

## **A PERÍCIA CONTÁBIL EM PROCESSOS ADMINISTRATIVOS OU JUDICIAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA REFLEXÃO SOBRE O EFEITO DA CONCLUSÃO NO EXAME PERICIAL**

### **ACCOUNTING EXPERTISE IN ADMINISTRATIVE OR JUDICIAL TAX PROCEEDINGS: A REFLECTION ON THE EFFECT OF THE CONCLUSION IN THE EXPERT EXAMINATION**

### **PERITAJE CONTABLE EN PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS O JUDICIALES TRIBUTARIOS: UNA REFLEXIÓN SOBRE EL EFECTO DE LA CONCLUSIÓN EN EL PERITAJE**

Eduardo Carlos Pessoa de Amorim<sup>1</sup>  
Gabriela Parisi de Amorim<sup>2</sup>

Artigo recebido em outubro de 2025  
Artigo aceito em novembro de 2025

DOI: 10.26853/Refas\_ISSN-2359-182X\_v12n02\_01

#### **RESUMO**

A perícia contábil é um meio técnico de prova utilizado para elucidar fatos controvertidos no âmbito judicial, extrajudicial ou administrativo, por meio da análise de registros contábeis, documentos e demonstrações financeiras. Seus objetivos envolvem oferecer subsídios técnicos para a tomada de decisão por parte da autoridade competente. Os tipos de perícia incluem a judicial, extrajudicial e semijudicial, comum em processos administrativos fiscais. A perícia quando requerida deve informar a finalidade do exame, possibilitando ao perito compreender a natureza do exame e a extensão do trabalho. Os procedimentos a serem realizados pelo do perito devem estar adstritos aos quesitos apresentados pelas partes, para que possa planejar os trabalhos necessário para elaboração do laudo. No processo administrativo fiscal, instaurado para apurar infrações à legislação tributária, o crédito tributário é constituído por meio do lançamento, que pode ser de ofício, por declaração ou por homologação, conforme o artigo 142 do CTN. No lançamento de ofício, a autoridade administrativa formaliza a exigência do crédito, com base em auto de infração, relatório fiscal e demais elementos probatórios, que compreende as atividades de fiscalização, lavratura do auto de infração. A perícia contábil no processo fiscal tem como limite a impossibilidade de modificar o conteúdo jurídico do lançamento. Isso significa que o perito não pode alterar os fundamentos da acusação fiscal, mas tão somente analisar os aspectos técnicos e contábeis que possam esclarecer os fatos que fundamentam o lançamento do crédito tributário. Tal limitação decorre do princípio da legalidade e da delimitação do objeto da controvérsia, conforme

<sup>1</sup> Bacharel em Ciências Contábeis. Especialista em direito Tributário. Mestre em Gestão Pública. Conselheiro do CRCPE. Universidade Federal de Pernambuco. E-mail: [edumorim@yahoo.com.br](mailto:edumorim@yahoo.com.br). Lattes: <https://lattes.cnpq.br/4391597407419339>. OrcId: 0009-0006-6411-7306.

<sup>2</sup> Advogada. Estudante de Ciências Contábeis. E-mail: [parisi@gmail.com](mailto:parisi@gmail.com). Universidade Federal de Pernambuco. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2348123603582634>. OrcId: 0009-0001-9000-8772.

previsto no artigo 142 do CTN e reiterado em diversas decisões dos tribunais administrativos e judiciais.

**Palavras-chave:** Perícia Contábil; Processo Fiscal; Crédito Tributário; Contabilidade Tributária.

## ABSTRACT

Accounting expertise is a technical means of evidence used to clarify disputed facts within judicial, extrajudicial, or administrative proceedings through the examination of accounting records, documents, and financial statements. Its purpose is to provide technical support for decision-making by the competent authority. The main types of accounting expertise include judicial, extrajudicial, and semijudicial procedures, the latter being common in tax administrative proceedings. When requested, the expert examination must clearly state its purpose, enabling the expert to understand the nature and scope of the work. The procedures carried out by the expert must be limited to the questions presented by the parties, allowing proper planning of the activities required for the expert report. In tax administrative proceedings, which are established to investigate violations of tax legislation, the tax credit is constituted through assessment, which may be performed ex officio, by declaration, or by homologation, as set forth in Article 142 of the National Tax Code (CTN). In ex officio assessments, the administrative authority formalizes the tax credit based on an infraction notice, fiscal reports, and supporting evidence arising from inspection activities. Accounting expertise in tax administrative procedures is limited by the impossibility of altering the legal content of the assessment. The expert is therefore restricted to analyzing technical and accounting aspects that clarify the facts supporting the tax credit assessment. This limitation derives from the principle of legality and from the definition of the subject matter of the dispute, as established in Article 142 of the CTN and reaffirmed in administrative and judicial precedents.

**Keywords:** accounting expertise; tax administrative proceedings; tax assessment; National Tax Code; expert report.

## RESUMEN

La contabilidad forense es un medio técnico de prueba utilizado para dilucidar hechos controvertidos en procedimientos judiciales, extrajudiciales o administrativos, mediante el análisis de registros contables, documentos y estados financieros. Su objetivo es brindar apoyo técnico para la toma de decisiones de la autoridad competente. Los tipos de peritaje incluyen judicial, extrajudicial y semijudicial, comunes en los procedimientos administrativos tributarios. Cuando se le solicite, el perito debe indicar el propósito de la pericia, lo que le permitirá comprender la naturaleza de esta y el alcance del trabajo. Los procedimientos que debe realizar el perito deben limitarse a las preguntas planteadas por las partes, para que puedan planificar el trabajo necesario para la elaboración del informe. En el proceso administrativo tributario, iniciado para investigar infracciones a la legislación tributaria, el crédito fiscal se establece mediante liquidación, que puede ser de oficio, por declaración o por homologación, de acuerdo con el artículo 142 del CTN (Código Tributario Brasileño). En la liquidación oficial, la autoridad administrativa formaliza la solicitud de crédito, basándose en un acta de infracción, un informe fiscal y otros elementos probatorios, lo que incluye las actividades de inspección y la redacción del acta de infracción. La pericia contable en el proceso tributario se ve limitada por la imposibilidad de modificar el contenido legal de la liquidación. Esto significa que el perito no puede alterar los fundamentos de la acusación fiscal, sino únicamente analizar los aspectos técnicos y contables que permitan aclarar los hechos que fundamentan la liquidación del crédito fiscal. Esta limitación se deriva del principio de legalidad y de la delimitación del objeto de la controversia, tal como se establece en el artículo 142 del CTN y se reitera en diversas sentencias de tribunales administrativos y judiciales.

**Palabras clave:** Pericia Contable; Proceso Tributario; Crédito Fiscal; Contabilidad Tributaria.

## 1 INTRODUÇÃO

A perícia contábil é uma atividade técnica realizada por contador habilitado, com o objetivo de esclarecer fatos relevantes para a solução de litígios ou para subsidiar decisões administrativas, judiciais ou extrajudiciais. Trata-se de um meio de prova previsto em lei, utilizado para apurar a veracidade de informações contábeis e financeiras, mediante análise criteriosa de documentos, registros e demonstrativos. O perito contábil deve atuar de forma imparcial, oferecendo subsídios técnicos que auxiliam na formação do convencimento de juízes, árbitros ou autoridades administrativas, sendo essencial em questões que envolvem matéria financeira, patrimonial e tributária.

