, são as afirmações das partes, ou seja, suas versões sobre os fatos. O ônus da prova deve ser entendido como a necessidade de ter uma conduta no próprio interesse. O ônus tem duas funções no processo : cria para a parte a necessidade de provar as alegações sobre os fatos e serve de regra de julgamento, segundo a qual o juiz deve julgar contra a parte que tem ônus de provar e não o faz.

Está a autoridade julgadora, à semelhança do juiz de direito, livre para formar seu convencimento sobre a verdade, diante dos elementos probatórios coligidos no processo.

À Fazenda cabe o ônus da prova da ocorrência dos pressupostos do fato gerador da obrigação e da constituição do crédito; ao



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários-3ª Câmara de Julgamento

impugnante, da inexistência desses pressupostos ou da existência de fatores excludentes.

O princípio que prevalece na fase contenciosa é o da distribuição da justiça, que exige a descoberta da verdade em relação à suposta legitimidade do lançamento. O livre convencimento da autoridade julgadora a respeito dessa verdade dependerá dos elementos de prova e estes da atividade probatória exercida pelas partes.

São sujeitos da prova, assim, tanto o contribuinte quanto a Fazenda, com o intuito de convencer a autoridade julgadora da veracidade dos fundamentos de suas pretensões. Esse direito de prova dos titulares da relação processual convive com o poder atribuído às autoridades julgadoras de complementar a prova.

A presunção de legitimidade do ato administrativo confere à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas este atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão.

Portanto, configura-se a insegurança jurídica em decorrência da ausência de elementos probatórios suficientes para se determinar a infração.

Sendo assim, não há como se afirmar com segurança se a empresa cometeu ou não a infração de omissão de saída nos valores apontados pelo autuante, o que nos leva à impossibilidade de apreciar o mérito, devendo ser declarada a nulidade absoluta do feito fiscal desde o seu nascedouro.

Em face ao exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Ordinário, para dar-lhe provimento, reformando a decisão de primeira instância para declarar a nulidade do auto de infração .

É como voto.

**DECISÃO:**

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é RECORRENTE: JACOBS DOUWE EGBERTS BR e RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

RESOLVEM os membros da 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos: conhecer do Recurso Ordinário, dar provimento, modificando a decisão proferida em instância singular de procedência, para declarar a nulidade do feito fiscal por falta de provas da materialidade da acusação, considerando que o agente do Fisco não acostou aos autos os relatórios de entrada e de saída que deram origem ao totalizador da ação fiscal. Decisão nos termos do voto do conselheiro relator, em desacordo com a manifestação proferida pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
*Conselho de Recursos Tributários-3ª Câmara de Julgamento*

Presentes a 50ª Sessão, sob a Presidência da Dra. Antônia Helena Teixeira Gomes, os Conselheiros José Augusto Teixeira, Lúcia de Fátima Dantas Muniz, Caroline Brito de Lima Azevedo, Mikael Pinheiro de Oliveira, José Ernane Santos e Raimundo Feitosa Carvalho Gomes. Presente à sessão o Procurador do Estado Dr. André Gustavo Carreiro Pereira. Presente, também, secretariando os trabalhos da 3ª Câmara de Julgamento, a secretária Wlândia Maria de Oliveira Alencar. O representante legal da autuada, Dr. Eduardo Perez Salusse, apesar de legalmente intimado, não compareceu à sessão.

SALA DAS SESSÕES DA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 9 de fevereiro de 2023.

Caroline Brito de Lima Azevedo  
Conselheira Relatora

Antônia Helena Teixeira Gomes  
Presidente da 3ª Câmara do CRT