Neste estudo, será feito inicialmente, feita uma rápida abordagem sobre alguns conceitos que permeiam o ponto central desse estudo, ou seja, os efeitos da perícia nas decisões administrativas ou judiciais em matéria tributária, para tanto, serão abordados conceitos relacionados à perícia contábil e ao processo administrativo tributário.

A perícia contábil vem, em função da sua capacidade de revelar os fatos, cada vez mais, sendo utilizada pelos julgadores tributários e magistrados, como fundamento para proferir suas decisões, o que eleva a credibilidade e, ao mesmo tempo, a responsabilidade dos profissionais de contabilidade que realizam perícia contábil nessa área de atuação. Contudo, nos processos relacionados ao direito tributário, há uma particularidade em relação ao objeto da cobrança, da higidez do crédito tributário, que se materializa exclusivamente através do lançamento, dessa forma, cabe ao perito, ao emitir seu juízo, levar em conta o lançamento do crédito tributário e não apenas a ocorrência do fato gerador, sob pena de induzir o julgador ou o magistrado ao erro. Neste contexto, revela-se mister a discussão acerca do tema.

O presente artigo tem por objetivo demonstrar a importância da opinião perícia contábil para verificação dos fundamentos da constituição do crédito tributário em processos fiscais administrativos ou judiciais. Para isso, iremos discorrer sobre a perícia contábil em seus próprios fundamentos, sobre os fundamentos do lançamento do crédito tributários e delinear a perícia em processos fiscais e avaliar a natureza do exame a ser realizado.

Este estudo adotou a pesquisa bibliográfica, que tem como principal objetivo a análise de obras já publicadas, como livros, artigos, dissertações, teses e outros documentos, com o intuito de compreender, aprofundar ou contextualizar determinado tema. Trata-se de um procedimento essencial nas fases iniciais de muitos estudos, pois permite mapear o estado da arte e identificar lacunas no conhecimento existente (Gil, 2008).

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Inicia-se o referencial teórico pela perícia contábil.

### 2.1 Perícia Contábil

A perícia contábil é um ramo da contabilidade que se dedica à apuração de fatos mediante análise técnica, com o objetivo de fornecer elementos de prova para subsidiar decisões jurídicas ou administrativas. Trata-se de uma função técnica exercida por contador devidamente habilitado, que atua como perito judicial ou assistente técnico.

Segundo Iudícibus (2018, p. 405), a perícia contábil pode ser definida como: “O conjunto de procedimentos técnicos que tem por finalidade levar à instância competente a apuração de determinado fato contábil ou de natureza econômica, mediante laudo ou parecer pericial.”

### **2.1.1 Objetivo da Perícia Contábil**

A perícia contábil tem por objetivo esclarecer tecnicamente as questões que envolvem fatos patrimoniais, financeiros, econômicos, tributários e contábeis que estejam sendo discutidos em juízo ou fora dele, contribuindo para a correta tomada de decisão por parte de magistrados, árbitros, advogados ou gestores.

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade: “A perícia contábil tem como objetivo principal esclarecer os aspectos contábeis e financeiros de uma situação conflituosa ou de dúvida, por meio de um laudo ou parecer técnico” (CFC, 2015).

Só a ótica do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), o principal objetivo da perícia contábil é oferecer subsídios técnicos para a formação do convencimento do juiz, mediante a produção de laudo pericial contábil que traga informações relevantes, claras e imparciais sobre os fatos discutidos no processo. De acordo com o artigo 464 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015): “A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação.” (Brasil, CPC 2015, art. 464).

A perícia contábil, nesse contexto, é uma das formas de prova, sendo aplicada nos casos em que a matéria controvertida exija interpretação de registros contábeis, análise de demonstrativos financeiros, cálculos de haveres, avaliação de ativos, dentre outros.

Ainda de acordo com o que dispõe o CPC/2015, “O perito será nomeado entre os profissionais legalmente habilitados e os assistentes técnicos serão de confiança da parte.” (Brasil, 2015, art. 465)

O profissional que realiza a perícia contábil judicial é o contador perito, devidamente habilitado e registrado no Conselho Regional de Contabilidade (CRC), conforme exige o §1º do mesmo artigo. Neste contexto, pode-se afirmar que o principal objetivo da perícia contábil é oferecer subsídios técnicos para a formação do convencimento do juiz, mediante a produção de laudo pericial contábil que traga informações relevantes, claras e imparciais sobre os fatos discutidos no processo.

### **2.1.2 Metodologia da Perícia Contábil**

Para que possa alcançar seus objetivos, a perícia contábil tem como metodologia a realização de um conjunto de etapas sistemáticas, conduzidas segundo princípios técnicos e científicos que envolvem:

- a) Planejamento da perícia;
- b) Estudo dos autos (no caso de perícia judicial);
- c) Definição dos procedimentos técnicos e fontes de prova;
- d) Execução da perícia (coleta, exame e avaliação das informações);
- e) Elaboração do laudo ou parecer pericial.

Segundo Sá (2012), o trabalho pericial deve seguir rigorosamente os preceitos da técnica contábil, da ética profissional e da imparcialidade, visando à produção de prova robusta e clara.

Os procedimentos utilizados na perícia contábil podem variar conforme a complexidade do caso, mas geralmente incluem:

- a) Análise documental: exame de livros, registros contábeis, notas fiscais, contratos, demonstrativos financeiros etc.;
- b) Cálculos periciais: apuração de haveres, atualização monetária, juros, correções e simulações;
- c) Entrevistas e inspeções: quando necessário, visitas in loco e conversas com responsáveis pelas informações;
- d) Confronto de dados: verificação da coerência e consistência das informações apresentadas pelas partes.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) normatiza a perícia contábil por meio da NBC TP 01 – Norma Brasileira de Contabilidade – Perícia Contábil, que estabelece os requisitos técnicos e éticos para a sua realização.

Na realização da perícia em processo judicial, a metodologia e o procedimentos da perícia contábil compreendem:

- a) Análise dos autos do processo;
- b) Estudo da petição inicial e da contestação;
- c) Definição dos quesitos apresentados pelas partes;
- d) Levantamento e exame dos documentos contábeis;
- e) Elaboração do laudo pericial contábil com respostas aos quesitos e fundamentação técnica.

Importante destacar que, por se tratar de um procedimento técnico profissional, essa metodologia deve respeitar as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Perito Contador (NBC TP 01), especialmente a NBC PP 01 – Perícia Contábil, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade.

### **2.1.3 O espírito de opinião na perícia contábil**

O espírito de opinião na perícia contábil diz respeito à capacidade técnica e crítica do perito para avaliar, interpretar, concluir e emitir opinião com independência sobre os fatos analisados, formulando seu parecer ou laudo com base em elementos objetivos, mas também com juízo profissional fundamentado.

Essa competência é essencial para que o perito não se limite à simples apresentação de dados, mas sim que demonstre raciocínio lógico, técnica contábil e conhecimento interdisciplinar, expressando uma conclusão clara, imparcial e compreensível a quem a utiliza, neste caso os julgadores e magistrados em matéria tributária.

Segundo Sá (2012, p. 104), “O espírito de opinião é a qualidade essencial ao perito contábil, pois este não deve ser um simples reprodutor de informações, mas sim um intérprete técnico dos fatos, capaz de emitir juízos fundamentados e compreensíveis.”

As principais características do espírito de opinião do perito contábil são:

- a) Capacidade de análise crítica dos documentos e informações contábeis;
- b) Autonomia técnica na formulação das conclusões;
- c) Imparcialidade e isenção frente às partes;
- d) Clareza na comunicação do raciocínio técnico desenvolvido;
- e) Ética profissional, conforme o Código de Ética do Contador e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Não de hoje, o Conselho Federal de Contabilidade através da NBCTP01(2015) já alertava para a importância da independência mental e técnica do perito, quando aponta que “O perito deve possuir competência técnica e manter independência mental no desempenho da perícia, expressando sua opinião fundamentada nos exames e procedimentos realizados” (CFC, 2015, item 14).

O espírito de opinião se reflete diretamente na qualidade do laudo pericial, documento que deve conter não apenas os dados técnicos, mas também a interpretação desses dados à luz da contabilidade e da legislação pertinente.

Como destaca Franco (2000, p. 276), “O laudo não pode ser uma simples enumeração de números e fatos; deve, sobretudo, conter a apreciação crítica e a convicção do perito, com base no seu conhecimento técnico e na análise lógica dos elementos colhidos.”

Assim, o espírito de opinião assegura que o perito contábil não seja apenas um calculista, mas sim um especialista com discernimento profissional, cuja contribuição técnica seja decisiva para o julgamento justo da causa.

Em breve síntese, a perícia contábil é um instrumento técnico-científico essencial para a elucidação de fatos econômicos e financeiros, atuando como suporte à justiça e à gestão. Seu valor reside na imparcialidade, rigor metodológico e capacidade de traduzir questões técnicas para a linguagem do direito ou da administração, devendo este profissional opinar sobre os fatos examinados, não limitando à sua opinião a uma mera reprodução dos fatos. Buscando isso contribuir de forma ativa para resolução do conflito.

## 2.2 O Processo administrativo fiscal

Compreendido que significa uma perícia contábil e qual a sua finalidade na oferta de elementos necessários para a tomada de decisão, será abordado um segundo elemento necessário ao alcance do objetivo desse estudo, a compreensão do nascimento do crédito tributário.

O Processo Administrativo Tributário (PAT) ou Processo Administrativo Fiscal (PAF) é o conjunto de normas sob as quais se desenvolverão todos os procedimentos para constituição do crédito tributário que poderá se tornar objeto de litígio.

No âmbito do Direito Tributário, o fato gerador representa o acontecimento previsto em lei que dá origem à obrigação tributária, ou seja, fato que ocorreu no mundo real, na forma

prevista na norma de incidência de um determinado tributo. A obrigação tributária pode ser dividida em duas espécies, a obrigação de pagar o tributo (principal) e a obrigação de realizar qualquer ato que não seja pagar o tributo (acessória), como, por exemplo, emitir documento fiscal ou preencher declarações.

De acordo com o artigo 114 do Código Tributário Nacional (CTN), o fato gerador da obrigação principal é “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (Brasil, 2023). Em outras palavras, trata-se da concretização de uma hipótese de incidência tributária, como a aquisição de renda, a propriedade de bens ou o consumo de mercadorias.

Desse artigo podemos extrair duas características essenciais ao nascimento do fato gerador, a necessidade de definição em lei das situações que fazem nascer a obrigação tributária e a não menos necessária, existência do fato na forma prevista.

Neste trabalho, em função da amplitude, nos limitaremos ao estudo dos fatos geradores da obrigação principal, ou do seu descumprimento.

Dessa forma, a partir da ocorrência do fato gerador, surge a obrigação tributária principal, que tem como objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Essa obrigação decorre diretamente da lei, independentemente da vontade das partes envolvidas, e é disciplinada pelo artigo 113, §1º do CTN (Brasil, 2023).

A ocorrência do fato gerador, apesar de necessária para caracterizar a obrigação tributária não é suficiente para constituir o crédito tributário, ou seja, de constituir o direito da entidade tributante a exigir o tributo do sujeito passivo (contribuinte ou responsável). Essa exigência só é possível a partir do reconhecimento dessa obrigação, que ocorre por meio do lançamento tributário ou lançamento do crédito tributário.

### **2.2.1 Lançamento do crédito tributário**

O lançamento tributário é o procedimento administrativo por meio do qual a autoridade fiscal verifica a ocorrência do fato gerador, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e formaliza o crédito tributário. Nos termos do artigo 142 do CTN, o lançamento visa “constituir o crédito tributário” e deve obedecer aos critérios legais estabelecidos (Brasil, 2023).

Em outras palavras, o lançamento do crédito tributário visa à constituição do crédito tributário, ou seja, à formalização da obrigação tributária principal, o lançamento está previsto e definido no artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), que dita,

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo que tem por objetivo 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (BRASIL, 1966).

As modalidades de lançamento previstas pelo CTN são: lançamento por declaração, lançamento de ofício e lançamento por homologação (Brasil, 1966, art. 142 e seguintes).

O lançamento de ofício, também chamado de lançamento direto, ocorre quando a autoridade fazendária atua por iniciativa própria, sem a colaboração do sujeito passivo.

### 2.2.2 Auto de Infração

O principal instrumento do lançamento de ofício é auto de infração. Em regra, o auto de infração é lavrado quando se verifica situações que contrariam regras de incidência dos tributos, como, por exemplo, a omissão ou inexatidão nas informações prestadas pelo contribuinte, realização de operações sem emissão de documento ou o devido registro, falta de pagamento do tributo, ou seja, atos contrários à legislação tributária. Nesse caso, a administração apura unilateralmente o tributo devido e notifica o contribuinte por meio de um auto de infração (Carrazza, 2022).

Contudo, por se tratar do ramo do direito público, o procedimento administrativo fiscalizatório sujeita-se a um conjunto de regras, não dispondo o agente público da liberdade de agir de acordo com a sua vontade.

Dessa forma, o auto de infração, como instrumento que consubstancia o lançamento, deve obediência a lei, ficando a ela subordinado, devendo atender todas as formalidades por ela estabelecida.

Para que tenha validade jurídica e garanta os direitos do contribuinte, o auto de infração deve observar determinados requisitos legais, tais como:

- a) A qualificação do autuado e do autuante;
- b) A descrição clara e precisa dos fatos;
- c) A fundamentação legal da infração;
- d) A indicação do valor do crédito tributário constituído;
- e) A data e a assinatura da autoridade lançadora.

A ausência de qualquer desses elementos pode ensejar a nulidade do auto, conforme entendimento doutrinário e jurisprudencial (Amaro, 2023).

Além disso, o auto de infração deve permitir ao sujeito passivo o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, conforme preceitua o artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal (Brasil, 1988).

Em palavras outras, o auto de infração deve conter todos os requisitos para o sujeito passivo possa compreender os fatos que lhe são imputados, a legislação na qual se baseia a fiscalização para cobra o tributo, os critérios utilizados pela fiscalização para concluir pela ocorrência do fato imputado, o critério para determinar o montante do imposto (base de cálculo e alíquota) dentre outras informações sem as quais o autuado não poderá exercer plenamente o seu direito de defesa.

O artigo 147 do Código Tributário Nacional (CTN) trata do lançamento por declaração, estabelecendo que esse lançamento ocorra quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de prestar ao Fisco declarações sobre matéria de fato, com ou sem a obrigação de calcular o tributo devido. No entanto, ainda que o contribuinte cumpra com esse dever, o lançamento somente se completa com a homologação expressa ou tácita pela autoridade administrativa.



Nos termos do caput do artigo 147:

O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa (BRASIL, 1966).

No entanto, se a declaração prestada pelo contribuinte contiver erros, omissões ou indícios de fraude, a autoridade fiscal poderá realizar o lançamento de ofício, conforme previsto no artigo 149 do CTN. Esse tipo de lançamento também será cabível nos casos em que o contribuinte deixar de cumprir com sua obrigação acessória, como a entrega da declaração.

É importante ressaltar que, para garantir o contraditório e a ampla defesa, o auto de infração deve ser devidamente fundamentado e instruído com provas mínimas da infração apontada. Caso contrário, poderá ser declarado nulo pela própria Administração ou pelo Judiciário.

Assim, o artigo 147 do CTN, embora trate especificamente do lançamento por homologação, tem implicações importantes para o lançamento de ofício, uma vez que sua não realização correta por parte do contribuinte pode dar ensejo à atuação direta do Fisco, por meio do auto de infração. O auto de infração não pode conter imprecisões ou lacunas que possam pôr em dúvida a liquidez do crédito tributário, posto que não há defesa plena sem acusação plena.

Sem dúvidas, a finalidade do lançamento de ofício é assegurar a efetiva arrecadação dos tributos e a repressão a condutas ilícitas, garantindo a isonomia entre os contribuintes e a eficiência da administração tributária. No entanto, seu uso deve ser sempre pautado pela legalidade e pela observância dos direitos fundamentais do contribuinte.

Em resumo, o crédito tributário nasce com o lançamento, sendo o valor que o fisco reconhece como devido pelo contribuinte. Conforme o artigo 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem existência autônoma, independentemente de sua constituição definitiva (Brasil, 2023). Esse crédito é lançado, inscrito em dívida ativa e pode ser cobrado judicialmente, caso não seja pago espontaneamente.

### 2.2.3 Impugnação do lançamento

Após a constituição do crédito tributário, seja por auto de infração ou notificação de lançamento, o contribuinte é intimado a pagar ou apresentar impugnação no prazo legal.

A impugnação é o meio formal utilizado pelo contribuinte para contestar o lançamento tributário realizado pela autoridade fiscal, sendo parte integrante do processo administrativo fiscal. Trata-se de um instrumento de defesa que visa assegurar ao contribuinte a possibilidade de apresentar argumentos e provas que demonstrem a irregularidade do lançamento efetuado em seu desfavor, seja por erro de fato ou de direito, ou ainda por descumprimento de obrigações acessórias interpretadas de forma equivocada pela administração tributária.

De acordo com Machado (2021), a impugnação é uma manifestação legítima do contribuinte diante de um ato administrativo que entende ser lesivo aos seus direitos, como nos casos de exclusão indevida de parcelamentos, autuações por descumprimento de obrigações acessórias ou interpretações fiscais que extrapolam os limites legais. Nesse sentido, o processo administrativo tributário assume papel relevante como mecanismo de solução de controvérsias entre o fisco e o contribuinte.

Um dos princípios fundamentais que regem o processo administrativo fiscal é o do contraditório e da ampla defesa, conforme assegurado pela Constituição Federal de 1988, no artigo 5º, inciso LV: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (Brasil, 1988). Tal dispositivo garante que o contribuinte tenha a oportunidade de ser ouvido, apresentar provas, formular alegações e utilizar todos os meios legais disponíveis para se defender contra exigências que entenda indevidas.

A apresentação de impugnação suspende a exigibilidade do crédito e inaugura formalmente a fase litigiosa no âmbito administrativo. Por se tratar a impugnação no processo administrativo fiscal, o instrumento por meio do qual o contribuinte manifesta sua discordância com o lançamento tributário realizado pela autoridade fiscal, é nesse momento que se inaugura a fase litigiosa do processo administrativo, marcando a transição de um procedimento unilateral para um processo contencioso, com características de contraditório e ampla defesa.

Como observa Sabbag (2021), “a impugnação é o momento processual em que o contribuinte passa a exercer de forma ativa o direito ao contraditório e à ampla defesa, princípios assegurados constitucionalmente no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal”. Ou seja, a partir da impugnação, o procedimento deixa de ser meramente apuratório para se tornar um conflito de interesses entre o Fisco e o contribuinte.

Nesse contexto, a fase litigiosa caracteriza-se por ser dialética, com a participação efetiva de ambas as partes. Como explica Carrazza (2020), “o contencioso administrativo fiscal só tem início com a oposição do contribuinte ao lançamento, mediante a apresentação de sua defesa administrativa, dando ensejo à instauração de um verdadeiro processo administrativo com contraditório e ampla defesa”.

Por fim, a impugnação não apenas representa a contestação do lançamento fiscal, mas também é o marco inicial da fase litigiosa do processo administrativo fiscal, transformando-o em um verdadeiro processo, com garantias processuais ao contribuinte.

Portanto, o sistema tributário estrutura-se de forma encadeada, partindo do fato gerador até a constituição e eventual cobrança do crédito tributário, por meio do lançamento. A compreensão desses institutos é essencial para a correta aplicação e fiscalização dos tributos no ordenamento jurídico brasileiro.

## **2.3 Classificação das Perícias**

Como já visto, a perícia contábil é um importante instrumento técnico utilizado para esclarecer aspectos patrimoniais, financeiros ou econômicos de interesse das partes envolvidas em processos judiciais, extrajudiciais ou administrativos.

A perícia contábil pode ser classificada em diferentes tipos, conforme a natureza do processo e o vínculo com o Poder Judiciário.

### **2.3.1 Perícia Judicial**

É realizada quando determinada por autoridade judicial. Envolve a nomeação de um perito contador pelo juiz da causa, com eventual indicação de assistentes técnicos pelas partes. Seu objetivo é auxiliar o magistrado na formação de convencimento técnico sobre matéria contábil controversa. Conforme esclarece Sá (2016), “a perícia judicial é instrumento fundamental no processo, sendo o laudo pericial uma das provas técnicas que subsidiam a decisão judicial”.

### **2.3.2 Perícia Extrajudicial**

Também conhecida como perícia arbitral ou particular, ocorre fora do Poder Judiciário, podendo ser utilizada em procedimentos administrativos, arbitragens ou mesmo por iniciativa privada entre partes que desejam esclarecer questões técnicas. A NBC TP 01 reconhece a validade da perícia extrajudicial, desde que siga os princípios e técnicas periciais exigidas.

### **2.3.4 Perícia Semijudicial**

É uma forma híbrida de perícia, muito comum em processos administrativos fiscais ou procedimentos arbitrais com estrutura semelhante à judicial. A perícia semijudicial é solicitada ou aceita por órgãos administrativos, como Receita Federal ou conselhos de contribuintes, em que há litígio entre o contribuinte e a administração tributária. Segundo Oliveira e Silva (2020), “a perícia semijudicial é aquela realizada em processos administrativos, com características técnicas similares à perícia judicial, mas fora da esfera do Poder Judiciário, sendo regida por normas específicas do processo administrativo”.

### **2.3.5 Perícia Contábil Cautelar**

É realizada antes da instauração de um litígio, com o objetivo de preservar provas que possam ser úteis futuramente em ações judiciais. É comum quando se teme que os dados contábeis possam ser alterados ou destruídos. Embora raramente utilizada, a perícia cautelar tem fundamento no artigo 381 do Código de Processo Civil, que permite produção antecipada de prova (Brasil, 2015).

### **2.3.6 Perícia Revisional**

É aquela realizada quando se deseja verificar a exatidão de laudos anteriores, geralmente a pedido de uma das partes que discorda das conclusões da perícia original. Serve para confirmar ou contestar os resultados da primeira análise técnica.

## **3 MÉTODO**

A pesquisa caracteriza-se como qualitativa, descritiva e exploratória, utilizando como procedimentos metodológicos a pesquisa bibliográfica e documental.

A pesquisa bibliográfica foi realizada com base em livros, artigos científicos, legislação tributária, normas brasileiras de contabilidade, obras clássicas e contemporâneas da área, além de publicações institucionais. Esse tipo de pesquisa, conforme Gil (2008), permite a construção do referencial teórico necessário para compreender conceitos fundamentais da perícia contábil, do processo administrativo fiscal e da constituição do crédito tributário.

A pesquisa documental inclui a análise de autos de infração, julgados administrativos (especialmente do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco – TATE), decisões judiciais e laudos periciais utilizados como base para a tomada de decisão em

processos fiscais. Esse procedimento possibilita correlacionar a teoria com casos concretos, evidenciando a aplicação prática dos limites da perícia contábil.

O método utilizado é dedutivo, partindo-se da apresentação dos conceitos gerais de perícia contábil, lançamento tributário e processo administrativo fiscal para, em seguida, analisar suas implicações práticas e os efeitos jurídicos das conclusões periciais.

As etapas metodológicas deste estudo compreendem:

1. Levantamento e organização do referencial teórico-bibliográfico;
2. Análise das normas legais pertinentes ao lançamento tributário e às perícias contábeis;
3. Estudo de decisões administrativas e judiciais sobre o tema;
4. Discussão dos limites técnicos e jurídicos da atuação pericial;
5. Sistematização das conclusões.

A método empregada permite compreender, de forma rigorosa e fundamentada, o papel da perícia contábil e a repercussão de suas conclusões na formação do convencimento da autoridade administrativa ou judicial.

### **3.1 Problema de pesquisa**

A perícia contábil constitui instrumento técnico relevante para elucidar fatos controvertidos em processos administrativos e judiciais tributários. Contudo, sua atuação encontra limites jurídicos e técnicos, especialmente no que concerne à impossibilidade de alterar, complementar ou suprir lacunas existentes no lançamento do crédito tributário, ato privativo da autoridade administrativa, conforme estabelece o art. 142 do Código Tributário Nacional. Nesse contexto, surge o seguinte problema de pesquisa:

Como a perícia contábil influencia a tomada de decisão em processos administrativos ou judiciais em matéria tributária, considerando os limites legais e técnicos que impedem o perito de modificar ou suprir lacunas do lançamento tributário?

### **3.2 Objetivos**

Iniciam-se os objetivos pelo objetivo geral.

#### **3.2.1 Objetivo geral**

Analisar a importância e os efeitos da perícia contábil na verificação da consistência do lançamento do crédito tributário em processos administrativos ou judiciais, destacando os limites da atuação pericial e sua influência na tomada de decisão das autoridades julgadoras.

#### **3.2.2 Objetivos específicos**

- a) Examinar os fundamentos legais e conceituais da perícia contábil e sua aplicação nos processos administrativos e judiciais tributários;

- b) Descrever as etapas, os procedimentos técnicos e os princípios que orientam a atuação do perito contábil;
- c) Analisar os limites técnicos e jurídicos da perícia contábil, especialmente quanto ao lançamento tributário como ato privativo da autoridade fiscal;
- d) Avaliar, à luz de decisões administrativas e judiciais, como o laudo pericial contribui para o convencimento do julgador, sem suprir deficiências do lançamento fiscal;
- e) Demonstrar, por meio de exemplos práticos e casos reais, em que medida a perícia pode confirmar, infirmar ou limitar os efeitos do lançamento tributário.

### 3.3 Justificativa

A crescente complexidade das relações tributárias no Brasil torna a perícia contábil um instrumento de prova cada vez mais necessário para o esclarecimento de inconsistências envolvendo registros econômicos, documentais e contábeis. No âmbito do processo administrativo ou judicial tributário, o laudo pericial exerce função relevante ao auxiliar julgadores na compreensão de fatos tecnicamente complexos, contribuindo para decisões mais seguras e fundamentadas.

Entretanto, a atuação do perito contábil é rigidamente limitada por normas legais e técnicas. O perito não possui competência para modificar ou complementar o lançamento do crédito tributário, tampouco para suprir falhas ou omissões do auto de infração, uma vez que, se assim o fizesse estaria realizando ou complementando o lançamento do crédito tributário, que é ato privativo da autoridade administrativa, conforme dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional. Dessa forma, a perícia deve restringir-se ao exame dos aspectos contábeis e materiais que sustentam o lançamento, sem constituir novo fato gerador ou inovar na fundamentação fiscal.

A análise da atuação pericial e de seus limites contribui para o fortalecimento da segurança jurídica, para o aprimoramento das práticas administrativas e judiciais e para a compreensão adequada do papel da perícia contábil no contencioso tributário.

A pertinência acadêmica do tema também se justifica pela relativa escassez de estudos que enfatizem a interrelação entre perícia contábil, lançamento tributário e limites técnicos da atuação do perito.

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Iniciam-se os resultados e discussão pela perícia em processo administrativo fiscal.

### 4.1 Perícia em processo administrativo fiscal

A perícia contábil, em suas diversas modalidades, desempenha papel essencial para o esclarecimento de questões complexas envolvendo registros contábeis, tributos, contratos, e operações financeiras. A correta classificação e aplicação do tipo de perícia depende da natureza do conflito, do foro competente e da finalidade da prova pericial.

Neste estudo foram abordados dois tipos de perícia, a perícia judicial, que se volta a atender solicitação do poder judiciário, e mais especificamente, a perícia semijudicial, quando desenvolvida em processos administrativos fiscal.

A perícia semijudicial, especialmente no contexto do processo administrativo fiscal, é uma ferramenta essencial à busca da verdade material, utilizada para esclarecer fatos controvertidos de natureza técnica, contábil, econômica ou financeira. Ela é denominada "semijudicial" porque, embora não ocorra no âmbito do Poder Judiciário, guarda semelhança com a perícia judicial, sendo realizada no curso de procedimentos administrativos – como os conduzidos pelas autoridades fiscais – que se submetem a princípios do contraditório e da ampla defesa.

No processo administrativo fiscal, a perícia pode ser requerida pelo contribuinte ou determinada de ofício pela autoridade administrativa, com o objetivo de esclarecer elementos relevantes à correta apuração do crédito tributário. Nesse sentido, o Decreto nº 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal na esfera federal, dispõe em seu art. 18 que: “A autoridade julgadora, de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, poderá determinar a realização de diligências ou perícias, quando entender necessário ao esclarecimento de dúvida quanto à fato relevante.”

Assim, a perícia semijudicial serve como meio de prova para demonstrar, por exemplo, erros de lançamento, impropriedades na apuração do tributo, inconsistências contábeis ou mesmo a impossibilidade de exigência do crédito tributário. Essa atuação técnica pode ser desempenhada por perito indicado pela autoridade administrativa ou por profissional de confiança do contribuinte, desde que observadas as regras do processo e garantido o contraditório.

De acordo com Carvalho (2022), "a perícia administrativa deve respeitar os mesmos princípios da imparcialidade e da motivação que regem a atuação do perito judicial, especialmente diante da relevância de seus laudos na formação do convencimento da autoridade julgadora" (Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2022).

Importa destacar que o laudo pericial, embora não vincule o julgador administrativo, constitui prova técnica qualificada, cuja rejeição exige motivação específica, sob pena de violação dos princípios do devido processo legal e da verdade material, situação que também se aplica ao processo judicial, ainda que em respeito ao princípio do livre convencimento do juízo.

Por fim, a aplicação da perícia semijudicial se conecta diretamente ao princípio da verdade material, segundo o qual a administração deve buscar a realidade dos fatos para uma decisão justa e correta.

Conforme assevera Oliveira (2021), “A atuação da administração tributária não se limita à legalidade formal, mas deve ser pautada na busca da verdade material, o que inclui o dever de realizar diligências e perícias sempre que existirem dúvidas relevantes”.

#### **4.2 Perícia em processo fiscal**

Compreendido do trata a perícia e entendendo o processo administrativo fiscal, será abordada de forma prática a repercussão da perícia na tomada de decisão e dos limites de atuação do perito em seu espírito de opinião.

Pelo tanto exposto, é evidente que a perícia contábil é um instrumento técnico especializado que visa esclarecer, por meio de conhecimentos contábeis, questões relevantes em processos judiciais, administrativos ou extrajudiciais. No entanto, sua atuação está condicionada a certos limites, tanto de ordem técnica quanto jurídica, os quais garantem a validade e a utilidade do laudo pericial.

Um dos principais limites da perícia contábil está relacionado ao seu âmbito técnico, ou seja, o perito deve restringir-se ao campo da contabilidade e áreas correlatas, não podendo emitir juízo de valor jurídico, como declarar nulidade de atos ou interpretar normas legais de forma vinculante.

Segundo Iudícibus et al. (2010), “o perito deve ater-se às questões que envolvem conhecimento técnico ou científico contábil, não podendo extrapolar sua competência para campos que exijam julgamento jurídico ou subjetivo”

Além disso, o objeto da perícia é limitado pelos quesitos formulados pelas partes ou pelo juízo, devendo responder apenas às perguntas que lhe forem feitas e que estejam dentro do escopo definido pela decisão que determinou a perícia. Caso ultrapasse esses limites, poderá ter partes do laudo desconsideradas. O Código de Processo Civil estabelece, no art. 473, §1º, que “o laudo pericial deverá conter resposta conclusiva a todos os quesitos apresentados pelas partes e pelo juízo” (Brasil, 2015).

Outro limite importante refere-se ao princípio da imparcialidade e da objetividade. O perito deve atuar com isenção e basear suas conclusões exclusivamente em provas técnicas e documentais. A falta de imparcialidade pode ensejar a impugnação do laudo ou a substituição do perito. Nesse sentido, Franco (2003) destaca: “O perito contábil, como auxiliar da Justiça, tem sua atuação limitada pela necessidade de manter a neutralidade, abstendo-se de qualquer influência que possa comprometer a credibilidade do seu trabalho” (Franco, Hilário. *Perícia Contábil*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 58).

Compreendido os limites da perícia, passa-se a avaliar a atuação do perito na realização do exame pericial em matéria tributária.

Vimos que o lançamento é um ato privativo da administração tributária que tem por propósito constituir o crédito tributário, visando a cobrança do tributo e, consectários legais.

#### **4.2.1 Julgados sobre Perícia em Processo Fiscal**

O lançamento decorre de um procedimento administrativo, estabelecido e definido por normas para sua consecução. Dessa forma o lançamento que possua vícios em sua elaboração não poderá produzir efeitos, devendo ser considerado nulo, ou seja, inservível para fundamentar exigibilidade do crédito tributário.

Numa perícia em processo que envolva em matéria tributária, o que se busca é a validação do lançamento, ou seja, a verificação de que este possui todos os requisitos que a legislação estabelece como suficientes e necessários para constituição do crédito tributário.

Em outras palavras, a perícia não se volta, nem poderá, a verificar a ocorrência do fato gerador, mas sim a consistência do lançamento.

Diferente do que ocorre em processos de outra natureza, como apuração de haveres, lucro cessante, avaliações patrimoniais, etc. onde o perito pode oferecer alternativas para demonstrar a ocorrência do fato ou a definição de um valor, não pode o perito suprir eventuais deficiências do lançamento oferecendo critérios outros que demonstrem a ocorrência da irregularidade fiscal, não pode a perícia suprir deficiências ou inconsistências do auto de

infração, bem como não pode fazer prova em favor do contribuinte defendente, por fatos não relacionados ao lançamento.

A este respeito a decisão de primeira instância do Tribunal Administrativo Tributário – TATE, órgão contencioso da Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco, aponta que perícia não pode suprir o auto de infração, como se observa na ementa da referida decisão, que nega a realização da perícia com esta finalidade:

PROCESSO TATE N. 00.014/18-4. AUTO DE INFRAÇÃO N. 2016.000006450891-34. INTERESSADO: GSW - GREEN SEA WATER COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS E EQUIPAMENTOS GRÁFICOS LTDA. CACEPE: 0618742-05. ADVOGADO: EWERTON KLEBER DE CARVALHO FERREIRA, OAB/PE N. 18.907. DECISÃO JT Nº1002/2023(18). EMENTA: AUTO DE INFRAÇÃO. ICMSNORMAL. NÃO ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL DE ENTRADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE SAÍDAS (29, II, DA LEI N. 11.514/97). PARCIAL PROCEDÊNCIA. 1. As retificações da escrita fiscal após a lavratura do Auto de Infração não produzem efeitos sobre o lançamento (art. 26, caput, IV, da Lei n. 10.654/1991). 2. É ônus processual do defendente comprovar que as mercadorias saíram com pagamento do imposto ou permaneceram no estoque, a fim de elidir a presunção de omissão de saídas, nos termos do art. 29, §3º, I, da Lei n. 11.514/1997. Comprovação não realizada. 3. Indeferido o pedido de perícia. A perícia não serve à terceirização do ônus da prova, tampouco à supressão de lacunas da impugnação. 4. Exclusão da Margem de Valor Agregado – MVA aplicada à base de cálculo do ICMS. O imposto cobrado nos casos de presunção de omissão de saídas diz respeito ao ICMS-normal, e não ao imposto de Substituição Tributária. 5.DECISÃO: Lançamento julgado PARCIALMENTE PROCEDENTE para declarar devido o valor original de R\$ 31.693,92, a título de ICMS - NORMAL (código 0005-1), acrescido de multa de 90% (art. 10, VI, alínea “d”, da Lei n. 11.514/97), e consectários legais. NAYANE BARBOSA RIBEIRO BERNARDO – JATTE (18).

Ainda buscando demonstrar a finalidade da perícia em processo que envolva matéria tributária, toma-se como exemplo um procedimento fiscalizatório bastante recorrente nos processos de cobrança do Imposto relativo ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, o Levantamento Analítico de Estoque (LAE) que consiste no confronto do saldo da movimentação (Estoque inicial + Entradas – Saídas) com o saldo do estoque final informado no Livro Registro de inventário. Este procedimento tem como fundamento a fórmula do Custo das mercadorias vendidas - CMV = Estoque Inicial + Entradas – Estoque final), contudo, quando utilizada como critério para determinar omissão de saídas, o LAE deve ser elaborado em quantidades e não em valores.

Neste tipo de procedimento é muito comum a realização de perícia, que deverá se limitar a avaliar os fundamentos do levantamento, ou seja, a correta identificação dos produtos, conversão de unidade, transcrição correta das quantidades indicadas nos livros e documentos fiscais etc.



Procedendo dessa forma a perícia poderá ofertar em sua opinião, uma posição divergente da indicada no levantamento originário, sem, no entanto, alterar critérios, períodos ou qualquer outro elemento que modifique a natureza do lançamento. A este respeito observa-se a decisão de primeira instância do TATE que acata a posição da perícia realizada naquele contencioso, como se verifica:

PROCESSO TATE: 01.161/12-1. AUTO DE INFRAÇÃO: 2012.000001507744-23. INTERESSADO: SASIL COMERCIAL E INDUSTRIAL DE PETROQUIMICOS LTDA. CACEPE: 0313999-91. CNPJ: 01.414.048/0007-02. DECISÃO JT Nº1107/2023 (20). EMENTA: AUTO DE INFRAÇÃO. ICMS-NORMAL. OMISSÃO DE SAÍDA. LEVANTAMENTO ANALÍTICO DE ESTOQUE. PERÍCIA REALIZADA PELA ASSESSORIA CONTÁBIL DO TATE. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. 1. A partir do arcabouço probatório apresentado pelo impugnante, o perito identificou divergências do Levantamento Analítico de Estoque com a verdade material da movimentação de estoque do contribuinte. 2. Os novos valores opinados como devidos pela perícia foram acatados pelas partes interessadas (contribuinte e Fisco). 3. Alteração dos valores de ICMS lançados pela fiscalização, tendo em vista as provas acostadas aos autos e a incontrovérsia sobre as conclusões da Assessoria Contábil. 4. Reenquadramento do ilícito tributário à penalidade estabelecida no art. 10, XVII, “b”, da Lei nº 11.514/97, reduzindo, de ofício, a multa aplicada para 90% (noventa por cento) do valor do imposto, com fundamento na retroatividade da lei mais benéfica (inteligência do art. 106, II, “c”, do CTN). DECISÃO: Julgado o lançamento PARCIALMENTE PROCEDENTE, reduzindo o valor original de ICMS a recolher para o montante de R\$ 10.252,06 (dez mil, duzentos e cinquenta e dois reais e seis centavos), o qual deve ser acrescido da multa de 90%, cominada no art. 10, XVII, “b”, da Lei nº 11.514/97, e dos consectários legais correspondentes. Decisão sujeita ao reexame necessário (art. 75, I, da Lei nº 10.654/91 c/c Decreto nº 41.297/2014) CARLOS ADRIANO DA COSTA – JATTE (20).

No mesmo sentido, a perícia pode demonstrar inconsistências no procedimento fiscal que torne inservível o lançamento, como se verifica em decisões monocráticas proferidas pelos julgadores do TATE, como segue:

PROCESSO TATE: 00.010/17-0. AUTO DE INFRAÇÃO: 2016.000005952629-11. INTERESSADO: PAQUETA CALCADOS LTDA. CACEPE: 0494549-27. CNPJ: 01.098.983/0251-06. DECISÃO JT Nº1387/2023(20). EMENTA: AUTO DE INFRAÇÃO. ICMS-NORMAL. OMISSÃO DE SAÍDA. FALTA DE CREDIBILIDADE DO LEVANTAMENTO ANALÍTICO DE ESTOQUE. PARECER DA ASSESSORIA CONTÁBIL DO TATE. LANÇAMENTO NULO. 1. O perito concorda com as alegações da defesa, a partir do exame pericial nos Livros Registro de Inventário de 31/12/2012 e 31/12/2013, entregues pelo contribuinte ao Fisco, via SEF. 2. Assim, o parecer da Assessoria Contábil afirma que não foram observadas pela fiscalização, no Levantamento Analítico de Estoque que embasou a denúncia, as alterações nos códigos dos produtos

atuados, em conformidade com os inventários do contribuinte. 3. Destarte, o crédito tributário lançado de ofício não dispõe dos atributos de liquidez e certeza, exigidos pelo art. 6º, I, da Lei nº 10.654/91. 4. A falta de credibilidade do Levantamento Analítico de Estoque impossibilita que a autoridade julgadora emita um juízo de valor sobre a verdade material de uma eventual ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a qual teria sido, supostamente, omitida pelo impugnante. DECISÃO: Declarado o lançamento NULO, com fulcro nos arts. 142 do CTN e 6º, I, 22 e 28 da Lei nº 10.654/91. CARLOS ADRIANO DA COSTA – JATTE (20).

AI SF Nº 2019.000000387627-40 Nº DO PROCESSO NO TATE: 00.338/19-2. CONTRIBUINTE: MEDEXPRESS COMÉRCIO E

IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA. INSCRIÇÃO NO CACEPE Nº 0382298-20. ADVOGADOS: ALBÂNIA MARTA DE ALBUQUERQUE LIMA (OAB/PE Nº 18.330); E OUTROS. DECISÃO JT NO 0221/2019(13). EMENTA: AUTO DE INFRAÇÃO. ICMS-ST. OMISSÃO DE SAÍDAS. COSMÉTICOS E PERFUMARIA. LEVANTAMENTO ANALÍTICO DE ESTOQUES. PERÍCIA. DIFERENÇAS JUSTIFICADAS. IMPROCEDÊNCIA. Atestado pela Perícia Contábil que o contribuinte demonstrou ter dado baixa no estoque ao emitir notas fiscais de simples faturamento (para entrega futura, no CFOP 5922) – que não representam efetivas saídas físicas –, mas que foram emitidas posteriormente notas fiscais referenciadas àquelas e que representavam as efetivas saídas (venda originada de encomenda para entrega futura, no CFOP 5117) nas exatas diferenças apuradas no Levantamento Analítico de Estoques. Decisão: Foi julgado improcedente o lançamento, submetendo a decisão ao Reexame Necessário, nos termos do art. 75, I e §2º e art. 76, II, “a” da Lei nº 10.654/1991 c/c Decreto nº 41.297/2014 c/c Portaria SF nº 183/2018. DIOGO MELO DE OLIVEIRA. JATTE (13).

Deve ser registrado que as perícias realizadas nos contenciosos têm valor probante, inclusive nos tribunais, como se verifica no acórdão da 2ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de Pernambuco (TJPE), do processo 0151022-45.2009.8.17.0001, datado de 1º de dezembro de 2022, onde foi discutida a necessidade de nova perícia após perícia já produzida na instância administrativa pelo Assessoria Contábil do TATE (no PAF nº 005.01435/07-7). A decisão de 1ª instância indeferiu produção de nova perícia, por entender que todos os quesitos já haviam sido respondidos no laudo da perícia administrativa do TATE.

#### 4.2.2 Exemplo prático

Lastreado nas premissas até aqui discutidas, é inquestionável a importância da perícia na resolução da lide. Contudo, é também indiscutível que o perito não pode extrapolar o seu limite de atuação, devendo se ater aquilo que de sua competência profissional.

Tomando ainda como exemplo o Levantamento Analítico de Estoque, onde é aplicada uma equação contábil para demonstrar haver divergência entre o saldo da movimentação do estoque e o saldo final indicado no livro registro de inventário, situação que

caracteriza a saída de mercadorias sem a emissão de documento fiscal, ou seja, a omissão de saída e a consequente falta de recolhimento do ICMS.

Atribuindo valores aleatórios para melhor compreensão.

Quadro 1 – Exemplo prático

Estoque inicial em 31/12/2021	1.200 Pç	Conforme LRI em 31/12/2021
Entradas de Mercadorias – 2022	10.800 Pç	Conf. NF registradas no LRE
Saídas de Mercadorias – 2022	-7.000 Pç	Conf. NF registradas no LRS
Saldo da Movimentação – 2022	5.000 Pç	Apurado
Saldo final em 31/12/2022	2.000 Pç	Conforme LRI em 31/12/2022
Omissão de saídas	3.000 Pç	Diferença entre o saldo da movimentação e o saldo do estoque
Valor Unitário	R\$ 100,00	Valor de venda da mercadoria
Base de cálculo	R\$ 30.000,00	Valor unitário x quantidade omitida
ICMS 20%	6.000,00	Imposto lançado

Fonte: Elaboração Própria (2025)

Neste caso a divergência a maior entre o saldo da movimentação e saldo indicado no Livro Registro de inventário é suficiente para caracterizar e comprovar a saída de mercadoria sem emissão do respectivo documento fiscal.

Contudo, ainda com base na situação acima descrita, caso a empresa comprove que emitiu as notas fiscais de venda, cujo somatório do imposto destacado indique o valor de R\$ 6.000,00, mas que não escriturou as notas fiscais no livro registro de saídas, estaria comprovado outro fato, que deixou de recolher o ICMS correspondente as operações realizadas mediante emissão de notas fiscais, mas que estas não foram registradas.

Caso venha a ser comprovado pela perícia realizada no processo administrativo ou judicial, que a empresa deixou de recolher o imposto destacado em notas fiscais não escrituradas, situação que igualmente comprova a falta de recolhimento do imposto, não poderia a cobrança ser mantida, visto que, apesar de ambas a situações comprovarem a falta de recolhimento do imposto, os fatos denunciados não se substituem.

Ou seja, o procedimento realizado pela fiscalização e consequente auto de infração denunciam a falta de recolhimento do ICMS por uma suposta venda de mercadoria sem a emissão do documento fiscal, contudo o exame realizado pelo perito designado demonstrou ter havido outra irregularidade, a falta de registro das notas fiscais de vendas, situação diversa da indicada no lançamento realizado pela fiscalização.

Ainda que o valor do imposto suprimido, decorrente da falta do registro das notas fiscais de vendas, fato devidamente comprovado pelo exame pericial, coincida com o valor indicado no lançamento fiscal, não poderia o laudo pericial servir de fundamento para manutenção da cobrança do imposto, pois estar-se-ia comprovando a ocorrência de fatos geradores distintos.

No entanto, se a decisão fosse no sentido de manutenção do lançamento do crédito tributário, estaria o julgador ou juiz, realizando um novo lançamento, com novo fundamento e em novos fatos e, ainda que houvesse a coincidência de valores (R\$ 6.000,00 na hipótese apresentada), ferindo o que dispõe o Art. 142, que determina que o lançamento é privativo da autoridade administrativa, neste caso, o auditor fiscal.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O lançamento é um ato administrativo e, como tal, deve estrita obediência à legislação tributária. A perícia contábil, neste contexto, tem como finalidade contribuir com a justiça fiscal, examinando e opinando sobre o lançamento do crédito tributário, possibilitando ao julgador administrativo ou ao juiz uma decisão justa acerca manutenção, improcedência ou nulidade do julgamento.

Contudo, não cabe ao perito corroborar com lançamento, alterando, estendendo o seu alcance, adaptando o seu conteúdo ou suprindo lacunas existentes em sua formação, ainda que durante o exame o perito constate a falta de recolhimento do imposto.

No exemplo apresentado, ocorreu um lançamento que denunciou a falta de recolhimento do imposto decorrente da venda de mercadorias sem a devida emissão do documento fiscal, contudo, o exame pericial demonstrou que na verdade o que ocorreu foi que houve a emissão da nota fiscal, mas que as notas não foram registradas no Livro Registro de Saídas de forma que o imposto destacado no documento deixou de ser recolhido.

Não restam dúvidas que ocorreu a falta de recolhimento do imposto, mas não pelos motivos apresentados no auto de infração, de forma que o auto de infração se apresenta de forma imprecisa, ou seja, com falhas que impossibilitam a manutenção do lançamento.

Quando existirem falhas na constituição do crédito tributário, essas falhas não poderão ser corrigidas na revisão (processo administrativo) nem no julgamento na esfera judicial, visto que suprir o lançamento com a inclusão de novas provas, ainda que devidamente comprovados os fatos pelo exame pericial, pode a manutenção implicar em constituição complementar do crédito tributário, ou em novo lançamento, por outros fatos, o que incorreria na violação ao Art. 142, do CTN que determina que o lançamento é privativo da autoridade administrativa.

Não cabe ao perito suprir lacunas da denúncia ou da impugnação, pois a sua função é a verificar a consistência dos fatos originais que suportam o lançamento e não contribuir para realização de um novo lançamento, que estaria sendo realizado pelo julgador ou juízo, sob pena de estar usurpando atribuição privativa da autoridade administrativa.

## 6 REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

BRASIL. **Código de Processo Civil**. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 152, n. 52, p. 1-12, 17 mar. 2015. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em: 25 jul. 2025.

BRASIL. **Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 25 jul. 2025.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 25 jul. 2025.

BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D70235.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235.htm). Acesso em: 25 jul. 2025.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 25 jul. 2025.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2022.

CARVALHO, José Eduardo S. de. **Perícia contábil: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC PP 01 – Perícia Contábil. Brasília: CFC, 2025**. Disponível em: <https://cfc.org.br/normas-brasileiras-decontabilidade/nbc-pp-01/>. Acesso em: 25 jul. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TP 01 – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – Perícia Contábil. Brasília, 2015**. Disponível em: <https://cfc.org.br>. Acesso em: 22 jul. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TP 01 (R2)– Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – Perícia Contábil. Brasília, 2025**. Disponível em: <https://cfc.org.br>. Acesso em: 24 jul. 2025.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FRANCO, Hilário. **Perícia Contábil**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Introdutória**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2018.